



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



المرجع :/2022

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

أثر محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية المنخفضة دراسة حالة مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة - ميله

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص " مالية المؤسسة "

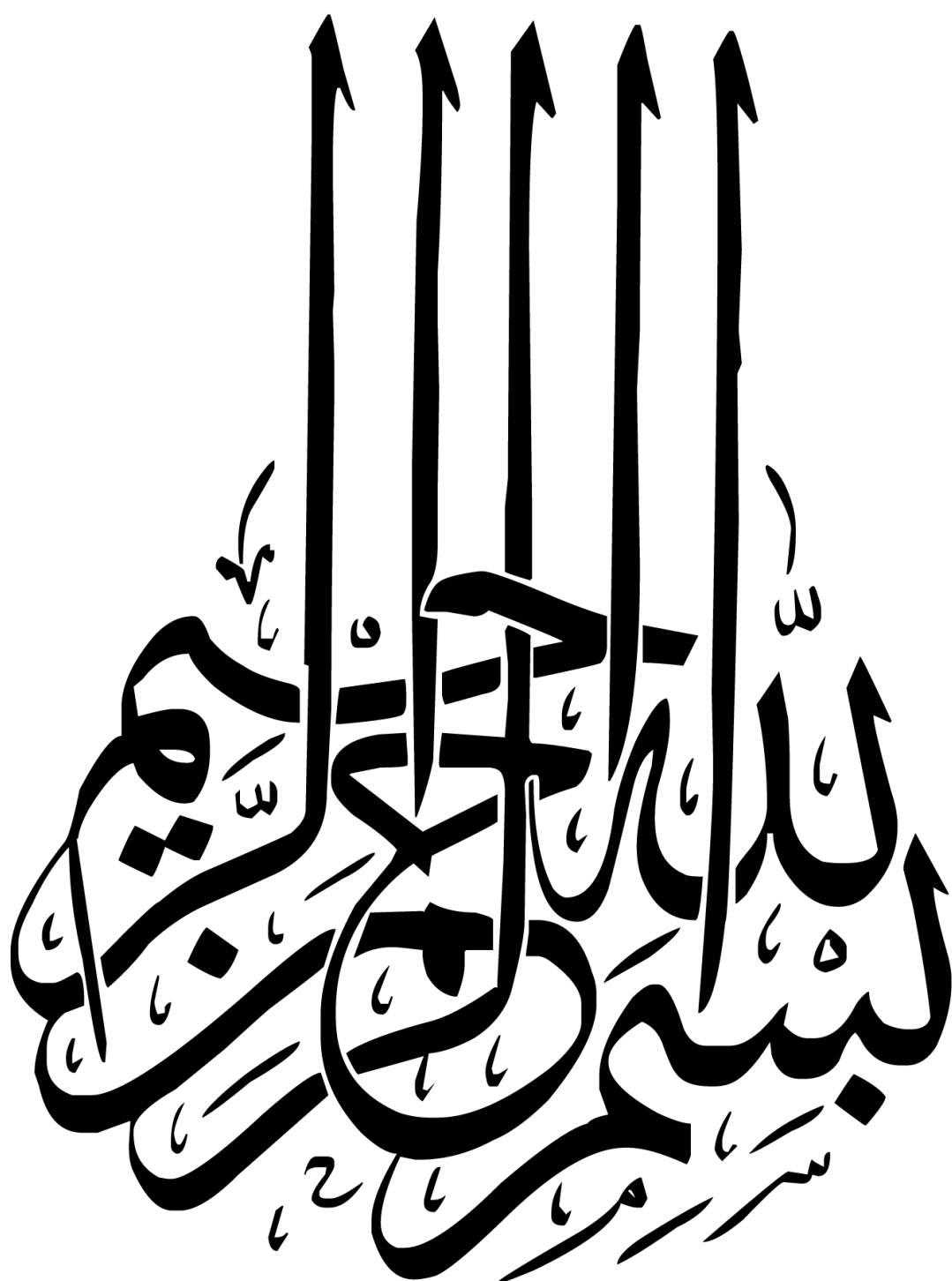
إشراف الأستاذ:
فرحات هولي

إعداد الطلبة:
- رقية صايفي
- ريان بوالعيد

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	لطرش جمال
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	فرحات هولي
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	فارس ركيمة

السنة الجامعية 2021/2022



شكرو عرفان

عملا بقوله تعالى : " لئن شكرتكم لأزيدنكم " .

فقبل كل شيء نتوجه بشكرنا لله عز وجل الذي أنار لنا الدرب، وفتح لنا أبواب العلم وأمدنا بالصبر والإرادة.

ثم الشكر للأستاذ المشرف هولي فرحات الذي لم ييخل علينا بنصائحه القيمة لإنجاز هذا العمل، كما نتقدم أيضا بأسمى عبارات التقدير للأساتذة هولي رشيد، وركيمة فارس على كل ما قدماء لنا من نصائح وإرشادات.

كما نتوجه بأسمى عبارات الشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم وقبولهم مناقشة هذه المذكرة و تقيييمها .

كما نوجه الشكر إلى كافة الأساتذة والأصدقاء الذين ساعدونا على إتمام هذا العمل.

ولا ننسى أيضا أن نشكر عمال مؤسسة مطاحن بني هارون على كل المعلومات التي قدموها لنا ومساعدتهم لنا في إنجاز هذه المذكرة؛ وإلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة.

الإهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا.

إنه لا يسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي :

إلى قرة عيني ... إلى من جعلت الجنة تحت قدميها ... إلى التي حرمت نفسها وأعطتني...ومن نبع
حنانها سقنتني ... إلى من وهبتني الحياة ... أمي حفظها الله.

إلى أعظم الرجال صبرا... رمز الحب والعطاء ... إلى من سهر الليالي من أجل تربيتي وتعليمي
وجعلني أكبر على أركى وأطهر فضيلة... أبي حفظه الله.

إلى من قاسموني رحم الوالدة سندي في الحياة بعد الوالدين... إلى من تسابقوا وقدموا لي الدعم ...
إخوتي ... أنيس، أمير، أصيل.

إلى رفيقة مشواري... وأختي التي تحملت معي عناء هذه المذكرة ... رقية.

إلى كل الأهل والأقارب.

إلى كل من وقف بقربي حتى أصل إلى ما أنا عليه الآن.

ريان

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن تبعهم
بإحسان إلى يوم الدين.

أهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا:

إلى من أنار لي الدرب في الحياة... وكان السبب في وصولي إلى ما وصلت إليه... أبي سندي في
الحياة...، أدامه الله سنداً لنا... وأطال في عمره ومنحه الصحة والعافية.

إلى أعز ما أملك في هذا الوجود... إلى من سهرت لراحتي... إلى من لم تبخل علينا بشيء.

أمي الحنون... أدامك الله تاجاً فوق رؤوسنا، ومنحك الله الشفاء والعافية وطول العمر.

إلى من تقاسمت معهم هموم الدنيا وأفراحها إخوتي أحمد، محمد، أحلام، منال، حفظهم الله لي، وجعلنا
سنداً لبعضنا البعض، ومنحهم الله التوفيق والنجاح في الحياة.

إلى كل عائلتي وأحبائي وأصدقائي...

إلى من تقاسمت معي مشواري الدراسي من الثانوي إلى أن وصلت بنا الأيام إلى هنا وأتمننا هذا
العمل المتواضع صديقتي وأختي " ريان "، أدامك الله بكل صحة وعافية، أتمنى لك كل الخير
والتوفيق.

عجزت الكلمات عن تعبير ما في قلبي لكم منحنى الله الصحة والتوفيق لأوفيكم حقكم ولو بالقليل.

رقية

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوعات
	الشكر
III-II	فهرس المحتويات
V	فهرس الأشكال والجداول
ب-خ	مقدمة
36-1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف واستهلاك الموارد
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة لتكاليف
3	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
8	المطلب الثاني: الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف
13	المطلب الثالث: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف
17	المبحث الثاني: محاسبة استهلاك الموارد كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف
17	المطلب الأول: مفهوم محاسبة استهلاك الموارد
19	المطلب الثاني: مكونات ومبادئ محاسبة استهلاك الموارد
24	المطلب الثالث: تقييم محاسبة استهلاك الموارد
27	المبحث الثالث: الميزة التنافسية والتكلفة
27	المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية
29	المطلب الثاني: أساسيات الميزة التنافسية
34	المطلب الثالث: مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية
36	خلاصة الفصل
60-38	الفصل الثاني: محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون
38	تمهيد
39	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون
39	المطلب الأول: لمحة حول مؤسسة مطاحن بني هارون
40	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون
44	المطلب الثالث: أهداف وأهمية مؤسسة مطاحن بني هارون
47	المبحث الثاني: واقع محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون

47	المطلب الأول: المنتجات المقدمة من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون
48	المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة بمؤسسة مطاحن بني هارون
60	المطلب الثالث: تحليل ومناقشة النتائج
61	خلاصة الفصل
63	الخاتمة
67	قائمة المراجع

قائمة الأشكال والجداول

أولاً: قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	مراحل محاسبة التكاليف	5
2-1	الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف	8
3-1	الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف	13
4-1	أركان محاسبة استهلاك الموارد	23
5-1	أنواع الميزة التنافسية	29
6-1	مصادر الميزة التنافسية	32
1-2	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون	43
2-2	مراحل إنتاج الفريضة	48

ثانياً: قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	تكلفة المنتجات وسعر بيعها وفق نظام التكاليف المعتمد بالمؤسسة لشهر مارس 2022	50
2-2	التكاليف المصروفة على منتجات المؤسسة لشهر مارس 2022.	51
3-2	تحديد الموارد المتمثلة في المجمعات المناسبة	53
4-2	التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجمعات الموارد	54
5-2	معدلات التحميل الثابتة والمتغيرة لكل مجموع تكلفة على أساس الطاقة النظرية	56
6-2	تكاليف الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد	57
7-2	تكاليف الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد	58
8-2	توزيع تكاليف مجمعات الموارد على المنتجات	58
9-2	مقارنة أسعار بيع المنتجات بين نظام التكاليف التقليدي المعتمد ونظام استهلاك الموارد	59

مقدمة

تمهيد:

تشهد أغلب المؤسسات الاقتصادية في مختلف دول العالم منافسة متزايدة نتيجة للتقدم التكنولوجي الحاصل خاصة في طرق الإنتاج والتغيرات الجوهرية فيها وصعوبة تحديد الأسعار، إلا أن هذه المؤسسات تسعى دوماً إلى إرضاء عملائها عن طريق منتجات ذات جودة عالية وسعر مناسب، مما أدى إلى إجبار المؤسسة على البحث عن أساليب لإنتاج منتجات بتكلفة منخفضة، وجودة عالية وبأسعار تنافسية، لتحقيق الربح المرغوب فيه من أجل البقاء والنمو والتطور.

ومع زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات بشكل كبير، تزايدت معها ضرورة البحث عن أنظمة وأساليب حديثة لإدارة المؤسسات بشكل عام وإدارة التكاليف بشكل خاص بهدف زيادة القدرة على المنافسة، ولقد أصبحت أساليب محاسبة التكاليف التقليدية لا تفي بمتطلبات مستخدميها، الأمر الذي جعل الاقتصاديين يبحثون عن أساليب أخرى تحد من قصور أنظمة وتقنيات المؤسسات المطبقة، سعياً نحو إيجاد سبل تعزز بها قدرتها التنافسية والتي أطلق عليها فيما بعد بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، ولعل من أهم هذه التكاليف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

ويعتبر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد من أهم أساليب الإدارة الحديثة، حيث أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي دوراً هاماً في دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال حيث يساهم في توفير معلومات عن الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات ما يساهم في تخفيض تكلفة المنتج وبالتالي تحقيق الهدف الأسمى للمؤسسة والمتمثل في تخفيض التكاليف وترشيدها إلى حدودها الدنيا وإدارة الطاقة العاطلة، وهذا من شأنه أن يساهم في تعزيز الميزة التنافسية التي تعتبر القعدة الأساسية التي يركز عليها أداء أي مؤسسة اقتصادية، ومفتاح نجاحها وهدف تطمح للوصول إليه وتحقيق الريادة على مثيلتها من المؤسسات المنافسة، ومن خلال ما قدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة كما يلي:

أولاً: إشكالية الدراسة

يعد أسلوب نظام محاسبة استهلاك الموارد أسلوباً شاملاً لإدارة التكاليف، يهدف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد إلى الاستغلال الأمثل لموارد الوحدات الاقتصادية والذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج وانعكاس ذلك على تحقيق الميزة التنافسية، وبالتالي فإن مشكلة البحث تدور حول السؤال الرئيسي التالي:

- كيف ساهم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية المنخفضة في مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوكة -؟

وبناءً على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بحاسبة استهلاك الموارد؟
- هل يعتبر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد أداة لتعزيز الميزة التنافسية المنخفضة؟
- هل هناك إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في مطاحن بني هارون - القرارم قوقة -؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

- أسلوب محاسبة استهلاك الموارد هو نموذج تكاليفي يعتمد على الاستخدام الشامل لأنظمة إدارة التكلفة نظرا لما يوفره من معلومات جوهرية.
- يعتبر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد أداة لتعزيز الميزة التنافسية المنخفضة من خلال إدارة التكلفة في دورة حياة المنتج.
- هناك صعوبات ومعوقات تمنع من تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة -.

ثالثا: أهمية الدراسة

تتمحور أهمية الدراسة في تكوين إطار مفاهيمي عن متغيرات الدراسة الرئيسية (محاسبة التكاليف، محاسبة استهلاك الموارد، الميزة التنافسية) بشكل يساهم في تحليل مضامينها وتسلط الضوء على المؤسسات التي تسعى إلى تعزيز ميزتها التنافسية ورفع حصصها من السوق والمحافظة على بقائها واستمرارها في ظل استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

رابعا: أهداف الدراسة

نظرا للأهمية البالغة التي يكتسبها الموضوع يمكن استخلاص الأهداف التالية:

- التعرف بأسلوب محاسبة استهلاك الموارد وإعطاء لمحة شاملة عنه؛
- إبراز أهم جوانب الميزة التنافسية التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة؛
- تبيان دور محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

- حداثة الموضوع الذي يعتبر من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختياره.
- الرغبة في التعرف على الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف؛
- محاولة تقديم إضافة علمية للمكتبات الجامعية وتزويد مسيري المؤسسات بمفهوم محاسبة استهلاك الموارد.

سادسا: منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات المقدمة وتحليل نتائجها، اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة والاعتماد على الكتب والأطروحات الجامعية والمقالات التي تناولت هذا الموضوع، أما في الجانب لتطبيقي اعتمدنا على المنهج التحليلي من أجل الإلمام بجوانب هذا الأسلوب.

سابعا: الدراسات السابقة

1- دراسة صالح حامد محمد علي (2016) بعنوان " واقع تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في الشركات الصناعية السودانية " (دراسة ميدانية): هدفت هذه الدراسة إلى بحث وتحليل مدى اهتمام المنشآت الصناعية السودانية بتطبيق نظم محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، تكمن أهمية البحث في أنه يساعد في التخصيص الأمثل لقياس تكاليف الموارد، توصلت الدراسة إلى وجود اهتمام لدى المنشآت الصناعية السودانية بتطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، أوصت الدراسة بتوجيه اهتمام المنشآت السودانية بتوفير الدعم والتأييد اللازمين لتهيئة المناخ الملائم لتطبيق دعائم محاسبة استهلاك الموارد.

2- دراسة أحلام عبدالله محمد اسحق، أحمد أنور علي أحمد، طيب عمر الطيب عبد اللطيف، معتصم خالد يوسف عدلان، هدى مصطفى علي البدوي (2018) بعنوان " المحاسبة عن استهلاك الموارد وأثرها على قياس دقة التكاليف الإنتاجية) دراسة ميدانية على عدد من الشركات السودانية): تناولت الدراسة نظام محاسبة استهلاك الموارد وأثره على قياس التكلفة، وهدفت الدراسة إلى التعرف على المحاور المرتبطة بمحاسبة استهلاك الموارد، وإلقاء الضوء على دور محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة، والتعرف على مدى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد كأداة لقياس التكلفة، وتتبع أهمية الدراسة العملية من أن قياس التكاليف بصورة دقيقة ويؤثر على اتخاذ القرار في كل المستويات الإدارية وتوضيح صورة حقيقية عن أداء المنشأة من خلال النتيجة التي ستظهر، اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي، والمنهج الاستنباطي لوضع الادعاءات، والمنهج الوصفي التحليلي بدراسة الحالة وجمع البيانات وتحليلها، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الادعاءات، يؤثر نظام محاسبة استهلاك الموارد على دقة قياس المواد المباشرة، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد ودقة قياس التكاليف الصناعية غير مباشرة، تولت الدراسة إلى عدت نتائج منها: تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى دقة قياس تكلفة المواد المباشرة، كما يساهم في دقة قياس الأجور المباشرة، إن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في دقة قياس التكاليف الصناعية غير مباشرة، توصلت الدراسة إلى: إجراء مزيدا من الدراسات لمعرفة لماذا لا تطبق المنشآت السودانية نظام

محاسبة استهلاك الموارد، إجراء دراسة حول المعوقات التي تحول دون تطبيق محاسبة استهلاك الموارد، ضرورة إدراك إدارة المنشآت للمزايا التي يحققها هذا النظام، وما لها من أثر على قياس التكلفة الإنتاجية.

3- دراسة على مجاهد أحمد السيد، هبه السيد إبراهيم الطنطاوي، أحمد شعبان عبد الدايم القصاص (2019) بعنوان "دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال" (دراسة ميدانية): استهدف البحث دراسة دور نظام محاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، واعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري للدراسة والمنهج الاستقرائي لاختبار الفروض الإحصائية، وتم توجيه قوائم الاستبيان إلى محاسبي التكاليف، والمديرين الماليين وأعضاء مجالس الإدارة في منظمات الأعمال المصرية، ومجموعة من الأكاديميين في الجامعات المصرية.

وتوصلت نتائج البحث إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي دورا هاما في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، حيث تساهم في توفير معلومات عن الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات مما يساهم في تخفيض تكلفة المنتج، كما أنها تساهم في توفير معلومات تساعد في دعم فلسفة التوجه بالعمل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها إلى الأنشطة ذات القيمة المضافة للعمل.

4- دراسة وليد سمير عبد العظيم الجبلى (2020) بعنوان " إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) و محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال" (دراسة ميدانية): تهدف الدراسة إلى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (material flow cost accounting) ومحاسبة استهلاك الموارد (resource consumption accounting) يساعد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال زيادة مستوى الجودة وخفض التكاليف وقد استخدم الباحث دراسة ميدانية نظرا لصعوبة الحصول على بيانات تسمح بعمل دراسة تطبيقية، كما استخدم الباحث أسلوب التكرارات والنسب المئوية في التحليل وذلك عن طريق برنامج الحزم الإحصائية (SPSS)، كما استخدم الإحصاءات الوصفية، وقد انتهت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها يوفر الإطار المقترح للتكامل معلومات تساعد على تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف والمساعدة في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال، وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المنشآت بتطوير نظام تكاليفها من أجل الوصول إلى قياس بشكل أكثر دقة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مع ضرورة دعم سياسات واستراتيجيات خفض التكلفة بالأساليب العلمية والمحاسبية الحديثة لإدارة التكلفة من أجل القضاء على مصادر الإسراف والهدر في الإنفاق.

5- دراسة نبو مجيد، بن الدين أمحمد (2021) بعنوان "استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA لدعم القدرة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية" (دراسة تطبيقية بمؤسسة IBACHE للبناءات المعدنية بأدرار): تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف، والذي جاء كنتيجة للانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف وكاستجابة للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة، وتوضيح مساهمته الفعالة في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية بالتطبيق على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ممثلة في مؤسسة (IBACHE) للبناءات المعدنية بالجنوب الكائن مقرها بولاية أدرار، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام (RCA) يساهم في دعم القدرة التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة من خلال قدرته على كشف الطاقة الإنتاجية العاطلة والتي فاقت نسبتها 45% بمجمعات الموارد بالمؤسسة وعدم تحميلها على المنتجات مما ينعكس على التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج والوصول إلى أسعار تنافسية.

6- دراسة إسحاق محمد عمر موسى (2021) بعنوان "المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية" (دراسة ميدانية على شركات الصناعات الغذائية قطاع الدواجن ولاية الخرطوم): هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في تعزيز قوة العلاقة بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تأثير تكاليف الجودة على الميزة التنافسية وكيفية تعزيز تلك العلاقة بإتباع المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا، وتمثلت أهم فرضيات الدراسة في وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية وكذلك وجود تأثير لمحاسبة استهلاك الموارد في تعزيز تلك العلاقة، تمثل مجتمع عينة الدراسة في شركات صناعة الأغذية بولاية الخرطوم، وركزت الدراسة على قطاع صناعة الدواجن كعينة من شركات صناعة الأغذية، حيث تم الاعتماد على أداة الإستبانة في جمع البيانات حيث تم توزيع عدد (101) استبانة (25) شركة بإتباع أسلوب الحصر الشامل وتم استرداد كامل العدد وكانت صالحة لتحليل، اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي والإحصاء الوصفي والتحليلي كأدوات إحصائية في جمع في جمع وتحليل البيانات، وبرنامج (SPSS) لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة وذلك بتطبيق بعض المقاييس مثل: التباين والانحدار الخطي البسيط، لقد أثبتت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية قوية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية، بالإضافة إلى أن هناك علاقة معنوية بين الميزة التنافسية والمحاسبة عن استهلاك الموارد وأيضا أن محاسبة عن استهلاك الموارد باعتباره متغيرا وسيطا عزز قوة العلاقة بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية.

