



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي لميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع:/2014

القسم: علوم التسيير
ميدان: علوم اقتصادية، التجارة و علوم التسيير
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: مالية

مذكرة بعنوان:

دور إدارة التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية
دراسة محينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة

مذكرة مكملّة لنيل شهادة ليسانس

إشراف الأستاذ:

مزهود هشام

إعداد الطلبة:

أميرة شلوش

مريم شافر

فضيلة بولهام

السنة الجامعية: 2013/2014

شكر و عرفان



في البداية إن الشكر لله عز و جل فيه وله تعود خاتمة الأمر
كما أنه لا بد من قول كلمة شكر إلى الأستاذ المشرف
" مزهود هشام "

الذي وقف إلى جانبنا و لم يبخل علينا بتوجيهاته
و نصائحه و معلوماته القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام
هذا العمل و لم يبخل علينا بوقته، بالإضافة إلى صبره علينا
من دون كلل، فلا توجد الكلمات و لا العبارات التي تعبر
عن مدى شكرنا له .

فله نسأل الله الأجر و الثبات
إلى أساتذة المركز الجامعي و بالأخص أساتذة
معهد العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة
و إلى من ساعدنا في إيجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.





الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم
~وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون~

صدق الله العظيم

إلى منارة العلم و الإمام المصطفى إلى الأمي الذي علم التعليميين إلى سيد الخلق إلى
رسولنا الكريم سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب، إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة
إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إليك أيها الأب الذي علمتني بأن
عندما تطفأ الأنوار لا بد من إضاءة الشمعة ولا نقوم بلعن الظلام لك كل التجلى والاحترام
أبي العزيز.

إلى التي حملتني وهنا على وهن، وقاست وتألّمت لألمي، إلى من رعتني بعطفها
وحنانها وسمعت طرب الليل من أجلي، إلى أول كلمة نطقت بها شفتاي أُمي الحبيبة.

إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهج بذكرهم فؤادي إلى إخوتي نصردين و إبراهيم
و عبد العزيز و أيمن.

إلى أخواتي الذين يحملون في عيونهم ذكريات طفولتي وشبابي سمية و توأمي زهرة.
إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد
ونحن نقطف زهرة وتعلمنا إلى سهيلة وسمية ونسرين وفضيلة ومريم.

إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في
العلم إلى من صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح
إلى أساتذتنا الكرام.

وفي الأخير أشكر كل من ساهم في إنجاح هذه المذكرة من بعيد أو من قريب.

إلى كل دفعة العلوم الاقتصادية 2014/2013

أميرة



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي لا توفيق بدونه والذي ألهمني القوة والصحة لإتمام هذا العمل وبعد:
بأنامل تحيط بقلم أعياه التعب والأرق ولا يقوى على الحراك— يتكأ على قطرات حبر مملوءة بالحزن
والفرح في آن واحد حزن يشوبه الفراق بعد التجمع وفرح لبزوغ فجر جديد من حياتي هو يوم

تخرجي

أهدي هذا العمل إلى أفراد عائلتي:

إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك
لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهدي بها اليوم والغد وإلى الأبد والذي

العزيز ..

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسمة الحياة

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى ما في الوجود

أمي الحبيبة

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد .. إلى شمعة موقدة تنير ظلمة حياتي..

إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها..

إلى من عرفت معهم معنى الحياة

بدر الدين ويوسف والصغير المدلل محمد الهادي

أختي الوحيدة وتؤمي: إيمان

كما أهدي هذا العمل إلى صديقاتي:

إلى صديقة العزيمة حليمة صغير بو علي صديقة الماضي والحاضر والمستقبل إن شاء الله و سيار خولة

فضيلة وإلى من أحببتهم في الله قرقر زينب، يثنية، وأفية، جهاد، سمية وآخرون

إلى اللواتي جمعني بهن القدر ليصبحن صديقاتي في الجامعة كل باسمها

إلى جميع الأستاذة

إلى كل دفعة العلوم الاقتصادية 2013/2014

مريم

الإهداء



إلى من حملتني وهبنا على ومن إلى الخلي نعمة إلى من جعلني من نورها شمعة أقطع
دروبي بها إلى من رسمت في قلبي عرشا من العفة إلى لوحة قلبي و بحر العنان و نبج الوفاء أمي الحبيبة
"عليكة"

إلى من رباني و احناني بحبه ونصائحه إلى من ابنى حياته في العمل من اجل أن نعيش حياة طيبة على
حساب صحتي لو اخبى بكل معاني التعبير لا افيده حقه إلى أغلى ما في الوجود أبي الغالي و العنون "السعيد"
إلى من قاسموني حنان أمي و عطاء أبي نمونا في رحم واحد وكبرنا في عطاء كفض واحدة إلى قدوتي في
الحياة أختي - منال وزوجها فريد

و إلى مثلي الأعلى أخي محمد الرؤوف

إلى أخي فريد وزوجته كنزة، إلى أخي منور و إلى الغالية أختي الصغيرة نجوى

أتمنى لها التوفيق في شهادة البكالوريا و إلى آخر العنقود منهن

إلى صديقاتي زينب، مريم، خولة، بثينة، سارة، إكرام، شيلة، ابتسام، وافية، جمعة، جناد، إيمان، كنزة، إيناس،
لامية، آية، ريم، أميرة، إلى أبناء عمي: إياح، وجاد، وسيم، وعماتي: سورية وحياة وخالتي وأولادهم وخاصة
جدي، وإلى روح جدي الغالية.

إلى كل من ذكرهم قلبي ولم يدونهم قلبي



فضيلة

الفهرس

الصفحة	الموضوع
	شكر وعرفان
	الإهداء
	فهرس
I	المقدمة العامة
1	الفصل الأول: أسسيات حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والميزة التنافسية
2	مقدمة
3	المبحث الأول: ماهية المؤسسة الصغيرة والمتوسطة
3	المطلب الأول: تعاريف مختلفة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
15	المطلب الثاني: خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
17	المطلب الثالث: أهمية المؤسسة الصغيرة والمتوسطة
19	المبحث الثاني: مشاكل وتحديات وأفاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
19	المطلب الأول: المشاكل التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
23	المطلب الثاني: التحديات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في عصر العولمة
25	المطلب الثالث: آفاق وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل العولمة
27	المبحث الثالث: الميزة التنافسية
27	المطلب الأول: مفاهيم حول الميزة التنافسية
28	المطلب الثاني: تحليل الميزة التنافسية
34	المطلب الثالث: أسس بناء الميزة التنافسية
37	خاتمة الفصل
38	الفصل الثاني: دور إدارة التكاليف في رفع وتدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة
39	مقدمة
39	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول إدارة ومحاسبة التكاليف
39	المطلب الأول: تعاريف رئيسيه محاسبة التكاليف وعلاقتها بالفروع الأخرى

42	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف
50	المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف
51	المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف
51	المطلب الأول: الطرق التقليدية
55	المطلب الثاني: الطرق الحديثة
60	المطلب الثالث: أوجه اختلاف من الناحية النظرية بين الطرق التقليدية وطريقة محاسبية ABC التكاليف على أساس الأنشطة
62	المبحث الثالث: اثر تطبيق مختلف أنظمة محاسبة التكاليف على تدعيم الميزة التنافسية
62	المطلب الأول: تقييم الطرق التقليدية
64	المطلب الثاني: تقييم الطرق الحديثة
66	خاتمة الفصل
67	الفصل الثالث: دراسة أثر أنظمة محاسبة التكاليف على إكساب عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ميزة تنافسية
79	خاتمة عامة
	قائمة المراجع
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال

مقدمة عامة

مقدمة:

إن ما يمر به النظام الاقتصادي المعاصر من ظواهر مختلفة على غرار ظاهرة العولمة التي تتعلق بانتشار المعلومات وتزايد الاعتماد على الاقتصاد المتبادل بين دول العالم منها زيادة حجم وتنوع معاملات السلع والخدمات وانتقال الأفكار والمعلومات، هذه الأخيرة التي من خلال التفاعل الحواري عن طريق تكنولوجيا الاتصال؛ وثورة الاتصال والمعلومات قادت إلى تحولات كبيرة في مجال الاقتصاد ولعل المتتبع لتطورات المتلاحقة للعولمة نجد إن هناك مجموعة رئيسة من التغيرات التي تحدث على نطاق واسع والمتمثلة في النمو السريع للمعاملات المالية وكذلك النمو السريع للاستثمار الأجنبي المباشر؛ وبصفة خاصة من خلال الشركات المتعددة الجنسيات وتساعد الثروة التكنولوجية، و تكامل الاتصال بشكل كبير إضافة إلى تكامل الأسواق في مجال السلع والخدمات، هذه التغيرات العالمية تكشف نقلة نوعية جديدة في التاريخ الاقتصادي العالمي.

في العصر الحالي تزايد الاهتمام بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باعتبارها ركيزة تجارب التصنيع في اغلب دول العالم خاصة البلدان المتطورة، ويرجع هذا الاهتمام إلى دورها وفعاليتها في تحريك عجلة النمو الاقتصادي خاصة الاقتصاد المحلي، حيث تحاول هذه المؤسسات تطوير استخداماتها لإستراتيجيتها خاصة تلك المتعلقة بإدارة وتحقيق أهدافها ومن بين تلك الأهداف التي تصبو إليها المؤسسة تعظيم الإرباح وتغطية الحاجات المتعددة من السلع والخدمات وتكثيف عملية إنتاجها بإضافة إلى الأهداف الجديدة والتي زاد الاهتمام بها في الفترات الأخيرة كالاهتمام بالعنصر البشري وتحقيق رضا المستهلك والمجتمع وكذا البحث والتنمية.

بما إن تعظيم الإرباح يتطلب الزيادة في الإنتاج الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في تكاليف المؤسسة حيث إن من مهام إدارة التكاليف توجيه التكاليف إلى المسار الصحيح وتجنب الانحرافات وتقليل المصاريف الزائدة.

بذلك تكون الجوائز من بين تلك الدول التي هي بحاجة إلى المؤسسات اقتصادية صناعية قادرة على تحقيق الأرباح في ظل تخفيض التكاليف وذلك بإدخال العقلانية في تسيير وانتهاج الأساليب العلمية من اكتساب مكانة تنافسية قوية من خلال قدرة المؤسسة على تحقيق منافع عن طريق إنتاج سلع وخدمات ذات جودة عالية توجه للمستهلك بشكل أفضل من المنافسين وأكثر فعالية منهم وبسعر مناسب وفي الوقت المناسب.

طرح الإشكالية:

تماشياً مع ما ذكر يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

هل تساهم أنشطة إدارة التكاليف في إكساب منتجات عينة من المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة لميزة تنافسية؟

كما يمكننا طرح التساؤلات التالية:

ما هو تعريف مختلفة الدول للمؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة ؟

كيف يتم إدارة التكاليف داخل المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة ؟

ما هي مختلف أنظمة محاسبية التكاليف المعتمدة من طرف المؤسسة الاقتصادية ؟

كيف تساهم أنظمة محاسبة التكاليف المختلفة في رفع من القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة ؟

فرضيات البحث:

- تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تلك المشروعات التي تتميز بانخفاض رأسمالها ,وقلة عدد عمالها.

- تستخدم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الأنظمة محاسبية يساعدها في إدارة تكاليفها.

- تختلف أنظمة محاسبة التكاليف داخل هذه المؤسسات فمنها من تستخدم طريقة التكاليف الكلية ومنها من تستخدم طريقة المعيارية و منها من تستخدم الطريقة الحديثة.

- تخطيط التكاليف التي تركز على عملية تحسين الأداء ورفع جودة المنتجات

أسباب اختيار البحث:

من أهم دوافع اختيار هذا الموضوع كون محاسبة التكاليف من صلب تخصصنا ,إضافة إلي أن هذا الموضوع واقعي أكثر ما هو نظري، و هذا ما أدى بنا إلي دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية لكي نطور من معرفتنا للموضوع ,و هذا ما يساهم إيجابا لتحقيق طموحاتنا المستقبلية و جهة أخرى الوضعية المزرية التي تعيشها اغلب المؤسسات الجزائرية و لعل أهم الأسباب هو تخليها عن استعمال محاسبة التكاليف التي تعد من أهم التقنيات التي تعطينا الصورة الحقيقية و الواضحة عن حالة المؤسسة.

أهمية البحث:

كما تتبع أهمية البحث من الاهتمام المتزايد بنظم التكاليف من قبل المؤسسات ولا سيما المؤسسات الصناعية الذي تنعكس تطبيقها علي دقة و درجة التفصيل و الشمولية و التوقيت المناسب لبيانات التكاليف المتعلقة بتلك الخدمات و الاستفادة من مخرجات النظام في اتخاذ قرارات تستند علي بيانات الكلفة و تقييم الأنشطة، كما هذه المؤسسات تسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية تميزها عن غيرها من المؤسسات.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق مختلف الأنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال:

-الوسائل وخطوات أساسية لتطبيق مختلف هذه الأنظمة.

- مدى مساهمة مختلف هذه الأنظمة سواء كانت تقليدية أو حديثة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

-هل تحقق المؤسسة ميزة التكلفة اقل التي تسمح بالإنتاج بتكلفة منخفضة مقارنة مع منافسيهم.

منهجية البحث:

استخدمنا في موضوعنا الاقتصادي منهج المناسب هو المنهج الوصفي، ومنهج التحليلي في الدراسة الميدانية، وأخير المنهج الاستنتاجي والذي يتمثل في الحصول بعض الملاحظات والاقتراحات ومن خلال النتائج المتوصل إليها.

صعوبات البحث:

لأجل انجاز الموضوع بشكل جيد واجهنا العديد من الصعوبات أهمها:

-محدودية المراجع خاصة الكتب الأنظمة محاسبة التكاليف الحديثة.

-عدم توفر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تطبق هذه الأنظمة.

هيكل البحث:

تم تخصيص ثلاثة فصول لدراسة دور إدارة التكاليف ودورها في تحقيق ميزة تنافسية.

الفصل الأول: أساسيات حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والميزة التنافسية.

المبحث الأول: ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

المبحث الثاني: مشاكل وتحديات وآفاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

المبحث الثالث: الميزة التنافسية.

الفصل الثاني: دور إدارة التكاليف في رفع وتدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الصغيرة

والمتوسطة.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول إدارة محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف.

المبحث الثالث: دور أنظمة محاسبة التكاليف (التقليدية الحديثة) في اكتساب منتجات المؤسسة الصناعية

الصغيرة و المتوسطة لميزة التنافسية.

الفصل الثالث: حالة عينية من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة.

الفصل الأول:

أساسيات حول المؤسسات الصغيرة

والمتوسطة والميزة التنافسية

مقدمة:

تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في العصر الحالي ركيزة تجارب التصنيع في اغلب دول العالم نظرا للدول العالم الذي تلعبه سواء في مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي أو قدرتها على خلق فرص عمل وذلك التقليل من نسبة البطالة أو سد حاجات السوق وتلبية حاجيات الزبائن من مجالات مختلفة، حيث تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مصدرا مهما للإبداع التكنولوجي والزيادة في الأعمال وتطوير الحياة.

تشكل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نسبة كبيرة من المنشآت الصناعية في العديد من دول العالم في مراحل نمو مختلفة حيث تعتبر إحدى أهم الركائز الأساسية للاقتصاد الوطني فالتحول الذي عرفته الساسة الاقتصادية في الجزائر في السنوات الأخيرة افرز عنه تغيرات هامة خاصة في هيكل الاقتصاد الوطني هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بهذا النوع من المؤسسات، وتوفير الإمكانيات اللازمة لتنميتها وتطويرها الشكل الذي يدعم التنمية الاقتصادية.

وفقا لهذا السياق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى تعريف مؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتصنيفاتها وأهم خصائصها وأهميتها ومشاكل وتحديات وآفاق التي تواجه هذه المؤسسات والميزة التنافسية للمؤسسات وسيكون هذا الفصل مكون من ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المبحث الثاني: مشاكل وتحديات وآفاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المبحث الثالث: الميزة التنافسية.

المبحث الأول: ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

إن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كانت من البداية نواة لحركة التصنيع التي عرفها الاقتصاد في العالم وما وصلت إليه من طرف الحكومات والأفراد على حد سواء ويأتي هذا الاهتمام بالصناعات الصغيرة والمتوسطة نتيجة ظهور مشاكل التي لا تستطيع المؤسسات الكبرى التعامل معها.

إن دراسة وتحليل موضوع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يتطلب تحديد تعريف ومفهوم شامل وواضح لهذه المؤسسات حتى يمكن الوقوف على مكانتها ووزنها في الاقتصاد ومدى مساهمتها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأيضاً تحديد السبل لترقيتها.

ضمن هذا المبحث سنقدم تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومعايير تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المطلب الأول و ثم نقدم المطلب الثاني خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفي الأخير نبين أهمية المؤسسات في المطلب الثالث.

المطلب الأول: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

سنتناول في هذا المطلب بعض تعاريف المختلفة للدول في الفرع الأول ومعايير التصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعاريف مختلفة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

إن محاولة تحديد مفهوم وتعريف واضح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يمثل في نظرنا خطوة رئيسية في طريق معالجتنا لهذا الموضوع خاصة إذا علمنا إن تحديد مفهوم شامل ودقيق للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة شكل وما يزال موضوع اختلاف وإشكالية لدى الباحثين الاقتصاديين من دولة للأخرى.

أولاً: تعريف الولايات المتحدة الأمريكية:

تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأنها المؤسسات التي يعمل بها 250 عامل ويمكن إن يصل إن يصل العدد إلى 1500 عامل، ولا تزيد قيمة الأموال المستثمرة فيها عن 9 ملايين دولار وبالنسبة لبعض الصناعات تعتبر المؤسسات الصغيرة إذا كان عدد العاملين اقل من 1000 عاملاً¹.

1-شعيب اشتي: واقع وأفاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر في ظل الشراكة لأورو جزائرية-رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية

وعلوم للتسيير جامعة الجزائر -2007-2008-ص12

وضعت هذه الإدارة (USSBA)، أما التعريف المعتمد لإدارة المشروعات الصغيرة الأمريكية فقد بين عددا من المعايير التي يعتمد عليها في تحديد ماهية المشروع الصغير كأساس لتقرير أولويته في الحصول على تسهيلات والمساعدات الحكومية، أو تقرير إعفائه من جزء أو كل الضرائب المستحقة عليه، ومن أهم هذه المعايير:

الحصول على تسهيلات والمساعدات الحكومية، أو تقرير إعفائه من جزء أو كل الضرائب

المستحقة عليه، ومن أهم هذه المعايير:

-استقلالية الإدارة والملكية.

-محدودية نصيب المنشأة من السوق.

-أن لا يزيد عدد العاملين في المنشأة الصغيرة عن 250 عامل وإن كان يمكن التغاضي عن هذا الحد في بعض الحالات ليصل عدد العمال إلى 1500 عامل.

-أن لا يزيد إجمالي الأموال المستثمرة عن 09 ملايين دولار.

-أن لا تزيد القيمة المضافة السنوية عن 4.5 مليون دولار.

-أن لا تتعدى الأرباح الصافية المحققة خلال العامين الأخيرين عن 450 ألف دولار.

ثانيا: تعريف المعتمد للسوق الأوروبية المشتركة:

يعتبر هذا الأخير التعريف المشروع الصغير هو كل منشأة تمارس نشاطا اقتصاديا ويقل عدد العاملين بها عن 100 عامل، بينما تتبنى ألمانيا وهي إحدى دول السوق الأوروبية المشتركة تعريفا آخر للمشروعات الصغيرة، حيث تعتبرها كل منشأة تمارس نشاطا اقتصاديا ويقل عدد العمال فيها عن 200 عامل.¹

¹-سليمان ناصر -عواطف محسن: تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالصيغ المصرفية الإسلامية، بحث مقدم إلى ملتقى الدولي الأول حول -الاقتصاد الإسلامي ورهانات المستقبل -غرداية الجزائر 23-

ثالثاً: تعريف إيطاليا:

تعتمد إيطاليا في تعريفها للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة على التعريف المعمول به من طرف الاتحاد الأوروبي الذي كان موضوع رقم: CE/ 280/ 96 لجميع الدول الأعضاء، وقد ميز بين المؤسسات التركيز على معيار عدد العمال، الاستقلالية، رقم الأعمال والحصيلة السنوية، وبتاريخ 06 ماي 2003 أعتمد الاتحاد الأوروبي تعريف جديد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يركز بموجب التوصية رقم: CE/ 361/ 2003 على معيار الحجم وطبيعة العلاقات مع المؤسسات الأخرى وقد دخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2005 والجدول التالي يوضح ذلك¹.

الجدول رقم (1):

تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفقاً لتوصية اللجنة الأوروبية رقم CE/ 361/ 2003

المؤسسة	حجم العمال	رقم العمال السنوي	الحصيلة السنوية	درجة الاستقلالية
المؤسسة المصغرة	من 01 إلى 09	أقل من 02 مليون أورو	أقل من 02 مليون أورو	لا يمتلك رأسمالها حق التصويت بمقدار فما 25%
المؤسسة الصغيرة	من 10 إلى 49	أقل من 10 مليون أورو	أقل من 10 مليون أورو	أكثر من قبل مؤسسة أو مجموع مؤسسات
المؤسسة المتوسطة	من 50 إلى 249	أقل من 50 مليون أورو	أقل من 43 مليون أورو	

المصدر: بومقوم محمد واصغري حريزة إضاءات على بعض تجارب العالمية في تطوير وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة قلمة ص 2

¹-بومقوم محمد -صغيري حريزة -إضاءات على بعض التجارب العالمية في تطوير وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة-كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة قلمة ص 2

التعليق: يمكن اعتبار المؤسسة مصغره أو صغيره أو متوسطة بناء على معيار عدد العمالة الموظفة وكذلك أحد المعيارين رقم الأعمال، أو الحصيلة السنوية بالإضافة إلى معيار آخر درجة الاستقلالية أي أن لا تزيد مساهمة مؤسسة أخرى في رأس مال المؤسسة قيد التعريف على 25% كحد أقصى.

رابعاً: تعريف اليابان:

تم تعريف المؤسسة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في اليابان من خلال القانون الأساسي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لسنة 1963 الذي يعد دستوراً موجهاً للقضاء على جميع العقبات التي تواجه هذه المؤسسات، وتقليص الفجوة بينها وبين المؤسسات الكبيرة، وقد تم تعديل هذا القانون في: 03 ديسمبر 1999 بهدف وضع سياسة لتطوير وتنمية قاعدة عريضة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لتحقيق تنمية للاقتصاد الياباني وقد عرف هذا القانون المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على أنها تلك المؤسسات التي لا يتعدى عدد العمال بها 300 عامل.¹

الجدول رقم 02: تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة اليابانية حسب القطاعات

القطاع	عدد العاملين	رأس المال
الصناعة والقطاعات الأخرى	300 عامل أو أقل	300 أو أقل
مبيعات الجملة	100 عامل أو أقل	100 أو أقل
مبيعات التجزئة	50 عامل أو أقل	50 أو أقل
الخدمات	100 عامل أو أقل	50 أو أقل

المصدر: لوكاير مالحة. دور البنوك في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر-رسالة ماجستير في القانون جامعة مولود معمري-تيزي وزو-12/03/2012، ص 14

التعليق: اعتمدت اليابان في تعريفها على معيار رأس المال واليد العاملة.

¹ بقموم محمد و صغيري جزيرة: مرجع سابق، ص: 02

خامسا: تعريف كندا:

تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في كندا بالاعتماد على معياري عدد العمال ومجموع المبيعات السنوية بحيث يكون:

- عدد العمال (الأجراء) أكبر من 500.

- مجموع المبيعات السنوي أكبر من 50 مليون دولارا أمريكيا.

وقد بلغ عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في كندا سنة 2004، 1500000 مؤسسة خلال تتوزع كما يلي:

- 80% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عدد عمالها من 1 إلى 5 عمال وهي مؤسسات مصغرة.

- 19% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عدد عمالها من 5 إلى 99 عامل مؤسسات مصغرة.

- 1% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عدد عمالها من 100 إلى 500 عامل هي مؤسسات المتوسطة.¹

سادسا: تعريف مصر:

على الرغم من دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مصر التي تشكل نسبة 99 % من عدد المؤسسات الخاصة غير الزراعية، وتحقق 80 % من إجمالي القيمة المضافة لقطاع الأعمال الخاص. وتشغل أكثر من 66% من إجمالي القوى العاملة إلا أنه لا يوجد تعريف إجرائي موحد في مصر حتى الآن، ويرجع الخاص، ذلك إلى كثرة الهيئات المتعاملة مع قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي تعيق عملية الربط من وضع تعريف موحد أو على الأقل الوصول إلى اتفاق حول المعايير المستخدمة فمنها من يستخدم معيار العمل، ومنها من يستخدم معيار رأس المال، ومنها من يستخدم معيار رقم الأعمال السنوي.²

¹ محسن عواطف: تجارب بعض الدول (تونس كندا) في ميدان تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ورقة بحث مقدم إلى ملتقى وطني الأول حول بحث في سبيل تطوير البدائل التمويلية للمشاريع الصغيرة والمتوسطة في الجزائر - جامعة 08 ماي 1945 قالمة- يومي 12-13 ماي 2009 ص: 08

² العايب ياسين: إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد المالي جامعة منتوري قسنطينة 2010-2011 ص 168-169

سابعا: تعريف بريطانيا:

تعرف بأنها الوحدات الصناعية الصغيرة التي تعمل بها 200 عامل ولا تزيد الأموال المستثمرة فيها عن مليون دولار.

