جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الرقم التسلسلي:.....

رقم التسجيـــــل:DC/03/14

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه علوم

في: العلوم التجارية

تخصص: علوم تجارية

العنوان

أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –

من إعداد:

عبد الواحد نسيمة

تاريخ المناقشة:...../..../.....

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبـــة العلمية	المؤسسة	الصفـــة
بدار عاشور	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	رئيسا
دبي علي	أستـــاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفًا و مقررًا
بوعبد الله صالح	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	ممتحنا
دبلة فاتح	أستاذ محاضر (أ)	جامعة بسكرة	ممتحنا
جوادي علي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة البويرة	ممتحنا
عيساني ربيع	أستاذ محاضر (أ)	المركز جامعة بريكة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020-2021



﴿وَأَنْزَلَ اللَّهُ عَلَيْكَ الْكِتَابَ

وَالْحِكْمَةَ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُن تَعْلَمُ

وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا ﴾

سورة النساء -113-

كلمة شكر

{رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين} –النمل19-

الحمد والشكر لله أولا وأخيرا على توفيقه لي في إتمام هذه الدراسة

ثم اعترافا بالفضل وإقرارا بالجميل أتقدم بالشكر والعرفان إلى:

المشرف الأستاذ الدكتور دبي علي على توجيهاته الصائبة ونصائحه القيمة ومتابعته الدائمة للعمل رغم كثرة انشغالاته

إلى موظفي مكتبة العلوم الاقتصادية والتجارية لجامعة المسيلة، برج بوعريريج، سطيف

إلى كل عمال شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي وحدة برج بوعريريج وأخص بالذكر:

ناصح جودي، السعيد شريفي، ثابت عادل

إلى كل موظفي المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة المناقشة لقبولهم تصحيح هذا العمل

وإلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة أو دعوة صادقة

إهـداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين أطال الله عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي وكل عائلتي وصديقاتي

إلى كل أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعي وأخص بالذكر

أد/دبي علي

إلى كل زملاء الدراسة

إلى كل طالب علم

أهدي هذا العمل

المحتـويـــــات	الصفحة
كلمة شكر	
إهـــــداء	
فهرس المحتويـــات	
قـــائمة الجـــــداول	
قـــائمة الأشكـــــال	
قـــائمة المختصـــرات	
مقدمـــة عـــــامة	أ
الفصل الأول : المرجعية الفكرية للتسيير الكلاسيكي للتكاليف	
تمهيد	11
المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التكاليف	12
المطلب الأول : مـــاهية التكلفة	12
أولا : مفهوم التكلفة	16
ثانيا : موضوع التكلفة	16
ثالثا : سعر التكلفة	17
المطلب الثاني : تصنيف التكلفة	20
أولا : التصنيف الكلاسيكي للتكاليف	20
1- تصنيف التكلفة حسب علاقة العنصر بموضوع التكلفة	20
2- تصنيف التكلفة حسب علاقتها بحجم النشاط	21
3- تصنيف التكلفة حسب عامل الزمن	23
4- تصنيف التكلفة حسب المعيار الوظيفي	23
5- تصنيف التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية	24
6- تصنيف التكلفة حسب النظام المحاسبي المالي	24
ثانيا : التصنيف الحديث للتكاليف	26
1- تصنيف التكلفة حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال	26
2- تصنيف التكلفة حسب الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة	27
3- تصنيف التكلفة حسب التسلسل الهرمي	28
المطلب الثالث : تسيير التكلفة	29
أولا : مفهوم تسيير التكلفة	29
ثانيا : تسيير التكلفة والقرار	31

1- التكلفة وقرار زيادة الإنتاج أو توقيفه 31
2- التكلفة والتأثر بالقرار 32
3- التكاليف غير المحاسبية 33
ثالثا : تسيير التكلفة والقيمة 35
المبحث الثاني : التسيير الكلاسيكي للتكاليف 38
المطلب الأول : مفهوم التسيير الكلاسيكي للتكاليف 38
أولا : تعريف التسيير الكلاسيكي للتكاليف 38
ثانيا : خصائص التسيير الكلاسيكي للتكاليف 39
ثالثا : المعلومات المرتبطة بطرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف 39
المطلب الثاني : طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف 40
أولا : طريقة التكاليف الكلية 40
1- نشأة وتطور طريقة التكاليف الكلية 40
2- مبادئ طريقة التكاليف الكلية 41
3- حساب سعر التكلفة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة 42
4- تقييم طريقة الأقسام المتجانسة 46
ثانيا : طريق التكاليف الجزئية 46
1- طريقة التحميل العقلاني 47
2- طريقة التكاليف المتغيرة 51
3- طريقة التكاليف المباشرة 57
4- طريقة التكاليف الحدية (الهامشية) 59
ثالثا : طريقة التكاليف المعيارية 63
المطلب الثالث : محدودية التسيير الكلاسيكي للتكاليف 68
أولا : تطور المحيط الاقتصادي 68
ثانيا : تغير هيكلة التكاليف 72
خلاصة الفصل 75
الفصل الثاني : المرجعية الفكرية للتسيير الاستراتيجي للتكاليف
تمهيد 77
المبحث الأول : التسيير الاستراتيجي للتكاليف 78
المطلب الأول : ماهية التسيير الاستراتيجي للتكاليف 78
أولا : مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف 78

1- تعريف التسيير الاستراتيجي للتكاليف 78
2- محاور التسيير الاستراتيجي للتكاليف 81
ثانيا : تطور التسيير الاستراتيجي للتكاليف 83
ثالثا : أهداف التسيير الاستراتيجي للتكاليف 84
المطلب الثاني : مراحل ومقومات تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف 85
أولا : مراحل تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف 85
ثانيا : مقومات تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف 86
المطلب الثالث : مقارنة بين التسيير الكلاسيكي والتسيير الاستراتيجي للتكاليف 86
المبحث الثاني : تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف 88
المطلب الأول : تقنية التكلفة المستهدفة 88
أولا : ماهية تقنية التكلفة المستهدفة 88
1- لمحة تاريخية عن تقنية التكلفة المستهدفة 88
2- مفهوم تقنية التكلفة المستهدفة 90
3- مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة 91
ثانيا : الإطار التحليلي لتقنية التكلفة المستهدفة 92
1- الفلسفة الضمنية لتقنية التكلفة المستهدفة 92
2- مراحل تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة 96
ثالثا : تقييم تقنية التكلفة المستهدفة 101
1- مزايا تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة 104
2- الصعوبات التي تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة 104
3- تسيير التكاليف بواسطة تقنية التكلفة المستهدفة 105
المطلب الثاني : تقنية التكلفة على أساس النشاط 105
أولا : ماهية تقنية التكلفة على أساس النشاط 106
1- لمحة تاريخية عن تقنية التكلفة على أساس النشاط 106
2- مفهوم تقنية التكلفة على أساس النشاط 107
3- أهداف تقنية التكلفة على أساس النشاط 111
ثانيا : الإطار التحليلي لتقنية التكلفة على أساس النشاط 111
1- أساسيات تقنية التكلفة على أساس النشاط 111
2- مؤشرات تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط 117
3- خطوات تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط 118

4- تسيير التكاليف بواسطة تقنية التكلفة على أساس النشاط 123
ثالثا : تقييم تقنية التكلفة على أساس النشاط 125
1- مزايا تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط 125
2- الصعوبات التي تواجه تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط 126
المطلب الثالث : التقنيات الحديثة الأخرى للتسيير الاستراتيجي للتكاليف 127
أولا : تقنية دورة حياة المنتج 127
1- مفهوم تقنية دورة حياة المنتج 127
2- استخدامات تقنية دورة حياة المنتج 128
3- تسيير التكاليف بواسطة تقنية دورة حياة المنتج 128
ثانيا : تقنية التحسين المستمر 129
1- مفهوم تقنية التحسين المستمر 129
2- خطوات تطبيق تقنية التحسين المستمر 130
ثالثا : تقنية سلسلة القيمة 131
1- مفهوم تقنية سلسلة القيمة 131
2- أهمية تطبيق تقنية سلسلة القيمة 132
3- تسيير التكاليف بواسطة تقنية سلسلة القيمة 132
رابعا : تقنية الإدارة على أساس النشاط 134
1- مفهوم تقنية الإدارة على أساس النشاط 134
2- أنواع تطبيقات تقنية الإدارة على أساس النشاط 134
3- خطوات تطبيق تقنية الإدارة على أساس النشاط 135
4- مزايا استخدام تقنية الإدارة على أساس النشاط 135
خامسا : تقنية الإنتاج في الوقت المحدد 136
1- مفهوم تقنية الإنتاج في الوقت المحدد 136
2- عناصر تقنية الإنتاج في الوقت المحدد 137
3- أهداف تقنية الإنتاج في الوقت المحدد 137
سادسا : تقنية إدارة الجودة الشاملة 138
1- مفهوم تقنية إدارة الجودة الشاملة 138
2- أهداف تقنية إدارة الجودة الشاملة 139
3- تسيير التكاليف بواسطة تقنية إدارة الجودة الشاملة 140
خلاصة الفصل 141

الفصل الثالث : التسيير الاستراتيجي للتكاليف كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية	
تمهيد	143
المبحث الأول : الإطار النظري للميزة التنافسية	144
المطلب الأول : ماهية الميزة التنافسية	144
أولا : مفهوم وخصائص الميزة التنافسية	144
ثانيا : مراحل تطور الميزة التنافسية	147
ثالثا : أهمية وأهداف الميزة التنافسية	150
المطلب الثاني : أنواع ومحددات ومصادر الميزة التنافسية	151
أولا : أنواع الميزة التنافسية	151
ثانيا : محددات الميزة التنافسية	154
ثالثا : مصادر الميزة التنافسية	157
المطلب الثالث : أدوات تحقيق الميزة التنافسية	159
أولا : التشخيص الاستراتيجي	159
ثانيا : نموذج قوى المنافسة الخمسة	162
ثالثا : الاستراتيجيات العامة للتنافس	165
1- استراتيجية التحكم بالتكاليف	165
2- استراتيجية التميز	173
3- استراتيجية التركيز	175
المبحث الثاني : مساهمة التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية	177
المطلب الأول : مساهمة تقنية التكلفة على أساس النشاط في تحقيق ميزة تنافسية	177
المطلب الثاني : مساهمة تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية	180
المطلب الثالث : مساهمة تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف الأخرى في تحقيق ميزة تنافسية	188
أولا : مساهمة تقنية الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق ميزة تنافسية	188
ثانيا : مساهمة تقنية إدارة الجودة الشاملة في تحقيق ميزة تنافسية	189
ثالثا : مساهمة تقنية سلسلة القيمة في تحقيق ميزة تنافسية	189
خلاصة الفصل	191
الفصل الرابع : دراسة حالة شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي- وحدة برج بوعريريج	
تمهيد	193
المبحث الأول : التعريف بميدان الدراسة	194
المطلب الأول : تعريف مؤسسة الدراسة	194

أولا : المؤسسة الأم 194
ثانيا : بطاقة فنية حول شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي (وحدة برج بوعريريج) 195
ثالثا : أهداف الشركة 197
رابعا : الهيكل التنظيمي للشركة 197
المطلب الثاني : تشخيص الوضعية التنافسية للشركة 202
أولا : التشخيص الاستراتيجي للشركة 202
ثانيا : نموذج القوى الخمس 205
ثالثا : الحصة السوقية الشركة 208
المطلب الثالث : واقع تسيير التكاليف بالشركة 213
أولا : تحليل الوضعية التكاليفية 213
ثانيا : تسيير التكاليف بالشركة 214
المبحث الثاني : محاكاة لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف 229
المطلب الأول : التعريف بالمنتج محل الدراسة 229
أولا : أسباب اختيار المنتج 229
ثانيا : تصميم المنتج 231
ثالثا : مراحل تصنيع المنتج 231
المطلب الثاني : خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة 236
أولا : دراسة السوق 236
ثانيا : تحديد التكلفة المستهدفة 238
المطلب الثالث : تقييم المحاكاة واختبار الفرضيات 245
أولا : مستوى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة 245
ثانيا : مقومات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة 246
ثالثا : معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة 247
رابعا : أهمية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة 247
خلاصة الفصل 249
الفصل الخامس : واقع وأهمية التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
تمهيد 251
المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة 252
المطلب الأول : منهج الدراسة 252
المطلب الثاني : مجتمع الدراسة 253

المطلب الثالث : أدوات الدراسة 254
أولا : أدوات المعالجة الاحصائية 254
ثانيا : أساليب جمع البيانات 255
المبحث الثاني : إختبار أنموذج الدراسة 262
المطلب الأول : خصائص أفراد عينة الدراسة 262
أولا : معلومات حول المستجوب 262
ثانيا : معلومات حول المؤسسة 263
ثالثا : معلومات حول طريقة حساب التكاليف بالمؤسسة 265
المطلب الثاني : تحليل ومناقشة النتائج واختبار الفرضيات 268
أولا : مستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف 268
ثانيا : مقومات تفعيل تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف 279
ثالثا : عراقيل تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف 283
رابعا : مساهمة تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة تنافسية المؤسسة 286
المطلب الثالث : دراسة أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية 294
أولا : تحديد طبيعة علاقة الارتباط بين التسيير الاستراتيجي للتكاليف والميزة التنافسية 294
ثانيا : تحديد طبيعة التأثير بين التسيير الاستراتيجي للتكاليف والميزة التنافسية 296
خلاصة الفصل 302
خاتمـــة عامة 304
قائمة المراجع
الملاحق

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الفصل الأول : المرجعية الفكرية للتسيير الكلاسيكي للتكاليف		
1-I	حساب النتيجة باستعمال طريقة التحميل العقلاني	49
2-I	حساب النتيجة باستعمال طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة	52
3-I	حساب النتيجة باستعمال طريقة التكلفة المتغيرة المطورة	53
4-I	حساب النتيجة باستعمال طريقة التكاليف المباشرة	58
الفصل الثاني: المرجعية الفكرية للتسيير الاستراتيجي للتكاليف		
1-II	مقارنة بين التسيير الكلاسيكي والتسيير الاستراتيجي للتكاليف	87
2-II	الفرق بين التسيير الكلاسيكي للتكاليف وتقنية التكلفة المستهدفة	96
3-II	الفرق بين التسيير الكلاسيكي للتكاليف وتقنية التكلفة على أساس النشاط	110
4-II	الأنشطة المكونة لمسار الفوترة	119
5-II	مصفوفة الأنشطة-مسببات	119
6-II	أمثلة عن الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها	121
الفصل الثالث: التسيير الاستراتيجي للتكاليف كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية		
1-III	مراحل تطور الميزة التنافسية	148
2-III	تشخيص البيئة الخارجية	160
3-III	تشخيص البيئة الداخلية	161
4-III	العوامل الحاسمة للنجاح وفق نموذج القوى الخمس	164
5-III	نتائج تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط	179
الفصل الرابع: دراسة حالة شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي		
1-IV	الفرص المتاحة وكيفية استغلالها	202
2-IV	التهديدات المحتملة وكيفية تجنبها	203
3-IV	نقاط القوة وكيفية استغلالها	204
4-IV	نقاط الضعف وكيفية تقليلها	205
5-IV	أنـــواع الأنـــابيب	208
6-IV	المؤسسات المنافسة وخصائص منتجاتها	209
7-IV	المؤسسات المنافسة وحصصها السوقية	210
8-IV	المؤسسات المنافسة وخصائص منتجاتها	212
9-IV	تطور التكاليف الاجمالية للسنوات 2015 - 2019	213
10-IV	بطاقة المخزون للمادة (FIL A SOUDER ESD 56 1.0)	217

11-IV	بطاقة المخزون للمادة (P3-T714 AGENT DE NETTOYAGE)	217
12-IV	بطاقة المخزون للمادة (ZINKSPARIT L NÏ 224)	218
13-IV	بطاقة المخزون للمادة (ACIDE SULFURIQUE H2 SO4-95%)	218
14-IV	بطاقة المخزون للمادة (ACIER ROND Ø 10 mm)	218
15-IV	بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAF 1.00 × 970 mm F12 T3)	219
16-IV	بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 4.00 × 1040 mm)	219
17-IV	بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 2.50 × 1230 mm)	219
18-IV	بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 2.00 × 1010 mm)	220
19-IV	بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 3.50 × 1010 mm)	220
20-IV	بطاقة المخزون للمادة (ZINC/ ZINC ELECTROLITIQUE)	220
21-IV	بطاقة المخزون للمادة (ARGON-OXYDE DE CARBON)	221
22-IV	تكلفة المواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية	221
23-IV	اليد العاملة المباشرة لإنتاج وحدة أنبوب نوع (152/6m)	222
24-IV	الاهتلاكات المباشرة لإنتاج وحدة أنبوب نوع (152/6m)	224
25-IV	التكاليف المباشرة لإنتاج منتج أنبوب نوع (152/6m)	224
26-IV	التكاليف غير المباشرة لإنتاج منتج أنبوب نوع (152/6m)	227
27-IV	تكلفة الإنتاج الاجمالية لمنتج أنبوب نوع (152/6m)	227
28-IV	المخزون المنتج أنبوب نوع (152/6m)	227
29-IV	أنواع المرشات	230
30-IV	المنتجات المنافسة وخصائصها	237
31-IV	تحديد سعر البيع المستهدف	239
32-IV	حساب التكلفة المستهدفة لمرش A40	240
33-IV	التخفيضات على مستوى المواد المباشرة	242
34-IV	حساب التكلفة المقدرة قبل وبعد التعديل	243
35-IV	النتيجة قبل وبعد استعمال تقنية التكلفة المستهدفة	244
الفصل الخامس: واقع وأهمية التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية		
1-V	توزيع عينة الدراسة	253
2-V	مقياس ليكارت الخماسي	256
3-V	نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ	257
4-V	الاتساق الداخلي لفقرات بعد التكلفة على أساس النشاط	258

5-V	الاتساق الداخلي لفقرات بعد التكلفة المستهدفة	258
6-V	الاتساق الداخلي لفقرات بعد سلسلة القيمة	259
7-V	الاتساق الداخلي لفقرات بعد إدارة الجودة الشاملة	259
8-V	الاتساق الداخلي لفقرات بعد الإنتاج في الوقت المحدد	259
9-V	صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني	260
10-V	صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث	260
11-V	صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع	261
12-V	توزيع عينة الدراسة حسب خصائص المستجوب	262
13-V	توزيع عينة الدراسة حسب خصائص المؤسسة	264
14-V	توزيع عينة الدراسة حسب خصائص المؤسسة	266
15-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط	268
16-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة	270
17-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية سلسلة القيمة	273
18-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية إدارة الجودة الشاملة	275
19-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد	277
20-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مقومات تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف	279
21-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول عراقيل تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف	283
22-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مساهمة تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة تنافسية المؤسسة	287
23-V	نتائج علاقة الارتباط بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف والتكلفة	294
24-V	نتائج علاقة الارتباط بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف والجودة	295
25-V	نتائج علاقة الارتباط بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف والوقت	295
26-V	نتائج تأثير تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة التكلفة	296
27-V	نتائج تأثير تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الجودة	298
28-V	نتائج تأثير تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الوقت	299

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الفصل الأول : المرجعية الفكرية للتسيير الكلاسيكي للتكاليف		
I-1	العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة	14
I-2	مميـــزات التكلفة	15
I-3	العلاقة بين التكلفة وموضوع التكلفة	16
I-4	مراحل حساب سعر التكلفة	18
I-5	سلوك التكاليف	22
I-6	أعباء المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير	25
I-7	تصنيف التكلفة حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال	27
I-8	تصنيف التكلفة حسب التسلسل الهرمي	28
I-9	تطور استخدام مفهوم التكلفة في اتخاذ القرار	35
I-10	الثنـائية تكلفـــة/قيمـــة	37
I-11	مراحل حساب سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة	45
I-12	العلاقة بين التكلفة الكلية وتكلفة التحميل العقلاني	48
I-13	التكاليف المعتبرة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	52
I-14	التكاليف المعتبرة لطريقة التكاليف المتغيرة المطورة	53
I-15	التمثيل البياني لعتبة المردودية	54
I-16	التكاليف المعتبرة لطريقة التكاليف المباشرة	57
I-17	التمثيل البياني للأمثلية الاقتصادية والأمثلية التقنية	62
I-18	التركيز على إرضاء العميل	70
I-19	تطـــور هيكلة التكاليف	72
الفصل الثاني: المرجعية الفكرية للتسيير الاستراتيجي للتكاليف		
II-1	مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف	80
II-2	أصل التكلفة المستهدفة	89
II-3	إجراء تحديد التكلفة المستهدفة	93
II-4	الفرق بين المدخل الكلاسيكي وتقنية التكلفة المستهدفة	95
II-5	المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة	96
II-6	التحكم في التكاليف – نموذج "Makido"	101
II-7	التحكم في التكاليف – نموذج "Sakurai"	102
II-8	مبدأ تقنية التكلفة على أساس النشاط	108

9-II	العلاقة السببية بين الموارد والمنتجات	109
10-II	نموذج سلسلة القيمة لـ "Porter"	112
11-II	العلاقة بين الأنشطة والمسارات	115
12-II	مراحل تطبيق التكلفة على أساس النشاط	122
13-II	التكاليف المتعهد بها والتكاليف المتحملة خلال دورة حياة المنتج	129
الفصل الثالث: التسيير الاستراتيجي للتكاليف كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية		
1-III	دورة حياة الميزة التنافسية	155
2-III	جذور الميزة التنافسية	158
3-III	نموذج القوى الخمس	163
4-III	منحنى الخبرة	167
5-III	الخبرة والوضعية التنافسية	169
6-III	تحديد الأسعار ومراحل النضج	171
7-III	أثر الخبرة على عناصر التكاليف المختلفة	172
8-III	الاستراتيجيات العامة للتنافس	176
9-III	آلية عمل تقنيتي الإدارة على أساس النشاط والتكلفة على أساس النشاط	178
10-III	تحديد التكلفة المستهدفة من أجل تحقيق الميزة التنافسية	183
11-III	التكامل بين التكلفة / الإدارة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة	185
الفصل الرابع: دراسة حالة شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي		
1-IV	الهيكل التنظيمي للشركة	198
2-IV	قوى المنافسة في بيئة الصناعة لشركة أنابيب	207
3-IV	مبيعات الشركة من الأنابيب للفترة 2016-2019	208
4-IV	الحصـــة الســوقيـة للسقي التقليدي	211
5-IV	الحصة السوقية لمحاور الرش	212
6-IV	تطور التكاليف الاجمالية للسنوات 2015 - 2019	214
7-IV	دراسة السوق وتحديد التكلفة المستهدفة	236
8-IV	الحصة السوقية للمرشات	237
9-IV	مبيعات الشركة من مرش Agros35 ومرش A60 للفترة 2017-2019	238
الفصل الخامس: واقع وأهمية التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية		
1-V	نموذج الدراسة	252
2-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط	269

3-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة	271
4-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية سلسلة القيمة	273
5-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية إدارة الجودة الشاملة	275
6-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد	277
7-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مقومات تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف	280
8-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول عراقيل تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف	284
9-V	نتائج إجابات عينة الدراسة حول مساهمة تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة تنافسية المؤسسة	288
10-V	أثر تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة التكلفة	297
11-V	أثر تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الجودة	299
12-V	أثر تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الوقت	300
13-V	ملخص أثر تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في الميزة التنافسية	301

بالانجليزيــة	بالعربيـــة
Cost	التكلفة
Cost Object	موضوع التكلفة
Cost Driver	مسبب التكلفة
Cost Price	سعر التكلفة
Traditional Cost Management	التسيير الكلاسيكي للتكاليف
Full costing Method	طريقة التكاليف الكلية
Impute Rational Method	طريقة التحميل العقلاني
Indirect Cost Method	طريقة التكاليف المتغيرة
Direct Cost Method	طريقة التكاليف المباشرة
Marginal Cost Method	طريقة التكاليف الحدية (الهامشية)
Standard Cost Method	طريقة التكاليف المعيارية
Strategic Cost Management	التسيير الاستراتيجي للتكاليف
Target Costing (TC)	التكلفة المستهدفة
Activity Based Costing (ABC)	التكلفة على أساس النشاط
Life Cycle Costing (LCC)	تكلفة دورة حياة المنتج
Kaizen Costing	التحسين المستمر
Chain Value	سلسلة القيمة
Activity Based Management (ABM)	الإدارة على أساس النشاط
Just In-Time Product (JIT)	الإنتاج في الوقت المحدد
Total Quality Management (TQM)	إدارة الجودة الشاملة
Value Engineering (VE)	هندسة القيمة
Tear-Down Analysis	التحليل المفكك
Competitive Advantage	الميزة التنافسية
Five Forces Model	نموذج القوى الخمس
Cost Leadership Strategy	استراتيجية التحكم بالتكاليف
Differentiation Strategy	استراتيجية التميز
Focus Strategy	استراتيجية التركيز
Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)	برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة عامة

تواجه المؤسسات الجزائرية في الوقت الراهن تحديات بيئية كبيرة، نتيجة الانفتاح الاقتصادي الذي يشهده العالم، مما يخلق مناخا واتجاها جديدين في الأسواق يطلق عليه "عولمة المنافسة " أي تحرير التجارة الخارجية وعرض المنتجات في سوق تنافسية، وهذا التوجه يفرز عنه تحديات أمام المنتجات الوطنية من السلع والخدمات على مواجهة المنافسة الأجنبية في السوقين الداخلية والخارجية، لضمان بقائها واستمراريتها.

في ظل هذه البيئة الحديثة أصبح من الضروري قيام المؤسسات الجزائرية بإعادة النظر في أساليب التسيير بها، وتبني أساليب حديثة تتماشى مع المقاييس المعمول بها على المستوى الدولي، والتي تساعدها على أن تكون أكثر تنافسية في الأسواق، ومن هذه الأساليب أسلوب تسيير التكاليف القائم على التركيز على الجانب الخفي للربحية والمتمثل في جانب التكلفة عن طريق دقة حسابها وتخفيضها على أن يتم ذلك من منظور استراتيجي.

تتعدد تقنيات تسيير التكلفة الحديثة وتتمثل في: التكلفة على أساس النشاط Activity Based Cost، الإدارة على أساس النشاط Activity Based Management، التكلفة المستهدفة Target costing، إدارة الجودة الشاملة Total management quality، تكلفة دورة حياة المنتوج Life cycle costing، التحسين المستمر Kaizen، الإنتاج في الوقت المحدد Just-In Time Production، وغيرها من المفاهيم التي جاءت لتدعم الاتجاه نحو التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

إن قدرة المؤسسة على المنافسة اليوم وتحقيقها لأكبر ربح ممكن تعتمد على الانتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة، أي أن التحكم في التكلفة أصبح يمثل سلاحا تنافسيا مهما وأصبح ينظر للتكلفة على أنها قيد ذو أولوية يتحدد انطلاقا من السوق وهدف يجب بلوغه لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، بعد أن كانت تعتبر مجرد نتيجة لمجهودات التطوير المبذولة.

وعليه فإن تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة يعتمد على مدى تطبيقها لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، كما أن اعتماد هذه التقنيات أصبح أمرا واجبا وليس اختياريا للمؤسسات الطموحة للنجاح والتقدم.

أولا : إشكالية الدراسة

مما سبق يمكن طرح إشكالية الدراسة في السؤال الجوهري التالي:

ما مدى مساهمة التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

وينبثق عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هو واقع تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
2. هل تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المقومات الأساسية لتفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف؟
3. هل تعاني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية صعوبات لتطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف؟
4. ما انعكاسات تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتسيير الاستراتيجي التكاليف على الميزة التنافسية؟

ثانيا : فرضيات الدراسة

على ضوء الإشكالية المطروحة يمكن وضع الفرضيات التالية:

1. **الفرضية الأولى: تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.**

- الفرضية الجزئية الأولى: تطبق المؤسسات محل الدراسة تقنية التكلفة على أساس النشاط.
- الفرضية الجزئية الثانية: تطبق المؤسسات محل الدراسة تقنية التكلفة المستهدفة.
- الفرضية الجزئية الثالثة: تطبق المؤسسات محل الدراسة تقنية سلسلة القيمة.
- الفرضية الجزئية الرابعة: تطبق المؤسسات محل الدراسة تقنية إدارة الجودة الشاملة.
- الفرضية الجزئية الخامسة: تطبق المؤسسات محل الدراسة تقنية الإنتاج في الوقت المحدد.

الفرضية الثانية: تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المقومات الأساسية لتفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

2. **الفرضية الثالثة: تعاني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من عراقيل تحول دون تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف.**
3. **الفرضية الرابعة: يوجد أثر ايجابي لتطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية.**

- الفرضية الجزئية الأولى: يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة التكلفة أقل.
- الفرضية الجزئية الثانية: يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة الجودة.
- الفرضية الجزئية الثالثة: يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة الوقت.

ثالثا : أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة أهميتها من الأهمية المتزايدة لمتغيراتها المتمثلة في التقنيات الحديثة للتسيير الاستراتيجي للتكاليف التي تعد من أهم مواضيع مراقبة التسيير، حيث تعد المصدر الرئيس في زيادة الفرص للتحسين والتطوير في عمليات المؤسسة، من خلال تسيير التكاليف والجودة والأنشطة، ومتغير الميزة التنافسية الذي يعد هدفا يجب تحقيقه باستمرار لضمان استمرار المؤسسات وبقائها في ظل بيئة التصنيع التنافسية.

رابعا : أهداف الدراسة

- التعريف بتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف؛
- معرفة واقع تسيير التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- معرفة واقع ومستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- معرفة مدى توفر المقومات الأساسية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف؛
- معرفة طبيعة العراقيل التي تحول دون تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف؛
- اجراء المزيد من التطبيقات على تقنية التكلفة المستهدفة من أجل تعزيز فكرة هذه التقنية في المؤسسات الجزائرية؛
- امداد المؤسسات الاقتصادية ببعض التوصيات فيما يخص تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف وأثرها على الميزة التنافسية؛

خامسا : حدود الدراسة

- الحدود النظرية: تمت الدراسة النظرية حول تقنيات تسيير التكاليف الكلاسيكية والاستراتيجية وتم التركيز على تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التكلفة على أساس النشاط بينما تم الاختصار نوعا ما في التقنيات الأخرى، كما تمت دراسة الميزة التنافسية وفقا لـ "Porter"، وتم التركيز على ميزة التكلفة والجودة والوقت.
- الحدود المكانية: عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الحدود الزمانية: محدد بالسنوات من 2014 إلى 2021.

سادسا : منهجية الدراسة

سنعتمد في معالجتنا للبحث المنهج التاريخي في سرد تطور تقنيات تسيير التكاليف، والمنهج الوصفي التحليلي الذي يتناسب مع الجانب النظري، ومنهج دراسة الحالة وذلك بإتباع أسلوب المحاكاة المطبق في شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي–وحدة برج بوعريريج، وكذا دراسة عينة من المؤسسات باستعمال أسلوب الاستبيان، وسنعالج البحث من خلال تقسيمه للفصول التالية:

- المرجعية الفكرية للتسيير الكلاسيكي للتكاليف؛
- المرجعية الفكرية للتسيير الاستراتيجي للتكاليف؛
- التسيير الاستراتيجي للتكاليف كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية؛
- دراسة حالة شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي–وحدة برج بوعريريج؛
- واقع وأهمية التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

سابعا: أسباب اختيار الموضوع

هناك أسباب ذاتية وأخرى موضوعية:

1– أسباب ذاتية:

- الرغبة الجادة في البحث في هذا الموضوع والتعمق أكثر في فهم التقنيات الحديثة لتسيير التكاليف.

2– أسباب موضوعية:

- يعد البحث من أكثر المواضيع المطروحة في مجال مراقبة التسيير؛
- إن اختيارنا لهذا الموضوع ناتج عن أهمية التقنيات الحديثة للتسيير الاستراتيجي للتكاليف ودورها في تحقيق ميزة تنافسية؛
- تشخيص واقع تسيير التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ثامنا: الدراسات السابقة

تم التطرق لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف على حدى في الكثير من الدراسات، بينما قليلة هي الدراسات التي تناولتها بشكل متكامل، نذكر منها:

1. دراسة (Collins S.Oboh, Solabomi O.Ajibolade)، بعنوان" Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks, Future Business Journal 3, pp 119–137, 2017.

هدفت الدراسة إلى دراسة مساهمة تقنيات الادارة الاستراتيجية للمحاسبة في صنع القرار الاستراتيجي في البنوك النيجيرية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة، تم توزيعها على 71 مسير بنك مسجل في نيجيريا، وقد توصل الباحثان إلى أن البنوك النيجيرية تطبق الإدارة الاستراتيجية للمحاسبة ليس كمفهوم وإنما كمبدأ للعمل، وهذا ما يساهم بشكل كبير في اتخاذ القرار الاستراتيجي وزيادة الحصة السوقية، كما تدعم هذه الدراسة المقولة السائدة يمكنهم الاستفادة من اعتماد الإدارة الاستراتيجية للمحاسبة كجزء من الاستراتيجيات المصرفية.

2. دراسة (سليمان البشتاوي، طلال جريرة)، بعنوان" أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد01، الأردن، 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الانتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، خاصة في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الجديدة. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استبانة، تم توزيعها على مديري الدوائر المالية والإنتاج والمبيعات، وقد توصلا إلى نتائج أهمها: إن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دورا مهما في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وأن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة ما بين متوسطة وضعيفة.

3. دراسة (Darius Galiaubicas, Rasa Kanapickien)، بعنوان"Contingencies Impact On Strategic Cost Management Usage In Lithuanian Companies, 20th International Scientific Conference Economics and Management, 2015.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استخدام الشركات الليتوانية لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة تم توزيعها على 28 شركة، وقد توصل الباحثان إلى أن تقنية التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط والبانشماركينغ من أكثر التقنيات استعمالا، على خلاف تقنية التكلفة المستهدفة ودورة حياة التكاليف، كما توصل الباحثان إلى أن تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يتأثر بشدة المنافسة والاستراتيجيات المطبقة في الشركة، بينما لا يؤثر حجم الشركة على تطبيقها، كما توصل الباحثان كذلك أن نقص المعرفة بالتسيير الاستراتيجي للتكاليف وتكلفة التطبيق ونقص المعرفة بطبيعة التكاليف غير المباشرة يعد عائقا أمام تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

4. دراسة (Abeer El-Hwaity)، بعنوان" Strategic Cost Management To Maximixe The value of the Organization And Its Competitive Advantage, Applied Study at Industrial Companies at Gaxa strip, Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Master Degree in Accounting and Finance, Islamic University – Gaza, 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية أدوات تسيير التكلفة الاستراتيجية وبيان أهمية التكامل بينها لتعظيم قيمة المؤسسة وتعظيم الميزة التنافسية لها في الشركات الصناعية لقطاع غزة، حيث وضحت انتقال تسيير التكلفة من الدور التقليدي إلى الدور الاستراتيجي والتركيز عليه بشكل واسع، وقد استنتجت الدراسة عدم وجود

نظام تكاليفي فعال في الشركات في غزة، وبينت أهم المعوقات والمزايا التي من الممكن تحقيقها من تطبيق أساليب التكلفة الاستراتيجية، وقد أوصت بضرورة بذل الجهود لإعادة النظر في أنظمة التكاليف المطبقة في بعض الشركات الفلسطينية وتطويرها بما يواكب متطلبات ومتغيرات البيئة الاقتصادية والصناعية لترشيد القرارات الادارية والاستفادة من مزايا استخدام أساليب التكاليف الاستراتيجية في إدارة وتخفيض التكاليف.

5. دراسة (Ibrahim Aksu)، بعنوان "System Dynamics : Approach as a Tool of Strategic Cost Management, The Internatinal Journal of Social Sciences, Vol.15, No.1, 2013."

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في منهج ديناميكيات النظام المتمثل بالعلاقات السببية، أهمية السببية الدائرية (ردود فعل السببية) مع مرور الوقت، كأداة لإدارة التكاليف الاستراتيجية، حيث وضحت بأن سبب عدم تلبية نظم محاسبة التكاليف التقليدية لحاجات إدارة الشركات من المعلومات أدى إلى ظهور ما يسمى بإدارة التكاليف الاستراتيجية أو ما يعرف باسم المحاسبة الادارية الاستراتيجية، وقد توصلت الدراسة إلى أن النجاح في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات يتحقق باستخدام منهج ديناميكيات النظام كأداة من أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بسبب منظور نظامها، واعطاء الفرصة لتصميم السياسة التي تعزز أداء الأعمال من خلال تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية الاكثر شيوعا، مثل تحديد التكاليف المستهدفة ودورة حياة المنتج وتحليل التكاليف الاستراتيجية على أساس تكلفة النشاط التي تستخدم من قبل المحاسبين الإداريين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

6. دراسة (حمدي زعرب)، بعنوان "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين :دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 01، ص ص 29–77، الجامعة الاسلامية، غزة، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى تطبيق شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية، ولإنجاز ذلك قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية، حيث تم توزيع 24 استبانة، اعتمدت جميعها لغايات التحليل. وقد تبين من نتائج الدراسة أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بشكل مبسط وبدون اتباع خطوات منهجية ومنظمة لاتباع الأدوات الاستراتيجية لإدارة التكلفة التي تؤدي دورا رئيسا في الوحدات الاقتصادية –بغض النظر عن نشاطها –حيث تساعد على القيام بالعمليات

الإدارية، وتعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل، كما تساعد في تقييم واتخاذ قرارات الاستثمار في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات .

7. دراسة (فؤاد العفيري)، بعنوان"مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، يومي 19/18 ماي، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، 2010.

هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الاستراتيجية لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية السعودية إقليمياً ودولياً، ووضحت الدراسة أهمية الجمع بين أدوات إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج المرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى استراتيجية إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل والبحث عنه مستقبلا، وقد أوصت الدراسة بضرورة تحديث التكامل بين أدوات إدارة التكاليف لتوفير متطلبات الإنتاج وتخطيط وتصميم المنتجات وتخفيض التكاليف وتقييم المنتجات ومقارنتها بالمنافسين للوصول إلى استراتيجية التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة العميل والبحث عنه مستقبلا.

8. دراسة (Riccardo Silvi, Suresh Cuganesan)، بعنوان" Investigating the Management of Knowledge for Competitive Advantage: A Strategic Cost Management Perspective, Journal of Intellectual Capital, 2007.