ثامنا: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

أما فيما يخص دراستنا فأهم ما يميزها عن الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع أسلوب محاسبة استهلاك الموارد من جوانب مختلفة، هو أننا سنحاول تسليط الضوء على مساهمة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز ميزة التكلفة المنخفضة في المؤسسة الاقتصادية، من خلال محاولة تطبيق هذا الأسلوب على المؤسسة محل الدراسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة -.

تاسعا: هيكل الدراسة

من أجل الإلمام بكافة جوانب هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى فصلين:

- الفصل الأول: بعنوان "الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف واستهلاك الموارد":

حيث نتناول هذا الفصل من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث، نتطرق في المبحث الأول إلى الإطار النظري لمحاسبة التكاليف، أما في المبحث الثاني سيتم التطرق إلى محاسبة استهلاك الموارد كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف، في حين سيتم التطرق إلى الميزة التنافسية.

- الفصل الثاني: بعنوان "محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون"

حيث نتناول هذا الفصل من خلال مبحثين، تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة -؛

والمبحث الثاني واقع محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة -.

عاشرا: صعوبات الدراسة

- عدم التحكم الجيد من قبل مسيرين المؤسسة في تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد؛
- صعوبة إيجاد مؤسسة مستقبلية لإجراء دراسة الحالة، نظرا لعدم انتشار محاسبة استهلاك الموارد بشكل عام في المؤسسات الجزائرية؛
- حداثة الموضوع وقلة المعلومات المتوفرة في المؤسسة محل الدراسة حول تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف واستهلاك الموارد

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

تمهيد

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح، وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الفترة المالية، فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة، لكونها تعتبر العنصر الرئيسي الذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي، ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك، ولكن مع الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة واللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف، واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

أصبحت أنظمة الإدارة التقليدية للتكاليف غير كافية في مد الإدارة بالمعلومات المحاسبية المتكاملة والشاملة، في ظل التغيرات المتعددة والمتسارعة التي فرضتها بيئة الأعمال الحديثة، وهذا ما فرض على المؤسسات الاقتصادية اعتماد أساليب الإدارة الحديثة، يعد أسلوب استهلاك الموارد أحد أهم الأساليب الحديثة للتكلفة، حيث يبحث عن إمكانية تخفيض التكاليف.

وحتى تؤمن المؤسسات لنفسها البقاء في ظل ازدياد حدة التنافس وزيادة الصراع التجاري العالمي، ويعد البقاء والاستمرار في الأسواق إحدى أهم الأهداف التي تصبو إليها المؤسسات، ولتحقيق ذلك تسعى كل مؤسسة إلى امتلاك ميزة تنافسية متعددة، تحقق من خلالها التميز والتفوق على منافسيها لتتال رضا ووفاء عملائها، والميزة التنافسية هي السلاح الذي يحقق للمؤسسة النجاح في سوقها، لذا يجب عليها أن تسعى لامتلاك ميزة تنافسية تؤهلها لمواجهة مختلف المستجدات، ويعد نظام محاسبة استهلاك الموارد واحدة من التقنيات المهمة التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية.

وفقا لهذا السياق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف ومعرفة أهم خصائصها ومراحل تطورها، وتبيان أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، بالإضافة إلى تناول ماهية الميزة التنافسية، وسيكون هذا الفصل مقسم إلى ثلاث مباحث هي:

- المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف؛

- المبحث الثاني: محاسبة استهلاك الموارد كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف؛

- المبحث الثالث: الميزة التنافسية والتكلفة.

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، وتعد من أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة ولها القدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجه أي مؤسسة ألا وهو تسيير التكاليف حيث تقوم محاسبة التكاليف بالتركيز على الإجراءات المحاسبية اللازمة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة، ويهدف هذا المبحث إلى إدراج المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف من خلال عرض ما يلي:

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية، كون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة وخاصة الصناعية، وتهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة، وسوف نقوم في هذا المطلب بعرض مختلف التعاريف لمحاسبة التكاليف وأهدافها ومراحل تطورها وأهم وظائفها.

أولا: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت تعاريف محاسبة التكاليف بتعدد كتابها ووجهات نظرهم وسنتطرق لبعضها كما يلي:
التعريف الأول: "تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة". (عبد الحكيم الرجبى، 2009، ص 17).

التعريف الثاني: "هي مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية". (المطارنة، 2006، ص 16).

التعريف الثالث: "تمثل محاسبة التكاليف عملية تجميع بيانات التكاليف الخاصة بمنتج معين أو قسم داخل المنشأة أو وظيفة أو خدمة تقدمها المنشأة، ومعالجة هذه البيانات وتلخيصها وفق أسلوب وغاية محددة من أجل استخراج تكلفة السلعة أو الخدمة". (أبو نصار، 2013، ص 06).

التعريف الرابع: "يعرف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها عملية محاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة". (الرزق، وراد خليل، 2010، ص 07).

ومهما تنوعت التعاريف فهي تؤكد أن:

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

- محاسبة التكاليف عموما تحكم مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والأنظمة والإجراءات والقواعد المتخصصة. (شقر، 2009، ص 22).

- لهذا العلم موضوع محدد يبحث فيه ويختص بمتابعتة، وتتمثل في عناصر الإنفاق والتكاليف.

- أنها وسيلة لتحقيق غايات وأهداف محددة.

- هي مجموعة من الوظائف التي تؤدي إلى إنجاز هذه الأهداف على نحو أمثل. (شقفة، 2007، ص29).

- هي شكل من أشكال المحاسبة الإدارية التي تهدف إلى تحديد التكلفة الإجمالية لإنتاج الشركة من خلال تقييم التكاليف المتغيرة لكل خطوة من خطوات الإنتاج بالإضافة إلى التكاليف الثابتة (Alicia Tuovila, 2022, p: 06)

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف

وتنقسم محاسبة التكاليف إلى عدة وظائف أهمها:

1/الوظيفة الإخبارية: هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث وبعد تحديد الانحرافات ودارسة أسبابها بشكل دقيق تقدم المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة.

2/الوظيفة الرقابية: وتعتبر الوظيفة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة من المعايير المحددة، أو أن تكون الانحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة، وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وأخبار الإدارة من أجل الحد منها. (الرزق، ووارد خليل، 2010، ص 18).

3/الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل يدفع بأقسام المؤسسة للتنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة لعملية الإنفاق، وبهذا ستحفز أقسام المنشأة باستخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي وهذا فعلا سيساعد لتحقيق الأهداف المرسومة.

4/الوظيفة التسجيلية: وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات ودفاتر منتظمة.

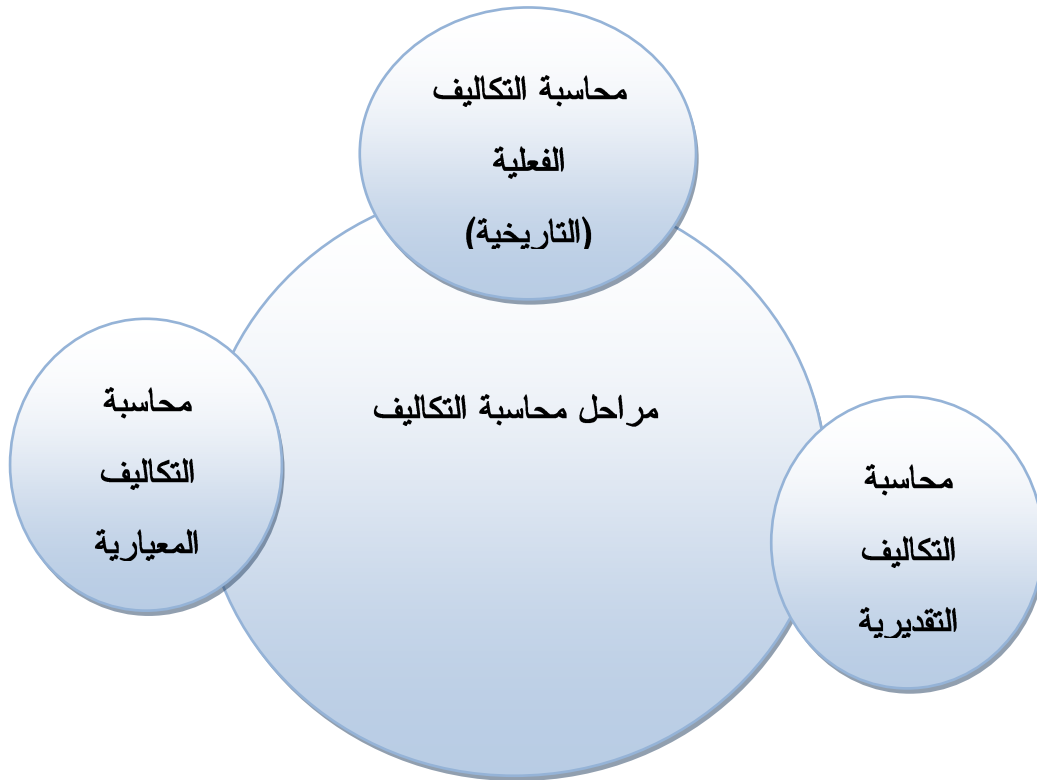
الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

5/الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات المحاسبية في استخلاص النتائج وتفسير التكاليف فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق، وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط وسلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات. (نور، وعليان، 2011، ص20).

ثالثا: مراحل محاسبة التكاليف

تطورت محاسبة التكاليف في مراحل مختلفة لتقابل حاجات الإدارة من بيانات التكاليف التحليلية، وقد حققت كل مرحلة منها أهداف معينة موضحة كما يلي:

الشكل رقم: 1-1: مراحل محاسبة التكاليف



المصدر: زهير ابراهيم الحدر، محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص: 1112.

1/ محاسبة التكاليف الفعلية (التاريخية): ظهرت محاسبة التكاليف الفعلية لتحديد التكاليف الفعلية

للمنتجات عن فترة مالية مضت، وبدلاً من تحديد التكلفة الإجمالية للمشروع كوحدة واحدة، وهو ما تقدمه المحاسبة المالية، وبذلك أصبح من الممكن تحليل التكاليف الإجمالية وربطها بالمنتجات أو مراكز الإنتاج لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو تكلفة كل مركز على حدة، مما يساعد في عمليات التسعير وإيجاد ربحية كل صنف ورسم سياسة سعرية سليمة، إلا أن محاسبة التكاليف التاريخية لا تقدم للإدارة وسيلة للرقابة على عناصر التكاليف، لأنها تقدم بيانات عن التكلفة الفعلية فقط، وبالتالي فهي لا تساعد في الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء، ولذلك ظهرت الحاجة إلى وسائل أو نظريات أخرى في التكاليف تساعد في تخطيط التكاليف والرقابة عليها.

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

2/محاسبة التكاليف التقديرية: تستند محاسبة التكاليف التقديرية على تقديم عناصر التكاليف لفترة قادمة، وبتعديل التكاليف الفعلية للفترة السابقة في ضوء ما هو متوقع للفترة التالية، ويتم تحقيق الرقابة على التكاليف بالمقارنة بين التكاليف الفعلية والتقديرية، وتحديد الاختلافات بينها، وتحديد أسبابها والتقرير بذلك للإدارة لاتخاذ الإجراءات المصححة أو العلاجية، يعاب على التكاليف التقديرية على أنها تقوم بتعديل تكاليف حدثت فعلا في ضوء ما هو متوقع مستقبلا، وقد تكون تلك التكاليف غير سليمة أو بها إسراف مما ينعكس بالتالي على سلامة التكاليف التقديرية، لكنها مع ذلك وفرت مقياسا تقاس عليه التكاليف الفعلية لإعطاء مؤشرات للإدارة عن مدى انحراف التكلفة الفعلية عن التكلفة التقديرية، وبالتالي تحقيق نوع من الرقابة على عناصر التكاليف.

3/محاسبة التكاليف المعيارية: تستند التكاليف المعيارية على تحديد عناصر التكاليف مقدما لفترة قادمة بطرق أكثر دقة مما هو في التكاليف التقديرية، حيث يتم وضع معايير التكلفة بطرق علمية وعملية تحدد عناصر التكلفة بدقة كبيرة، فتكلفة أي عنصر تتكون من معيار كمي يمثل الكمية المعيارية أو الوقت المعياري لإنتاج وحدة الإنتاج، بالإضافة إلى معيار مالي يمثل السعر الخاص بتلك الكمية.

وتمارس الرقابة هنا بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية لاستخراج الانحرافات السلبية وتحليل أسبابها، واتخاذ الإجراءات الضرورية لمنع حدوثها أو تكرارها في المستقبل، وبذلك يتضح أن هناك ارتباط وثيق بين محاسبة التكاليف الفعلية ومحاسبة التكاليف المعيارية يؤدي إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف وتقييم الأداء، فلا يمكن العمل بإحدهما بمعزل عن الأخرى، ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية مثل: الإدارة على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الإنتاج في الموعد.... الخ. (الحدر، 2009، ص 11 13).

رابعاً: أهداف محاسبة التكاليف

تتكفل محاسبة الشركات بتوفير البيانات اللازمة لأغراض الإدارة للإعداد التقارير والتخطيط ورقابة العمليات الجارية، وبما أنها تستخدم في المنشأة الهادفة إلى تحقيق الربح وفي المنشآت التي لا تهدف إلى تحقيق الربح ومن قبل تجار التجزئة ومنشآت الخدمات والمنشآت الصناعية فهي وسيلة إلى تحقيق هدف معين لذلك نجد أن محاسبة التكاليف تهدف إلى:

1/قياس تكاليف الأداء: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر، مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

- تحديد تكلفة كل عنصر؛
 - تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط؛
 - تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة؛
 - تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات.
- 2/ الرقابة على عناصر التكلفة:** تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها. وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة فإذا ما حدث انحراف كبير في الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة. (هديب، 2009، ص 19).
- 3/ اتخاذ القرارات:** تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، وخاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:
- إحلال آلية جديدة بدلا من القديمة؛
 - التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط إنتاج جديد؛
 - البيع للأسواق المحلية أو للأسواق الخارجية.
- 4/ إعداد الكشوف المالية:** تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضاعة المباعة والتي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج وحساب المتاجرة، وتستخدم التكاليف في تقويم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التصنيع. (نور، عليان، 2011، ص 20).

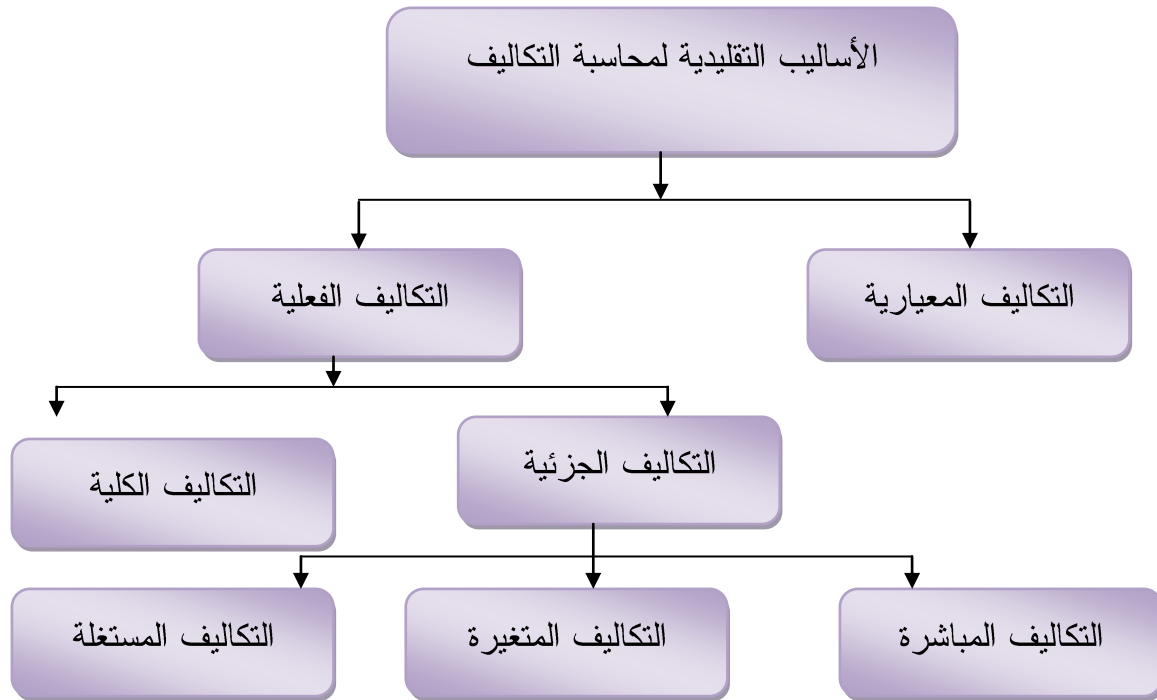
خامسا: مزايا محاسبة التكاليف

- تكمن مزايا نظام محاسبة التكاليف فيما يلي:
- توفر البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المشروع والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمشروع عن ربح أو خسارة؛
 - تساعد في اتخاذ القرارات التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمشروع؛
 - مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة عن مواد خام أو أجور أو مصاريف صناعية؛
 - تحديد أسباب الربح أو الخسارة في المشروع؛
 - تزويد الإدارة بالبيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة. (المطارنة، 2006، ص 18).

المطلب الثاني: الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف

لقد ظلت طرق التكاليف التقليدية هي الطرق الأمثل لعدت سنوات، ويتسم هذا النوع بعدم التعقيد والبساطة والبعد التام عن مظاهر المنافسة، كما أن إطلاق مصطلح التقليدية على هذه الطرق لقياس التكلفة لا يعني أنها لم تعد تطبق حاليا بل على العكس مازالت تطبق في العديد من المؤسسات رغم أنها لا تحقق الرضا الكافي من النتائج، سنقوم في هذه المطلب بعرض طرق التكاليف التقليدية الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف



المصدر: حابي أحمد، "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2011، ص: 47.

الفرع الأول: طرق التكاليف الفعلية

أولا: طرق التكاليف الكلية

التعريف: هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات.

حسب 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 مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

- يمكن تعريف الأقسام المتجانسة بأنها عبارة عن مركز عمل أو إنتاج متجانسة في الوظيفة، أي أنها تقوم بإحدى العمليات أو جزء منها أو تنفيذ مرحلة من مراحل الإنتاج وتهدف إلى تحقيق هدف مشترك تحدده المؤسسة.

ب/المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية

- تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ تمثل على أساس هذه الطريقة وهي:
- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...الخ) وحسب وظائف المؤسسة(تموين، إنتاج، توزيع)؛
- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛
- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛
- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

ج/إيجابيات طريقة التكاليف الكلية

- تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكر منها:
- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.

د/سلبيات طريقة التكاليف الكلية

- رغم الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي:
- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية؛
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة؛
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير المستغل؛
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

ثانيا: طرق التكاليف الجزئية

نتيجة الانتقادات التي عرفت طريقة التكاليف الكلية ظهرت طرق أخرى عرفت بالطرق الجزئية والمتمثلة في:

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

1/طريقة التكاليف المباشرة

تقوم هذه الطريقة على تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير مباشرة سواء بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة أو المبيعة مسؤولة على تحقيق التكاليف المباشرة فقط وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات.

*من بين إيجابيات هذه الطريقة:

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قيمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛
 - تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.
- *ويمكن حصر سلبيات هذه الطريقة في:
- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة وذلك لأنها تهمل عناصر التكاليف غير المباشرة؛
 - إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة؛
 - إن هذه النظرية تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لأنها تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

2/طريقة التكاليف المتغيرة:

هي طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح، حيث تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر،

*من بين إيجابيات التكاليف المتغيرة:

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه للخسارة؛
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبات لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج؛

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

*ومن سلبيات هذه الطريقة ما يلي:

- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط؛

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فمازال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة.