ثامنا: تعريف الهند:

تعرف بأنها المنشآت التي توظف أقل من 50 عامل إذا استخدمت تلك المؤسسات آلات، وأقل من 100 عامل إذا لم تستخدم الآلة ولم تتجاوز أصولها الرأسمالية 500 ألف روبية.

تاسعا: تعريف كوريا الجنوبية:

يتم تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في كوريا باستخدام معيار حجم العمالة، رأس المال وحجم المبيعات السنوية مع الأخذ بعين الاعتبار قطاع النشاط الاقتصادي الذي ينتمي إليه المؤسسة.

عاشرا: التعريف المعتمد من طرف البنك الدولي:

يميز البنك الدولي في تعريفه للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بين ثلاثة أنواع هي:

1- المؤسسة المصغرة: هي التي يكون فيها أقل من 10 موظفين، وإجمالي أصولها أقل من 100.000 دولار أمريكي، وكذلك حجم المبيعات السنوية لا يتعدى 100.000 دولارا أمريكيا.

2- المؤسسة الصغيرة: هي التي تضم أقل من 50 موظفا، وكل من إجمالي أصولها وحجم المبيعات السنوية لا يتعدى 3 ملايين دولار أمريكي.

3- المؤسسة المتوسطة: عدد موظفيها اقل من 300 موظف، أما كل من أصولها وحجم مبيعاتها السنوية لا يفوق 15 مليون دولار أمريكي.

إحدى عشرة: اتحاد شرق بلدن جنوب شرق آسيا:

في دراسة حديثة حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في اتحاد بلدان جنوب شرق أسيا ، استخدام كل من بروشن وهيمتر التصنيف التي المعترف به بصورة عامة في هذه البلدان والذي يأخذ مؤشر العمالة كمعيار أساسي:

-من 1 الى 10 عمال :مؤسسات عائلية صغيرة.

-من 10 إلى 49 عامل : مؤسسات صغيرة.

-من 49 إلى 99 عامل: مؤسسات متوسطة.

-أكثر من 100 عامل: مؤسسات كبيرة.

اثني عشرة: تعريف ألمانيا:

تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ألمانيا على إنها مؤسسات تجارية بإمكانها توظيف عدد من العمال قد يصل إلى 500 عامل، وتحقق مبيعات صافية اقل من 100 مليون دونتش مارك في السنة.

ثلاث عشرة: تعريف فرنسا:

قبل تأسيس اتحاد أوروبي كانت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في فرنسا قانونيا استنادا للمصدر القانوني الصادر في 4 فيفري 1959 على أنها كل مؤسسة توظف اقل من 500 عامل، ورأسمالها لا يتجاوز 5 مليون فرنك فرنسي وهذا بما فيه الاحتياطات.¹

أربعة عشرة: تعريف رومانيا:

المؤسسة الصغيرة والمتوسطة عبارة عن كل المؤسسات توظف اقل من 200 عامل وتحقق رقم الأعمال يتراوح ما بين 10 مليون و 2 مليون، وتنقسم إلى قسمين:
المؤسسات الصغيرة التي توظف اقل من 25 عامل.

المؤسسات المتوسطة يتراوح عدد عمالها ما بين 26 عامل واقل من 200 عامل.²

خمس عشرة: تعريف الأردن:

لا يوجد في الأردن قانوني أو رسمي محدد لمفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة واقتصر على محاولات بعض الباحثين والدارسين فعلى سبيل المثال عرف:

¹شعيب أنشي: مرجع سابق، ص: 12-13

²الطيف عبد الكريم: واقع وآفاق تطور المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في ظل سياسة الإصلاحات حالة الاقتصاد الجزائري ، شهادة ماجستير في

العلوم الاقتصادية- جامعة الجزائر 2002-2003، ص: 07

د- ربيع الدجاني: المشروعات الصغيرة جدا بتلك التي توظف أقل من (5) عمال، أما الصناعات الصغيرة فتوظف ما بين (20-50) عاملاً.

- كما عرف د تسير أبو جابر وأكرم كرمول: الصناعات الصغيرة جدا بتلك الصناعات التي توظف ما بين (5-15) عاملاً والمتوسط ما بين (16-25) عاملاً.

في الأردن فقد اعتمدت التصنيف التالي لهذه المشروعات بعد عام 2000 للأغراض المسموحات الاقتصادية في الأردن.

(4-1) عمال مشروع صغير جدا

(5-19) عاملاً مشروع صغير

(20-49) عاملاً مشروع متوسط¹

سنة عشرة: تعريف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في الجزائر:

تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر بموجب القانون 1801 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001م المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

حسب المادة 04:

تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها مؤسسة إنتاج السلع و/أو الخدمات:

*تشغل من 01 إلى 250 شخصاً.

*لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2مليار دينار مجموع حصيلتها السنوية 500مليون دينار تستوفي معايير الاستقلالية.²

حيث يوضح الجدول التالي تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية

¹مناور حداد -دور البنوك والمؤسسات المالية في تمويل المشروعات الصغيرة والمتوسطة-ملتقى دولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية - الذي نظمته جامعة حسبية بن بوعلی-الشلف، يومي 17-18 أبريل 2006.

²القانون رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001م المتضمن ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ص7.8

جدول رقم(3): تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية:

نوع المؤسسة الصغيرة و المتوسطة	عدد العمال	رقم الأعمال السنوية (دينار جزائري)	الحصيلة السنوية (دينار جزائري)
المصغرة	من 01 الى 09	20 مليون	10 مليون
الصغيرة	من 10 الى 49	200 مليون	100 مليون
المتوسطة	من 50 الى 250	200 مليون الى 2 مليار	100 الى 500 مليون

المصدر: بناءا على معطيات الواردة ضمن مواد 5، 6، 7 من المرسوم التشريعي رقم 18/01 المؤرخ في 2001/12/12 والمتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مرجع سابق ص06.

التعليق: تقوم الجزائر بتعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على أساس المعايير هي:

*عدد العاملين في المؤسسة.

*رقم الأعمال السنوي (حجم المبيعات).

*الحصيلة السنوية.¹

*الاستقلالية.²

سبعة عشرة-تعريف إجرائي: تم التوصل إلى أنه يتم تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة اعتماد على مجموعة من المعايير فإن أغلب الدول ركزت على معيار حجم العمالة ومعيار رقم الأعمال السنوي، حيث أن المؤسسة الصغيرة و المتوسطة تشير إلى الأعمال التي تمارس نشاطاتها من خلال شخصيتها وهي تشمل عدد من العمال وتتميز بصغر حجمها.

¹ الحصيلة السنوية: يقصد بها الأرباح المؤسسة خلال السنة

² الاستقلالية: يقصد بها على المؤسسة اتخاذ قراراتها دون تدخل أي أطراف خارجية

الفرع الثاني: معايير تصنيف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة

نجد في هذا الفرع اتجاهين أساسيين في الاتجاه الأول نعرض مختلف معايير الكمية، أما في الاتجاه الثاني نهتم بمعايير.

أولاً: المعايير الكمية: تعتبر المعايير الكمية أكثر المعايير استعمالاً في التفرقة بين المشروعات الكبرى في مؤسسات الصغيرة والمتوسطة ونجد من أساسيات التعريف الكمي العمالة ورأس المال بالإضافة للمعايير أخرى كمعامل رأس المال أو النواتج السنوية. غير أن المعايير الكمية لا تعد سليمة أو كافية للتفرقة بين مختلف المؤسسات رغم انتشار استعمالها في التعريف كما أنها صعبة التطبيق لاختلاف فروع النشاط.¹

1-معايير عدد العمال: وهو من المؤشرات التي تتميز بالسهولة والثبات النسبي، خاصة إذا علمنا أن البيانات الخاصة بالعمالة متوفرة في غالبية الدول، ويتم نشرها دورياً وبصفة مستمرة. ولكن على الرغم من هذه السهولة و الوفرة النسبية في البيانات، إلا إن هناك من يرى وجوب توخي الحذر في استعمال هذا المؤشر، لأن الاعتماد المطلق على هذا المعيار قد يؤدي إلى تصنيف خاطئ للمؤسسات حيث تعتبر على أساسه المؤسسات ذات الكثافة العمالية مؤسسات كبيرة بالنظر إلى تلك التي تعوض هذه الكثافة العمالية بالكثافة الرأسمالية والتكنولوجية كما إن هناك عوامل أخرى تجعلنا نتوخى الحذر في استعمال هذا المعيار تتمثل في ظاهرة عدم التصريح بالعمال. وكذا إشغال أفراد العائلة في المؤسسات العائلية مع كونهم عمال في مؤسسات أخرى.²

2-معايير رأس المال المستثمر : يعتمد هذا المعيار كثيراً في تحديد حجم المؤسسات الصناعية بحيث إذا كان حجم رأس المال المستثمر كبيراً اعتبرت المؤسسات كبيرة، أما إذا كان حجم رأس المال المستثمر غيراً نسبياً اعتبرت المؤسسة صغيرة أو متوسطة. مع الأخذ بعين الاعتبار درجة النمو الاقتصادي لكل دولة. وهنا يجب تحديد المقصود برأس المال المستثمر هل هو رأس المال الكلي (ثابت وعامل)؟ أم هو فقط رأس المال الثابت؟.

¹ -سحنون سمير-بونوة شعيب: **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشاكل تمويلها في الجزائر**، بحث مقدم في ملتقى دولي -متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية - الذي نظمته جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف-يومي 17-18 أفريل -، 2006 ص: 423.

² مشعلي بلال: **دور برامج السلامة المؤسسات في تحسين أداء العمال بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، دراسة حالة مؤسسة satpap.alif لتحويل لورق لبلستيك، رسالة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011، ص29.

في حقيقة الأمر أن هناك اتجاه ينادي باستبعاد رأس المال العامل عند استخدام وذلك لاعتبارات متعددة منها أن هناك صناعات تقل فيها أهمية رأس المال الثابت وتعظم فيها رأس المال العامل.

وعليه فجمعها يخرج هذه عن دائرة الصناعات الصغيرة، كما إن العناصر التي تكون رأس المال العامل قد تختلف بشكل كبير من المؤسسات إلى أخرى وعلى ذلك يفضل استخدام رأس المال الثابت وحده.

3- معيار العمالة ورأس المال معا: يعتمد هذا المعيار على الدمج بين المعيارين الأول والثاني، وذلك عن طريق وضع حد أقصى للعمالة بجانب مبلغ معين للاستثمارات في المؤسسات الصناعية الصغيرة.¹ يعتمد هذا المعيار في تحديد المؤسسات الصناعية والتجارية المختلفة، وذلك بالجمع المعيارين السابقين أي العمالة ومعيار رأس المال في معيار واحد يعمل على وضع حد أقصى لعدد العمال، بجانب مبلغ للاستثمارات الرأسمالية الثابتة في المؤسسات الصناعية الصغيرة.²

4- حجم الإنتاج والطاقة: غالب ما تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بحجم الناتج قليل مقارنة بالمؤسسات الكبرى وكذلك بالنسبة لحجم الطاقة المستعملة في عملية الإنتاج وهذا المعيار يحدد المؤسسات الكبرى وكذلك بالنسبة لحجم الطاقة المستعملة في عملية الناتج وهذا المعيار يحدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأنها تلك المؤسسات التي تتصف بصغر إنتاجها من حيث الكمية والقيمة نظرا لارتباطها بأسواق صغيرة والحجم.³

5- معيار رقم الأعمال: من بين أهم خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سيطرتها على جزء من معين من السوق، وبالتالي فإن رقم أعمالها سيكون ضعيفا بالمقارنة مع المؤسسات الضخمة المسيطرة على جزء كبير من السوق.

برغم من أهمية المعايير الكمية، إلا أنها تبقى نسبة، وتفتقد للحصر والدقة وغير صحيحة، فيما يخص الكثير من المؤسسات، خاصة التي لا تستعمل اليد العاملة بشكل كبير، عكس بعض المؤسسات التي هي الأخرى تعتمد على اليد العاملة ولا تعتمد على رؤوس الأموال الضخمة. إما فيما يخص معيار رقم الأعمال، فقد لا يكون دقيقا وخاصة انه قد يتغير فترات التضخم.

¹ لوكادير مالحه : مرجع سابق، ص: 13

² مشعلي بلال: مرجع سابق، ص: 29

³ شعيب أنشي : مرجع سابق ، ص: 09-08

ثانيا: المعايير النوعية : إن أهمية هذا المعيار يعود للاستخدامات التقنية والمعرفية المكثفة بحيث تطرح من جديد إشكاليات متعلقة بنوعية العمالة وطبيعة المهارات والخصائص التكنولوجية للوصول إلى الإنتاجية فقد تكون مؤسسة متوسطة تستخدم وسائل إنتاج كثيفة رأس المال، كثيفة رأس المال، كثيفة المعرفة، أهم من مؤسسة كبيرة تستخدم أكثر من (250) عامل وتعتمد على المهارات البسيطة العادية وتستخدم وسائل إنتاج كثيفة العمالة.¹

-فهذه الأخيرة تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية تميزها عن بقية الأنواع الأخرى من المؤسسات وهذه المعايير تعتمد على فروق الوظيفية وتصلح لإجراء التحليل الاقتصادي وتقويم كفاءة المؤسسات وتحديد دور كل من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة في تحقيق التنمية الاقتصادية ومن أهم هذه المعايير ما يلي :

1-الاستقلالية: ويمكن إن يطلق عليها كذلك اسم المعيار القانوني ونعني بها الاستقلالية في إدارة وتسيير المؤسسة دون تدخل من طرق هيئات خارجية وبذلك نستنتج فروع المؤسسات الكبرى وكذلك تفرد المدير في اتخاذ القرارات، وان يتحمل صاحب أو أصحاب المؤسسة المسؤولية كاملة فيما يخص التزامات المشروع تجاه الغير .

2-الملكية: تعود ملكية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، في الغالب إن فرد واحد أو مجموعة من الأفراد وبالتالي فهي تتميز بالملكية الفردية كما إن معظمها يكون تابع للقطاع الخاص.²

3-السوق: على أساس معظم إنتاج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هو سلع والمكان الطبيعي لغرضها هو السوق.³

4-محلية النشاط: إن يقتصر نشاط على منطقة أو مكان واحد تكون معرفة فيه، ونعني بذلك إن يقتصر نشاط المؤسسة الصغيرة والمتوسطة على منطقة معينة تكون معروفة فيها بحيث شكل

¹سواء عبد الكريم:" متطلبات الشخصية لأصحاب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لمواجهة المنافسة" ، ملتقى دولي حول "متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية " جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف يومي 17 18 أفريل 2006، ص: 780

² مرمي مراد: أهمية نظم المعلومات الإدارية كأداة لتحليل البيئي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية -دراسة حالة سيطيف-مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستير تخصص اقتصاد وتسيير جامعة فرحات عباس 2010 **CHIALPROFIPLAST** شركة

ص56

³ زغبي شهرزاد -عيساوي ليلي : المؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر واقع وأفاق، ملتقى دولي حول المؤسسة الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية -الاغواط 8-9 أفريل ، ص:173

حجما صغيرا نسبيا من الإنتاج في القطاع الذي ينتمي إليه، وبالتالي فإن نشاطها التسويقي سينحصر في تلك المنطقة وهذا ما يعرف بإستراتيجية الغش التي تتبعها معظم المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، وبطبيعة الحال هذا لا يمنع من إن تمتد تلك المؤسسات نشاطها التسويقي ليصل إلى مناطق أخرى في الداخل أو حتى في الخارج.¹

والآن ما يمكن ملاحظته حول هذه المعايير أنها متعددة الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف في استعمالها، حيث نجد هذا الاختلاف من دولة لأخرى ويرجع السبب في ذلك الخصائص ومميزات اقتصاد كل دولة.²

5-معيار طبيعة النشاط : إن طبيعة النشاط الممارس هو الذي قد يحدد حجم المؤسسة فبعض أنواع الصناعات الخفيفة لا يتطلب حجما كبير من رؤوس الأموال ولا عددا كبير من اليد العاملة، كالصناعات الحرفية والتقليدية التي يكفي في سير عملها ورشة صغيرة ،كما توجد صناعات تتطلب رؤوس أموال ضخمة وآلات ومعدات استثمارية ضخمة، كما هو الحال في الصناعات السيارات والصناعات البترولية.

المطلب الثاني: خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من الخصائص ما يؤهلها إلى تحقيق أهدافها والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

-صغر حجم وقلة التخصص في العمل، مما يساعد على المرونة والتكيف مع الأوضاع الاقتصادية المحلية والوطنية ويمكن إن تكون دولية في ضل العولمة والتفتح الاقتصادي العالمي.

-الضالة النسبية لرأسمال هذه المؤسسات مما يسهل عملية التمويل خصوصا إذا كان المستحدث أو المستحدثين يمتلكون نصيبا من رأس المال بصورته العينية والنقدية.

-سرعة الاستجابة لحاجيات السوق، ذلك إن صغر الحجم عموما وقلة التخصص وضالة رأس المال كلها عوامل تسمح بتغير درجة ومستوى النشاط أو طبيعة، على اعتبار انه سيكون اقل كلفة بكثير مما لو تعلق الأمر بمؤسسة كبرى.

- قدرة هذه المؤسسات على الاستجابة للخصوصيات المحلية و الجهوي، تبعا لدرجة وفرة عناصر الإنتاج ومستوى القاعدة الهيكلية.

¹سناء عبد الكريم : مرجع سابق، ص: 780

²شعيب أنشي: مرجع سابق، ص: 10

- دقة الإنتاج والتخصص مما يساعد على اكتساب الخبرة والاستفادة من نتائج البحث العلمي مما يساعد على رفع مستوى الإنتاجية ومن خلالها تخفيض كلفة الإنتاج.
- سرعة الإعلام وسهولة انتشار المعلومة داخل هذا النوع من المؤسسات يمكنها من التكيف مع سرعة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.¹
- مالك المؤسسة هو مديرها، أي الجمع بين الإدارة والملكية حيث أن صاحب أو أصحاب المشروع غالب ما يكون هو مديره ومن ثمة التمتع بالاستقلالية في الأداء.
- انخفاض الحجم المطلق لرأس المال اللازم لإنشاء المشروعات الصغيرة، وكذلك في ظل تدني حجم المدخرات لهؤلاء المستثمرين في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- سهولة التأسيس نظر لصغير الحجم رأسمالها وسهولة إنشائها إلى جانب قصر الوقت اللازم الدارسات وكذا انخفاض المصاريف الإدارية وسهولة تصميم هياكلها التنظيمية.
- الاعتماد على الموارد المحلية الأولية مما يساهم في خفض الكلفة الإنتاجية وبالتالي يؤدي إلى انخفاض مستويات معامل رأس المال.²
- تدني قدراتها الذاتية على التطور والتوسع نظرا لإهمال جوانب البحث والتطوير وعدم الاقتناع بأهميتها وضرورتها.
- الارتقاء بمستويات الادخار والاستثمار على اعتبار أنها مصدرا جيدا للادخار الخاصة وتعبئة رؤوس الأموال.
- المرونة والمقدرة على الانتشار نظرا لقدراتها على التكيف مع مختلف الظروف من جانب مما يؤدي إلى تحقيق التوازن في العملية التنموية.
- صناعات مكملات لصناعات الكبيرة وكذلك مغذية لها.
- صعوبة العمليات التسويقية و التوزيعية نظرا لارتفاع كلفة هذه العمليات وعدم قدراتها على تحمل مثل هذه التكاليف.

¹ - حبيبة مداس: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر: مدخلة بعنوان "واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ومكانتها الاقتصادية" جامعة الوادي 06-05 ماي 2013، ص: 4

² عبد الرزاق حميدي - عبد القادر عوينان: استراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في ملتقى دولي-جامعة محمد بوضياف المسلية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص: 5

- الافتقار إلى هيكل إداري تدار من قبل شخص واحد مسئول إداريا وماليا وفنيا وبالتالي سهولة القيادة والإداري والوضوح في تحديد الأهداف وتوجيه العالمين.

- انخفاض حجم الناتج، المر يقلل من تكاليف وأعباء التخزين.

المطلب الثالث: أهمية المؤسسة الصغيرة والمتوسطة:

تعتبر المؤسسة الصغيرة والمتوسطة ذات أهمية كبيرة وسنعرض في هذا المطلب أهميتها:

الفرع الأول: توفير مناصب عمل

تساهم المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في إتاحة فرص عمل كثيرة في الوقت التي تعاني معظم دول العالم ولاسيما النامية منها من مشكلة البطالة وتتمثل أهم الأسباب التي جعلت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أكثر استقطابا لليد العاملة في أنها مشروعات كثيفة العمالة حيث تتميز بصغر رأس مال المتاح مما يجعلها تعتمد على استخدام فنون إنتاجية كثيفة العمل، هذا فضلا عن نقص الخبرة الإدارية والتنظيمية والمهارة الفنية لدى مستخدميها مما يجعلها تتجنب زيادة الكثافة الرأسمالية، كما أنها تقبل توظيف الأشخاص الذين لم يتلقوا التكوين والتدريب الذي يؤهلهم للعمل في المؤسسات الكبيرة، حيث أن أصحاب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يشغلون الأقارب والأصدقاء دون اشتراط مؤهلات إدارية وعلمية معينة.¹

الفرع الثاني: المساهمة في خلق القيمة المضافة وفي الناتج المحلي الإجمالي

تؤكد الدراسات وكذلك إحصائيات التي تجري عن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أنها تساهم بدرجة كبيرة في خلق القيمة المضافة وفي الناتج المحلي الإجمالي لبلدان المتقدمة والنامية على حد سواء.

الفرع الثالث: تنمية الصادرات

بإمكان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن تقوم بدور بارز في تنمية الصادرات، وكذلك نظرا لما تتميز به منتجاتها وخدماتها من جودة ومهارات في العمل. وهذا ما يجعلها تلقى قبولا ورواجا كبيرا في الأسواق الخارجية. كما أن تكاليفها تكون منخفضة نتيجة اعتمادها على فنون كثيفة العمل مما يكسبها ميزة تنافسية

¹ جمال بالخيوط: متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة، بحث مقدم للملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية جامعة حسبية بن بو علي الشلف يومي: 17-18

على باقي المنتجات والخدمات الأخرى المنافسة لها حيث تساهم بشكل كبير في زيادة حجم عمليات التصدير لمعظم الدول الصناعية على عكس الدول النامية التي تبقى ضعيفة.

الفرع الرابع: المساهمة في تحقيق التوازن الإقليمي:

حيث يمكن إن تشكل أداة فعالة لتوطن الأنشطة في المناطق النائية مما يجعلها أداة هامة لترقية وتنمين الثروة المحلية وإحدى وسائل الاندماج والتكامل بين المناطق.

الفرع الخامس: تنمية المنافسة:

إن توجد المشروعات الصغيرة والمتوسطة يرتبط بدرجة أعلى بالمنافسة في الأسواق لان تواجدها يكون بأعداد كبيرة وفي نفس القطاع ولنفس المنتج وبذلك تكون المنافسة حادة على مستوى التكاليف الجودة الأسعار الابتكار والتجديد.¹

تساهم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إمداد مختلف الفروع والقطاعات الإنتاجية تقوي روابط هيكل الصناعي من خلال عقود تعاقد في الباطن وساهم هذا أخير وتحسين منتجات المؤسسات الصناعية وبالتالي يعزز القدرات التنافسية لها.

الفرع السادس: تنمية المناطق الريفية:

مقارنة بالمؤسسات الكبيرة تتمتع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمرونة اكبر في اختيار أماكن توطنها لأنها تحتاج إلى قدر ضئيل من خدمات البنية التحتية وبالتالي إمكانية إقامتها في المناطق الريفية وهذا ما يساعد على توفير فرص عمل لسكان هذه المناطق وتحسين مستوى معيشتهم والتقليل من الهجرة إلى المناطق أخرى.²

الفرع السابع: القدرة على مقاومة الاضطرابات الاقتصادية:

تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بقدرتها على التكيف مع الظروف الاقتصادية المختلفة ففي حالة زيادة الطلب تزيد في حجم الاستثمار وفي حالة الركود الاقتصادي تخفض من حجم الإنتاج وهو ما يجعلها أكثر مقاومة لفترات الاضطرابات الاقتصادية من المؤسسات الكبيرة.