هدفت الدراسة إلى تطوير وتطبيق إطار يقوم بفحص فعالية وكفاءة إدارة المعرفة في المنظمات لتحقيق ميزة تنافسية، وذلك بدمج إدارة التكلفة الاستراتيجية وإدارة المعرفة معا، وقد تم استعراض أدبيات إدارة المعرفة وإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد العناصر الرئيسية التي تحدد وتسهل تعزيز الميزة التنافسية، وقد توصل الباحثان إلى تصور إطار عمل لإدارة التكلفة والمعرفة يتيح تحليل كيفية استخدام المعرفة في الأنشطة التنظيمية للمؤسسة بأكثر فعالية وكفاءة.

9. دراسة (Ibrahim El Kelety، 2006)، بعنوان" Towards A Conceptual Framework For Strategic Cost Management The Concept, Objectives And Instruments, Chemnitz University of Technology, Egypt, 2006.

هدفت الدراسة إلى اقتراح شامل للإطار المفاهيمي لإدارة التكاليف الاستراتيجية، حيث أجرت الدراسة تحليلا لآثار التغيرات في بيئة الأعمال التجارية على أنظمة إدارة التكاليف مثل التغيرات في الأسواق وزيادة التركيز على العملاء، والتحولات في أساس المنافسة، والتقدم في مجال تصنيع وتقنيات المعلومات، وأظهرت الدراسة أن الاتجاهات والتغيرات في بيئة الأعمال تؤثر في هيكل التكاليف ودورة حياتها، وبالتالي ينبغي تكييف نظم إدارة التكاليف لتلبية احتياجات بيئة الأعمال بالإضافة إلى ذلك، قيمت الدراسة نظم إدارة التكاليف التقليدية في ضوء الاتجاهات والتغيرات الحديثة في بيئة الأعمال وقدمت بعض الأمثلة التي تؤكد أن إدارة التكاليف التقليدية يجب أن تتحرك باتجاه إدارة التكاليف الاستراتيجية، وقد أوصت الدراسة بضرورة اجراء المزيد من البحوث لتعزيز الإطار المقترح لإدارة التكاليف الاستراتيجية.

10. دراسة (صالح المحمود، محمود رزق)، بعنوان "مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الانسانية والإدارية)، المجلد 06، العدد 02، 2005.

تناولت الدراسة إدارة التكاليف الاستراتيجية من الناحية النظرية، حيث تناولت المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد، ومتطلبات دعم القدرة التنافسية في ظل تلك البيئة، وأثر ذلك على دعم القدرة التنافسية للمنشآت بصفة عامة والشركات المساهمة السعودية بصفة خاصة، ومن الناحية التطبيقية تم استطلاع مدى تطابق أو اختلاف آراء المسؤولين في الشركات المساهمة السعودية في العوامل المؤثرة في درجة المنافسة، والعوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة ومتطلبات دعم هذا المركز والدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم هذا المركز، وقد انتهت إلى أن هناك تبايناً بين آراء المسؤولين في الشركات المساهمة نظرا لاختلاف أوجه الأنشطة بها مما يصعب معه الاتفاق على عناصر موحدة لتصلح لجميع تلك الشركات، وإنما يمكن تحديد العناصر التي تناسب كل مجموعة متقاربة في أوجه نشاطها.

ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسة السابقة:

لقد تناولت بعض هذه الدراسات موضوع الدراسة بشكل جزئي فقد ركزت على تقنية دون سواها كما أنها تناولت الجانب النظري فقط كدراسة (Riccardo Silvi, Suresh Cuganesan)، ودراسة (Ibrahim Aksu) ودراسة (Ibrahim El Kelety).

أما دراسة (العفيري) ودراسة (المحمود ورزق) فقد تناولتا الموضوع بشكل متكامل ولكن بأهداف مختلفة، فالأولى هدفت إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الاستراتيجية لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية السعودية، بينما الثانية تناولت إدارة التكاليف الاستراتيجية، وكلتا الدراستين كانتا من الناحية النظرية فقط.

كما تناولت دراسة (Darius Galiaubicas, Rasa Kanapickien) ودراسة (البشتاوي) ودراسة (Abeer El-Hwaity) ودراسة (حمدي زعرب) التقنيات بشكل متكامل أيضا باستعمال أسلوب الاستبيان في مؤسسات اقتصادية، حيث ركزت هذه الدراسات بشكل أساسي على مدى تطبيق تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية، ومعوقات تطبيقها، وكما ركزت الدراسة الثانية والثالثة كذلك على أهمية تطبيقها في خلق ميزة تنافسية.

يمكن القول أنه إضافة إلى الاسهامات التي قدمتها الدراسات السابقة وغيرها من الدراسات التي تناولت موضوعي التسيير الاستراتيجي للتكاليف والميزة التنافسية، جاءت هذه الدراسة لتبين واقع تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إضافة إلى دراسة أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على تحقيق وتعزيز الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في إطار متكامل بشقيه النظري والتطبيقي، وباستعمال أسلوبين وهما أسلوب المحاكاة من خلال تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة أنابيب، وأسلوب الاستبيان المطبق على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجانب النظري

الفصل الأول

تمهيد :

يعتبر هذا الفصل بمثابة فصل تمهيدي لبقية الفصول حيث يتناول جل المصطلحات الاجرائية المتعلقة بالتكلفة وتسييرها في المؤسسة والتي تعتبر مدخلا لدراستنا؛ إذ يحتل مدخل التكلفة مكانة لا يستهان بها في تحقيق ميزة تنافسية، وتعد التكلفة أحد عوامل النجاح الرئيسية للمؤسسة، إضافة إلى الجودة والوقت والإبداع، وتعتبر محورا رئيسيا للعديد من القرارات الإدارية التي تتخذها المؤسسة.

يحتاج مسير المؤسسة دائما إلى أدوات كمية تمكنه من دراسة وتحليل ظروف نشاط المؤسسة، وهذا على المستوين الداخلي والخارجي، فعلى المستوى الخارجي تحتاج المؤسسة لأن تتعرف على موقعها في السوق وبالتالي مركزها التنافسي، ومنه تحديد الاستراتيجية المثلى للمواجهة، خاصة ما تعلق بالتكاليف والأسعار، أما على المستوى الداخلي فيتطلب الأمر دراسة وتحليل النشاط قصد التعرف على مستوى الأداء خاصة من ناحية مستوى الانفاق والمعبر عنه بالتكاليف الناتجة عن نشاط المؤسسة.

إن التسيير الجيد للمؤسسات وبالخصوص الاقتصادية منها يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في تكاليفها، لذا تسعى المؤسسات إلى التحكم فيها وتسييرها باستعمال طرق معينة وتقنيات مختلفة تمكنها من الوصول إلى أهدافها في تحقيق رضا الزبون الناتج عن زيادة قيمة المنتج لديه مقارنة بالمنتجات المنافسة.

تعتبر طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف واحدة من الأدوات التقنية التي تعتمد لهذا الغرض، وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل إجراء قراءة تحليلية للمفاهيم الأساسية للتكاليف والمفاهيم المرتبطة بها، وتقديم قراءة نقدية للتسيير الكلاسيكي للتكاليف وأهم تقنياته والانتقادات الموجهة له خاصة في بداية الثمانينيات من القرن العشرين.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التكاليف

يعتبر مصطلح التكلفة من أكثر المصطلحات المحاسبية انتشارا وتداولا، وتطور مفهوم التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين حيث اختلف معناها باختلاف الهدف الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه، وبناءا على هذا سنتناول في هذا المبحث المفاهيم المختلفة للتكلفة وكذا المفاهيم المرتبطة بها، وأهم تصنيفاتها الكلاسيكية والحديثة، إضافة إلى تسييرها (التكلفة) وعلاقتها بالقرارات المهمة التي يتخذها مسير المؤسسة وخلق القيمة لدى الزبائن.

المطلب الأول : مـــــاهية التكلفة

أولا : مفهوم التكلفة

تختلف النظرة إلى التكلفة بين الباحثين، فمنهم من ينظر إليها من زاوية محاسبية بحتة ومنهم من يضفي عليها الصبغة الاقتصادية، هذا الاختلاف أدى إلى تعدد تعاريفها.

يعرف المخطط المحاسبي الفرنسي العام "PCG" التكلفة على أنها "مجموعة الأعباء المتعلقة بعنصر معين داخل المخطط المحاسبي".[1] وقد يكون هذا العنصر منتج أو وسيلة استغلال أو مرحلة إنتاج.

كما تُعرف على أنها "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة قد تكون حاضرة أو مستقبلية".[2] بمعنى استنفاذ الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل.

تُعرف التكلفة كذلك على أنها "مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى حصول منفعة".[3] بمعنى أنه ليس بالضرورة تحقق منفعة من وراء هذه التضحية، بل على العكس قد تحدث خسارة، وفي هذه الحالة يمكن اعتبار الخسارة تكلفة، وقد تكون هذه التضحية إما إجبارية كالضرائب والرسوم أو سرقة أو حريق..، وقد تكون اختيارية كالتبرعات.

[1] Patrick Piget: Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion, 6ème édition, Economica, Paris, 2008, p19.

[2] اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون: محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2000، ص06.

[3] محمد علي الجبالي، قصي السامرائي: محاسبة التكاليف، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص09.

كما تُعرف على أنها "قيمة الموارد الاقتصادية المستعملة، وتتكون القيمة من عنصرين:

- الوحدات المستعملة من الموارد؛
- السعر الوحدوي للمورد.

إذاً يمكن اعتبار التكلفة رياضيا كما يلي: التكلفة = الكمية ×السعر" [1] ويعبر عن هذه القيمة بوحدات نقدية.

نخلص مما سبق أن التكلفة بمفهومها العام هي كل ما تضحي به المؤسسة قصد تحقيق أهدافها المسطرة، ويتم قياس هذه التكلفة بوحدات النقد المدفوعة في السلع والخدمات التي تم الحصول عليها.

يتفق المحاسبون والاقتصاديون على أن التكلفة ♣ هي التضحية، لكنهم يختلفون في أساس قياسها بالنقد، حيث أن الاقتصاديين يأخذون بعين الاعتبار التقلبات التي تحدث لقيمة النقود وما تتركه من أثر على تغير قيم السلع والخدمات، بينما المحاسبون يعتمدون مبدأ ثبات وحدة النقد.

تختلف التكاليف عن المصاريف والأعباء حيث يعتبر المصروف "عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى صرف النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل للنقود"،[2] بعبارة أخرى المصروف هو "الانفاق الذي لا يقابله دخول مادي، مثل مصاريف العاملين ومصاريف النقل. [3]

في حين أن العبء هو "الانفاق الذي يقابله دخول منتوج مادي"،[4] أي هو "كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات"،[5] مثل بضاعة مستهلكة، مواد أولية مستهلكة، وتجدر الاشارة إلى أن مصطلح الأعباء يرتبط عموما بالمحاسبة المالية. حيث نجد أغلبية حسابات الصنف ستة من النظام المحاسبي المالي هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصا لأغراض التسيير.

---

[1] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص23.

♣ تعني التكلفة في الفكر الاقتصادي شيئا واحدا فقط وهو تكلفة الفرصة البديلة والتي سيتم تناولها في المطلب الموالي.

[2] ناصر دادي عدون: تقنيات مراقبة التسيير، ج1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص13.

[3] فهيمة بديسي: المحاسبة التحليلية- دروس وتمارين، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص12.

[4] المرجع نفسه، ص12.

[5] درمون هلال: المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004، ص31.

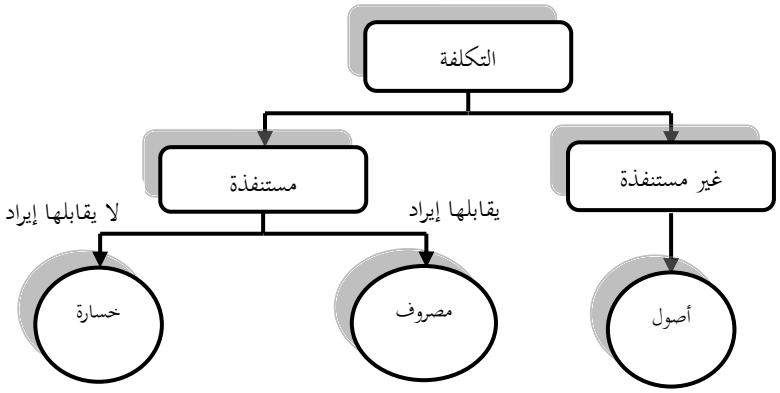
بينما التكاليف هي مجموعة الأعباء والمصاريف المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتوج مادي معين، أو مجموعة منتوجات أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع.[1]

يستعمل مصطلحي التكلفة والمصروف في الحياة العملية كمترادفين إلا أن هذا الاستعمال خاطئ، إذ يمكن القول أن كل مصروف هو تكلفة لكن العكس غير صحيح فليست كل تكلفة مصروف، فقد يُقصد بالتكلفة الأصول كما سبق الذكر، وأساس التفرقة هنا هو مفهوم استنفاذ التكلفة الذي أدخله المعهد الأمريكي للمحاسبين، حيث ينقسم مفهوم التكلفة بصفة عامة إلى:[2]

- **تكلفة غير مستنفذة:** هي تكاليف تساهم في تحقيق إيرادات مستقبلية للمشروع؛
- **تكلفة مستنفذة:** هي تكاليف لا تساهم في خلق إيرادات مستقبلية.

والشكل الموالي يبين لنا بوضوح العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة:

شكل رقم (I-1) : العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة



المصدر:من إعداد الطالبة استنادا لما سبق

حيث أن المصروف عبارة عن تكلفة مستنفذة يقابلها إيراد، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة،[3] وبالتالي فالخسارة –كما سبق الذكر– هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيقها لمنفعة، في حين أن التكلفة غير المستنفذة تعتبر أصلا، حيث يتطابق مفهوم التكلفة غير المستنفذة مع المفهوم الحديث للأصول والتي تعبر عن "منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تمتلكها أو تسيطر عليها وحدة اقتصادية معينة نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية".[4]

---

[1] بربري محمد أمين: محاسبة تحليلية، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص21.

[2] احمد محمد نور وآخرون: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص49، 50.

[3] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص23.

[4] اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص05.

تعرف التكلفة من خلال ثلاث مميزات هـــي: [1]

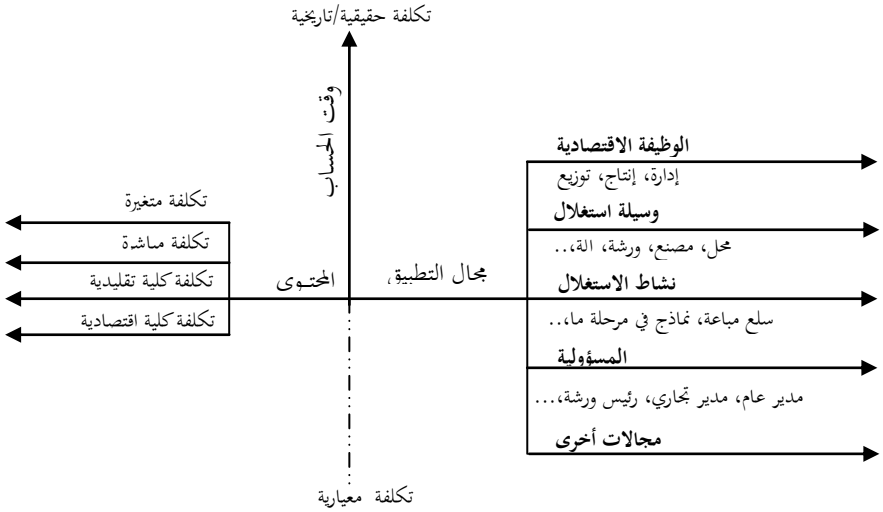
1- مجال التطبيق: يمكن أن يكون وسيلة استغلال، منتج، مرحلة انجاز المنتج،...إلخ؛

2- المحتوى: أي محتوى الأعباء المأخوذة لحساب التكلفة فيمكن أن تؤخذ الأعباء بصفة كلية –سواء كانت تقليدية أو اقتصادية- أو يمكن أن تؤخذ بصفة جزئية بمعنى الفصل بين الجزء الثابت والمتغير أو الجزء المباشر وغير المباشر لفترة محددة؛

3- وقت حساب التكلفة: حساب التكلفة يمكن أن يكون قبليا أي قبل وقت حدوثها وتسمى التكلفة التقديرية، كما يمكن حسابها بعديا وتسمى في هذه الحالة التكلفة الحقيقية أو التاريخية.

يوضح الشكل الموالي المستخرج من المخطط المحاسبي العام مميـــــزات التكلفة:

شكل رقم (I-2) : مميـــــزات التكلفة



Source : Gérard Charreaux : Comptabilité Analytique d'exploitation, L'Harmattan, 2013, p41.

من خلال المميزات الثلاث يمكن الحصول على العديد من التركيبات، كل منها يعطي تكلفة تختلف عن الأخرى وذلك حسب حاجة مسير المؤسسة، كما أن مجال التطبيق تغير من تركيزه المنصب حول الوظيفة الإنتاجية فقط خاصة تكلفة المنتج إلى تركيزه الحالي على تكاليف عناصر أخرى، لذا ظهر مفهوم جديد هو "موضوع التكلفة" كقاعدة لتسيير التكاليف، وهو محل دراستنا في العنصر الموالي.

[1] Abdellah BOUGHABA: Comptabilité Analytique D'exploitation, Berti édition, Alger, 1998, p03.

ثانيا : موضوع التكلفة

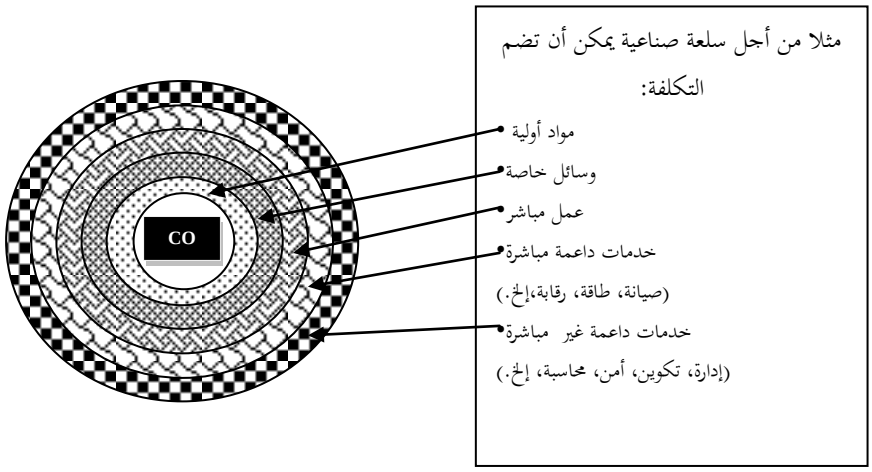
إن ترجمة مصطلح "Cost Object" للعربية لها العديد من المصطلحات هي موضوع التكلفة أو مضمون التكلفة أو غرض التكلفة أو محل التكلفة، وهي مفاهيم حديثة للمصطلح الكلاسيكي "مجال تطبيق التكلفة"، ورغم اختلاف المصطلحات إلا أن معناها واحد.

يُعرف موضوع التكلفة على أنه "أي نشاط أو جزء من مؤسسة أو منتج معين تريد الإدارة أن تحدد تكلفته على حدة "،[1] بمعنى آخر إذا أراد مستخدمو المعلومات المحاسبية معرفة تكلفة شيء ما يسمى ذلك الشيء موضوع التكلفة.

كما يُعرف على أنه "قياس منفصل لتكلفة عنصر ما ذو فائدة"،[2] قد يكون هذا العنصر عبارة عن "المنتجات النهائية والوسيطة، النشاطات، ومراكز التحليل"،[3] ويمكن كذلك أن يكون "خط إنتاج، نموذج modèle، أو عرض خدمة، مشروع، علامة، زبون، نشاط أو قسم في المؤسسة".[4]

من التعاريف السابقة نستنتج أن موضوع التكلفة هو الشيء المراد قياسه بصورة منفصلة ومحددة، فهو المحور الذي تقوم عليه التكلفة، ويتم اختياره على أساس ما يخدم القرارات الإدارية، وتوجد علاقة بين التكلفة وموضوع التكلفة، والشكل الموالي يوضح نظرة مركزة على العلاقة بينهما:

شكل رقم (I–3) : العلاقة بين التكلفة وموضوع التكلفة



Source: Carla MENDOZA et Autres: Coûts et décisions, 2ème édition, Gualino éditeurs, Paris, 2004, p232.

[1] خليل عواد أبو حشيش: محاسبة التكاليف، قياس وتحليل، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2013، ص38.

[2] Y De Rongé: Comptabilité Analytique et Budgétaire, Caroline Sury (ECAP21), p09.

[3] Carla MENDOZA et Autres: Coûts et décisions, 2ème édition, Gualino éditeurs, Paris, 2004, pp 231,232.

[4] Ibid, p35.

CO: Cost Object

نلاحظ من خلال الشكل (I-3) أن كل دائرة هي عبارة عن تكاليف لها علاقة سببية بموضوع التكلفة، بمعنى أن هذا الأخير هو سبب نشوئها، كما نلاحظ أيضا أنه كلما ابتعدنا عن موضوع التكلفة الممثل بمركز الدائرة كلما كانت العلاقة بينه وبين التكاليف صعبة التحديد (القياس).

ثالثا : سعر التكلفة

تعتبر ترجمة مصطلح "Cost Price" ♣ إلى العربية على أساس أنه "سعر التكلفة" مفهوم غير شامل بصفة عامة، وهذا حسب رأي المحاسبين والمسيرين، إذ نجد المصطلح الأكثر دقة هو "التكلفة النهائية" نظرا لمدلوله ومعناه الواقعي، وفيما يلي نورد مفهومه:

يُعرف المعهد الفرنسي للتسيير "IFG"* سعر التكلفة على أنه "مجموعة التكاليف المتعلقة بمجموعة النفقات الضرورية لإعداد ووضع السلع والخدمات في السوق".[1]

كما يعلاف على أنه "مجموعة التكاليف التي يتكلفها منتوج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتوجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع".[2]

من خلال التعريفين السابقين نخلص إلى أن سعر التكلفة أو التكلفة النهائية لسلعة أو خدمة ما، هو مجموع التكاليف ابتداءً من عملية تصور المنتج ثم مرحلة الشراء إلى غاية مرحلة البيع، بما فيها التكاليف المتعلقة بعملية إيصال المنتوج للزبون وخدمات ما بعد البيع.

فسعر التكلفة هو الأساس الذي يُعتمد في تحديد سعر البيع ونتيجة النشاط، غير أن السوق الذي تنشط فيه المؤسسة من شأنه أن يتدخل في تحديد السياسة التسعيرية التي يمكن للمؤسسة اتباعها؛ لذا يعد سعر التكلفة مؤشرا لقياس تنافسية المؤسسة الاقتصادية من خلال مقارنته بأسعار التكلفة للمؤسسات المنافسة.

♣ تطور مصطلح سعر التكلفة في الأدبيات المحاسبية فمن مصطلح "Prix de revient" أي سعر الرجوع إلى "Cout de revient" أي تكلفة الرجوع ثم سعر التكلفة فالتكلفة النهائية، هذا التطور اللفظي سببه تطور البيئة الاقتصادية من سوق تامة إلى سوق تسودها المنافسة وحالة عدم التأكد.

*Institut Français du Gestion

[1] Abdellah BOUGHABA: Op-Cit, p06.

[2] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد: مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1991، ص14.

يتم حساب سعر التكلفة بالعلاقة التالية:[1]

1- في حالة المؤسسة التجارية:

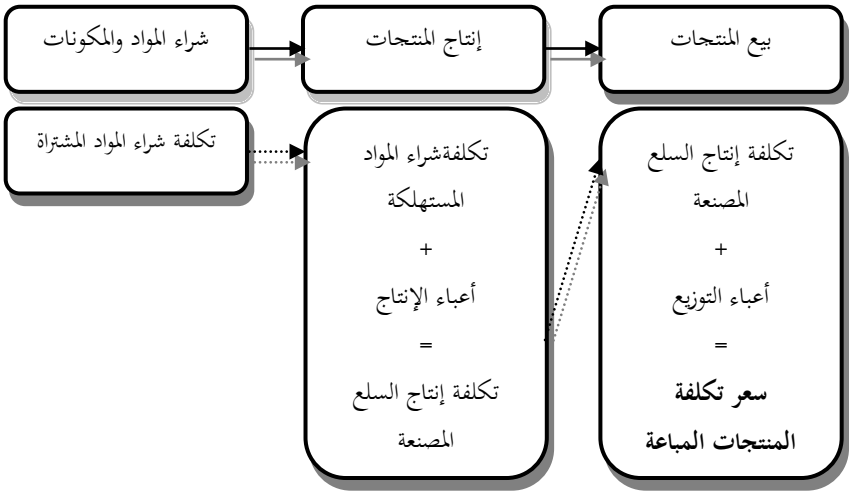
سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

2- في حالة المؤسسة الصناعية (الإنتاجية):

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

يمثل سعر التكلفة السعر الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تبيع به المنتوج دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة، ويتم حسابه وفقا للمراحل الموالية لحساب مختلف التكاليف، كما هو موضح في الشكل أدناه:

شكل رقم (I-4) : مراحل حساب سعر التكلفة



Source: Carla MENDOSA et Autres: Coûts et décisions, 2ème édition, Gualino éditeurs, Paris, 2004, p54.

يمثل الشكل أعلاه دورة الاستغلال ومراحلها الثلاث المتمثلة في شراء المواد الأولية ثم مرحلة الإنتاج ثم البيع، والتكاليف الموافقة لكل مرحلة وطريقة حسابها؛ حيث تمثل عملية الشراء أول مرحلة في النشاط الاستغلالي للمؤسسة وتحسب لها تكلفة هي تكلفة الشراء، وفقا للعلاقة التالية: [2]

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

[1] ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص15.

[2] فهيمة بديسي: مرجع سبق ذكره، ص13.

حيث أن: ثمن الشراء = عدد الوحدات (الكميات) المشتراة × سعر الشراء للوحدة

أما مصاريف الشراء فتتمثل في مختلف أوجه الانفاق المتعلقة بعملية الشراء مثل مصاريف الشحن والنقل (مصاريف مباشرة)، ومصاريف إعداد وتحضير الطلبيات، الاتصال بالموردين (مصاريف غير مباشرة).

في حين تمثل عملية الإنتاج ثاني مرحلة في النشاط الاستغلالي لمؤسسة إنتاجية أو صناعية وتحسب لها تكلفة هي تكلفة الإنتاج، وفقا للعلاقة التالية: [1]

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج

حيث أن تكلفة الشراء تتمثل في المواد المستعملة في العملية الإنتاجية، فالكمية المشتراة ليست بالضرورة هي الكمية المستهلكة في عملية الإنتاج وعليه فإن تكلفة الإنتاج تحسب انطلاقا من تكلفة المواد المستهلكة والتي تحدد وفق طرق تقييم مختلفة،♣ أما مصاريف الإنتاج فتتمثل في اليد العاملة (مباشرة وغير مباشرة)، ساعات تشغيل الآلات، مصاريف الصيانة...إلخ.

في نهاية مرحلة النشاط الاستغلالي تتحمل المؤسسة سواء كانت إنتاجية أو تجارية أعباء متعلقة بعملية البيع أو التوزيع، يتم تحميلها –كما سبق الذكر– مباشرة لسعر التكلفة.

نلاحظ مما سبق تعدد أنواع التكاليف حسب كل مرحلة من مراحل النشاط، وحسب الزاوية التي ينظر من خلالها للتكلفة، وذلك وفقا لتصنيفات مختلفة –كلاسيكية وحديثة– وهذا ما سنتناوله في المطلب الموالي.

---

[1] المرجع نفسه، ص13.

♣ يتم تقييم المواد المستهلكة (المخزون المتجه من المخازن إلى ورشات الإنتاج أو نقاط البيع) وفق:

– طرق التكلفة الوسطية المرجحة والمتمثلة في طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال، طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات (مشتريات الفترة)، طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الادخالات زائد مخزون بداية الفترة.

– طرق استنفاذ المخزون والمتمثلة في طريقة الوارد أولا صادرا أولا (FIFO) أي المخزون القديم يستخدم أولا، طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا (LIFO) أي المخزون الحديث يستخدم أولا، مع العلم أن هذه الطريقة غير معتمدة من قبل النظام المحاسبي المالي SCF.

المطلب الثاني : تصنيف التكلفة

يقصد بتصنيف التكاليف أو تبويبها تقسيم بنود التكاليف إلى مجموعات متجانسة بناءا على أساس معين، وتوجد أكثر من طريقة لتصنيف التكاليف، ويرجع ذلك إلى تعدد الأهداف وتنوع القرارات التي تتخذها الإدارة، وفيما يلي أهم التصنيفات الكلاسيكية والحديثة للتكاليف:

أولا : التصنيف الكلاسيكي للتكاليف

تتعدد التصنيفات الكلاسيكية للتكاليف وفيمايلي أهمها:

1- تصنيف التكلفة حسب علاقة العنصر بموضوع التكلفة:

تصنف التكلفة حسب هذا الأساس إلى:

أ- تكاليف مباشرة: "هي تكاليف يمكن تخصيصها إلى منتج أو نشاط معين دون استعمال العمليات الحسابية"،[1] بمعنى يمكن تخصيصها لموضوع تكلفة معين بسهولة وبدون غموض، ودون معالجة وسيطية، وتتكون هذه التكاليف عادة من: [2]

- **المواد المباشرة:** يقصد بها المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج السلعة والتي تشكل الهيكل الأساسي للسلعة ومثال ذلك المواد الخام، ويمكن تتبع وحساب تكلفة المواد المباشرة بسهولة؛
- **العمل المباشر:** وهي الأجور المباشرة المدفوعة للعاملين في المصنع من عمال وقائمين على الإنتاج.

يُطلق على إجمالي المواد المباشرة والأجور المباشرة مصطلح "التكاليف الأولية" بمعنى أنها تحول أولا ومباشرة على المنتج، كما يُطلق عليها مصطلح "التكاليف الهندسية" أي أنها "تلك التكاليف التي تنتج من علاقات السبب-النتيجة واضحة وصريحة بين المدخلات والمخرجات".[3]

2- تكاليف غير مباشرة:"هي تكاليف لا يمكن تخصيصها مباشرة لموضوع تكلفة، وتحتاج لمعالجة وسيطية لتحميلها على موضوع تكلفة معين".[4] وتصنف هذه التكاليف على حسب علاقتها بالأنشطة الرئيسية للمؤسسة، ونوردها فيما يلي:[5]

---

[1] Alain BURLAUD et Claude SIMON: Comptabilité de gestion, 3ème édition, Librairie vuibert, Paris, 2003, p16.

[2] سليمان مصطفى الدلاهمة: المحاسبة الادارية، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص53.

[3] ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتش: المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص45.

[4] Abdellah BOUGHABA: Op-Cit, p30.

[5] نائل عدس، نضال الخلف: محاسبة التكاليف، مدخل حديث، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص47.

- **مصاريف صناعية غير مباشرة:** تشمل تكلفة المواد والعمالة والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الإنتاج بشكل عام، دون أن ترتبط ارتباطا معين بالذات؛
- **مصاريف البيع والتوزيع غير المباشرة:** وتشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات تسويق وتصريف المنتجات النهائية؛
- **مصاريف إدارية وتمويلية:** وهي عبارة عن المصاريف المتعلقة بالنشاط الإداري والتمويلي.

إن تصنيف التكاليف على أساس أنها مباشرة أو غير مباشرة مرتبط أساسا بموضوع التكلفة، والجدير بالذكر هو أن التكاليف غير المباشرة هي التي تشكل صعوبات في تحميلها لموضوع تكلفة محدد، حيث تحتاج إلى جهد خاص، بخلاف التكاليف المباشرة التي يمكن قياسها وتخصيصها بشكل دقيق وجهد أقل، ويعتبر هذا التصنيف من المبادئ التي تعتمد عليها طريقة التكلفة الكلية التي سيتم دراستها في المبحث الموالي.

2- تصنيف التكلفة حسب علاقتها بحجم النشاط:

تصنف التكلفة حسب علاقتها بحجم النشاط إلى:

أ- تكاليف متغيرة: هي التكاليف التي تتميز بتغيرها مع تغير حجم الإنتاج أي أن تغيرها طردي مع الكمية المنتجة، فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مقدار التكاليف المتغيرة، وإذا انخفض حجم الإنتاج انخفضت التكاليف المتغيرة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة مثل الأجور وأسعار المواد الخام.[1]

ب- تكاليف ثابتة: هي تلك التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير.[2] مثل الايجار واهتلاك المباني والتأمين،..ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى مجموعتين من حيث أثرها المباشر على المؤسسة عند اتخاذ قرارات تؤثر على مقدار تلك التكاليف، وهي:

- **تكاليف ثابتة إلزامية:** هي التكاليف الناتجة عن الاستثمارات في المباني أو في الآلات والمعدات، وهي ذات طبيعة طويلة الأجل لا يمكن التخلص منها في الأجل القصير بدون الاضرار بمصالح المؤسسة والتأثير على قدرتها في الاستمرار، مثال ذلك مرتبات الإدارة العليا، اهتلاك المباني والمعدات، التأمينات،...إلخ؛[3]
- **تكاليف ثابتة إختيارية:** هي تكاليف ثابتة تنشأ سنويا نتيجة قرارات الإدارة وتتعلق بانفاق تكاليف ثابتة في مجالات معينة، مثل تكاليف الإعلان أو البحوث.[4]

---

[1] عبد الناصر نور، عليان الشريف: محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص30.

[2] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص40.

[3] نائل عدس، نضال الخلف: مرجع سبق ذكره، ص50.

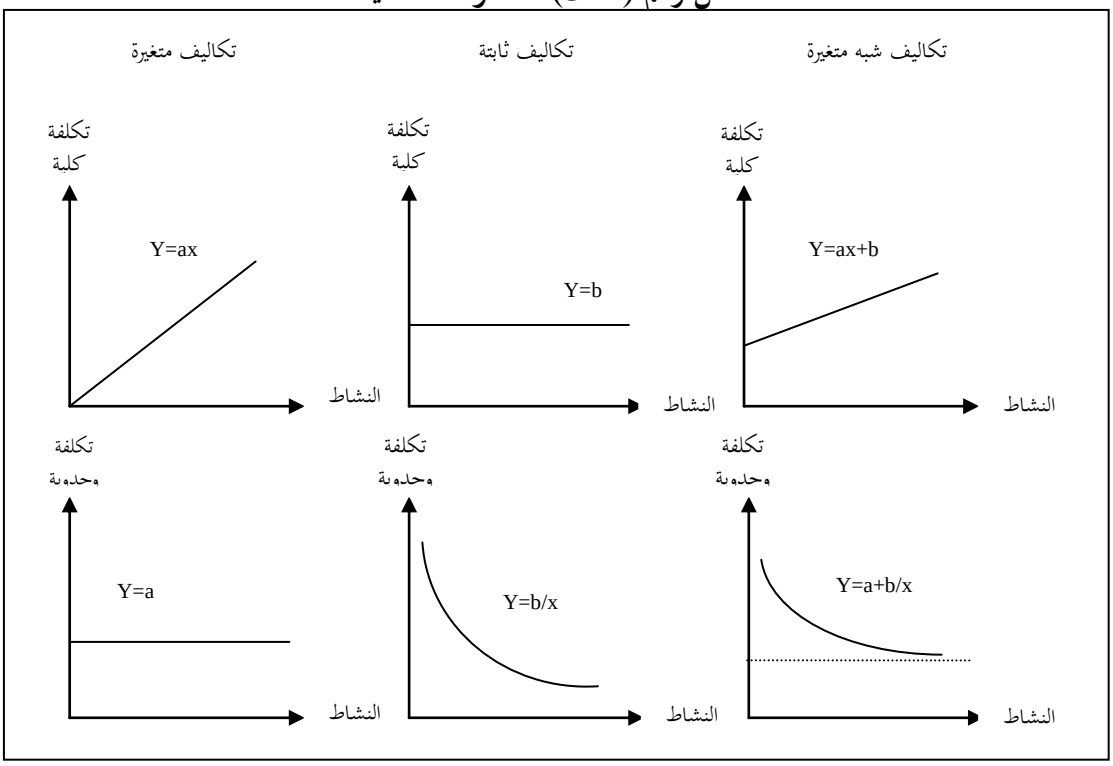
[4] خليل عواد أبو حشيش: محاسبة التكاليف، قياس وتحليل، مرجع سبق ذكره، ص38.

جـ- تكاليف مختلطة: هي التكاليف التي لا يمكن تقسيمها بسهولة إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة، وتتميز بالمرونة حيث يكون جزء منها ثابت والجزء الآخر متغيرا تبعا لحجم الإنتاج، لذلك سميت بالتكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة،[1] وتتمثل في : [2]

- **تكاليف شبه متغيرة:** مثل تكاليف صيانة الآلات هي تكاليف متغيرة تزداد بزيادة حجم الإنتاج وتبقى الصيانة ضرورية في حالة توقف العمل عن الإنتاج ولكن التكلفة تكون ضئيلة؛
- **تكاليف شبه ثابتة:** مثل رواتب العاملين في قسم التصنيع هي تكاليف ثابتة، وعند الاستعانة بعمال إضافيين في حالة زيادة الإنتاج تزداد التكاليف التي هي في الأصل ثابتة فتصبح شبه ثابتة.

يمكن استخدام سلوك التكلفة كأساس لتخطيط الأرباح ودراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح واستخراج عتبة المردودية، ويقصد بسلوك التكلفة طريقة تغير عنصر التكلفة أو بالأحرى كيفية استجابته للتغيرات في حجم النشاط (الإنتاج)، فعندما يتغير مستوى النشاط تبقى بعض عناصر التكاليف ثابتة كما هي، في حين تتغير بعض عناصر التكاليف إما كليا وبنفس نسبة التغير في حجم النشاط أو جزئيا، وتهتم المؤسسة بمعرفة هذا السلوك نظرا لارتباطه بقرارات مستقبلية، والشكل الموالي يوضح سلوك التكاليف:

شكل رقم (I-5) : سلوك التكاليف



Source : Gérard Charreaux : Comptabilité Analytique d'exploitation, L'Harmattan, 2013, p167.

[1] نائل عدس، نضال الخلف: مرجع سبق ذكره، ص51.

[2] عبد الناصر نور، عليان الشريف: مرجع سبق ذكره، ص31.