3/طريقة التكاليف المستغلة:

حاولت هذه الطريقة إيجاد توافق بين طريقة التكاليف الكلية التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بكافة التكاليف الثابتة والمتغيرة، وطريقة التكاليف المتغيرة التي تقتضي بتحميل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة فقط، حيث أن هذه الطريقة تحمل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكلفة المتغيرة مضافا إليها جزء من تكاليف الإنتاجية والتسويقية الثابتة يتناسب مع الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة أما الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة، فيحمل على حساب الأرباح والخسائر وتمتاز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها كما يلي:

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي؛

- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول قدر مسؤوليته على مستوى قسمه؛

- منهجية الطريقة تسمح بالإطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء الى ثابتة ومتغيرة وزيادة عن ذلك فإن ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذه الطريقة ينجم عنه ربح أو خسارة لذلك فهي تخبر المسؤولين من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.

على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي:

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة؛

- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية؛

- كيفية تحديد النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر.

الفرع الثاني: طرق التكاليف المعيارية

هي تكلفة محددة مقدما وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكاليف فهي تعبر عن برنامج دقيق يستهدف من طرف المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية مستقبل

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

فالتكلفة المعيارية تعتبر من الطرق الهامة التي تستخدمها الإدارة لتخطيط وتقييم الأداء فهي من ناحية تعتبر أداة تخطيطية لأن معايير التكلفة توضع مقدما قبل البدء في عمليات الإنتاج والتشغيل، ومن ناحية أخرى تعتبر أداة رقابية فعالة لأنها تستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد الانحرافات وتحليلها لمعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

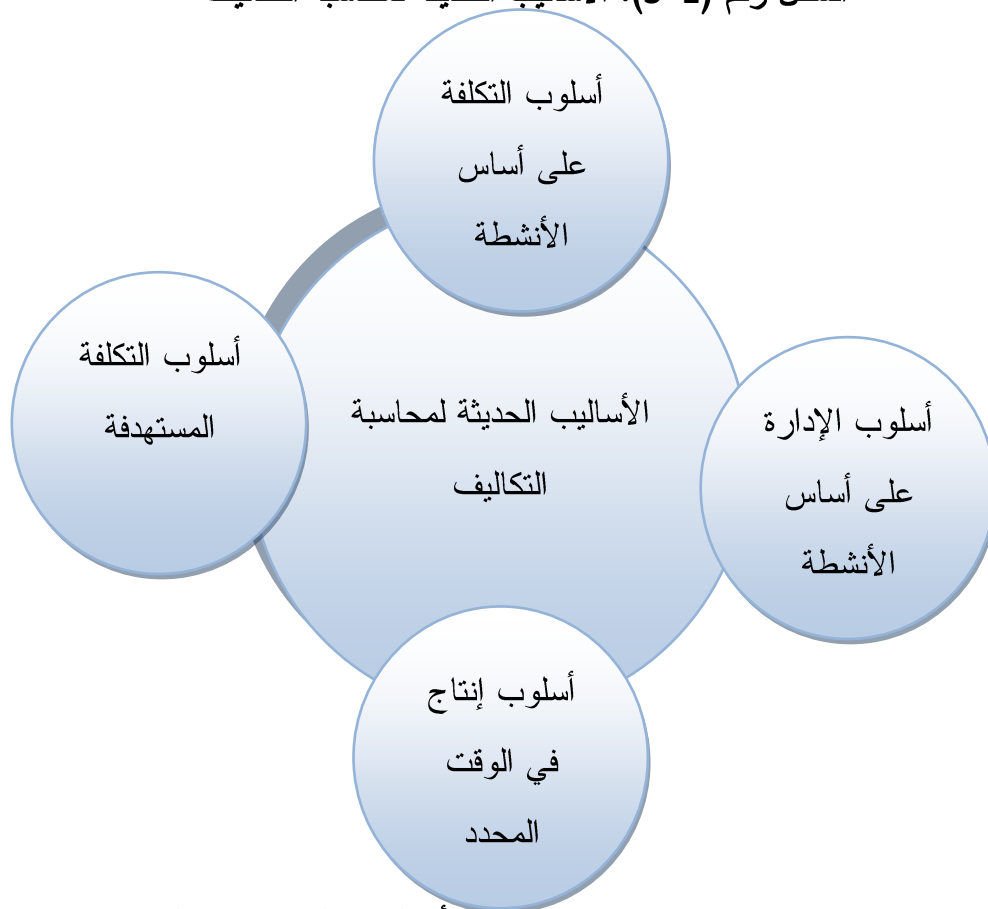
*من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية ما يلي:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة؛
- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية؛
- على الرغم من الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أنها لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي:
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
- الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعالية الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة لاتخاذ قرارات غير صائبة؛
- عند حدوث تغيرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة. (حابي، 2011، ص48).

المطلب الثالث: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

بالرغم من أنظمة التكاليف التقليدية تلبي متطلبات المحاسبة المالية إلا أنها تعاني من ضعف واضح في عملية احتساب التكلفة، وهذا ما يؤدي إلى ظهور طرق جديدة تعمل على عقلنة التكاليف، وهي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3): الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف



المصدر: محمد مسعود ثعلب ونصر صالح محمد، "التكلفة على أساط النشاط الفلسفة والتطبيق"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، ص: 25.

أولاً: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

ويعرف أسلوب حساب التكلفة على أساس الأنشطة بأنه: طريقة محاسبية يمكن من خلالها تحديد عناصر التكلفة ارتباطاً بالأنشطة التي تسبب هذه التكاليف فمن خلال هذه الطريقة يتم تحديد جميع الارتباطات بين القرارات المسببة للأنشطة والأنشطة المسببة للتكاليف، وبمعرفة مسببة التكاليف تكون الإدارة في وضع أفضل يعمل على تحديد تم تخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة الشركة الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى أداء أفضل وقياس أدق، ولقد لقي أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة تأييداً كبيراً من الأكاديميين والممارسين، وستؤدي الدراسات المختلفة في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمنشأة مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكته وتقييم الأداء وترشيد التكاليف. (الثعلب، 2015، ص 26).

ويتمتع هذا الأسلوب بالمزايا التالية:

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدية، حيث أن أفضل أساليب تحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة؛

- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية والغير ضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها؛

- يؤثر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة حيث برهن هذا النظام على انه هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحج الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.(درغام، 2007، ص692).

ثانيا: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

هو مجموعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من اجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المحصل عليها من أسلوب ABC، ويقوم أسلوب ABM على رؤية استراتيجية أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد وكذا التغيرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه. (صلطان، 2017، ص10). ويمكن الفرق بين أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) والتكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في:

- إن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعرف بأنها المنهجية التي تدير التكلفة والأداء الجيد من الأنشطة والموارد من حيث التكلفة على وجه التحديد، يتم تعيين موارد للأنشطة ثم الأنشطة المخصصة لتكلفة الأشياء على أساس استخدامها العلاقات السببية من حيث التكلفة لكل نشاط؛

- أما الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) فتركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي يتلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .

ويختلف هذان الأسلوبان فيما يلي:

- ينسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الموارد بهدف تحديد تكلفة الإنتاج؛

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

موارد ← أنشطة ← تكلفة المنتج (الهدف)؛

- ينسب نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) الموارد للأنشطة بهدف تقييم الأنشطة؛

موارد ← أنشطة ← تقييم الأنشطة (الهدف).

إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بين الأسلوبين. (سالمي، 2010، ص129)

ثالثا: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

هو أسلوب ابعده من الرقابة على المخزون ليشمل الإنتاج كله، حيث يتم العمل على إزالة كل مصادر التبذير وأي نشاطات لا يؤدي إلى إضافة قيمة للإنتاج، من خلال توفير الجزء المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المحدد، أي أن الإنتاج حسب الحاجة وفي الوقت المحدد. (يحيياوي، 2015، ص261).

ويكون مبنيا على أساس تحكم دقيق للمخزون مع توفر نظام معلوماتي فعال وترتيب دقيق بين العمليات الإنتاجية والموردين، بحيث تصل الطلبات بمواصفاتها وكمياتها ووقتها الدقيق وفي ظل بيئة مستقرة، ففيه يتم إنتاج كل جزء بواسطة وحدات الإنتاج داخل المنشأة وفي اللحظة نفسها يقوم القسم التالي لإتمام العملية الإنتاجية على استعداد لاستلام المنتج الغير التام ونكون بحاجة له ويعرف على أنه الأسلوب الذي يتم من خلاله إنتاج كمية محددة في الوقت المحدد وإذا ما تم الإنتاج في الوقت المحدد للوصول إلى المنتج النهائي كما هو مطلوب من حيث السعر والجودة، فان ذلك يعني عدم وجود مواد خام، تحت التشغيل والإنتاج التام الصنع، ونصل بذلك إلى المخزون الصفري الذي هو إحدى عناصر أسلوب الوقت المحدد. (اليعقوب، 2009، ص16، 17).

رابعا: أسلوب التكلفة المستهدفة:

مع زيادة حدة المنافسة الشديدة المتعلقة بوجود لمنتج وسعره، تلجأ المنظمة أي ببيع منتجاتها حسب أسعار السوق والتي يحددها المستهلك، لذلك يجب عليها الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة لضمان قيمة مضافة وهذا ما يعرف بطريقة التكلفة المستهدفة لحساب التكاليف، وهي مجموعة الطرق والأساليب الإدارية المبنية على أساس تحسين تصميم المنتج وتخطيطه للوصول إلى هدف تحقيق التساوي بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة التي تكون على أساس أسعار سوق المنتجات المستقبلية، خاصة في الوقت الراهن الذي يتميز بقصر دورة حياة المنتج الناتجة عن التطور التكنولوجي السريع، مما يجعل المنتج يبقى فترة قصيرة في السوق وينتج عن ذلك قصر الوقت اللازم لاستدراك وتغطية أسعار التسعير، فالتكلفة المستهدفة هي تصميم تكاليف المنتج أثناء مرحلة البحث والتطوير لكامل دورة حياة المنتج بدلا من محاولة تخفيض التكاليف أثناء عملية التصنيع من أجل تحقيق الربح المطلوب وضمان الاستمرار في السوق، وتعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة للإدارة في سعيها لتسيير التكاليف والأرباح بطريقة

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

استراتيجية عن طريق التأكد من أن المنتج يمكن إنتاجه بأقل تكلفة ممكنة، وعليه يمكن تسعيره بشكل تنافسي، حيث أصبح الزبون أكثر وعي ومعرفة في قرارات شرائه مما يجعله يطلب منتجات تتمتع بجودة عالية وأسعار معقولة. (سليمان، 2013، ص78، 79).

المبحث الثاني: محاسبة استهلاك الموارد كأسلوب حديث لمحاسبة التكاليف

يعد نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في الوقت الحالي من المفاهيم الشائعة كونه يوفر حلاً للعديد من المشاكل التي تواجه الشركات، وقد نشأ هذا النظام من دمج نظامين هما مبادئ إدارة التكلفة الألمانية ونظام التكلفة على أساس النشاط وجاء نظام محاسبة استهلاك الموارد ليكون له دور كبير في عملية ترشيد التكاليف وعملية تخصيص الموارد وإدارة الموارد بما يتماشى مع التطورات البيئية والاقتصادية الحديثة لتحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وإدارة أفضل للطاقة العاطلة وتوفير بيانات مالية وغير مالية، ويهدف هذا المبحث التطرق إلى:

- مفهوم محاسبة استهلاك الموارد؛

- مكونات محاسبة استهلاك الموارد؛

- خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

نتيجة الجهود الكبيرة التي بذلت من قبل الباحثين في مجال القياس المحاسبي ظهرت محاسبة استهلاك الموارد في سنة (2002) كأحد مداخل تطوير قياس التكلفة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية.

أولاً: تعريف محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

تعددت تعاريف محاسبة استهلاك الموارد (RCA) أهمها ما يلي:

التعريف الأول: "عرفت محاسبة استهلاك الموارد (RCA) من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها إحدى طرق التكاليف المتقدمة التي تفصل التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتناسبية ويستعمل مصطلح التكاليف التناسبية بدلاً من التكاليف المتغيرة ". (علي، ص 443)

التعريف الثاني: "كما عرفها (Tanis و Ozyapisi) على أنها مدخل ديناميكي شامل يركز على المبادئ الأساسية للمحاسبة الإدارية الشاملة إذ يزود المدراء بالمعلومات التي تدعم اتخاذ القرارات من أجل تحسين عمليات الوحدة الاقتصادية. (الدبس، ص24).

التعريف الثالث: "يعرف نظام (RCA) بأنه نظام محاسبي يحل ويتبع الموارد بدلاً من الأنشطة، ويستخدم في قياس وإدارة الطاقة، ويقوم بربط الموارد المحددة على الأنشطة والعمليات وتحديد مجتمعات الموارد ". (ميرغني، 2018، ص 22).

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

التعريف الرابع: "محاسبة استهلاك الموارد (RCA) هو مدخل يجمع بين محاسبة التكاليف الألمانية المعتمدة على الربح الحدي والتركيز على الموارد من جهة ونظام المعتمد على الأنشطة من جهة أخرى". (التميمي، 2020، ص28).

من التعاريف السابقة يمكن تعريف محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على أنها: مدخل يساهم في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية وتوفير المعلومات الموثوقة التي تساهم في زيادة الإنجاز في سوق شديد المنافسة.

ثانياً: خصائص محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

- تسهيل الفهم بالنسبة للمدراء ويقلل من الهدر بالموارد ويزود المدراء بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات؛

- يوفر تحكماً أفضل في التكاليف من خلال معالجة التكاليف الثابتة والمتغيرة بشكل وأفضل؛

- يساعد على إدارة الطاقات غير المستغلة عن طريق قياس الطاقات ويمكن لغير المحاسبين إدارة الموارد غير المستخدمة والتي تم شرائها بالفعل لخدمة أفضل لشركائهم؛ (سرسور، ص424، 2017).

- يقوم بجمع وبناء علاقة بين كل من البيانات الفعلية والتشغيلية والمالية في نموذج الأعمال التطبيقية ويتم تحديثها تلقائياً مع العلاقة بين الموارد؛

- يوفر معلومات مفيدة للإدارة عن الطاقة العاطلة غير المستخدمة من طاقة الموارد الحالية ويحقق هذا هدفين: الأول استخدام الطاقة العاطلة من قبل الإدارة والبحث عن أفضل استخدام لمواردها المتاحة. والثاني: تحميل المنتجات أو الخدمات بتكاليف موارد لم تستند منها بالشكل، الذي يزيد من القدرة التنافسية نتيجة تسعيرها بطريقة سليمة. (علي، 2019، ص147).

ثالثاً: أهداف محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

يتمثل الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تحقيق الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة بالمنشأة بما يساعد على تخفيض الإنتاج ومن بين الأهداف الأخرى ما يلي:

- تقديم إطار متكامل عن الموارد داخل المنظمة من ناحية المتاح منها وتكلفتها والعلاقة التناسبية بينهما وكيفية الاستغلال الكفء لها؛

- قياس مدى التقدم نحو أهداف تخفيض تكاليف الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل؛ (Al Rawi & Hafiza، 2018، p28).

- الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستخدمة لإنتاجه بواسطة أنشطة المنشأة مما يؤدي إلى التخصيص الدقيق لتكاليف، من خلال تضمين تكلفة المنتج للقدر المستخدم؛

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

- تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة من خلال التركيز على الموارد التي تحقق قيمة مضافة للعميل والمولدة للإيراد؛ (السيد، 2019، ص 464).

- تحديد مفاهيم الرقابة المختلفة؛

- توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها. (علي، 2016، ص06).

رابعاً: أهمية محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

تكمن أهمية محاسبة استهلاك الوارد (RCA) في النقاط التالية:

- يتأسس عمل نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بصورة جوهرية على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفصيل الموارد لتوفير المعلومات ذات جودة عالية؛
- يجمع بين أهم نظامين عالميين وهما نظام التكلفة الألمانية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة تساعد على التحليل عند أدنى مستويات التشغيل؛
- انه يفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها؛
- يعتبر أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفؤ للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة الفائضة، ومما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض التكلفة للمنتج وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة ودعم مركزها التنافسي؛
- أنه أسلوب يسعى إلى تقديم المعلومات الأكثر ارتباطاً بعمليات التشغيل. (خير، أبو بكر 2018، ص161).

المطلب الثاني: مكونات ومبادئ محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

أولاً: مكونات محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

تتمثل المكونات الأساسية لمحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في:

1/الموارد: هي عناصر اقتصادية تمكن الوحدة الاقتصادية من أداء الأنشطة وتشمل الموارد لشركة صناعية مواد مباشرة، أجور مباشرة، الكهرباء، معدات... الخ. وهي كل ما تحتاج إليه المنظمة لإنتاج السلع والخدمات ومزاولة النشاط وإضافة القيمة للعملاء في بيئة تنافسية وفي القرن الواحد والعشرون تحاول الشركات إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة والسعي إلى تحقيق أقصى قدر من استخدام الموارد حيث هناك الكثير من الشركات التي تمتلك طاقات عاطلة تحتاج الإدارة للمعلومات لإدارة واستخدام هذه الموارد.

تتمتع الموارد بخصائص عديدة يمكن تلخيصها فيما يلي:

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

- قابلية الموارد: وتعني قدرة المورد على إيجاد قيمة سواء كان هذا المورد بمفرده أو تتشأ هذه القيمة من خلال تفاعله مع مورد آخر وهي خصائص نوعية للموارد مثل تدريب العاملين؛
- طاقة المورد: تمثل القدرة النظرية للمورد أو كمية قدرة المورد للقيام بجهد معين؛
- هيكل وسلوك التكاليف: تعكس التكاليف الموارد خصائص الموارد، فالموارد البشرية لديها معدل الأجر والفوائد والتقاعد، وأما الآلات تتطلب صيانة ومستغلين وطاقة وموقع، ويجمع كل مجمع موارد خصائص موارده وينتج عنه تجانس تحول تلك التكاليف إلى مجمعات موارد أخرى أو مخرجات نهائية للعميل وترتبط التكاليف أساسا بتدفق الموارد.

تنقسم الموارد وفقا لنظام محاسبة استهلاك الموارد إلى ثلاثة أنواع:

- الموارد ذات الطاقات محددة: وهي تلك الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة وللحصول على مقدار إضافي من الطاقات لابد من بذل المزيد من الجهد للحصول على الموارد؛
- الموارد ذات الطاقات غير محددة: هي تلك الموارد التي لا توجد لها طاقة محددة، حيث تحل عليها الوحدة الاقتصادية كلما أرادت بدون أي تكاليف إضافية للطلب لأن تكاليف الطلب تدفع مرة واحدة عند الاشتراك ولا يتم دفع إلا التكاليف الخاصة بالاستهلاك بعد ذلك؛
- الموارد ذات الطاقات العاطلة: وهي الموارد التي لم تستخدم في النشاط وذلك لضعف الطلب على هذه الموارد أو زيادة حجم هذه الموارد مثل وجود عمالة زائدة في مصنع معين والتي لا تستخدم بسبب انخفاض توفر المواد الأولية أو الطاقة الكهربائية اللازمة مما يؤدي إلى وجود طاقات غير مستخدمة في النشاط.

2/مجمعات الموارد: تقاس مجمعات الموارد من خلال ناتج مجموعة متجانسة من الموارد وبجمع معلومات عن مدخلاتها وتكاليف هذه المدخلات اللازمة لإنتاج مخرجات الموارد بشكل خاص، في نظام محاسبة استهلاك الموارد يتم استخدام مجمعات الموارد لتخصيص تكاليف على أساس كمية الموارد المستهلكة بواسطة أهداف التكلفة أو مجمعات موارد أخرى ويرى عن مجمعات الموارد يمكن أن تتصف بما يلي:

- يتم تنظيم الوحدة الاقتصادية في مجمعات الموارد؛
- الموارد في المجمع تستهلك بطريقة ثابتة أو متغيرة حسب علاقته مع المخرجات المباشرة؛
- مجمع الموارد يمكن أن ينتج منتج (الذي يستهلك موارد) أن يكون طاقة عاطلة؛
- تدعم مخرجات مجمعات الموارد مجمعات موارد أخرى أو أهداف إدارية؛
- يمكن تقييم تدفقات الموارد من مجمع الموارد.

3/العلاقات التشابكية بين الموارد: إن نظام محاسبة استهلاك الموارد لا يتوقف على دور أنشطة وأهداف التكلفة في استهلاك الموارد وذلك لأن هذا المدخل يتعدى ذلك ليحدد العلاقات بين مجمعات

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

الموارد ومدى استفادة كل مجمع موارد من مجمع موارد آخر وتحديد المخرجات الناتجة من استخدام أحد مجتمعات الموارد مجمع موارد آخر مثل مجمع الآلات والطاقة لا يعمل إلا بوجود عمال من مجمع الموارد البشرية وتتمثل خصائص هذه العلاقات في:

- العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة؛
- العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية؛
- تعتمد العلاقات التشابكية على كميات مخرجات الموارد؛
- تؤثر العلاقات التشابكية على طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك.

4/مسببات التكلفة الخاصة بالموارد: إن تحديد العوامل المؤثرة والمحركة للتكاليف هو عنصر مهم وحيوي في نجاح النظام حيث تمتلك مسببات التكلفة علاقة السبب والنتيجة مع تكاليف الموارد ومسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة والعمليات وكثيرا ما تخصص التكاليف على أهداف التكلفة بما يتناسب مع مسببات التكلفة التي تسبب في تكبد التكاليف، يعبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد، ويعبر عن حجم الموارد التي يجب استهلاكها داخل كل مجمع للموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات، وتستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المخططة المتعلقة باستهلاك هذا الحجم من الموارد.