¹ مشعلي بلال: مرجع سابق، ص: 39

² سحنون سمير-بنونة شعيب: مرجع سابق، ص: 424

الفرع الثامن: دعم المؤسسات الكبيرة:

تقوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بدور فعال في دعم الكفاءة الإنتاجية للمؤسسات الكبيرة حيث تزودها بالعمالة الماهرة التي اكتسبت الخبرة في المؤسسات الصغيرة لتنتقل إلى المؤسسات الكبيرة باعتبارها تقدم أجورا أعلى ومزايا اجتماعية أفضل وبالتالي تستفيد هذه المؤسسات من خبرات هؤلاء العمال دون تحملها لأي تكلفة لتكوينهم وتدريبهم.¹

بالمقابل تحقق المؤسسات الكبيرة خفضا في تكاليف الإنتاج من خلال التعاقد مع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لإنتاج جزء من المنتج النهائي خاصة إذا كانت هذه الأخيرة تتسم بدرجة عالية من الكفاءة والتحكم في الجانب التكنولوجي.

المبحث الثاني : مشاكل وتحديات وآفاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

لقد ساهمت التغيرات في الأنظمة والأدوات الاقتصادية في السنوات الأخيرة ،فما يشهد العالم من تغيرات في التكنولوجيا والاتصال والمنافسة سيؤدي إلى مشاكل تواجهها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خاصة تلك التي تتعلق بالأسواق والأراضي وكذلك التمويل والتي تعتبر أحد معوقات تنميتها وتهدد استقرارها كما تتعرض التحديات نتيجة للتقدم الفني في مجال الاتصالات والمواصلات وكذلك إزباد حدة المنافسة العالمية حيث تسعى دول العالم إلى توسيع دائرة التجارة الدولية، حيث أصبح إلزاما على المؤسسات الصغرى والمتوسطة التكيف مع تحديات الوقت الراهن من أجل البقاء والاستمرارية نظرا للأهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تسعى دول إلى ترقية هذا نوع من المؤسسات من خلال هيئات تدعها وتسهيل تنويع التمويل وتحسين محيط المؤسسة إداريا وتكنولوجيا سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى المشاكل التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المطلب الأول أما المطلب الثاني التحديات التي تواجه هذا نوع من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل العولمة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: المشاكل التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

سنتناول في هذا المطلب بعض المشاكل التي تواجه المؤسسة الصغيرة والمتوسطة على النحو التالي:

المشاكل الخاصة بالتمويل والإقراض والتسويق وكذا مشاكل العقار الصناعي ومشكلات إدارية وتنظيمية وتنفيذية ومشكلات العمالة، وأخيرا مشكلات المحيط الجبائي.

¹جمال بلخياط : مرجع سابق، ص: 635

الفرع الأول: مشاكل التمويل والإقراض

قد لا توفر البنوك وشركات الاستثمار وأجهزة الدولة، القرض والائتمان اللازم لتسيير المؤسسات الجديدة الحرة ذات الحجم الصغير والمتوسط. ويعد توفر رأس المال من أهم مكونات إنشاء وتشغيل أي مؤسسة صناعية (صغيرة، متوسطة، كبيرة) الذي لابد أن يمر بثلاثة مراحل تمويلية بدءا بمرحلة التأسيس ومرورا بمرحلة التشغيل و إنتهاءا بمرحلة التجديد والنمو أو الإحلال والتوسع. وفي هذه المراحل قد تختلف مصادر التمويل حسب احتياجات المؤسسة، فإن كانت مدخرات الأفراد لمصدر تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة غير كافية فلا شك أن هناك مصادر بديلة لتمويل هذه المؤسسات وخاصة التمويل البنكي وتعتبر البنوك مصدر ائتمان بجميع أحواله، إلا أننا نجد أنه ليس للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة نصيب ملحوظ في الاقتراض منها، حيث أن تلك البنوك تملك قروضها مقابل ضمانات عقارية أو حيازة أو شخصية، كما أنها تصرف النظر عن التعامل مع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لتخوفها من عدم وفاء هذه المؤسسات بالتزاماتها.¹

وتتعرض مشكلة التمويل على معاملات المؤسسة الصغيرة والمتوسطة حيث تضطر على شراء بالأجل من بعض التجار وبأسعار مرتفعة نسبيا واللجوء إلى الوسطاء في أسواق المواد الخام للحصول على احتياجاته بأسعار مغالي فيها، وكذا التعاقد من الباطن مع المؤسسات الكبيرة لتوفير المدخلات وتسويق الإنتاج مقابل أجر محدد متفق عليه أو بسعر منخفض، مما يقلل من معدل ربحية مقارنة بمعدل المناظر لو توافرت الموارد التمويلية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.²

الفرع الثاني: مشكلة العقار الصناعي:

بعد تعرضنا لمشكل التمويل الذي يعاني منه قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نأتي لنطرح مشكلا آخر الذي بدوره يشكل حساسية كبيرة في هذا القطاع وهو مشكل العقار الصناعي، الذي وقف عائقا في إنجاز وتحقيق العديد من المشاريع الاستثمارية والصناعية نظرا للمشاكل التي تعرقله من بينها.

¹ شعيب أشتي: مرجع سابق، ص: 24-25

² عثمان خلف: واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها، دراسة حالة الجزائر، دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 65

أولاً: الأراضي: يتعلق مشكل الأراضي أساساً:

- القيود البيروقراطية التي لازالت تفرض نفسها على مستوى الجماعات المحلية، والهيئات المشرفة على التسيير العقاري.

- طول مدة منح الأراضي فالمدة المتوسطة تقارب السنتين، وهو أجل طويل جعل عدد كبير من

المستثمرين لا يحصلون على أراضي لإقامة مشاريعهم.

- رفض طلبات منح الأراضي المخصصة للاستثمار رفضاً غير مبرر.

- كثير من الأراضي المتواجدة في المناطق الصناعية تتسم بالغموض على مستوى وضعيتها القانونية، فأغلب شاغليها لا يملكون عقد الملكية رغم طول فترة تواجدهم فيها.

ثانياً : المنافع :

تعاني المناطق الصناعية من غياب سياسة خاصة بها إذا دخلت في حالة تدهور في الهيئة التسييرية وتحولت بعض المناطق إلى تجمعات عمرانية، فأصبحت بعض المناطق الصناعية تشكل خطراً بيئياً يندرج بعواقب وخيمة، إضافة إلى هذا فإن بعض المنشآت الصناعية القائمة على أطراف القرى أو داخل المدن الصغيرة تفقد إلى خدمات عامة ، كافتقارها إلى المياه الصالحة والطاقات الكهربائية اللازمة لممارسة النشاط مما يضطر أصحاب المنشآت إلى حل الأزمة بتهئية هذه الخدمات بأنفسهم، وأحياناً تكون بطرق غير رسمية الأمر الذي تسبب في مواجهة تكاليف مالية منذ البدء.

ثالثاً : الهندسة المدنية والعمران :

إن الحصول على مواد البناء من قبل الشركات العمومية أصبح صعباً، نظراً لخضوعه وارتباطه بعدة إجراءات معقدة إلى جانب العجز الملاحظ في هذا السوق مما يؤدي بهذه المؤسسات إلى اللجوء الإجباري نحو السوق الموازي الذي يمتاز بالارتفاع الفاحش في أسعار المواد.¹

الفرع الثالث: المشاكل التنظيمية والإدارية

في كثير من الدول يسود إدارة المؤسسات الصغيرة الطابع الفردي بسبب سيادة الشخصية أو العائلية التي تقوم على مزيج من التقاليد و الاجتهادات الشخصية والتي تتميز بمرورية اتخاذ القرار (حيث يضطلع

¹قاسم كريم ومريزق عدنان: دور حاضرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بحث مقدم في ملتقى دولي حول "متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية" يومي 17-18-أفريل 2006 جامعة حسنية بن بوعلي ، الشلف الجزائر، ص: 546-547

فرد واحد أو عدد قليل من الأفراد بكافة المهام والمسؤوليات الفنية والإدارية والتمويلية والتسويقية)، وهي ظاهرة تشكل قصورا واضحا في الخبرات الإدارية والقدرات التنظيمية وعدم الاستفادة من مزايا التخصص وتقسيم العمل في زيادة الإنتاجية وغياب الهياكل التنظيمية (أي عدم وجود تنظيم واضح للأقسام يحدد الاختصاصات والمهام وغياب اللوائح المنظمة لسير العمل داخل المنشأة). وعدم اتساق القرارات بسبب نقص القدرة والمهارة الإدارية للمدير المالك غير المحترف وتدخله في كافة شؤون المؤسسة.

يتضح أن نمط الإدارة في تلك المؤسسة يختلف تماما عن أنماط الإدارة الحديثة التي تأخذ بمفاهيم التخصص الوظيفي وتقسيم العمل وتفويض السلطات واللامركزية في اتخاذ القرارات وغيرها من نظم الإدارة العلمية المتطورة.¹

الفرع الرابع: مشاكل المرتبطة بالجباية

بالرغم من الإجراءات التي اتخذت من أجل تخفيف الأعباء الجباية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فما زال المستثمر في هذا القطاع يعاني من ارتفاع نسبة الضرائب على الأرباح ومن الاشتراكات المفروضة على أرباب الأعمال.

الفرع الخامس: مشاكل الجمركية

ينتصف تعامل مصالح الجمارك مع المستثمرين بالبطء والتعقيد مما يجعل الكثير من السلع المستوردة من الخارج حبيسة الموانئ والحاويات لعدة شهور مما ينعكس سلبا على مردود المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وخاصة بالنسبة لتلك التي تحتاج إلى مواد أولية مستوردة لا توجد بالسوق الداخلي.

الفرع السادس: مشاكل المرتبطة بالتسيير

لا يزال أغلب مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يفتقرون إلى أبسط قواعد التسيير وهذا ما يؤثر سلبا على القدرة التنافسية للمؤسسة.²

¹ فرحي محمد- صالحي سلمي : المشاكل والتحديات الرئيسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، "متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية" يومي 17-18-19 أبريل 2006 جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف الجزائر، ص: 774
² فئات فوزي -عمراني عبد النور قمار: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كاختيار استراتيجي للتنمية الاقتصادية في الجزائر، متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية "يومي 17-18-19 أبريل 2006 جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف الجزائر"، ص: 792

الفرع السابع: مشاكل الفنية

يكون اعتماد المؤسسات الصغيرة وفي أغلب الأحيان على القدرات والخبرات الفنية لدى صاحب فكرة إنشاء هذه المؤسسة مما يقضي إلى ضعف أو تواضع الخدمات الاستشارية الفنية التي تقدم لهذه الصناعات. -تدني مستوى التكنولوجيا المستخدمة فيها مما يؤدي إلى اعتمادها في أداء عملها وإنتاجها على الكمائن والآلات القديمة والبداية أحياناً.

-ضبابية مسؤولية التوجيه على هذه الصناعة نتيجة لتعدد جهات الإشراف في حالة تجمع مجموعة من المحترفين لصناعة معينة وإنشاء مؤسسة صغيرة.

-من المعوقات الفنية المهمة التي تواجهها المؤسسات ضعف الدعم الناتج عن توجه الدول نحو الاهتمام باستراتيجيات التنمية الصناعية في السنوات السابقة.¹

الفرع الثامن: مشاكل العمالة الماهرة

يعد العنصر البشري أحد أهم عناصر الإنتاج ولذلك فإن نقص العمالة الماهرة هو من أهم المعوقات التي تواجهها هذه المؤسسات إذ لا يمكن تجاوزها بسهولة ويعود سبب عدم وفرة العمالة الماهرة إلى تفضيل العاملين الاشتغال في المؤسسات الكبيرة الأخص الحكومية بسبب الأجور العالية الحوافز وامتنيازات التقاعد والضمان الصناعي.

الفرع التاسع: مشاكل التسويق

يعتمد حجم الإنتاج على سعة الأسواق المحلية وهناك عوامل معينة تتحكم في قدرة الأسواق على إستيعاب كامل السلع منها حجم السكان بدخول الأفراد، السلع الأجنبية المنافسة بين المؤسسات الكبيرة والمؤسسات الصغيرة في ما يخص الأسعار والكميات والنوعيات وعدم وجود أجهزة تسويقية ذات كفاءات عالية، وعدم استغلالها للدعاية مع اعتمادها الوسيطاء في تصريف السلع.²

المطلب الثاني : التحديات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في عصر العولمة

لقد أسهمت التغيرات التي مست الأنظمة والأدوات الاقتصادية في العقد الأخير من القرن العشرين في إعادة تشكيل معادلة القوى الاقتصادية عالمياً، فما يشهده العالم من تغيرات في التكنولوجيا والاتصال، و

¹ هلال إدريس -معيد- ثابت عارف: دور الحاضنات الإنتاجية في تنمية المؤسسة الصغيرة، بحث مقدم للملتقى الدولي حول "متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية" يومي 17- 18 أبريل 2006 جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، ص: 10_17

² مشعلي بلال: مرجع سابق، ص: 42

المنافسة سيؤدي إلى حدوث تعديلات جذرية على توجهات منظمات الأعمال خاصة التي تنشط في المحيط العربي والتي أصبح لزاما عليها التكيف مع تحديات القرن الجديد من أجل البقاء والاستمرارية.

الفرع الأول: ثورة المعلومات

تميز النظام الاقتصادي العالمي الجديد بوجود ما يطلق عليه باسم الثورة الصناعية الثالثة، والتي تمثل ثورة علمية في المعلومات والاتصالات والمواصلات والتكنولوجيا الكثيفة المعرفة.

فقد أصبحت ثورة المعلومات تمثل الأساس المادي للنظام الاقتصادي الجديد إذ أنها تلعب دورا محوريا في تشكيله ومحرك التغيير في جميع أجزائه.

الدلالة التي تعكسها مخرجات ثورة المعلومات بالنسبة لأسواق العالم هو تقارب هذه الأسواق بشكل كبير، وتغيير شكل الملكيات وتشجيع الاندماجات بين الشركات الصغيرة في محاولة منها للاستجابة لمتطلبات البيئة العالمية والتي من أهمها الإنتاج المتخصص بالحجم الكبير لتحقيق ما يطلق عليه بوافرات الحجم أو الإنتاج الكبير ومن ثمة تخفيض التكلفة وزيادة المقدرة التنافسية على المستوى العالمي.

الفرع الثاني: التطور التكنولوجي

لقد أدى التقدم التكنولوجي إلى تسهيل عمليات الاتصال و الانتقال بين الدول وسرعة في أداء إلى المعاملات الاقتصادية الدولية سواء التجارية أو المالية، كما أدى إلى تجاوز الحدود السياسية للدول واتساع الأسواق بصورة جعلت المنتجات تأخذ الصفة العالمية كما أدى إلى تشابه أنماط الاستهلاك في العالم بين شعوب مختلفة الثقافات، وهذه التطورات هي نتاج حقيقي لما يعرف بالثورة الصناعية الثالثة.

كما أدى التقدم التكنولوجي بالمؤسسات للاهتمام بتنمية ونشر الأساليب الإنتاجية التي تعتمد على التكنولوجيا العالية بهدف الزيادة من جودة المنتجات ورفع إنتاجية الأداء داخل المؤسسات مما يحسن ويدعم المزايا التنافسية التي تتمتع بها مقارنة بالمنافسين.¹

الفرع الثالث: عالمية الاتصال

لقد أدى التقدم الفني في مجال الاتصالات والمواصلات، وتبادل المعلومات و التقنيات الحديثة والفضائيات إلى طي المسافات هذا ما جعل العالم قرية صغيرة تلاشت فيها المسافات جغرافيا وحضاريا وأصبحت الشركات والمؤسسات تعمل في بيئة عالمية شديدة التنافس، فالمنتج الذي يظهر في دولة ما نجده وفي نفس اللحظة يطرح في جميع أسواق دول العالم سواء من خلال الفضائيات و الأقمار الصناعية أو من خلال شبكات الانترنت .

¹ برودي نعيمة: مرجع سابق، ص: 117

الفرع الرابع: عالمية التجارة

سعت دول العالم إلى توسيع دائرة التجارة الدولية وجعلها عالمية وذلك من خلال إنشاء الاتفاقية العامة للتجارة والتعريف الجمركية والتي حلت محلها منظمة التجارة العالمية في سنة 1995 والتي تهدف إلى تحرير التجارة العالمية. وبصفة أساسية تحرير السلع الزراعية و الصناعية، وكذا تحري الخدمات بالإضافة إلى الملكية الفكرية و الاستثمار فالمنظمة العالمية للتجارة تسعى إلى خلق وضع تنافسي دولي في التجارة يعتمد على الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد مما يؤدي إلى تزايد حدة المنافسة الدولية نتيجة الالتزام بقواعد فتح الأسواق ومن ثم ستشهد الدول حالة من تزايد معدلات البطالة في الأجل القصير نتيجة لتدهور وإغلاق بعض المؤسسات غير القادرة على المنافسة، بالإضافة إلى احتمالات مزاحمة الشركات الدولية للاستثمار الوطني خاصة بعد تطبيق اتفاق إجراءات الاستثمار المرتبطة بالتجارة وهذا يعني تزايد أنشطة الدمج و الاستحواذ، وانتشار الكيانات الكبرى ذات السيطرة على حركة الاستثمارات.

الفرع الخامس: عالمية الجودة

ترتب عن ازدياد المنافسة العالمية ظهور ما يعرف بمتطلبات الجودة ,وذلك من اجل تهذيب التجارة العالمية على نحو يحافظ على ارتفاع مستوى ما يتداول فيها، وبنشوء الجودة العالمية أصبحت كل شهادات الجودة الممنوحة من منظمات عالمية للتوحيد القياسي بمثابة جواز مردود دولي للتجارة العالمية و بالتالي أصبح بمقدور الدول الأعضاء في منظمة إن تحد من دخول السلع الخدمات المتدنية الجودة إلى أسواقها دون إن يتعارض ذلك مع وثيقة المنظمة.

الفرع السادس : الخصوصية

تعني إن الإطار العام لمسيرة الاقتصاد العالمي في القرن الواحد والعشرين هو نظام شبه واحد قائم على عمل آليات السوق وفعاليات جهاز الثمن وتفاعل قوى العرض و الطلب.¹

الفرع السابع: عالمية الحد من التلوث:

لقد أصبح التلوث من اخطر التحديات التي تواجه الشركات، إذ أصبح لزاما عليها ترشيد استخداماتها للموارد ووضع استراتيجيات خاصة لحماية البيئة من المخلفات الإنتاجية كاستخدام الموارد غير الضارة بصحة الأفراد وكذا الحد من استعمال المركبات و الألوان الصناعية إضافة إلى إعادة استخدام المنتجات والمخلفات في الإنتاج.²

¹ بروني ميلود: دور وظيفة التسويق في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة (غير منشورة) جامعة بسكرة 2009 ص: 28

²برودي نعمة: مرجع سابق، ص: 118

المطلب الثالث : أفاق ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل العولمة

قامت الدولة الجزائرية بتقديم الدعم و العناية الكبيرة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة نظرا للدور الذي تلعبه هذه المؤسسات في الاقتصاديات المعاصرة من خلال إنشاء هيئات داعمة لها من بينها:

الفرع الأول : الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب ENSEJ:

أنشئت هذه الوكالة للمرسوم التنفيذي رقم 29/96 المؤرخ في 8 سبتمبر 1996 وقد وضعت تحت وصاية سلطة الحكومة، ويتولى الوزير المكلف بالتنشغيل متابعة نشاطاتها وتتمتع هذه الوكالة بالشخصية المعنوية والاستغلال المالي، ولها فروع جهوية محلية تعمل هذه الوكالة على دعم الشباب من خلال إنشاء مؤسسات مصغرة وصغيرة بحسب قدرتها وتأهيلهم عن طريق المساندة الفنية. والمالية من أجل ترقية تشغيل الشباب وتوفير كل المعلومات حول الإدارة والتسيير والتنظيم وكل ما يتعلق بالاستثمار خاصة وباقتصاد ككل.

الفرع الثاني :وكالة ترقية ودعم الاستثمارات APSI:

لقد أنشئت كهيئة حكومية تحت إشراف رئيس الحكومة بموجب قانون الاستثمار الصادر في 1993 وهي مكلفة بمساعدة أصحاب المشاريع، لإكمال المنظومة الإجرائية المتعلقة بإقامة استثماراتهم من خلال إنشاء شبك موحد يضم الإدارات والمصالح المعنية بالاستثمارات، وإقامة المشروعات وذلك بغية تقليص أجال الإجراءات الإدارية والقانونية لإقامة المشروعات والتي تؤدي دورا بارزا في ترقية هذا النوع من المؤسسات من تأدية دور الشباك لتوضيح الناحية الشكلية في تكوين المؤسسات.¹

الفرع الثالث: الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر

تم استحداث هذه الوكالة سنة 2004 وتقوم بالأشراف على صندوق الضمان المشترك للقرض المصغر التي تقدمها البنوك التجارية و المؤسسات المالية للمستفيدين منها، ومن أهم وظائفها نذكر:

- تقديم القروض بدون فائدة و الاستشارات و الإعلانات للمستفيدين من مساعدة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر.

- إقامة وتوطيد العلاقات مع البنوك و المؤسسات المالية لتوفير التمويل اللازم للمشاريع الاستثمارية.

¹قويدي عياش : المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كميزة التنافسية والتحديات الاقتصادية العالمية الجديدة ، بحث مقدم للملتقى دولي حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية الاغواط 8-9 أبريل 2002 ص: 190-191

الفرع الرابع: صندوق الضمان المشترك للقروض المصغرة

أنشأ هذا الصندوق بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 04-16 المؤرخ في 22 جانفي 2004 ، وهو بمثابة آلية جديدة لضمان مخاطر القروض المصغرة، إذا يختص بضمان القروض التي تقدمها البنوك التجارية والمؤسسات المالية المنخرطة مع الصندوق نسبة 85% من الديون المستحقة وفوائدها في حالة فشل المشروعات الممولة.

الفرع الخامس: البنوك التجارية

تلعب البنوك التجارية دورا كبيرا في استحداث المؤسسات الصغيرة و المتوسطة باعتبارها مصدرا مهما من مصادر التمويل لهذه المؤسسات.

الفرع السادس: صندوق ضمان قروض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

يعتبر إنجازا حقيقيا لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة كونه يعالج أهم المشاكل التي تعاني منه هذه المؤسسات والضمانات الضرورية للحصول على القروض البنكية. كما أنه يندرج ضمن الفعالية الاقتصادية والاستخدام الأمثل للموارد العمومية وذلك بتحول دور الدولة من مانحة للأموال إلى ضامنة للقروض المقدمة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.¹

المبحث الثالث: الميزة التنافسية

يعتبر عامل المنافسة أحد أبرز العوامل الذي يفرض على المؤسسة إعادة النظر في إمكانياتها وطاقتها وكذا وضع استراتيجيات تسمح لها من تحقيق أهدافها في ظل هذه التغيرات وهذا يستدعي الإلمام الكامل بالبيئة التي تعمل فيها المؤسسة، باعتبارها بمثابة العامل الأساسي الذي يدفعها إلى تحسين أدائها بشكل مستمر، حيث يمكنها ذلك من احتلال مرتبة في السوق وتغلب على منافسيها، ومن هنا بات من الضروري على المؤسسة فهم مختلف العلاقات التي تربطها ببيئتها من أجل كسب الميزة التنافسية. ومن أجل توضيح ذلك تم التطرق إلى كل من مفاهيم حول الميزة التنافسية للمؤسسة ثم تحليل البيئة التنافسية للمؤسسة ثم أسس بناء الميزة التنافسية.

¹ غياظ شريف، بوقوم محمد: التجربة الجزائرية في تطوير وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية، بحث مقدم للملتقى الدولي حول "متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية" يومي 17-18-19 أبريل 2006 جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف الجزائر ص:110

المطلب الأول: مفاهيم حول الميزة التنافسية

الفرع الأول: ماهية الميزة التنافسية

لقد أفرزت العولمة ظاهرة جديدة طالما كانت في طي النسيان، وهي القدرة أو الميزة التنافسية للمؤسسات سواء على المستوى العالمي أو المحلي، التي أصبح ينظر إليها كهدف و استثمار واستراتيجية في وقت واحد فوجدها يضمن للمنظمة البقاء والاستمرار، و لتحقيق بقائها يتطلب رأسه بعيدة المدى تتصف بالشمول والديناميكية و حشد المواد اللازمة، كما تعتبر آلية من بين عدة آليات فاعلة لغزو الأسواق العالمية والمحلية.¹

الفرع الثاني: مفهوم الميزة التنافسية

يعرف " بورتر " الميزة التنافسية على أنها تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع.