حيث أن:

y: تكلفة كلية x: مستوى النشاط

a: معدل التكاليف المتغيرة b: مبلغ التكاليف الثابتة

نلاحظ أن:

- التكاليف المتغيرة الكلية متغيرة للنشاط وثابتة للوحدة؛
- التكاليف الثابتة الكلية ثابتة للنشاط ومتغيرة للوحدة؛
- التكاليف شبه المتغيرة الجزء المتغير للنشاط يكون ثابت للوحدة، والجزء الثابت للنشاط يكون متغير للوحدة.

3- تصنيف التكلفة حسب عامل الزمن:

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:[1]

أ- تكاليف فعلية (تاريخية): هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع والخدمات، معززة بمستندات وإثباتات، لا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي.

ب- تكاليف نمطية (معيارية): هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب الوصول إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة، وتستخدمها الإدارة كأداة للرقابة واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة من خلال مقارنتها بالتكاليف الحقيقية لاكتشاف الانحرافات ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة.

4- تصنيف التكلفة حسب المعيار الوظيفي:

تصنف التكاليف حسب المعيار الوظيفي إلى:[2]

أ- تكاليف الإنتاج: تشمل جميع التكاليف من المواد والعمل والخدمات المنفقة على السلعة في مراحل الإنتاج.

ب- تكاليف التسويق: تتمثل في جميع المصاريف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع، وتشمل مصاريف الدعاية والإعلان والبيع ومصاريف النقل والتوزيع وإيجار المعرض..إلخ.

ج- التكاليف الإدارية: هي المصاريف التي تتعلق بإدارة المؤسسة مثل التأمين على المباني...إلخ.

يفيد هذا التقسيم للتكاليف في معرفة مدى مساهمة كل وظيفة في تكاليف المؤسسة، وهذا بدوره يسمح باتخاذ القرارات اللازمة اتجاه كل وظيفة.

[1] رضوان محمد العناتي: محاسبة التكاليف، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص34.

[2] نائل عدس، نضال الخلف: مرجع سبق ذكره، ص51.

5- تصنيف التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية:

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:[1]

أ- تكاليف إيرادية: هي مجموعة النفقات التي تخص السنة المالية وغالبا ما تكون سببا في تحقيق الإيراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل الرواتب والأجور ،أثمان المياه والكهرباء...إلخ.

ب- تكاليف رأسمالية: هي مجموعة النفقات التي تخص وتستفيد منها أكثر من سنة مالية كالأثاث والأراضي والمعدات...إلخ.

6- تصنيف التكلفة حسب النظام المحاسبي المالي SCF * :

يعرف النظام المحاسبي المالي التكاليف على أنها "تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات (المؤونات) وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية"،[2] وتتمثل في مصاريف الصنف السادس التالية:[3]

ح/60 المشتريات المستهلكة؛

ح/61 الخدمات الخارجية؛

ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى؛

ح/63 أعباء المستخدمين؛

ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛

ح/65 الأعباء العملياتية (التشغيلية) الأخرى؛

ح/66 الأعباء المالية؛

ح/67 العناصر غير العادية؛

ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛

ح/69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها.

---

[1] رضوان محمد العناتي: مرجع سبق ذكره، ص36.

*Système Comptable Financier

[2] النظام المحاسبي المالي الصادر بموجب المرسوم 08-156 المؤرخ في: 2008/05/26 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 (الجريدة الرسمية رقم 2008/27 المادة 26).

[3] عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، ط2، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2011، ص ص 81، 82.

تجدر الإشارة إلى أن كل حساب رئيسي من الحسابات سابقة الذكر يتفرع للعديد من الحسابات الفرعية (الثانوية)، كما تجدر الإشارة إلى أن تكاليف المحاسبة المالية لا تتطابق مع التكاليف في محاسبة التسيير، ونميز:[1]

- **أعباء معتبرة:** هي الأعباء الداخلة في تكوين التكلفة النهائية المرتبطة بعملية التشغيل، (متمثلة أساسا في مصاريف الصنف السادس في النظام المحاسبي المالي)، فهي إذاً أعباء مشتركة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير؛
- **أعباء غير معتبرة:** هي مجموع العناصر التي يرى مراقب التسيير أن إدخالها ضمن التكاليف ليس له معنى وتعتبر على أنها فوارق تحميل، فهي أعباء مسجلة في المحاسبة المالية ولكنها لا تدخل في حساب التكلفة في محاسبة التسيير مثل الأعباء الاستثنائية، الاهتلاكات، مصاريف التأسيس؛
- **أعباء إضافية:** هي أعباء نظرية لا نجدها في المحاسبة المالية ولكنها تدخل في حساب التكاليف والتكلفة النهائية لذلك سميت بالإضافية، وتتمثل في مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص وأجر صاحب المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح العلاقة بين أعباء محاسبة التسيير بدلالة أعباء المحاسبة المالية:

شكل رقم (I–6) : أعباء المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير



المصدر: بربري محمد أمين: محاسبة تحليلية، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص28.

يمكن حساب أعباء محاسبة التسيير بدلالة أعباء المحاسبة المالية من العلاقة التالية: [2]

أعباء محاسبة التسيير = أعباء المحاسبة المالية + أعباء إضافية – أعباء غير معتبرة

[1] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد: مرجع سبق ذكره، ص ص119، 120.

[2] فهيمة بديبسي: مرجع سبق ذكره، ص19.

ثانيا : التصنيف الحديث للتكاليف

نظرا لتطور بيئة التصنيع ظهرت مفاهيم حديثة عديدة اعتمدها المسيرون أساسا في تصنيف التكاليف، وعرفت هذه التصنيفات بالتصنيفات الحديثة للتكاليف، نوجزها فيما يلي:

1- تصنيف التكلفة حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال:

تقسم المؤسسة وفق مفهوم سلسلة القيمة♣ إلى مجموعة من الوظائف والأنشطة، حيث يعمل كل نشاط على إضافة قيمة للمنتج في نظر المستهلك، وعليه فإن إرضاء المستهلك (الزبون) هو هدف سلسلة القيمة، وتصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:[1]

أ- تكاليف وظيفة البحوث والتطوير: هي كافة التكاليف الخاصة بخلق وتجريب أفكار جديدة على المنتجات أو الخدمات أو العمليات؛

ب- تكاليف وظيفة التصميم: هي التكاليف الخاصة بوضع تخطيط تفصيلي وهندسي للمنتجات والعمليات الجديدة؛

ج- تكاليف وظيفة الإنتاج: هي تكاليف تحويل الأفكار والتصميمات إلى منتجات أو خدمات مقدمة للعملاء باستخدام الموارد اللازمة لذلك؛

د- تكاليف وظيفة التسويق: هي التكاليف التي تحفز الزبون على اقتناء سلع وخدمات المؤسسة، مثل تكاليف الترويج والإعلان والاشهار وغيرها؛

هـ- تكاليف وظيفة التوزيع: تتمثل في تكاليف تسليم المنتجات من خلال قنوات التوزيع المختلفة؛

و- تكاليف وظيفة خدمة العملاء: هي تكاليف الخدمات التي تقدمها المؤسسة للعميل بعد البيع أي خدمات ما بعد البيع كالضمان والإصلاح والصيانة.

♣ سلسلة القيمة هي مفهوم حديث ظهر سنة 1985 من قبل مايكل بورتر، وستتم دراستها في الفصل الموالي.

[1] Charles T.Horngren and All : Cost Accounting Managerial Emphasis, 14ème Edition, Pearson Prentice, USA, 2012, p06.

لخص " Horngren " هذه التكاليف في الشكل الموالي:

شكل رقم (I–7) : تصنيف التكلفة حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال



Source: Charles T.Horngren and All : Cost Accounting Managerial Emphasis, 14ème Edition, Pearson Prentice, USA, 2012, p46.

إن أغلب المؤسسات لا تعتمد هذا التصنيف لتكاليفها رغم أهميته في الوقت الحالي، ففي ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تشتمل تكلفة المنتج على تكاليف التصنيع فقط.[1]

فالمؤسسات الاقتصادية عموما تستبعد بعض أو كل تكاليف أعلى سلسلة القيمة كتكلفة البحوث والتطوير وتصميم المنتج، وتكاليف نهاية السلسلة المكونة من تكاليف التسويق والتوزيع وخدمة العملاء.

وقد تمثل هذه التكاليف المستبعدة نصف أو أكثر من التكاليف الكلية، وهو ما يجعل النظرة ضيقة لحساب التكاليف؛ حيث ينظر إليها على أنها تخدم المستوى العملياتي فقط في حين يتوجب النظر إليها بنظرة موسعة تعكس مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

2– تصنيف التكلفة حسب الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة:

يعتمد هذا التصنيف كذلك على سلسلة القيمة، وتصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:[2]

أ– تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة: إن مفهوم النشاط الذي يضيف قيمة للمنتج يمثل أمرا هاما في تسيير التكلفة، والأنشطة التي تضيف قيمة هي تلك الأنشطة التي يرى العميل أنها تزيد في منفعة السلعة أو الخدمة التي يشتريها، مثل تكاليف تصميم المنتج بناءا على رغبات العملاء، شراء المواد، ترتيب المصنع...إلخ؛

ب– تكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة: تتمثل في تكاليف الأنشطة التي لا تساهم في خلق قيمة إضافية للمؤسسة وللمنتج وبالتالي لا تضيف ربحية للعميل، ومن أمثلة هذه الأنشطة إعادة تشغيل الآلات، مناولة المواد والاستعداد للإنتاج...إلخ.

[1] Ibid, p46.

[2] ري إتش جاريسون، إيريك نورين: المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص31.

3- تصنيف التكلفة حسب التسلسل الهرمي (الطبقي):

يعتمد هذا التصنيف على تجميع التكاليف في مجموعات مختلفة تسمى أحواض التكلفة وفقا لمسببات التكلفة، أي استنادا لعلاقة السبب-النتيجة بين التكاليف ومسبباتها، ويعرف هذا التصنيف بتصنيف "كوبر" للتكاليف، حيث صنفها لأربعة مستويات هي: [1]

أ- التكاليف على مستوى الوحدة: تتمثل في تكاليف الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة تنتج فيها وحدة المنتج أو الخدمة، مثل تكاليف اصلاح وصيانة الآلات؛

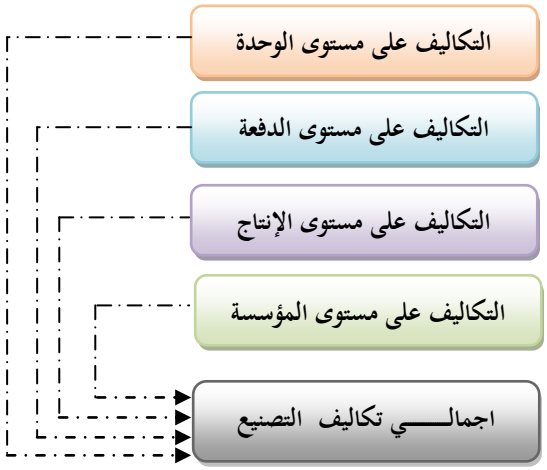
ب- التكاليف على مستوى الدفعة: تتمثل في تكاليف الأنشطة المرتبطة بمجموعة من الوحدات لمنتج أو خدمة، مثل تكاليف تركيب الآلات عند إنتاج دفعة من المنتجات؛

جـ- التكاليف على مستوى الإنتاج: تتمثل في تكاليف الأنشطة الداعمة للإنتاج بغض النظر عن عدد الوحدات أو الدفعات، مثل تكاليف التطوير والفحص ورقابة الجودة؛

د- التكاليف على مستوى المؤسسة: تتمثل في تكاليف الأنشطة المرتبطة بالمؤسسة ككل وتشترك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها، مثل تكاليف الايجار والتأمين والضرائب.

لخص " Cooper " هذه التكاليف في الشكل الموالي:

شكل رقم (I-8) : تصنيف التكلفة حسب التسلسل الهرمي



المصدر: عماد يوسف الشيخ: محاسبة التكاليف، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص110.

تساعد هذه التصنيفات الحديثة للتكاليف أكثر في فهم سلوك التكاليف والأنشطة معا، واتخاذ قرارات أكثر ملائمة عند كافة المستويات، -وسيتم التفصيل فيها في الفصل الموالي- لذا من الضروري تبويب التكاليف بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه، تطبيقا لمفهوم تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة وذلك بهدف تسييرها.

[1] Charles T.Horngren and All : Op-Cit, p149.

المطلب الثالث : تسيير التكلفة

نظرا لتطور التكاليف وتعقدها بسبب التطور الصناعي وإدخال المكننة، ازداد الاهتمام بتسيير التكاليف كونه من أهم عوامل تحديد القدرة التنافسية، لذا سنتناول في هذا المطلب مفهوم تسيير التكلفة والمفاهيم الملازمة له، وعلاقته بالقرار والقيمة.

أولا : مفهوم تسيير التكلفة

تطور مفهوم تسيير التكلفة في أدبيات المحاسبة والتسيير فمن رقابة التكاليف "Contrôle des coûts" إلى تخفيض التكاليف "Réduction des coûts" إلى التحكم في التكاليف "La maitrise des coûts" إلى مصطلح تسيير التكاليف "Gestion des coûts" ، وتتشابه هاته المصطلحات في استعمالها الشائع إلا أنها تختلف من حيث المفهوم.

تعرف الرقابة على التكاليف على أنها "المحافظة على التكاليف في الحدود المحددة مسبقا"، فغرض الرقابة على التكلفة هو تحقيق أهداف المؤسسة باحترام التكاليف التي تم إعدادها في الموازنات (تكاليف معيارية).[1]

فالرقابة على التكاليف هي تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج، وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط بها. وتتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدد فترات سابقة.[2]

حيث تتم رقابة المقدار النقدي (الذي تمثله التكلفة) والعناصر غير النقدية (موضوع التكلفة)، مثل: كميات المواد، وزمن العمل، وعدد العمال، وحجم الطاقة،...والعمل على تفادي الاسراف والتلف والضياع.

رقابة التكاليف ليست مجرد تخفيض التكاليف فقط من خلال منع الاسراف والتلف، بل تعني تشخيص العلاقة بين التكاليف ومنافعها والتأكد من أن هذه التكاليف هي تكاليف مُبررَة.[3]

يستعمل مصطلح صيانة التكاليف "La maintenance des coûts" كمرادف لمصطلح الرقابة على التكاليف وتعرف على أنها "مراقبة التكاليف الفعلية لضمان أنها لن تنحرف عن المعايير التي تم وضعها من خلال الأهداف المخططة للمؤسسة."[4]

---

[1] كمال خليفة أبو زيد: الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 04.

[2] أحمد بركات: مقياس محاسبة التكاليف، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2014، ص ص09، 10.

[3] ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتش: مرجع سبق ذكره، ص293.

[4] Philippe LORINO: Le contrôle de gestion stratégique; La gestion par les activités, Dunod, Paris, 1991, p31.

في حين أن تخفيض التكاليف هو "البحث عن الوسائل والطرق التي تسمح بالتقليل من التكاليف خاصة المتعلقة بتحسين تصميم المنتجات، المسارات والتنظيم"،[1] أي الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى تكاليف أقل منه على سبيل المثال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة، أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المادة المستخدمة من قبل، أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع أو لتخفيض تكلفة العمل الاضافي.[2]

فتخفيض التكاليف ليس رقابة التكاليف فحسب بل هو انجاز نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة المعيارية.[3] كما أن الرقابة على التكاليف تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المؤسسة أما تخفيض التكاليف فيتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمؤسسة.[4]

أما التحكم في التكلفة فهو "لا يعني بالضرورة تخفيضها، بل هو تحقيق للثنائية المثلى أداء/تكلفة، بمعنى الحصول على الأداء المرغوب فيه♣ (فعالية efficacité) وبأفضل تكلفة (فاعلية efficience)"،أي أن تقليص التكاليف لا يجب أن يكون هدفا في حد ذاته بل هو وسيلة للوصول للأهداف المسطرة.[5]

للتحكم في التكلفة يجب مراعاة ثلاثة شروط:[6]

- معرفة طبيعة وأسباب التكلفة؛
- تحديد الأداء الموافق لها؛
- تشجيع المسير بالعمل بثنائية أداء/تكلفة للحصول على نتيجة مطابقة للأهداف.

مما سبق يتضح أن الرقابة على التكاليف تركز على مرحلة الإنتاج بينما تخفيض التكاليف يشمل كل المستويات بما فيها مرحلة تصميم المنتج، ومن خلالهما يمكن تسيير التكلفة.

[1] Ibid, p32.

[2] أحمد بركات: مرجع سبق ذكره، ص10.

[3] كمال خليفة أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص06.

[4] أحمد بركات: مرجع سبق ذكره، ص10.

♣ الفعالية هي بلوغ الأهداف المسطرة بينما الفاعلية تعني بلوغ مستوى النشاط باستهلاك أدنى الموارد.

[5] Henri BOUQUIN: Comptabilité De Gestion, Editions Dalloz, Paris, 1997, p139.

[6] Ibid, p139.

يعد تسيير التكلفة تطورا لمفهوم التحكم في التكلفة، حيث يُعنى بتخفيض التكاليف وفهم سلوكها والتحسين المستمر لها،[1] ويجب أن يكون في ذهن المسير قناعة بأن كل تخفيض في التكاليف ليس بالضرورة إيجابي وليس كل زيادة في التكاليف هي أمر سلبي للمؤسسة، وهذا ما يبرره تصنيف التكاليف على أساس تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة، وتكاليف الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

إذ وجب على المسير أيضا معرفة التكاليف الواجب تخفيضها وكذا عوائد ارتفاع التكاليف، لذا ارتبط هذا المصطلح بمفهومي القرار والقيمة، ويعبر عن هذا الارتباط بالثنائية تكلفة/قرار والثنائية تكلفة/قيمة.

ثانيا : تسيير التكلفة والقرار

إن جوهر عملية اتخاذ القرار هو اختيار البديل الملائم من بين البدائل المتاحة، وهذا الاختيار يعتمد على مصادر مختلفة، وتعتبر التكاليف من أهم المصادر التي يعتمدها المسير في اتخاذ القرارات، وتختلف في طبيعتها ومفهومها وطريقة تحديدها باختلاف نوعية القرار المتخذ،♣ لذا من الضروري تصنيفها بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه، وهذه القرارات تعتمد على أنواع من التكاليف حاولنا تصنيفها إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

1- التكلفة وقرار زيادة الإنتاج أو تقليصه:

- **التكلفة الحدية (الهامشية)**: هذا النوع من التكاليف له طابع اقتصادي أكثر منه محاسبي، وحسب النظرية الاقتصادية، هي تكلفة آخر وحدة منتجة أو تكلفة إنتاج وحدة إضافية.[2] كما تعرف على أنها "الزيادة في مجموع التكاليف والناتجة عن الزيادة في حجم الإنتاج"،[3] بمعنى كم تكلف بالزيادة (تكلفة حدية) أو ما هو الايراد الزائد (إيراد حدي) من عملية إنتاج أو بيع وحدة منتجة إضافية؟

تعتبر هذه التكلفة مؤشر أو مقياس للتسيير يفيد المسير عند اتخاذ قرار قبول طلبية إضافية أو عدم قبولها، ويتم قبولها إذا كانت التكلفة الحدية أقل من الايراد الحدي، كما يفيد هذا المفهوم في تحديد الإنتاج الأمثل الموافق لكمية الإنتاج وذلك عند تساوي التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي، وسيتم التفصيل أكثر عند دراسة طريقة التكلفة الحدية؛

---

[1] Colin DRURY: Management Accounting for Business Decision, 2nd Edition, Thomson Learning, London, 2001, p455.

♣ من أمثلة القرارات التي يتخذها المسير ما يلي:

قرار دخول أسواق جديدة أو أنشطة جديدة أو انتاجه لمنتجات جديدة من عدمه، أو اختيار قنوات توزيع أو تشكيلة منتجات أو اختيار مسارات إنتاج أو تصميم منتجات أو قرار الإنتاج أو المقاولة من الباطن، توسيع ورشات..إلخ.

[2] Carla MENDOZA et Autres: Op-Cit, p57.

[3] فهيمة بديسي: مرجع سبق ذكره، ص10.

– **التكلفة الممكن تجنبها:** هي مجموع التكاليف التي تتلاشى عندما نتخلى عن منتج أو خط إنتاج، فهذه التكلفة تستعمل عندما نريد اتخاذ قرار التراجع عن منتج ما أو خط إنتاج؛

– **التكلفة التفاضلية:** تطبق فقط في حال وجود بدائل مختلفة للاختيار، وهي الفرق بين مجموع تكاليف بديلين عند اختيار أحدهما دون الآخر، مثل مجموع التكلفة الكلية لانتاج سلعة معينة أو التوقف عن إنتاج انتاج تلك السلعة يكون الفرق هو التكلفة التفاضلية عند إختيار أحد البديلين واستبعاد الآخر،[1] فهي إذن التغير في إجمالي التكاليف (زيادة أو نقصان) بسبب التغير في حجم النشاط أو الانتقال بين بديل إلى آخر.

2– التكلفة والتأثر بالقرار:

– **التكلفة الغارقة:** وتسمى كذلك بالتكاليف المطفأة، وهي التكلفة التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم فيها، ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية [2] أي هي التكاليف التي لا تتغير باختلاف القرار فهي إذن غير ملائمة لاتخاذ القرارات، وإن كان يستند إليها في التنبؤ بتكاليف المستقبل، مثل الاهتلاكات والمصاريف المنفقة في البحث والتطوير هي تكاليف تمت في السابق ولا أثر لها على قرار الإنتاج من عدمه؛

– **التكلفة الخاضعة للرقابة:** هي التكلفة التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة، أي أنها ترتبط مباشرة بمستوى معين من السلطة الإدارية، مثل تكلفة العمل المباشرة بقسم الإنتاج يستطيع المشرف على الإنتاج مراقبتها والتأثير فيها،[3] وهناك عاملان يحكمان هذه التكلفة وهما الزمن والمستوى الإداري اللذان يمكنهما مراقبتها (أي التكلفة)؛

– **التكلفة غير الخاضعة للرقابة:** هي التكلفة التي لا تخضع لرقابة مستوى إداري معين وتكون مفروضة عليه، وهذا لا يعني أن تكون هذه التكلفة غير خاضعة للرقابة بصفة عامة فهي قد تكون من صلاحيات مسؤول في مستوى إداري أعلى حيث يستطيع مراقبتها،[4] مثل التكاليف التي تعاقدت عليها المؤسسة يجب تنفيذها بالسعر والكمية المتفق عليه (تكاليف العقود)، كذلك الحال بالنسبة للأجور حيث لايستطيع المشرف على الإنتاج

---

[1] نائل عدس، نضال الخلف: مرجع سبق ذكره، ص ص53، 54.

[2] غسان فلاح المطارنة: مقدمة في محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص35.

[3] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[4] سليمان مصطفى الدلاهمة: مرجع سبق ذكره، ص 64.

التأثير على قيمة الأجر المستحق للعامل لأن ذلك يخضع لنظام الأجور المطبق في المؤسسة، ولكن باستطاعته التحكم في مدى الاستفادة من وقت العامل بزيادة الكفاءة الانتاجية. [1]

تعتبر كثير من التكاليف المستقبلية خاضعة للرقابة إذ يمكن إلغاؤها أو تعديلها قبل وقوعها، ولكن إذا كانت التكلفة المستقبلية محددة بموجب عقد فعلي الأغلب أن تكون غير خاضعة للرقابة.

إن التفرقة بين التكاليف وفقا لامكانية الرقابة عليها أساس تطبيق ما يعرف بمحاسبة المسؤولية، حيث تزداد فعالية الرقابة بربط عنصر التكلفة الذي حدث فعلا بالشخص المسؤول عن إحداثه والذي له سلطة التحكم فيه، وبالتالي يمكن محاسبته ومسائلته بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة مسبقا.[2]

3- التكاليف غير المحاسبية:

- **تكلفة الفرصة البديلة:** وتسمى كذلك بتكلفة الفرصة الضائعة، وهي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر،[3] كما يعبر عن الفرصة البديلة بأنها أقصى منفعة كان يمكن الحصول عليها لو تم اختيار أحسن ثاني بديل.

بالرغم من أن تكلفة الفرصة البديلة لا تظهر في المحاسبة، ولكن لابد أن تؤخذ بعين الاعتبار في القرارات الاستراتيجية كالقيام مثلا بعملية الصنع من طرف المؤسسة ذاتها أو المقاولة من الباطن. [4]

- **التكاليف الخفية:** هي تكاليف غير محاسبية درست لأول مرة من قبل المدرسة السوسيولوجية-الاقتصادية للمؤسسات والمنظمات (ISEOR) تحت اشراف "Heneri SAVALL"،[5] ومن أسباب نشوء هذا النوع من التكاليف في المؤسسة: الغياب، حوادث العمل، تأخر الموظفين، لاجودة المنتجات، انخفاض الإنتاجية،[6] وكمثال على هذا النوع من التكاليف العامل الجديد في المؤسسة قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في في تعطيل زملائه في نفس السلسة الإنتاجية، فينخفض الإنتاج ببعض الوحدات مما يجعل التكلفة الوحدوية ترتفع.

كما ذكرت " Joanna POMIAN" في كتابها "ذاكرة المؤسسة" (Mémoire d'entreprise) "رغم أننا لا نستطيع تقييم قيمة رأس مال المعرفة بطريقة علمية، إلا أن خسارته يمكن تجسيدها فيما يكلف المؤسسة عند

---

[1] لؤي عبد الرحمن: محاسبة التكاليف المتقدمة – قياس وتحليل، دار ومكتبة الكندي للنشر والتزويع، ط1، عمان، 2015، ص98.

[2] نائل عدس، نضال الخلف: مرجع سبق ذكره، ص53.

[3] رضوان محمد العناتي: مرجع سبق ذكره، ص37.

[4] درويش عمار، صالح إلياس: الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية- دراسة حال مصنع النسيج للمواد الثقيلة MANTAL بتلمسان، مجلة رؤى اقتصادية، جامعه الوادي، العدد08، 2015، ص206.

[5] George Langlois et Aut : Op-Cit, p524.

[6] Michel Gervais: Contrôle de Gestion, 9ème édition, Economica, Paris, 2009, p289.

فقدان أحد مساعديها (إطاراتها)، ويمكن تعداد هذه الخسارة بالأرقام إذا أخذنا بعين الاعتبار خسائر الإنتاج، تمديد الآجال اللازمة لتنفيذ مهمة معينة، تمديد العروض، أو حتى فقدان زبون ذو علاقة جيدة مع هذا الإطار"،[1] وهي إشارة صريحة لنوع آخر من التكاليف الخفية هو رأس مال المعرفة.

فالتكاليف الخفية هي ترجمة للثنائية تكلفة/أداء خفي بمعنى أن تخفيض التكلفة يُنظم (constitue) الأداء وتخفيض الأداء يُنشئ تكلفة. [2]

كما أن أصل تسميتها بالتكاليف الخفية لا يدل على أنها تكاليف غير مرئية وإنما لصعوبة حسابها وتقديرها، وفي هذه الحالة على المسير اتخاذ القرارات اللازمة اتجاهها بالتحكم فيها وذلك بتفادي أوإلغاء مسبباتها أو على الأقل محاولة تقليلها.

مما سبق يتضح أن استخدام مفهوم التكلفة في عملية اتخاذ القرارات تطور بشكل ملحوظ، فالتكلفة لم تعد تساهم فحسب في حساب سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة –المدخل الكلاسيكي- بقدر ما تساعد المسير في اتخاذ القرارات والاختيار بين البدائل حسب الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة –المدخل الحديث- لما توفره من معلومات ذات أهمية، وهذا النوع من التكاليف يعرف بالتكلفة الملائمة أو المناسبة وهي "تلك التكاليف المتوقعة مستقبلا والتي تختلف باختلاف بدائل القرار"،[3] فهي إذن تكاليف مرتبطة بقرار معين ولها تأثير أو انعكاس على هذا القرار.

تتصف التكاليف الملائمة بأنها:[4]

- تكاليف مستقبلية محددة مسبقا؛
- يختلف مبلغ التكلفة مع الاختلاف في البدائل المتاحة لمتخذ القرار.

أما إذا لم تتغير التكاليف باختلاف القرار فهي في هذه الحالة غير ملائمة لاتخاذ القرارات ومثال ذلك التكاليف الغارقة كما سبق الذكر، والشكل الموالي يوضح تطور استخدام مفهوم التكلفة في عملية اتخاذ القرارات.

---

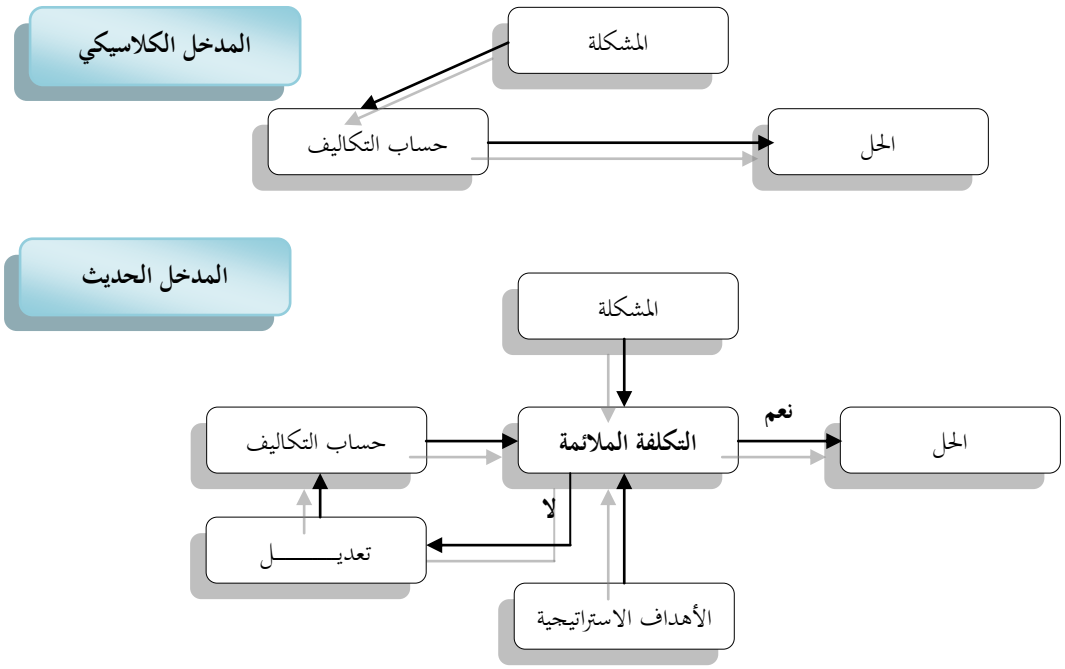
[1] درويش عمار، صالح إلياس: مرجع سبق ذكره، ص206.

[2] Henri Savall, Véronique Zardet: Maitriser les couts et les performances cachés, 2ème édition, Economica, Paris, 1989, p106.

[3] ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتش: مرجع سبق ذكره، ص281.

[4] سليمان مصطفى الدلاهمة: مرجع سبق ذكره، ص65.

شكل رقم (I–9) : تطور استخدام مفهوم التكلفة في اتخاذ القرار



Source: P. mévellec, G. rochery : éléments fondamentaux de comptabilité, Librairie Vuibert, Paris, 1990, p556.

إن التكلفة والقرار مصطلحان متلازمان لا يمكن الفصل بينهما، فكل قرار تتخذه المؤسسة يترتب عنه تكلفة؛ وتعد التكلفة عاملا رئيسيا في اتخاذ القرار، وتعتمد قيمة القرار على طبيعة وجودة ودقة حساب التكلفة.

ثالثا : تسيير التكلفة والقيمة

يحتاج المسير عند اتخاذه للقرارات إلى مجموعة من المعلومات وخاصة تلك المتعلقة بالتكاليف والقيمة التي تضيفها لدى الزبائن أي يحتاج لدراسة الثنائية تكلفة/قيمة أو تكلفة/ميزة لتحقيق استراتيجية المؤسسة.

يستعمل مصطلح القيمة في العديد من المجالات كالفلسفة وعلم الاجتماع وكذلك الاقتصاد، ولكن اهتمامنا هنا على القيمة الاقتصادية للمنتج، ويعرف المعيار الفرنسي قيمة المنتج على أنها "الحكم على المنتج على أساس توقعات ومحفزات الزبائن، معبرا عنه بأهمية تزيد بزيادة اشباع حاجات الزبائن و/أو انخفاض الانفاق على المنتج"، أي أن تعظيم قيمة المنتج تعني تعظيم النسبة بين اشباع حاجات الزبائن وتكلفة المنتج، أي:[1]

القيمة = اشباع احتياجات الزبائن / التكلفة الكلية للمنتج

[1] George Langlois et Aut : Op-Cit, p594.

فالقيمة إذن هي "المبلغ الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل ما تعرضه له المؤسسة من سلع وخدمات"[1] وتجدر الإشارة أن القيمة لا تنشأ فقط من الخصائص المادية للمنتج بل تنشأ كذلك من خصائص أخرى مثل وقت التسليم، مدة ضمان المنتج، سهولة الاستعمال والصيانة، والجمالية، .. ويمكن التمييز بين:

1- قيمة الاستعمال: وتعني منفعة الشيء أو قدرته على إشباع حاجة لدى الإنسان، فالإنسان يحتاج الى الوقاية من البرد ومن ثمّ يشكل الملبس قيمة استعمالية له، ويحتاج إلى الطعام فيشكل له الغذاء قيمة استعمالية أيضا. والقيمة الاستعمالية هي قيمة ذاتية بمعنى أن هذه القيمة لا تستند إلى مقياس محدد دائما، فهي تتعلق بمدى حاجة الفرد وحالته المادية والنفسية.[2]

إذاً القيمة الاستعمالية هي تعبير عن تقويم الشخص للمنفعة وتختلف من شخص إلى آخر وحتى من وقت إلى آخر عند الشخص نفسه، فالأشياء ليس لها صفة أو قيمة بذاتها وإنما تكتسب قيمتها من الشعور بالحاجة إليها والحساسية اتجاهها.

2- قيمة التبادل: هي قيمة تتحدد بمبادلة سلعة أو خدمة مقابل سلعة أو خدمة أخرى، ويعبر عنها بمفهوم نقدي[3] فالقيمة التبادلية تستند إلى معيار موضوعي يسمح بمقارنة قيم البضائع فيما بينها وهي قابلة للقياس بغض النظر عن تقويم الأشخاص ومدى حاجتهم لهذا الشيء.

ترتبط قيمة التبادل بالعرض والطلب فترتفع بزيادة ندرة المنتج وتنخفض بوفرته، فهي إذن ترجمة لحكم مجموعة من الأفراد على هذا المنتج.[4]

يتفق الاقتصاديون على أنه لا يمكن أن يكون للشيء قيمة تبادلية من دون قيمة استعمالية، غير أن الأشياء التي لها عادة قيمة استعمالية أكبر غالبا ما تكون قيمتها التبادلية أدنى والعكس صحيح أيضا،[5] مثل الماء والماس فالقيمة الاستعمالية للماء كبيرة على عكس الماس إلا أن القيمة التبادلية للماس أكبر بكثير منها للماء.

3- قيمة التقدير: هي قيمة ذاتية مرتبطة بمنتج محدد ولا تستوجب حدوث تبادل، ومثال ذلك الحلي لدى المرأة، ربطة العنق للرجل، الموضة، السيارة الفخمة وغيرها من القيم الذاتية التي تدفع العميل لاقتناء المنتج لاكتساب تقدير الآخرين.[6]

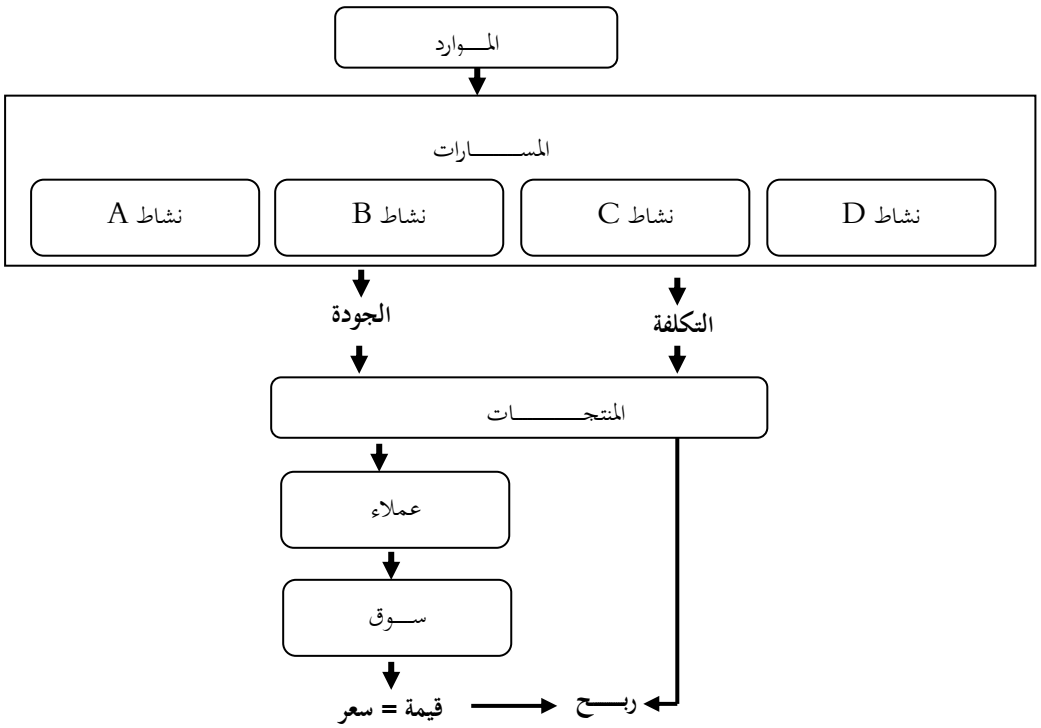
---

[1] Carla MENDOZA et Autres: Op-Cit, p.284
[2] www.arab-ency.com visité le 04/10/2015.
[3] Véronoque Malleret : Peut-On gérer le couple couts-valeur ? Association froncophone de Comptabilité, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome15, Volume1, Paris, 2009, p.7-34, p10.
http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2009-1-page-7.htm
[4] Siddiki Abdallah: Management de la qualité : De l'inspection à l'esprit Kaizen, 2 ème édition, Office des publications Universitaires, Alger, 2008, p292.
[5] www.arab-ency.com visité le 04/10/2015.
[6] Siddiki Abdallah: Op-Cit, p293.