5/أهداف التكلفة: تقسم تكاليف الموارد في محاسبة استهلاك الموارد من خلال تصنيفها حسب علاقتها بمجمع التكلفة أو حسب طبيعة التكلفة.

أ/حسب علاقتها بمجمع التكلفة الخاص بالموارد: وتنقسم إلى:

- **تكاليف أولية:** هي تلك التكاليف التي تحدث في مركز التكلفة وبالتالي يمكن السيطرة على هذه التكاليف من قبل المسؤولين، وهي تكاليف يتم إنتاجها في مجتمعات الموارد.

- **تكاليف ثانوية:** هي التكاليف التي توجه إلى مركز التكاليف من قبل مجمع موارد ثاني، وتفسر على أنها تلك التكاليف التي تظهر مباشرة على الهدف المستهلك وتحدث في التكاليف المساعدة أو تكاليف موارد أخرى، وهي تكاليف تدعم مجتمعات الموارد من مجتمعات موارد أخرى.

ب/حسب طبيعة التكلفة: وتنقسم إلى:

- **تكاليف ثابتة:** تحدث التكاليف الثابتة مالم يتغير مقدار المخرجات المستهلكة مع الكمية التي تستهلكها عناصر التكلفة وتكلفة هذه المخرجات ثابتة.

- **تكاليف متغيرة:** تحدث التكاليف المتغيرة عندما يكون مقدار المخرجات المستهلكة يتغير مع كمية الإنتاج لذلك تعتبر تكلفة هذه المخرجات متغيرة. (التميمي، ص 364...368، 2020).

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

ثانياً: مبادئ محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

تقوم مبادئ محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على ثلاثة مبادئ لنمذجة سلوك التكلفة واستهلاك الموارد وهي:

1/السببية: يعد مبدأ السببية الأهم كونه يوفر المعقولية والمنطق لنموذج محاسبة استهلاك الموارد، تتطلب السببية تدفقات الموارد وتخطيط تكاليفها من الموارد إلى المستهلكين من خلال سلسلة القيمة على أساس علاقة السبب والأثر الدقيق، وهذا يعني نمذجة تدفق الموارد والتكاليف التي ترتبط به بطريقة تعكس علاقة السبب والنتيجة مما يؤدي إلى القضاء على التخصيص الارتباطي بين مجموعات الموارد فإذا لم تنشأ علاقة السببية لابد من تخصيص تدفق الموارد وتكاليفها بأعلى مستوى بالوحدة الاقتصادية.

2/الاستجابة: تصف الاستجابة العلاقة بين كمية المخرجات المحددة وكمية المدخلات اللازمة لإنتاجها وبهذه الطريقة يحكم استهلاك الموارد العلاقة الثابتة والتناسبية بين مجموعات الموارد، ويدرك أن طبيعة التكاليف يمكن أن تتغير مع استهلاك المخرجات.

ويضمن مبدأ الاستجابة الامتثال بمبدأ السببية في نمذجة استهلاك الموارد مع التركيز الرئيسي على سلوك التكلفة وهي تحكم علاقة التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجموعات الموارد. (صاحب، ص43،)

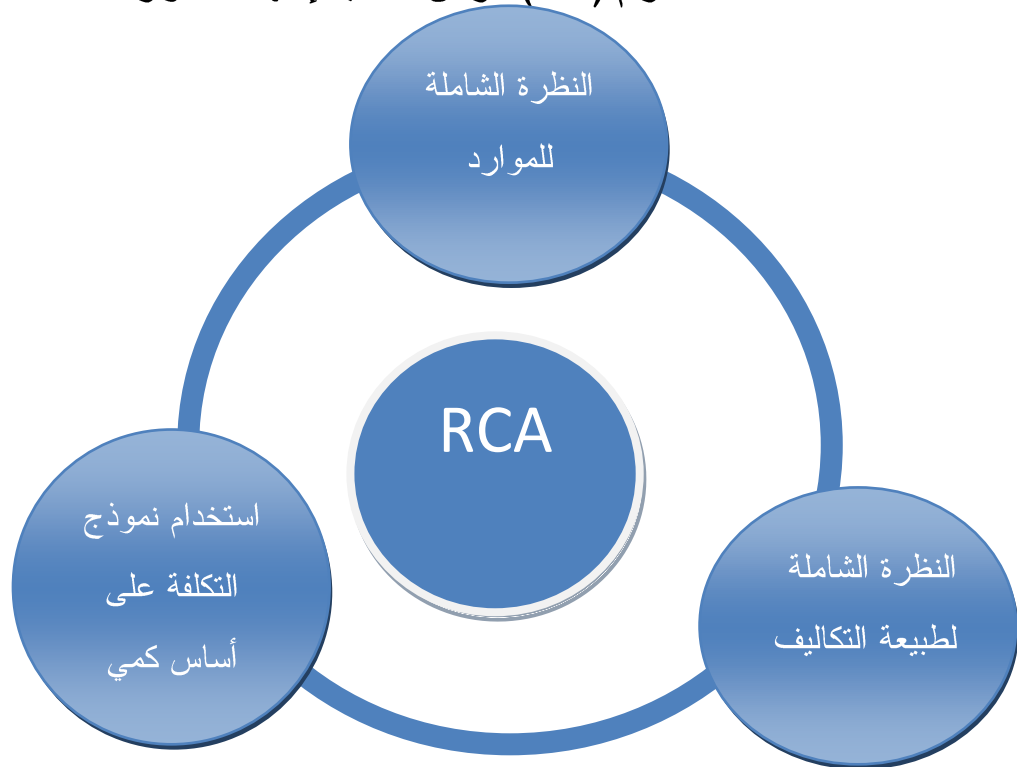
3/العمل (الرؤية العملية): يتم الاعتماد على مبدأ رؤية العمل من التكلفة على أساس النشاط ويتم تطبيقه مع برامج التشغيل المعتمدة على الكمية عند الحاجة لدعم القرار أو تحسين التشغيل، وهو ليس أساسياً مثل مبدئي السببية والاستجابة في بعض الأحيان إذ لا يؤدي تعقب تدفقات الموارد بين أهداف التكلفة إلى توفير معلومات كافية للقرارات الإدارية.

تتطبق هذه المبادئ على نمذجة النشاط من خلال تضمين مثل هذه الأنشطة في النموذج والتي تضيف معلومات مهمة ومستمرة يحتاجونها المديرون بشكل متكرر. (المحمداوي، 2020، ص171، 172)

ثالثاً: أركان محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

الشكل التالي يوضح أركان محاسبة استهلاك الموارد (RCA):

الشكل رقم (1-4): أركان محاسبة إستهلاك الموارد



المصدر: ماهر موسى درغام، "مدى توفير المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، العدد الثاني، 2021، ص: 36.

1/ النظرة الشاملة للموارد: حيث تعد مجموعات الموارد بمثابة الوسيلة الأهم لإدارة الطاقة، لذلك يجب التركيز على النظرة الشاملة للموارد، والتي تضم التكاليف المرتبطة بكل نوع من تلك الموارد، ويقسم الموارد إلى رئيسية وأخرى ثانوية حيث يستخدم محاسبة استهلاك الموارد مراكز تكلفة أكثر بكثير من أساليب المحاسبة التقليدية، ويجب أن تكون موارد كل مركز تكلفة متجانسة وتحت مسؤولية مدير واحد فقط، فمن خلال تجميع الموارد حول مقياس مبسط أصبحت مراكز التكلفة أسهل في إدارتها. إن التركيز على الموارد يساعد على فهم طبيعتها وإنشاء إطار لها وكيفية استهلاك الأنشطة لها، ويتضمن مفهوم الموارد ثلاث خصائص أساسية وهي (المقدرة، الطاقة، التكلفة)، وعدها معهد المحاسبين الإداريين لعام 2020 ضمن المفاهيم العشرة الداعمة لمبدأ السببية.

2/ استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي: حيث يتم تخصيص تكاليف مجموعات الموارد في شكل وحدات كمية، أي أن عملية التخصيص تعتمد على التكلفة المخططة والفعلية بناءً على ما استهلك كميًا من مخرجات الموارد، مع الأخذ بالاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية وتكلفة الوحدات وليس نظام محاسبة استهلاك الموارد لأنه يستخدم العلاقات الكمية القائمة على السببية، وبالتالي فإن عملية تخصيص التكاليف ستعطي نتائج أكثر دقة للتنبؤ، كما يبحث محاسبة استهلاك الموارد في العلاقات القائمة على السبب والنتيجة ثم يطبق القيم النقدية.

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

3/النظرة الشاملة لطبيعة التكاليف: بينما يفصل محاسبة استهلاك الموارد التكاليف وفقاً للسلوك فإن التكلفة العادية لا تميز بين التكاليف، ويحدد محاسبة استهلاك الموارد الطاقة الغير المستغلة بوضوح ويعطي هذه المعلومات للإدارة لتقييم الموارد غير المستخدمة واتخاذ قرارات أفضل، وتقوم بتحليل طبيعة التكاليف بغرض تحديد الاستجابة لتكلفة الموارد ومن خلال هذه الركيزة يفرق محاسبة استهلاك الموارد بين مجموعات الموارد وعناصر الموارد، حيث تعد عناصر الموارد بمثابة وحدات البناء الأساس في مجمع الموارد وهي التي تنتج عنها التكاليف الخاصة بهذا المجمع، أما مجموعات الموارد فتعبر عن هدف التكلفة المبدئي من خلال إجراءات تخصيص التكاليف في مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد. (أبو برهم، درغام 2021، ص 38).

رابعاً: خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

يمكن حصر خطوات محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على النحو التالي:

- 1- فحص وتحديد الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية؛
- 2- تحديد الاحتياجات المتوقعة من الموارد؛
- 3- تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات الموارد؛
- 4- التأكد من أن كل مجموعة من الموارد متجانسة في مكوناتها؛
- 5- تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي (ساعات عمل مباشرة، ساعات عمل...إلخ.)؛
- 6- تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد بعضها البعض للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى وتحديد مجموعات الموارد التي ستفيد موضوع قياس تكاليف معينة (أنشطة عمليات، منتجات، عملاء...) بصورة مباشرة؛
- 7- تحديد تكلفة كل مجمع موارد؛
- 8- تحديد مسار تدفق تكاليف مجموعات الموارد إلى موضوعات قياس التكاليف؛
- 9- تحديد الطاقة المستغلة والطاقة العاطلة. (خضر محمد، 2021، ص 6).

المطلب الثالث: تقييم محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

أولاً: مزايا محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

تتميز محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بمجموعة من المميزات في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها من المجالات المختلفة على النحو التالي:

1/مدخل للتخطيط الفعال للموارد: حيث يتميز مدخل المحاسبة على استهلاك الموارد في إمكانية الاعتماد عليه في عملية التخطيط التشغيلي والاستراتيجي بغرض حساب كل من كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورية لتدعيم تنفيذ خطط إستراتيجيات المنشأة وفعالية تخطيط الموارد،

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

فضلا عن توفير المعلومات اللازمة للتخطيط سواء على المستوى الاستراتيجي أو التكتيكي أو التشغيلي للمنشأة، وكذلك توفير المعلومات المالية والغير مالية في ضوء الاتجاهات المستقبلية بالتنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى داخل المنشأة وتحديد الطاقات العاطلة بما يدعم قدرة المورد على إيجاد وخلق قيمة للمنشأة؛

2/مدخل للرقابة الذاتية على الموارد: حيث يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بالاهتمام بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة الذاتية على أنشطة المنشأة سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل، حيث أن مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها يحدث على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط مما يساعد على ترشيد استهلاك الموارد والسيطرة على الطاقة الزائدة العاطلة والرقابة والتوجيه السليم لتلك الطاقة العاطلة بما يخدم أهداف المنشأة في الرقابة الذاتية على الموارد؛

3/مدخل لاتخاذ القرارات الملائمة: حيث يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بالاهتمام بتوفير المعلومات الملائمة في مجال اتخاذ القرارات سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل أو على المستويات الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية للمنشأة وبما يحقق دقة أكبر في التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع مقدمة للعميل، بالإضافة إلى إتاحة الفرصة أمام إدارة المنشأة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد وبعضها البعض مما يدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة ويخدم أهداف المنشأة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وبالتالي تدعيم القدرة التنافسية لها؛

4/مدخل ديناميكي: حيث أن نموذج التكلفة يعكس التغيرات التي تحدث في البيئة في حينها (الوقت المناسب)، وأنه يعتبر نموذج مستقبلي للمنشأة بجمع العمليات بصورة أوتوماتيكية، وبناء علاقات للبيانات التشغيلية والمالية في شكل متكامل، وأن العلاقات بين الموارد ومسببات استخدام الموارد وموضوع القياس التكاليفي عادة ما يتم تحديثها بشكل أوتوماتيكي أثناء العمل، وذلك على عكس نظام التكاليف على أساس النشاط حيث أنه نموذج مرجعي باستخدام البيانات التاريخية مع عدم الاعتراف بالتغيرات الحالية والمستقبلية؛

5/مدخل متكامل: لأن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتكامل مع كل أنظمة المنشأة، ويوفر نمودجا اقتصاديا متكاملًا للعمليات، عن طريق تصنيف طاقة الموارد إلى موارد طاقة إنتاجية وموارد طاقة غير إنتاجية وموارد طاقة عاطلة؛

6/مدخل شامل: حيث أنه يركز على الموارد وفي نفس الوقت يتضمن التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المتغيرة والتكلفة الكلية والتكلفة الفعلية، والتكلفة المعيارية والتكلفة الأولية والتكلفة الثانوية وأنظمة تخطيط الموارد على أساس النشاط؛

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

7/مدخل لدعم فلسفة التوجه نحو العميل: يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه يدعم فلسفة التوجه نحو العميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للعميل وفق توجهات السوق، مع تخفيض الاستثمارات في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتخلص من الفائض، مما يترتب عليه تحسين أداء أنشطة المنشأة ذات القيمة المضافة للعميل وتحقيق أعلى درجات التوافق بين تكاليف وأنشطة المنشأة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء. (الجبلي، 2020، ص ص: 535 - 537).

ثانياً: عيوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

على الرغم من المزايا التي يحققها أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلا أن هناك بعض العيوب التي تواجه عمليات التطبيق أهمها ما يلي:

- آلية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) معقدة جداً مما يضعف من إمكانية تبني هذا النظام؛
- يحتاج تطبيق نظام تخطيط موارد المؤسسة لتوفير المعلومات التفصيلية التي يحتاجها عند تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA)؛
- ندرة المؤسسات التي تطبق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وقلتها؛
- يتطلب التدريب الكبير والخبرة العالية المتخصصة عند استخدامه؛
- صعوبة تفعيل ثقافة التغيير والتطوير لدى المستخدمين لغرض التطبيق العملي لمحاسبة استهلاك الموارد؛
- يحتاج إلى وقت كبير للتخطيط؛
- ارتفاع تكاليف التطبيق؛
- قد يكون غير مناسب للمؤسسات التي تحتوي على أنشطة لا نهائية؛
- صعوبة تحديد العلاقة السببية للأنشطة غير الروتينية. (أبو برهم، درغام، 2021، ص 36).

المبحث الثالث: الميزة التنافسية والتكلفة

تعتبر الميزة التنافسية مصطلحا مهما في المجال الاقتصادي، حيث أصبحت المؤسسات تسعى إلى تحقيق مكانة تنافسية تمكنها من مواجهة التحديات خاصة منها البقاء، فتعدد المؤسسات أدى إلى تعدد الخدمات التي بدورها رجحت الكفة لصالح العميل، وعليه فإن المؤسسة وفي سعيها لتحقيق رضا العميل تسعى إلى تحقيق ما يعرف بالميزة التنافسية التي تسمح لها بتحسين مكانتها ومن خلال هذا المبحث سنستعرض مفهوم الميزة التنافسية وخصائصها وأهميتها .

المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية

يحتل مفهوم الميزة التنافسية مكانة بالغة الأهمية، وعلى المنظمات أن تأخذ ذلك بعين الاعتبار لتحقيق الأهداف التي يصبو إليها.

أولا: تعريف الميزة التنافسية

قبل التطرق إلى مفهوم الميزة التنافسية لابد من التعرف على مفهوم المنافسة والتنافسية.

تعريف المنافسة: "هي شكل من أشكال تنظيم الاقتصاد تحدد آليات العمل داخل السوق والعلاقات المختلفة ما بين الأعوان الاقتصاديين داخله بشكل يؤثر في تحديد السعر". (زغدار، 2011، ص12)،

تعريف التنافسية: "هي الجهود والابتكارات والإجراءات وكافة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية والتطويرية التي تمارسها المؤسسات من أجل الحصول على شريحة أكبر، ورقعة أكثر اتساعا في الأسواق التي تهتم بها". (إلياس، 2021، ص، 232)

تعريف الميزة التنافسية:

للميزة التنافسية عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: "الميزة التنافسية ترتبط أساسا بالأداء المتحقق من المؤسسة والعاملين فيها، وبالتالي لا يمكن أن تبنى أو تمتلك أي مؤسسة ميزة تنافسية دون أن ترتقي بأدائها إلى المستوى الذي تتفوق به على المنافسين الآخرين ولمدى زمني مناسب، قد يطول أو يقصر تبعا لقدرتها في الحفاظ أو إدامة ميزتها التنافسية". (بن حسان، 2015، ص301).

التعريف الثاني: "عرفها بورثر بأنها قدرة المؤسسة على اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك

المستخدمة من قبل المنافسين، حيث يكون بإمكانها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا، أو بمعنى آخر هي القدرة على إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع". (بن حسان، 2015، ص301).

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

التعريف الثالث: " تعرف على أنها استغلال المؤسسة لنقاط قوتها الداخلية في أداء الأنشطة الخاصة بها، بحيث تخلق قيمة لا يستطيع باقية المنافسون تحقيقها في أدائهم لأنشطتهم ". (الوليد، ص237، 2008).

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن:

- الميزة التنافسية هي الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وتسخيرها لتلبية احتياجات الزبائن؛
- هي تقديم المؤسسة لمنتجات متميزة على المنتجات التي يقدمها المنافسين وبسعر أمثل؛
- هي قدرت المؤسسة على جذب الزبائن وكسب رضاهم؛
- هي استغلال المؤسسة لنقاط قوتها الداخلية من أجل خلق قيمة.

ثانيا: خصائص الميزة التنافسية

للميزة التنافسية خصائص عديدة نذكر منها ما يلي:

- نسبية بمعنى أنها تتحقق بالمقارنة وليس بالمطلق؛
- تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين؛
- تنتج من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها؛
- تنعكس في كفاءة وأداء المنظمة لأنشطتها، أو في قيمة ما تقدمه إلى المشتريين.
- تحقق لمدة بعيدة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها. (موسى، 2021، ص147).

ثالثا: أهداف الميزة التنافسية

من أبرز الأهداف التي تحققها المؤسسة من امتلاكها للميزة التنافسية ما يلي:

- قدرتها على إقناع زبائنهم بما تقدمه من منتجات مميزة عما يقدمه المنافسون؛
- خلق فرص تسويقية جديدة؛
- دخول مجال تنافسي جديد لدخول سوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء، أو نوعية جديدة من السلع والخدمات؛
- إمكانية حصولها على حصة سوقية وأكبر قياس للمنافسين واستمرار هذا النجاح ينعكس على زيادة العوائد المالية المحققة من الأرباح الصافية؛
- تكوين رؤية مستقبلية للأهداف التي تريد المؤسسة الوصول إليها، والفرص الكبيرة والتي ترغب اقتناصها. (موسى، 2021، ص148).

رابعا: أهمية الميزة التنافسية

تكمن أهمية الميزة التنافسية في النقاط التالية:

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

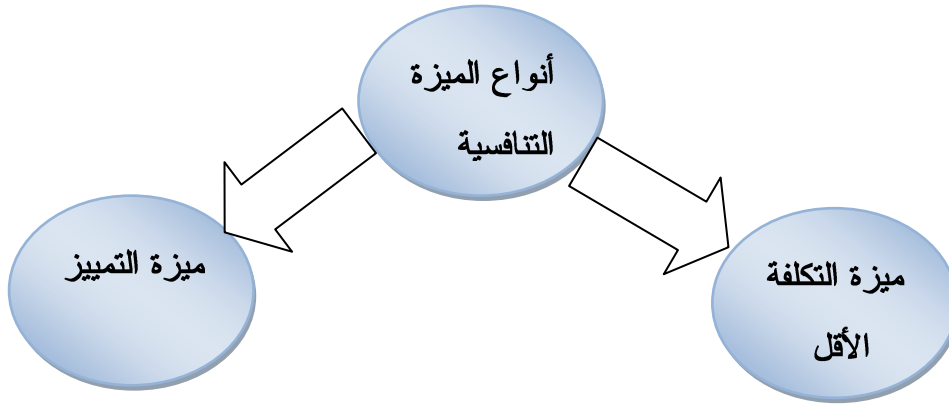
- تعد الميزة التنافسية سلاحا قويا تعتمد المنظمة لمواجهة تحديات المنظمات المنافسة، أي قيام المؤسسة بتنمية معرفتها وقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل؛
- تمنح الميزة التنافسية سلاحا قويا للمنظمات لإحكام سيطرتها على قطاع السوق أكبر من منافسيها؛
- تعتبر معيارا مهما لنجاح المنظمات تميزها عن غيرها من المنظمات الأخرى، من حيث إيجاد نماذج مميزة جديدة يصعب على المنافسين تقليدها؛ (بلفايد، سالم، 2015، ص323).
- تمنح تفوقا نوعيا وكميا وأفضلية على المنافسين، وبالتالي تتيح لها تحقيق نتائج أداء عالية؛
- تجعل من منظمات الأعمال متفوقة في الأداء أو في قيمة ما تقدمه للعملاء، أو الاثنين معا؛
- تساهم في التأثير الإيجابي في مدركات العملاء وباقي المتعاملين مع المنظمة وتحفيزهم لاستمرار وتطوير التعامل. (قويدر، 2007، ص109).