كما تعرف بأنها المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم و منافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين ينقلبون هذا التمييز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه المنافسون الآخرون، وتعرف كذلك بأنها ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة أتباعها الإستراتيجية معينة للتنافس.²

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أنه هناك من يركز على تعريفه للميزة التنافسية على جوهرها، إلا وهو الإبداع، أو على خلق القيمة للعميل أو على إستراتيجية التنافس أو خصائص وجودة المنتج، إلا أنه من المتفق عليه أن الميزة التنافسية تمثل نقطة الاختلاف المنظمة وتميزها عن المنافسين الآخرين مما قد يؤهلها إلى تحقيق مزايا تنافسية عديدة منها الحصول على الأرباح من خلال خفض التكاليف، أو من خلال ديمومة عملية البيع للزبائن لمواصفات يؤمنون بها كالأمان والسعة والشفافية وغيرها .

¹ أ.ب.ب. فاطمة الزهرة-د. العشعاشي ثابت: أخلاقيات الأعمال كميزة تنافسية لمنظمات الأعمال، ملنقى دولي، ص: 15

² علي السلمي: إدارة الموارد الإستراتيجية، دار الغريب للنشر، القاهرة -2002، ص: 101

المطلب الثاني: تحليل الميزة التنافسية

الفرع الأول: مفهوم البيئة

اختلفت وجهات نظر الباحثين في تحديد مفهوم البيئة إلا أنهم عمدوا إلى التمييز بين مستويين للبيئة، مستوى داخلي وآخر خارجي كما هو موضح في الجدول (1-1):

الشكل(1-1): مكونات الأساسية للبيئة¹

البيئة الخارجية العامة	البيئة الخارجية الخاصة
البيئة الاقتصادية	المنافسون
البيئة الاجتماعية	المستهلكون
البيئة الدولية	النقابات العمالية
البيئة المالية	الحكومة
البيئة السياسية والقانونية	الموردون
البيئة الداخلية	
المؤسسة	

المصدر: ع. حنفي، أساسيات الإدارة وبيئة الأعمال، (2000)، مؤسسات شباب الجامعة الاسكندرية، ص169.

أولاً- البيئة الداخلية:

ترتبط هذه الأخيرة ارتباطاً مباشراً بالنشاطات الأداء داخل المؤسسة، مما يستدعي إلى تسميتها بالمجموعة التنظيمية حسب MILES، أو البيئة العملية حسب PORTER، و ترتبط هذه البيئة ارتباطاً عضوياً

¹ ع. حنفي: أساسيات الادارة و بيئة الأعمال(2000)، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، ص: 169

بكيفية صياغة و تشكيل أهداف المؤسسة وفي نفس الوقت بكيفيات تحقيقها من خلال المنتجات التي تقدمها والأساليب الفنية المستعملة في الإنتاج.¹

ثانيا_ البيئة الخارجية:

تتمثل في مختلف التغيرات التي تحدث خارج نطاق المؤسسة، وبعيدا عن سيطرتها، والتي من شأنها أن تؤثر على نشاط المؤسسة، ويمكن تقسيم عناصر البيئة الخارجية إلى مجموعتين:

1_ عناصر البيئة الخارجية العامة: وهي تلك العوامل التي تتأثر بها جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها، وتتمثل في العوامل السياسية، الثقافية، الديمغرافية، الاقتصادية.

فالعوامل السياسية تكمن في الاستقرار السياسي، المؤسسات السياسية، العلاقات الدولية.....وتكمن العوامل الاقتصادية في الموارد الطبيعية، العمالة، رأسمال، التكنولوجيا....والعوامل الثقافية في الهيكل الاجتماعي الدين، اللغة، العادات والتقاليد..... أما العوامل الديمغرافية فتتمثل في نمو السكان الهيكل العمراني، الهجرة.....

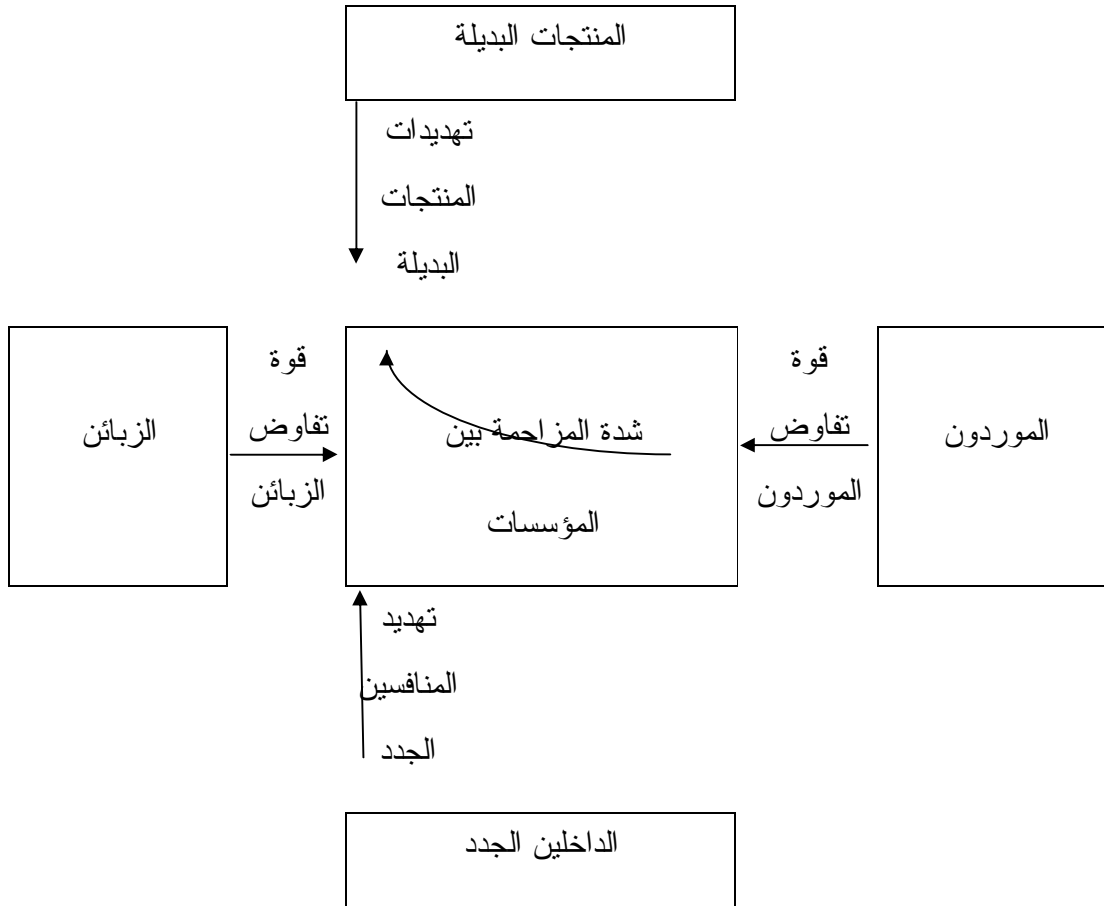
2_ عناصر البيئة الخارجية الخاصة: تتمثل في مختلف العوامل التي من شأنها التأثير بشكل خاص على المؤسسة أخذ بعين الاعتبار لطبيعة نشاطها والمتمثلة في قوى التنافس عند PORTER.¹

¹ نحاسية رتبة: أهمية البقطة التنافسية في تنمية الميزة التنافسية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003، ص: 24
² نبيل مرسي خليل: الميزة التنافسية في مجال الأعمال الدار الجامعية، 1996، ص: 61

الفرع الثاني: تحليل قوى التنافس:

حدد M-PORTER قوى التنافس في خمس قوى أساسية، تمثلت في تهديدات الداخلين الجدد، قوى التفاوض الزبائن، قوة تفاوض الموردون، تهديدات المنتجات البديلة، شدة المزاومة بين المؤسسات القطاع والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (1-2) تحليل قوى التنافس:



source :M-PORTER , 1 avantage concurrentiel. DUNOD, PARIS. 1999. P15¹

أولاً: 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 سلفاً في القطاع، وتتحدد درجة خطورة الداخلين الجدد من خلال نوعية حواجز الدخول التي يفرضها قطاع النشاط وبناء على ذلك، نجد ستة عوامل كبرى تشكل حواجز الدخول: ¹

¹ M-PORTER, op cit, p16

² عثمان بودحوش: تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، سكيكدة 2007/2008، ص: 4

1: اقتصاديات الحجم: يتم ذلك من خلال قيام المؤسسات الحالية في قطاع ما بفرض إنتاج بكميات تسمح لها بتحقيق تكاليف تنافسية تعيق دخول منتجين جدد. غير أنها بإمكان الداخلين الجدد تحديد أثر هذا العامل إذا ما امتلكوا تكنولوجيا متطورة، فينتقلون إلى اقتصاديات حجم من درجة عليا.

2: تمييز المنتج: ويعني ذلك إن المؤسسات المتوقعة بشكل جيد تملك صورة جيدو، وزبائن أوفياء، ويشكل حاجز للدخول، باعتباره يحتم على الداخلين الجدد تكبد مصاريف باهضة خاصة باستثمارات ذات تكنولوجيا عالية، وحملات ترويج بالمنتج، حتى يستقطبوا زبائن القطاع. ويؤدي هذا الجهد عادة إلى خسائر في البداية ويتطلب وقتا طويلا لصنع صورة خاصة بالمؤسسات الجديدة.

3: احتياجات رؤوس الأموال: لتمويل حملات الإشهار، ومصاريف البحث والتطوير واقتناء تكنولوجيا المتطورة، وكذا التمويل دورة الاستغلال.

4: تكاليف التبديل: تلك التكاليف الآتية التي يجب أن يتحملها الزبون، نظير انتقاله من منتج مورد إلى منتج مورد آخر، وتعد بمثابة حاجز لصلابة العلاقة بين الزبون والمورد.

5: الوصول إلى قنوات التوزيع: يواجه الداخلون الجدد صعوبة في توزيع منتجاتهم كون أن المؤسسات المتواجدة تشغل كل القنوات التوزيع وهذا ما يحتم عليهم محاولة إقناع القنوات بقبول تصريف منتجاتهم، من خلال تقديم تخفيضات في الأسعار، القيام بحملات الإشهار.....

يحدث أن يكون للمنافسين علاقات طويلة مع قنوات التوزيع، خدمات راقية، أو حتى علاقات خاصة جدا تزيد الأمر صعوبة أمام الداخلين الجدد، مما يدفعهم إلى إنشاء قنوات توزيع خاصة بهم.

6: السياسات الحكومية: تلعب السياسة الحكومية دورا في تشكيل حواجز الدخول إلى قطاع نشاط معين فبإمكانها أن تحفز عملية الدخول، بتقديم تسهيلات جبائية مثلا، أو تحول دون دخول المؤسسات الجديدة، كأن تقرر استعمال تكنولوجيا متقدمة لحماية المحيط من التلوث والتي تتطلب استثمارات جديدة مكلفة.¹

ثانيا: شدة المزاومة في القطاع:

تأخذ المزاومة بين المنافسين النشطين في القطاع أشكالا من المناورات للحيازة على موقع في السوق بالاعتماد على خطط مبنية على المنافسة من خلال الأسعار، الإشهار، إطلاق منتج جديد، تحسين الخدمات والضمانات الملائمة للزبون، ويرجع وجود المزاومة إلى أن هناك عدد من المنافسين يشعرون بأنهم

¹عثمان بودحوش: نفس المرجع السابق، ص: 05، 06

مدفوعين إلى تحسين موقعهم، حيث يرون إمكانية ذلك وللعمليات التي تعتمد عليها المؤسسة ضد المنافسة آثار مهمة على المنافسين حيث تدفعهم إلى بذل الجهد للرد على هذه العمليات وتوصف المزاخمة في بعض القطاعات على أنها قوية، بينما توصف في قطاعات أخرى على أنها هادئة وتتجم المزاخمة الشديدة عن تضافر عدد من العوامل الهيكلية والمتمثلة في:

1: درجة نمو قطاع النشاط: تقل حدة المزاخمة في ظل سوق يتسم بدرجة النمو العالية، حيث يتضمن ذلك للمؤسسة إمكانية تحسين نتائجها من خلال استخدام الجيد لمواردها، ولتطوير في قدراتها بما يسمح لها من مواكبة هذا النمو، وعلى عكس ذلك تماما في ظل سوق بطيء النمو، حيث تتحول المنافسة إلى عملية تقاسم حصص السوق.

2: درجة التمرکز والتوازن بين المنافسين: في ظل وجود عدد قليل من المنافسين يستحوذون على 85 % من السوق (احتكار القلة)، تكون فلسفة التنافس متجانسة مقارنة بتلك الصناعة التي تتساوى فيها قدرات العديد من المنافسين، أين يزداد تباين وجهات النظر بشأن التنافس ويصعب التنبؤ بالظروف المستقبلية.

3: غياب التمييز: يشجع المنتج النمطي على وجود المنافسة حادة، باعتبار أن المنافسين يملكون نفس المنتج وعندها يستند الزبون في اختياره إلى السعر وجودة الخدمات المرفقة، ومن ثم يركز المنافسون على هذين العنصرين، فتشتد المنافسة أكثر فأكثر.

4: التكاليف الثابتة: للتكاليف الثابتة أثر كبير على قطاع النشاط، فعندما تواجه مؤسسة ما بتكاليف ثابتة مرتفعة، فإن نقطة تعادلها ترتفع إلى نسبة كبيرة من الطاقة الكاملة وإذا لم يتم إنجاز هذا المستوى من التشغيل فإن رد فعل الطبيعي هو تقديم تسهيلات مغرية جدا للمستهلكين حتى يمكن زيادة الطلب، لغرض تغطية الأعباء الثابتة.¹

5: حواجز الخروج: هي تلك العوامل التي تمنع أو تؤخر خروج المؤسسة من القطاع، بالرغم من الضعف أو السلبية مردودية الاستثمارات، ويمكن حصرها في تزايد تخصص الأصول، ارتفاع التكلفة الثابتة للخروج قيود حكومية، حواجز عاطفية.²

¹ أنبيل مرسي خليل: نفس المرجع السابق، ص: 66

² JEAN-PIERRE et autres. *strategor politique générale de l'entreprise*, 3^{eme} édition, DUNOD, Paris, 1997, p21

ثالثا: تهديدات المنتجات البديلة:

هي تلك المنتجات التي تقدمها صناعات الأخرى والتي بإمكانها أن تلبي حاجات المستهلكين بأسلوب يشبه الأسلوب الذي تقي به منتجات هذه الصناعة أو بأسلوب مقارب، فكلما كانت البدائل قريبة من المنتجات الأصلية، وبأسعار أقل كلما ازدادت حدة التهديد التنافسي، حيث يؤثر ذلك على سعر هذه الأخير، ومن ثم تتأثر مردودية القطاع، ومن أجل الحد من هذا التهديد يجب على المؤسسات القطاع تكثيف الحملات الاشهارية، وتكثيف الجهود في شتى مجالات التحسين الأخرى، كالجودة، جهود الاتصال، والمحاولات إلزامية إلى ضمان انتشار الواسع للمنتج.

رابعا: قوة تفاوض الزبائن:

يجتهد الزبائن لتخفيض أسعار القطاع، و التفاوض بشأن خدمات جيدة ومنتجات بأحسن جودة، وتكون هذه العملية على حساب مردودية القطاع، ويرتبط قوة الزبائن في القطاع، بعدد من الخصائص المتعلقة بوضعيتهم في السوق، وكذا بالأهمية النسبية لمشترياتهم من القطاع، وتتأثر قوة الزبائن التفاوضية بالعناصر الآتية:

- 1: حجم المشتريات من القطاع: إذا شكلت المشتريات الزبون حصة مهمة من رقم الأعمال البائع فان هذا الأخير يستغل هذه الفرصة للمساومة على تخفيضات في السعر.
- 2: عرض الصناعة يتألف من مؤسسات صغيرة متعددة، لزبائن قليلي العدد كبير الحجم.
- 3: انخفاض تكلفة البدائل: والتي تسمح للزبون بالحصول على مدخلات من مورد إلى آخر دون صعوبة.
- 4: امكانية استخدام الزبائن لغة تهديد للحصول على مدخلاتهم من خلال عمليات التكامل الخلفي.

خامسا: قوة تفاوض الموردون:

يحدث أن يكون الموردون بمثابة تهديد تنافسي للمؤسسة إذا كانت لديهم القدرة على فرض أسعار وجودة محدودة تؤثر على ربحية المؤسسة، وتزداد قوة تفاوض الموردين إذا توفرت الشروط الآتية:

- 1: أهمية منتجات المورد لدى المؤسسة، وغياب بدائله في السوق.

- 2: لا تعتبر المؤسسة زبونا مهما لدى المورد، مما يقلل من تحفيز المورد لخفض الأسعار وتحسين الجودة.

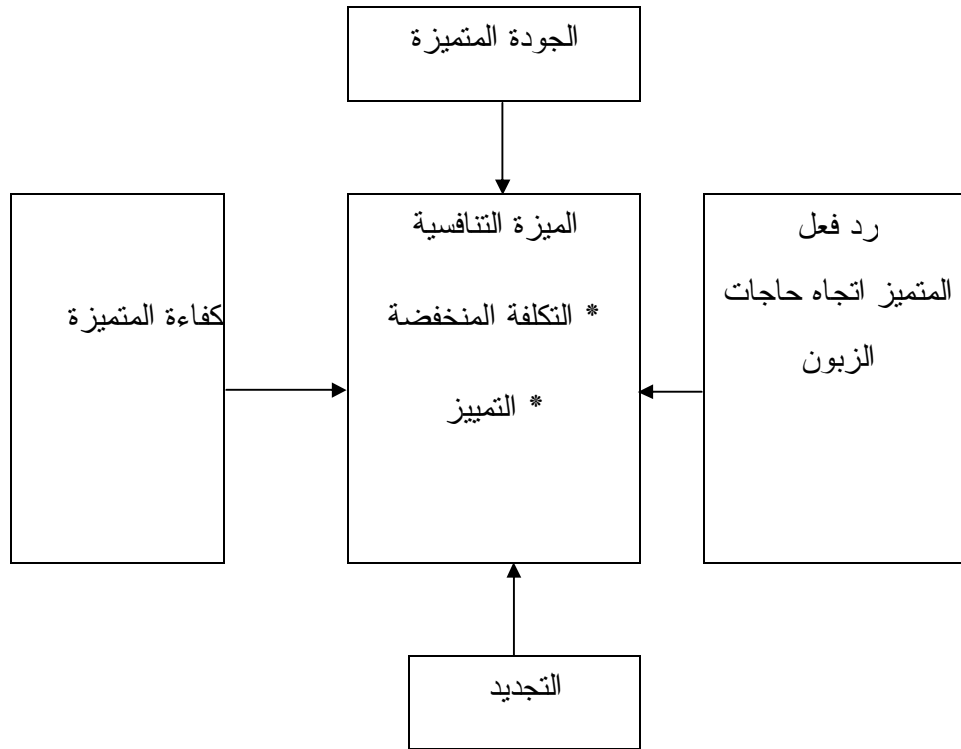
3: تميز منتجات المورد وارتفاع تكلفة تحول المؤسسة إلى مورد آخر.

4: التهديد باللجوء إلى عمليات التكامل الأمامي، والتحول إلى المنافس المباشر للمؤسسة.

5: عدم قدرة المؤسسة على استخدام لغة التهديد بالكامل الخلفي.¹

المطلب الثالث: أسس بناء الميزة التنافسية

تتخصر الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية حسب شالز وجاريت في أربعة عوامل أساسية:
الكفاءة، الجودة، التجديد، الاستجابة لحاجات العميل. كما هو موضح في الشكل (1-2):
الشكل (1-3): الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية



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

ماجستير، سكيكدة 2007/2008، ص9

1_ **الكفاءة** : تتجسد في كمية المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات محددة، أي أنا نسبة المخرجات إلى

المدخلات، حيث كلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة، كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة أو

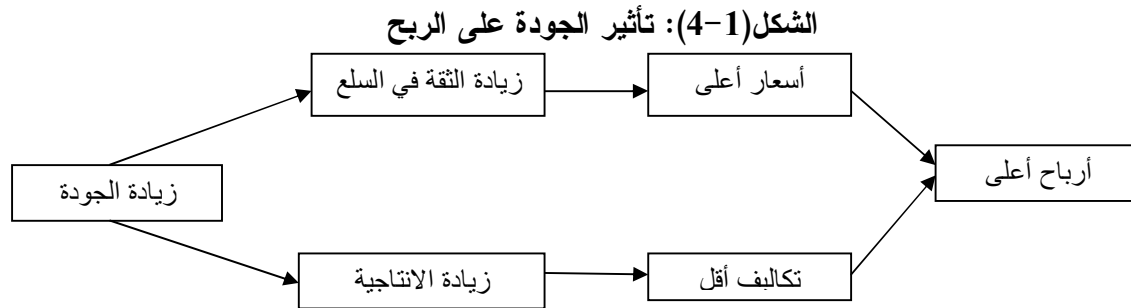
بالتالي نقل تكاليف الإنتاج، أي أن تكاليف المؤسسة تتميز بالانخفاض إذا ما كانت المؤسسة تستحوذ على كفاءة

¹ عثمان بودحوش: نفس المرجع السابق ص: 07-08

إنتاجية عالية مقارنة بمنافسيها. ولعل أهم مكونات الكفاءة بالنسبة لكثير من الشركات يتجسد في إنتاجية الموظف (العامل)، هذا العنصر الذي يقاس عادة بالمخرجات التي ينجزها هذا الموظف¹

2- الجودة: يقصد بالجودة الإنتاج الأفضل والخدمة الأحسن بما يتطابق والتوقعات، وعليه فإن الجودة هي مجموعة الخصائص والمظاهر التي تبدو على المنتج أو الخدمة وقدرة هذه الخصائص والمظاهر على إشباع حاجات الزبون المعلنة والدفينة، فالمنتجات ذات الجودة هي السلع والخدمات التي يمكن الاعتماد عليها والثقة بها للوفاء باحتياجات ورغبات الزبون، ويعتبر تأثير الجودة العالية للمنتج على الميزة التنافسية تأثيراً مضاعفاً لذلك 2-1 توفير منتجات ذات الجودة العالية يزيد من قيمة المنتج لدى المستهلكين، مما يسمح للمؤسسة بفرض أسعار عالية لمنتجاتها.

2-2 الجودة العالية تسمح بإنتاج منتجات بكفاءة عالية وتكاليف منخفضة للوحدة، إذ أنه يؤدي استغراق العامل لوقت أقل من الوقت القياسي إلى خروج وحدات معيبة. أما اختصار الوقت من خلال برامج الجودة فيؤدي إلى إنتاجية أعلى للعامل، وتكاليف أقل للوحدة. ويمكن توضيح هذا الأثر المضاعف بالشكل (1-3):



المصدر: عثمان بودحوش ص 27

3_ التجديد: يمكن تعريف التجديد على أنه شيء جديد أو حديث سواء تعلق بطريقة إدارة المؤسسة أو المنتجات. ويشتمل التجديد على كل تقدم يطرأ على المنتجات، أو عمليات الإنتاج، ونظم الإدارة والهيكل التنظيمية والاستراتيجيات التي تعتمد عليها المؤسسة.

¹ عثمان بودحوش: نفس المرجع السابق، ص: 26

منه يمكن القول بأن التجديد هو العملية التي تستخدم بها المؤسسة مهاراتها ومواردها لخلق تقنيات جديدة أو سلع أو خدمات جديدة بما يضمن لها الاستجابة بشكل أفضل لاحتياجات العميل، كما يسمح التجديد للمؤسسة من فرض سعر أعلى كون أن منتجها الجديد وحيداً في السوق، وعندما يحين الوقت نجاح المنافسون في محاكاة المنتج الجديد تكون المؤسسة المجددة قد نجحت في إرساء قوي للماركة يصعب على المنافسين النيل منه.

4_الاستجابة لحاجات العميل: يتحقق هذا العامل بشكل متفوق، لما تكون المؤسسة قادرة على أداء المهام بشكل أفضل من المنافسين في تحديد وإشباع احتياجات عملائها. وبذلك يزيد ولاء المستهلك بقيمة أكبر لمنتجاتها مما يؤدي إلى خلق التميز القائم على المزايا التنافسية.

إن كل من عنصر الجودة المتفوقة والتجديد والكفاءة العالية فتحقيقها يعتبر كجانب تكاملي لتحقيق الاستجابة لحاجات العميل، إلى جانب ذلك هناك عنصر آخر بالغ الأهمية ألا وهو وقت الاستجابة للعميل، وهو الوقت المستغرق بالنسبة للسلعة حتى تسليمها أو الخدمة حتى أدائها، وإن غياب هذا العنصر بمثابة إزعاج كبير للعميل، ويؤدي إلى عدم شعوره بالرضا.

خاتمة الفصل:

خلال هذا الفصل الأول تبين لنا مدى اختلاف تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بين الدول النامية والدول المتقدمة، نظرا للتباين والاختلاف في درجة النمو الاقتصادي من دولة إلى أخرى واختلاف نشاطاتها لذا اعتمدت عديد من الدول والمنظمات العالمية على جملة من معايير الكمية والنوعية في تحديد تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

إن مميزات هذا النوع من المؤسسات سهولة الإنشاء و صغر الحجم وسرعة الاستجابة لحاجيات السوق رغم المشاكل التي تواجهها هذه المؤسسات من التمويل ومشاكل تنظيمه الإدارية وغيرها إلا أن الدولة الجزائرية اتخذت عدة تدابير وحلول لهذه المشاكل إلا أنها تبقى غير كافية نظرا للتحديات الكبيرة التي تواجهها كالتطور التكنولوجي والعولمة قصد التكيف مع المستجدات العالمية.