مما سبق يتضح أن قيمة التبادل هي قيمة موضوعية لا يمكن تحقيقها بدون سوق – يحددها العرض والطلب– أما قيمة الاستعمال فهي ذاتية (شخصية) يمكن تحقيقها بوجود شخص واحد، أما قيمة التقدير فهي كذلك قيمة ذاتية لكنها ترتبط بحب التملك للمنتج لا باستعماله. وتختلف القيمة لدى الزبون والـمُنتِج فالقيمة من وجهة نظر الزبون هي المنفعة × السعر بينما من وجهة نظر الـمُنتِج هي وظائف المنتج / التكلفة.

يمكن القول أنه ليس للأشياء قيمة لأن لها تكلفة، وإنما لها تكلفة لأن لها قيمة، والمقصود بالطبع قيمة المنفعة أو القيمة الاستعمالية، كما أن الهدف الأساسي من تسيير التكلفة هو خلق القيمة لدى الزبائن، لذا ارتبط مفهوم تسيير التكلفة بالثنائية تكلفة/قيمة، ويمكن توضيـــح العلاقة بين التكلفة والقيمة في الشكل التالي:

شكل رقم (I–10) : الثنـائية تكلفـــة/قيمـــة



Source: George Langlois et Aut : Contrôle de Gestion, Edition foucher, Paris, 2010, p181.

يمكن القول بأن التكاليف بأنواعها والممثلة بالمـوارد هي مدخلات المؤسسة والقيمة لدى الزبون هي المخرجات التي تضمن ولاء العميل، حيث أكد "Kotler" أن العملاء يختارون بطريقة متزايدة البائعين على أساس القيمة طويلة المدى، وليس على أساس تاريخهم طويل المدى، لذا كلما كانت هذه القيمة كبيرة ومتواصلة والتكاليف في أدنى مستوى ممكن كان الربح أكبر، أما العلاقة بين القيمة والسعر فهذا الأخير ما هو إلا ترجمة نقدية للقيمة وكلما كانت القيمة المدركة من قبل العميل أكبر ارتفع سعر المنتج.

المبحث الثاني: التسيير الكلاسيكي للتكاليف

يعتبر تسيير التكلفة ضرورة لابد للمؤسسة من تطبيقها وذلك بهدف تحديد وقياس تكاليف منتجاتها وخدماتها وذلك استنادا للمثل الإداري القائل "لا نستطيع تسيير ما لا نستطيع قياسه"، لذا سنتناول في هذا المبحث الإطار المفاهيمي للتسيير الكلاسيكي للتكاليف ونتعرف على نشأة ومبدأ مختلف طرقه وكذا مزاياها ومحدوديتها .

المطلب الأول: مفهوم التسيير الكلاسيكي للتكاليف

أولا : تعريف التسيير الكلاسيكي للتكاليف

يعرف التسيير الكلاسيكي للتكاليف على أنه "تحليل بيانات التكاليف وترجمتها إلى معلومات مفيدة للاستفادة منها في التخطيط الاداري والرقابة وفي عمليات اتخاذ القرارات طويلة الأجل وقصيرة الأجل".[1]

ينصب التسيير الكلاسيكي للتكاليف على الأنواع المختلفة للتكاليف التي تحدث داخل المؤسسة والطرق التي يمكن من خلالها الرقابة على هذه التكاليف وكذلك التكاليف المتعلقة بقرارات معينة وما يمكن اجراؤه لهذه التكاليف مستقبلا. [2]

فالتسيير الكلاسيكي للتكاليف هو مجموعة من الطرق والتقنيات التي تستخدم في المعالجة المحاسبية لمختلف التكاليف التي تظهر في شكل أعباء ومصاريف الناتجة عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسة سواء الانتاجية أو التجارية وحتى الخدمية،[3] حيث يرتكز على مفهوم مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف سواء كانت متجانسة أو غير متجانسة.[4]

يقوم التسيير الكلاسيكي للتكاليف على الأسس التالية: [5]

- تحميل التكاليف غير المباشرة بحيث تصب كلها في مراكز الإنتاج؛
- التكاليف غير المباشرة المحملة على كل مركز إنتاج يعاد تحميلها على المنتجات كرقم واحد فقط بموجب معدل تحميل واحد للمركز؛
- معدل التحميل في المراكز يحتسب بموجب معدل أساس تحميل معين، وإن كان أساس التحميل الأكثر شيوعا هو عدد ساعات تشغيل الآلات وعدد ساعات العمل المباشرة وتكلفة المواد الأولية.

---

[1] أقاسم عمر: آلية تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في إدارة تكاليف سلسلة الامداد، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد05، العدد05، 2010 ، ص93.

[2] المرجع نفسه، ص93.

[3] فهيمة بديسي: مرجع سبق ذكره، ص06.

[4] محمود سرور الحريري: المحاسبة الإدارية المتقدمة، ط1، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص19.

[5] المرجع نفسه، ص23.

يفترض التسيير الكلاسيكي للتكاليف أن المنتجات تحدث التكلفة إذ يكون المنتج محور نظام التكاليف،[1] حيث أن المنتجات تستهلك الموارد على أساس حجم مستلزمات وحدة المنتج من الموارد المتاحةكساعات العمل، أو الوحدات المنتجة،[2] ويهدف – من خلال تقنياته (طرقه)– إلى قياس ومراقبة تكاليف المنتج[3] بمعنى أنه يركز على حساب التكلفة، مما يحقق تميز المؤسسة عن طريق تقديم معلومات تمكن المسير من اتخاذ قرارات تحسن مستوى الإنتاج وأنواع المنتجات وتقلل الضياع والتلف.[4]

ثانيا : خصائص التسيير الكلاسيكي للتكاليف

أهم ما تتميز به تقنيات التسيير الكلاسيكي للتكاليف ما يلي:[5]

- تطبق بشكل روتيني وعلى أساس مستمر؛
- تتجه إلى الحفاظ على الوضع الراهن ولا يعاد النظر بطرق أداء الأنشطة الحالية؛
- تؤكد على احتواء التكلفة أكثر من تخفيضها، ويقصد باحتواء التكلفة[6] تقليل الزيادة في التكلفة المتغيرة للوحدة وفي إجمالي التكاليف الثابتة من فترة لأخرى بقدر الإمكان.

ثالثا : المعلومات المرتبطة بطرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف

تتصف مدخلات البيانات والمعلومات في الطرق التقليدية بأنها تعتمد على بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف باعتبارها جزءا متمما للمحاسبة المالية، أما من حيث المخرجات لتحديد التكلفة فيتم:[7]

- تقديم المعلومات اللازمة لاعداد القوائم المالية، مثل تقويم المخزون السلعي، تكلفة إنتاج الدورة، تكلفة الوحدة المنتجة، تكلفة المبيعات،..؛
- تقديم المعلومات اللازمة لاعداد الموازنات التشغيلية الجارية، وذلك على الأساس المعياري أو أحيانا بالاستناد إلى المعلومات التاريخية، مثل موازنة المبيعات، موازنة المشتريات،..

---

[1] حيدر علي المسعودي: إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص116.

[2] محمود سرور الحريري: مرجع سبق ذكره، ص51.

[3] Mohamed M.EL-Dyastry: A Framework to Accomplish Strategic Cost Management, pp 01, 02.

[4] حيدر علي المسعودي: مرجع سبق ذكره، ص116.

[5] المرجع نفسه، ص117.

[6] يوسف أحمد خلف، خالص حسن يوسف: دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد07، العدد18، الفصل الأول، 2012، ص258.

[7] محمود سرور الحريري: مرجع سبق ذكره، ص ص23، 24.

المطلب الثاني : طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف

تتنوع الطرق المحاسبية المعتمدة في إطار التسيير الكلاسيكي للتكاليف، من طرق التكاليف الكلية بحيث يتم إدماج مختلف التكاليف مهما كانت طبيعتها ومصدرها من أجل حساب إجمالي تكاليف الفترة المعبر عنها محاسبيا بسعر التكلفة، والذي يكون الأساس المعتمد في بناء السياسة التسعيرية للمؤسسة، إلى طرق التكاليف الجزئية، أين يتم حساب نتائج مرحلية في شكل هوامش حتى الوصول إلى نتيجة الدورة، مع حساب بعض المؤشرات المحاسبية والتي تعتمد في تحديد مستويات مختلفة لنتائج النشاط وبناء عليها تتخذ جملة من القرارات فيما يخص نشاط المؤسسة، وفيما يلي أهم هذه الطرق:

أولا : طريقة التكاليف الكلية

1- نشأة وتطور طريقة التكاليف الكلية:

تعد طريقة التكاليف الكلية من أقدم طرق حساب التكاليف حيث تم إيجاد أمثلة عن استعمالها في القرن السادس عشر، وتعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتوجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتوجات المباعة،[1] بمعنى تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.[2]

إن طريقة التكاليف الكلية في مفهومها البسيط لم تظهر أولا كأداة للتسيير، وإنما اعتبرت كطريقة للتقييم، ومن ثم فهي تشكل ضمنيا نموذجا للرقابة على سلم القيم الذي يقدمه السوق انطلاقا من نظام الأسعار.[3]

عرفت هذه الطريقة عدة أساليب بفعل التطور الصناعي الذي تطلب إحداث تغييرات في هذه الطريقة وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج، ونجد من بين تلك الطرق طريقة التحميل التقريبية حيث يتم تحميل الأعباء غير المباشرة باستعمال معامل إجمالي واحد، لذلك نجدها تسمى في بعض المراجع بطريقة التحميل الشاملة.[4]

---

[1] Alain BURLAUD et Claude SIMON: Op-Cit, pp 12,13.

[2] عبد الناصر نور، عليان الشريف: مرجع سبق ذكره، ص31.

[3] Alain BURLAUD et Claude SIMON: Op-Cit, p13.

[4] ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص ص35، 36.

تتميز هذه الطريقة بالبساطة والشمولية، وقد طبقت طريقة أخرى أكثر تطورا منها سميت بطريقة مراكز الإنتاج أو مراكز المصاريف، ويتم تحميل الأعباء غير المباشرة باستعمال عدة معاملات حسب كل مركز إنتاج.[1]

ارتبط اسم طريقة التكاليف الكلية بطريقة مراكز التحليل "Centres d'analyse" أو ما يعرف بالأقسام المتجانسة "Sections Homogène" التي ظهرت لأول مرة بفرنسا قبل الحرب العالمية الثانية، من خلال أعمال العقيد "Rimailho" في لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي "CEGOS"*ثم اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية "CNOF"**، وبعد ذلك اعتمدت من طرف لجنة توحيد المحاسبات ***"CNC" بقرار 04أفريل1948 وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947 ثم 1957، وظلت هذه الطريقة بمثابة النظام الأساسي في المخطط المحاسبي لسنة 1982.[2]

2- مبادئ وأسس طريقة التكاليف الكلية:

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف، استنادا للعلاقة السببية بين الإنتاج والتكاليف، أي أنه لولا وجود الإنتاج لما نشأت هذه التكاليف،[3] وتقوم هذه الطريقة على الأسس التالية:[4]

- تُحمل الوحدات المنتجة بجميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أي تحمّل بتكاليف الوظيفة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية؛
- يتم تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة؛
- ضرورة تحديد مخزون أول المدة وآخر المدة من الإنتاج التام والإنتاج قيد التنفيذ على أساس التكلفة الكلية؛
- تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف حيث يتم مقابلة التكاليف الكلية للوحدات المباعة بالإيرادات الكلية لها، ويكون الفرق إما ربحا عند زيادة الإيرادات عن التكاليف وإما خسارة في حالة العكس.

---

[1] ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص36.

*Commission d'Etudes Générales d'Organisation Scientifique
**Comité Nationale d'Organisation Française
***Commission de Normalisation des Comptables
[2]Alain BURLAUD et Claude SIMON: Op-Cit, pp 12,13.

[3] اسماعيل يحي التكريتي: مرجع سبق ذكره، ص139.

[4] عبد الناصر نور، عليان الشريف: مرجع سبق ذكره، ص234.

3- حساب سعر التكلفة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة:

تتمثل مراحل حساب التكلفة وفق طريقة الأقسام المتجانسة في:

أ- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز تحليل):

يعتبر تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل (أقسام متجانسة) أساس هذه الطريقة، ويعرف مركز التحليل على أنه "تقسيم محاسبي للمؤسسة أين تحلل وتجمع عناصر التكاليف غير المباشرة مسبقا لتحمل إلى التكاليف".[1]

يتوافق هذا التقسيم عادة مع التنظيم الوظيفي للمؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع، إدارة،...)"،[2] بمعنى أن مركز التحليل هو جزء من المؤسسة أين تجمع المصاريف الخاصة بعدة أنواع من المنتجات تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل، ويمكن أن يكون مركز التحليل:[3]

- تقسيم حقيقي للمؤسسة يسمى كذلك مركز عمل مثل الورشات، المخازن، المكاتب،...الخ؛
- تقسيم وهمي للمؤسسة يكون مرتبط بوظائفها مثل الإدارة، تسيير الأفراد، التموين، ...الخ، حيث تجمع فيه أعباء يمكن قياسها بواسطة وحدة مشتركة.

بينما القسم المتجانس هو "جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج،...) بحيث له امكانياته، أهدافه، نشاطه الذي يمكن قياسه ومصاريفه..."[4] أي أنه "جزء من النظام المحاسبي يجمع أنشطة متجانسة تقنيا ومتمايزة عن أنشطة المراكز الأخرى".[5]

فالقسم المتجانس ما هو إلا مركز تحليل تتميز أنشطته بالتجانس، بمعنى أنه يمكن اختيار مركز تحليل بطريقة تجعل الأعباء غير المباشرة تتميز بخاصية التجانس، وتسمح هذه الخاصية باستعمال وحدة قياس (معامل تحميل) صحيحة للأعباء غير المباشرة وبالتالي تكلفة وحدة صحيحة.

---

[1] Patrick Piget: Op-Cit, p30.

[2] Brigitte DORIATH et Autres: Comptabilité et gestion des organisations, 7ème édition, Dunod, Paris, 2010, p256.

[3] Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: contrôle de gestion, Manuel et Applications, 2ème édition, Dunod, Paris, 2010, p69.

[4] علي رحال: سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص46.

[5] Didier LECLERE: L'essentiel de la Comptabilité Analytique, 4ème Edition, Edition d'organisation, Paris, 2004, p20.

تجدر الإشارة إلى أن هناك مراكز تحليل ليست لها علاقة مباشرة بالمنتجات، ويؤدي هذا إلى صعوبة تحميل أعبائها إلى المنتجات مباشرة، لهذا الغرض ميّز المخطط المحاسبي الفرنسي نوعين من مراكز التحليل:[1]

1- مراكز التحليل العملية: نشاطها يمكن أن يقاس بواسطة وحدة قياس مادية تسمى وحدة العمل، وتتمثل في ساعات عمل، ساعة عمل آلة، كمية مواد أولية مستهلكة،...

2- مراكز التحليل الهيكلية: نشاطها يقاس بواسطة وحدة نقدية ويحمل بواسطة ما يعرف بمعدل المصاريف "Taux de frais"، وتتمثل هذه المراكز في المراكز الإدارية أو التمويلية.

كما قسم المخطط المحاسبي الفرنسي مراكز التحليل العملية إلى صنفين - في حين أنه لم يورد أي تقسيم لمراكز التحليل الهيكلية - هما:[2]

- **المراكز الرئيسية**: تسمى أيضا أقسام الاستغلال، وهي المراكز التي توضع فيها وسائل الإنتاج والبيع الخاصة بالمؤسسة، ويتشكل نشاط هذه المراكز من عناصر الدورة (شراء - إنتاج – بيع)، ومن هذه المراكز التموين، الورشات، التوزيع، ومراكز تخزين المنتج النهائي، ...
- **المراكز الثانوية**: تسمى أيضا مراكز التسيير، تعمل على تسيير عوامل الإنتاج في المؤسسة وتضمن التنسيق والتنظيم الداخلي فيها، ومن هذه المراكز تسيير المستخدمين، تسيير المعدات، الإدارة المالية، ...

تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تقسيم نموذجي للمؤسسة فيما يتعلق بعدد الأقسام الذي يختلف من مؤسسة لأخرى، حيث يتوقف هذا التقسيم على طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وتنظيمها.

ب- تخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات:

يعرّف التخصيص"Affectation" على أنه تقسيم "Répartition" الأعباء بدون حساب وسيط،[3] وترتبط عملية التخصيص بالأعباء المباشرة كونها توزع مباشرة على موضوع التكلفة دون استعمال حسابات وسيطية كما تم الإشارة إليه في المبحث الأول، ويستعمل هذا المصطلح أيضا في حالة توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل[4] كونها تعتبر مباشرة بالنسبة لهذه الأخيرة، ولهذا فإن عملية التخصيص لا تطرح أي مشكل لتوفر وحدات القياس مثل ساعات العمل، ويتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة المباشرة للمنتجات وذلك بتحميل الأعباء المباشرة لها.

[1]Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Comptabilité de Gestion, 10e édition, Gualino, Paris, 2010, pp 42, 43.
[2]Alain BURLAUD et Claude SIMON: Op-Cit, p18.
[3]Gérard MELYON: Comptabilité Analytique, 3ème Edition, Edition Bréal, Paris, 2004, p25.
[4]Ibid, p25.

ج- تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات:

يعرّف التحميل "Imputation" على أنه تقسيم الأعباء باستعمال حساب وسيط،[1] وترتبط عملية التحميل بالأعباء غير المباشرة كونها تمر بمراحل قبل تحميلها إلى موضوع التكلفة، وتتمثل هذه المراحل في:[2]

المرحلة الأولى: توزع الأعباء غير المباشرة على كل الأقسام الرئيسية والثانوية، ويسمى هذا التوزيع بالتوزيع الأولي، ويسمح هذا التوزيع بالحصول على المجموع الأولي للأعباء المخصصة أو المحملة على كل مركز؛

المرحلة الثانية: وهي استمرار للمرحلة السابقة ويتم فيها توزيع المجموع الأولي للمراكز الثانوية على المراكز الرئيسية ليتم الحصول على المجموع الثانوي لهذه الأخيرة، ويسمى هذا التوزيع بالتوزيع الثانوي؛

تتم عملية التوزيع بطريقتين سواء في مرحلة التوزيع الأولي أو الثانوي وهما:

- بواسطة قياس حقيقي للخدمات وذلك باستعمال الاستهلاكات لكل مركز (مثل وضع عداد)؛
- بواسطة تقديرات وذلك باستعمال مفاتيح التوزيع وهي "نسبة ثابتة مطبقة على عبء تحدد الحصة التي توجه إلى مركز معين".[3] وهي الطريقة الشائعة في الاستعمال رغم ما تشكله من صعوبات للمحاسب.

عند القيام بالتوزيع الثانوي تطبق طريقتين، طريقة التوزيع التنازلي التي تقوم على توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في اتجاه واحد، ولا تراعي تبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية إن وجدت، أو طريقة التوزيع التبادلي التي تقوم على مبدأ تبادل الخدمات بين الأقسام، والتي تعتبر أدق من الأولى لاستعمالها الطريقة الرياضية في الحساب.[4]

المرحلة الثالثة: يتم فيها حساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز، وتعرّف وحدة العمل على أنها "وحدة قياس نشاط المركز، وهي وسيلة لتحميل أعباء المركز إلى تكلفة المنتجات"،[5] حيث يقسم مجموع التوزيع الثانوي لكل مركز على عدد وحدات العمل للحصول على تكلفة الوحدة، وفقا للعلاقة:[6]

تكلفة وحدة العمل = الأعباء الإجمالية للمركز الرئيسي/عدد وحدات العمل

[1] Ibid, p25.
[2] Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: Op-Cit, p71.
[3] Alain BURLAUD et Claude SIMON: Op-Cit, p27.
[4] Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Op-Cit, p44.
[5] Gérard MELYON: Op-Cit, p32.
[6] Brigitte DORIATH et Autres: Op-Cit, p257.

أما في حالة الوحدة نقدية (أي المركز هيكلي) يحسب معدل المصاريف وفقا للعلاقة التالية:[1]

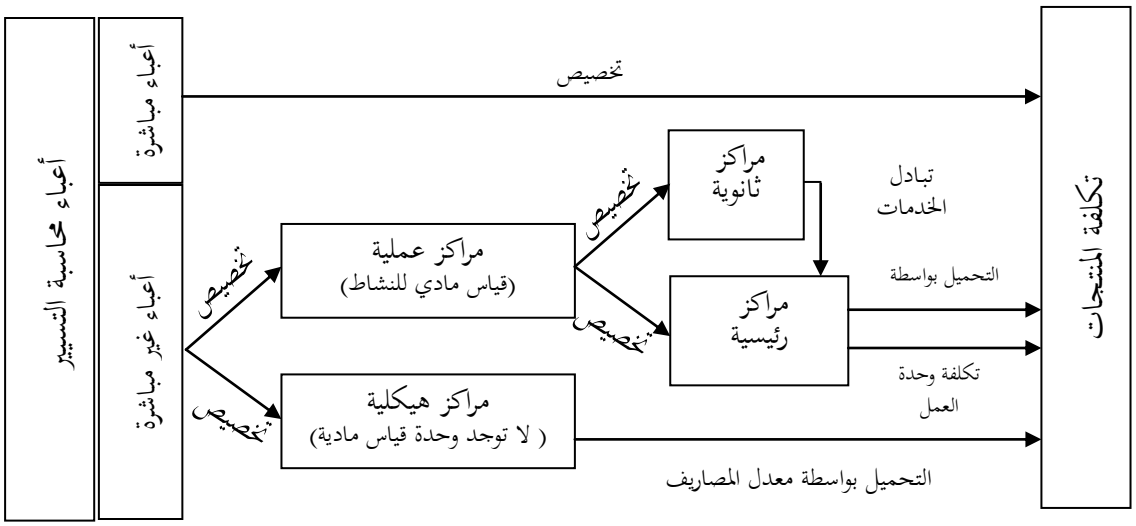
معدل المصاريف = الأعباء الإجمالية للمركز الرئيسي/القيمة بالدينار من المصاريف

يتم بعدها تحميل كل منتج بنسبته من الأعباء غير المباشرة التي هي أساسية في عملية إنتاجه، وذلك بتحديد نصيبه من تكاليف الوحدات المستهلكة لكل مركز ساهم في إنجازه بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج، كما توضحها العلاقة التالية:[2]

تكلفة عدد الوحدات المستهلكة = عدد وحدات العمل × تكلفة وحدة العمل

يمكن توضيح المراحل سابقة الذكر بالشكل الموالي:[3]

شكل رقم (I-11) : مراحل حساب سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة



Source: Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: contrôle de gestion, Manuel et Applications, 2ème Edition, Dunod, Paris, 2010, p70. (modifier)

[1] Ibid, p257.
[2] Ibid, p258.
[3] Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: Op-Cit, p70.

4- تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:

من أهم مميزات وسلبيات طريقة الأقسام المتجانسة ما يلي:[1]

أ- المميزات:

- قياس جزء التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف أو سعر التكلفة؛
- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل شراء، إنتاج، توزيع.

ب- السلبيات:

- لا يمكن حساب التكاليف إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية، بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف؛
- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة؛
- تحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات يعتمد على الاجتهاد والتقدير الشخصي؛
- صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة هي عناصر ثابتة، وبذلك فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتغير عكسيا بتغير حجم الإنتاج، وهذا ينعكس على سعر البيع؛
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر.

ثانيا : طرق التكاليف الجزئية

إذا كانت طريقة التكلفة الكلية القائمة على مبدأ التحميل الكلي قد احتلت مكانة بارزة في أدبيات المحاسبة ومراقبة التسيير، إلا أنها أصبحت فيما بعد غير قادرة على ترشيد بعض القرارات نتيجة التعقد المتزايد للمحيط الاقتصادي وتغيره، مما أدى إلى ظهور طرق مختلفة تقوم على مبدأ التحميل الجزئي، وتتمثل في:

[1] للتوسع أكثر راجع: -ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد: مرجع سبق ذكره، ص121.

-هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه: دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 240-242.

1- طريقة التحميل العقلاني:

أ- مفهوم طريقة التحميل العقلاني:

يعرّف التحميل العقلاني على أنه "طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة".[1] بمعنى أنه عبارة عن عملية يتم من خلالها معالجة التكاليف الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي- لذلك نجدها في بعض المراجع تعرف بطريقة التكاليف المستغلة- والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة.

يعود الفضل في ظهورها إلى أبحاث "GANTT.H" في سنة 1915،[2] وذلك بعد الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة وخاصة في عدم ثبات التكلفة الوحدوية المنتجة.

فالهدف الأساسي لطريقة التحميل العقلاني هو القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة، أي إزالة آثار تغير النشاط على التكاليف الوحدوية، مما يساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القصير.

ب- مبدأ طريقة التحميل العقلاني:

تقوم هذه الطريقة على مبدأ التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من التكاليف الثابتة وتحميله على المنتجات بواسطة معامل التحميل العقلاني، الذي يسمح بإزالة أثر تغيرات حجم الإنتاج في حساب التكاليف،[3] وبهذا تكون التكلفة الكلية معدلة ويتم هذا وفق الخطوات التالية:[4]

- فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛
- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛

معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي / النشاط العادي

- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا؛

التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني

- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا.

---

[1] علي رحال: مرجع سبق ذكره، ص59.

[2] Patrick Piget: Op-Cit, p65.

[3] Thierry JACQOUT, Richard MILKOFF: Comptabilité de Gestion, Dareios&Pearson Education, Paris, 2007, p210.

[4] Alain BURLAUD et Claude SIMON: Op-Cit, p89.

تجدر الإشارة إلى أن النشاط العادي (النظري) مرتبط بمستوى الإنتاج، أي بالطاقة الإنتاجية المتوسطة للمؤسسة، والتي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات والتجهيزات، عدد العمال، وقت العمل، أوقات التعطل والصيانة، أما النشاط الفعلي (الحقيقي) فيقصد به المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج في الفترات المختلفة،[1] ومن خلالهما يتم تحديد معامل التحميل كما سبق ذكره والذي يتخذ الحالات التالية:[2]

1- معامل التحميل >1 أي أن: النشاط الفعلي > النشاط العادي:

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية، فتتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف العادية، والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط ويضاف إلى النتيجة.

2- معامل التحميل = 1 أي أن: النشاط الفعلي = النشاط العادي:

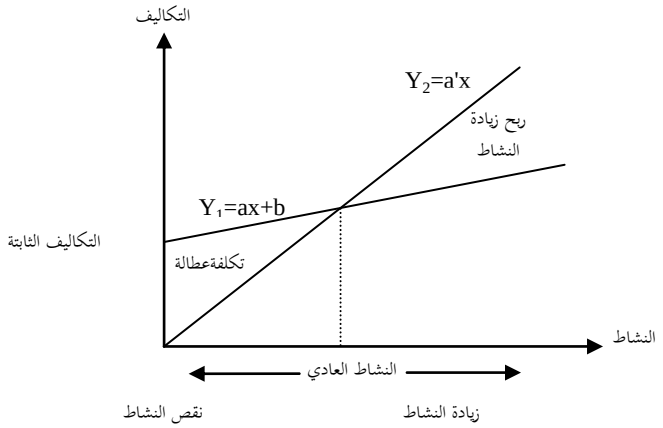
هذا يعني أن التكاليف الثابتة حملت كليا على سعر التكلفة، وعليه فإن الفرق يكون معدوما، وتكون نتائج هذه الطريقة مساوية لها في طريقة التكاليف الكلية.

3- معامل التحميل <1 أي أن: النشاط الفعلي < النشاط العادي:

هذا يعني أن المؤسسة لم تستغل طاقتها بشكل عادي، وعليه فإن الفرق يعتبر تكلفة نقص النشاط (تكلفة عطالة) ويطرح من النتيجة.

الشكل الموالي يوضح العلاقة بين التكلفة الكلية وتكلفة التحميل العقلاني:

شكل رقم (I-12) : العلاقة بين التكلفة الكلية وتكلفة التحميل العقلاني



Source: Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Comptabilité de Gestion, 10e Edition, Gualino, Paris, 2010, p126.

حيث أن:

- المعادلة $y1=ax+b$ تمثل إجمالي التكاليف؛
- المعادلة $y_2=a'x$ تمثل تكلفة التحميل العقلاني.

[1] علي رحال: مرجع سبق ذكره، ص65.

[2] ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص118.

نلاحظ :

- وجود تكلفة عطالة عندما يكون منحنى التكاليف الكلية فوق منحنى تكلفة التحميل العقلاني بمعنى أن المؤسسة لم تستغل طاقتها؛
- وجود ربح عندما يكون منحنى التكاليف الكلية أسفل منحنى تكلفة التحميل العقلاني بمعنى أن المؤسسة استغلت طاقتها فوق النشاط العادي؛
- نقطة التقاطع تدل على توازن المؤسسة بمعنى أنها استغلت طاقتها بشكل كامل دون وجود أي انحرافات.

تتبع طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة نفس منهج طريقة الأقسام المتجانسة ولكن بتقسيم أعمدة الأقسام إلى أعباء ثابتة ومتغيرة.

ج- حساب النتيجة باستعمال طريقة التحميل العقلاني:

الجدول الموالي يبين كيفية حساب النتيجة التحليلية وفقا لهذه الطريقة:

جدول رقم (I-1) : حساب النتيجة باستعمال طريقة التحميل العقلاني

البيـــــان	مدين	دائن
رقم الأعمال		
- سعر التكلفة العقلاني		
= النتيجة التحليلية العقلانية		
+ ربح زيادة النشاط (الفعالية)		
- تكلفة البطالة		
= النتيجة التحليلية الإجمالية (الموافقة لنتيجة طريقة التكاليف الكلية)		
+ الأعباء الإضافية		
- أعباء غير معتبرة		
+ فوارق المخزون (القيمة الحقيقية أكبر من القيمة بالتحميل العقلاني)		
- فوارق المخزون (القيمة الحقيقية أقل من القيمة بالتحميل العقلاني)		
= النتيجة التحليلية الصافية (الموافقة لنتيجة المحاسبة المالية)		

المصدر: ناصر دادي عدون: تقنيات مراقبة التسيير، ج1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص119.

تجدر الإشارة إلى أنه يمكن الجمع بين استعمال طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التحميل العقلاني، حيث يتم تحميل كل قسم بالتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المحملة عقلانيا فقط.

د- تقييم طريقة التحميل العقلاني:

من أهم مميزات وسلبيات طريقة التحميل العقلاني ما يلي:[1]

1- المميزات:

- تحميل الوحدة المنتجة بنصيبها من التكاليف الثابتة التي ساهمت في إنتاجها؛
- ترحيل التكاليف الثابتة غير المستغلة إلى حساب النتيجة وهذا ما يجعل الإدارة تتخذ الإجراءات اللازمة لتشغيل الطاقة غير المستغلة؛
- التخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة؛
- الثبات النسبي في تكلفة الوحدة مع تغير مستويات النشاط.

2- السلبيات:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم؛
- صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خاصة في حالة وجود تكاليف نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بينهما؛
- تقييم المخزونات النهائية (منتوجات أو مشتريات) التي تظهر في الميزانية الختامية تكاليفها تكون أعلى من الحقيقية عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي، والعكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط ويكون هناك تخزين للمصاريف العامة.

2- طريقة التكاليف المتغيرة:

أ- مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة:

ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة لأول مرة في أمريكا في سنة 1936 بكتابات "Jonathan Harris" تحت إسم "Direct Costing" الذي لا يعني التكاليف المباشرة بل المتغيرة، وهذه التسمية المنحرفة سببها وجود شبه كبير بين التكاليف المتغيرة والمباشرة، إذ أن أغلب المصاريف المباشرة من مواد أولية ويد عاملة تعتبر متغيرة إلا أن هذا لا يعني أن التكاليف المتغيرة تتقابل مع التكاليف المباشرة، وانتقلت فيما بعد في الخمسينات إلى أوروبا

[1] تم الاعتماد على: -ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص133.
-هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه: مرجع سبق ذكره، ص250.

وبالضبط إلى إنجلترا بإسم "Marginal Costing" أي التكلفة الهامشية، وسبب هذه التسمية التي تتشابه مع طريقة التكاليف الحدية حساب النتائج على أساس الهوامش على التكاليف المتغيرة، ثم انتقلت إلى فرنسا.[1]

تعرّف طريقة التكاليف المتغيرة (النسبية) على أنها طريقة لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح، وتعتمد على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح،[2] وتطبق في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة.[3]

ب- مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة:

تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو لغرض اقتصادي تحليلي، أي تحليل النتيجة وليس حسابها.[4]

يتم تحميل المنتجات بالتكاليف المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وتستبعد التكاليف الثابتة، وهذا بغرض الفصل بين القرارات الطويلة الأجل التي تتعلق باستراتيجية سير أعمال المؤسسة والقرارات التي تتعلق بفترة الاستغلال؛ نظرا لكون التكاليف الثابتة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية، وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة لقياسها وتحميلها، وتحمل بذلك في نهاية الدورة عند حساب النتيجة الصافية.

ج- حساب النتيجة باستعمال طريقة التكاليف المتغيرة:

هناك نوعين لحساب النتيجة وفق هذه الطريقة هما:

ج-1- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:

تقوم هذه الطريقة على أساس حساب هامش على التكلفة المتغيرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال وإجمالي التكلفة المتغيرة، وبطرح التكاليف الثابتة من هذا الهامش نحصل على النتيجة،[5] فهذه الطريقة البسيطة تدخل التكاليف المتغيرة فقط في حسابها وتهمل التكاليف الثابتة، والشكل الموالي يبين التكاليف المعتبرة في حسابها والمتمثلة في المساحة المضللة:

---

[1] ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص ص 136، 137.

[2] علي رحال: مرجع سبق ذكره، ص70.

[3] عبد الكريم بويعقوب: المحاسبة التحليلية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص179.

[4] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد: مرجع سبق ذكره، ص122.

[5] ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص ص 135، 136.

شكل رقم (I–13) : التكاليف المعتبرة لطريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة
التكاليف المباشرة	1	3
التكاليف غير المباشرة	2	4

Source: Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: contrôle de gestion, Manuel et Applications, 2ème Edition, Dunod, Paris, 2010, p160.

يمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة في الجدول الموالي:

جدول رقم (I–2) : حساب النتيجة باستعمال طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

النشاطات أو المنتجات	منتوج1	منتوج2	منتوج3	المجموع
1. رقم الأعمال (خارج الرسم)	–	–	–	
2. التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة (التكلفة المتغيرة للتوزيع + التكلفة المتغيرة للإنتاج)	–	–	–	
3.الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية (2–1)	–	–	–	
4. التكاليف الثابتة غير الموزعة				X_1
5. نتيجة الاستغلال (3–4)				X_2

المصدر: بويعقوب عبد الكريم: المحاسبة التحليلية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص181.

تجدر الإشارة إلى أن هذا الهامش يجب أن يغطي التكاليف الثابتة للمؤسسة للحصول على نتيجة موجبة.

ج–2– طريقة التكاليف المتغيرة المطورة:

تعرف أيضا بطريقة التكاليف الخاصة "Méthode du couts spécifiques"[1] وتعتبر تطورا للطريقة السابقة، ومن خلالها يتم تحميل المنتجات بـ:[2]

- مجموع التكاليف المتغيرة المباشرة؛
- مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة؛
- مجموع التكاليف الثابتة المباشرة.

الشكل الموالي يبين التكاليف المعتبرة في حسابهاوالمتمثلة في المساحة المضللة:

[1]Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI:Op-Cit, p162.
[2]Y De Rongé: Op-Cit, p93.

شكل رقم (I-14) : التكاليف المعتبرة لطريقة التكاليف المتغيرة المطورة

	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة
التكاليف المباشرة	1	3
التكاليف غير المباشرة	2	4

Source: Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: contrôle de gestion, Manuel et Applications, 2ème Edition, Dunod, Paris, 2010, p162.

يمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة في الجدول الموالي:

جدول رقم (I-3) : حساب النتيجة باستعمال طريقة التكلفة المتغيرة المطورة

النشاطات أو المنتجات	منتوج1	منتوج2	منتوج3	المجموع
1. رقم الأعمال (خارج الرسم)	–	–	–	
2. التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة	–	–	–	
(التكلفة المتغيرة للتوزيع + التكلفة المتغيرة للإنتاج)				
3.الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية (1-2)	–	–	–	
4. التكاليف الثابتة الخاصة	–	–	–	
5. الهامش على التكاليف الخاصة* (3-4)	–	–	–	
6. التكاليف الثابتة المشتركة				X_1
7. نتيجة الاستغلال (5-6)				X_2

المصدر: عبد الكريم بويعقوب: المحاسبة التحليلية، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص182.

حسب هذه الطريقة تقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ثابتة مباشرة وتكاليف ثابتة غير مباشرة، والمنتج يحمل بكل التكاليف باستثناء التكاليف الثابتة غير المباشرة كما يوضحه الشكل أعلاه، وتقوم هذه الطريقة على أساس حساب هامش على التكلفة المتغيرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال وإجمالي التكلفة المتغيرة، وبطرح التكاليف الثابتة الخاصة بالمنتج (ثابتة مباشرة) من هذا الهامش نحصل على هامش على التكاليف الخاصة، وبطرح التكاليف الثابتة المشتركة (ثابتة غير مباشرة) نحصل على النتيجة.

*الهامش على التكاليف الخاصة "Marge sur couts spécifique" أي التكاليف الخاصة بالمنتج، يعرف كذلك بهامش المساهمة "Marge de contributions" أي مساهمة المنتج في تغطية التكاليف غير المباشرة.

د- استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة:

تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة كما سبق الذكر طريقة لتحليل النتيجة وليس حسابها، فهي تهدف إلى دراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح، وتعتمد في تحليلها على مؤشرات هي:

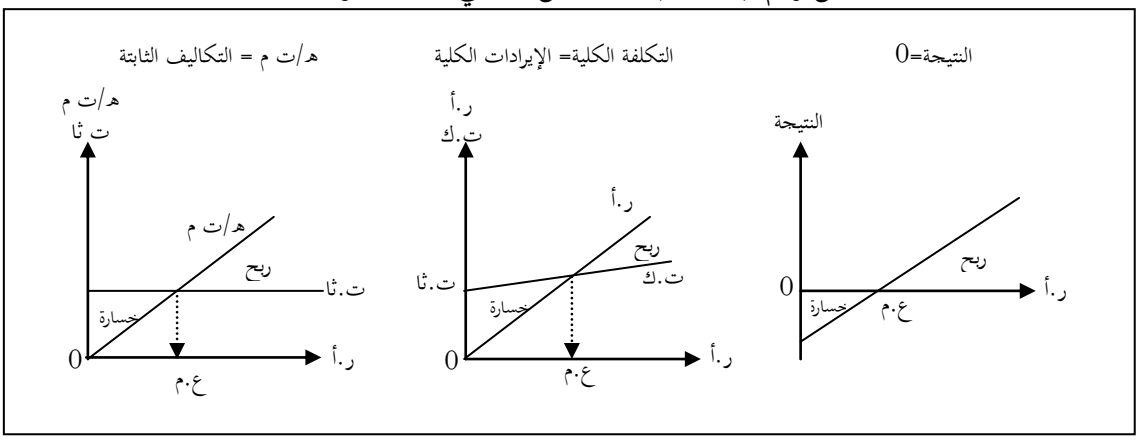
1- عتبة المردودية:

1-1- مفهوم عتبة المردودية:

تعرف أيضا بنقطة التعادل أو رقم الأعمال الحرج وهي "النقطة التي يتساوى عندها ما تحققه المؤسسة من إيرادات مع مجموع ما تنفقه من تكاليف متغيرة وثابتة (إجمالي التكاليف)"،[1] أي أنها "ذلك المستوى من النشاط (حجم المبيعات) الذي تتساوى عنده التكاليف الكلية والإيرادات الكلية".[2]

كما تعرّف على أنها "رقم الأعمال الذي من أجله الهامش على التكاليف المتغيرة يساوي التكاليف الثابتة"،[3] أو هي"رقم الأعمال الذي من أجله المؤسسة لا تحقق لا ربح ولا خسارة"،[4] أي أن النتيجة تساوي صفر، ويمكن تمثيل عتبة المردودية بيانيا من خلال التعاريف كما يوضحه الشكل أدناه:

شكل رقم (I-15) : التمثيل البياني لعتبة المردودية



Source: Brigitte DORIATH et Autres: Comptabilité et gestion des organisations, 7ème Edition, Dunod, Paris, 2010, p290.

نلاحظ أنه قبل هذه النقطة تكون المؤسسة في وضعية خسارة وانطلاقا منها تبدأ في تحقيق أرباح.

---

[1] عبد الناصر نور، عليان الشريف: مرجع سبق ذكره، ص34.

[2] Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Op-Cit, p141.

[3] علي رحال: مرجع سبق ذكره، ص71.

[4] Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Op-Cit, p141.

1-2- حساب عتبة المردودية:

نميز نوعين هما عتبة المردودية بالكميات وعتبة المردودية بالقيمة:

1-2-1- عتبة المردودية بالقيمة:

هي رقم الأعمال الحرج الذي يتساوى مع التكاليف الكلية ويحسب بالعلاقة التالية:[1]

عتبة المردودية (بالقيمة) = التكاليف الثابتة / معدل هـ/ت م

مع العلم أن: معدل هـ/ت م هو حاصل قسمة هـ/ت م على رقم الأعمال.

1-2-2- عتبة المردودية بالكميات:

هي الكميات المباعة من المنتجات التي تغطي مجموع التكاليف وتحقق نتيجة معدومة، أي أن أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة ستكون مساهمتها الهامشية* هي الربح الوحدوي، وتحسب كمايلي:[2]

عتبة المردودية (بالكمية) = التكاليف الثابتة / هـ/ت م للوحدة

أو:

عتبة المردودية (بالكمية) = عتبة المردودية بالقيمة / سعر البيع خارج الرسم

تعتبر عتبة المردودية مؤشرا هاما تتخذ على أساسه قرارات مستقبلية فيما يخص المؤسسة، فهي تسمح لها بمعرفة التكاليف المتغيرة والثابتة التي لا تحقق لها لا ربحا ولا خسارة، وبالتالي تسمح لها بمراقبة التكاليف الإنتاجية والتحكم فيها على مجال واسع.

تعتبر كذلك وسيلة مهمة من وسائل الرقابة على التسيير ومعرفة مردودية المنتجات المختلفة، ومن خلالها يتم تحديد التاريخ الذي تتحقق فيه عتبة المردودية أي التوقيت الزمني الذي تتمكن فيه المؤسسة من تغطية كل ما تحملته من أعباء، وكلما كان هذا التاريخ أقرب كان هذا في صالح المؤسسة، حيث أنه ابتداءا منه تتمكن المؤسسة من تحقيق مردودية لذلك يعتبر كمعيار أمان للمؤسسة.

يطلق على عتبة المردودية في جل المراجع الأجنبية مصطلح النقطة الميتة "Point mort"، وتحسب وفقا للعلاقة التالية:[3]

النقطة الميتة (بالأشهر) = (عتبة المردودية / رقم الأعمال) × 12

---

[1] Brigitte DORIATH et Autres: Op-Cit, p289.

*المساهمة الهامشية هي هـ/ت م للوحدة وتحسب بالعلاقة: هـ/ت م و = سعر البيع الوحدوي- تكلفة المتغيرة للوحدة.

[2] Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Op-Cit, pp 142,143.

[3] Brigitte DORIATH et Autres: Op-Cit, p291.

2- هامش الأمان ومؤشر الأمان:

يعرف هامش الأمان على أنه "الفرق بين رقم الأعمال وعتبة المردودية، ويمثل أقل رقم أعمال يمكن أن تتحمله المؤسسة دون أن تقع في الخسارة"، ويحسب بالعلاقة التالية:[1]

هامش الأمان = رقم الأعمال – عتبة المردودية

يقيس مؤشر الأمان درجة خطر الاستغلال التي تواجهه المؤسسة، وكلما كان مؤشر الأمان مرتفع كلما قل خطر الاستغلال، ويحسب بالعلاقة التالية:[2]

مؤشر الأمان = (رقم الأعمال – عتبة المردودية) / رقم الأعمال

3- معامل مقوم الاستغلال:

يقيس معامل مقوم الاستغلال مرونة نتيجة الاستغلال مقارنة بمستوى نشاط ما (رقم أعمال)، فالعلاقة بين تغير النتيجة والتغير في رقم الأعمال يعطي معامل مقوم الاستغلال، ويحسب بالعلاقة التالية:[3]

معامل مقوم الاستغلال = (Δنتيجة الاستغلال/نتيجة الاستغلال) / (Δرقم الأعمال/ رقم الأعمال)

حيث أن: Δنتيجة الاستغلال = Δرقم الأعمال × معدل هـ/ت م

تتحقق هذه العلاقة إذا كان معدل الهامش على التكلفة المتغيرة والأعباء الثابتة ثابتين.

هـ- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

من أهم مميزات وسلبيات طريقة التكاليف المتغيرة ما يلي:[4]

1- المميزات:

- ثبات متوسط تكلفة الوحدة لفترات مختلفة وبالتالي ثبات أسعار البيع حيث تعبر التكلفة المتغيرة عن التكلفة الحقيقية للإنتاج، وتستبعد التكاليف الثابتة باعتبارها مرتبطة بالطاقة والزمن وتحمل إلى حساب النتيجة؛
- تسمح بتحديد عتبة المردودية وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة؛

[1] Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: Op-Cit, p136.
[2] Brigitte DORIATH et Autres: Op-Cit, p292.
[3] فهيمة بديسي: مرجع سبق ذكره، ص161.
[4] تم الاعتماد على: – هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه: مرجع سبق ذكره، ص245-247.
– اسماعيل يحي التكريتي: مرجع سبق ذكره، ص146.
– ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص123.

- توفر البيانات اللازمة لتخطيط الأرباح والتي توضح العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والأرباح؛
- التمييز بين المنتجات ذات الهوامش السلبية والايجابية بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عنه والاهتمام أكثر بالمنتجات المحققة لهوامش ايجابية؛
- تسمح هذه الطريقة بتحقيق رقابة أدق وذلك باستبعاد التكاليف التي لا تخضع لمسؤولية المشرفين والمتمثلة في التكاليف الثابتة.

2- السلبيات:

- صعوبة التفرقة عمليا بين التكاليف المتغيرة والثابتة وإسنادها للتقدير الشخصي؛
- استبعاد التكاليف الثابتة غير منطقي لأن الوحدة المنتجة تستفيد من بعض التكاليف الثابتة والتي لا يمكن إنتاجها بدون هذه التكاليف؛
- عدم الدقة في تقييم المخزونات لأنها تستبعد التكاليف الثابتة؛
- لا تفيد هذه الطريقة كثيرا عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل.

3- طريقة التكاليف المباشرة:

أ- مفهوم طريقة التكاليف المباشرة:

يعرفها المخطط المحاسبي الفرنسي العام "PCG" على أنها "طريقة تُدمج فيها التكاليف التي تُخصص بدون غموض على المنتجات، سواء كانت هذه التكاليف متغيرة أو ثابتة"،[1] أي تُحمّل الوحدات المنتجة بالتكاليف المباشرة فقط باعتبارها هي المنفقة على الوحدات المنتجة وتستبعد التكاليف غير المباشرة، وتُحمّل بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة،[2] والشكل الموالي يبين التكاليف المعتبرة في حسابها والمتمثلة في المساحة المضللة:

شكل رقم (I-16) : التكاليف المعتبرة لطريقة التكاليف المباشرة

	التكاليف المتغيرة	التكاليف الثابتة
التكاليف المباشرة	1	3
التكاليف غير المباشرة	2	4

Source: Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: contrôle de gestion, Manuel et Applications, 2ème Edition, Dunod, Paris, 2010, p161.

[1] Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: Op-Cit, p161.

[2] عبد الناصر نور، عليان الشريف: مرجع سبق ذكره، ص 243.

ب- مبدأ طريقة التكاليف المباشرة:

تقوم هذه الطريقة على مبدأ التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، حيث تحمل التكاليف المباشرة مباشرة على المنتجات في حين تحمل التكاليف غير المباشرة على حساب النتيجة، وتهدف هذه الطريقة إلى حساب وتحليل الهامش على التكلفة المباشرة للمنتجات وقياس الأداء،[1] أي تحديد مساهمة كل منتج في تغطية التكاليف المشتركة المتمثلة في التكاليف غير المباشرة.

تجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة صالحة للاستعمال فقط في حالة ما إذا كانت التكاليف المباشرة تمثل الجزء الأهم من إجمالي تكاليف المؤسسة.

ج- حساب النتيجة باستعمال طريقة التكاليف المباشرة:

وفق هذه الطريقة يتم تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة، والمنتج يحمل بكل التكاليف المباشرة كما يوضحه الشكل أعلاه، وتقوم هذه الطريقة على أساس حساب هامش على التكلفة المباشرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال وإجمالي التكاليف المباشرة لنحصل على هامش على التكلفة المباشرة، وبطرح التكاليف المشتركة (تكاليف غير مباشرة) نحصل على النتيجة، ويمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة في الجدول الموالي:

جدول رقم (I-4) : حساب النتيجة باستعمال طريقة التكاليف المباشرة

النشاطات أو المنتجات	منتوج1	منتوج2	منتوج3	المجموع
1. رقم الأعمال (خارج الرسم)	-	-	-	
2. التكاليف المباشرة	-	-	-	
3.الهامش على التكلفة المباشرة (1-2)	-	-	-	
4. التكاليف غير المباشرة				X_1
5. النتيجة (3-4)				X_2

Source: Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Comptabilité de Gestion, 10eEdition, Gualino, Paris, 2010, p158.

د- تقييم طريقة التكاليف المباشرة:

من أهم مميزات وسلبيات طريقة التكاليف المباشرة ما يلي:[2]

1- المميزات:

- سهولة تحديد تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة من خلال تحميلها التكاليف المباشرة فقط؛
- تحليل التكاليف على أساس وظائف المشروع: إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية؛
- ثبات التكلفة وعدم تأثرها بالتقلبات التي تطرأ على حجم الإنتاج.

[1] Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Op-Cit, p157.

[2] عبد الناصر نور، عليان الشريف: مرجع سبق ذكره، ص243.

2- السلبيات:

- تكلفة الوحدة المحسوبة لا تعبر عن التكلفة الفعلية الحقيقية لإهمالها التكاليف غير المباشرة؛
- تخفيض القيمة الحقيقية للمخزون باعتبار أن التكلفة محسوبة فقط على أساس التكلفة المباشرة يؤدي إلى تخفيض الأرباح؛
- لا تسمح هذه الطريقة بالتخطيط السليم واتخاذ القرارات الصائبة لأنها لا تقدم بيانات فعلية صحيحة للإدارة.

4- طريقة التكاليف الحدية (الهامشية):

أ- مفهوم طريقة التكاليف الحدية:

تعتبر طريقة التكاليف الحدية من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها.[1]

يعرفها المخطط المحاسبي الفرنسي العام "PCG" على أنها "الفرق بين مجموع أعباء الاستغلال الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة"،[2] أي أنها تكلفة آخر وحدة مصنعة كما سبق تعريفها في المبحث الأول، والمعبر عنها بالمعادلة التالية:

التكلفة الحدية = التكلفة الكلية (n+1) – التكلفة الكلية (n)

فالتكلفة الحدية ليست طريقة لحساب التكاليف بالمعنى الشامل، إلا أنها تسمح بدراسة النتائج المتوقعة لكل تغير في نشاط المؤسسة؛ حيث أن حساب التكاليف الهامشية يمكن من الاجابة على التساؤلات التالية:[3]

- هل من المربح زيادة الإنتاج؟
- هل يكون مربحا قبول طلبية إضافية؟
- هل من المربح تخفيض مستوى النشاط؟

وعليه فإن التكلفة الحدية هي عبارة عن التغير في التكلفة الكلية الناتج عن التغير في الإنتاج، وتحسب بالعلاقة التالية:

التكلفة الحدية = △التكلفة الكلية / △الكمية

[1] ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص179.

[2] Brigitte DORIATH et Autres: Op-Cit, p293.

[3] فهيمة بديسي: مرجع سبق ذكره، ص257.

تتكون التكلفة الحدية من التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى التكاليف الثابتة الإضافية التي يجب تحملها لزيادة الإنتاج، وهناك حالتين:[1]

1- الإنتاج الإضافي لا يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة، وفي هذه الحالة تتكون التكلفة الحدية من التكاليف المتغيرة فقط أي:

التكلفة الحدية للوحدة = التكلفة المتغيرة للوحدة

2- الإنتاج الإضافي يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة، وفي هذه الحالة تتكون التكلفة الحدية من التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحمل الأعباء الثابتة الإضافية على الوحدات الإضافية، وتحسب كمايلي:

التكلفة الحدية للوحدة = التكلفة المتغيرة للوحدة + التكاليف الثابتة الإضافية/الوحدات الإضافية

ب- مبدأ طريقة التكاليف الحدية:

تقوم هذه الطريقة على مبدأ رفع كمية الإنتاج إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق لا ربح ولا خسارة عند هذا الحجم، ويجب توقيف الإنتاج عند هذا المستوى.[2]

ج- الدراسة الرياضية للتكاليف الحدية:

تتمثل الدراسة الرياضية للتكلفة الحدية في دراسة علاقتها مع التكلفة الكلية والتكلفة المتوسطة والربح.

1- التكلفة الحدية والتكلفة الكلية:[3]

مهما كانت العلاقة الرياضية التي تربط التكلفة الكلية بالكميات، فإن التكلفة الكلية هي دالة بدلالة الكميات، وتكتب بالعلاقة التالية: **Ct = f(Q)** ؛حيث: Ct: التكلفة الكلية، Q: الكمية.

بتطبيق تعريف التكلفة الحدية نحصل على: **Cma= [f (Q + △Q) – f(Q)]/ △Q** ؛△Q: التغير في الكمية، إذا كانت: △Q تؤول إلى الصفر و f(Q) دالة تفاضل، فإن: **Cma = Ct' = f'(Q)**

أي أن: التكلفة الحدية هي مشتق التكلفة الكلية

[1] Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Op-Cit, pp170,171.

[2] ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص179.

[3] Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: Op-Cit, p183.

2- التكلفة الحدية والتكلفة المتوسطة:

التكلفة المتوسطة للوحدة هي التكلفة الكلية على عدد الوحدات، وتكتب بالعلاقة التالية:[1]

Cmo = Ct/Q أي: **Cmo = f(Q)/Q** ؛ Cmo: التكلفة المتوسطة.

تكون التكلفة المتوسطة عند أدنى حد لها عند انعدام المشتقة الأولى كما توضحها العلاقة:

Cmo'= f'(Q) ×Q - f(Q) = 0 أي: **Cmo' = [f'(Q) ×Q - f(Q)]/Q^2 = 0**

أي: **Cmo = Cma** ⇦ **f'(Q)= f (Q)/Q**

تتساوى التكلفة المتوسطة مع التكلفة الحدية عندما تبلغ التكلفة المتوسطة أدنى حد لها، أي عند تقاطع منحنى التكلفة المتوسطة للوحدة مع منحنى التكلفة الحدية. وتعرف نقطة التقاطع بالأمثلية التقنية "Optimum technique"[2] وتعبر عن الحجم الأمثل للإنتاج الموافق لأكبر ربح للوحدة.

3- التكلفة الحدية والربح:

يعرف الربح على أنه الفرق بين الإيراد الكلي والتكلفة الكلية، ويكون أعظميا عندما تنعدم المشتقة الأولى لدالة الربح والمشتقة الثانية تكون أقل من الصفر، والمعادلات التالية توضح ذلك:

نعلم أن:

Rt: الإيراد الكلي؛

Rma = Rt': الإيراد الحدي؛

Ct: التكلفة الكلية؛

Cma = Ct': التكلفة الحدية.

Pt = Rt - Ct⇨Pt' = Rt' – Ct' = 0

⇨Rma = Cma

أي يتساوى الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية عندما يكون الربح أعظمي، أي عند تقاطع منحنى الإيراد الحدي مع منحنى التكلفة الحدي.♣ وتعرف نقطة التقاطع بالأمثلية الاقتصادية "Optimum économique"[3] وتعبر عن مستوى الإنتاج الذي يسمح بالحصول على أقصى ربح ممكن.

يمكن توضيح الأمثلية التقنية والأمثلية الاقتصادية بالشكل الموالي:

---

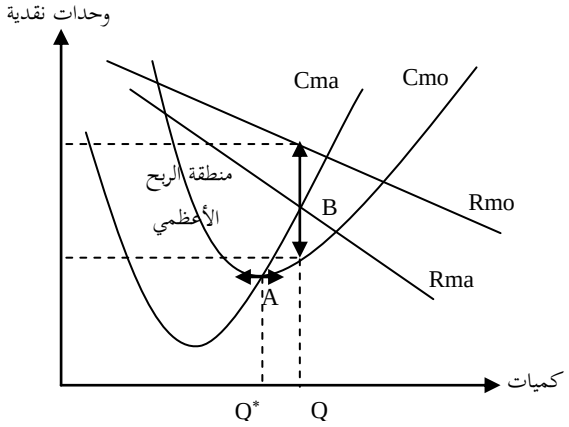
[1] Ibid, p183.

[2] Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Op-Cit, p171.

♣للتوسع أكثر حول شروط التوازن في مختلف أسواق المنافسة راجع كتب الاقتصاد الجزئي (سلاسل شوم).

[3] Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Op-Cit, p173.

شكل رقم (I-17) : التمثيل البياني للأمثلية الاقتصادية والأمثلية التقنية



Source: Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: contrôle de gestion, Manuel et Applications, 2ème Edition, Dunod, Paris, 2010, p185.

يتبين من الشكل رقم (I-17) أن A هي نقطة تقاطع منحنى التكلفة الحدية Cma مع منحنى التكلفة المتوسطة Cmo وتمثل الأمثلية التقنية كما سبق الذكر، وBهي نقطة تقاطع منحنى التكلفة الحدية Cma مع منحنى الإيراد الحدي Rma وتمثل الأمثلية الاقتصادية.

د- تقييم طريقة التكاليف الحدية:

من أهم مميزات وسلبيات طريقة التكاليف الحدية ما يلي:

1- المميزات:

- تسمح هذه الطريقة بتوقع آثار زيادة أو انخفاض الإنتاج بوحدة واحدة على تكاليف الإنتاج وبالتالي على نتيجة المؤسسة؛[1]
- تحديد حجم الإنتاج الأكثر مردودية أي حجم الإنتاج الأمثل الذي يحقق أعظم ربح؛[2]
- تسمح باتخاذ القرارات المناسبة حول قبول أو رفض طلبيات إضافية، التصنيع أو المناولة من الباطن.[3]

2- السلبيات:[4]

- مفهوم التكلفة الحدية اقتصادي نادرا ما يستعمل في المؤسسات؛
- صعوبة تحديد دالة الإنتاج والتكاليف؛
- صعوبة التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الحدية من الناحية التطبيقية والخلط بين المفهومين.

[1] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد: مرجع سبق ذكره، ص124.

[2] عبد الكريم بويعقوب: مرجع سبق ذكره، ص199.

[3] Brigitte DORIATH et Autres: Op-Cit, p294.

[4] درحمون هلال: مرجع سبق ذكره، ص231.

ثالثا : طريقة التكاليف المعيارية

تهتم طريقة التكاليف الكلية وطرق التكاليف الجزئية بتحليل التكاليف وسعر التكلفة، إلا أن هذا التحليل يعد غير كاف لاتخاذ القرارات في جميع الحالات، لذلك يجب أن يكون التحليل عقلانيا ومستندا إلى تكاليف معيارية أو نموذجية يُرجع إليها عند تحليل التكاليف الفعلية للمؤسسة، هدفها التحكم أكثر في تسيير التكاليف من خلال الرقابة عليها وذلك بتحديد الانحرافات في التكاليف، ومعرفة أسبابها وتصحيحها.

1- مفهوم طريقة التكاليف المعيارية:

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية أول مرة في و.م.أ في العشرينيات من القرن الماضي (ق20)، وركزت في البداية على تسيير اليد العاملة، ثم شملت الأعباء الأخرى تدريجيا كالمواد الأولية ومصاريف التصنيع الأخرى.[1]

تعرف التكاليف المعيارية على أنها "تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة"،[2] فهي إذن طريقة موجهة للمستقبل وليست تاريخية.

كما تعرف على أنها "تكاليف محددة مقدما تستخدم كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية، ويجب على المؤسسة التأكد من أن هذه التكاليف المعيارية هي مقياس مناسب وعادل لقياس الأداء وتشجيعه نحو تحقيق أهداف المؤسسة".[3]

فالتكاليف المعيارية ليست بديلة للتكاليف الفعلية بل هي أداة قياس لمدى كفاءة وفاعلية الأداء الفعلي، وتعتبر كأساس أو مرجع لقياس أمثلية تكاليف المنتجات وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية، واستخراج الفروقات والبحث عن أسبابها سواء تعلقت بالكميات أو بالقيم واتخاذ القرارات المناسبة.

2- أنواع التكاليف المعيارية:[4]

أ- التكلفة المعيارية النظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال لعوامل الإنتاج أي تمثل الحالة المثالية للنشاط، ولا تتحقق إلا في حالات استثنائية.

ب- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ورغم سهولة تحديدها لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

---

[1] درمون هلال: مرجع سبق ذكره ، ص236.

[2] محمود أحمد إبراهيم وآخرون: أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص131.

[3] ليستراي هينجر، سيرج ماتوتش: مرجع سبق ذكره، ص290.

[4] ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص ص162، 163.

ج– التكلفة المعيارية التاريخية: تحدد على أساس تكاليف فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، فهي إذن تحمل الضعف المسجل في الفترات السابقة، لذلك يجب استعمالها بحذر.

د– التكلفة المعيارية العادية: تحدد على أساس تكاليف فترات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية بالقيم الحالية، مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا.

هـ– التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي: هذا النوع تشترك فيه بعض الأنواع السابقة ويحدد كما يلي:

- تحدد الكمية على أساس الظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال لعوامل الإنتاج؛
- يحدد السعر على أساس الأسعار المحددة أثناء تحضير هذه التكلفة.

3– مراحل حساب التكاليف المعيارية:

تمر عملية حساب التكاليف المعيارية بثلاث مراحل تتمثل في: [1]

أ– مرحلة التحديد: تتمثل في تحديد أو حساب التكاليف المعيارية والتي تعتبر تكاليف عادية مرتبطة بنشاط عادي؛

ب– مرحلة القياس: تتمثل في قياس أو حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية المسجلة خلال دورة الاستغلال والتكاليف المعيارية؛

ج– مرحلة التحليل: وتتمثل في تحليل الانحرافات، وتحديد الأسباب التي أدت إلى التباين بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية (الفعلية)، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

ويتم حسابها وفق العلاقة التالية:

التكلفة المعيارية = السعر المعياري × الكمية المعيارية

تتكون التكاليف المعيارية أساسا من أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة. الأعباء المباشرة تتمثل في تكلفة المواد المستعملة في العملية الانتاجية وتكلفة اليد العاملة المباشرة، أما الأعباء غير المباشرة فتتمثل في الأعباء الأخرى والمعبر عنها بأعباء مراكز التحليل أو الأقسام المتجانسة، وتحسب وفق العلاقات التالية:[2]

الأعباء المباشرة

المواد الأولية = التكلفة التقديرية للوحدة × الكمية التقديرية

اليد العاملة = المعدل التقديري لأجر الساعة × ساعات العمل التقديرية

الأعباء غير المباشرة = تكلفة وحدة العمل التقديرية × عدد وحدات العمل التقديرية

[1] بديسي فهيمة: مرجع سبق ذكره، ص207.

[2] المرجع نفسه، ص208.

5- تحليل الانحراف:

يتكون الانحراف الكلي من عنصرين، الأول يتمثل في الانحراف على الأعباء المباشرة والمتمثل في الانحراف على المواد الأولية والانحراف على اليد العاملة، أما العنصر الثاني فيتمثل في الانحراف على الأعباء غير المباشرة، ويحسب كمايلي:

الانحراف الكلي = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

- إذا كان الانحراف موجب فإنه غير ملائم لأن التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية؛
- إذا كان الانحراف سالب فإنه ملائم لأن التكاليف الفعلية أقل من التكاليف المعيارية.

يعود سبب هذا الانحراف إلى عدم تطابق التكاليف الفعلية مع المعيارية، إضافة إلى الاختلاف في استهلاك كمية عوامل الإنتاج الفعلية مع المعيارية. وللتدقيق أكثر في أسباب هذا الانحراف يجب تجزئته إلى انحرافين:

- انحراف على التكاليف المباشرة؛
- انحراف على التكاليف غير المباشرة.

أ- الانحراف الكلي على الأعباء المباشرة:

يرمز إلى: - الكمية الفعلية من عوامل الإنتاج بـ: ك ف؛

- الكمية المعيارية الوحدوية من عوامل الإنتاج بـ : ك م؛
- التكلفة الوحدوية الفعلية لعوامل الإنتاج بـ: ت ف؛
- التكلفة الوحدوية المعيارية لعوامل الإنتاج بـ : ت م.

الانحراف الكلي = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

= (ك ف × ت ف) – (ك م × ت م)

= (ك ف × ت ف) – (ك م × ت م) + ت م × ك ف – ت م × ك ف

= [(ت ف – ت م) × ك ف] + [(ك ف – ك م) × ت م]

انحراف التكلفة — انحراف الكمية

إذن ينقسم الانحراف الكلي إلى انحراف على التكلفة وانحراف على الكمية، ويخص المواد الأولية المستهلكة واليد العاملة المباشرة المستخدمة في عملية الإنتاج، ويتم حسابهما وفق العلاقات التالية: [1]

الانحراف على التكلفة = (ت ف – ت م) × ك ف

يقيس هذا الانحراف مدى قدرة المركز على التحكم في تكلفة عوامل الإنتاج، سواء مواد أولية أو يد عاملة مباشرة.

الانحراف على الكمية = (ك ف – ك م) × ت م

يبين هذا الانحراف قدرة المركز على التحكم في كمية المواد المستهلكة في عملية الإنتاج سواء مواد أولية أو يد عاملة مباشرة.

ب– الانحراف الكلي على الأعباء غير المباشرة:

ينقسم الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة إلى ثلاثة انحرافات:

- انحراف الميزانية؛
- انحراف النشاط؛
- انحراف المردودية.

- **انحراف الميزانية:**

يحدد درجة اختلاف أعباء القسم (الورشة) الفعلية عن المعيارية، ويحسب وفق العلاقة التالية: [2]

انحراف الميزانية = التكاليف الفعلية – الميزانية المرنة للنشاط الفعلي

حيث أنّ:

الميزانية المرنة = التكلفة المتغيرة المعيارية الوحدوية × حجم النشاط الفعلي + التكاليف الثابتة

إذن:

انحراف الميزانية = التكاليف الفعلية – (التكاليف المتغيرة المعيارية الوحدوية × حجم النشاط الفعلي + التكاليف الثابتة)

يمثل انحراف الميزانية الفرق بين الأعباء المتغيرة الفعلية والأعباء المتغيرة المعيارية الموافقة للنشاط الفعلي، فهو يمثل انحراف في الأعباء المتغيرة على اعتبار أن الأعباء الثابتة لا تتغير. إذا كان انحراف الميزانية سالبا فهذا يعني أنه ملائم وسببه راجع لكون التكاليف المتغيرة الفعلية غير المباشرة كانت أقل من التكاليف المتغيرة المعيارية.

[1] بديسي فهيمة: مرجع سبق ذكره، ص213.

[2] المرجع نفسه، ص ص 233، 234.

- **انحراف النشاط:**

هذا الانحراف ناتج عن التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، حيث أن الانحراف قد يتمثل في: [1]

- تكلفة العطالة الناتجة عن كون النشاط الفعلي أقل من النشاط العادي؛
- ربح زيادة النشاط الناتجة عن كون النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي. ويحتسب بالعلاقة:

انحراف النشاط = الميزانية المرنة للنشاط الفعلي – التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي

إذا كان انحراف النشاط سالبا (ملائم) فهذا يعني أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي، مما ينتج عنه توزيع التكاليف الثابتة على عدد كبير من المنتجات، أي أن هناك تغطية تامة وإضافية للتكاليف الثابتة (امتصاص جيد للتكاليف الثابتة).

- **انحراف المردودية:**

الانحراف الذي يترجم مستوى الاستخدام لعوامل الانتاج، أي الفرق بين الأعباء المرتبطة بالنشاط الفعلي وتلك المرتبطة بالنشاط المعياري، ويحسب بالعلاقة التالية:

انحراف المردودية = التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي– التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

أو:

انحراف المردودية = (النشاط الفعلي – النشاط المناسب للإنتاج الفعلي) × التكلفة المعيارية لوحدة النشاط

3– تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

من أهم مميزات وسلبيات طريقة التكاليف المعيارية مايلي:

أ– المميزات:[2]

- تساعد في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء الفعلي عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية؛
- تساعد الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات؛
- تعتبر وسيلة فعالة للرقابة على التكاليف؛
- تساعد في تسعير المنتجات والخدمات.

[1] المرجع نفسه، ص234، 235.

[2] محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي: مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط4، 2009، ص315.

ب- السلبيات:[1]

- صعوبة تطبيق نظام الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية ما لم يكن الإنتاج نمطي؛
- صعوبة وضع معايير لكل الأنشطة؛
- تحليل الانحرافات يمكن أن يكون تقديرات تنعكس سلبا على القرارات التصحيحية.

المطلب الثالث : محدودية التسيير الكلاسيكي للتكاليف

ظل التسيير الكلاسيكي للتكاليف –والمعبر عنه بطرقه سابقة الذكر- الأسلوب الأمثل لعدة سنوات، وهو الأسلوب الأكثر شيوعا واستعمالا، إلا أنه تعرض في السنوات الأخيرة للعديد من الانتقادات، كما عرفت هذه السنوات عدة نقاشات – أهمها كتابات "Kaplan"&"Johnson" في ثمانينيات القرن العشرين منها (Relevance Cost ; The Rise and Fall of Management Accounting) – حول مدى نجاعته في توفير المعلومات اللازمة للمسير لاتخاذ قرارات رشيدة، ومدى ملائمتة للبيئة الحديثة وذلك بسبب تغير البيئة الاقتصادية وما صاحبها من تطورات.

أولا : تطور المحيط الاقتصادي

نشأت طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف في القرن العشرين (ق20) في بيئة تايلورية [2] قائمة على الأسس التالية: [3]

- تنافسية المؤسسة قائمة أساسا على إنتاجية مسارات الإنتاج؛
- تشكل اليد العاملة المباشرة الجزء المهم في التكلفة النهائية للمنتجات؛
- تمتلك تكاليف التكنولوجيا المتعلقة بالمنتجات بسهولة على مدار دورة طويلة ومتصلة.

أي أن هذه البيئة قائمة على فرضية استقرار المحيط الاقتصادي وبساطة عمل المؤسسة، حيث كانت المؤسسة تنتج منتجا نمطيا واحدا فقط أي أن كل التكاليف تُحمَّل إلى هذا المنتج، فهذه الفرضية تساعد لا محالة على اعلام جيد للمسير بهدف اتخاذ قرارات سليمة، فالتسيير الكلاسيكي إذن ملائم للبيئة التي وُجد فيها، إلا أن هذه البيئة تطورت وتغيرت في شتى الميادين ونلخص هذه التغيرات في النقاط التالية:

[1] محمود أحمد إبراهيم وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص ص 134، 135.

[2] Michel Gervais : Comptabilité de Gestion par les methods d'équivalence, Economica, Paris, 2010, p24.

[3] Gérard Meyon, Kévin Melyon : Comptabilité analytique, 5ème édition, Bréal, France, 2013, p256.

1- تزايد حدة المنافسة وتغير الاستراتيجيات:

كانت العديد من المؤسسات الغربية قبل 1980 تمارس نشاطها في بيئة تنافسية محمية، أي تتميز بوجود حواجز الاتصال والبعد الجغرافي وأحيانا أسواق محمية، هذه المميزات لم تحفز المؤسسات (محفزات ضئيلة) على تعظيم كفاءتها وتحسين أساليب تسييرها أو تخفيض تكاليفها التي يمكن تحميلها للعميل مباشرة دون أي مشكلة في حالة ارتفاعها. [1]

خلال الثمانينيات بدأت المؤسسات الصناعية في مواجهة منافسة شديدة من قبل منافسين أجانب يعرضون منتجات ذات جودة عالية بأسعار منخفضة ليس في الأسواق المحلية فقط بل في كل الأسواق العالمية، وهي حالة تعكس التطور والانفتاح الاقتصادي.[2]

كما شهدت السنوات الأخيرة تطورات هائلة في بيئة التصنيع كان أبرزها مظاهر التقنية المتمثل في الإندماج الذي حدث بين ظاهرتي تفجر المعلومات وثورة الاتصالات، الذي انعكس على المؤسسات وازدادت المنافسة بينها، وازدادت حاجتها إلى معلومات أكثر جودة مما في السابق لضمان البقاء في المنافسة.[3]

يتسم المحيط الاقتصادي من الثمانينيات إلى غاية اليوم بمنافسة شديدة ومتزايدة، كما يتميز بـ:[4]

- قصر دورة حياة المنتجات؛
- تزايد التطور التكنولوجي؛
- الابداع والتجديد؛
- التركيز على إرضاء احتياجات العملاء.

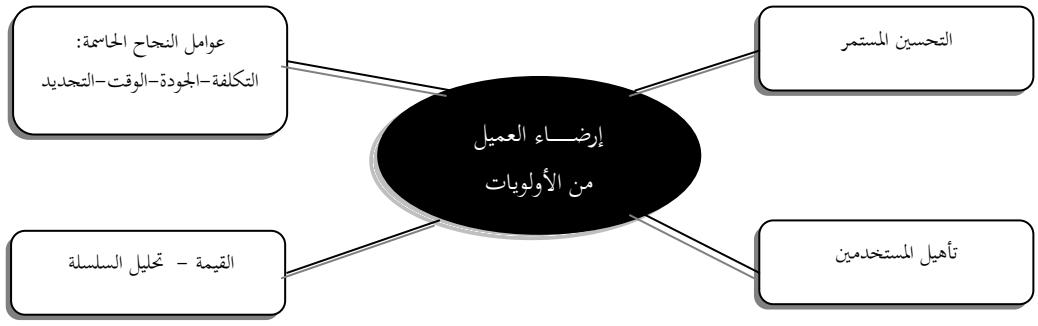
تسعى المؤسسات في ظل هذه البيئة الحديثة سريعة التغير كثيرة المتطلبات إلى استقطاب أكبر عدد ممكن من العملاء وذلك بتلبية واشباع حاجياتهم بهدف تعظيم حصتها السوقية وضمان بقائها واستمراريتها، فالمؤسسة وُجِدت أصلا لتلبية احتياجات العملاء وإرضاء رغباتهم.

[1] Colin DRURY: Op-Cit, p10.
[2] Ibid, p10.
[3] سليمان مصطفى الدلاهمة: مرجع سبق ذكره، ص37.
[4] Colin DRURY: Op-Cit, p 03.

ولضمان بقائها واستمراريتها وجب عليها (المؤسسات) اتباع استراتيجيات مختلفة كاستراتيجية الريادة بالتكلفة أو استراتيجية التميّز♣ لتسويق منتجاتها ففكرة السبعينيات المتمثلة في أن "كل ما يُنتَج يُباع" – بحكم أن الطلب كان أكبر من العرض في تلك الحقبة– لم تعد سارية في هذه البيئة، بل يجب على المؤسسة تقديم منتجات بأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة مقارنة مع المنافسين أو تقديم منتجات متميزة بسعر مقبول لدى العملاء مع احترام موعد التسليم.

فالعميل في هذه البيئة الحديثة هو المحدد لمواصفات المنتج وخصائصه وكذلك سعره (قيمته)، والشكل الموالي يوضح كيف أن التركيز على إرضاء العميل أصبح من أولويات المؤسسة:

شكل رقم (I–18) : التركيز على إرضاء العميل



Source : Colin DRURY: Management Accounting for Business Decision, 2nd Edition, Thomson Learning, London, 2001, p12.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (I–18) أن إرضاء العميل أصبح من أولويات المؤسسة حيث تعمل هذه الأخيرة على تقديم منتجات تشبع رغبات العملاء، وتأخذ بعين الاعتبار التغير والتطور المستمر في أذواقهم نحو الأفضل، والعوامل التي تؤثر بشكل مباشر في إرضائهم والمتمثلة في:[1]

- تخفيض التكلفة؛
- الجودة العالية؛
- الالتزام بالوقت المطلوب لتقديم منتجات جديدة للأسواق واحترام مواعيد العملاء؛
- الابتكار والتجديد في المنتجات والتحسين المستمر.

♣ استراتيجية الريادة بالتكلفة والتميّز، إضافة إلى استراتيجية التركيز تنسب إلى صاحبها لذا تسمى باستراتيجيات بورتر الثلاثة، وتعرف كذلك بالاستراتيجيات العامة للتنافس، وسيتم دراستها في الفصل الثالث.