المطلب الثاني: أساسيات الميزة التنافسية

أولا: أنواع الميزة التنافسية

حدد بورتر نوعين من للميزة التنافسية هما:

الشكل رقم (1-5): أنواع الميزة التنافسية



المصدر: فلاح حسين الحسيني، إدارة المشروعات الصغيرة كمدخل استراتيجي للمنافسة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 19.

1/ ميزة التكلفة الأقل:

يمكن لمؤسسة ما أن تحوز ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة لمقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافسين، وللحيازة عليها يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف بحيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل، ومن بين هذه العوامل مراقبة التعلم بحيث إن التعلم هو نتيجة للجهود المتواصلة من قبل الإدارات والمستخدمين

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

على حد سواء لذلك يجب ألا يتم التركيز على تكاليف اليد العاملة فحسب، بل يجب أن يتعداه إلى تكاليف النقابات والأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة، فالمسيرون مطالبون بتحسين التعلم وتحديد أهدافه، وليتم ذلك يستند مقارنة درجة التعلم بين التجهيزات والمناطق ثم مقابلتها بالمعايير المعمول بها في القطاع. (الحسيني، 2006، ص20).

لكي تستطيع المنظمة تحقيق التميز من خلال خفض التكاليف إلى ما دون تكاليف المنافسين، يجب عليها معرفة العوامل المؤثرة على التكاليف ومن ثم مراقبتها، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل يكسب المنظمة ميزة التكلفة الأقل، وتكون المراقبة على النحو التالي:

- **مراقبة الحجم:** يمكن للمنظمة أن تخفض من تكاليفها من خلال التوسع في تشكيلة المنتجات أو التوسع في الأسواق أو النشاط التسويقي أو حتى حيازة وسائل إنتاج جديدة، لكن الحجم الذي يتحكم في التكاليف يختلف من نشاط إلى آخر، ومن منطقة إلى أخرى، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه يتعين على المنظمة المحافظة على شرط التوازن في عملية البحث عن اقتصاديات الحجم حيث يجب أن لا يحدث تدهور في الأنشطة الأخرى؛

- **مراقبة التعلم:** إن التعلم هو محصلة الجهود المبذولة والمتواصلة من طرف المستخدمين والمسيرين على حد سواء؛

- **مراقبة الروابط:** إن تمكن المنظمة من إدراك الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة واستغلالها من جهة أخرى، يحسن من موقعها في التحكم في خفض التكاليف ويعزز قدراتها التنافسية؛

- **مراقبة الإلحاق:** ويقصد بذلك إما تجميع بعض الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة، بهدف استغلال الإمكانيات المشتركة، أو نقل الخبرة المكتسبة في تسيير نشاط منتج للقيمة إلى وحدات استراتيجية تمارس أنشطة متماثلة؛

- **مراقبة الإجراءات:** غالبا ما تلجأ المنظمة إلى تطبيق بعض الإجراءات بصفة مرتجلة، وقد يعود ذلك إلى سوء فهم هذه الإجراءات، وسرعان ما يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء أو تغيير بعض الإجراءات التي لا تساهم إيجابا في تحقيق ميزة التكلفة الأقل، وزيادة على ذلك فهي تكلف أكثر من اللازم، وبالتالي فإن مراقبة الإجراءات تساهم على فهمها وخفض التكاليف؛

- **مراقبة تموضع الأنشطة:** سواء كان هذا التموضع يخص الأنشطة فيما بينها، أو يخص الزبائن والموردين، فإن هو تأثيرا على عدة عناصر من بينها: مستوى الأجور، وفعالية الإمداد، وسهولة الوصول إلى الموردين؛

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

- **مراقبة الرزنامة:** إن المنظمات السابقة إلى بعض القطاعات تستفيد من ميزة التكلفة الأقل بشكل مستمر، ويرجع ذلك لموقعها بالدرجة الأولى كتوظيفها لأفضل العمال والإطارات بالإضافة إلى تعاملها مع موردين ذوي خبرة إدارية، أما القطاعات الأخرى التي تتميز بسرعة التغير فتتميز بسرعة التغير في التكنولوجيا المستعملة فإن التريث والترقب يكونه هو الأفضل وذلك لتكوين صورة واضحة وشاملة عن المنافسة السائدة في القطاع. (بن علي، 2015، ص53)

2/ ميزة التمييز:

تتميز المؤسسة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها، وحتى يتم الحيازة على هذه الميزة يستند إلى عوامل تدعى بعوامل التفرد لنشاط معين، عندما يمارس التعلم بصفة جيدة فالجودة الثابتة في العملية الإنتاجية يمكن تعلمها، ومن ثم فإن التعلم الذي يتم امتلاكه بشكل شامل كفيل بان يؤدي إلى تميز متواصل. (القطب، 2012 ص، 13).

ولكي تحظى المؤسسة بخاصية ميزة التمييز فعلى هذه الأخيرة أن تستند على العوامل التالية:

- **الإجراءات التقديرية:** عادة ما تقدم المؤسسات على اختيارات تقديرية للأنشطة التي ينبغي أن تعتمد، وعلى الكيفية التي تمارس بها، حيث بالإمكان اعتبار هذه الإجراءات عاملا مهيما على انفراد المؤسسة. وتتمثل في خصائص وكفاءة المنتجات المعروضة، الخدمات المقدمة، كثافة نشاط ما (مستوى نفقات الإشهار مثلا)، محتوى نشاط ما (كالمعلومة المتحصل عليها في إطار معالجة طلبية ما)، التكنولوجيا المستعملة في النشاط، جودة عوامل الإنتاج المسخرة لنشاط ما، كفاءة وخبرة المستخدمين في النشاط، المعلومات المستخدمة من أجل مراقبة نشاط ما كدرجة الحرارة، الضغط... الخ؛

- **الرزنامة:** قد ترتبط خاصية التفرد بالتاريخ الذي تبدأ فيه المؤسسة ممارسة نشاط ما، فعلى سبيل المثال: المؤسسة السباقية إلى استعمال صورة معينة لمنتج ما، بإمكانها تحقيق ميزة التميز، وخالفا لذلك ففي بعض الأحيان أو بعض القطاعات يكون فيها التريث والتأخر عن الدخول إلى السوق مفيدا لأنه يسمح باستعمال تكنولوجيا أكثر حداثة على سبيل المثال؛

- **التموضع:** قد تحوز المؤسسة على خاصية الانفراد، إذا ما أحسنت اختيار الموضع الملائم لأنشطتها كالمكان الجغرافي مثلا؛

- **عمليات الإلحاق:** قد ينجم عامل انفراد عن الاستعمال المشترك لنشاط معين خالق للمقيمة، في مختلف الفروع أو الوحدات المكونة للمؤسسة؛

- **التمرن وآثار انتشاره:** إن خاصية التمييز قد تنجم عن عملية التمرن إذا ما تمت على أحسن وجه، فالجودة الثابتة والمستمرة في عمليات الإنتاج يمكن التمرن عليها، ومن ثم حيازتها بشكل مستمر كفيل

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

بديمومة التمييز، كما أن عملية بث ونشر الثمرن تجاه المنافسين ينجم عنه زوال التمييز الناجم عن هذا العامل، ما عدا ذلك الثمرن الذي يمنح للمؤسسة حق الملكية المطلقة عليه، فإنه يؤدي إلى خلق ميزة متواصلة؛

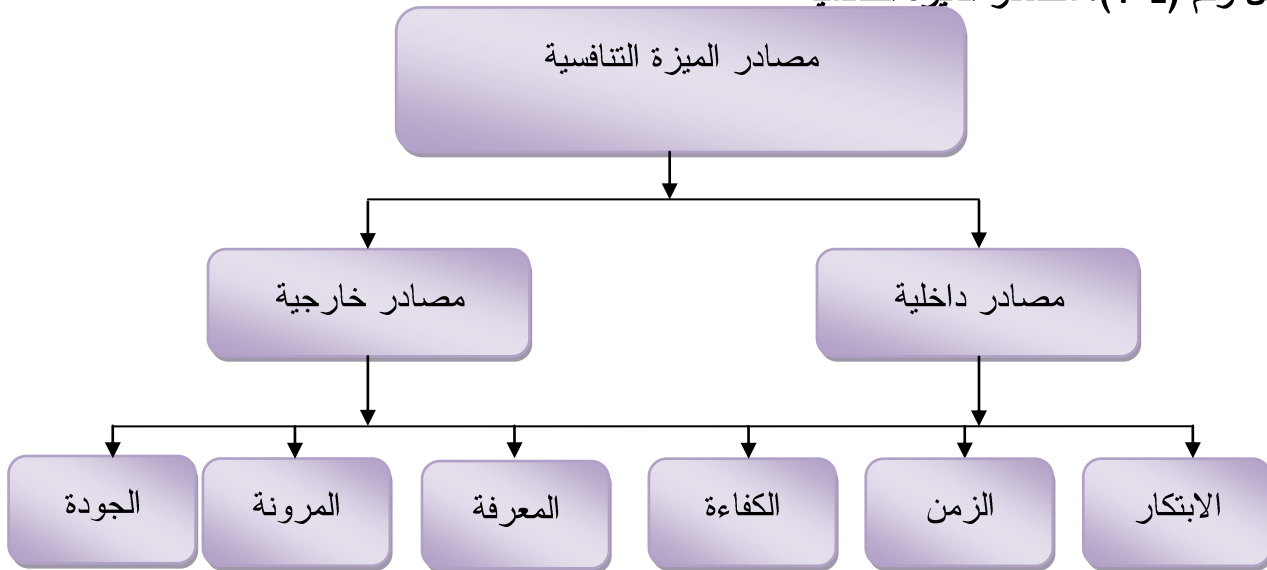
- **التكامل:** قد تؤدي درجة التكامل إلى الحصول على خاصية التفرد، فضم أنشطة جديدة منتجة للقيمة كانت تمارس من قبل الموردين أو قنوات توزيع تنتج للمؤسسة استغلال فرص بشكل أحسن، زيادة على مراقبة نتائج الأنشطة وبالتالي إمكانية خلق ميزة التمييز؛

- **الحجم:** يمكن أن يؤدي الحجم الكبير لنشاط معين إلى ممارسته بطريقة وحيدة ومنفردة، (زيادة التخصص) وهو ما لا يمكن تحقيقه إذا ما كان حجم النشاط صغيرا، وقد يكون العكس صحيحا في بعض الأحيان، حيث أن الحجم الكبير للنشاط يؤثر سلبا على التمييز، فقد يضعف من مرونة المؤسسة فيما يخص الاستجابة إلى احتياجات (أذواق) الزبائن. (بوحوش، 2008/2007، ص 17 18).

ثانيا: مصادر الميزة التنافسية

من أجل بقاء المؤسسة دائما في المنافسة عليها إيجاد المصادر المختلفة والتي من شأنها أن تخلق لها ميزة تنافسية في بيئة الأعمال، على اعتبار أن مصادر الميزة التنافسية أصبحت متعددة ومعقدة نظرا لما أصبحت تمليه المتغيرات المتسارعة، وتم تقسيم هذه المصادر كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): مصادر الميزة التنافسية



المصدر: خالد محمد بني حمدان ووائل محمد ادريس، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي منهج معاصر، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 2009.

1/المصادر الداخلية:

هي المصادر المرتبطة بموارد المؤسسة الملموسة وغير الملموسة مثل العوامل الأساسية للإنتاج، الطاقة والموارد الأولية، قنوات التوزيع، الموجودات... وغيرها، كذلك قد تتأتى الميزة التنافسية من

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

النظم الإدارية المستخدمة والمطورة، أساليب التنظيم الإداري، طرق التحفيز، مردودات البحث والتطوير والإبداع، المعرفة. (بني حمدان، 2009، ص، 353)

2/المصادر الخارجية:

هي كثيرة ومتعددة، تتشكل من خلال متغيرات البيئة الخارجية وتغيرها مما يؤدي إلى خلق فرص وميزات يمكن أن تستغلها المؤسسة وتستفيد منها، كظروف العرض والطلب على المواد الأولية، المالية، الموارد البشرية المؤهلة وغيرها.

بالإضافة إلى المصادر المذكورة أعلاه هناك مصادر أخرى نوجزها فيما يلي:

1- الابتكار: إن الانفجار المتزايد في عدد المؤسسات والذي صاحبه انفجار تنافسي على المستوى الوطني والعالمي، أدى إلى تصاعد اهتمام المؤسسات بالابتكار والتركيز عليه إلى درجة اعتباره الحد الأدنى في الأسبقيات إلى جانب التكلفة والجودة، وأصبحت قدرة الابتكار مصدرا متجددا للميزة التنافسية، وفي ظل الظروف التنافسية لم يعد الابتكار مقتصرًا على المؤسسات الكبيرة والتي كانت تنتظر إليه على أنه عملية التوصل إلى الاختراق (أي التقدم المفاجئ الذي يغير القطاع، السوق والمنتج) بل تعدى إلى المؤسسات المتوسطة والصغيرة والتي تنتظر إلى الابتكار بمفهوم التحسين.

2- الزمن (الوقت): إن سرعة الوصول للزبائن تعتبر ميزة تنافسية للمؤسسة (سرعة تقديم الخدمات أو تسريع وتيرة الإنتاج) ويمكن تحديد الميزات التنافسية على أساس الوقت كالآتي:

- تقليص وقت دورة حياة المنتج وبالتالي طرحها في الأسواق في وقت قياسي؛

- تقليص وقت التسليم للزبائن؛

- الالتزام بجدول زمنية محددة وثابتة لتسليم المكونات الداخلة في عملية التصنيع. (حسين، 2017،

ص27.28).

3- الكفاءة: تتجسد الكفاءة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتقاس بكمية المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات محددة، باعتبار المؤسسة أداة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، فالمدخلات هي العوامل الأساسية للإنتاج مثل العمالة والأرض، أما المخرجات تتمثل في السلع والخدمات، كلما ارتفع معدل الكفاءة بالمؤسسة كلما قلت المدخلات المطلوبة للإنتاج مخرجات معينة، فالمؤسسة تتميز تكاليفها بالانخفاض إذا كانت تستحوذ على كفاءة إنتاجية عالية مقارنة بمنافسيها، مما يسمح لها ببناء مزايا تنافسية، إلا أن تحقيق الكفاءة يقتضي التزاما واسع النطاق على مستوى المؤسسة والقدرة على تحقيق تعاون وثيق بين الوظائف المختلفة. (طحطوح، 2009/2008، ص 29).

4- المعرفة: تعد الأصول الفكرية ركيزة أساسية لاستمرار نشاط المؤسسة في البيئة التنافسية المرتكزة على المعلومات والمعرفة، فلقد زاد اهتمام تلك المؤسسات المعتمدة على الأصول الفكرية للقياس كالمعرفة باعتبارها شرطا أساسيا ضمن سياستها الاستثمارية، تتضمن المعرفة تلك المعلومات التقنية

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

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

5- المرونة: ويقصد بها مدى نجاح المؤسسة في تكيف نظامها الإنتاجي من حيث سرعة الاستجابة للتغيير السريع في حجم الطلب وخصائص المنتج المطلوب دون أخطاء فنية تؤثر سلبا على الجودة، إذ يمكن التحول في سوق حادة التنافس وتمثل المرونة فيما يلي:

- مرونة المقدار؛

- مرونة المنتج.

6- الجودة: نتيجة للتغيرات السريعة والتطورات المتعاقبة زاد اهتمام المؤسسات بتلبية رغبات المستهلكين والحرص على رضاهم، إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك، بل أصبحت الجودة هي الاهتمام الذي يسعى للحصول عليها، ويمكن تحقيق الجودة من خلال إضافة سمات فريدة للمنتجات التي تقدمها سواء كانت سلع أو خدمات لتعزيز جاذبيتها التنافسية، وذلك لاستفادة العملاء من مرحلة النهاية في تقديم المنتجات، وتحقيق الجودة يتم من خلال بعدين هما تصميم المنتج للتكيف مع وظيفته ونوعيته، وتتوقف على القدرة التنظيمية لتحويل المدخلات إلى مطابقة النواتج. (بشير، 2012، ص189.190).

المطلب الثالث: مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية

إن خفض التكلفة تعد من بين الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة، تعمل من خلالها المؤسسة على توفير منتجات بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين مما يسمح لها بتحقيق ودعم ميزتها التنافسية والتموقع بشكل أفضل في السوق، ولتحقيق هذه الإستراتيجية كان لابد على المؤسسة تبني أنظمة وأساليب تكاليف حديثة للتحكم الدقيق في التكلفة وتدنيتها إلى أدنى حد ممكن.

ومن بين أهم هذه الأنظمة نجد نظام محاسبة استهلاك الموارد الذي يعمل على دعم الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال:

- يعد نظام محاسبة استهلاك الموارد أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفؤ للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة/الفائضة بما يساهم في زيادة الإنتاجية خفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة ودعم مركزها التنافسي؛

- يعمل هذا النظام على تحليل الموارد مع تحديد الموارد التي تضيف قيمة والموارد التي لا تضيف قيمة، وما إذا كان قد تم استغلال الموارد بالكامل لتحقيق أقصى قيمة ممكنة وبالتالي القضاء على

الفصل الأول:.....الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف و استهلاك الموارد

الطاقة العاطلة، وهو ما يتماشى مع البيئة التنافسية والتي تسعى نحو الاستخدام الأمثل للموارد لتدعيم المركز التنافسي؛

- يمكن هذا النظام من الكشف عن الطاقة العاطلة والتكاليف المرتبطة بها وعدم تخصيصها على الإنتاج، وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة في التوجه السليم لإدارة تلك الطاقة واستغلالها أو اتخاذ القرار المناسب بشأنها خدمة لأهداف وغايات المؤسسة الاقتصادية؛
- يساعد كذلك في القضاء على الدافع لخفض أسعار البيع بشكل غير استراتيجي للتلاعب بشكل مصحح بتخصيص التكاليف إلى منتجات محددة.(نبو، بن الدين، 2021، ص 210، 211).

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعد مدخلا مهما في مداخل محاسبة التكاليف فهي تقوم على تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة والاستغلال الأمثل لها، وتحديد أسعار تنافسية لها تلبي رغبات العملاء وتفضيلاتهم. ومن خلال ما تناولناه في هذا الفصل تبين لنا أن من أهم أسباب ظهور محاسبة استهلاك الموارد هي العيوب التي ظهرت في الأساليب التقليدية، وأن المنافسة قد أفرزت صراعا بين المؤسسات من أجل تنمية الحصص السوقية والأرباح، وأن الميزة التنافسية هي المحرك الأساسي للمؤسسة في ظل المنافسة الشرسة، وهي تتجسد في خلق قيمة جديدة لدى الزبون سواء كان ذلك في تقديم منتجات جديدة، أو من خلال تخفيض التكلفة مع مراعاة الجودة.

الفصل الثاني: محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون

الفصل الثاني: محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون

تمهيد

بعد أن تعرفنا في الفصل الأول على مختلف المفاهيم والجوانب النظرية لمحاسبة استهلاك الموارد والميزة التنافسية، وحاولنا إبراز مساهمة استهلاك الموارد في تحسين الميزة التنافسية، سنقوم في هذا الفصل بتجسيد ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على إحدى المؤسسات الجزائرية من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة مطاحن بني هارون بالقرارم قوقة، قصد معرفة إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد فيها، ولقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين وهي:

- المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون؛
- المبحث الثاني: واقع محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون

سوف نقوم من خلال هذا المبحث إلى التطرق لنظرة عامة وشاملة حول مطاحن بني هارون التي تختص في إنتاج وبيع الفريضة والنخالة على اختلاف أشكالها حيث نتعرف على نشأة وتطور المؤسسة والتعريف بنطاقها، مهامها وأهدافها وبعض المشاكل التي تواجهها.