إلا أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أصبح من الضروري تحسين من مركزها داخل السوق في إطار تحقيق ميزة تنافسية مع المؤسسات العالمية ومواكبة التغيرات الذي تفرضه العولمة في إطار المبادلات الدولية.

الفصل الثاني:

دور إدارة التكاليف في رفع وتدعيم الميزة التنافسية

للمؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة

تمهيد

إن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكتسي أهمية بالغة في الاقتصاديات المعاصرة نظرا لما تلعبه من دور حيوي في التنمية الاقتصادية خاصة تلك المؤسسات الصناعية حيث يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة وانفتح الأسواق العالمية على بعضها البعض كما إن التطور الهائل في التكنولوجيا والمعلومات قد لعبت إدارة التكاليف دورا هاما وحيويا في المؤسسات تشكل قاعدة أساسية لجمع البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالاتها.

تقوم المؤسسة بمجموع من الإجراءات المنتظمة طبقا لمنهج منطقي وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف محدد حيث تعتبر التكاليف مجموعة من النفقات والأعباء التي يتحملها المشروع الصناعي وتختلف حجم التكاليف من مشروع إلى آخر ونتيجة لتطور هذه المؤسسات دخلت في مجال المنافسة والصراع على الأسواق وكان تخفيض التكاليف هو الهدف السليم لتخفيض الأسعار وخروج من المنافسة بنجاح.

في هذا الفصل سيتم من خلاله تناول دور إدارة التكاليف في رفع وتدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة وذلك من خلال تقسيمه الى ثلاثة مباحث أساسية حيث سنتناول في المبحث الأول مفاهيم أساسية حول إدارة ومحاسبة التكاليف، ثم نتناول في المبحث الثاني أنظمة محاسبة التكاليف، إما المبحث الثالث وأخير اثر تطبيق مختلف أنظمة محاسبة التكاليف على تدعيم الميزة التنافسية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول إدارة ومحاسبة التكاليف

في هذا المبحث سنتطرق إلى مفاهيم أساسية في إدارة ومحاسبة التكاليف وعلاقتها بفروع محاسبية وأخرى بالإضافة إلى تبويب عناصر التكاليف وأخير نذكر أهداف محاسبة التكاليف.

المطلب الأول : تعاريف رئيسية لمحاسبة التكاليف وعلاقتها بالفروع الأخرى

في هذا المطلب سنعرض أهم التعاريف المتعلقة بالمحاسبة، وعلاقة محاسبة التكاليف بالفروع الأخرى.

الفرع الأول: تعاريف رئيسية

أولاً: التكلفة هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة ومنتج معين أو مجموع منتجات أو خدمة أو مجموعة من الخدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية إي قبل وصولها إلى البيع.¹

أو هي عبء متعلق بمرحلة معينة، صرف من أجل الحصول على منتج أو خدمة خلال مرحلة من مراحل إنتاج.²

ثانياً: سعر التكلفة: هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى مرحلة النهائية كما إن سعر التكلفة لمنتج أو خدمة هو كل ما تكلفه هذا المنتج أو هذه الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستوى النهائي للبيع وتقديم الخدمة.³

ثالثاً: المصروف: تمثل تلك الكلفة المستفدة من أجل الحصول على الإيرادات للفترة الجارية ومن أمثلتها: الأجور، الإيجار، وللوصول إلى ربح الفترة يتم من خلال طرح مصروفات من إيرادات تلك الفترة.⁴

رابعاً: الخسارة: وهي تضحية اقتصادية أيضاً يعبر عنها بوحدات نقدية ولكن لا تقابلها منفعة، فهي أيضاً تكاليف مستفدة لا تحقق إيراد وبالتالي فإن الإيراد سيكون أقل من التكاليف وبالتالي تمثل خسارة ومن أمثلتها حدوث الفاقد الصناعي أو حدوث سرقة من أموال المؤسسة.

خامساً: السعر: يعرف السعر بأنه تعبير تقديم عن السلعة أو الخدمة المتجسدة فيها نفقة العمل اللازمة اجتماعياً لإنتاجها أو أنه تعبير نقدي لنسب تبادل السلع والخدمات، كما إن السعر يعرف بأنه مقدار ما يدفع من نقود لقاء الحصول على وحدة معينة من سلعة ما أو خدمة ما.

¹ حاج قويدر قورين - "نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير المؤسسة الاقتصادية" كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الشلف ص1

² بويعقوب عبد الكريم-المحاسبة التحليلية-ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، طبعة الخامسة، 2009، ص 26

³ حاج قويدر قورين مرجع السابق ص1

⁴ إسماعيل يحي التكريتي وآخرون "المحاسبة الإدارية «قضايا معاصرة»» دار الحامد للنشر والتوزيع عمان الأردن الطبعة الأولى ص66

سادسا: الأعباء: هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والنواتج على إن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل وتحميل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل الأعباء إذا تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها الأعباء.¹

فرق بين المصروف والأعباء:

العبء يتقابل مع الناتج اللذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء استهلاك البضائع المواد واللوازم، مخصصات الإهلاك..الخ ففي حين نجد إن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه فان الأعباء لها الصفة المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلية للتقييم.²

سابعا: تعريف محاسبة التكاليف: هو نظام معالجة بيانات التكاليف المتحصل عليه من نظام المحاسبة العامة (بإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات تنظيم المؤسسة، كما انه يسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة، كما يعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات .

ويعرف أيضا انه عبارة عن نظام تجميع بيانات التكاليف ومعالجتها ثم عرضها بصورة ملخصة ومبسطة حيث تستفيد منها المؤسسة.³

تعريف إجرائي لإدارة التكاليف:

يطلق مصطلح إدارة التكاليف على وصف القرارات المتخذة من قبل المديرين لإشباع رغبات العملاء، مع العمل في الوقت نفسه على تخفيض ورقابة التكاليف، حيث أن أهمية إدارة التكاليف أنها قادرة على ضبط الجودة ورقابتها ومحاولة تحقيق ميزة تنافسية.

¹ اسماعيل يحي التكريتي وآخرون-مرجع سابق-ص196
² جهيدة بوصب-إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة الصناعية الجزائرية-مذكرة مكملة لشهادة الماستر في علوم التسيير تخصص مالية بنوك -جامعة ميله-2013/2014
³ حاج قويدر قورين-مرجع سابق-ص1

الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الأخرى.

أولاً: العلاقة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية:

تتفرع محاسبة التكاليف عن محاسبة المالية، وقد اهتمت المحاسبة المالية بتسجيل وتبويب العمليات المالية من واقع المستندات في سجلات ودفاتر محاسبية منظمة لاستخراج نتائج أعمال المشروع خلال فترة زمنية معينة هي سنة مالية، وبيان المركز المالي في نهاية تلك السنة وحيث أن محاسبة التكاليف غيرت هذا الأسلوب التقليدي في القيد والترحيل وطبيعة البيانات المستخدمة إلى الاهتمام بالوفاء بمتطلبات الإدارة من بيانات ومعلومات مساعدتها في القيام بأعمالها من تخطيط وتنظيم ورقابة ارتباط وثيقاً ومسؤولية المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ترتبط ارتباط وثيقاً ومسؤولية مشتركة في إظهار نتيجة الأعمال.

وقد بينا إن محاسبة المالية تقوم بإعداد البيانات والعمليات بصفة إجمالية بنما تقوم محاسبة التكاليف بإعداد بيانات ومعلومات مالية شكل تفصيلي محدد مما جعلها أكثر أهمية للإدارة في مجال اتخاذ القرارات ورسم البيانات والخطط المستقبلية في مجال الإنتاج والتشغيل، كما إن محاسبة التكاليف تزود الإدارة بمعلومات تفصيلية عن تكلفة إنتاج لوحدة من كل نشاط مع تحليل سلوك التكاليف مما ساعد الإدارة أيضاً في اتخاذ القرارات وتقدير التكاليف المستقبلية ومقارنتها مع التكاليف الفعلية.

وترتبط محاسبة التكاليف ومحاسبة المالية في الأوجه التالية:

- 1 تعتبر محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية حيث تتعاون كل منهما في إعداد الحسابات الختامية ومركز المشروع المالي تؤديها المستندات والبيانات التحليلية.
- 2 تتعاون المحاسبة المالية مع محاسبة التكاليف في مجال إعداد القوائم المالية فان محاسبة التكاليف تعمل على تقدير قيمة المخزون والبضاعة تحت التشغيل وتكلفة الإنتاج التام بينما يكون دور المحاسبة المالية في إعداد بيانات الأصول والخصوم.
- 3 لابد من وجود نظام التكاليف يعمل جنباً إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية منفرداً أن يؤدي إلى الفرص من إعداد القوائم المالية ونتائج أعمال المشروع.
- 4 يتم إثبات بعض العمليات المالية بالتكاليف في الدفاتر ثم يتم تحليلها في دفاتر محاسبة التكاليف كاستهلاك الآلات والمصاريف والأجور الصناعية، أثمان المواد الخام والمصاريف غير المباشرة لاستخدامها في إعداد البيانات المالية الخاصة بعناصر التكاليف المختلفة.

ثانيا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية:

إن المحاسبة التكاليف علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها لإدارة المشروع واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وكذلك في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم البيانات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع.¹

ثالثا:علاقة محاسبة التكاليف المحاسبة الضريبية:

تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة حيث تضاف إلى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المصنع.

ثم أن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.

رابعا: علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات:

إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى النتيجة الحقيقة لإعمال المشروع الصناعي.

خامسا:علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية:

تقوم محاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة ومواصلات وغيرها وهذه الخدمات تحتاج إلى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بها يعود على المواطنين من منافع وخدمات.²

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف

في هذا المطلب نتطرق لتبويب عناصر التكاليف حيث تختلف باختلاف الهدف من التبويب وتتمثل في الأسس المختلفة لتصنيف عناصر التكاليف فيما يلي:

¹عبد ناصر نور وعليان الشريف -"محاسبة التكاليف الصناعية"- دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الطبعة الثالثة-2011 ص 21-23-24

²عبد القادر نور "محاسبة التكاليف" دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الطبعة الأولى 2002 ص20

الفرع الأول: التبويب على أساس وظيفة العنصر في المشروع " التبويب الوظيفي ":

إن تكلفة أي منتج صناعي تتكون من مواد أو عمل وخدمات ومنه تقسم هذه الوظائف إلى وظيفة الإنتاج والتسويق..الخ وبذلك تقسم تكاليف إلى ثلاث مجموعات هي

أولاً: التكاليف الصناعية "تكلفة الإنتاج":

وهي التكاليف المنفقة أثناء عملية التشغيل والمتعلقة بإنتاج السلعة وتتكون من

1 تكاليف المواد المباشرة: وتشمل تكلفة المواد التي تدخل بصفة مباشرة في الإنتاج وحدة المنتج النهائي مثل المواد الخام ومثل السلع نصف المصنعة التي يشتريها المشروع ويحدث عليها تغيرات بحيث تصبح تامة الصنع.

2 التكاليف العمل المباشر: وتشمل تكاليف العمل المبذول في الإنتاج.

3 التكاليف التصنيع غير المباشر: وهي التكاليف المتعلقة بالطاقة الإنتاجية في المصنع ولا يكمن ربطها مباشرة بالسلعة مثل صيانة آلات المصنع واستهلاكها وراتب مدير المصنع والتدفئة والإضاءة وغيرها. ويهتم محاسب التكاليف وكذلك الإدارة بمعرفة التكاليف الصناعية حيث نتخذ هذه التكاليف أساساً لتقويم المخزون السلعي كما أنها تتخذ أساساً للمقارنة بين تصنيع العمليات داخل المشروع وخارجه.¹

ثانياً: التكاليف التسويقية:

وتتمثل في جميع المصاريف مثل تخزين المواد تامة الصنع ومصاريف الدعاية و الإعلان والترويج والبيع ومصاريف وإيجار المعرض وتشمل:

*تكاليف المواد المستخدمة في عملية التسويق مثل المطبوعات والتغليف والتعبئة والشحن ومصاريف أبحاث التسويق.

*رواتب وأجور العاملين في التسويق ومنها عمولات وكلاء البيع والتوزيع والنقل ورواتب العاملين في معارض البيع وأجورهم.

*المصاريف الأخرى التي تحتاجها عملية التسويق مثل مصاريف الاتصال والبيع والتوزيع والنظافة والإنارة والتدفئة وغيرها.

¹ عامر عبد الله شقر - "محاسبة التكاليف الصناعية"- دار البداية ناشرون وموزعون ، عمان الطبعة الأولى 2010/2011ص33.34

ثالثا: التكاليف الإدارية:

وهي المصاريف التي تتمثل في رواتب الإدارة المالية ومصاريفها وإدارة الشؤون القانونية وإدارة الأفراد بما يخص عملية الإنتاج وهي

1 المواد المستخدمة في المطبوعات والصيانة ومواد النظافة.

2 رواتب العاملين بتلك الإدارات وأجورهم ومنها رواتب الموظفين في الإدارات العامة وقسم الصيانة والنظافة ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

3 المصاريف الإدارية الأخرى مثل: استهلاك الأثاث والتأمين على الإدارات السابقة ومصاريف المكالمات الهاتفية والبريد والضيافة وإتاعب المدققين وغيرها.¹

الفرع الثاني: التوزيع حسب علاقة التكاليف بوحدة التكلفة

توزيع عناصر التكاليف على أساس علاقتها بوحدة التكلفة إلى قسمين :

أولا-التكاليف مباشرة:

وهي التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بوحدة التكلفة ويمكن تمييزها وتخصيصها في وحدات المنتج النهائي وتتكون هذه التكاليف المباشرة من:

1 تكلفة مواد مباشرة: وتشمل تكلفة تدخل بصفة مباشرة في إنتاج السلعة وتظهر فيها وهي عبارة عن المواد الأولية.

2 تكلفة العمل المباشر: وتشمل تكلفة الجهد المبذول في تحويل المواد أولية أو مواد نصف مصنعة إلى مواد تامة الصنع أو قد تصرف في عملية تجميع المنتج وهي الأجور المباشرة.

3 تكلفة الخدمات المباشرة: وهي التي تخص وحدات معينة بصفة نفقات البحث أو الرسوم الخاصة بعقد معين.

ثانيا:تكاليف غير مباشرة

وهي تتفق على نشاط المشروع كله بصفة عامة ولا تتفق على وحدات تكلفة معينة بصفة خاصة وتنقسم هذه التكاليف إلى الأقسام التالية:

¹عبد الناصر نور وعليان الشريف مرجع السابق ص30

1 تكاليف مواد غير مباشرة: وهي المواد التي تدخل في صنع السلعة المنتجة بشكل أساسي مثل الوقود، زيوت التشحيم، كما أنها مواد تعد نظريا من المواد المباشرة لأنها تظهر في المنتج النهائي ولكن لضالة قيمتها تعتبر غير مباشرة مثل المسامير في الكراسي.

2 تكاليف عمل غير مباشرة: وتشمل تكلفة العمل الذي لا يؤدي إلى إنتاج سلعة معينة مثل: رواتب موظفي الصيانة ورواتب مديري المصانع وأجور مستخدمي النقل والحراسة.

3 تكاليف صناعية غير مباشرة: وهي تلك التكاليف التي تنفق على النشاط الصناعي بصفة عامة ولا تخص وحدات إنتاجية معينة مثل الإيجار والإضاءة والوقود، تحمل تكاليف الخدمات الصناعية لوحدات التكلفة على أساس معادلات تحميل معينة.

الفرع الثالث: تبويب التكاليف حسب حجم الناتج "حجم النشاط"

تنقسم من حيث سلوكها تجاه التغير في حجم الناتج إلى الأقسام الآتية:

أولاً: التكاليف المتغيرة:

وتشمل عناصر التكاليف التي تتأثر طرديا وبنفس النسبة بالتغيرات في حجم الإنتاج فتزداد بزيادة حجم الإنتاج وتنقص بنقصه وتبقى التكلفة المتغيرة للسلعة المنتجة ثابتة سواء زاد الإنتاج أو نقص وإذا توقف الإنتاج لا يكون هناك تكاليف متغيرة وتسمى باسم التكاليف المرنة.¹

ثانياً: التكاليف الثابتة:

تعرف على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم وعليه فإذا حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها ويتم تمثيل دالة التكاليف بيانياً ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ثابتة اختيارية وتكاليف ثابتة إلزامية.²

ثالثاً: التكاليف الشبه الثابتة:

تعرف هذه بعدة مسميات منها التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة أو المختلطة من التكاليف المتغيرة، وصفات من التكاليف الثابتة في آن واحد. فمثلاً نجد إن الكثير من الآلات تحتاج لتسخين درجة حرارة مئوية معينة قبل استخدامها في الإنتاج مثل الآلات صب أكياس النايلون والأفران لذلك تكون كمية الوقود اللازمة لذلك تكلفة ثابتة إما كمية الوقود المستخدمة بعد ذلك فإن تكلفتها تكون متغيرة لأنها تعتمد على والوحدات

¹ عامر عبد الله شقر مرجع سابق ص36

² محمد تسيير – عبد الحكيم الرجبي "مبادئ محاسبة التكاليف" دار وائل للنشر عمان 2009 ص52

المنتجة، وب نفس النطق نرى إن تكلفة الكهرباء المستهلكة في تشغيل الآلات فهي تكلفة متغيرة لأنها تعتمد على الوحدات التي إنتاجها، ويزيد من صعوبة الأمر إن تصميم الأنظمة المالية تسمح بتخصيص حسابات لتجميع العمليات المالية المتشابهة وليس المتماثلة، يؤدي إلى اختلاط التكاليف الثابتة والمتغيرة معا.

الفرع الرابع: تبويب التكاليف حسب عامل الزمن في تحديد التكلفة:

التكاليف الفعلية والمعيارية:

تعرف التكاليف الفعلية بأنها التكاليف التي حثت فعلا في سبيل إنتاج السلع والخدمات التي تقدمها المنشأة وبالتالي فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة أو عدم كفاءة، ومن ناحية أخرى تعرف التكاليف المعيارية بأنها تكاليف محددة مقدما لما يجب إن تكون عليه التكاليف التي يتوقع حدوثها إذا تم العمل وفق الظروف التي تتوقعها الإدارة ويتم إعداد التكلفة المعيارية للوحدة وعلى مستوى الإنتاج ككل ويمكن وضع التقديرات الخاصة بحجم النشاط الذي تتوقعه الإدارة في جدول تعرف باسم الموازنة التخطيطية.

على إي حال هذه التكاليف متنافسة بحيث إذا تم استخدام التكاليف نستغني عن استخدام التكاليف المعيارية وعلى العكس من ذلك نعتبر إن الواحدة مكمل للآخرى بالتكاليف المعيارية تستخدم كأساس لمقارنة التكاليف الفعلية للحكم على كفاءة الأداء، كما إن لكل نوع من هذه التكاليف استخدامات متعددة، فمثلا تستخدم التكاليف الفعلية في تحديد تكلفة مخزون آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة وتستخدم التكاليف المعيارية في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ومنها تقديم المناقصات.¹

الفرع الخامس: تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية

يجب التمييز بين التكاليف الإدارية والتكاليف الرأسمالية في إي مشروع من المشروعات التجارية والصناعية والخدمات

أولا- التكاليف الإدارية:

هي التكاليف التي تدفع على الإنتاج خلال الفترة المالية المحددة وتحمل عادة على إيرادات تلك الفترة، فان على المشروع الصناعي إن يحمل المنتجات خلال السنة المالية بجميع المصاريف التي أنفقت عليها وإذا كانت هذه المنتجات غير مباعة فان التكلفة ترحل إلى السنة المالية التالية وتحمل عليها عند البيع.

أما إذا كانت من التكاليف غير مباشرة كالرواتب والأجور الخاصة بالإدارات لأخرى تصرف تحمل على إيرادات الفترة المالية نفسها رغم عدم ارتباطها مباشرة بالإنتاج لأنها تصرف للعاملين والموظفين والمدراء بغض النظر عن الإنتاج.

¹ محمد تيسير، عبد حكيم الرجبى، مرجع سابق، ص 53-54-55-57

ثانيا-التكاليف الرأسمالية:

هي النفقات التي يدفعها المشروع الصناعي لتغطي أكثر من فترة مالية وبالتالي فإنها تكون مدفوعة مقدما ويستخدمها المشروع خلال فترات قادمة حيث توزع هذه النفقات على تلك الفترات ومنها التكاليف الرأسمالية على المباني و الآلات والسيارات والأثاث وهي أصول المؤسسة وموجداته ويتم احتساب استهلاك هذه الأصول تبعا لعمرها الإنتاجي وتكلفتها التاريخية وقيمتها في نهاية العمر الإنتاجي ويحمل قسط الاهتلاك السنوي على الفترة المحاسبية التي يخصها.

ويلاحظان التفرقة بين نوعي التكاليف مهمة جدا، حيث إن المصاريف الإدارية تؤدي دائما إلى تخفيض إرباح المؤسسات بينما لا يؤثر المصاريف الرأسمالية على ذلك الربح، ويتم تقسيط المصاريف الرأسمالية على السنوات الإنتاجية للأصل الثابت.¹

الفرع السادس: تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة

يهدف هذا النوع من التبويب إلى إخضاع أكبر عدد ممكن من عناصر التكاليف إلى الرقابة خلال عملية الإنتاج ،ويتم ذلك من خلال إجراء عمليات المقارنة بين المعايير الموضوعية مسبقا وبين التكاليف الفعلية التي حدثت أثناء عملية الإنتاج وذلك من أجل تحديد الانحرافات و أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية، وتقسم إلى قسمين:

أولا:تكاليف خاصة للرقابة:

وهي عبارة عن التكاليف التي تستطيع الإدارة التحكم والسيطرة عليها في المستقبل، ويكون ذلك بإجراء التعديلات المناسبة بالعمليات الإنتاجية لتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن وتستطيع الإدارة إجراء هذه التعديلات مادامت هذه التكاليف لم تقع بعد ولم يتم التعاقد بشأنها.

ثانيا: تكاليف غير خاضعة للرقابة:

وهي عبارة عن التكاليف التي لا يمكن للإدارة التحكم أو التأثير فيها في المستقبل، وقد يكون ذلك بسبب التزام الإدارة بعقد معين يجب تنفيذه مثل تعاقد المشروع على شراء مواد خام من أحد الموردين بكمية معينة وسعر معين لفترة عامين مثلا فيكون من الصعب على الإدارة تغيير الكمية أو السعر كما تعتمد القابلية للرقابة على السلطة فبعض التكاليف غير قابلة للرقابة عند مستوى إداري معين إلا لتصبح قابلة عند مستوى إداري أعلى.

¹عبد الناصر نور، عليان شريف-مرجع سابق-ص32

فمثلا تكاليف صيانة الآلات الشاملة غير قابلة للرقابة عند مستوى الإشراف الأول إلا أنها قابلة للرقابة على مستوى إدارة الإنتاج.¹

الفرع السابع: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

وعلى وفق هذا التبويب فان عناصر التكاليف تتكون من:

أولا-التكاليف الغارقة:

وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

ثانيا-التكاليف الفرصة البديلة:

هي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وان هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

ثالثا-التكاليف التفاضلية:

هي الفرق بين تكاليف بديلين، وان هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات²، أي أنها ترتبط بوجود

عدة بدائل مختلفة تكون مرتبطة بفترة مستقبلية، وعليه يتم اتخاذ القرار بناء على ما تظهره عملية المفاضلة.

رابعا-التكاليف الملائمة:

هي التكلفة التي ترتبط بقرار إداري معين فعند رفض قرار إنتاجي معين تصبح هذه التكلفة ملغاة وغير مناسبة أو إذا صدر قرار إداري بالشراء بدل الصنع اعتبرت تكلفة القرار الذي تمت الموافقة عليه تكلفة مناسبة أو ملائمة.³ أي أنها تختار التكلفة الملائمة وذلك باتخاذ قرار إداري مناسب وملائم.