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة: مرجع سبق ذكره، ص38.

2- تطور الأنظمة الإنتاجية:

تميزت البيئة الحديثة كما سبق الذكر بالانفتاح الاقتصادي إضافة إلى التطور التكنولوجي في شتى الميادين ومنها التطور الصناعي الذي أدى إلى الاتجاه نحو المزيد من درجة الآلية في التصنيع هذا من جهة، ومن جهة أخرى أدت التطورات التكنولوجية إلى ظهور نظم تصنيع حديثة منها نظم التصنيع المرنة *(FMC) ونظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي** (CIM)،[1] وبالتالي الانتقال من اقتصاديات السلم إلى نظام قائم على تنوع الإنتاج،[2] ويترتب عن استعمال هذه النظم مايلي:[3]

- زيادة مرونة حجم الإنتاج؛
- زيادة الإنتاجية؛
- تضاؤل دور العنصر البشري مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة الإنتاج؛
- تخفيض التكاليف كتكاليف الفحص ورقابة الجودة؛
- القدرة على تقديم منتجات ذات تصميمات جديدة إلى السوق بسرعة وفي الوقت المناسب مما يحقق الاستجابة السريعة لطلبات العملاء.

استجابة لتغير المحيط الاقتصادي بدأت المؤسسات تركز على مفهوم الميزة التنافسية باعتبارها العامل الحاسم لنجاح أي مؤسسة واستمرارها، والتي لم تعد تقتصر على التكلفة فقط بل أصبح محورها الرئيسي رضا العملاء، لذا كان لزاما على المؤسسات تقديم منتجات أو خدمات ذات قيمة لدى العملاء من خلال التحكم في العوامل الحاسمة للنجاح*(FCS) والمتمثلة في الجودة والسعر والابداع والوقت، إضافة إلى التحسين المستمر لمنتجاتها وتأهيل مستخدميها. شكل رقم (I-18)

* Flexible Manufacturing Systems
** Computer Integrated Manufacturing

[1] أحمد محمد نور وآخرون: مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص61.

[2] Alain BURLAUD et Claude SIMON: Op-Cit, p155.

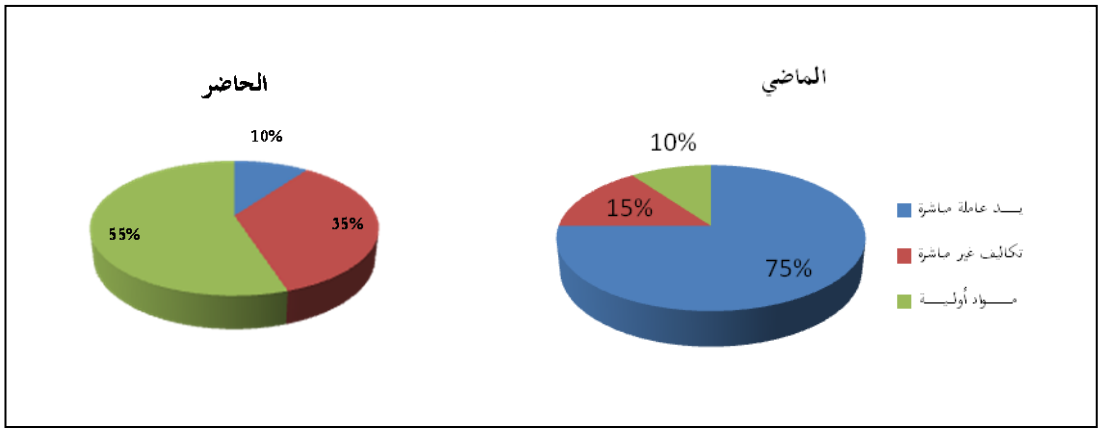
[3] أحمد محمد نور وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص63، ص66.

* Facteurs Clés du succès

ثانيا : تغير هيكلة التكاليف

ولدَّت بيئة التصنيع الحديثة متطلبات جديدة حيث أدى التطور التكنولوجي إلى تطور تقنيات الإنتاج وزيادة درجة الآلية، مما جعل التكاليف الصناعية غير المباشرة ترتفع وبالمقابل تكلفة العمل المباشر تتناقص إذ أصبحت لا تمثل سوى نسبة ضئيلة من تكلفة المنتجات،[1] والشكل أدناه يوضح تطور هيكلة التكاليف:

شكل رقم (I-19) : تطـــور هيكلة التكاليف



Source: Alain BURLAUD et Claude SIMON: Comptabilité de gestion, 3ème édition, Librairie vuibert, Paris, 2003, p158.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (I-19) تغير هيكلة التكاليف حيث كانت تكلفة العمل المباشر تمثل نسبة 75% من اجمالي التكاليف بينما في الحاضر تناقصت بشكل كبير لتصل في بعض الأحيان إلى حدود 10% ، ويُفسر هذا التناقص باحلال الآلة محل الانسان.

رغم تغير هيكلة التكاليف وانقلاب هرمها إلا أن طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف بقيت موجهة لقياس ومراقبة التكاليف المباشرة خاصة العمل المباشر أكبر بكثير منها نحو التكاليف غير المباشرة.[2]

ترتب عن تطور المحيط الاقتصادي وما أفرزه من مستجدات – على نظم الإنتاج والاستراتيجيات وكذا على مستوى التكاليف– انتقادات تقنية لطرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف حول مدى ملائمتها لهذه البيئة الحديثة ومحدوديتها، تتمثل في: وحدات عمل غير معبرة، مفاتيح توزيع تقريبية.

[1] Christian Goujet et Aut: Comptabilité de gestion, 6ème édition, paris, 2003, p115.
[2] Gérard Meyon, Kévin Melyon : Op-Cit, p259.

1- وحدات عمل غير معبرة:

يفترض التسيير الكلاسيكي للتكاليف أن تكلفة العمل المباشر تشكل جزءا كبيرا من تكلفة المنتج الاجمالية وهذا الفرض لم يعد قائما الآن،[1] فاعتماد ساعات العمل المباشرة وساعات الآلات وعدد الوحدات المنتجة كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة ملائم في الماضي، إذ تمثل التكاليف المباشرة نسبة 85% (الشكل رقم (I-19)، أما في الحاضر فإن الاستمرار في اعتماد هذه الأسس سيؤدي حتما إلى نتائج مضللة.

2- مفاتيح التوزيع تقريبية:

إن اعتماد الطرق الكلاسيكية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أسس توزيع حكمية، تكون عادة مرتبطة بحجم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشرة...رغم أنه يوجد العديد من التكاليف غير مرتبطة بهذا الأساس هذا من جهة يؤدي إلى عدم الدقة في حساب تكلفة المنتج النهائي.[2]

فمثلا تكلفة تصميم المنتج وتكلفة تجهيز الآلات وغيرها من التكاليف غير المباشرة لا ترتبط تكلفتها بالتغير في حجم الإنتاج،[3] أي لا يمكن القول بأنه كلما زادت عدد ساعات العمل - أو وحدات الأساس- كلما زادت التكاليف.

من جهة أخرى اعتماد حجم الإنتاج كأساس لتحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة باعتباره سببا لتغير التكاليف لم يعد افتراضا صحيحا، إذ أثبتت الدراسات أن أسباب ارتفاع التكاليف ترتبط أكثر بتنوع المنتجات وتعقد العمليات، ويترتب استمرار الاعتماد عليه تشويه التكاليف.[4]

وحيث أن للتكلفة بعدا استراتيجيا ودورا بارزا في تحديد سعر البيع وقرارات أخرى حول تصميم المنتج، إنتاجه، التخلي عنه، والاستمرار فيه،...فينبغي قياسها قياسا دقيقا "فقياس التكلفة بشكل صحيح ينتج عنه سعر بيع صحيح"،[5] إذ أن تحديد تكلفة المنتج بأقل من اللازم يترتب عليه سعر بيع مضلل يؤدي إلى تقليل الإيرادات، بينما إذا كانت تكلفة المنتج أكثر من اللازم فسيكون سعر البيع أكبر من أسعار المنافسين وستسجل نتيجة الأعمال خسائر أو ستكون الإيرادات بحدها الأدنى بسبب فقدان المؤسسة جزءا من حصتها السوقية خاصة إذا كان المنافسون يبيعون المنتج بسعر أقل، أي أن الاعتماد على مخرجات طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف لا تساعد أبدا على اتخاذ القرارات الإستراتيجية، بل تسمح باتخاذ قرارات خاطئة تؤثر على تكلفة المنتج وربحيته.

---

[1] محمد سرور الحريري: مرجع سبق ذكره، ص51.

[2] هاشم أحمد عطية: محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص20.

[3] سليمان مصطفى الدلاهمة: مرجع سبق ذكره، ص291.

[4] محمد سرور الحريري: مرجع سبق ذكره، ص ص 51، 52.

[5] خليل عواد أبو حشيش: محاسبة التكاليف، تخطيط ورقابة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص460.

كما ترتب عن استعمال طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف في بيئة التصنيع الحديثة مشاكل كثيرة نوردها فيما يلي:

- تقنيات التسيير الكلاسيكي للتكاليف تركز على التكاليف التي تحدث خلال مرحلة الإنتاج وما بعدها من مراحل دورة حياة المنتج، متجاهلة التكاليف الأخرى التي تحدث خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتي تشكل نسبة كبيرة من تكاليف المنتج، وبالتالي فإن المقابلة التي تتم بين الإيرادات والتكاليف خاطئة.[1]
- اهمال العلاقة السببية بين تكلفة المنتج وما استنفذه من موارد الأمر الذي يمكن من وجود أنشطة لا تضيف إلى قيمة المؤسسة مع استحالة اكتشافها.[2]
- ترتكز الطرق الكلاسيكية على مقياس الأداء في مستوى الأقسام للوصول إلى الحد الأقصى في كل قسم، مما قد يؤدي إلى ظهور أهداف متباينة بين الأقسام، أي الوصول إلى مستوى أداء أقل من المثالي في المؤسسة.[3]
- يتجاهل التسيير الكلاسيكي للتكاليف الموقف التكاليفي للمنافسين وهذا يعتبر من أهم عيوبه. وينعكس هذا التجاهل للرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف سلبيا على صلاحية طرقه، فمثلا في حالة استخدام تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح في اتخاذ قرار الشراء أو الصنع حيث لا يمكن الاكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف للوصول إلى قرار سليم، بل لابد في هذه الحالة من مقارنة هيكل تكاليف المؤسسة بهيكل التكاليف الخاص بالمنافسين.[4]

مما سبق يمكننا القول أن التسيير الكلاسيكي للتكاليف لم يعد ملائما للاستراتيجيات التنافسية المرتكزة على العميل ولا للهيكلة الجديدة للتكاليف ولا للبيئة الحديثة للتصنيع، فطرقه تطبق ماليا وإداريا بنجاح، حيث لا تتعدد المنتجات، وحيث تكون التكاليف غير المباشرة ضئيلة نسبيا، وحيث لا تستخدم التكنولوجيا الحديثة في تقديم الخدمات، وهذه كلها ظروف لم تعد سائدة في الوقت الراهن،* مما يبعث إلى إعادة النظر في طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف، وذلك بتطبيق أساليب وطرق جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية، أي الانتقال إلى تسيير حديث للتكاليف يتماشى مع إستراتيجية المؤسسة هو محل دراستنا في الفصل الموالي.

---

[1] عمر إقبال توفيق: إعادة هندسة أساليب المحاسبة الإدارية في ظل التطور في بيئة التصنيع الحديثة، مجلة الجامعة الخليجية، العلوم الإدارية المالية، المجلد02، العدد 04، 2010، ص07.

[2] هاشم أحمد عطية: مرجع سبق ذكره، ص ص20، 21.

[3] عبد الغني دادن: تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية بانتهاج الأساليب الحديثة في تخفيض التكاليف، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، الجزائر، 23/22 أفريل 2003، ص142.

[4] أقاسم عمر: مرجع سبق ذكره، ص93.

*سيتم تفصيل بعض النقاط أكثر عند تناول الفرق بين التسيير الكلاسيكي للتكاليف والتسيير الإستراتيجي للتكاليف وكذا الفرق بينه وبين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط.

خلاصة الفصل :

يعتبر هذا الفصل بمثابة فصل تمهيدي للدراسة ككل حيث تناولنا في المبحث الأول من هذا الفصل أهم المصطلحات الاجرائية التي تخص هذه الدراسة، والمتمثلة في المفاهيم المختلفة للتكلفة من الناحية المحاسبية والاقتصادية، والمفاهيم المرتبطة بها والمتمثلة في موضوع التكلفة الذي يعتبر المحور الذي تقوم عليه التكلفة، وسعر التكلفة الذي يعتبر الأساس المعتمد في بناء السياسة التسعيرية للمؤسسة والمعبر عنه بمجموع تكاليف المنتج أو الخدمة، وتصنيفاتها المختلفة الكلاسيكية منها والحديثة.

كما استعرضنا مفهوم تسيير التكلفة والمصطلحات الأدبية والفكرية المرتبطة به من تخفيض ورقابة وصيانة وتحكم في التكلفة تمهيدا للمبحث الموالي، كما ركزنا على دراسة الثنائية تكلفة/قرار والثنائية تكلفة/قيمة لابراز دور تسيير التكلفة وأثره على مختلف قرارات المؤسسة من جهة وعلى خلق قيمة لدى العملاء من جهة أخرى.

أما في المبحث الثاني فقد تم دراسة التسيير الكلاسيكي للتكاليف وخصائصه وطرقه المختلفة والانتقادات الموجهة إليها، إبتداءا من طريقة التكاليف الكلية التي تعتمد على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف، بحيث يتم إدماج مختلف التكاليف مهما كانت طبيعتها ومصدرها من أجل حساب إجمالي تكاليف الفترة.

إلى طرق التكاليف الجزئية والمتمثلة في طريقة التحميل العقلاني التي تقوم على مبدأ التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من التكاليف الثابتة وتحميله على المنتجات بواسطة معامل التحميل العقلاني، ثم طريقة التكاليف المتغيرة التي تعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وحساب سعر التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط، والهدف من استعمالها تحليل النتيجة وليس حسابها، وطريقة التكاليف المباشرة التي تعد سهلة الحساب إلا أن استعمالها جد محدود، وطريقة التكاليف الحدية التي تسمح بدراسة النتائج المتوقعة لكل تغير في نشاط المؤسسة، إضافة إلى دراسة طريقة التكاليف المعيارية التي تهدف إلى الرقابة على التكاليف وذلك بتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وتصحيحها.

وأخيرا مآخذ التسيير الكلاسيكي للتكاليف الناتجة عن تغير بيئة التصنيع التي تميزت بتزايد المنافسة وتغير الاستراتيجيات، وتطور أنظمة الإنتاج والتوجه نحو الآلية وما ترتب عنه من تغير لهيكلة التكاليف وانقلاب هرمها مما أدى إلى عدم ملائمة وحدات العمل في تحميل التكاليف وغيرها،.. كل هذا أدى لظهور تسيير حديث للتكاليف هو محل دراستنا في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

تمهيد:

في ظل مستجدات بيئة الأعمال الحديثة أصبحت التكلفة تحتل مكانة لا يستهان بها، حيث تعتبر أحد عوامل النجاح الرئيسية للمؤسسة، كما أنها تعد سلاحا تنافسيا مهما وهدفا يراد بلوغه بعد أن كانت تعتبر مجرد نتيجة لمجهودات التطوير المبذول في ظل التسيير الكلاسيكي للتكاليف.

لم يعد التسيير الكلاسيكي للتكاليف القائم على قياس ومراقبة تكاليف المنتج قادرا على توفير بيانات أكثر دقة وملائمة لهذه البيئة، مما أدى إلى ظهور التسيير الاستراتيجي للتكاليف الذي يوفر معلومات داخلية وخارجية ملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم الميزة التنافسية للمؤسسة، وتعظم ربحيتها، وتحقق أهدافها الإستراتيجية من خلال تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف الذي يستند في فلسفته إلى ارتباط التكاليف بأسعار البيع خلافا للمدخل الكلاسيكي الذي يستند إلى ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، بمعنى أن سعر البيع أصبح محددا من طرف السوق ولم يعد نتيجة الجمع بين التكلفة وهامش الربح.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل إلقاء الضوء على مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف ومراحله ومقومات تطبيقه، واستعراض أهم تقنياته وكيفية تسييرها للتكاليف.

المبحث الأول : التسيير الاستراتيجي للتكاليف

نظرا للتطور الحاصل في بيئة الأعمال وزيادة حدة المنافسة، لم يعد التسيير الكلاسيكي للتكاليف ملائما لهذه البيئة، وفي ظل الانتقادات الكثيرة الموجهة له خاصة من قبل "Kaplan"&"Cooper" بـ و.م.أ و "Lorino" &"Mevellec" بفرنسا، ظهر تسيير حديث للتكاليف يعرف بالتسيير الاستراتيجي للتكاليف، يسمح بتوفير معلومات داخلية وخارجية ملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم الميزة التنافسية للمؤسسة، وتعظم من ربحيتها، وعليه سنتناول في هذا المبحث المفاهيم المختلفة للتسيير الاستراتيجي للتكاليف وتقنياته ومراحله ومقومات تطبيقه، ونقاط الاختلاف بينه وبين التسيير الكلاسيكي للتكاليف.

المطلب الأول : مـــــاهية التسيير الاستراتيجي للتكاليف

من خلال البحث وُجد أن ترجمة مصطلح "Strategic Cost Management" للعربية يأخذ عدة مصطلحات هي نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية* أو الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أو التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وهو المصطلح المعتمد في دراستنا، وفي ضوء ما تقدم سيتم عرض مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف ومراحل تطوره وأهدافه.

أولا : مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف

1- تعريف التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

ظهر مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف لأول مرة سنة 1989 في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل الباحثان "Jhon K. Shank" & "Vijay Govindarjan" في كتاب (Strategic Cost Management) التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وعرّف بأنه "الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربع لدورة الإدارة الاستراتيجية في المؤسسة، وهذا الارتباط هو ما يميز التسيير الاستراتيجي للتكاليف عن بقية الأساليب التقليدية لنظم محاسبة التكاليف".[1]

فالتسيير الاستراتيجي للتكاليف ليس ممارسة منعزلة فهو يتم وينفذ كجزء من الاستراتيجية العامة للمؤسسة.

* تجدر الإشارة إلى أن الاستراتيجية تنطبق على نوع التحليل الذي ينصب على التكلفة أو نظام تسيير التكلفة وليس صفة للتكلفة ذاتها.

[1]Darius Gliaubicas, Rasa Kanapickien: Contingencies Impact On Strategic Cost Management Usage In Lithuanian Companies, 20th International Scientific Conference Economics and Management, 2015, pp 254, 255

يعرفه معهد المحاسبين القانونيين بإنكلترا على أنه "شكل/ نوع من المحاسبة الإدارية يتم فيه التركيز على معلومات تتعلق بعوامل خارج المؤسسة وبمعلومات داخلية مالية أو غير مالية".[1] هذا التعريف ينتقد لأنه لم يحدد الهدف من التركيز ألا وهو دعم إستراتيجية المؤسسة.

يعرفه "Bromwish"&"Bhimani" على أنه "دراسة وتحليل المعلومات المالية عن أسواق منتجات المؤسسة والتكاليف لدى المنافسين وهياكل التكلفة وعرض استراتيجيات المؤسسة واستراتيجيات منافسيها على مدى عدد من الفترات الزمنية".[2]

في حين يعرفه "Strickland"&"Thompson" على أنه "فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة ومقارنتها بتكلفة المنافسين، أي محاولة تحديد الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنة بالمنافسين."

كما يعرفه "محمود ابراهيم" على أنه "ما تقوم به الإدارة من دراسة هيكل التكاليف بالمؤسسة وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها –دون المساس بالجودة– واستثمار الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمؤسسة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط أكبر من رضا الزبائن".[3]

ويعرفه "EL-Dyastry" على أنه "نظام جديد للمعلومات المحاسبية يهدف إلى توفير المعلومات المحاسبية التي تحتاجها المؤسسة لخلق ميزة تنافسية لجذب العملاء والتأثير فيهم إضافة لذلك قياس ومراقبة التكاليف في المدى الطويل والقصير".[4]

يعرفه كذلك "Cooper"&"Slagmulder" على أنه "تطبيق لتقنيات تسيير التكلفة في وقت واحد وذلك من أجل تحسين الموقع الاستراتيجي والتنافسي للمؤسسة وكذا تخفيض التكاليف".[5]

وعليه فإن جوهر التسيير الاستراتيجي للتكاليف هو استعمال مجموعة من التقنيات بصفة متكاملة لتوفير المعلومات المتعلقة بالتخطيط وصنع القرارات والرقابة في المدى الطويل والقصير، لمساعدة المؤسسة في تقديم منتجات أو خدمات بأكثر فعالية وكفاءة مقارنة مع المنافسين مما يحقق لها ميزة تنافسية.

---

[1] محمود أحمد إبراهيم: مرجع سبق ذكره، ص83.

[2] عفاف مبارك محمد علي: دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، القاهرة، ص65.

[3] محمود أحمد إبراهيم: التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية، مجلة تنمية الرافدين، العدد101، المجلد32، 2010، ص83.

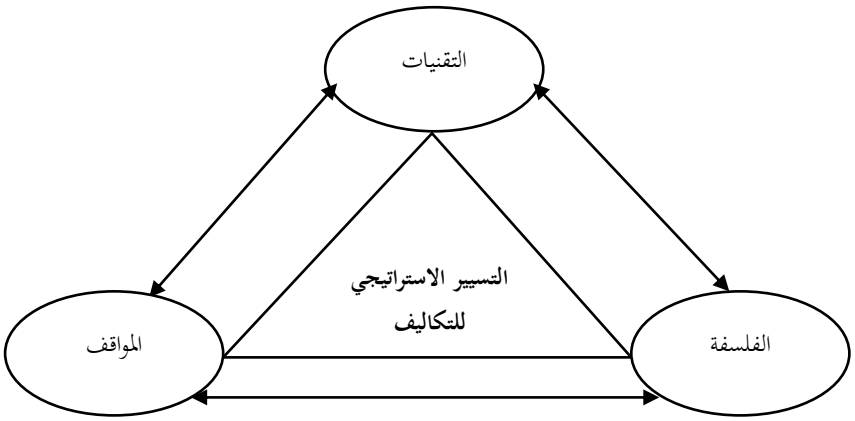
[4] Mohamed M.EL-Dyastry: Op-Cit, p03.

[5] عبد الوهاب بن بريكة، حفصة بكرون: إدارة التكلفة إستراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، العدد28، 2017، جامعة الأغواط، ص152.

يؤدي تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تحول المؤسسات من الرؤية الداخلية للتكاليف إلى الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، أي أخذ تكاليف المنافسين بعين الاعتبار، مما يساعد على تحقيق المنظور الاستراتيجي للتكلفة.

ويضيف "El Kelety " أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف هو عبارة عن فلسفة ومواقف ومجموعة من التقنيات التي تساهم في تشكيل مستقبل المؤسسة، ممثلة في الشكل الموالي:

شكل رقم (II–1) : مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف



Source: Ibrahim Abd El Mageed Ali and All: Towards a conceptual framework for strategic cost management –the concept, objectives, and instruments, Chemnitz University of Technology, Egypt, 2006, p65.

- **الفلسفة:** التسيير الاستراتيجي للتكاليف لا يعني تسيير التكاليف فقط بل تسيير الايرادات أيضا، وعليه فإن تسيير تحسين الإنتاجية، تعظيم الأرباح، وتحسين رضا العملاء هي الفلسفة التي تلعب دورا حيويا في تشكيل مستقبل المؤسسة في المدى الطويل لأنها تسمح بفكرة الاستمرارية في إيجاد الطرق والأساليب لدعم المؤسسة في اتخاذ قرارات جيدة لإضافة قيمة للعميل بأقل تكلفة. [1]
- **المواقف:** يمثل التسيير الاستراتيجي للتكاليف الموقف المحترف لكل تكاليف المنتجات الناتجة من إدارة القرارات داخل المؤسسة والعملاء والموردين، وعليه يتطلب من المؤسسة مراعاة المواقف التالية: [2]

– **اتجاه السوق:** حيث يأخذ التسيير الاستراتيجي للتكاليف بمواقف احتياجات العملاء وسلوك المنافسة؛

– **النظرة العامة الشمولية:** يأخذ التسيير الاستراتيجي للتكاليف بالمفهوم الواسع ليشمل كامل سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج؛

[1] Ibrahim Abd El Mageed Ali and All: Towards a conceptual framework for strategic cost management –the concept, objectives, and instruments, Chemnitz University of Technology, Egypt, 2006, p.65
[2] Ibid, pp65, 66.

– **النظرة التوقعية**: يبدأ التسيير الاستراتيجي للتكاليف بمرحلة البحث والتطوير ثم مرحلة التصميم للمنتج لإدراكه تأثير ذلك على التكلفة المستقبلية؛

– **الاستمرارية**: التسيير الاستراتيجي للتكاليف مهمة مستمرة تؤكد على التحسين المستمر؛

– **المشاركة**: يتطلب التسيير الاستراتيجي للتكاليف مشاركة جميع العاملين؛

– **تداخل المهام**: يتطلب التسيير الاستراتيجي للتكاليف التكامل الوظيفي للأعمال (فريق عمل متداخل المهام).

- **التقنيات**: يتطلب التسيير الاستراتيجي للتكاليف تطبيق تقنيات قد تستخدم كل على حدة لدعم هدف معين، أو متكاملة لخدمة جميع احتياجات المؤسسة. (سيتم تناولها لاحقا) [1]

2– محاور التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

يرتكز التسيير الاستراتيجي للتكاليف وفقا للباحثين "Vijay Govindarjan" & "Jhon K. Shank" على ثلاثة أفكار (محاور) رئيسية في التحليل، تتمثل:[2]

- تحليل مسببات التكلفة؛
- تحليل الموقف الاستراتيجي؛
- تحليل سلسلة القيمة.

أ– تحليل مسببات التكلفة:

يعتبر مفهوم مسببات التكلفة العنصر الجوهري الذي يعتمد عليه التسيير الاستراتيجي للتكاليف، ويظهر ذلك جليا ضمن تقنية التكلفة على أساس النشاط التي تعد من أهم تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

يقوم تحليل مسببات التكلفة على مبدأ السببية، إذ يفترض التسيير الاستراتيجي للتكاليف أن الذي يتسبب في حدوث التكاليف ليس المنتجات أو الخدمات وإنما الأنشطة والعمليات المسؤولة على وجود تلك المنتجات أو الخدمات.[3]

[1] Ibid, p66.
[2] Yives De RONGÉ, Karine CERRADA: Contrôle de Gestion, 3ème Edition, Pearson, Paris, 2012, p35.
[3] درويش عمار، صالح إلياس: مرجع سبق ذكره، ص212.

تحليل مسببات التكلفة هو دراسة العوامل التي تسبب أو تؤثر في حدوث التكلفة؛[1] فمعرفة سبب نشوء التكلفة سيسهل حتما عملية الرقابة عليها وتخفيضها أو إلغائها إن أمكن الأمر، بالإضافة إلى تحديد المسؤولين عن ظهور هذه التكاليف.[2]

ب- تحليل الموقف الاستراتيجي:

بالنسبة لتحليل الموقف الاستراتيجي فهو تحليل الطرق الأساسية التي تستعملها المؤسسة في المنافسة لبيع منتجاتها أو خدماتها وذلك بتحديد نقاط القوة والضعف بالمؤسسة ومقابلتها بالفرص والتهديدات،[3] وتحقيق وضع استراتيجي مميز إما عن طريق التميز في جودة المنتج وهو ما يعرف باستراتيجية التميز، أو من خلال استراتيجية السيطرة بالتكاليف أو من خلال استراتيجية التركيز.[4]

ج- تحليل سلسلة القيمة:

تعبر سلسلة القيمة عن مجموعة متتابعة من الأنشطة والعمليات التي تزاولها المؤسسة خلال دورة حياة المنتوج. وتمثل حجر الأساس في بناء الميزة التنافسية وذلك عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المؤسسة بدءًا من فكرة تصميم المنتج إلى غاية تقديم خدمات ما بعد البيع، بما يمكن المؤسسة من تحليل وتوجيه الأنشطة والموارد لمواطن تحقيق القيمة.[5]

أي دراسة الأنشطة التي تنتج قيمة ابتداءً من المواد الأولية الأساسية إلى الاستهلاك النهائي للمنتج أو الخدمة. ويسمح تحليل سلسلة القيمة بفهم هيكلة التكاليف من خلال الأنشطة والمسارات.[6]

تمثل التحاليل الثلاث إطارا متكاملا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف، فتحليل سلسلة القيمة هو البعد الاستراتيجي للتكلفة إذ لا يقتصر على تحليل التكاليف داخل المؤسسة، بل يتعداه إلى خارج المؤسسة بداية من الموردين حتى العملاء، وبالتالي فإن سلسلة القيم تمثل ترابط الأنشطة التي تخلق القيمة للمؤسسة من الموردين حتى تسليم المنتجات النهائية للعملاء، وبذلك تعتبر المؤسسة نظاما مفتوحا على البيئة الخارجية يؤثر فيها ويتأثر بها.

[1] Yives De RONGÉ, Karine CERRADA: Op-Cit, p35.

[2] درويش عمار، صالح إلياس: مرجع سبق ذكره، ص212.

[3] Yives De RONGÉ, Karine CERRADA: Op-Cit, p35.

[4] درويش عمار، صالح إلياس: مرجع سبق ذكره، ص215.

[5] المرجع نفسه، ص211.

[6] Yives De RONGÉ, Karine CERRADA: Op-Cit, p35.

في حين أن تحليل مسببات التكلفة فهو تحديد لأسباب حدوث التكلفة عن طريق تتبع التكاليف من خلال الأنشطة الفرعية والرئيسية للمؤسسة، أما تحليل الموقف الاستراتيجي للمؤسسة فهو تحقيق موقف تنافسي مميز عن طريق ما يعرف باستراتيجية التميز، أو استراتيجية التحكم بالتكلفة أو استراتيجية التركيز. [1]

مما سبق يمكن القول أن التحاليل الثلاث –سابقة الذكر– تسمح بفهم سلوك التكاليف من خلال الدراسة الشاملة لها ولمسبباتها، وتمكن من التحكم والرقابة عليها، وتساعد في تحديد تكلفة مختلف مواضيع التكلفة بدقة، كما يسمح تحليل سلسلة القيمة من تحليل مختلف أنشطة المؤسسة والقيمة الموافقة لها، مما يسمح للمسير باتخاذ قرارات استراتيجية للوصول إلى أفضل تسيير للتكاليف.

ثانيا : تطور التسيير الاستراتيجي للتكاليف

مر التسيير الاستراتيجي للتكاليف بعدة مراحل تطور من خلالها استجابة للظروف المحيطة والتغيرات البيئية الحاصلة، وقد أشار "Kaplan" إلى تلك المراحل وهي:[2]

المرحلة الأولى: هي المرحلة التي كان تسيير التكلفة يُعنى بتسجيل جميع المعاملات بهدف إعداد التقارير المتعلقة بحساب تكلفة الإنتاج؛

المرحلة الثانية: هذه المرحلة تُركز على المساهمة في تقديم المعلومات المفيدة في إعداد التقارير المالية الخارجية؛

المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة تطور نظام تسير التكلفة فأصبح يقدم بيانات تشغيلية بشكل معلومات أكثر ملائمة وثقة لصنع القرارات؛

المرحلة الرابعة: هي المرحلة الأخيرة إذ أصبحت معلومات نظام التسيير الاستراتيجي للتكاليف جزء رئيسي ومتكامل من نظم المعلومات الاستراتيجية والنظام الإداري ككل.

[1] عبد الوهاب بن بريكة، حفصة بكرون: مرجع سبق ذكره، ص157.

[2] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008، ص360.

ثالثا : أهداف التسيير الاستراتيجي للتكاليف

يهدف التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في: [1]

- الادراك الجيد للعوامل الاستراتيجية، أي تحليل البيئتين الداخلية والخارجية من أجل اتخاذ قرارات بخصوص مسببات تكلفة معينة وسلسلة قيمة داخلية معينة لوضع المؤسسة في سلسلة قيمة أكبر تمتد من المواد الخام حتى المستهلك النهائي، وبما يمكن المؤسسة من بناء خطط واستراتيجيات بشكل سليم وتحقيق مزايا تنافسية في الأجلين القصير والطويل؛
- توفير إطار ملائم لتخصيص الموارد بين الأنشطة، وهو ما يتطلب تحديد أنشطة القيمة داخل المؤسسة وخارجها وقياس عائد كل منها؛
- اكتشاف فرص التحسين الممكنة.

عموما يمكن القول أن الهدف الأساسي للتسيير الاستراتيجي للتكاليف هو التخفيض المستمر للتكاليف وتحسين الأداء التنافسي للمؤسسة وتحسين إنتاجيتها وإرضاء عملائها وتعظيم ربحيتها في الحاضر والمستقبل[2] بهدف تحقيق مزايا تنافسية، وهو ما يعني التوجيه الأمثل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج مع احترام الجودة والمواصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن لكسب رضا الزبون، وذلك خلال دورة حياة المنتج بدءا من مرحلة التصميم إلى مرحلة ما بعد البيع، وهو ما يعني تتبع مصادر التكلفة سواء كانت داخلية أو خارجية.

يساهم تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف كذلك في: [3]

- قياس تكلفة المواد المستنفذة في أداء أنشطة المؤسسة المهمة؛
- تحديد وإزالة تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج دون المساس بجودة المنتج؛
- تحديد كفاءة وفاعلية كل الأنشطة الرئيسية التي تؤدى في المؤسسة؛
- تحديد وتقدير الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تحسن أداء المؤسسة المستقبلي.

---

[1] ذوادي مهيدي: مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد09، 2009، ص207.

[2] Ibrahim Abd El Mageed Ali and All: Towards a conceptual framework for strategic cost management –the concept, objectives, and instruments, Chemnitz University of Technology, Egypt, 2006, pp72, 73.

[3] حيدر علي المسعودي: مرجع سبق ذكره، ص124.

يأخذ التسيير الاستراتيجي للتكاليف وضعا ديناميكيا بدل الوضع الساكن، فهو يهدف إلى التحسين المستمر من خلال التخفيض المستمر للتكاليف أي البحث المستمر عن سبل تدنية التكلفة حتى ولو كانت تبدو منخفضةّ، دون اهمال الجودة.

إن تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجية للتكاليف يتطلب مقومات خاصة يجب توافرها في المؤسسة، ويتم تطبيقه عبر عدة مراحل، سيتم دراستها في المطلب الموالي.

المطلب الثاني : مراحل ومقومات تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف

سنتناول في هذا المطلب المراحل الأساسية لتطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وكذا المقومات الأساسية التي يجب توفرها لدى المؤسسة والتي تساعد في تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

أولا : مراحل تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف

تتمثل مراحل تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ما يلي:[1]

المرحلة الأولى: يتم فيها دراسة وتقويم أنشطة المؤسسة وتحليل قيمة العملية Process Value Analysis (PVA)، إذ تحدد الأنشطة وتحلل لكل عملية، وتشخص التكاليف وموجهاتها وسلوكها بالشكل الذي يمكِّن من ربطها بمقاييس الأداء، ويساعد في قياس أثر التغيرات على الأنشطة والموارد؛

المرحلة الثانية: تحدد التكاليف على أساس الأنشطة عند مستوى العملية، بتحديد الموارد وربطها بالأنشطة، ثم تربط هذه الأخيرة بأغراض التكلفة النهائية وذلك بمعرفة العلاقة السببية بين مسببات التكلفة والأنشطة؛

المرحلة الثالثة: تحدد فيها تكاليف العمليات والمنتجات بشكل أكثر دقة وموضوعية بفضل الجهود المبذولة في المرحلة الثانية، وتقدم صورة واضحة وحقيقية عن التكلفة الكلية؛

المرحلة الرابعة: يتم في هذه المرحلة تكامل المعلومات المالية الناتجة عن تحليل وتسيير الأنشطة لإعداد التقارير المالية والإدارية.

[1] حيدر علي المسعودي: مرجع سبق ذكره، ص126.

ثانيا : مقومات تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف

إن عملية إحداث أي تغيير بالمؤسسة ليست بالسهلة، فالأشخاص بطبيعتهم غالبا ما يتجهون لمقاومة التغيير، لاعتقادهم أنه يهددهم،.. وعليه فإن تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يتطلب عدة مقومات هي:[1]

1- الثقافة التنظيمية Organizational Culture:

يشير هذا المصطلح إلى مجموعة أفكار العاملين والمتضمنة الاعتقادات المشتركة، القيم والأهداف، ومثل هذه الثقافة التنظيمية عادة ما تظهر عن طريق التفويض العالي للموظفين والمشاركة والتوظيف طويل الأجل، وتنمية إحساس فريق العمل؛

2- دعم والتزام الإدارة العليا Top-Management Support & Commitment:

تتطلب تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف وقتا وموارد مهمة لتطبيقها خاصة التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط، فدعم الإدارة العليا معنويا وماديا يشكل عاملا حاسما في نجاح تطبيقها؛

3- عملية التغيير Chang Process:

التغيير الهادف هو ذلك التغيير الذي يحدث إذا كانت هناك عمليات واضحة المعالم يشرع بتغييرها، وتتطلب عملية التغيير جدول زمني لبعض النشاطات ومجموعة أهداف موضوعة بشكل جيد، وكذلك المتابعة؛

4- التعليم المستمر Continuing Education:

يتطلب التطبيق الناجح لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف اشراك جميع العاملين بالمؤسسة وتدريبهم المستمر وتكييف مهاراتهم مع التغيرات المستمرة لبيئة العمل، فإذا أدرك العاملين التزام المؤسسة بالتأكد من استمرارية جدوى مهاراتهم سيكون لهم دور مشابه لدور المؤسسة في الالتزام بالتحسين المستمر لعملياتها.

المطلب الثالث : مقارنة بين التسيير الكلاسيكي والتسيير الاستراتيجي للتكاليف

تعددت الاختلافات بين التسيير الكلاسيكي للتكاليف والتسيير الاستراتيجي للتكاليف، ويمكن تلخيص أهم الفروق بينهما في الجدول الموالي:

[1] حيدر علي المسعودي: مرجع سبق ذكره، ص ص136- 137.