المطلب الأول: لمحة حول مطاحن بني هارون

أولاً: نشأة الوحدة الإنتاجية والتجارية

تأسست المؤسسة الأم "SEMPAC" في 22 ماي 1965 مقرها الجزائر العاصمة وفي سنة 1982 في إطار إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية أنشأت فروع وهذا نظرا للدور الذي تلعبه المؤسسة في دعم وتمويل خزينة الاقتصاد الوطني ومن بين هذه الفروع: الرياض الجزائر، الرياض سطيف، الرياض سيدي بلعباس، الرياض تيارت، الرياض قسنطينة.

وهذه الأخيرة الرياض قسنطينة والتي أصبحت تسمى سميد قسنطينة تضم 11 ولاية كغيرها من الوحدات بعد تخلي الجزائر عن النظام الاشتراكي والتوجه نحو اقتصاد السوق أعادت الدولة إعادة هيكلة هذه المؤسسات، حيث عرفت سميد قسنطينة تقسيمات جديدة على شركات فرعية والشركات الفرعية قسمت إلى تسع مطاحن من بينها مطاحن بني هارون بالقرام قوقة أنشأ سنة 1977 وكان مقرها ولاية ميلة وقد ضمت هذه المديرية وحدتين هما:

- الوحدة الإنتاجية التجارية القرام قوقة؛

- الوحدة الإنتاجية والتجارية فرجوة.

وفي 10 جانفي 1998 أعيدت الهيكلة لفرع بني هارون ميلة فتم تغيير مكان المديرية العامة من ولاية ميلة إلى الوحدة الإنتاجية والتجارية بالقرام قوقة وهذه الأخيرة تم تحويل اسمها من رياض إلى سميد.

ثانياً: تعريف الوحدة الإنتاجية والتجارية بني هارون

تعتبر الوحدة الإنتاجية والتجارية مؤسسة عمومية اقتصادية يتمثل نشاطها الأساسي في تحويل المادة الأولية والتي هي القمح اللين إلى فريضة التي تستعمل بدورها كمادة أولية في صناعات مختلفة تقوم بها مؤسسات أخرى، وهذه المؤسسة تابعة لمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها تتعامل هذه المؤسسة مع الزبائن العاديين لتزويدهم بالفريضة والنخالة كما تتعامل مع المؤسسات الخاصة، وتتعامل مع التجار والمهنيين كذلك تقوم هذه المؤسسة بتزويد المخازن بالفريضة لصناعة الخبز والحلويات.

ثالثا: الموقع والنشاط

تقع الوحدة الإنتاجية والتجارية لدائرة القرارم قوقة ولاية ميله على الطريق الوطني رقم 1، 2 الرابط بين ولايتي قسنطينة وجيجل، تتربع على مساحة قدرها 7 هكتارات، تحمل الرقم التسلسلي 431281 بمعنى:

- 43: يشير إلى الرقم الولائي؛

- 12: يشير إلى الشهر الذي بدأت فيه؛

- 81: يشير إلى السنة التي انطلقت فيها العملية الإنتاجية.

تقوم هذه الوحدة بإنتاج الفريضة بنوعيتها (فريضة الخبز، دقيق الخبز، الدقيق الممتاز) إلى جانب النخالة وهي ناتجة عن عملية الطحن والغربلة.

رابعا: بطاقة فنية حول المؤسسة

بالنسبة لطاقتها الإنتاجية والتخزين فهي كالآتي:

- الطاقة الإنتاجية: تقدر بـ 1600 قنطار يوميا أي ما يعادل 66 قنطار في الساعة من المادة الأولية (القمح اللين) منها: 1200 قنطار فريضة، 400 قنطار نخالة.

- طاقة التخزين: 12500 قنطار من المادة الأولية (القمح اللين) منها: 9000 قنطار فريضة، 3500 قنطار نخالة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون

إن الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة يعتبر المرآة العاكسة لها حيث يمكن معرفة مختلف المديرية والمصالح وعلاقتها بعضها البعض.

وسنقدم شرحا مختصرا لأهم المصالح المكونة للهيكل التنظيمي للوحدة:

1/ مصلحة المستخدمين: لهذه المصلحة دور كبير وفعال داخل المؤسسة لأنها تعمل على تنظيم الحركات النهائية للمستخدمين، حيث تشرف على العمال في جميع المجالات وذلك ابتداء من دخولهم إلى العمل إلى غاية خروجهم منه، كالتوقف عن العمل أو الوفاة أو الإحالة على التقاعد، كما تعمل هذه المصلحة على إعداد ملفات تحتوي على جميع المعلومات الخاصة بالعمال بما فيها قسيمة الأجور.

2/ مصلحة التجارة: إن الدور الأول والأخير لهذه المصلحة هو تسويق منتجات الوحدة، وتعد شبكة لتوزيع وتسويق الوحدة وتغطية السوق بمختلف المتطلبات من الفريضة، ويعد هذا الدور ثانوي بينما دورها الأساسي هو تموينه بالمواد المنتجة داخل الوحدة.

3/مصلحة الأمن الوقائي: هي مصلحة وقائية تسهر على نظافة المحيط، وتوفير الحماية الدائمة للعمال من الحوادث والأخطار التي يتعرض لها العمال أثناء العمل، تقديم الإسعافات اللازمة والضرورية لتحقيق الأمن داخل الوحدة، وبذلك مراقبة حركات العمال المبين فيها ساعات الدخول والخروج.

4/مصلحة المشتريات: هي المصلحة التي تقوم بشراء كل المتطلبات ومستلزمات العمال والآلات وكذا تموين الوحدة بقطع غيار، ومواد التعبئة والتغليف بالإضافة إلى المادة الأولية " القمح اللين "، ولها علاقة خارجية متمثلة في الموردين وذلك باتفاق الطرفين من حيث السعر، النوعية، وعلاقة داخلية مع مصلحة الصيانة والإنتاج والمحاسبة.

5/مصلحة الإنتاج: وهي بمثابة القلب النابض بالنسبة للمؤسسة حيث تعتبر من أهم المصالح، وهي العضو المحرك بها، وهذا راجع لكون الوحدة الإنتاجية يتمثل دورها في إنتاج وتحويل المادة الأولية (القمح اللين) إلى منتج نهائي، ونظرا لعدم كفاية المنتج المحلي للوحدة تضطر إلى استيراد المادة الأولية من البلدان الأوروبية والأمريكية بنسبة 80% من طرف شركة. وتتقسم هذه المصلحة إلى 3 فروع:

أ/فرع استقبال الحبوب: وهو استقبال المادة الأولية (القمح)، ولكن قبل عملية التحويل لابد أن يمر على المخبر حيث يوجد به موظفين مختصين في الكيمياء والفيزياء، بالإضافة إلى الآلات المختصة من أجل إجراء تجارب حول المنتج والمادة الأولية، ويوجد مرحلتين يجب أن يمر القمح عليها:

- **المرحلة الأولى: عملية التنظيف:** تنظف عدد من الآلات الحبوب وتفصل الأتربة وغير ذلك من الشوائب المختلطة بالحبوب.

- **المرحلة الثانية: عملية التكييف:** بعد الانتهاء من عملية التنظيف يأتي الآن عملية التكييف المتمثلة في وضع القمح اللين في الماء وذلك للحصول على الرطوبة اللازمة، وبما أنها تختلف من نوع إلى آخر فنجد أن نسبة رطوبة القمح المحلي من 0,8% إلى 10% أما الأجنبي فنسبته تكون من 11% إلى 13%.

ب/فرع الطحن: تمثل حبة القمح المادة الخام للدقيق، وتتكون حبة القمح من غطاء صلب يسمى القشرة (النخالة) وجزء طري داخلي منتفخ يسمى (الأندوسبرم) وجزء صغير يسمى الجنين ولصنع الفريضة يقوم الطاحنون بفصل السويداء عن القشرة والجنين، ثم يتم طحن السويداء إلى فريضة ناعمة، وفي نهاية الطحن يتحول 75% من القمح إلى فريضة والجزء المتبقي يباع علفا للحيوانات في شكل نخالة.

ج/فرع الشحن: في هذا الفرع تتم عملية ملئ الأكياس بالمنتج وشحنها حيث سعة الكيس الواحد هي 5 كلغ و 25 كلغ، لكن الأكثر طلبا في الوحدة هو الكيس ذو 50 كلغ، وتقدر الطاقة الإنتاجية للمصنع ب 600 قنطار في اليوم تقريبا.

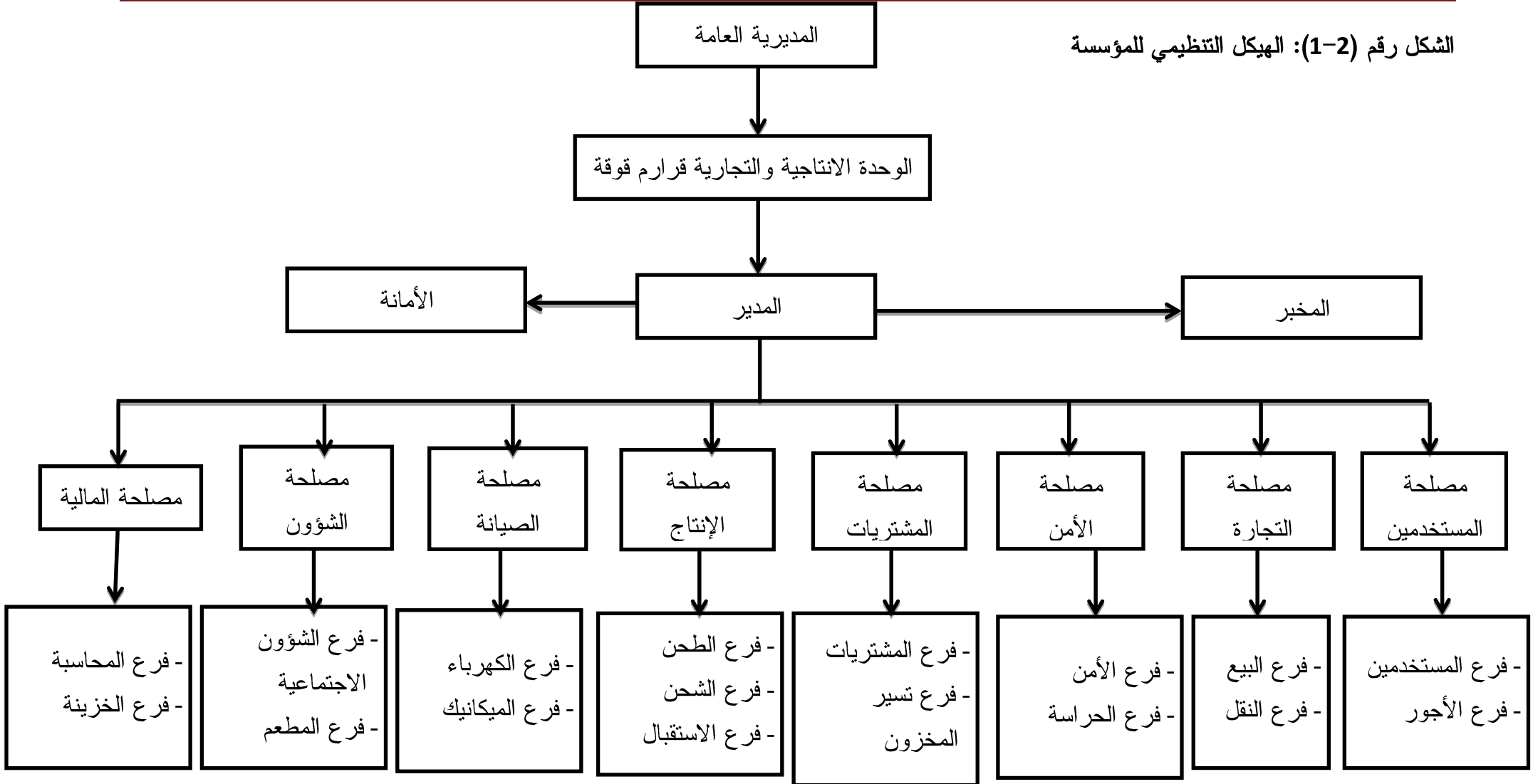
6/مصلحة الصيانة: تعتبر هذه المصلحة كجهاز وقائي يتصل مباشرة بمصلحة الإنتاج، وتعمل جاهدة على التسيير الجيد للآلات الإنتاجية ولواقعها لتفادي أي مشكل تقني يتسبب في إعاقة حركة الإنتاج مما يؤثر على مردود من حيث الكم والكيف، ولهذه المصلحة علاقة بمصلحة المشتريات، هذه الأخيرة توفر قطع الغيار اللازمة والخاصة بالصيانة والميكانيك، أما علاقتها بمصلحة المحاسبة فهي محدودة جدا.

7/مصلحة الشؤون الاجتماعية: هي المصلحة التي تحافظ على حقوق العمال وتدافع عنهم وتعمل على تحسين وضعيتها والرفع من مستواهم المعيشي، وتوفير الشروط والوسائل اللازمة لتحقيق ذلك.

8/مصلحة المحاسبة والمالية: هي ملتقي لكل المصالح السابقة الذكر تعتبر المحطة الأخيرة لكل الوثائق المتداولة في المؤسسة، تسجل كل حركات الوثائق التي تستعملها وتعتبر كنظام للتسيير المالي والمحاسبي للوحدة الإنتاجية والتجارية، وهي تعمل على المراقبة الدقيقة لجميع المعلومات المحاسبية، حيث تسجلها في دفاتر يومية تقوم بإعداد الميزانية المالية المحاسبية، كما تقوم شهريا بتحرير دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة، جدول النتائج، وتقوم بمراقبة صحة المعلومات القادمة من كل المصالح والتأكد من الأرقام والقيام بالتسجيلات المحاسبية لوجود الوثائق التالية: وثيقة الطلبية، وثيقة الإدخال والإخراج، الفاتورة.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية مؤسسة مطاحن بني هارون

أولاً: أهداف مؤسسة مطاحن بني هارون:

يمكن تلخيصها فيما يلي:

1/الأهداف الاقتصادية: تنقسم إلى:

- **تحقيق الربح:** إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأس مالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى في نفس القطاع الاقتصادي لذا يعتبر الربح من المعايير الأساسية لها؛

- **تحقيق متطلبات المجتمع:** إن تحقيق مؤسسة مطاحن بني هارون لغايتها يمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها من الفرينة والنخالة والدقيق وتغطية التكاليف المتعلقة بذلك وعند القيام بعملية البيع فهي بذلك تغطي طلبات المجتمع الموجودة به؛

- **عقلنة الإنتاج:** يتم ذلك بالاستعمال الرشيد والعقلاني لوسائل الإنتاج ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيدة والدقيق للإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى مراقبة تنفيذ هذه الخطط أو البرامج وبذلك فإن المؤسسة تسعى إلى تفادي الوقوع في مشاكل اقتصادية ومالية.

2/الأهداف الاجتماعية: وتتمثل فيما يلي:

- **ضمان مستوى مقبول من الأجور:** حيث يعتبر العمال في المنشأة من المستفيدين الأوائل، إذ يتقاضون أجور مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حق مضمون قانوناً وشرعاً؛

- **تحسين مستوى المعيشة للعمال:** إن التطور السريع التي تعرفه المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار بظهور منتجات بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم، والذي يغير أذواقهم ويحسنها، وذلك بتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مادية ومالية أكثر للعمال من جهة ولمؤسساتهم من جهة أخرى؛

- **توفير وسائل ترفيهية وثقافية:** تعمل المؤسسة على اعتياد عمالها على الاستفادة من الوسائل الترفيهية والثقافية التي توفرها لهم ولأولادهم، كتنظيم رحلات نظراً لما لهذا الجانب من تأثير على العمال وشعورهم بالرضا، بالتالي تحسين نوعية عملهم ودرجة أدائهم داخل المؤسسة؛

- **تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى:** مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وتزايد تعقيدها فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد تدريباً كفيلاً بإعطائهم إمكانية استعمال الوسائل بشكل يسمح باستغلالها عقلاً، كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا

يعرفون تشغيلها أحيانا مما يضطر بالمؤسسة إلى إعادة تدريبهم عليها أو على الطرق الحديثة في الإنتاج والتوزيع.

ثانيا: أهمية مؤسسة مطاحن بني هارون

إن وجود المؤسسة داخل المجتمع أي في حيز زمني ومكاني يجعلها تؤثر وتتأثر به من خلال هذا التأثير تظهر لنا أهمية مطاحن بني هارون والمصنفة إلى نوعين هما:

1/الأهمية الاجتماعية: ويمكن حصرها فيما يلي:

- توفير الشغل: إن إنشاء مطاحن بني هارون يعمل على توفير مناصب شغل وهذا ما يسمح لها بامتصاص البطالة من المجتمع؛

- التأثير على الأجور: للمؤسسة دور هام في تجديد الأجور وبقوة استقطابها لليد العاملة أو قصد تحويل عمال نحو قطاع معين قصد تنميته وتطويره.

2/الأهمية الاقتصادية: بالإضافة إلى الآثار الاجتماعية التي سبق ذكرها للمؤسسة، هذه الأخيرة لها أهمية اقتصادية تمكنها من تغيير وجهة الاقتصاد الوطني والتي تكمن فيما يلي:

- ظهور منشآت تجارية جديدة: بحيث أن زيادة عدد السكان في منطقة أو مدينة يؤدي إلى ظهور مؤسسة أو مجموعة من الفروع التابعة الجديدة، وبالتالي ضرورة القيام بإعداد منشأة تجارية جديدة لتلبية حاجات العمال الجدد، وتلبية مختلف مرافق الحياة الضرورية،ولهذا تظهر الأهمية المتمثلة في ظهور ودفع حركة تنموية في المؤسسات؛

- التأثير على الاستهلاك: إن سياسات البيع التي تتبعها المؤسسة تؤثر على استهلاك المجتمع لزيادة المبيعات وتنوعها تؤدي إلى المنافسة وبالتالي انخفاض الأسعار مع تنوع السلع وهذا ما يفيد الطبقة العاطلة؛

- الاستعمال المنزلي: إن أهمية هذه المؤسسة تظهر في استعمال الدقيق والفرينة في صناعة الخبز الذي يعتبر مادة أساسية والذي يعتبر من حاجات الإنسان الضرورية مدى الحياة، وكذلك استعمالها من طرف محلات الحلويات والعجائن، إضافة إلى البقايا أو ما يعرف بالنخالة والتي تعد نتيجة لعملية الطحن والغلبة للقمح، فهي تستعمل كغذاء أو علف للحيوانات والدواجن.

ثالثا: المشاكل التي تعاني منها مؤسسة مطاحن بني هارون

- قلة التمويل بالمادة الأولية للوحدة الإنتاجية والتجارية؛

- قدم التجهيزات والمنافسة المتزايدة؛

- لجوء المستهلكين وخاصة الخبازين ومصانع الحلويات إلى خواص التمويل بمثل هذه المنتجات وذلك بدون فواتير مما يساعد على التهرب الضريبي؛
- يد عاملة مرتفعة أي هنالك بطالة مقنعة، أي توجد عمالة لا تقابلها مردودية؛
- عدم امتلاك المؤسسة لقسم نظام المعلومات عن المؤسسة والبيئة الخارجية وهذا يظهر عدم امتلاكها لقسم تسويق المنتجات سواء محليا أو دوليا، والتي بدورها تقوم بدراسة الأسواق وهذا ما يجعل معلوماتها مبعثرة ونظام المعلوماتي ضعيف؛
- تكاليف إنتاج كبيرة وسعر البيع لا يغطي هذه التكاليف؛
- النقص في الخبرة والجودة والفعالية التامة، التي تمكنها من تحقيق منتج يمكن تصديره إلى الخارج بالإضافة إلى الديون المتركمة.

المبحث الثاني: واقع محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون

قرارم قوقة

سنحاول في هذا المبحث التطرق لأهم منتجات المؤسسة ومراحل إنتاج منتج الفرينة، بالإضافة إلى حساب سعر التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة، ونظرا لافتقار المؤسسة على نظام معلوماتي محاسبي يختص بالتكاليف سنحاول الاعتماد على بيانات وتقارير المحاسبة العامة لاستخراج المعلومات اللازمة التي تساعدنا في حساب التكلفة بالاعتماد على طريقة التكاليف الكلية.

المطلب الأول: المنتجات المقدمة من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون قرارم قوقة.

يتمثل نشاط المؤسسة في تحويل المادة الأولية المتمثلة في القمح اللين إلى إنتاج تام الصنع المتمثل في الفرينة بالإضافة إلى منتج ثانوي متمثل في النخالة، والذي يحقق هو الآخر رقم أعمال موجب يساهم في زيادة ربح المؤسسة، وتتمثل منتجات المؤسسة فيما يلي:

- **الفرينة:** تنتج مؤسسة مطاحن بني هارون مادة الفرينة والتي تعبئ في أكياس مختلفة الأحجام منها ذات الحجم: 50 كغ، 25 كغ، 5 كغ، 2 كغ، 1 كغ؛

- **السميد:** تنتج المؤسسة ثلاثة أنواع من السميد منها: الممتاز، العادي، السميد الموجه لصناعة العجائن، ويعبئ السميد في أكياس ذات: 10 كغ، 25 كغ، 50 كغ؛

- **النخالة:** تعبئ في أكياس ذات: 50 كغ.