الفرع الثامن: تبويب عناصر التكاليف حسب درجة التحكم فيها

حيث أن محاسبة التكاليف تمثل أداة من أدوات الرقابة وتقييم الأداء في المشروع وقد ساهمت محاسبة

¹عاطف الأخرس وآخرون -محاسبة التكاليف الصناعية -دار البركة للنشر والتوزيع -عمان -الطبعة الأولى ص: 49-50

² سالمى ياسين - الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نغطال فرع البليدة " مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية " كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير -جامعة الجزائر -2009-2010- ص : 42

³ عبد الناصر نور -محاسبة التكاليف الصناعية - مرجع سابق -ص: 37

المسؤوليات مساهمة كبيرة في ذلك بتحديد مراكز المسؤولية الإدارية بطريقة تمكن من جمع عناصر التكاليف طبقاً لهذه المراكز وبطريقة إلى أن تكمن التقارير المرفوعة من الرقابة على الأداء وتقييمه، تركز محاسبة المسؤوليات على فصل عناصر التكاليف التي يمكن لمستوى إداري معين التحكم فيها عن عناصر التكاليف التي لا يمكنه التحكم فيها وليس من الضروري إن تكون درجة التحكم مطلقة بل المقصود أن يكون للمستوى الإداري تأثير على بعض جوانب العنصر و ليس على العنصر بكافة جوانبه مثلاً التحكم في تخفيض العادم أو التالف من المواد من قبل المشرفين على الإنتاج، أما أسعار المواد الخام فليس بهؤلاء المشرفين تأثيراً عليها ولا تدخل ضمن مسؤوليتهم.

كذلك الحال بالنسبة للأجور، حيث لا يستطيع المشرف على الإنتاج التأثير على قيمة الأجر المستحق للعامل، لأن ذلك يخضع لنظام الأجور المطبق في المشروع ولكن باستطاعته التحكم في مدى الاستفادة من وقت العامل بزيادة كفايته الإنتاجية ويجب ملاحظة أن التكاليف المحملة لمركز مسؤولية معين بهدف الرقابة وتقييم الأداء، تختلف عن التكاليف المحملة لمركز تكلفة معين بهدف استخراج تكلفة وحدة الإنتاج.¹

الفرع التاسع: نقطة التعادل

هي عبارة عن نقطة من النشاط والتي تتساوى عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية بحيث لا تحقق المنشأة عندها ربحاً أو خسارة وتحدث هذه النقطة عند بيع حجم معين من الإنتاج بحيث يتساوى ثمنها مع تكاليفه المتغيرة و الثابتة والخاصة بيه بتلك الفترة أما الأرباح فإنها تتحقق عادة نتيجة بيع أية وحدات أخرى إضافية تزيد عن حجم التعادل ويتم بالطريقة التالية :

طريقة المعادلة: تعتمد هذه الطريقة في احتساب نقطة التعادل على معادلة قائمة الدخل وهي:

$$\text{المبيعات} = \text{التكاليف المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة} + \text{الأرباح}$$

وبما أن الأرباح عند نقطة التعادل تتساوى فإن يمكن إيجاد نقطة التعادل يجعل المبيعات تساوي التكاليف الكلية (المتغيرة والثابتة).²

المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

تتعدد أهداف محاسبة التكاليف بتعدد الأهداف التي يسعى المشروع إلى تحقيقها فليس الهدف الوحيد هو تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلعة المنتجة بل إن محاسبة التكاليف كما ذكرنا تساهم في اتخاذ القرارات والرقابة والتنظيم ويمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف كما يلي:

¹ زهير إبراهيم الحدرب- لوي وديان - محاسبة التكاليف - دار البداية ناشرون وموزعون - عمان - الاردن - الطبعة الاولى - 2010 - ص: 43-44

² عاطف الأخرس وآخرون- مرجع سابق -ص: 52

الفرع الأول: تحديد تكلفة الإنتاج الخاصة لوحدة معينة أو مرحلة إنتاجية معينة أو قسم معين

إن تحديد التكلفة يساعد إدارة المشروع على اتخاذ القرار الملائم فهو يساعد في تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.

كما إن تحديد التكلفة وقياسها يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وتساعد في إعداد قائمة الدخل. وتحديد قيمة المخون من السلع التامة الصنع وتحث التشغيل.¹

كما تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف بغرض قياس تكلفة وحدة الإنتاج وتوفير أساس سليم لتقويم التام والإنتاج غير التام والإعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض الأعداد الصحيح النتائج الإعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية والقومية.²

الفرع الثاني: فرض الرقابة على التكاليف

يعتبر إحكام الرقابة على لتكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية من أهداف محاسبة التكاليف فالإدارة تعمل جاهدة على تحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى وتحقيق أكبر قدر من الإرباح وتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة، وتحتاج الإدارة في هذا المجال إلى قياس تكاليف الأداء

الفعلي ومقارنته بالمقاييس المعيارية والتقديرية وذلك كوسيلة للتعرف على مسببات أي زيادة في التكاليف نتيجة سوء استخدام الموارد البشرية والمادية، والطبع فإن معرفة الأسباب يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف عن طريق اتخاذ الإجراءات المصححة في الوقت المناسب وتعتمد فعالية تلك الإجراءات على مدى الدقة في تجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية المسئولة في الوقت المناسب، ومن هنا تتبع أهمية الرقابة الداخلية للعمليات وأهمية القيد المنتظم وأهمية تتبع التكاليف، ذلك تهتم محاسبة التكاليف في مجال الرقابة ناحيتين هما الضبط الداخلي للتكلفة ووضع معايير التكلفة.³

الفرع الثالث: تحديد أسعار المنتجات

تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة وحدة الإنتاج، وبذلك يتم تحديد أسعار بيع المنتجات بحيث تحقق هذه الأسعار السياسة الإدارية المرسومة في تحقيق ربح معين، أو الصمود أمام منافسة المشروعات الأخرى أو تغطية تكاليف الإنتاج في المدى القصير.⁴

¹عبد الناصر نور، مرجع سابق ص19

²عامر عبد الله شقر، مرجع سابق ص16

³عامر عبد الله شقر، مرجع سابق ص17

⁴زهير إبراهيم الحد رب ،و لؤي وديان ، مرجع سابق،ص10

وكذلك يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة و الخدمات التي تقدمها، بحيث تغطي على الأقل تكلفتها وفي بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتخفيض أسعار البيع إذا ادعت الضرورة إلى ذلك بهدف زيادة المبيعات و تحسين أرباح الوحدة.

الفرع الرابع: مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات

تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب، و محاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم تلك البدائل و المفاضلة بينها ثم اتخاذ القرارات اللازمة ولا شك أن كفاية تلك القرارات تعتمد إلى حد كبير على مدى الدقة في تجميع البيانات و تحليلها و تقديمها للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.¹

المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف

عرفت هذه الطرق أساليب صاحبت التطور الصناعي و الذي تطلب إحداث التغيرات من الطرق و تطويرها حتى تتسجم مع أساليب تسيير و تنظيم الإنتاج، كما أنها تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى طرق التقليدية لحساب التكاليف في المطلب الأول وفي المطلب الثاني الطرق الحديثة وأخيرا سنجري تقييم بين هذه الطرق.

المطلب الأول: الطرق التقليدية

خلال هذا المطلب سنتطرق إلى أهم هذه الطرق:

1-طريقة مراكز التحليل

2-طريقة التكاليف المتغيرة

3-طريقة التكاليف المعيارية

ويمكن توضيح آلية عمل الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف في الشكل التالي:

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني -الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج -"محاسبة التكاليف" -بدون مؤلف - المملكة العربية السعودية -2007 - ص:

الفرع الأول: طريقة مراكز التحليل

أولا-النشأة:

كانت تستعمل طريقة بسيطة لحساب التكلفة الكلية التي تعتمد على مبدأ تصنيف الأعباء القابلة للإدماج وإلى أعباء مباشرة و أعباء غير مباشرة، وقد يرجع ظهورها إلى القرن السادس عشر، وما سهل استعمال هذه الطريقة آنذاك هو طبيعة التكاليف التي كانت في معظمها مباشرة، إن الحديث عن التكاليف الكلية يقودنا إلى الحديث عن أهم وأشهر طريقة لحساب التكاليف الكلية في المحاسبة التحليلية وفي طريقة الأقسام المتجانسة والتي تسمى أيضا مراكز التحليل، والتي طالما اعتبرت ذات وزن هام بالنسبة للمسيرين، و يرجع ظهور هذه الطريقة إلى سنوات الثلاثينيات بفضل أعمال العقيد الفرنسي "Emile rimaillions" الذي كان ينتمي إلى منظمة تسمى باللجنة العامة لتنظيم العلمي للعمل، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف المنظمين الفرنسيين (لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي ، و المجلس الوطني للتنظيم الفرنسي) و تم اعتمادها بالمخطط المحاسبي العام سنة 1947 م و ثم سنة 1957 م اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.¹

ثانيا-تعريف طريقة مراكز التحليل:

تعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائي يجمع عناصر التكاليف التي استخدمت فعلا سواء مباشرة أو غير مباشرة وحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد وكل مراكز التحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة إذن تسمح هذه المراكز بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.²

ثالثا-أهداف طريقة مراكز التحليل وأهميته

1-تهدف للبحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها.

2 -تهدف أيضا إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير وهنا يمكن القول بان التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.

¹ جهيدة بولصبيغ - مرجع سابق ص: 21-22

² احمدحاجي، دراسة مقارنة بين طرق التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على اسس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص47

3 -أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية (مراكز التحليل) هو الاستجابة للضغوطات الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.¹

الفرع الثاني: نظرية التكاليف المتغيرة

أولاً- نشأة:

ظهرت هذه الطريقة و تطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر ملائمة من حيث استعمالاتها في التحليل و التسيير الاقتصادي وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة و التسيير بصفة عامة وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة و اعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط و المراقبة فعالية التسيير²

وقد نشأت هذه الطريقة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1936 عند (هاري) تحت اسم direct castings ثم في فرنسا.³

ثانياً- تعريف نظرية التكاليف المتغيرة:

هي التكاليف التي تحمل على وحدات الإنتاج في ظل نظام التكاليف المتغيرة كما تدل عليه تسمية هذا النظام و الذي يطلق عليه أيضا بنظام التكاليف الحدية و استبعاد التكاليف الثابتة كليا عن احتساب هذه التكلفة وهو سبب اختلاف بينه وبين التكاليف الكلية⁴، وتهتم هذه النظرية بربط عناصر التكلفة بحجم الإنتاج حيث إن هناك بعض عناصر التكلفة تظل مبالغها ثابتة بتغير حجم الإنتاج وبعضها يتغير بتغير حجم الإنتاج.⁵

ثالثاً-أهداف نظرية التكاليف المتغيرة: تهدف هذه الطريقة إلى:

-التفرقة بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة

-تحميل سعر التكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة

-التكاليف الثابتة للإنتاج الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة

-تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة.⁶

¹سالمي ياسين-مرجع سابق-ص49

²حاج قويدر قورين- مرجع سابق - ص 10

³داودي عبد الهادي - مرجع سابق - ص 118

⁴مؤيد محمد الفضل و آخرون- محاسبة الإدارية -دار المسيرة للنشر - عمان - الأردن -الطبعة الأولى -2007- ص 131

⁵داودي عبد الهادي - مرجع سابق -ص119

⁶حابي أحمد - مرجع سابق - ص53

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

أولاً-النشأة:

مدخل ظهور استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية و انجليزية بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن, لكن سرعان ما توسع استعمالها الحر باقي المدخلات الإنتاجية سواء المتغيرة منها أو الثابتة حتى شكلت إحدى الأسس التي توجه العملية الإنتاجية وأصبحت بذلك نظاماً تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.¹

ثانياً-التعريف طريقة التكاليف المعيارية:

إن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدماً وهذا يفيد كثيراً في أغراض الرقابة و تقييم الأداء، ورسم السياسات و اتخاذ القرارات، كما يمكن النظر إلى التكاليف المعيارية على أنها تكاليف حقيقية لوحدة المنتج و بالتالي فإن أي زيادة عن تلك التكاليف تكون ناتجة عن عدم كفاية العمال.²

ثالثاً-أهداف طريقة التكاليف المعيارية:

يعتبر هذا النظام صورة متقدمة من أنظمة التكاليف المحددة مقدماً في ظله تتحدد التكاليف للاستخدامات المختلفة تحديداً مسبقاً يقوم على دراسات عملية وهندسية بحيث يمكن الاعتماد على مخرجات هذا النظام لتوفير قياس علمي لتكلفة المنتجات , و الأهم من ذلك تحقيق الأهداف الآتية:

-إنتاج المعلومات اللازمة للاستخدامات القرارية: لعل من أهم أهداف النظام توليد البيانات و المعلومات التوقعية " المعدة مسبقاً" على أساس عملية تمثل ما يجب أن يكون عليه الأداء في ظل الظروف المتوقعة، ويتيح الاعتماد على مثل هذه البيانات و المعلومات إمكان استخدام النماذج التوقعية لاختيار القرارات كنشاط قراري يتم عمل نموذج للواقع يهدف إلى المفاضلة بين البدائل ثم اتخاذ القرار على نموذج الواقع ذاته، ويمكن بالاعتماد على نظام التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء بما يؤدي إلى تركيز اهتمام الإدارة في القضايا الجوهرية.

-ضبط و رقابة كفاءة الأداء: فإذا كانت الكفاءة تعني إنجاز أو تشغيل الأنشطة للحصول على قدر محدد من المخرجات بخصائص أو مواصفات معينة بأقل قدر ممكن من الموارد، فإنه ليس هنالك ما يفضل نظام

¹ ساحل فاتح-دراسة التكاليف المعيارية ضمن المعلومات المحاسبية-رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير-جامعة الجزائر 2002-

2003-ص:115

² خليل عواد أبو حشيش-محاسبة التكاليف "تخطيط ورقابة"- دار وائل للنشر - الأردن - الطبعة الأولى 2012 -ص: 57

التكاليف المعيارية في ضبط العلاقة بين المدخلات و المخرجات ووضعها في صورة معايير أو أنماط أو مفتتات حكمية كنسبة بين كل منهما.¹

-كما تعبر عن ما يجب أن يكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات و خصائص المخرجات.²

المطلب الثاني: الطرق الحديثة

في هذا المطلب نتعرف على مختلف الطرق الحديثة وكيفية تطبيقها في المؤسسات الصناعية.

الفرع الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية. ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، و بالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم تلك الموارد وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات الأنشطة الأكثر فعالية و تأثير على زيادة الأرباح³

كما يعتبر هذا النظام ABC موضوعا كبيرا بحيث يناقش مختلف القضايا التالية:

-إن هذا النظام يعطي المفهوم للأنشطة.

-نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يقارن الحجم على أساس الأنشطة.

-التوسع في المؤسسات في مجالات عديدة.

-تشخيص نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كبديل التقليدي.

أولاً- نشأة وأسباب ظهور نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

ظهر وتطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة عام 1987 كبديل للنظم التقليدية السابقة التي انتقدت بشدة بسبب فشلها في معالجة التكاليف، ولقد طور كوبروكابلان عام 1988 أسلوب تخصيص التكاليف غير

¹رشيد الجمال و محمد عبد الغني - محاسبة التكاليف المتقدمة- دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر - الاسكندرية-الطبعة الأولى -2012 -ص: 148

²احمد حلمي و آخرون - محاسبة التكاليف المتقدمة- دار صفاء للنشر و التوزيع- عمان-الأردن -الطبعة الأولى 1999 ص:43

³سالمي ياسين-مرجع سابق-ص: 93

مباشرة حيث يرى إن التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظام محاسبة داخلية تكون قادرة على تدعيم إستراتيجية المنشأة في ظل البيئة الصناعية.

لا يوجد اختلاف بين جميع الأنظمة السابقة التقليدية والحديثة في معالجة تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة فهي تكاليف ترتبط بالمنتج بالعلاقة السبب والنتيجة مما يجعلها موضوعية و تلقى قبولا عاما من جميع الأنظمة و ينحصر الاختلاف في كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة وسعيا لترشيد قرارات الإدارة قصيرة و طويلة الأجل تم الاستناد إلى معلومات نظام تكاليف الأنشطة

ويمكن تركيز على أسباب ظهور في:

_التغيرات الجذرية في بيئة الأعمال الصناعية والإدارية نتيجة التطورات المتلاحقة في مجال المعالجة الآلية في الصناعة والإدارة وظهور ما يسمى بنظم المعلومات ونظرية النظم عموما. مما نتج عنه تطور متسارع في الأنظمة

_زيادة حدة المنافسة في كل من السوق المحلي والعالمي الأمر الذي يستدعي تخفيض التكلفة وإتباع سياسة إنتاجية تقوم على تعدد المنتجات كذلك البحث عن الأسواق جديدة عبر التوسع الجغرافي والوظيفي.

_تطور استخدام التكنولوجيا أدى إلى ازدياد بشكل كبير أهمية الأنشطة الداعمة للإنتاج مما ترتب على ذلك زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة¹.

ثانيا-أهداف النظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة:

-توفير قياس عاد للتكاليف الصناعية غير المباشرة مبنية على أساس العلاقة المسببة لهذه التكاليف و النتيجة و ليس على أساس تعلقها بحجم الإنتاج و هذا يساعد على اتخاذ قرارات إدارية عادلة تتعلق بالنشاط و الإنتاج المرتبط به.

-تخفيض التكاليف هدف تسعى كل مؤسسة حيث يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تصنيف قيمة أولا من ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي لا يشكل وجودها أهمية.

-استعمال أسلوب ABCساعد على تحليل أنشطة وتحديد موجهات الكلف مما ساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم الأداء للعاملين فضلا عن أهمية الأسلوب في التقويم المالي للأنشطة.

-أسلوب ABC ساعد على اتخاذ القرارات وتحليل البيانات بكفاءة عالية.

¹ أمير إبراهيم المسحال "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الانظمة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية" رسالة ماجستير كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة 2005ص46/48.

يهدف هذا الأسلوب إلى إيجاد أساليب وطرائق لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة.

-استعمال ABC ساعد المؤسسة في تحليل أنشطتها وتحديد موجهات الكلف مما ساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم¹.

الفرع الثاني: نظام الوقت المحدد

أولاً-نشأة وتعريف نظام الوقت المحدد:

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المحدد أحد أهم الانجازات التي حققت مزايا تنافسية عديدة للصناعة اليابانية حيث برزت الأفكار الأساسية لهذا النظام في السبعينات داخل ورشات TOYOTA لصناعة السيارات وذلك من طرف Taiichi مدير إنتاج ونائب رئيس TOYOTA و Shingo الذي قام بالكثير من أجل نشر هذا النظام في سنوات الثمانينات.

ويمكن تعريفه كما يلي:

(هو نظام للإنتاج بالكميات المطلوبة وفي الوقت المحدد لمواجهة طلب مستقر، يبنى على نظام دقيق للتحكم في المخزون ونظام معلومات فعال، وتنسيق تام بين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى بحيث تصل المستلزمات بالكميات والمواصفات والوقت المناسب وفي ظل بيئة عمل مستقرة)².

ثانياً-الأهداف الرئيسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد:

يتطلب مدخل JIT الالتزام المستمر بالسعي إلى التفوق في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية حيث يهدف إلى إنتاج الجزء المطلوب بالجودة والكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد وبعبارة أخرى يسعى النظام لتحقيق الأهداف التالية:

*مخزون، * تأخير، * زمن الإعداد، * وثائق، * زمن الانتظار، * أعطال، * عيوب.

وتعتبر هذه الأهداف مثالية ومن الصعب تحقيقها إلا أنها تشكل هدف ينبغي السعي للاقتراب منه وتخلق مناخاً للتحسن المستمر والتفوق.

وكنتيجة يمكن القول: أن نظام JIT يسعى إلى تخفيض التكاليف من خلال تخفيض المخزون، تحسين الجودة، القضاء على مصادر الضياع والقيام بالأعمال الصحيحة منذ المرة الأولى لأن أي ضياع في الموارد أو الوقت وأي خطأ أو عطب يعتبر تكلفة ينبغي تجنبها.³

¹ عباس نوار كحيط الموسوى فاطمة صالح مهدي الغربان ص21.

² عتيقة بن طاطة-أثر تخفيض التكاليف-على تنافسية المؤسسة-جامعة دمشق ص18.

³ عتيقة بن طاطة- نفس المرجع السابق_ص21.

الفرع الثالث: نظرية القيود

أولاً-نشأة نظرية القيود:

نجد أن العديد من ينسبون أفكار نظرية القيود للكتاب،

في 1984 أصدر Goldratt كتابه 'The goal' و الذي أُرْضي فيه قواعد نظرية القيود من خلال ملاحظته للواقع العلمي، حيث قام في ذلك الكتاب بتتبع أفكار و أنشطة أحد المصانع و الذي ركز جهوده في المحافظة على مصنعه من الافلاس و ذلك من خلال تحسين أداء المصنع.

إن معظم التطورات والإضافات لأفكار نظرية القيود ظهرت في الدول الغربية ففي عام 1990 وضع Goldratt في كتابه منهج لتطبيق نظرية القيود ثم تطرق لعلاقة النظرية بالحاسبة.¹

ثانياً-مفهوم نظرية القيود:

تعرف أنها فلسفة إدارية تهدف إلى تحسين المستمر لأداء النظام لتعظيم مخرجاته وتحقيق أهدافه من خلال إجراء بعض التغيرات فيه لتفعيل قيوده الداخلية و التعامل معها في ضوء القيود الخارجية و قياس أثر تلك التغيرات لضمان الاستغلال الأمثل لموارد النظام....

ثالثاً-أهداف نظرية القيود:

*1 زيادة معدل التدفق.

*2 تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة.

*3 التسليم في الوقت المحدد.

*4 تخصيص وقت الإدارة بطريقة التي تحقق عائد أعلى.²

¹ الدكتور أيمن صابر-استخدام مدخل لنظرية القيود بهدف تحسين الأداء-ص15/8.
² منى سالم المعاضيدي، هشام عمر الحديدي-التكامل ما بين نظرية القيود ونظام الكلفة علة أساس الأنشطة ودوره في تحسين الربحية-كلية الحداثة-جامعة ص4.

الفرع الرابع: بطاقة الأداء المتوازن

أولاً-نشأة بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) إحدى الوسائل الإدارية و المالية المعاصرة التي تستند على فلسفة واضحة في قياس مستوى التقدم في الأداء باتجاه تحقيق الأهداف وقد وضع فكرة الأداء المتوازن كل من (kaplanNorth) في عام 1990 حيث قام بعدة دراسات، و قد طور 1992 نموذجها (BSC) كإطار يتضمن مقاييس غير مالية لقياس الأداء الاستراتيجي إلى جانب المقاييس التقليدية، وظهر نموذج بطاقة الأداء المتوازن كنموذج سابق يسمى بنموذج مغلفات البيانات (DEA)، و يستخدم هذا النموذج في قياس الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.

ثانياً-مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

تعرف أنها أداة يتم بواسطتها ترجمة، رسالة الشركة و إستراتيجيتها إلى أهداف و مقاييس تقوم على أربعة أبعاد أساسية هي: (الأداء المالي، ورضا العملاء، كفاءة الأداء التشغيلي، و الفرص التي تؤديها الشركة للعاملين فيها للتعلم و النمو)، وبذلك يصبح التنافس فيما بين الشركات قائماً على أساس ما يتوفر فيها من روح المبادرة، والقدرة على الإبداع و الابتكار، أكثر مما هو على أساس ما لديها من أصول ثابتة.

ثالثاً-أهداف بطاقة الأداء المتوازن

*مواجهة التحديات المعاصرة و التحولات المطلوبة في بيئة العمل من تحولات التكنولوجيا و الضغط المالي و العولمة.

*التغير في متطلبات العميل و لأجل التخطيط الاستراتيجي لنشاطات المؤسسة المستقبلية.

*تأمين الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وفق الظروف المحيطة بعد معرفة الفرص و المخاطر الخارجية.

*معرفة الوضع الداخلي من خلال نقاط الضعف والقوة والتوقعات شركاء العمل والعملاء وما يطمح لفعله على مستوى المنشأة والأفراد.¹

¹ الدكتور جميل النجار-أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي-جامعة القدس المفتوحة-2012-ص 7-8

المطلب الثالث: أوجه الاختلاف من الناحية النظرية بين طرق التكاليف و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

إن تشابه كل من الطريقتين في المواد المباشرة وأجور المباشرة في تختلف فيما يتعلق بالمحاسبة التكاليف غير المباشرة ويمكن توضيح ذلك من خلال:

الفرع الأول: مبدأ الطريقة:

تقوم طرق التكاليف التقليدية المستخدم لتحميل المنتج بالتكاليف غير المباشرة مبدأ مفاده تخصيص هذه التكاليف على مراكز التحميل، في حين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة توزع الموارد على الأنشطة و ليس المنتج.

الفرع الثاني: هدف الطريقة:

في طرق تكاليف التقليدية يتم تركيز على تخصيص تكاليف غير المباشرة لغرض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة، أما طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تقوم بتصميم هيكل تكاليفي والتأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.

الفرع الثالث: السيطرة على التكاليف:

تكون السيطرة في طريقة التقليدية فقط عدد قليل من التكاليف أما نظام ABC فإن عملية السيطرة سهلة وعالية الكفاءة بسبب تجميع التكاليف ضمن مجموعات التكلفة المتجانسة.