جدول رقم (II-1) : مقارنة بين التسيير الكلاسيكي والتسيير الاستراتيجي للتكاليف

	التسيير الكلاسيكي للتكاليف	التسيير الاستراتيجي للتكاليف
الهدف	-الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة باستخدام مؤشرات مالية لضمان تخفيض التكاليف؛ -توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام ومخزون آخر المدة بهدف إعداد القوائم المالية؛ -توفير المعلومات لخدمة إدارة المؤسسة ولكنها لا تفيد في التخطيط واتخاذ القرارات الاستراتيجية.	-إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة بما يحقق تخفيض التكلفة لكن مع انخفاض أهمية ودور المقاييس والمؤشرات المالية كأساليب وأدوات للرقابة وازدياد أهمية المقاييس والمؤشرات غير المالية مثل: الجودة، درجة إرضاء العملاء، ... -انعدام الحاجة لوجود المخزون في حالة تطبيق نظام JIT وبالتالي انخفاض أهمية هدف تقييم المخزون؛ -المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات، في ظل بيئة تتسم بحدة المنافسة حيث الحاجة إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على درجة عالية من الجودة.
النطاق	-تحليل عوامل داخل المؤسسة فقط.	-تحليل عوامل داخل وخارج المؤسسة.
التوجيه	-تشغيلي قصير الأجل.	-استراتيجي طويل الأجل.
هيكل التكلفة	-تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة.	-تضاؤل أهمية التصنيف الكلاسيكي نظرا لتزايد درجة الآلية وانخفاض حجم العمل، وتصنيفها وفق الأنشطة.
أسس التحميل	-اعتماد ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلة كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة.	-اعتماد أسس جديدة تتلاءم مع البيئة الحديثة تتمثل في مسببات التكلفة.
مضمون التقارير	-تقارير مالية موجهة لإدارة المؤسسة تخص أساسا العمالة وتحديد الانحرافات والقرارات التشغيلية.	-الاستغناء عن تقارير العمالة، انخفاض عدد التقارير التشغيلية وتقارير الانحرافات وزيادة أهمية التقارير غير المالية.
مراقبة التكاليف	-تحقيق التكلفة المعيارية وتجنب الانحرافات غير المرغوب فيها.	-التحسين المستمر للتكاليف وتخفيض التكاليف المطلوبة باستمرار.
مرحلة المراقبة	-مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج.	-كل مراحل دورة حياة المنتج.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: - عفاف مبارك محمد علي: مرجع سبق ذكره، ص68.

-صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق: مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية، جامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد06، العدد02، 2005، ص307-309.

- Ibrahim Abd El Mageed Ali and All: Op-Cit, p68.

في الوقت الحالي أصبحت المنافسة قائمة على جودة المنتج وتكلفته، وقت التسليم وارضاء العميل،...لكن التسيير الكلاسيكي للتكاليف لا يلبي هذه العوامل فهو يركز على تحليل العوامل داخل المؤسسة فقط (رؤية داخلية).

في حين أن نطاق التسيير الاستراتيجي للتكاليف أوسع إذ يمتد ليشمل الرؤية الخارجية للمؤسسة، فهو يهدف إلى تخفيض التكاليف بشكل مستمر مع الحفاظ على جودة المنتج لإرضاء العميل استنادا لمفهوم سلاسل القيمة بدلا من مفهوم القيمة المضافة.

كما يهتم بتكاليف المنافسين ومقارنة الموقف التنافسي للمؤسسة بالموقف التنافسي للمنافسين، وذلك لتطوير استراتيجيات المؤسسة من أجل كسب مزايا تنافسية وتحقيق أهدافها.

تتحقق أهداف المؤسسة –كما سبق الذكر- بتطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف إما بشكل منفرد أو بشكل متكامل، وسيتم تناولها في المبحث الموالي.

المبحث الثاني : تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف

تتعدد تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف وتتباين إلا أنها تهدف جميعها إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، لذا سنتناول في ما يلي أهم هذه التقنيات وكيفية تسييرها للتكاليف.

المطلب الأول : تقنية التكلفة المستهدفة

تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة السلاح السري الذكي لليابانيين"Japan smart Secret Weapon"، فهي عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا، وبالرغم من ذلك تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المؤسسات الاقتصادية، لذا سنتناول في هذا المطلب ماهية التكلفة المستهدفة والإطار التحليلي لها وذلك بالتركيز على طريقة تطبيقها وفلسفتها الضمنية، وآلية تسييرها للتكاليف، وأخيرا تقييمها.

أولا : مـــــاهية تقنية التكلفة المستهدفة

1– لمحة تاريخية عن تقنية التكلفة المستهدفة:

ترجع بدايات تقنية التكلفة المستهدفة إلى العقود الأولى من القرن العشرين في مؤسسة "Ford" الأمريكية ومؤسسة "Volkswagen Beetle" الألمانية في سنوات الثلاثينيات، من أجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM990 حيث تم إيجاد تقنية تقوم على أسس تخفيض تكلفة التصنيع تعرف بهندسة القيمة،* أدرك الأمريكيون من خلالها مفهوم تعظيم خصائص المنتج وتدنية التكاليف في آن واحد.[1]

ظهرت تقنية التكلفة المستهدفة في اليابان في بداية الستينيات،[2] حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير مفهوم هندسة القيمة وتحويله إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية،[3] ويشير بعض الكتاب

*تعتبر هندسة القيمة من الأدوات المساعدة في تطبيق التكلفة المستهدفة وسيتم شرحها لاحقا.

[1]Patrick FEIL and All: Japanese Target Costing: A Historical Perspective, International Journal of Cost Management, spring 2004, p10.

[2]Margaret Woods and All: Electronics: A case study of economic value added in target costing, Management accounting Research, 23, (261– 277), 2012, p262.

[3]سيد عطا الله السيد: المفاهيم المحاسبية الحديثة، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009، ص266.

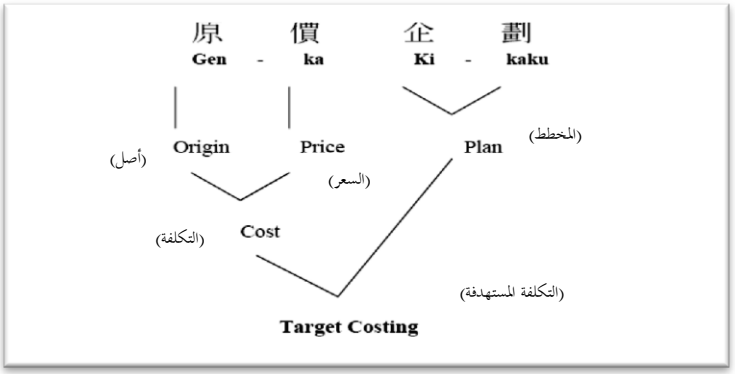
إلى أن أفكار التكلفة المستهدفة تعود إلى فترة ندرة الموارد بعد الحرب العالمية الثانية،[1] وتم استخدامها من قبل المؤسسات اليابانية للصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان.[2]

ووجد أن هذه التقنية تستخدم من قبل 80% من شركات التجميع اليابانية، ومن قبل 100% من مصنعي السيارات،[3] وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للمؤسسات اليابانية في بداية الثمانينيات.[4]

يعني ذلك أن أصول مفاهيم التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان، حيث استخدمتها شركة Toyota سنة 1963 – على الرغم من عدم إشارة الأدبيات في اليابان لذلك حتى عام 1978- ثم ظهر هذا المفهوم في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر الثمانينات.[5] ولا تزال هذه التقنية حديثة نسبيا بالنسبة لكثير من مؤسسات الولايات المتحدة إذ تستخدم من قبل 40%من المؤسسات فقط.[6]

تجدر الإشارة إلى أن أول استعمال لهندسة القيمة في اليابان كان تحت إسم "Genka kikaku" وترجم هذا المصطلح إلى "Target Costing" وهو المصطلح المستعمل حاليا في كل أنحاء العالم، حيث قام "Rösler" بالبحث لمعرفة كيف تم اشتقاق المصطلح الأخير من اللغة اليابانية،[7] وهذا ما يوضحه الشكل أدناه:

شكل رقم (II–2): أصل التكلفة المستهدفة



Source: Patrick FEIL and All: Japanese Target Costing: A Historical Perspective, International Journal of Cost Management, spring 2004, p11.

[1]Tad Leahy: The target costing bull's eye, Issue of Controller Magazine, January 1998, p02.
[2]Patrick FEIL and All: Op-Cit, p10.
[3]Marilyn M.HELMS and All: Managerial Implications of Target Costing, CR Vol. 15, No. 1, 2005, p49.
[4]Patrick FEIL and All: Op-Cit, p10.
[5]Driscole Ganye Kwah: Target Costing In Swedish Firms-Fiction, Fad or Fact? An Empirical Study of some Swedish Firms, Elanders Novum, 2004,P30.
[6]Marilyn M.HELMS and All:Op-Cit, p49.
[7] Mehdi Alinezhad Sarokolaee and All: The relationship between target costing and value-based pricing an aggregate model based on customers' expectations, International Conference on Leadership, Technology, and Innovation Management , Open access under CC BY-NC-ND license, Procedia – Social and Behavioral Science, 41, (74-83), 2012, p75.

لقي هذا التفسير قبولا في العالم وتم اعتماده في الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية سنة 1995 تحت اسم إدارة التكلفة المستهدفة.

2- مفهوم تقنية التكلفة المستهدفة:

تعددت وجهات النظر حول التكلفة المستهدفة مما أدى إلى تعدد تعاريفها وتباينها، ويمكن أن نورد بعضا منها فيما يلي:

يعرف "Sakuri" التكلفة المستهدفة على أنها "أحد أدوات تسيير التكلفة التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة قسم الإنتاج، والهندسة، والبحث والتصميم، والتسويق، والمحاسبة".[1]

هذا التعريف يعتبر التكلفة المستهدفة من أدوات تسيير التكاليف، ويركز على تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج وذلك بالتعاون بين عدة أقسام، دون أن يشير لأهمية الجودة.

ويعرفها "Kato" على أنها "ليست تقنية لتقييم التكاليف فحسب بل هي برنامج شامل لتخفيض التكاليف، يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج الجديد على طول دورة حياته، وفي نفس الوقت يضمن جودة المنتج ويفي بمتطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة مسبقا في مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم".[2] فالتكلفة المستهدفة إضافة لكونها أداة تقييم، هي برنامج شامل يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة فقط في المراحل الأولى من دورة حياتها، ويحقق الجودة دون أن يهمل متطلبات العملاء.

كما يعرفها "Ansari" على أنها "نظام لتخطيط الربح وتسيير التكلفة المتعلقة بالمنتجات والخدمات الجديدة التي تضمن الوصول إلى السعر المحدد في السوق والعائد المالي".[3] فالتكلفة المستهدفة نظام لتسيير التكلفة وتخطيط الأرباح تخص المنتجات والخدمات الجديدة فقط، تراعي متطلبات السوق، وتهدف إلى تحقيق الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة.

[1]M. SAKURI: Target Costing and how to use it, Journal of Cost Management, 39-50, 2001.available at:http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumSakurai89.htm

[2]Y.KATO: Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies, Management Accounting Research, Vol.4, No.1, 1993, pp33-47, Traduction de P.LORINO in "Target Costing ou Gestion par Cout-Cible", Revue française de comptabilité, Avril 1994, pp37-38.

[3]Shahid ANSARI and All: Target Costing: Uncharted Research Territory, Hand Book Of Management Accounting Research, Elsevier Ltd, Vol 2, 2007, p507.

يعرفها "Bhimani" على أنها "نظام متكامل تابع لتسيير التكاليف يستخدم عند تصميم منتج جديد أو عند تطوير منتج سابق".[1] فالتكلفة المستهدفة نظام متكامل يسمح بتخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد تماما أو تغيير بسيط أو شامل في منتج قديم.

يعرفها "CAM-I"* على أنها "نظام لتخطيط الربح وتسيير التكلفة، موجه نحو السعر ويركز على العميل والتصميم والتعاون الوظيفي Cross Function، يسمح تطبيقها بتسيير التكلفة في المراحل الأولى لتطوير المنتج ويستمر على طول دورة حياة المنتج، وذلك من خلال التعامل الفعال مع سلسلة القيمة".[2] هذا التعريف موسع يعتبر التكلفة المستهدفة نظام للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح وذلك لاعتماده على مفهوم سلسلة القيمة.

من خلال التعاريف السابقة نخلص إلى أن التكلفة المستهدفة هي أحد أهم تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، تستعمل خلال مراحل تخطيط وتصميم وتطوير المنتج، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا العميل، وتكشف هذه التقنية عن وجود صلة مباشرة بين متغير السوق في ضوء الوضع التنافسي وأرباح الشركة في الأمد الطويل.

3- مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة:

تتضمن تقنية التكلفة المستهدفة ستة مبادئ أساسية هي:[3]

- قيادة سعر التكلفة Price Led-Costing: تستخدم أسعار السوق لتحديد التكلفة المسموح بها أو التكلفة المستهدفة، وتحسب التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية:[4]

التكلفة المستهدفة = سعر البيع – هامش الربح المستهدف

- التركيز على العملاء Focus on Customers: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، والتكلفة، والوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات، حيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة للمنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

---

[1] A.BHIMANI, H.OKANO: Targeting Excellence: Target Cost Management at Toyota in the UK, Management Accounting, London, Vol.73, No.6, Jun1995, p42.

[*] Computer Aided Manufacturing International recently named Consortium for Advanced Manufacturing International المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي

[2] Harri KULMALA and All: Cost Perspectives of Product Development, Cost Management Center, Tampere University of Technology, Industrial Management, p02.

[3] Dan SWENSON and ALL: Best Practices in Target Costing, Management Accounting Quarterly, Vol. 4, N°. 2, 2003, pp 12,13.

[4] Shahid ANSARI and All: Target Costing: Op-Cit, p507.

– **التركيز على التصميم Focus on Design**: يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج، لذلك يجب أن تتم التغيرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لتكون التكاليف منخفضة، وتخفيض زمن إطلاق المنتجات الجديدة في السوق أي تصنيع المنتج بأعلى كفاءة ممكنة في حدود التكلفة المستهدفة.

– **فرق عمل متداخلة المهام Cross Functionnal Teams**:حيث أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن المنتج بأكمله من التصور الأولي إلى غاية الإنتاج النهائي.

– **استخدام سلسلة القيمة Value Chain involvement**: يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة مثل المعنيين بالتوريد، والتوزيع وتقديم الخدمات، والعملاء في مراحل التكلفة المستهدفة.

– **دورة حياة التكاليف Life Cycle Costs**: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

ثانيا : الإطار التحليلي لتقنية التكلفة المستهدفة

1– الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة:

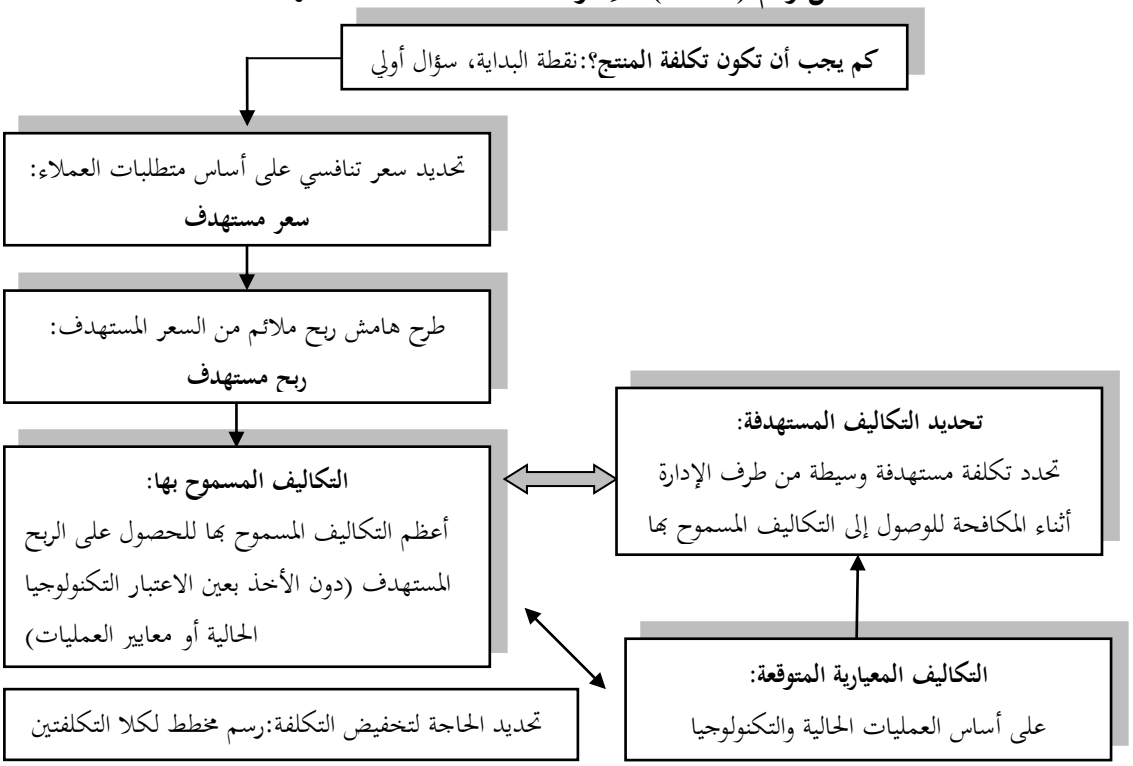
تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا ومع ذلك تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المؤسسات،[1] إلا أن افتراض تطبيقها لا يؤدي بالضرورة إلى النتائج المرغوبة، لأن سر نجاح الطريقة يكمن في تبني فلسفتها الأساسية في المؤسسة، حيث يرى "Kato" أن التكلفة المستهدفة عبارة عن مجموعة من التقنيات المدعمة بفلسفة التكلفة المستهدفة، وغالبا ما يتم إهمال هذا الجانب في المنشورات الغربية بسبب التركيز الكبير على الجانب التقني للطريقة، مما يشير إلى ضرورة الأخذ في الاعتبار الفلسفة الإدارية عند تبنيها.[2]

يوضح الشكل أدناه الإجراء التقني لتحديد التكلفة المستهدفة الذي تطبقه مؤسسة Toyota، ولكن السؤال هنا هو هل كل مؤسسة تتبع أو تتبنى التكلفة المستهدفة بالضرورة ستحقق النجاح؟ إن الإجابة ستكون نعم في حالة واحدة فقط، وهي تبني الفلسفة الإدارية الداعمة للفلسفة الضمنية لهذه التقنية من أجل ضمان تحقيق فعاليتها، وتشير الدراسات هنا إلى أهمية الفلسفة الإدارية المطبقة في المؤسسة لضمان نجاح التكلفة المستهدفة.

[1] سيد عطا الله السيد: مرجع سبق ذكره، ص266.

[2] Patrick FEIL and All: Op-Cit, p16.

شكل رقم (II–3) : إجراء تحديد التكلفة المستهدفة



Source: Patrick FEIL and All: Japanese Target Costing: A Historical Perspective, International Journal of Cost Management, spring 2004, p16.

تتمثل الفلسفات الإدارية والعوامل الثقافية التي ساعدت في نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة في بيئتها الأصلية المتمثلة في المؤسسات اليابانية في مايلي:

– قيادة الإدارة العليا Top Management Leadership:

يرى "Hasegawa" أن القدرة على التوفيق في طريقة التفكير بين القيادة العليا والعاملين يعتبر عاملا مهما لنجاح التكلفة المستهدفة، ففي العديد من المؤسسات اليابانية تكون الإدارة العليا وراء المبادرة لتطبيق التكلفة المستهدفة، حيث أن دعم الإدارة العليا يخلق الفهم الضروري للتكلفة المستهدفة ويُمكِّن فريق التكلفة المستهدفة من اكتساب الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف.[1]

– عمل الفريق Team-Orientation:

يعتبر التوجه الجماعي لفريق العمل من أهم عوامل نجاح التكلفة المستهدفة، حيث يعد جزءا من طريقة الحياة اليابانية أين تكون الجماعة دائما قبل الفرد،[2] ففي أعين اليابانيين لا يمكن حل تعقيدات المهام من خلال القرارات الفردية كما يبدو ذلك جليا في الاتصالات اليابانية وعمليات اتخاذ القرارات حيث تتم هذه الأخيرة

[1] Ibid, p17.
[2] Ibid, p17.

جماعيا، فعلى الرغم من أن قائد المجموعة هو الذي يتخذ القرار النهائي إلا أن ذلك يكون بعد قبول أعضاء الفريق لهذا القرار كما لو كان قرارهم.[1]

– الالتزام بالعمل Commitment to Work:

يعد موقف العمال اتجاه عملهم ومؤسستهم أحد أهم الظواهر البارزة لفهم بيئة الأعمال اليابانية، حيث تشير إحدى الدراسات إلى أن 80% من العمال اليابانيين يؤمنون بأن عملهم يأتي قبل العائلة،[2] ويظهر هذا من خلال شعورهم بالواجب في استعدادهم للعمل ساعات طويلة وحصولهم على عطل قصيرة.[3]

– الثقة المتبادلة Mutual Trust:

أظهر "Hasegawa" في دراسته أن الإدارة في اليابان تركز على العنصر البشري، ويتمثل الاهتمام الرئيسي في خلق الثقة المتبادلة بين المسيرين والعمال وكذلك مع الموردين. وتدعم هذه الثقة المتبادلة بعوامل مثل الاستقلالية، المشاركة، التعاون، وأفضل مثال عن مقياس خلق الثقة المتبادلة في اليابان هو مدة البقاء في الوظيفة، وبدون تحقيق الثقة المتبادلة بشكل جيد لن يظهر العمال الولاء لمؤسستهم مدى الحياة، كما أن الإدارة العليا لن تضمن لهم وظيفة تدوم مدى الحياة.[4]

– محاسبة التسيير Management Accounting:

حسب وجهة النظر السلوكية فإن هيكل محاسبة التسيير اليابانية لم يصمم فقط لإنتاج معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، بل لجعل العاملين يعملون حسب إستراتيجية المؤسسة ولجعل تفكيرهم استراتيجيا. ويتم تحقيق هذا الهدف بالاستعمال الواسع للمقاييس غير المالية والتوجه نحو السوق. إضافة إلى ذلك تتأكد المؤسسات اليابانية من انتقال التقارير المالية المتحصل عليها من أقسام المراقبة كاملة وبسرعة بين العمال لتوضيح كيفية انعكاس أدائهم على النتائج المالية للمؤسسة. [5] تستعمل معلومات محاسبة التسيير في اليابان بفعالية للتأثير على العمال وتحفيزهم عوضا عن مجرد إعلامهم بالبيانات الخاصة بالتكاليف والانحرافات أو مساءلتهم.

– التعليم والتدريب Education:

إن حماس اليابانيين للتعلم أمر معروف، فالمؤسسات اليابانية تكافح باستمرار لتنمية مهارات العمال من خلال تناوب الوظائف والتدريب المكثف، والتعلم في اليابان يقوم على الممارسة مما يؤدي إلى التغيير المستمر.[6]

---

[1]James.R Martin and All: Comparing the practices of U.S and Japanese Companies: The implications for management accounting, Journal of Cost Management, 1992, 6-14.http://maaw.info/ArticleSummariesMain.htm
[2]Patrick FEIL and All: Op-Cit, p17.
[3]James.R Martin and All: Op-Cit.http://maaw.info/ArticleSummariesMain.htm
[4] Patrick FEIL and All: Op-Cit, p17.
[5]Ibid, p18.
[6]Patrick FEIL and All: Op-Cit, p18.

– شبكة الـ Keiretsu:

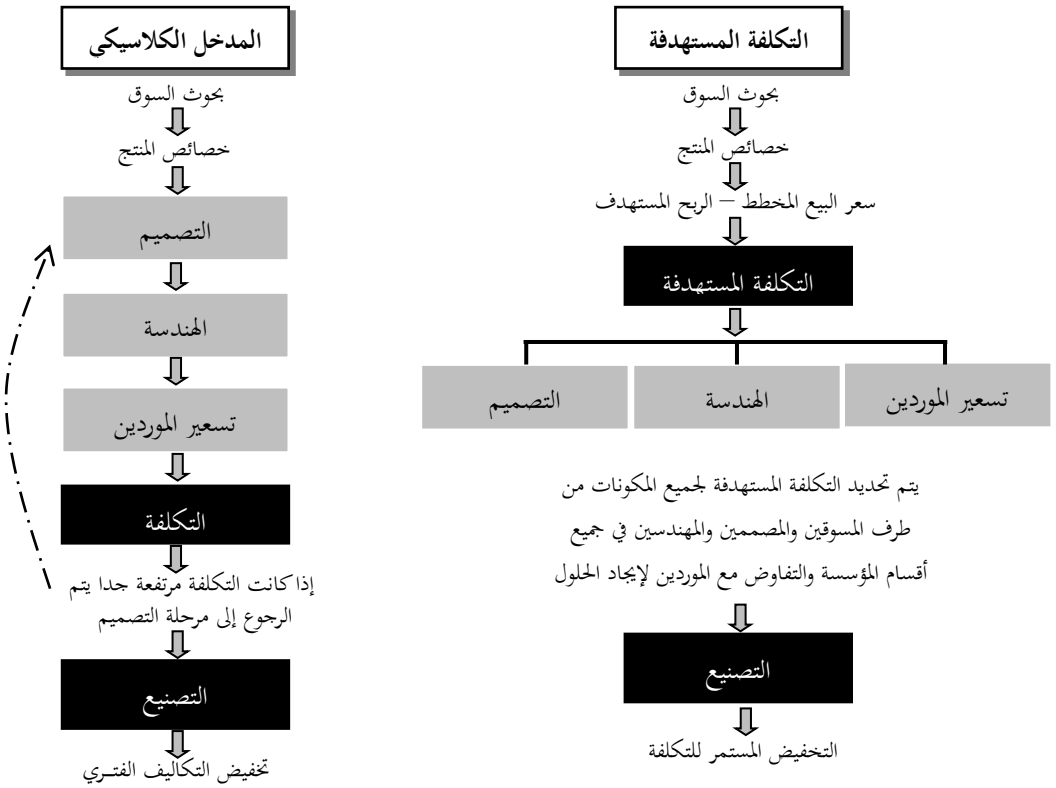
يتميز الاقتصاد الياباني بوجود شبكة إستراتيجية تسمى "Keiretsu" يتم إنشاؤها بين مؤسسات مستقلة قانونيا، لكن على أساس روابط مالية أو أعراف مشتركة، حيث يكون هناك تعاون قوي بين هذه المؤسسات، ويُدمِج هذا التعاون الموردين في عمليات تطوير المنتج، ويمثل هذا عنصرا أساسيا في التكلفة المستهدفة.[1]

– شبكة المعلومات Information Network:

تمتلك المؤسسات اليابانية شبكة معلومات قوية مع عملائها وموريها، تمكِّن من تطبيق طريقة البحث المسماة "الأيدي في السوق" "Hands-at-the-market"، وقد عرفها "Seidenschwarz" على أنها "طريقة لدراسة السوق تقوم على أساس التدفق العكسي الكثيف للمعلومات إلى مطوري المنتجات حول آراء العملاء عن المنتجات الموجودة حاليا في السوق"، مما يعني أن المؤسسات اليابانية لا تتحصل على المعلومات من خلال دراسة السوق الشكلية فقط وإنما كذلك من خلال التعاون المكثف مع الموردين والعملاء.[2]

إن الفهم الجيد للتكلفة المستهدفة والعوامل التي تم تطبيقها في ظلها يساعد المؤسسات الموجودة خارج اليابان على تكييف التكلفة المستهدفة مع بيئتها الخاصة بنجاح، كما أن هذه التقنية اليابانية تختلف في فلسفتها عن التسيير الكلاسيكي للتكاليف والشكل الموالي يوضح هذه الاختلافات:

شكل رقم (II–4) : الفرق بين المدخل الكلاسيكي و تقنية التكلفة المستهدفة



Source: Ibrahim Abd El Mageed Ali and All: Towards a conceptual framework for strategic cost management –the concept, objectives, and instruments, Chemnitz University of Technology, Egypt, 2006, p385.

[1] Ibrahim Abd El Mageed Ali and All: Op-Cit, p423.
[2] Patrick FEIL and All: Op-Cit, p18.

إن أهم اختلاف بين المدخلين هو أنه بدل أن يصمم المنتج ثم تحدد تكلفته، فإن التكلفة المستهدفة توضع أولا وبعد ذلك يصمم المنتج لكي يحقق التكلفة المستهدفة، كما أن الفروقات بين هذين المدخلين جعلت أغلب المؤسسات تتجه نحو النمط الجديد لتسيير التكاليف والمتمثل أساسا في التسيير الاستراتيجي للتكاليف، والجدول أدناه يوضح أهم الفروقات بين التسيير الكلاسيكي للتكاليف والتكلفة المستهدفة:

جدول رقم (II–2) : الفرق بين التسيير الكلاسيكي للتكاليف و تقنية التكلفة المستهدفة

وجه الاختلاف	التسيير الكلاسيكي للتكاليف	تقنية التكلفة المستهدفة
اعتبارات السوق	لا تعتبر جزءا من عمليات تخطيط التكلفة.	اعتبارات السوق التنافسية تقود وتتحكم في عمليات تخطيط التكلفة.
العلاقة بين التكاليف وسعر البيع	التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع.	سعر البيع يساهم في تحديد التكاليف.
أساس تخفيض التكلفة	تطبق أساليب خفض التكلفة للقضاء على عوامل الإسراف والضياع والتالف.	التصميم ومراحل تصنيع المنتج هي الأساس في تطبيق أساليب خفض التكلفة.
إشراك الموردين	يتم إشراك الموردين بعد إتمام عملية تصميم المنتج.	يتم إشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصميم.
الهدف	الهدف هو تخفيض سعر البيع الذي يدفعه العميل.	الهدف هو تخفيض تكلفة حيازة السلعة بالنسبة للعميل.
علاقة سلسلة القيمة	لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وعملية تسيير التكلفة، وإن وجدت فهي قليلة.	هناك تداخل كبير بين سلسلة القيمة وعملية تسيير التكلفة.

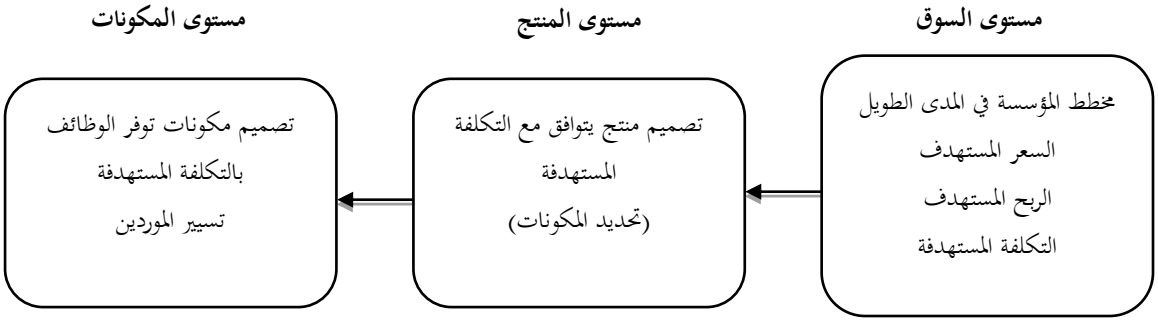
المصدر: رغدة حسن عبد الحفيظ: دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة، ص130. (بتصرف)

تكتسي التكلفة المستهدفة طابعا استراتيجيا كونها تجسد تكامل بين سلسلة القيمة وعملية تسيير التكاليف.

2– مراحل تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:

تعد التكلفة المستهدفة من أهم تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، ويتم تطبيقها حسب "Cooper"&"Slagmulder" على ثلاثة مراحل أو مستويات أساسية هي: مستوى السوق، مستوى المنتج، مستوى المكونات، كما هو موضح في الشكل أدناه:

شكل رقم (II–5) : المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



Source: Helmut HERGETH: Target Costing In the Textile Complex, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Volume 2, Issue 1V, Fall 2002, pp 1-10, p03.

أ- مستوى السوق Market Level:

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي وموردي المنتج لتحديد التكلفة المسموح بها ،[1] حيث يتم إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية التي تعمل أو تنوي أن تعمل من خلالها المؤسسة، وجمع معلومات عن احتياجات ورغبات العملاء في المنتجات الحالية أو المنتجات المتوقعة التي في طريقها إلى الإنتاج والخروج إلى السوق، أي المنتجات رهينة التصميم والتي لم يتم توافرها في المؤسسات المنافسة.[2]

كما يتم أيضا تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء من خلال عرض التصور المبدئي للمنتج على عينة من العملاء المرتقبين ويتم قياس ردود أفعالهم بالنسبة للمنتج (الجودة والتصميم والسعر والشكل النهائي...)، ثم يتم إجراء تعديل على المنتج وإعادة تصميمه وتحسينه وتعديله حتى الوصول إلى الشكل النهائي له بناءا على تحليل المعلومات التي تم جمعها من العملاء والموردين أولا بأول، وذلك حتى نتأكد من أن المنتج قد حقق احتياجات ومتطلبات العملاء.[3] ويتم في هذا المستوى تحديد العناصر التالية:

أ-1- السعر المستهدف Target Price:

يعد تحديد السعر المستهدف أول خطوة في تقنية التكلفة المستهدفة،[4] وهذا هو جوهر الاختلاف بين التكلفة المستهدفة والتسيير الكلاسيكي للتكاليف حيث أن حساب التكلفة المستهدفة يكون على أساس السعر أي التوجه نحو السوق، ويعرف السعر المستهدف على أنه "السعر المقدر الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه مقابل الحصول على السلعة"،[5] ويستند هذا التقدير إلى أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين، وهناك العديد من المحددات التي تستخدمها المؤسسة لتحديد السعر المستهدف مثل:[6]

---

[1] Robin COOPER, Regine SLAGMULDER: Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice, February 25, 1997, p01.

[2] محمد عبد السميع، أحمد طبية: الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، ط1، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، 2010، ص78.

[3] المرجع نفسه، ص78.

[4] Helmut HERGETH: Target Costing In the Textile Complex, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Volume 2, Issue 1V, Fall 2002, pp 1-10, p04.

[5] Robin COOPER, Regine SLAGMULDER: Op-Cit, p01.

[6] عباس نوار كحيط الموسوي: دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد69، 2008، ص ص11، 12.

- احتياجات الزبون: المتعلقة بالخواص المادية للمنتجات التي يفضلها الزبون والمتمثلة بشكل المنتج أو مظهره الخارجي، والحجم، واللون، وغيرها؛
- مستوى السعر الممكن قبوله: ويتعلق بمدى قبول الزبون للسعر ومقدرته على دفعه؛
- مواصفات المنتج مقارنة بالمنتجات المنافسة في السوق؛
- تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.

إن تعدد المحددات يؤدي إلى تعدد طرق تحديد السعر المستهدف والتي تختلف كذلك حسب المنتجات الجديدة والموجودة في السوق ونوجزها في:

- **تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة:**

إن تحديد أسعار المنتجات الجديدة صعب جدا لأن المؤسسات ليس لديها أي معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات. والإستراتيجية الأكثر ملائمة في هذه الحالة هي القيام بدراسة مكثفة للسوق، ودراسة منتجات وتقنيات المنافسين،...إلخ، وتقييم تلك العوامل يساعد على تقدير تكلفة الإنتاج وسعر البيع وتقييم الربح المتوقع.[1] ويتم تحديد السعر المستهدف للمنتجات الجديدة باختيار أحد الاستراتيجيتين التاليتين:♣

- استراتيجية إغراق السوق: وتتطلب التضحية بالأرباح في الأجل القصير من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل؛
- استراتيجية المظلة –تسمى كذلك استراتيجية التميز– تكون مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة.

تقوم المؤسسة باختيار واحدة من الاستراتيجيتين السابقتين وفقاً لأهدافها، وتجدر الإشارة إلى ضرورة التركيز على العميل في التسعير إذ ينبغي معرفة تفضيلات العملاء وردود أفعالهم اتجاه السعر المتوقع أو المستهدف.

- **تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الموجودة في السوق:**

إن تحديد أسعار المنتجات الموجودة في السوق أسهل لإمكانية تقييم أداءها وذلك بمقارنتها مع منتجات المنافسين، وتساعد التغذية العكسية للجودة ووظائف المنتج والتكنولوجيا الجديدة والتصميمات الجديدة والتغيرات البيئية وغيرها على ضبط وإعادة هيكل نظام التسعير، كما أن توفر بعض المعلومات التاريخية المتعلقة بأداء المنتج السابق يجعل إعداد مخطط السعر أسهل، وعادة ما يتم تعديل سعر البيع الحالي نتيجة إضافة وظائف أو خصائص جديدة للمنتج،[2] ويتم هذا باعتماد الطرق التالية:

[1] Driscole Ganye Kwah: Op-Cit, p54.

♣ سيتم تناول الإستراتيجيتين في المبحث الأول في الفصل الموالي.

[2] Ibid, p54.

– **تعديل السعر على أساس وظائف المنتج:** يكون التسعير على أساس أنه يمكن تقسيم سعر المنتج على مجموعة من العناصر، إذ يعكس كل عنصر قيمة الوظيفة للزبون، وتتكون المنتجات من الكثير من الوظائف مثلا في صناعة السيارات: الشكل، الراحة، التشغيل، الثقة، الجودة، الموديل،...إلخ، ويحسب سعر البيع المتوقع بجمع القيم المعطاة لكل وظائف المنتج.[1]

– **تعديل السعر على أساس الخصائص المادية للمنتج:** يتعلق هذا التعديل بكيفية تحديد تأثر الأسعار بالخصائص المادية للمنتج، مثل فكرة الوزن، قوة الحصان البخاري، التأثير على المحيط،...إلخ، بالنسبة للسيارات على سبيل المثال، وهذا التعديل يمكن أن يكون كبيرا في حالة شدة ارتباط الخصائص الوظيفية للمنتج بخصائصه المادية، وعندما تكون التغيرات الوظيفية بطيئة جدا.[2]

– **تعديل السعر على أساس المنافسين:** تحدد المؤسسة السعر وتأخذ بعين الاعتبار أسعار منافسيها وخصائص منتجاتهم، وتتمثل الإستراتيجية الرئيسية في تقدير قيمة التميز على منتجات المنافس من حيث الوظائف والخصائص.[3]

أ–2– الربح المستهدف Target Profit:

يعد تحديد الربح المستهدف للمنتج آخر خطوة على مستوى السوق، ويتم تحديده بناءا على إستراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة، وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير.[4] تتطلب عملية التحديد الصحيح للربح المستهدف معرفة جيدة بالمنتج مادام كل منتج له ربح مخطط ودورة حياة خاصة به.[5]

يتحدد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات*الذي تريد المؤسسة تحقيقه بدلا من العائد على الاستثمار وذلك بسبب:[6]

- يظهر العائد على المبيعات بوضوح ربحية كل منتج عندما تنتج المؤسسة عددا كبيرا من المنتجات؛
- من الصعب حساب العائد على الاستثمار لكل منتج عندما تنتج المؤسسة عددا كبيرا من المنتجات بأحجام صغيرة.