وتتم عملية إنتاج المنتج النهائي من خلال عدة مراحل تمر بها المادة الأولية وذلك للحصول على منتج ذو جودة عالية ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1- مرحلة استلام المادة الأولية: حيث تقوم الشاحنات بإفراغ حمولتها على مستوى المخازن، وينتج عن هذه العملية انبعاث للغبار والتربة، وهنا يقوم معمل تحاليل الجودة باختبار الحبوب عن طريق قياس درجة رطوبتها، ودرجة نقائها باستخدام مجموعة من الآلات؛

2- مرحلة التنظيف الأولي: في هذه المرحلة تقوم آلات تنظيف خاصة بإزالة الأوساخ الملتصقة بالحبوب، كما يعمل فراز آلي هوائي على فصل الشوائب التي تكون أكبر أو أصغر من الحبوب؛

3-مرحلة فرز وتخزين المواد الخام: تنتقل الحبوب إلى مصفاة تقوم بفصل المواد الغريبة، وهي مزودة بمراوح سحب إلى نطاق الهواء النظيف، حيث يمر تيار هوائي على الحبوب أثناء نقلها لإزالة الأتربة والغبار؛

4- مرحلة إرسال القمح إلى الخلايا على مستوى المطاحن: يتم فيها إرسال القمح إلى خلايا التخزين الموجودة في المطحنة؛

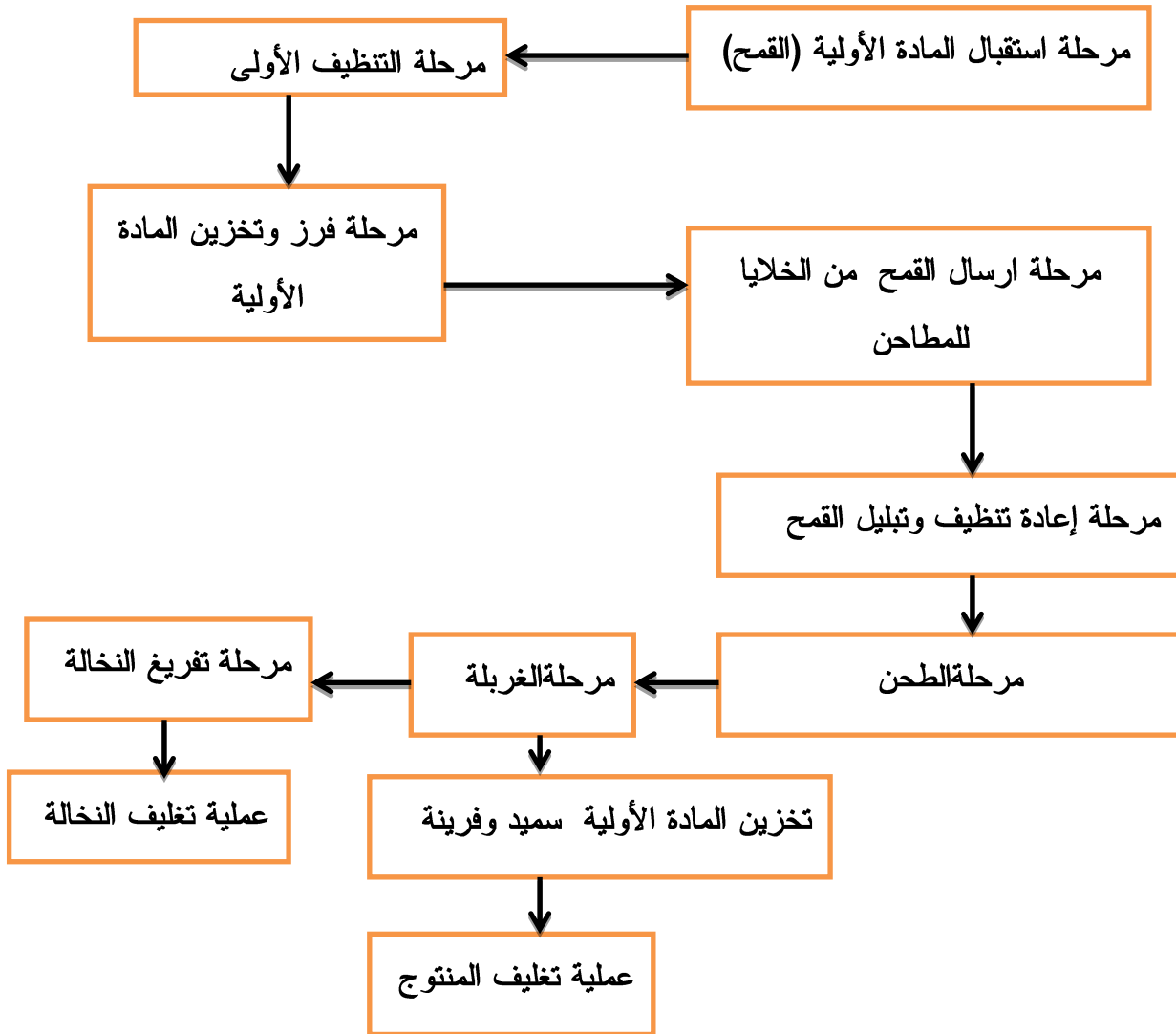
5- مرحلة إعادة التنظيف وتبليد القمح: تبليد الحبوب لتيسير فصل سويداء البذرة عن القشرة؛

6- مرحلة الطحن: يتم استخدام الآلات الطحن وتتم عملية الطحن عدة مرات للحصول على النوعية المطلوبة؛

7- مرحلة الغربلة: في هذه المرحلة يتم فصل الفرينة والنخالة باستخدام آلات مخصصة لذلك؛

8- مرحلة التغليف: في هذه المرحلة يوضع المنتج في أكياس خاصة ذات مقاييس وأحجام مختلفة. ويمكن تلخيص هذه المراحل وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): مراحل إنتاج الفرينة في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: حساب سعر التكلفة في مؤسسة مطاحن بني هارون

من خلال دراستنا الميدانية عرفنا أن لمؤسسة محل الدراسة لا تستخدم المحاسبة التحليلية لأجل حساب تكاليف منتجاتها، ولا تتوفر على مصلحة المحاسبة التحليلية وتحتوي فقط على مصلحة المحاسبة العامة والتي تحصلنا من خلاله على المعلومات التي تفيدنا في حساب تكلفة المنتجات

أولاً: التكاليف المستخدمة في الإنتاج من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون قرارم قوقة:

تتمثل التكاليف في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من مادة الفرينة وهي كالاتي:

- المواد الأولية: وتتمثل في القمح اللين والذي يستخدم في إنتاج الفرينة، تحصل عليه المؤسسة من موردي البلدان الأجنبية؛

- الأكياس البلاستيكية: وهي تلك الأكياس التي تحصل عليها المؤسسة من المورد المحلي وتستخدمها في عملية تغليف منتجاتها؛

- البطاقات: تقوم بطباعتها في مطابع خاصة؛

- الخيط: تحصل عليه من المورد المحلي؛

- أجور المستخدمين: تتمثل في المبالغ المالية التي يحصل عليها عمال المؤسسة سواء اللذين يدخلون بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛

- الصيانة والإصلاحات: هناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دورياً، بالإضافة إلى أعمال تقوم بها عند وجود أعطاب كأعمال تهيئة مختلف التجهيزات وصيانة مختلف المعدات من الآلات والسيارات؛

- مصاريف الكهرباء: وهي مصاريف تتحملها المؤسسة نتيجة استخدام الآلات الكهربائية في أنشطة المؤسسة؛

- مصاريف النقل: وهي مصاريف تتحملها المؤسسة نتيجة عملية توصيل أو إزاحة أو نقل المواد الأولية والمنتج النهائي؛

- مصاريف بنكية: تتمثل في مختلف المصاريف المتعلقة بكشف حسابات وتحويل الشيكات وتحويل الأموال بين الحسابات؛

- الضرائب والرسوم: تتمثل في الرسم على النشاط المهني بالإضافة إلى ضريبة التلوث ومختلف الرسوم الأخرى؛

- الاهتلاكات والمؤونات: تتمثل في مبالغ اهتلاك الدورة لمجموع استثمارات المؤسسة، وكذلك مختلف المؤونات المشككة من أجل مواجهة تدني قيمة المخزون.

ثانياً: تكلفة المنتجات وتسعيرها وفقاً للنظام التقليدي لمحاسبة التكاليف بمؤسسة مطاحن بني هارون

لشهر مارس 2022.

تستخدم المؤسسة محل الدراسة النظام التقليدي في حساب تكاليف الإنتاج، بحيث يقوم قسم المحاسبة بتحديد التكاليف والتكلفة النهائية وسعر البيع لمختلف المنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية من خلال:

- تحديد مجموع التكاليف المباشرة من مواد وأجور مباشرة خاصة بالمنتج؛

الفصل الثاني:..... محاسبة استهلاك في مؤسسة مطاحن بني هارون

- تحديد مجموع التكاليف الغير مباشرة وتخصيصها على المنتجات على أساس حجم الإنتاج؛

- تحديد الوحدة المنتجة من خلال العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة المنتجة = مجموع التكاليف المباشرة + نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة.

- يتحدد سعر بيع المنتجات من خلال العلاقة التالية:

سعر بيع المنتج = تكلفة المنتج + هامش الربح.

النسبة المقدرة من طرف المؤسسة في احتساب هامش الربح هي 22% من تكلفة المنتج والجدول

التالي يوضح كيفية حساب تكلفة الإنتاج وتسعيرها وفق نظام التكاليف التقليدي المطبق بالمؤسسة.

الجدول رقم (2-1): تكلفة المنتجات وسعر بيعها وفق نظام التكاليف المعتمد بالمؤسسة لشهر مارس 2022

المنتجات				
البيان	التكلفة	فريضة 50 كغ	فريضة 25 كغ	فريضة 5 كغ
المواد الأولية	36664134	21660923.75	6180850	312.25
أجور المستخدمين	7419037.85	2473012.61	2473012.61	2473012.61
مجموع التكاليف المباشرة	44083171.85	24133936.36	8653862.61	2473324.86
كمية الإنتاج	—	16856.75	4810	1240
مجموع التكاليف غير مباشرة	—	1431070	1799.13	1994.61
نصيب الوحدة من التكاليف	—		11173017.65	
مجموع كمية الإنتاج	—		21667	
نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة	—	515.66	515.66	515.66
تكلفة الوحدة المنتجة	—	1947.36	2314.79	2510.27
هامش الربح 22%	—	428.4192	509.2538	552026
سعر البيع	—	2180	2370	2670

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

- ظهور المنتج فرينة 50 كغ بتكلفة أقل ب 1947.36؛

- ظهور المنتج فرينة 25 كغ ب 2314.79؛

- ظهور المنتج فرينة 5 كغ بتكلفة أكبر ب 2510.27.

ثالثا: تكلفة المنتجات وتسعيرها وفقا لنظام محاسبة استهلاك الموارد بمؤسسة مطاحن بني هارون

لشهر مارس 2022.

من أجل تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد بالمؤسسة محل الدراسة نتبع الخطوات التالية:

1- حصر وتحديد الموارد التي تم إنفاقها على المنتجات بالمؤسسة:

يتم من خلال هذه الخطوة حصر وتحديد الموارد التي تم استهلاكها في العملية الإنتاجية خلال شهر مارس، ويمكن توضيح حجم الموارد المستهلكة خلال هذه الفترة بالمؤسسة محل الدراسة من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-2): التكاليف المصروفة على منتجات المؤسسة لشهر مارس 2022.

المبالغ	البيان
7419037.85	أجور المستخدمين
36664134.00	مواد أولية
1381244.00	بضاعة
44095.59	مصاريف الإنتاج
1500.00	مصاريف النقل
3930.03	مصاريف الزيوت
705800.00	مصاريف الكهرباء
3153.26	مصاريف الملابس
80260.00	مصاريف الوقود
10582.21	مصاريف خيوط الخياطة
1683255.00	مصاريف الأكياس
28000.00	مصاريف المياه

1000000.00	مصاريف الغاز
500000.00	مصاريف التأمين
17102.00	مصاريف التنقلات
24104.00	مصاريف الخدمات المتنوعة
2000.00	مصاريف بنكية
9450.00	مصاريف الترميم
108042.00	مصاريف اللوازم المكتبية
335504.79	مصاريف الصيانة
2525.00	مصاريف الهاتف والانترنت
1232469.77	مصاريف الخبراء
4000000.00	مصاريف الإهلاك
55256189.5	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول حسابات النتائج لشهر مارس.

2- تحديد تكاليف مجتمعات الموارد ومحركاتها:

بعد حصر وتحديد الموارد المتاحة التي تم انفاقها على المنتجات بالمؤسسة يتم من خلال هذه الخطوة تحديد مجتمعات تكاليف الموارد المتماثلة في مجتمعات تتناسب مع طبيعة عملها والتي تتكون من:

- عناصر التكاليف المباشرة: وتتمثل في (مجمع الأجور المباشرة، مجمع المواد المباشرة) والتي تخص مختلف الأقسام الإنتاجية والتي تساهم في إنتاج المنتجات بالمؤسسة.
- عناصر التكاليف غير المباشرة: وتخص جميع مجتمعات التكاليف ما عدا مجمع الأجور المباشرة والمواد المباشرة، ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية بالمؤسسة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-3): تحديد الموارد المتماثلة في المجمعات المناسبة.

مجمعات الموارد	الموارد	تكلفة المجمع	محرك التكلفة
1	مجمع الأجور المباشرة	أجور المستخدمين	7419037.85 مباشر
2	مجمع المواد المباشرة	المواد الأولية	36664134.00 مباشر
3	مجمع الأجور غير المباشرة	أتعاب الخبراء الخارجيين	1232469.77 ساعات عمل الخبراء
4	مجمع مصاريف التشغيل	بضاعة مصاريف الإنتاج مصاريف النقل مصاريف الزيوت مصاريف الكهرباء مصاريف الملابس مصاريف الوقود مصاريف خيوط الخياطة مصاريف الأكياس مصاريف المياه مصاريف الغاز مصاريف التأمين مصاريف التنقلات مصاريف خدمات متنوعة مصاريف بنكية مصاريف الاهتلاكات	9485026.09 ساعات أشغال الآلات
5	مجمع خدمات الصيانة	مصاريف إصلاح وصيانة	335504.79 عدد التدخلات

		الآلات		
6		مصاريف صيانة واستخدام أجهزة الاعلام الآلي	مجمعال مصاريف الإدارية	
	ساعات العمل	120017.00		
		مصاريف الهاتف والانترنت		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية.

3- فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجموعات الموارد:

وفقا لنظام محاسبة استهلاك الموارد يتم نمذجة جميع الموارد المستهلكة جنبا إلى جنب مع جميع التكاليف المرتبطة، والتي يطلق عليها ثابتة أو متغيرة في مجموعات الموارد، بحيث تقدر نسبة التكاليف الثابتة 20% والمتغيرة 80% من مجموع التكاليف حسب مصلحة المحاسبة بالمؤسسة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-4): التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجموعات الموارد.

مجمعات الموارد	الموارد	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	الإجمالي
مجمع الأجور المباشرة	أجور المستخدمين المجموع	1483778.77	5935259.08	7419037.85
مجمع المواد المباشرة	المواد الأولية المجموع	7332927.57	29331710.28	36664134.85
مجمع الأجور غير المباشرة	أتعاب الخبراء الخارجيين المجموع	1232469.77	—	1232469.77
	بضاعة	276248.8	1104995.2	1381244
	مصاريف الإنتاج	8819.118	35276.472	44095.59
	مصاريف النقل	300	1200	1500
	مصاريف الزيوت	786.006	3144.024-	3930.03
	مصاريف الكهرباء	705800	--	705800

الفصل الثاني:..... محاسبة استهلاك في مؤسسة مطاحن بني هارون

3153.26	–	3153.26	مصاريف الملابس	مجمع مصاريف التشغيل
80260	64208	16052	مصاريف الوقود	
10582.21	8465.768	2116.442	مصاريف خيوط الخياطة	
1683255	1236604	336651	مصاريف الأكياس	
28000	22400	5600	مصاريف المياه	
1000000	800000	200000	مصاريف الغاز	
500000	–	500000	مصاريف التأمين	
17102	13681.6	3420.4	مصاريف التنقلات	
24104	19283.2	4820.8	مصاريف خدمات متنوعة	
2000	–	2000	مصاريف بنكية	
4000000	–	4000000	مصاريف الاهتلاكات	
9485026.09	3419258.264	6065767.826	المجموع	
335504.79	268403.832	67100.958	مصاريف إصلاح وصيانة الآلات	مجمع خدمات الصيانة
335504.79	268403.832	67100.958	المجموع	
117492	93993.6	23498.4	مصاريف صيانة واستخدام أجهزة الإعلام الآلي	مجمع المصاريف الإدارية
2525	2020	505	مصاريف الهاتف والانترنت	
120017	96013.6	24003.4	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

4- حساب معدلات التحميل الثابتة والمتغيرة لكل مجمع تكلفة الموارد:

يتم من خلال هذه الخطوة تقسيم التكاليف الثابتة والمتغيرة لكل مورد على الطاقة النظرية والتي يتم تحديدها بناءاً على المعطيات التقديرية المقدمة من طرف مصلحة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-5): معدلات التحميل الثابتة والمتغيرة لكل مجموع تكلفة على أساس الطاقة النظرية.

مجمعات الموارد	تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة	الطاقة النظرية	معدل التكلفة الثابت	معدل التكلفة المتغير
مجمع الأجور المباشرة	1483778.77	5935259.08	56 ساعة	26496.05	105986.76
مجمع المواد المباشرة	7332927.57	29331710.28	40 ساعة	183323.18	733292.75
مجمع مصاريف التشغيل	6065767.826	3419258.264	744 ساعة	8152.91	4595.77
مجمع خدمات الصيانة	67100.958	268403.832	31 تدخل	2164.54	8658.19
مجمع المصاريف الإدارية	24003.4	96013.6	654.55 ساعة	36.67	146.68

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءاً على المعلومات المقدمة من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

5- تحديد تكاليف الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد:

من خلال هذه الخطوة يتم تحديد التكاليف المستهلكة في مجمعات الموارد من خلال العلاقة التالية:

تكلفة الموارد المستهلكة = (عدد الساعات المستهلكة من الطاقة الإنتاجية للموارد الثابتة × معدل التحميل الثابت) + (عدد الساعات المستهلكة من مجمعات الموارد المتغيرة × معدل التحميل المتغير)

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-6): تكاليف الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد.

مجموعات الموارد	الطاقة الإنتاجية المستهلكة من الموارد المتغيرة	معدل التحميل الثابت	الطاقة الإنتاجية المستهلكة من الموارد المتغيرة	معدل التحميل المتغير	مجموع التكلفة
مجمع الأجور المباشرة	10 ساعات	26496.05	40 ساعة	105986.76	4054430.9
مجمع المواد المباشرة	8 ساعات	183323.18	32 ساعة	733292.75	23611953.44
مجمع مصاريف التشغيل	149 ساعة	8152.91	595 ساعة	4595.77	3949266.74
مجمع خدمات الصيانة	6 تدخل	2164.54	25 تدخل	8658.19	229441.99
مجمع المصاريف الإدارية	129.10 ساعة	36.67	523.45 ساعة	146.68	81513.743

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

6- تحديد تكلفة الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد:

يتم من خلال هذه الخطوة تحديد تكلفة الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد من خلال طرح إجمالي تكلفة الموارد المستهلكة بمجمعات الموارد من إجمالي تكاليف مجمع كل مورد، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-7): تكاليف الطاقة العاطلة بمجمعات الموارد.

مجمعات الموارد	التكاليف المحققة	التكاليف المستهلكة	التكاليف العاطلة	نسبة الطاقة العاطلة
مجمع الأجور المباشرة	7419037.85	4054430.9	2914606.95	%39.28
مجمع المواد المباشرة	36664134	23611953.44	13052180.56	%35.59
مجمع مصاريف التشغيل	9485026.09	3949266.74	5535759.35	%59.36
مجمع خدمات الصيانة	335504.79	229441.99	106062.8	%31.51
مجمع المصاريف الإدارية	120017	81513.743	38503.257	%32.08

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

7- توزيع تكاليف مجمعات الموارد على المنتجات:

من خلال هذه الخطوة يتم القيام بتوزيع تكاليف مجمعات الموارد على المنتجات، وذلك بضرب المقدار المستهلك لكل منتج من الطاقة الإنتاجية للموارد (الثابت، المتغير) في المعدل (الثابت، المتغير).

الجدول (2-8): توزيع تكاليف مجمعات الموارد على المنتجات.