الفرع الرابع: مراحل تخصيص التكاليف غير مباشرة:

- تمر مراحل تخصيص التكاليف غير مباشرة في طرق التكاليف التقليدية بثلاث مراحل أساسية:
- يتم تخصيص تكاليف غير مباشرة على مراكز التحميل.
- يتم تخصيص تكاليف الأقسام مساعدة على أساس الأقسام الأساسية.
- يتم تخصيص تكاليف الأقسام الأساسية على وحدات إنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.
- بينما في طريقة ABC تمر مراحل تخصيص التكاليف غير مباشرة فيها بثلاث مراحل أساسية أيضا هي:
- تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها.
- تحديد تكاليف الأنشطة.
- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.

الفرع الخامس: نوعية أساس التحميل المستخدم لتحميل تكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة:

غالبا ما تتحدد في طرق التكاليف التقليدية الأسس التالية:

-ساعات عمل مباشرة وساعات دوران الآلات وكلاهما أساس الزمن.

-تكلفة الأجور المباشرة، تكلفة الموارد المباشرة والتكلفة الأولوية وهما الأساس المالي.

بينما يصعب في إطار طريقة ABC حصر أو تحديد مسبب التكلفة فأمر يتوقف على طبيعة النشاط نفسه بل على الأكثر من ذلك فالنشاط معين (مثل تجهيز الآلات)، ويحرك نفس النشاط في مؤسسة أخرى محرك أو مسبب آخر، ولا ت التكلفة الطابع المالي أو الكمي.

الفرع السادس: أساس التحميل وعلاقته بالتكاليف غير المباشرة:

في طرق تكاليف التقليدية قد يستخدم على أساس المباشرة) الذي لا توجد بينه وبين تكلفة الوعاء علاقة ارتباطيه قوية.

أما طريقة ABC يتم استخدام مسبب التكلفة، وغالبا ما يكون هناك علاقة ارتباطيه قوية بين التغيير المستخدم من مسبب التكلفة وبين تكلفة النشاط (تحميل التكاليف غير مباشرة على وحدات التكلفة).

الفرع السابع: نوعية التكلفة التي يتضمنها الوعاء الواحد:

غالبا ما يتم تضمين الوعاء الواحد في الطرق التكاليف بالتكلفة التي حدثت مراكز إنتاجي أو خدمي معين و عليه فهي تضم مجموعة من عناصر التكاليف غير المتجانسة، أما طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة غالبا ما يتضمن الوعاء الواحد التكلفة المرتبطة بنشاط واحد فقط.

الفرع الثامن: عدد الأوعية المخصصة لاستيعاب التكلفة غير المباشرة:

في طرق التكاليف التقليدية هناك عدد محدود من الأوعية التكاليف التي تعمل على استيعاب بنود التكاليف غير المباشرة، أما طريقة ABC فيكون عدد كبير من الأوعية التكاليفية التي تعمل على استيعاب التكاليف غير المباشرة، ولذا فعدد الأوعية طبقا لهذه الطريقة أكبر من عدد الأوعية المخصصة لاستيعاب التكاليف غير المباشرة طبقا للطرق التكاليف التقليدية.

الفرع التاسع: اتخاذ القرار:

إن طرق التكاليف التقليدية غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية، الأمر الذي يؤدي الى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة، أما طريقة ABC تتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعيم القرارات الإدارية و تجعلها أكثر صحة.¹

المبحث الثالث: دور أنظمة محاسبة التكاليف (التقليدية الحديثة) في اكتساب منتجات المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة لميزة التنافسية.

المطلب الأول: تقييم الطرق التقليدية

الفرع الأول: المزايا:

*قياس التكلفة غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة.

*تحليل سعر التكلفة عبر المراحل: شراء، إنتاج، توزيع.

*تساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريق تحديد تكلفة البضاعة آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة، بتالي تحديد الأرباح وخسائر الصافية، وذلك بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.²

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

*الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد القوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحرافات، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية.³

*تسمح طريقة التكاليف المتغيرة بتحديد عتبة المردودية و بالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير بإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه الخسارة.

*وهذه الطريق مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلايات، لان المبيعات تكون مساوية للإنتاج.⁴

¹ حابي أحمد-دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أسس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية-مذكرة ماجستير في علوم التجارية-تخصص محاسبة وتدقيق-كلية العلوم الاقتصادية والتسيير-جامعة الجزائر 3-2010/2011-ص91-95.

² سالمى ياسين-نفس مرجع سابق-ص63.

³ حابي أحمد-نفس المرجع السابق-ص59.

⁴ ساحلي فاتح-نفس المرجع السابق-ص77.

الفرع الثاني: العيوب:

*من عيوب طريقة التكاليف الكلية عدم ثبات سعر البيع بسبب عدم ثبات ما تتحمله الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة في حالة تذبذب كمية الإنتاج، وعدم قدرتها على الاعتماد هذه النظم في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط.¹

*إن الاعتماد على التكاليف المتغيرة في التسعير قد يؤدي في بعض الأحيان إلى تحديد أسعار غير مناسبة و خاصة في حالات التسعير في الأسواق العادية و كذلك يمكن عند الاعتماد على التكاليف المتغيرة في دراسة القرارات السابقة إهمال التكاليف الثابتة المضافة أو إهمال الفرصة المضافة الخاصة باستخدام الأصول الثابتة.²

*يكون من الصعب تطبيق نظام الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية ما لم يكن هناك إنتاجا نمطيا هناك تسير عليه الوحدة، ويبدو ذلك واضحا في حالة الوحدات الاقتصادية التي تصنع منتجاتها وفقا لأوامر إنتاجية بناء على طلبات العملاء و بمواصفات يحددها كل عميل على حدة و في مثل هذه الحالات يبدو واضحا إن تحديد معايير تتصف بالثبات لا يمكن قبولها و بذلك يفقد المعيار إحدى صفاته المميزة.³

المطلب الثاني: تقييم الطرق الحديثة

الفرع الأول: المزايا

*توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل يمكن الإدارة من توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.

*تعتبر محاسبة تكاليف بالأنشطة بمثابة نظام لتخطيط التكاليف يركز على استمرار عملية تحسين الأداء ويشجع هذا النظام على تمييز الأنشطة التي تكون لها قيمة مضافة عن الأنشطة.

*يقدم النموذج إطارا شاملا لترجمة الأهداف الإستراتيجية للمنظمة إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء إستراتيجية المنظمة.

*تحسين الأنظمة التقليدية للرقابة و المحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية.

*نظام الإنتاج يعمل على تحقيق الجودة الشاملة للمنتج، حيث يتم التعامل مع الموردين الموثوق بهم، وقيام العاملين بعملية مراقبة المنتج خلال العملية الإنتاجية.

¹ سالمى ياسين-نفس المرجع السابق-ص49.

² محمد تسير الرجي-نفس المرجع السابق-ص138.

³ اسماعيل يحي النكريتي-نفس المرجع السابق-ص358.

* إن نظام الإنتاج (JIT) يعمل على تخفيض التكاليف الإنتاجية، وذلك من خلال عدم الاحتفاظ بالمخزون بكافة أنواعه و تخفيض تكاليف المناولة و العمل على تخفيض الوقت.¹

*نظام الوقت المحدد يجعل إنتاج بنوعية أفضل وجودة أكبر كما أنه جودة الإنتاج تصبح مسؤولية كل عامل و ليست مسؤولية مفتشي الجودة فقط.

الفرع الثاني: العيوب

*ارتفاع التكاليف إعداد و تطبيق النظام من الأسلوب التقليدي حيث قد تزداد إعداد الأنشطة خاصة في الشركات الصناعية التي فيها منتجات متعددة (كثيرة)، مما يزيد من عدد موجهات الكلفة أيضا وبذلك يصبح النظام أكثر كلفة وإرهاقا في العمل المحاسبي.²

* صعوبة في توجيه سلوك كل العاملين في المؤسسة على اختلاف ثقافتهم وأرائهم نحو هدفه المشترك.

* إهمال البطاقة بعض الأبعاد المهمة كالبعد البيئي (الميزة التنافسية)³.

* صعوبة تطبيق نظام الوقت المحدد من الناحية العلمية لأنها تتطلب إجراء تغييرات في التطبيقات المرتبطة بعمليات الشراء.

¹ عيادي عبد القادر-نوي الحاج-دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة-ملتقى دولي الرابع حول " المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول الغربية"-ص14.

² عماد يوسف الشيخ-نفس المرجع السابق-ص122.

³ صلاح بلاسكة-قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-رسالة ماجستير علوم التسيير-جامعة فرحات -سطيف-2012/0112 ص52.

خاتمة الفصل:

من خلال هذا الفصل تبين لنا هناك علاقة بين محاسبة التكاليف وفروع محاسبة أخرى مثل محاسبة المالية ومحاسبة التدقيق والحكومية محاسبة الضريبة وغيرها من فروع المحاسبة نظرا لأهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، كما لاحظنا ان هناك اختلاف في تبويب عناصر التكاليف حيث تختلف باختلاف الهدف من التبويب، كما بينا أهداف محاسبة التكاليف حيث تتعدد أهدافها بتعدد الأهداف التي يسعى المشروع من تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلعة المنتجة كذلك تساهم في اتخاذ القرارات والرقابة والتنظيم، كما بين مختلف أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة نشأتها مفهوما وأهداف كل منها كما بننا أوجه اختلاف بين: أوجه الاختلاف من الناحية النظرية بين طرق التكاليف و طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، و أخيرا بينا عيوب ومزايا كل من الأنظمة محاسبية التقليدية والحديثة، تبينا لنا أن إدارة التكاليف تسعى من خلال تطبيق بعض الأساليب الحديثة في التكاليف وذلك بسبب القصور الواضح في أنظمة التكاليف التقليدية وعدم قدرتها على مواجهة المنافسات الشديدة نظرا لعدم قدرتها على تحقيق الرقابة اللازمة على التكاليف و الوصول إلى خفض حقيقي وملحوس في التكلفة.

الفصل الثالث:

دراسة أثر أنظمة محاسبة التكاليف على إكساب عينة
من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ميزة تنافسية

تمهيد:

يهدف هذا الفصل من الدراسة إلى محاولة ربط الجانب النظري الذي تم التطرق إليه في الفصلين السابقين بما هو مطبق ميدانيا، وذلك من خلال اختبار فرضيات البحث المحددة ضمن محتوى المقدمة.

أجريت الدراسة الميدانية على مستوى ولاية ميله، في مجموعة مؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة حيث أصبحت هذه المؤسسات تواجه منافسة شديدة في ما بينها التي تحتم عليها استعمال وسائل وآليات جديدة التي تسمح لها بالانفتاح على السوق، وتكون قادرة على تلبية متطلبات وإستراتيجيتها التنافسية المختلفة، ومن خلال مساهمة للتطورات الاقتصادية.

لعل حجم المنافسة وتنوعها يحتم على المديرين اختيار أنظمة محاسبية لمؤسساتهم التي تسمح لهم بتحقيق اقل التكاليف. لذلك تتواجد بهذه الولاية العديد من المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة والتي ستكون محلا لإلقاء الضوء على البعض منها وبما يتناسب مع أهداف الدراسة من هذه المؤسسات: الحديد، الجبس، الزجاج، الخزف، ملبنة قروز....

منهجية الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من مؤسسات جميعها تنتمي إلى قطاع الصناعي الجزائري وعددها عشرة مؤسسات وتم اختيار هذا القطاع نظرا لأهمية في الوقت الراهن في دعم الاقتصاد المحلي حيث انه من أكثر القطاعات تأثر بانفتاح الذي يشهده العالم، ولهذه التنافسية العالية.

عينة الدراسة:

قمنا بالاتصال بعشرة مؤسسات الصناعية المعنية من مجتمع الدراسة أي ما نسبته 60% كانوا على الاستعداد للتعاون وهي نسبة كافية لتعميم النتائج، كما تم اختيار أقسام معينة ضمن كل مؤسسة لتوزيع الاستبيان عليها تمثلت بأقسام: محاسب، مدير، المدير المالي، مدير الإنتاج، نائب المدير..... وقد تم توزيع ثلاثون استبيان يدويا على أفراد عينة الدراسة تم اختيارها عشوائيا.

منهجية إعداد استبيان:

مرت عملية إعداد الاستبيان بعدة مراحل حتى وصلت إلى شكلها النهائي الذي تم اعتماده، واستخدامه لتحقيق أهداف الدراسة.

المرحلة الأولى: تم الاطلاع على دراسات سابقة ذات علاقة مباشرة بالدراسة.

المرحلة الثانية: تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف وذلك لتأكد من دقة صحة الفقرات الاستبيان ومن أنها تقيس ما صممت لقياسه وبدوره قام بتعديل الاستبيان وإعادة صياغة بعض الفقرات لتصبح أكثر فهما وتحقيقاً لأهداف الدراسة وأصبح الاستبيان في شكله النهائي يحتوي على مايلي:

المحور الأول: يتعلق بالمعلومات الشخصية العامة لإفراد عينة الدراسة من حيث الجنس، المؤهل العلمي، العمر، المستوى الوظيفي، وأخيراً سنوات الخبرة.

المحور الثاني: ويهدف إلى التعرف على مدى استخدام أساليب ونماذج إدارة التكاليف ويتكون من 8_1 الأسئلة.

المحور الثالث: ويهدف إلى تعرف على مدى تمتع المؤسسة بميزة تنافسية والتي تمثل إبعاد المتغير التابع، وقد تم تخصيص فقرة واحدة لكل معيار من معايير الميزة التنافسية ويتكون من مجموعة من الأسئلة 8_1.

وبغرض الإجابة على فقرات الاستبيان تم الاعتماد على مقياس خماسي لقياس استجابات أفراد عينة الدراسة، وقد ترجمت الاستجابة على النحو التالي:

الجدول رقم 04:

الدرجة	الاستجابة
5	موافق بشدة
4	موافق
3	محايد
2	غير موافق
1	غير موافق بشدة

علماً بأن الوسط الحسابي (من 1 إلى 2) يدل على درجة موافقة منخفضة لأفراد عينة الدراسة، أما الوسط الحسابي (من 2 إلى 3,5) فيدل على درجة موافقة متوسطة، ويدل الوسط الحسابي (أكثر من 3,5) على درجة مرتفعة، ويدل الوسط الحسابي (من 4 إلى 5) على درجة موافقة مرتفعة بشدة.

القسم الرابع: ويهدف إلى الحصول على بعض البيانات التي تحتل الاجابة المحددة (نعم/لا) لغرض ربط إدارة التكاليف بالميزة التنافسية، وقد تم تصميم هذا القسم من الاستبيان بالاعتماد على دراستي كل من (2004)، د. هوارى معراج ود. يوسف وينتن.

الاختبارات الخاصة الأداة القياس المتمثلة في الاستبيان:

- 1) **صدق الأداة:** يعني صدق إن الفقرات التي يحتويها الاستبيان ذات الصلة بمتغيرات الدراسة وتقيس ما صممت لقياسه، ولقد تم عرضه على الأستاذ المشرف. حيث تم بناؤها بالاعتماد على الاستبيانات لدراسات سابقة والتي أجريت على نفس القطاع و قطاعات مشابهة.
- 2) **ثبات الأداة:** يشير إلى عدم تعرض النتائج للتغير مع ظروف القياس، وقد تم احتساب ذلك باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

الجدول رقم 05 :

الرقم	المتغير	عدد الفقرات	آلفا
01	مدى استخدام أساليب ونماذج إدارة التكاليف	08	0.032
02	مدى تمتع المؤسسة بالميزة التنافسية.	08	0.706

- 3) **إجراءات توزيع الاستبيان:** بعد إكمال الاستبيان والتأكد من صدق وثبات الدراسة (الاستبيان) لقياس الأهداف التي وضعت من أجلها تم توزيعها على عينة الدراسة من قبلنا، وقد بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (30) استبيان، ولقد حاولنا في عملية التوزيع إلى ضمان إيصال الاستبيان إلى الأشخاص المعنيين، وتوضيح الاستفسارات والإيضاحات اللازمة وشرح فقرات الاستبيان وإزالة أي لبس وغموض فيها.

الدراسة الميدانية

- وصف عينة الدراسة:

تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية والتي تتضمن كل من (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة). يظهر الجدول رقم(06) الخصائص الشخصية للعينة.

الجنس:

يلاحظ من الجدول رقم(5) زيادة عدد الذكور في العينة بشكل ملحوظ عن عدد الإناث، حيث يبلغ عدد الذكور (22) فردا، بنسبة(73 %) في حين تبلغ عدد الإناث (08)، أي بنسبة(27%) من إجمالي العينة. ويمكننا لاستدلال من هذه النتيجة على قلة مشاركة المرأة الجزائرية في المناصب الإدارية والإشرافية، وهذا ما أكدته العديد من الدراسات التي أجريت في بيئة الأعمال الجزائرية.

العمر:

أشارت النتائج رقم(6) أن عدد أفراد العينة الذين تقل أعمارهم ما بين (من 25 إلى 40) أين مانسبته(83%) في حين كان عدد الأفراد الذين تتراوح أعمارهم فوق (40) أي ما نسبته (17%) بينما بلغ عدد الذين تتراوح أعمارهم ما بين 20 إلى 25 سنة (0) أي ما نسبته (0%). وتدل النتائج على أن أعلى نسبة من المتوسطات لأفراد عينة الدراسة تقع ضمن الفئة العمرية (من 25 إلى 40) وهي الفئة التي تمثل العدد الأكبر المحاسبين والوحدات المختلفة في المؤسسات الصناعية، والذي يعني توفر الخبرة العمالية الكافية في مجال أعمالهم.

سنوات الخبرة:

يتضح من الجدول أدناه أن (08) فرد وما يعادل (26%) تقل خدمتهم عن 5 سنوات، و (13) فردا بنسبة (43%) تتراوح خدمتهم من 5 إلى 10 سنوات، في حين كان عدد الأفراد الذين تتراوح خدمتهم ما بين 10 إلى 15 سنة (03) فردا بنسبة(1%)، الذين تفوق خدمتهم 15 سنة فأكثر (06) أي ما نسبته (2%).

المؤهل العلمي:

أما بالنسبة للمؤهل العلمي فقد بلغ عدد الأفراد الذين عندهم مستوى البكالوريا (14) بنسبة (47%)، أما المتحصلين على شهادة ليسانس (11) فردا أي ما نسبته (37%)، وأما شهادة الماستر (01) أي (03%)، وشهادة الماجستير (03) أي (10%)، أما الدكتوراه فهي منعدمة، وهناك مؤهلات أخرى (05) أي ما يعادل (16%).

المستوى الوظيفي:

في ما يخص المستوى الوظيفي فقد بلغ عدد المدراء (03) أي ما نسبته (10%)، أما المحاسبين فقد بلغ عددهم (10) أي ما نسبته (33%)، وعدد مديري الانتاج فقد بلغ عددهم (05) أي (17%)، ونائب المدير فقد بلغ عددهم (02) أي ما نسبته (10%)، أما المدير المالي فعددهم وصل الى (03) أي (10%)، وأخرى بلغ عددها (07) أي ما نسبته (23%).

الجدول رقم 06: الخصائص الشخصية والوظيفية للأفراد العينة (30)

المتغيرات الشخصية والوظيفية	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	73%
	أنثى	27%
العمر	من 20 إلى 25 سنة	00%
	من 25 إلى 30 سنة	50%
	من 30 إلى 40 سنة	30%
	من 40 إلى 50 سنة.	16%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	25%
	من 5 إلى 10 سنوات	43%
	من 10 إلى 15 سنة	1%
	15 سنة فأكثر	02%
المؤهل العلمي	بكالوريا	47%
	ليسانس	37%

03%	01	ماسنر	
10%	03	ماجستير	
00%	00	دكتوراه	
16%	05	أخرى	
10%	03	مدير عام	المستوى الوظيفي
6%	02	نائب المدير	
33%	10	المحاسب	
10%	03	المدير المالي	
17%	05	مدير الإنتاج	
23%	07	أخرى	

الجدول رقم 07:مدى استخدام أساليب ونماذج إدارة التكاليف

الرقم	مضمون الفقرة	شدة الإجابة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
01	تتبنى إدارتكم نظام محاسبة التكاليف التقليدية المتمثل في نظام التكاليف الكلية		23 %76.7		7 %23.3		3.53	0.86
02	تتبنى إدارتكم نظام محاسبة التكاليف التقليدية المتمثل في نظام التكاليف المعيارية		6 %20	17 %56.7	7 %23.3		2.97	0.66
03	تتبنى إدارتكم نظام محاسبة التكاليف التقليدية المتمثل في نظام التكاليف المتغيرة	5 %16.7	8 %26.7	12 %40	5 %16.7		3.43	0.97
04	تتبنى إدارتكم نظام محاسبة التكاليف الحديثة المتمثل في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة		18 %60	7 %23.3	5 %16.7		3.07	0.77
05	تتبنى إدارتكم نظام محاسبة التكاليف الحديثة المتمثل في نظام الوقت المحدد		8 %26.7	16 %53.3	6 %20		3.07	0.69
06	تتبنى إدارتكم نظام محاسبة التكاليف الحديثة أفكار نظرية القيود		16 %53.3	11 %63.7	2 %6.7	1 %3.3	3.40	0.77
07	تتبنى إدارتكم نظام محاسبة التكاليف الحديثة أفكار بطاقة الأداء المتوازن		5 16.7%	16 %53.3	8 %26.7	1 %3.3	2.83	0.74
08	هناك وضوح في البيانات اللازمة كمدخلات لنظام محاسبة التكاليف المتبني بمؤسستكم	3 %30	17 %56.7	5 %16.7	5 %16.7		3.60	0.89
	المتوسط العام						3.24	

مناقشة المحور الأول:

ما مدى استخدام أساليب ونماذج إدارة التكاليف؟ لإجابة عن هذا السؤال تم تحديد 8 فقرات، بحيث تمثل كل فقرة متغير يتعلق بتوفير أنظمة محاسبة التكاليف داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية بولاية ميلة.

بالنظر إلى الجدول رقم'06، تبني إدارة النظام محاسبة التكاليف المتمثل في نظام محاسبة التكاليف الكلية لدى المؤسسات الصناعية ويتضح ذلك من خلال الاستجابة عالية للأفراد العينة عن الفقرة الأولى التي تقيس ذلك، حيث بلغ الوسط الحسابي (3.53). وكانت استجابة أفراد العينة على الفقرة الثانية من الجدول ضمن الموافقة منخفضة ب(2.97)، مما يدل على إن المؤسسة تنظر لمحاسبة التكاليف المعيارية أنها ثانوية لإدارة التكاليف يتم استخدامه في المؤسسات الصناعية.

يتبين من نتائج الإجابة على الفقرة الثالثة إن إدارة تبني نظام محاسبة التكاليف المتغيرة درجة الموافقة متوسطة حيث قدر الوسط الحسابي(3.43)، في حين كان الوسط الحسابي للفقرة الرابعة متوسط (3.07) التي تنص على "تبني الإدارة التكاليف نظام محاسبة الحديثة للتكاليف على أساس الأنشطة"، أما فيما يتعلق محاسبة التكاليف المتمثل في نظام الوقت المحدد كان الوسط الحسابي(3.07) متوسط، كذا الفقرة السادسة كان الوسط الحسابي متوسط(3.40) والذي تنص "على تبني الإدارة لأفكار نظرية القيود"، أما الفقرة السابعة مدى تبني إدارة التكاليف للأفكار بطاقة الأداء المتوازن كان الوسط الحسابي منخفض(2.83)، بالنسبة الفقرة الثامنة كانت موافقة مرتفعة بنسبة(3.60) حيث تنص الفقرة على " هناك وضوح في البيانات اللازمة كمدخلات لنظام محاسبة التكاليف المتبني داخل مؤسستكم.

بنظر إلى نتائج الجدول بشكل عام نجد أن متغير أساليب الأنظمة المحاسبة التكاليف متوفر بشكل متوسط في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ولاية ميلة، حيث بلغ الوسط الحسابي(3.24) والذي يدل على درجة موافقة متوسطة، و يتراوح الانحراف المعياري ما بين(0.66 و 0.97) وهذا يدل على تقارب إجابات عينة الدراسة، كما يلاحظ من الجدول إن انخفاض تطبيق نظام محاسبة التكاليف الحديثة المتمثل في أفكار نظرية بطاقة الأداء المتوازن وهذا في الفقرة السابعة، في حين الفقرة حصلت الفقرة المتعلقة بمدى وضوح في البيانات اللازمة كمدخلات لنظام محاسبة التكاليف المتبني بمؤسستكم على نسبة مرتفعة(3.60).

الجدول رقم 08: مدى تمتع المؤسسة بالميزة التنافسية

الرقم	مضمون الفقرة	شدة الإجابة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
01	تتمتع مؤسستكم بميزة التكلفة الأقل التي تسمح لها بالإنتاج بتكلفة منخفضة مقارنة بمنافسيكم	3 %10	11 %36.7	5 %16.37		11 %36.7	3.20	1.06
02	تتمتع مؤسستكم بميزة التمييز التي تسمح لها بإنتاج سلع أو خدمات متميزة وذات قيمة استعمالية كبيرة في نظر زبائنكم	12 %40	13 %43.3	5 %16.37			4.23	0.72
03	يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبنى بتحقيق أقل التكاليف	3 %10	16 %53.3	6 %20	5 16.37%		3.57	0.89
04	يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبنى بتحقيق الجودة المتفوقة لمنتجاتكم		2 6.7%	17 56.7%	11 63.7%		3.70	0.59
05	يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبنى بتحقيق الاستجابة السريعة لرغبات زبائنكم	1 3.3%	12 40%	11 36.7%	6 20%		3.27	0.82
06	يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبنى بالاستحواذ على أكبر حصة سوقية مقارنة بمنافسيكم في السوق	6 20 3.3%	1 3.3%	6 20%	17 56.7%		2.87	1.19
07	نظام محاسبة التكاليف المتبنى بمؤسستكم يسمح لكم بتسعير المنتجات بطريقة صحيحة	3 %10	11 %36.7	11 %36.7	5 %16.7		3.40	0.84
08	يعتبر نظام محاسبة التكاليف المعتمد بمؤسستكم من أسباب استحواذكم على ميزة تنافسية	2 %6.7	7 %23.3	10 %33.3	10 %33.3	1 %3.3	2.97	0.99
	المتوسط العام						3.40	

مناقشة المحور الثاني:

خلال النظر الجدول رقم (07) نلاحظ بان الفقرة الأولى التي نصها "تتمتع مؤسساتكم بميزة التكلفة الأقل التي تسمح لها بالإنتاج بتكلفة منخفضة مقارنة بمنافسيكم" حصلت على متوسطة جدا وبوسط حسابي (3.20)، مما يؤكد إن المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ولاية ميله تتمتع بميزة التكلفة أقل.

فيما يخص تتمتع مؤسساتكم بميزة التمييز التي تسمح لها بإنتاج سلع أو خدمات متميزة وذات قيمة استعماليه كبيرة في نظر زبائنكم وحصلت على وسط حسابي (4.23) ونسبة موافقة كبيرة جدا، في حين حصلت الفقرة الثالثة على موافقة عالية من أفراد العينة والتي نصت على "يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبنى بتحقيق أقل التكاليف" وذلك بوسط حسابي (3.57)، كما حصلت الفقرة الرابعة على موافقة عالية جدا قدر الوسط الحسابي ب(3.70) حيث تنص الفقرة على يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبنى بتحقيق الجودة المتفوقة لمنتجاتكم، أما فيما يخص الفقرة الخامسة "يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبنى بتحقيق الاستجابة السريعة لرغبات زبائنكم" فقد حصلت نسبة متوسطة من الموافقة حيث قدر الوسط الحسابي (3.27)، أما بنسبة للفقرة السادسة فقد حصلت على نسبة موافقة ضعيفة جدا بنسبة (2.87) والتي نصت على "يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبنى بالاستحواذ على أكبر حصة سوقية مقارنة بمنافسيكم في السوق" هذا ما يدل ضعف تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، أما بنسبة للفقرة السابعة فقد حصلت على موافقة متوسطة والتي نصت فقرته على "نظام محاسبة التكاليف المتبنى بمؤسساتكم يسمح لكم بتسعير المنتجات بطريقة صحيحة" بوسط حسابي (3.40)، أما الفقرة الثامنة والأخيرة فقد حصلت على موافقة ضعيفة جدا بوسط حسابي (2.97) والتي نصت على "يعتبر نظام محاسبة التكاليف المعتمد بمؤسساتكم من أسباب استحوادكم على ميزة تنافسية.

اختبار الفرضية:

توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (معامل الارتباط سبيرمان)، (0.06) يدل على الدور الذي تقوم به إدارة التكاليف في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة بولاية ميله، مما يعني أنه زاد استخدام أساليب ونماذج إدارة التكاليف كلما أدى إلى الاستجابة السريعة الفعالة لرغبات الزبائن، وهذا راجع لجودة المنتجات ومنه السيطرة على الأسواق وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.

نتائج والتوصيات:

يجب الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف محدد لكي يساعد إدارة التكاليف على تحقيق أهدافها المسطرة.

يجب الاعتماد على محاسبة التكاليف الحديثة مثل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يساعد على تحليل الأنشطة وربطها بتكاليف.

يجب ان يكون هناك وضوح في البيانات اللازمة كمدخلات لنظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية الذي يساعد المؤسسة على إدارة تكاليفها بشكل الصحيح.

يجب اعتماد نظام يساعد المؤسسة على تخفيض تكاليفها ومما يؤدي التحقيق ميزة تنافسية بتالي استحوادها على السوق مقارنة مع منافسيها.

يجب الاعتماد على نظام يسمح بتحقيق الاستجابة السريعة لرغبات زبائنكم.

خلاصة الفصل:

من خلال دارستنا الميدانية لعينة من المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة بولاية ميله لاحظنا أن هذه المؤسسات لا تستخدم الأنظمة محاسبة التكاليف في إدارة تكاليفها، بل تعتمد فقط على محاسبة العامة في حساب نتيجة السنة ولذلك لا يمكن الحكم على دور إدارة التكاليف في تحقيق ميزة تنافسية وهو ما يعتبر عيب تسيري كبير في مؤسسات ب ولاية ميله،عدم قدرة المؤسسة علي مسايرة التطورات في عالم الأعمال،مما جعلها تعتمد أنظمة محاسبة تقليدية لذلك نصح المؤسسات الصناعية المعنية تطبيق نظام محاسبة التكاليف والمشاركة في خلق مصلحة إدارية خاصة بها.

خاتمة العامة

الخاتمة:

على ضوء ما تطرقنا إليه من خلال بحثنا حول دور إدارة التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة نتمنى قد الممنا بكل من خلال دراستنا لهذا الموضوع باعتباره قطاع مهم في الجزائر هو قطاع لم يكن يحظى مسبقا بالاهتمام اللازم خلال الفترة السابقة.

نظر الدور دارة التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية خاصة المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة باعتبارها قطاع هام في الاقتصاد التنموي على الدولة الاهتمام بتطبيق الأنظمة محاسبة التكاليف داخل المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة وتوعية بمدى الأهمية تطبيقها حتى تواكب التطورات العالمية الجديدة.

من خلال باحثنا توصلنا إلى:

تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تلك المشروعات التي تتميز بانخفاض رأسمالها، وقلة عدد عمالها صحيحة.

توجد علاقة ايجابية حول استخدام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الأنظمة محاسبية يساعدها في إدارة تكاليفها.

تختلف أنظمة محاسبة التكاليف داخل هذه المؤسسات فمنها من تستخدم طريقة التكاليف الكلية ومنها من تستخدم طريقة المعيارية و منها من تستخدم الطريقة الحديثة فقد اختلفت النسبة بين المؤسسة وأخرى فهناك مؤسسات تمزج بين هذه الأنظمة.

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب

- 1- احمد حلمي جمعة وآخرون-محاسبة التكاليف المتقدمة-دار الصفاء للنشر والتوزيع-عمان الأردن الطبعة الأولى _1999م
- 2-إسماعيل يحي التكريتي وآخرون-المحاسبة الإدارية «قضايا معاصرة» - دار الحامد للنشر والتوزيع -عمان الأردن الطبعة الأولى 2007م.
- 3-بوعقوب عبد الكريم-المحاسبة التحليلية -ديوان المطبوعات الجامعية-بن عكنون الجزائر- الطبعة الخامسة -2009م.
- 4-خليل عواد أبوحشيش-محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة-دار وائل للنشر -الأردن- الطبعة الأولى 2012م.
- 5-رشيد الجمال ومحمد عبد الغني -محاسبة التكاليف المتقدمة-دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر - الإسكندرية -الطبعة الأولى 2012م.
- 6-زهير إبراهيمالحمد رب ولؤي وديان-محاسبة التكاليف-دار البداية ناشرون وموزعون عمان الأردن الطبعة الأولى 2010م.
- 7-عامر عبد الله شقر-محاسبة التكاليف الصناعية-دار لبداية ناشرون وموزعون-عمان الطبعة الأولى 2010م/1431هـ.
- 8-عاطف الأخرس وآخرون-محاسبة التكاليف الصناعية-دار البركة لنشر والتوزيع عمان الطبعة الأولى 2001م.
- 9-عبد القادر نور -محاسبة التكاليف -دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الطبعة الأولى 2002م.
- 10-عبد الناصر نور وعليان الشريف-محاسبة التكاليف الصناعية -دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة -عمان-الطبعة الثالثة 2011م.
- 11-عليالسلمي، إدارة الموارد الاستراتيجية، دار الغريب للنشر، القاهرة 2001م.
- 12-محمد تيسير وعبد الحكيم البرجي-مبادئمحاسبة التكاليف-دار وائل للنشر -عمان 2009م.

13- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني-كتاب محاسبة التكاليف-المملكة العربية السعودية بدون مؤلف 2007م.

14- مؤيد محمد الفضل وآخرون محاسبة الإدارية -دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة -عمان الأردن 2007م.

15- نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الاعمال، الدار الجامعية، 1996

ثانيا: الرسائل والمذكرات والبحوث:

1- امير ابراهيم المسحال-تصور مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنيا لأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية-رسالة ماجستير كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2005م.

2- العايب ياسين-إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر-رسالة دكتوراه-تخصص اقتصاد المالي جامعة منتوري قسنطينة 2010/2011م.

3- الطيف عبد الكريم-واقع وأفاق تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل سياسة الإصلاحات حالة الاقتصاد الجزائري -رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2002/2003م.

4-- حابي أحمد -دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية-مذكرة ماجستير في علوم التجارية-تخصص محاسبة وتدقيق-كلية العلوم الاقتصادية والتسيير-جامعة الجزائر 3-2010/2011م.

في المؤسسة الصناعية الجزائرية دراسة حالة ABC5-جهيدة بوصبيح"إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة مطاحن بن هارون" مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير تخصص مالية بنوك جامعة ميلة 2012/2013م.

6- جميل النجار أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة-ورقة بحث مقدمة إلى مؤتمر الاقتصادي لقدس حول نحو تعزيز تنافسية المنتجات الفلسطينية سنة 2012م.

7- بورني ميلود-دور وظيفة التسويق في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص علوم اقتصاد وتسيير المؤسسة (غير منشورة) جامعة بسكرة 2002/2009م.

- 8-سالمي ياسين -الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع البليدة-رسالة ماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية جامعة ال جزائر 3 2010/2009م.
- 9-شعيب أنشي-واقع وآفاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر في ظل الشراكة لأورو جزائرية-رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر -2007-2008م.
- 10-صلاح بلاسكة-قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-رسالة ماجستير علوم التسيير-جامعة فرحات -سطيف-2012/2011م.
- 12-عثمان بودحوش،تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، سكيكدة2008/2007م.
- 13-عثمان لخلف واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها دراسة حالة الجزائردكتوراه غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة **CHIALPROFIPLAST** شركة الجزائر 2004م.
- 14-مرمي مراد -أهمية نظم المعلومات الإدارية كأداة لتحليل البيئي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية -دراسة حالة -سطيف-مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير جامعة فرحات عباس 2010م.
- 15-مشعلي بلال -دور برامج السلامة المؤسسات في تحسين أداء العمال بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية -دراسة حالة لتحويل الورق والبلاستيك-SATPAP.ALIFمؤسسة مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير جامعة فرحات عباس -سطيف 2011-2010م.
- 16-لوكاير مالحة-دور البنوك في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة-رسالة ماجستير في القانون جامعة مولود معمري تيزي وزو -2012/03/12م.
- 17-نحاسية رتيبة، أهمية البقطة التنافسية في تنمية الميزة التنافسية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003م.

ثالثا:المجلات وملتقيات

- 1-برودي نعمة-التحديات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول الغربية ومتطلبات التكيف مع المستجدات العالمية-الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية جامعة حسيبة بن بوعلي الجزائر 17/16 افريل 2006م.
- 2-بن نامة فاطمة الزهرة والعشاشي نابت اول وسيلة-أخلاقيات الأعمال كميزة تنافسية لمنظمات الأعمال دراسة حالة: المطاحن الكبرى للظهرة بمستغانم جامعة تلمسان.
- 3-بوقموم محمد واصغري حريزة اضاءات على بعض تجارب العالمية في تطوير وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة قالمة يومي 13/12 ماي 2009م.
- 4-حاج قويدر قورين -"نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير المؤسسة الاقتصادية" كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الشلف.
- 5-حبيبة مداس-واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر - مدخلة بعنوان "واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ومكانتها الاقتصادية" جامعة الوادي 05-06 ماي 2013م.
- 6-جمال بلخياط-متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة-بحث مقدم للملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف يومي 17/18 افريل 2006م.
- 7-زغبي شهرزاد -عيساوي ليلي -المؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر واقع وأفاق-ملتقى دولي حول المؤسسة الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية -الأغواط 8-9 افريل 2006م.
- 8-سحنون سمير-بونوة شعيب -المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشاكل تمويلها في الجزائر-بحث مقدم في ملتقى دولي -متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية - الذي نظمته جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف، يومي 17-18 افريل 2006م.
- 9-سواء عبد الكريم" متطلبات الشخصية لأصحاب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لمواجهة المنافسة" ملتقى دولي حول "متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية " جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف يومي 17.18 افريل 2006م.
- 10-سليمان ناصر -عواطف محسن -تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالصين المصرفية بحث مقدم إلى ملتقى الدولي الأول حول -الاقتصاد الإسلامي ورهانات المستقبل -غرداية الجزائر 23-24 فيفري 2011م.

11- عبد الرزاق حميدي-عبد القادر عوينان-استراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة -مداخلة في ملتقى دولي-جامعة محمد بوضياف المسلية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

12- غياط شريف - بوقموم محمد " التجربة الجزائرية في تطوير وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية" بحث مقدم للملتقى دولي حول "متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية " جامعة حسيبة بن بوعلي -الشلف الجزائر يومي 17-18- أبريل 2006م.

13- فتات فوزي -عمراني عبد النور قمار-"المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كاختيار استراتيجي للتنمية الاقتصادية في الجزائر"متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية "يومي 17-18-أفريل 2006 جامعة حسيبة بن بوعلي -الشلف الجزائر.

قائمة الجداول:

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
5	تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفقا لتوصية اللجنة الأوروبية رقم 2003/361/CE	01
6	تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة اليابانية حسب القطاعات	02
11	تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية	03
69	استجابات أفراد عينة الدراسة	04
70	ثبات الأداة	05
72	الخصائص الشخصية والوظيفية للأفراد العينة	06
73	مدى استخدام أساليب ونماذج إدارة التكاليف	07
75	مدى تمتع المؤسسة بالميزة التنافسية	08

قائمة الإشكال:

الرقم	الشكل	الصفحة
01	تحليل قوى التنافس	30
02	الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية	34
03	تأثير الجودة على الربح	35

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي لميلة

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بسم الله الرحمن الرحيم

استبيان

الأخ الكريم / الأخت الكريمة...المحترم/ة.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،

تحية طيبة،،،

استبيان المرفق هي جزء من بحث علمي لنيل شهادة ليسانس في معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي ميلة تخصص مالية، وهي بعنوان:

إدارة التكاليف ودورها في تحقيق الميزة التنافسية – حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية ميلة

إن قيمة البحث العلمي تأتي من خلال ربطه بالواقع العملي (الميداني) لذا نأمل أن تتكرموا بالإجابة على هذه الاستمارة بدقة وموضوعية بما يساعد على تحقيق الهدف من البحث. ونعدكم بأن يتم التعامل مع إجاباتكم بسرية تامة، وألا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، ونؤكد استعدادنا لتزودكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتكم بذلك .

شاكرين لكم حسن تعاونكم واستجابتكم،،،،

الطالبة: -شلوش أميرة -شافر مريم -بولهام فضيلة

أرجو وضع علامة (√) امام الاجابة المناسبة:

أولا: المعلومات الشخصية

1-الجنس:

☐ أنثى

☐ ذكر

2-المؤهل العلمي:

☐ ماستر

☐ ليسانس

☐ بكالوريا

☐ أخرى (حددها)

☐ دكتوراه

☐ ماجستير

.....

3-العمر:

☐ من 25 إلى 30 سنة

☐ من 20 إلى 25 سنة

☐ من 40 إلى 50 سنة

☐ من 30 إلى 40 سنة

4-المستوى الوظيفي:

☐ نائب المدير

☐ مدير عام

☐ مدير المالي

☐ محاسب

☐ أخرى(حددها).....

☐ مدير الانتاج

5-سنوات الخبرة:

☐ من 5 إلى 10 سنوات

☐ أقل من 5 سنوات

☐ 15 سنة فأكثر

☐ من 10 إلى 15 سنة

المحور الثاني: مدى استخدام أساليب ونماذج إدارة التكاليف

الرقم	مضمون الفقرة	الاجابة			
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق تماما
01	تتبنى ادارتكم نظام محاسبة التكاليف التقليدية المتمثل في نظام التكاليف الكلية.				
02	تتبنى ادارتكم نظام محاسبة التكاليف التقليدية المتمثل في نظام التكاليف المعيارية.				
03	تتبنى ادارتكم نظام محاسبة التكاليف التقليدية المتمثل في نظام التكاليف المتغيرة.				
04	تتبنى ادارتكم نظام محاسبة التكاليف الحديثة المتمثل في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.				
05	تتبنى ادارتكم نظام محاسبة التكاليف الحديثة المتمثل في نظام الوقت المحدد.				
06	تتبنى ادارتكم في مجال محاسبة التكاليف الحديثة أفكار نظرية القيود.				
07	تتبنى ادارتكم في مجال محاسبة التكاليف الحديثة أفكار بطاقة الأداء المتوازن.				
08	هناك وضوح في البيانات اللازمة كمدخلات لنظام محاسبة التكاليف المتبنى بمؤسستكم.				

المحور الثالث: مدى تتمتع المؤسسة بميزة تنافسية

الرقم	مضمون الفقرة	الاجابة			
		موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق تتماما
01	تتمتع مؤسستكم بميزة التكلفة الأقل التي تسمح لها بالإنتاج بتكلفة منخفضة مقارنة بمنافسكم				
02	تتمتع مؤسستكم بميزة التمييز التي تسمح لها بإنتاج سلع أو خدمات متميزة وذات قيمة إستعمالية كبيرة في نظر زبائنكم				
03	يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبني بتحقيق أقل التكاليف				
04	يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبني بتحقيق الجودة المتفوقة لمنتجاتكم				
05	يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبني بتحقيق الإستجابة السريعة لرغبات زبائنكم				
06	يسمح لكم نظام محاسبة التكاليف المتبني بالاستحواذ على أكبر حصة سوقية مقارنة بمنافسكم في السوق				
07	نظام محاسبة التكاليف المتبني بمؤسستكم يسمح لكم بتسعير المنتجات بطريقة صحيحة				
08	يعتبر نظام محاسبة التكاليف المعتمد بمؤسستكم من أسباب إستحواذكم على ميزة تنافسية				

```
SAVE  OUTFILE='F:\SPSS 3.sav'
/COMPRESSED.
FREQUENCIES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8
/STATISTICS=STDDEV MINIMUM

/ORDER=ANALYSIS.

FREQUENCIES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8
/STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN

/ORDER=ANALYSIS.

FREQUENCIES VARIABLES=Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16
/NTILES=4
/STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN

/ORDER=ANALYSIS.

DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX

/SORT=NAME  (A) .

RELIABILITY
/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

RELIABILITY
/VARIABLES=Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Reliability

Notes		
Output Created		05-mai-2014 19:37:39
Comments		
Input	Data	F:\SPSS 3.sav
	Active Dataset	DataSet0
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,062
	Elapsed Time	00:00:00,032

[DataSet0] F:\SPSS 3.sav

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	30	100,0

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,706	8

Notes			
Output Created		05-mai-2014 19:36:55	
Comments			
Input	Data	F:\SPSS 3.sav	
	Active Dataset	DataSet0	
	Filter	<none>	
	Weight	<none>	
	Split File	<none>	
	N of Rows in Working Data File	30	
	Matrix Input		
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.	
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.	
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	
Resources	Processor Time	00:00:00,016	
	Elapsed Time	00:00:00,031	

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,032	8

Descriptives

Notes		
Output Created		05-mai-2014 19:30:12
Comments		
Input	Data	F:\SPSS 3.sav
	Active Dataset	DataSet0
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX /SORT=NAME (A).
Resources	Processor Time	00:00:00,031
	Elapsed Time	00:00:00,014

[DataSet0] F:\SPSS 3.sav

Frequencies

Notes		
Output Created		05-mai-2014 19:19:30
Comments		
Input	Data	F:\SPSS 3.sav
	Active Dataset	DataSet0
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 /NTILES=4 /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,032
	Elapsed Time	00:00:00,017

[DataSet0] F:\SPSS 3.sav

Statistics									
		Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,20	4,23	3,57	3,70	3,27	2,87	3,40	2,97
Std. Deviation		1,064	,728	,898	,596	,828	1,196	,894	,999
Minimum		2	3	2	3	2	2	2	1
Percentiles	25	2,00	4,00	3,00	3,00	3,00	2,00	3,00	2,00
	50	3,00	4,00	4,00	4,00	3,00	2,00	3,00	3,00
	75	4,00	5,00	4,00	4,00	4,00	3,25	4,00	4,00

Frequency Table

Q9					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	11	36,7	36,7	36,7
	AUCUN	5	16,7	16,7	53,3
	OUI	11	36,7	36,7	90,0
	OUI PLUS	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q10					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AUCUN	5	16,7	16,7	16,7
	OUI	13	43,3	43,3	60,0
	OUI PLUS	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q11					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	5	16,7	16,7	16,7
	AUCUN	6	20,0	20,0	36,7
	OUI	16	53,3	53,3	90,0
	OUI PLUS	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	AUCUN	11	36,7	36,7	36,7
	OUI	17	56,7	56,7	93,3
	OUI PLUS	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	6	20,0	20,0	20,0
	AUCUN	11	36,7	36,7	56,7
	OUI	12	40,0	40,0	96,7
	OUI PLUS	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	17	56,7	56,7	56,7
	AUCUN	6	20,0	20,0	76,7
	OUI	1	3,3	3,3	80,0
	OUI PLUS	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q15					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	5	16,7	16,7	16,7
	AUCUN	11	36,7	36,7	53,3
	OUI	11	36,7	36,7	90,0
	OUI PLUS	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q16					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO PLUS	1	3,3	3,3	3,3
	NO	10	33,3	33,3	36,7
	AUCUN	10	33,3	33,3	70,0
	OUI	7	23,3	23,3	93,3
	OUI PLUS	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Frequencies

Notes		
Output Created		05-mai-2014 19:04:49
Comments		
Input	Data	F:\SPSS 3.sav
	Active Dataset	DataSet0
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,031
	Elapsed Time	00:00:00,015

[DataSet0] F:\SPSS 3.sav

Statistics									
		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,53	2,97	3,43	3,43	3,07	3,40	2,83	3,60
Std. Deviation		,860	,669	,971	,774	,691	,770	,747	,894
Minimum		2	2	2	2	2	1	1	2

Frequencies

Notes		
Output Created		05-mai-2014 17:48:03
Comments		
Input	Data	F:\SPSS 3.sav
	Active Dataset	DataSet0
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 /STATISTICS=STDDEV MINIMUM /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,016
	Elapsed Time	00:00:00,014

[DataSet0] F:\SPSS 3.sav

Statistics									
		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Std. Deviation		,860	,669	,971	,774	,691	,770	,747	,894
Minimum		2	2	2	2	2	1	1	2

Frequency Table

Q1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	7	23,3	23,3	23,3
	OUI	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	7	23,3	23,3	23,3
	AUCUN	17	56,7	56,7	80,0
	OUI	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	5	16,7	16,7	16,7
	AUCUN	12	40,0	40,0	56,7
	OUI	8	26,7	26,7	83,3
	OUI PLUS	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	5	16,7	16,7	16,7
	AUCUN	7	23,3	23,3	40,0
	OUI	18	60,0	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q5		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	6	20,0	20,0	20,0
	AUCUN	16	53,3	53,3	73,3
	OUI	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q6		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO PLUS	1	3,3	3,3	3,3
	NO	2	6,7	6,7	10,0
	AUCUN	11	36,7	36,7	46,7
	OUI	16	53,3	53,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q7		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO PLUS	1	3,3	3,3	3,3
	NO	8	26,7	26,7	30,0
	AUCUN	16	53,3	53,3	83,3
	OUI	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q8					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	NO	5	16,7	16,7	16,7
	AUCUN	5	16,7	16,7	33,3
	OUI	17	56,7	56,7	90,0
	OUI PLUS	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	