مجمعات الموارد		فرينة 50 كغ		فرينة 25 كغ		فرينة 5 كغ	
الطاقة الثابتة	الطاقة المتغيرة	الطاقة الثابتة	الطاقة المتغيرة	الطاقة الثابتة	الطاقة المتغيرة	الطاقة الثابتة	الطاقة المتغيرة
03	12	02	08	05	20		
02	10	02	07	04	15		
30	200	19	95	100	300		
02	09	02	06	02	10		

الفصل الثاني:..... محاسبة استهلاك في مؤسسة مطاحن بني هارون

300	80	73.45	14.10	150	35	مجمع المصاريف الإدارية
1631676.9	6920251.143	10100072.67				نصيب المنتج من المجموع
1240	4810	16856.75				كمية الإنتاج
1315.86	1438.72	599.17				نصيب الوحدة من المجموع
1994.61	1799.13	1431.70				نصيب الوحدة من التكاليف المباشرة
3310.47	3137.85	2030.87				تكلفة المنتج

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

8- مساهمة نظام محاسبة استهلاك المورد في دعم الميزة التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة:

لغرض توضيح مساهمة نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية بالمؤسسة سنقوم بإجراء مقارنة تكلفة الإنتاج وفق نظام التكاليف المعتمدة بالمؤسسة ونظام محاسبة استهلاك الموارد، وتبيان مدى تأثيره على الأسعار المعتمدة من قبل المؤسسة.

الجدول (2-9): مقارنة أسعار بيع المنتجات بين نظام التكاليف التقليدي المعتمد ونظام استهلاك الموارد.

نظام التكاليف التقليدي المعتمد			
البيان	تكلفة الوحدة	هامش الربح	سعر البيع
فريضة 50 كغ	1947.36	428.4192	2180
فريضة 25 كغ	2314.79	509.2538	2370
فريضة 5 كغ	2510.27	552.26	2670
نظام استهلاك الموارد RCA			
البيان	تكلفة الوحدة	هامش الربح	سعر البيع
فريضة 50 كغ	2030.87	446.80	2477.67
فريضة 25 كغ	3237.85	712.327	3950.177
فريضة 5 كغ	3310.47	728.30	4038.77

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مدير مصلحة المحاسبة والمالية.

المطلب الثالث: تحليل ومناقشة النتائج

الفصل الثاني:..... محاسبة استهلاك في مؤسسة مطاحن بني هارون

بعد إجراء الدراسة التطبيقية على مؤسسة مطاحن بني هارون يمكن أن نخلص إلى مجموعة من الاستنتاجات وهي:

- تقوم مؤسسة مطاحن بني هارون بتحديد سعر على أساس التكلفة على أساس الطريقة التقليدية، والتي تفتقر في غالب الأحيان إلى الدقة في حساب التكاليف والأنشطة، الشيء الذي يؤدي معلومات مغلوطة وغير موثوقة؛

- تتمتع المؤسسة بتشكيلة منتجات متنوعة نسبيا حيث تتنوع بين الفرينة بأوزان مختلفة 50 كغ، 25 كغ، 5 كغ، بالإضافة إلى مخرجات في شكل نخالة ونظرا لاقترار المؤسسة على إنتاج الفرينة خلال الثلث الأول من هذه السنة فقد اقتصرَت الدراسة على ثلاث أنواع من منتج الفرينة.

كما نلاحظ من خلال تحليل النتائج المتوصل إليها في الجداول السابقة أن:

- طريقة محاسبة استهلاك الموارد تمنح للمؤسسة قدرة تنافسية كبيرة في الجوانب السعرية حيث نلاحظ الفرق الكبير في أسعار بيع المنتجات بين نظام محاسبة استهلاك الموارد والنظام التقليدي من حيث انخفاض أسعار منتجات الفرينة 50 كغ، 25 كغ، 5 كغ، في ظل النظام التقليدي المعتمد وارتفاعها ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد، ويرجع هذا إلى التوزيع غير عادل لأنظمة التكاليف داخل المؤسسة، إلى سوء استغلال الموارد المتاحة، حيث يؤدي التوزيع غير الدقيق للتكاليف التشغيلية والتكاليف الرأسمالية إلى حساب غير دقيق في تكلفة المنتج النهائي حسب الطريقة التقليدية مما يظهر الحاجة إلى استخدام تقنيات حديثة ومواجهة المنافسة المتزايدة؛

- يوضح نظام محاسبة استهلاك الموارد الخلل في الطاقة العاطلة داخل المؤسسة على عكس النظام التقليدي الذي يفشل في أغلب الأحيان على كشفها، وهذا ما يسبب في ارتفاع تكاليف المنتجات.

فالاستغلال الأمثل للطاقات العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات يساعد على الإنتاج بالتكلفة الحقيقية للموارد فمثلا في مؤسسة مطاحن بني هارون وصلت نسبة الطاقة العاطلة إلى 56 %؛

- إن هذه الميزة الكبيرة التي توفرها محاسبة استهلاك الموارد في التكاليف تضمن للمؤسسة ميزة تنافسية مبنية على الريادة بالتكلفة أي تمنحها سلاحا تنافسيا يقوم أساسا على التسعير بأسعار منخفضة وهذا ما يمنحها مرونة كبيرة في الأرباح، كما تملك المؤسسة من خلالها إمكانية التسعير بأسعار تنافسية لكن مع هامش ربح أكبر، مما ينعكس على الأداء المالي بصورة إيجابية تضمن في الأخير للمؤسسة تحقيق أهداف النمو والاستمرارية والبقاء.

خلاصة

من خلال الدراسة التطبيقية حاولنا التعرف على مؤسسة مطاحن بني هارون، حيث ركزنا في دراستنا على منتج الفريضة، اتضح أن المؤسسة محل الدراسة تعتمد في طريقة حساب التكاليف على الطريقة التقليدية وهي طريقة غير علمية ولا تؤدي إلى نتائج دقيقة. حيث لا تساعد كثيرا متخذي القرار وخاصة فيما يتعلق بتحديد السعر.

كما تبين أن طريقة محاسبة استهلاك الموارد ومن خلال مراحلها المختلف تساعد على تحديد وبصورة واضحة الطاقات العاطلة داخل المؤسسة، كما توضح طريقة التوزيع التكاليف بدقة الشيء الذي يسمح بالوصول إلى نتائج دقيقة تساعد المؤسسة على اكتساب اسلحة تنافسية في الأسواق التي تنشط فيها.

الخلاصة

خاتمة

لقد أصبحت المؤسسات الجزائرية تعيش في بيئة تنافسية جديدة لا تختلف عن البيئة العالمية، الشيء الذي حتم عليها دعم ميزتها التنافسية وتحسينها باستخدام أساليب تسمح لها بمواجهة هذا الواقع، خاصة وأنها كغيرها من المؤسسات على مستوى الدول النامية فهي تفتقر لعامل التكنولوجيا، قلة المهارة والإبداع، مما يفرض عليها أن تحسن استغلال مواردها لمحاولة تغطية النقص الموجود بها، وكذلك المشاكل والتحديات التي تقف أمامها، ومع زيادة حدة المنافسة تتجلى أهمية تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بتحقيق أهداف المؤسسة، ومن أبرزها تحقيق الميزة التنافسية، فالميزة التنافسية أصبحت مرتبطة بمدى مواكبة المؤسسة للتطورات الحديثة لمحاسبة التكاليف.

وجاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على أسلوب محاسبة استهلاك الموارد كأسلوب من أساليب إدارة التكلفة الحديثة، خاصة بعد أن أثبتت هذا الأسلوب فعاليته في تخفيض التكاليف وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مع ضمان جودة المنتج، والوفاء برغبات الزبائن، حيث يسمح هذا الأسلوب بأن تكون للمؤسسة صورة مستقبلية واضحة عن المنتج.

ومن خلال ما تم عرضه في موضوع بحثنا مساهمة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية المنخفضة للمؤسسة الاقتصادية يمكننا القول أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد هي نظام محاسبي يحلل الموارد بدلا عن الأنشطة، ويستخدم في قياس وإدارة الطاقة، ويقوم بربط الموارد المحددة إلى الأنشطة والعمليات وتحديد مجتمعات الموارد، كما توصلنا إلى أن تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها الرهان " المنافسة " وهذا لدقة الأسلوب في تحديد تكلفة المنتج وتحديد السعر المناسب والمرضي الذي يقبله العميل ويكسبها الربحية.

أولا: النتائج النظرية

يمكن تلخيص أهم النتائج النظرية في:

- إن تبني الأساليب التقليدية لخفض التكاليف في المؤسسات الجزائرية تكون نسبة الأرباح فيها ثابتة وهامش الربح تكون نسبته ثابتة، مما يستدعي الاستعانة بالأساليب الحديثة لحساب التكاليف والتي من بينها أسلوب محاسبة استهلاك الموارد؛
- تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يستلزم موارد وخبرة عالية للعاملين؛
- لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد العديد من الخصائص التي تميزه عن غيره من أنظمة التكاليف التقليدية والتي من أهمها مساعدته على إدارة الطاقات غير المستغلة عن طريق قياس الطاقات ويمكن لغير المحاسبين إدارة الموارد غير المستخدمة والتي تم شرائها بالفعل لخدمة أفضل لشركائهم؛
- يعتبر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد منهجا جديدا في الحصول على المنتجات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة، وبالتالي تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة.

ثانياً: النتائج التطبيقية

1- نتائج اختبار الفرضيات

ولقد جاءت عملية اختبار الفرضيات على نحو التالي:

- بالنسبة للفرضية الأولى القائلة بأن: "أسلوب محاسبة استهلاك الموارد هو نموذج تكاليفي يعتمد على الاستخدام الشامل لأنظمة إدارة التكلفة نظراً لما يوفره من معلومات جوهرية"، لقد تحقق ذلك من خلال النتائج المتوصل إليها خاصة في الفصل الأول، حيث تم التوصل إلى أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يعمل على الاستغلال الأمثل للموارد والذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج.

- بالنسبة للفرضية الثانية القائلة بأن: "يعتبر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد أداة لتعزيز الميزة التنافسية المنخفضة من خلال إدارة التكلفة في دورة حياة المنتج"، لقد تم التحقق من صحتها كون أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تعزيز الميزة التنافسية المنخفضة للمؤسسة من خلال صيانة وتطبيق الاستراتيجيات والاستغلال الأمثل للإمكانات والموارد التي تجعلها أفضل من المؤسسات العاملة في نفس النشاط مما يضمن لها البقاء والاستمرارية.

- أما بالنسبة للفرضية الثالثة والقائلة بأن: "هناك صعوبات ومعوقات تمنع من تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة-"، تم التحقق من صحة هذه الفرضية من خلال ما تم دراسته في الفصل الثاني، وقد توصلنا إلا أنه توجد صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في المؤسسة محل الدراسة كون هذه الأخيرة مدعومة من قبل الدولة خاصة فيما يخص شراء المادة الأولية القمح، بالإضافة إلا أن المنتج له خصائص معينة لا يمكن تغييرها أو تبديل مكوناتها والتي تعتبر عناصر يمكن تخفيض محاسبة استهلاك الموارد من خلالها.

بعد التأكد من صحة الفرضيات الفرعية، إضافة إلى النتائج المتحصل عليها تم التحقق من صحة الفرضية الرئيسية والقائلة بأن: "كيف ساهم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية المنخفضة في مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة -"، حيث تم التوصل إلا أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة وإدارة أرباحها، كما يساهم في تخفيض الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج وتحقيق رغبات العملاء.

2- النتائج الميدانية

من خلال هذه الدراسة المتتالية والتي تجلت في الفصول السابقة قمنا بالوصول إلى النتائج والتوصيات التالية:

- اعتماد مؤسسة مطاحن بني هارون على الخبرة الطويلة في مجال تحديد التكاليف أكثر من اعتمادهم على النواحي العلمية؛

- من أهم الصعوبات التي تواجه مؤسسة مطاحن بني هارون خاصة والمؤسسات الجزائرية عامة عدم استخدام أي أسلوب من الأساليب الحديثة لأنظمة التكاليف؛
- تعطي المؤسسة أهمية بالغة لتطوير وتخفيض تكاليف منتجاتها؛
- المنافسة تحتم على المؤسسة الحفاظ على حصتها السوقية والسعي نحو تخفيض تكلفة المنتج بدلا من رفع سعرها، ولتقليل من أسعار المنتجات لابد من مراعاة تكاليف إنتاجها؛
- استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يخلق للمؤسسة ميزة خفضالتكلفة؛
- استخدام التكلفة المنخفضة يكسب للمؤسسة هامش أكبر في السوق؛
- يكسب أسلوب محاسبة المؤسسة سلاح تنافسي، يتمثل في المرونة في عملية التسعير.

3- التوصيات

- من التوصيات التي خلصت إليها هذه الدراسة نذكر:
- ضرورة تجنب المؤسسات الجزائرية تبني الأساليب التقليدية لخفض التكاليف؛
- العمل على إزالة المعوقات والتغلب عليها سواء كانت داخلية أو خارجية؛
- ضرورة توعية أفراد المؤسسة بضرورة وجود أنظمة حديثة لحساب التكاليف وتشجيعهم على التعاون وتنسيق الجهود؛
- زيادة عدد المؤهلين محاسبيا، ورفع درجة كفاءة العاملين الحاليين وتدريبهم وتأهيلهم للعمل في أقسام التكاليف.

4- آفاق الدراسة

- وفي الأخير يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات كآفاق مستقبلية للدراسة أهمها:
- أثر الأساليب الحديثة للمحاسبة على تبني الميزة التنافسية المستدامة؛
- أثر محاسبة استهلاك الموارد على دعم أبعاد التنمية المستدامة؛
- محاسبة استهلاك الموارد كمدخل لتعزيز القدرات التنافسية للمؤسسات الإقتصادية.

قائمة المراجع

1- باللغة العربية:

أولاً: الكتب

- 1- عبد الحكيم الرجبي "محمد تيسير"، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2009.
- 2- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 3- محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 4- صالح عبد الله الرزق، وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 5- عبد الناصر ابراهيم نور، وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 6- زهير ابراهيم الحدر، ولؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2009.
- 7- محي الدين قطب، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 8- فلاح حسين الحسيني، إدارة المشروعات الصغيرة مدخل استراتيجي للمنافسة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 9- خالد محمد بني حمدان، ووائل محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي - منهج معاصر - دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.
- 10- محمد مسعود الثعلب، ونصر صالح محمد، التكلفة على أساس النشاط - الفلسفة والتطبيق -، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015.
- 11- عامر عبد الله، محاسبة التكاليف الصناعية دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2009.
- 12- زغدار أحمد، المنافسة التنافسية والبدائل الاستراتيجية، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 13- بشار يزيد الوليد، المفاهيم الحديثة ، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.

ثانياً: الرسائل و الأطروحات

- 1- خليل ابراهيم عبد الله شقفة، "نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي"، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007.
- 2- عمر محمد هديب، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي التطبيق و نموذج مقترح للقياس"، أطروحة استكمالاً لمتطلبات منح درجة دكتوراه الفلسفة في تخصص المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان الأردن، 2009.
- 3- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011.
- 4- سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010.
- 5- سناء نايف اليعقوب، "أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"، مذكرة الماجستير في المحاسبة العامة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان الأردن، 2009 .
- 6- نزار عبد الملك العوض ميرغني، وأحمد عمر سليمان عبد الكريم، وعلي محمد سليمان جاد الله، ومحمد حمزة موسى المكاوي، وأحمد عوض الله مصطفى الحسن، محاسبة استهلاك الموارد وأثرها على الكفاءة الإنتاجية بالمنشأة الصناعية السودانية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018.
- 7- دنيا جاسم صاحب، "استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات التخطيطية"، دراسة تطبيقية كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2016.
- 8- اسحاق محمد عمر موسى، "المحاسبة في استهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية"، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان، 2021.

- 9- بن جدو بن عليّة، "الإستراتيجيات التنافسية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة فندق الأوراسي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا، 2012.
- 10- أحمد إبراهيم سعيد حسين، "أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية"، مذكرة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان الأردن، 2017.
- 11- عثمان بوحروش، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، دراسة حالة شركة إسمنت عين الكبيرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007.
- 12- مسعود طحطوح، "أهمية التسويق في تعزيز الميزة التنافسية لمؤسسة"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009.
- 13- عامر بشير، "دور الاقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2012.

ثالثا: المجلات

- 1- ماهر موسى درغام، "مدى توفير المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف للأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، العدد الثاني، 2007.
- 2- الهام يحيايوي، "نظام الإنتاج في الوقت المحدد JAT وأثره على الجودة والتكاليف"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد الثاني عشر، المؤسسة العمومية الاقتصادية بأشغال الطباعة، جامعة باتنة، الجزائر، 2015.
- 3- مليكة سليمان، "تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة"، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الثامن، جامعة مصطفى إسمطبولي، معسكر، الجزائر، 2013.
- 4- صالح حامد محمد علي، "واقع تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية السودانية"، مجلة، جامعة العلوم والثقافة، كلية العلوم الإدارية، 2016.
- 5- محمد هيثم الدبس، "إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في المنشآت الصناعية السورية"، مجلة، جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانون.
- 6- محمد ثعبان محمد التميمي، "تأثير نظام محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد التكاليف"، بحث تطبيقي في شركة دياي العامة للصناعات الكهربائية، مجلة العلوم الاقتصادية، عمان، 2020.

- 7- منال جبار سرسور، "دور محاسبة استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة"، مجلة العلوم المالية، العدد الواحد والعشرون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2017.
- 8- منال ابراهيم محمد علي، "دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحسين عملية قياس وتحليل تكاليف لتصنيع داخلي"، دراسة تحليلية على القطاع الصناعي بالسودان مصانع السكر، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة الحدود الشمالية، كلية إدارة الأعمال، الجزائر، 2019.
- 9- علي مجاهد أحمد السيد، "إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم ربحية العملاء"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد الثالث، 2019.
- 10- نزار يسن أحمد محمد خير، مصطفى هارون عزالدين أبو بكر، "نظام محاسبة استهلاك الموارد، ودوره في تقويم الأداء المالي للمصارف السودانية"، دراسة ميدانية على بنك "أم درمان الوطني" الصندوق الوطني للمعاشات والتأمينات الاجتماعية، جامعة النيلين، كلية التجارة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 2018.
- 11- هودي راضي عبدوش المحمداوي، "نموذج مقترح لتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في صناعة تكرير النفط" دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، الكلية التقنية الإدارية البصرة، الجامعة التقنية، 2020 .
- 12- وليد سمير عبد العظيم الجبلي، "إطار مقترح للتكامل بين محاسبة التكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال"، دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية، العدد الثالث، 2020.
- 13- محمد خضر محمد، "أثر استهلاك الموارد في خفض التكاليف"، دراسة حالة مجزرة الدواجن، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، 2021.
- 14- نور ابراهيم أبو برهم، ماهر موسى درغام، "نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية"، دراسة حالة مستشفى دار السلام خان يوسف، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2021.
- 15- سالم إلياس، "التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال"، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2021.
- 16- بن حسان حكيم، "دور إدارة المعرفة في تحقيق الميزة التنافسية"، دراسة حالة موبليس بالجزائر، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2015.

17- بلقايد ابراهيم، وسالم عبد العزيز، "دور تكوين العنصر البشري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الخامس، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

رابعاً: الملتقيات

1- قويدر لويزة، وكشيدة حسيبة، "دور الميزة التنافسية في بيئة الأعمال ومصادرها"، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهماتها في تكون المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007.

2- هودة سلطان قندوري، "التكامل بين أنظمة التكاليف للإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABB·ABM·ABC)"، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة، 2017.

2- باللغة الأجنبية

1-Erucument okutmus، "Resource consumptionAccountingwithcostDimension and Application in Glass factory"، International Journal of AcademicReseource in finance and management sience، 2015.

2- AL RawiAbdulkhalik، AL Hafiz HibaAbd، "The Role of Resource consumptionAccounting (RCA) in Improvingcost Management in the jordanin commercialbanks"، International Journal of Economic and finance ،2018.

3- Alicia Tuovila, updated january, 2022.

المخلص

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف، والذي جاء كنتيجة للانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف كاستجابة للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة، وتوضيح مساهمته الفعالة في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، وقد قمنا بتطبيق هذه المفاهيم النظرية على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتمثلة في مؤسسة مطاحن بني هارون - القرارم قوقة -، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يساهم في دعم القدرة التنافسية محل الدراسة من خلال قدرته على كشف الطاقة الإنتاجية العاطلة و التي فاقت نسبتها 56% بمجمعات الموارد بالمؤسسة، وعدم تحميلها على المنتجات مما ينعكس على التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج والوصول إلى أسعار تنافسية.

الكلمات المفتاحية : محاسبة التكاليف، نظام محاسبة استهلاك الموارد، الميزة التنافسية.

Abstract

The objective of this study is to shed light on the Resource Consumption Accounting (RCA) system as one of the modern cost accounting systems, which came as a result of the criticism directed at traditional cost accounting systems in response to developments in the contemporary business environment, and to specify its effective contribution to supporting the competitiveness of the company by applying it to the one of the Algerian companies, , represented by the Beni Haroun Mills Corporation - Al-Garram Gouga. The study concluded that the application of the Resource Consumption Accounting (RCA) system helps to support the competitiveness of the studied institution through its ability to detect unused production capacity, which exceeded 56%, and which did not charge them on the products, which is reflected in the precise determination of production costs and access to competitive prices.

Keyword: Cost accounting, resource consumption accounting system, competitive advantage