---

[1] أحمد حسين علي حسين: المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص96.

[2] Driscole Ganye Kwah: Op-Cit, p55.

[3] Ibid, p55.

[4] Helmut HERGETH: Op-Cit, p05.

[5] عباس نوار كحيط الموسوي: مرجع سبق ذكره، ص14.

*تشير هذه النسبة إلى النسبة المئوية المتبقية لكل دينار من المبيعات بعد طرح تكلفة البضاعة المباعة منها، وتدل على كفاءة الإدارة في التسعير وتوليد المبيعات والسيطرة على التكاليف وتحسب بالعلاقة: نسبة الهامش إلى المبيعات = الهامش الإجمالي / صافي المبيعات

[6] أحمد حسين علي حسين: مرجع سبق ذكره، ص97.

يمكن القول أن عملية تحديد الربح المستهدف ليست بالسهلة، فهي تحتاج إلى الخبرة العلمية في مجال التحليل المالي ومجال التنبؤ بحجم المبيعات وأسعار السوق ودرجة المنافسة،.. ليتم بعدها تحديد التكلفة المستهدفة.

أ-3- التكلفة المستهدفة Target Cost:

بعد أن تم تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف الذي ترغب المؤسسة في أن يحققه المنتج المعني، يتم حساب التكلفة المستهدفة التي تجيب عن التساؤل "كم ينبغي أن تكون تكلفة المنتجx؟" بدلا عن السؤال الكلاسيكي "كم يكلفني تصنيع المنتجx؟"، ويعبر عنها نظريا بالمساواة التالية:[1]

سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف = التكلفة المسموح بها

(Target sales price – Target profits = allowable cost)

أو: سعر البيع الذي يحدده السوق – الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه = التكلفة المستهدفة

(Market driven selling price – desired profit = target cost)

ب- مستوى المنتج Product Level:

يتم نقل ضغوط المنافسة من السوق وما تفرضه من متطلبات من المرحلة الأولى إلى المؤسسة وما يحكمها من عوامل كفاءة وفعالية، فالتكلفة المستهدفة التي تم حسابها في المرحلة الأولى لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة أو الموردين، ويتم في هذه المرحلة تقدير تكلفة المنتج (التكلفة المقدرة) في ضوء الموارد والإمكانيات المتاحة للمؤسسة في حدود التكنولوجيا المتاحة،[2] والتي غالبا ما تكون أكبر من التكلفة المستهدفة.[3]

بعد تقدير التكلفة وتحديد الفجوة بينها وبين التكلفة المستهدفة، وجب سد هذه الفجوة وذلك بتخفيض التكاليف تطبيقا لقاعدة "Cooper"&"Slagmulder" الأساسية "لا يمكن أبدا تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج"، وإذا حدث ذلك فإنه لن يتم إطلاق المنتج الجديد في السوق وإلا فإن التكلفة المستهدفة ستفقد أثرها كأداة للتسيير.[4]

ج- مستوى المكونات Component Level:

تكون المرحلة الثالثة لتقنية التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج، وغالبا ما تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المكونات.[5]

[1] Driscole Ganye Kwah: Op-Cit, p52.
[2] Robin COOPER, Regine SLAGMULDER: Op-Cit, p01.
[3] Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: Op-Cit, p638.
[4] Harri KULMALA and All: Op-Cit, p02.
[5] Helmut HERGETH: Op-Cit, p07.

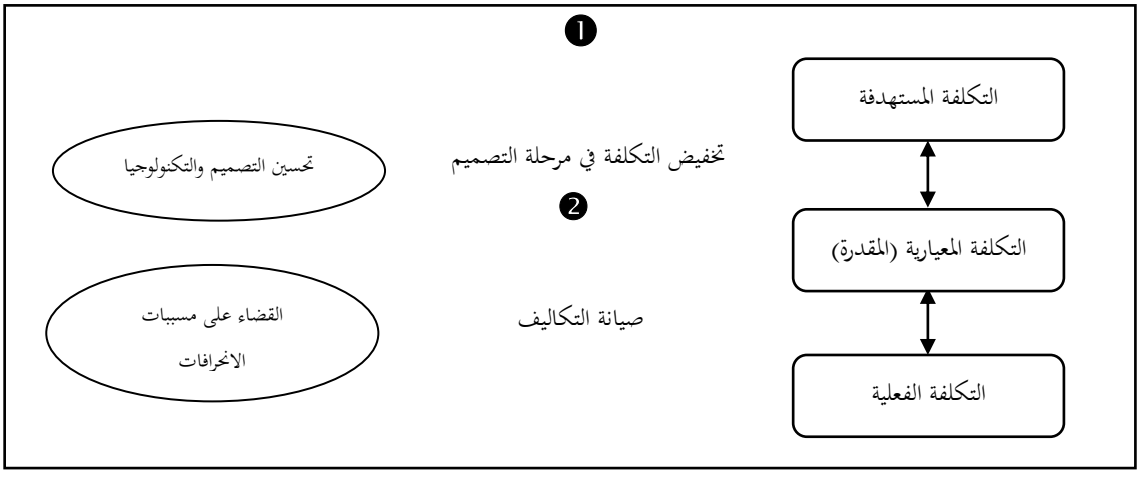
3- تسيير التكاليف بواسطة تقنية التكلفة المستهدفة:

يتم تسيير التكاليف على مستويين:[1]

أ- مستوى مرحلة التصميم: حيث يتم توجيه عملية التصميم بناءً على اعتبارات التكلفة، إذ يؤثر تصميم المنتج على كافة عوامل التكلفة، وتجدر الإشارة إلى أن 80% من تكلفة المنتج يتم التعهد بها في هذه المرحلة، بينما لا يتم تحمل سوى 20% من التكاليف، وهذا يسمح بإمكانية تخفيض التكاليف وذلك ببذل كل الجهود لبلوغ التكلفة المسموح بها شريطة عدم المساس بأداء المنتج؛♣ وينتج عن هذا التخفيض الأولي في التكلفة المقدرة للمنتج تكلفة معيارية أقل من التكاليف الحالية للمؤسسة، وتعتبر تكلفة مخططة في المراحل القبلية.

ب- مستوى مرحلة الإنتاج: يتم في هذا المستوى مراقبة التكاليف الفعلية لإبقائها قريبة من التكاليف المستهدفة، بمعنى صيانة التكلفة "maintenance de cout" أي ضمان أنها لن تنحرف عن التكاليف المعيارية، بحيث لا تُضيِّع الظروف الحقيقية للتصنيع والتوزيع الوفرات المتوصل إليها في المرحلة الأولى من تخفيض التكاليف، كما يتم الاستفادة من أثر الخبرة. ويمكن تمثيل المستويين سابقي الذكر بنموذج "T.Makido" الموالي:

شكل رقم (II-6) : التحكم في التكاليف – نموذج "Makido"



Source: Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: contrôle de gestion, Manuel et Applications, 2ème Edition, Dunod, Paris, 2010, p639.

يشير"Makido" إلى أن جوهر تخفيض التكاليف هو تخفيض معايير التكاليف الحالية في حد ذاتها وجوهر صيانة التكاليف هو المحافظة على معايير التكلفة التي تم تخفيضها.

[1] Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: Op-Cit, pp 638-639.

♣ سيتم التفصيل أكثر عند تناول تقنية تكلفة دورة حياة المنتج.

كما يشير بعض الخبراء إلى أن تسيير التكاليف يتم على ثلاثة أزمنة وذلك بهدف تخفيض الفجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة، وتتمثل في:[1]

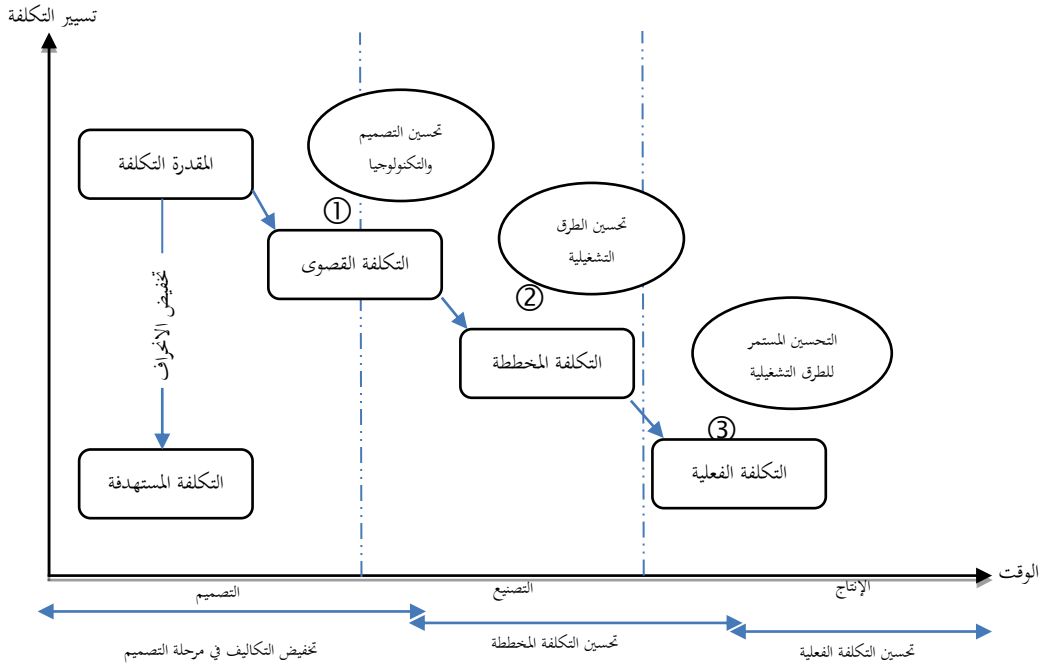
– **تخفيض التكاليف على مستوى مرحلة التصميم**: يسمح بتحديد تكلفة وسيطية تسمى التكلفة القصوى plafond، والتي تكون أقل من التكلفة المقدرة وأكبر من التكلفة المستهدفة؛

– **تخفيض التكاليف على مستوى مرحلة الإنتاج**: وهو تخفيض جديد ناتج عن الاستفادة من أثر الخبرة والتحسينات على طرق الإنتاج، وتكون التكلفة المخططة planifier مساوية للتكلفة المستهدفة؛

– **صيانة التكاليف**: وهي المرحلة الأخيرة ويُضمن فيها عدم انحراف التكلفة الفعلية عن التكلفة المستهدفة.

يمكن تمثيل الأزمنة الثلاثة سابقة الذكر بنموذج "Sakurai" الموالي:

شكل رقم (II–7) : التحكم في التكاليف – نموذج "Sakurai"



Source: Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: contrôle de gestion, Manuel et Applications, 2ème Edition, Dunod, Paris, 2010, p639.

تستعمل العديد من التقنيات المساعدة في تسيير التكاليف بواسطة التكلفة المستهدفة لسد الفجوة بينها وبين التكلفة المقدرة، أهمها:

[1]Claude ALAZARD, Sabine SE'PARI: Op-Cit, p639.

– هندسة القيمة Value Engineering:

تعرف هندسة القيمة ♣ على أنها "عملية فحص واختبار كل مكون من مكونات المنتج لتحديد العوامل المؤثرة في تكلفته وإمكانية تخفيض هذه التكلفة وتحسين عملية إنتاجه"،[1] ويتحقق هدفها عن طريق:[2]

- وضع التصاميم الجديدة للمنتجات بحيث تؤدي إلى تخفيض تكاليف إنتاجها بدون التضحية بالوظائف التي تؤديها؛ و/أو
- إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتجات والتي تؤدي إلى زيادة تكاليفها، في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع تلك التكاليف، مع زيادة الإمكانيات الوظيفية لها إن أمكن دون أن يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف.

– التحليل المفكك Tear-Down Analysis:

يعرف أيضا بالهندسة العكسية Reverse Engineering، ويعرف على أنه عملية تقييم منتجات المنافسين من أجل تحديد فرص تطوير منتجات المؤسسة، إذ يتم في هذا النوع من التحليل التوصل إلى التكلفة المستهدفة عن طريق تحليل المنتجات المنافسة لمعرفة وظيفة ومواصفات تصميمها، للتوصل إلى استنتاجات حول العملية التي تم عن طريقها تصنيع وتقديم المنتجات المنافسة، ومن ثم تعديل مواصفات منتج المؤسسة.[3]

♣تعرف كذلك بتحليل القيمة إلا أنه هناك فرق جوهري بين المصطلحين ليس في المنهج أو الإجراءات المستخدمة وإنما في المرحلة التي يطبق فيها كل منهما خلال دورة حياة المنتج، إذ تستخدم هندسة القيمة في مرحلة التصميم وتستخدم جنبا إلى جنب مع التكلفة المستهدفة، في حين يستخدم تحليل القيمة في مرحلة التصنيع وشراء أجزاء ومكونات المنتج، وتستخدم جنبا إلى جنب مع التحسين المستمر، كما أن تحليل القيمة يطبق على المنتجات الموجودة أصلا، في حين تطبق هندسة القيمة على المنتجات الجديدة.

[1] حيدر علي المسعودي: مرجع سبق ذكره، ص158.

[2] عباس نوار كحيط الموسوي: مرجع سبق ذكره، ص18.

[3] المرجع نفسه، ص18.

ثالثا : تقييم تقنية التكلفة المستهدفة

1- مــزايا تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:

للتكلفة المستهدفة عدة مزايا أهمها:[1]

- التكلفة المستهدفة ليست مجرد طريقة لتسيير التكاليف بالمعنى الكلاسيكي -أي حساب التكاليف- بل تهدف إلى تخفيضها، إذ تعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها؛
- التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (التوجه بالسوق) من أهم مزايا هذه التقنية، حيث يتم اعتماد سعر السوق كنقطة محورية للتحليل، وتصبح:
  - التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛
  - السعر مسبب لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
- تؤدي تقنية التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ في الاعتبار جودة المنتج؛
- التكلفة المستهدفة ملائمة للإنتاج المتعدد بكميات قليلة أكثر منه لأنواع قليلة بكميات كبيرة؛
- يؤدي إتباع تقنية التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح؛
- التكلفة المستهدفة أداة لتسيير التكلفة والربحية في آن واحد؛
- التكلفة المستهدفة تحقق الكثير من الوفورات التكاليفية وذلك بتسيير تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعة من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية؛
- تكتسي تقنية التكلفة المستهدفة بعدا استراتيجيا يسمح للمؤسسة بتدعيم المردودية التجارية وتنافسية منتجاتها.

---

[1] تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على:

-Driscole Ganye Kwah:op.cit, pp 32, 33.

-محمد عبد السميع، أحمد طبية: مرجع سبق ذكره، ص83.

-عمر شريف، عبد العالي محمدي: دراسة مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإنتاجية بالمنطقة الصناعية لمدينة باتنة، ملتقى وطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية: تحليل الموجود من أجل استشراف الابداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، يومي 14/13 ماي 2013، ص08.

2- الصعوبات التي تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:

رغم أهمية التكلفة المستهدفة إلا أن تطبيقها الفعلي يتخلله بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون المؤسسة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي:[1]

- الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف؛
- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل؛
- التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير، وكراهية تحمل المسؤولية؛
- إن تحديد التكلفة المستهدفة فن أكثر منه علم، وبالتالي على المؤسسة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط؛
- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام تقنية التكلفة المستهدفة؛
- يصعب تطبيق هذه التقنية في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية.

يمكن القول أنه لا يمكن أن توجد طريقة تسيير خالية من العيوب، إلا أن المحللين يرون أن هذه العيوب يمكن تجاوزها بسهولة مقارنة بطرق أخرى، الأمر الذي يجعل التكلفة المستهدفة تحظى بجاذبية، إضافة لكونها من أهم تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف التي تتلاءم ومتطلبات البيئة التنافسية الحديثة، ولها دور كبير في تخفيض التكاليف وتعزيز رضا العملاء. وسر نجاحها هو دعم الإدارة العليا إضافة لتعاون فريق العمل.

تتكامل تقنية التكلفة المستهدفة مع العديد من تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف مثل تقنية التكلفة على أساس النشاط التي هي محل دراستنا في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: تقنية التكلفة على أساس النشاط

ظهرت تقنية التكلفة على أساس النشاط نتيجة للانتقادات التي وجهت للتسيير الكلاسيكي للتكاليف فيما يخص تحميل التكاليف غير المباشرة، حيث تعمل على تحميل التكاليف غير المباشرة بدقة مقارنة مع طرق التسيير الكلاسيكية مما يؤدي إلى قياس أدق لتكلفة المنتج، وتمكِّن المؤسسة من تقويم ربحية منتجاتها، وعلى ضوء ما تقدم سنتناول في هذا المطلب ماهية التكلفة على أساس النشاط والإطار التحليلي لها وذلك بالتركيز على المفاهيم الأساسية لهذه التقنية ومراحل تطبيقها، وآلية تسييرها للتكاليف، وأخيرا تقييمها.

[1] عمر شريف، عبد العالي محمدي: مرجع سبق ذكره، ص09.

أولا : مـــــاهية تقنية التكلفة على أساس النشاط

نالت تقنية التكلفة على أساس النشاط اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة، ويرجع هذا الاهتمام المتزايد بها إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما يترتب عنها من تحديد دقيق للتكلفة.

1- لمحة تاريخية عن تقنية التكلفة على أساس النشاط:

ترجع أصول التكلفة على أساس النشاط* إلى مؤسسة "General Electric" الأمريكية، حيث كونت سنة 1963 فريقا من قسم المراقبين لدراسة واقتراح طريقة للتحكم الجيد في النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة، ولتحقيق ذلك اقترح الفريق تكتيك جديد هو "الأنشطة المسببة للتكاليف"، بمعنى أنه للتحكم الجيد في هذه التكاليف يجب معرفة الأنشطة التي سببتها، إلا أن استخدام هذه التقنية بقي محصورا على تتبع التكاليف.

في أواخر الثمانينات حظيت تقنية "ABC" باهتمام وانتباه الباحثين والأكاديميين والمستشارين والمدراء، كونها تؤدي إلى التغلب على المشاكل الناتجة عن استخدام طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف سابقة الذكر، ويعود الفضل الكبير لكل من "Kaplan"&"Cooper" في تطبيق هذه التقنية عمليا، حيث استعمل الباحثان الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة في مؤسسة "Union Pacific John Deere".

بدأ الظهور الفعلي لها في الكتب العلمية المحاسبية عام 1987 من قبل "Kaplan"&"Cooper"، حيث نشرا عدة مقالات في العديد من المجلات بشكل ملفت للنظر وذلك بإعطاء بعض العناوين الحماسية والمقنعة مثل "نظام تكلفة واحد لا يكفي"، "قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح" لإثارة الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها.[1]

في بداية التسعينات تم الاعتراف بتطبيق هذه التقنية وأهميتها من قبل العديد من المؤسسات، حيث أثبتت دراسة "Innes"&"Mitchell"سنة 1995 إلى أن 20% من المؤسسات البريطانية طبقت هذه التقنية، و27% منها تنوي تطبيقها.[2] وذلك لفشل التسيير الكلاسيكي للتكاليف في التحميل العادل للتكاليف وكذا توفير معلومات تكاليفية دقيقة يُعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

*تسمى كذلك محاسبة الأنشطة أو المحاسبة على أساس الأنشطة أو نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

[1] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص ص160-161.

[2] Manoj ANAND and All : Activity-Based Cost Management Practices in India : An Empirical Study, Decision, Vol.32, No.1, 2005, p126.

مرت تقنية التكلفة على أساس النشاط لتصبح على شكلها الحالي بثلاث مراحل هي:[1]

المرحلة الأولى: إدارة النشاط Activity Management

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إلى تحقيق مايلي:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام تقنية الإنتاج الفوري؛
- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة Activity Cost Accounting

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛
- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing

يتم في هذه المرحلة تحليل وتقدير التكاليف بدقة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة، أي أن تقنية "ABC" لم تقتصر على الحساب الدقيق لسعر التكلفة فحسب، بل تعدت إلى تزويد المسيرين بمعلومات مختلفة تتعلق بالتكاليف والعمليات.

2- مفهوم تقنية التكلفة على أساس النشاط:

يعرف "Askarany" التكلفة على أساس النشاط على أنها "طريقة لحساب التكاليف تركز على الأنشطة كمواضيع تكلفة رئيسية، إذ تستعمل تكاليف هذه الأنشطة لتخصيصها على مواضيع تكلفة أخرى مثل المنتجات أو الخدمات أو العملاء".[2]

كما يعرفها "Davidson" على أنها "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التكاليف والتي تتمثل في مراكز الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها".[3]

---

[1] ماهر موسى درغام: مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد15، العدد02، ص679-ص725، غزة، 2007، ص ص 689، 690.

[2] Davood ASKARANI: An Investigation Into The Diffusion Of Cost And Management Accounting Innovations In Australia, p9.http://ssrn.com

[3] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة،مرجع سبق ذكره، ص163.

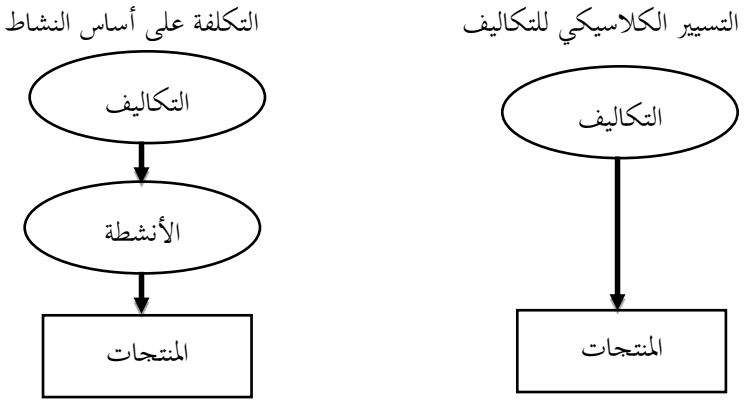
يعرفها "Mevellec" على أنها "مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، للقيادة والتحكم في قياس الأداء والتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية".[1]

مما سبق يمكن تعريف "ABC" على أنها طريقة حديثة لحساب التكاليف بشكل دقيق، ترتكز على الأنشطة التي تعد حلقة الوصل بين الموارد وموضوع التكلفة، ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة وفقها على مرحلتين، مرحلة أولى تخصص فيها الموارد على الأنشطة، ومرحلة ثانية يتم فيها التحميل على مواضيع التكلفة، كما تعد أداة مساعدة للتسيير إضافة لكونها طريقة لحساب التكاليف، تقوم على مبدأين أساسيين:

- الأنشطة تستهلك موارد المؤسسة؛
- مواضيع التكلفة تستهلك الأنشطة.

يختلف مبدأ هذه التقنية عن مبادئ طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف إذ أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة تستهلك الموارد، فالأنشطة هي التي تسبب التكاليف وليس المنتجات، والشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم (II–8) : مبدأ تقنية التكلفة على أساس النشاط



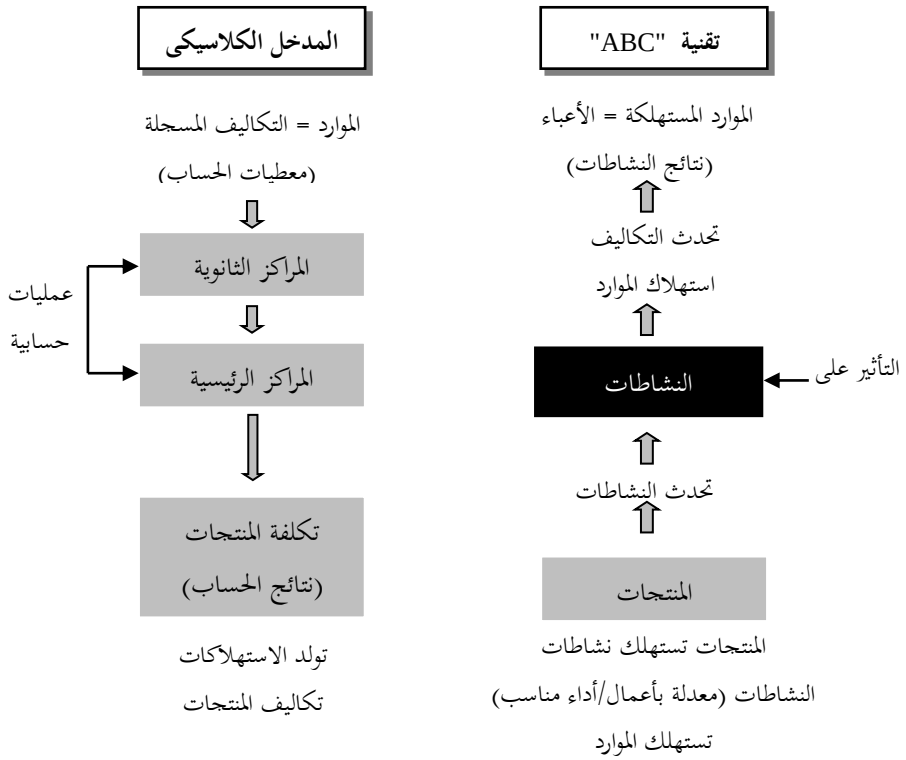
Source: Public Dealing Timings: Cost And Management Accounting, Executive Programme, Part2, The Institute of Company Secretaires of India, New Delhi, 2013, p192.

يعتبر هذا المبدأ نقطة الاختلاف الجوهرية بين تقنية التكلفة على أساس النشاط وطرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف، فالأنشطة هي محور وأساس تقنية "ABC".

[1] إبراهيم فرزيزي: دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة،2006/2005، ص72.

تركز تقنية "ABC" على فهم العلاقة السبب/النتيجة بين الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة والتكاليف الناتجة عنها، مما يمكن من التخصيص المباشر للتكاليف غير المباشرة على مواضيع التكلفة (منتجات، خدمات) بدلا من التحميل العشوائي لها. [1] حيث يتم الربط بين الموارد المستخدمة في العملية الانتاجية والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وموضوع التكلفة، والشكل الموالي يوضح مبدأ هذه التقنية من خلال تبيان العلاقة السببية بين الموارد والمنتجات في كل من نظام التسيير الاستراتيجي للتكاليف والتسيير الكلاسيكي للتكاليف.

شكل رقم (II–9) : العلاقة السببية بين الموارد والمنتجات



المصدر: عقون سعاد: مراقبة التسيير–دروس وتطبيقات، متيجة للطباعة، الجزائر، 2018، ص132.

نلاحظ من الشكل أعلاه الاختلاف بين تسيير التكاليف بواسطة تقنية التكلفة على أساس النشاط والتسيير الكلاسيكي للتكاليف (ممثلا بطريقة الأقسام المتجانسة)، إذ ترتكز تقنية "ABC" على الأنشطة لحساب التكاليف على خلاف التسيير الكلاسيكي للتكاليف الذي يرتكز على الوظائف ومراكز المسؤولية، فهي تستبدل مفاهيم التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة بالتكلفة المحدد مسارها (cout traçable) والتي يقول عنها "Lorino"

[1] عقون سعاد: مراقبة التسيير–دروس وتطبيقات، متيجة للطباعة، الجزائر، 2018، ص131.

أنها "تتمثل في التكاليف التي نعلم كيف نوزعها على المنتجات، أو كيف نحملها عليها على أساس وحدات عمل عادلة".[1]

والجدول الموالي يوضح أهم الفروقات بين التسيير الكلاسيكي للتكاليف والتكلفة على أساس النشاط:

جدول رقم (II–3) : الفرق بين التسيير الكلاسيكي للتكاليف وتقنية التكلفة على أساس النشاط

وجه الاختلاف	التسيير الكلاسيكي للتكاليف	تقنية التكلفة على أساس النشاط
وعاء التكلفة Cost Pool	يتم تجميع التكاليف في أوعية تكاليف، وتكون التكاليف المجمعة في المركز الواحد غير متجانسة ولا تعود إلى عامل واحد.	يتم تجميع التكاليف في أوعية تكلفة على أساس مسببات التكلفة بحيث يحتوي كل وعاء على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس مسبب التكلفة.
أساس التخصيص Allocation Bases	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس حجم الإنتاج أو العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات.	يتم تخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس يتناسب مع مسببات التكلفة لتكاليف الأنشطة.
موضوع التكلفة Cost Object	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة.	تتعدد مواضيع التكلفة فقد تكون وحدات، دفعات أو خطوط الإنتاج أو التكاليف المتعلقة بالعملاء...
دعم عملية اتخاذ القرارات Decision Support	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان وبالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها وبالتالي عدم دعم ترشيد اتخاذ القرارات.	تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجودة ودقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات.
تكلفة التطبيق Implementation Cost	منخفضة وبالتالي هي مناسبة أكثر للمؤسسات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط.	مرتفعة وتناسب أكثر المؤسسات الكبيرة التي تتعدد منتجاتها والتي تعتمد على الآلية في إنتاجها.

Source: Michael H GRANOF and All: Using Activity-Based costing To manage More Effectively, Price water House Coopers Endowment for The Business of Government, Texas, 2000, p09.

إن الاختلاف بين تقنية "ABC" وطرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف يُمكِّن المؤسسة من تجاوز مآخذ هذا الأخير، كما يُمكِّن تطبيق تقنية "ABC" عوضا عن طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف المؤسسة من تحقيق مجموعة من الأهداف نتناولها في العنصر الموالي.

[1] عقون سعاد: مرجع سبق ذكره، ص131.

3- أهداف تقنية التكلفة على أساس النشاط:

تعتبر تقنية "ABC" تطورا محاسبيا وتسييريا مهما يؤدي تطبيقها إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للمسيرين لاتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قسم من الأقسام؛
- مساعدة المسيرين بإعطائهم صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل تكاليفها.

ثانيا : الإطار التحليلي لتقنية التكلفة على أساس النشاط

من خلال هذا الإطار التحليلي سيتم ادراج العناصر الأساسية التي تقوم عليها تقنية التكلفة على أساس النشاط، والمؤشرات الأساسية التي يجب توفرها بالمؤسسة والتي تستدعي ضرورة تطبيق تقنية "ABC" كما سنوضح الخطوات العملية لتطبيق هذه الأخيرة وكذا كيفية تسيير التكاليف وفقها.

1- أساسيات تقنية التكلفة على أساس النشاط:

تتمثل أساسيات تقنية التكلفة على أساس النشاط في ثلاث عناصر محورية، وهي: الأنشطة، المسارات، ومسببات التكلفة، وفيما يلي شرحها.

أ- النشاط Activity:

تعتبر الأنشطة أساس أو محور تقنية التكلفة على أساس النشاط، فهي تمثل الوسيط بين الموارد والمنتجات؛ إذ يتم تقسيم المؤسسة وفق هذه التقنية إلى مجموعة من الأنشطة بدل تقسيمها إلى مراكز التحليل المعتمدة في الطرق الكلاسيكية، وفيما يلي تعريفها وأصنافها.

أ-1- تعريف النشاط:

تتعدد تعاريف النشاط وتتمايز، إلا أن التعريف الأشمل له هو تعريف "Lorino" إذ يعرفه على أنه "مجموعة من المهام (taches) الأساسية: المنجزة من طرف فرد أو مجموعة، تستدعي مهارة خصوصية، متجانسة من حيث سلوك التكلفة والأداء، تسمح بتقديم مخرجات محددة، لزبون داخلي أو خارجي، انطلاقا من مجموعة من المدخلات (عمل، آلات، معلومات،..)".[2] فالنشاط مجموعة من المهام المتجانسة تهدف إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات ذات قيمة.

---

[1] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص164.

[2] Philippe LORINO: Op-Cit, p40.

يتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المؤسسة، مثل المناولة، التعبئة، الفحص، التغليف، ونظرا لأن القائمة تحوي المئات من الأنشطة المختلفة فإنه يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة مما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة المستخدمة في عمليات التحميل كما يسهل عملية التطبيق، [1] والعنصر الموالي يوضح أهم التصنيفات المعتمدة.

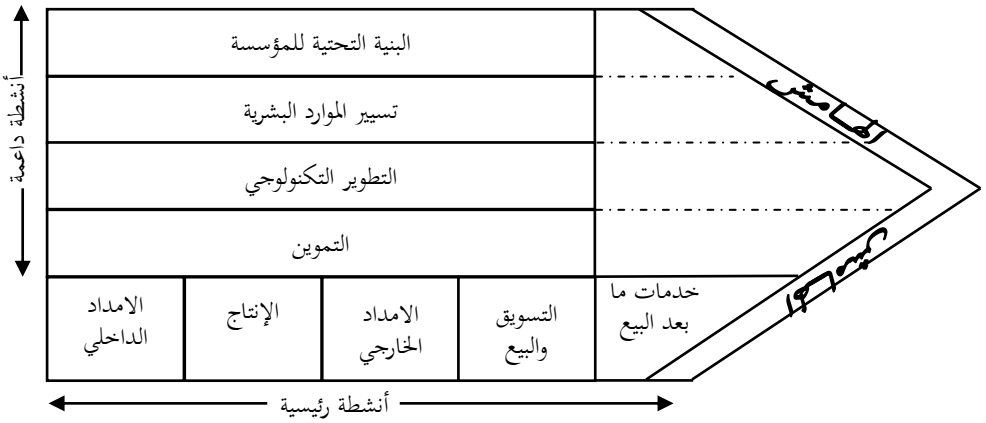
أ–2– تصنيف الأنشطة:

تعددت وجهات النظر فيما يخص تصنيف الأنشطة وذلك لاختلاف معايير التصنيف لدى كل مفكر، ومن أهم هذه التصنيفات ما يلي:

- **تصنيف "Porter"**:

يعتبر "Porter" من الأوائل الذين أولوا اهتماما بالأنشطة، حيث قسم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة، التي تقوم بها خلال دورة حياة المنتوج جسدها في نموذج "سلسلة القيمة" الذي يسمح بتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والتي يتوجب على المؤسسة دعمها وتنميتها، والأنشطة غير المضيفة للقيمة التي يتوجب التخلص منها أو على الأقل التخفيض منها، والشكل الموالي يوضح نموذج سلسلة القيمة:

شكل رقم (II–10) : نموذج سلسلة القيمة لـ "Porter"



Source: Michael E. PORTER: L'avantage Concurrentiel des nations, Inter Editions, Gualino éditeurs, Paris, 1993, p44.

ترتكز تقنية "ABC" على مفهوم سلسلة القيمة وهذا انطلاقا من الثنائية أنشطة / منتجات، أي ما هي الأنشطة الأساسية لإعطاء قيمة للمنتجات؟ وماذا يكلف كل نشاط منها؟ أي العمل على تحقيق الثنائية نشاط/قيمة، وتقسم الأنشطة وفق سلسلة القيمة إلى فئتين:[2]

[1] بورنيسة مريم، خنفري خيضر: مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد04، العدد02، 2018، ص70.

[2] Gérard GARIBALDI: Op-Cit, p p326, 327.

- **أنشطة رئيسية:** هي الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بخلق القيمة للمنتج بالنسبة للزبون، وصنفها "Porter" إلى خمسة أنشطة هي:
  - **الإمداد الداخلي:** تتمثل في أنشطة الاستقبال، المناولة، تخزين المواد ومراقبتها،..إلخ؛
  - **الإنتاج:** تتمثل في الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات وما يرافقها من أنشطة مثل صيانة الأجهزة، مراقبة النوعية، التجميع والتركيب، ...إلخ؛
  - **الإمداد الخارجي:** يخص الأنشطة المرتبطة بالتوزيع المادي للمنتجات كتخزين المنتج النهائي، نقله، التفريغ، معالجة الطلبيات،...إلخ؛
  - **التسويق والبيع:** تتمثل في الأنشطة التسويقية كاختيار قنوات التوزيع والاشهار والعلاقات العامة، تحديد السعر،...إلخ؛
  - **خدمات ما بعد البيع:** هي الخدمات التي يتطلبها المنتج من تركيب وصيانة وتكوين وارشادات وغيرها، التي تدعم وتقوي قيمته لدى مستعمليه.
- **أنشطة داعمة:** تكمن أهميتها في مساندة الأنشطة الرئيسية، وبدونها لا تستطيع هذه الأخيرة القيام بمهامها كما ينبغي وتتمثل في:
  - **التموين:** تتمثل في كل الأنشطة المتعلقة بوظيفة الشراء لمستلزمات الإنتاج؛
  - **التطوير التكنولوجي:** هي الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتج وعملية الإنتاج؛
  - **تسيير الموارد البشرية:** هي الأنشطة المتعلقة بتسيير الأفراد داخل المؤسسة كالتوظيف، الترقية، التكوين؛
  - **البنية التحتية للمؤسسة:** تتمثل في مختلف الوظائف الإدارية كالإدارة العامة، أنشطة التخطيط، المالية، المحاسبة،...إلخ.
- **تصنيف "Cooper":**

يعتمد "Cooper" في تصنيفه على معيار التسلسل الهرمي أو الطبقي للأنشطة، حيث يصنفها إلى:[1]

- **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة Unit-Level activities:**

تمثل العمل المنجز لكل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة، أي كل الموارد التي يتم استخدامها على الأنشطة التي أنجزت لكل وحدة، وعند هذا المستوى يتم أخذ حجم الإنتاج الفعلي خلال العملية بعين الاعتبار، ومثال ذلك نشاط التلحيم، الثقب،..فعدد مرات انجاز هذه الأنشطة يتناسب مع عدد المواد المصنعة؛

[1] عماد يوسف الشيخ: محاسبة التكاليف، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص115، 116.

- **أنشطة على مستوى الدفعة Batch-Level activities:**

تتضمن الأنشطة والعمليات التي تتعلق بدفعة إنتاجية أو خدمات ولكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة، أي هي الأنشطة المنجزة عند البدء في عملية إنتاج دفعة جديدة، ومثال ذلك إعداد وتهيئة الآلات؛

- **أنشطة على مستوى الإنتاج Product-Level activities:**

هذه الأنشطة هي لمساندة العملية الإنتاجية لمختلف أنواع المنتجات، أي الأنشطة التي تدعم عمليات الإنتاج وبيع المنتج بشكل منفرد، مثل عمليات التطوير واختبارات الجودة؛

- **أنشطة على مستوى المؤسسة Organizational-Level activities:**[♣]

هي الأنشطة المطلوبة واللازمة لضمان المحافظة على المصنع والمساعدة للبنية الإدارية التي تجعل من عمليات الإنتاج ممكنة، أي هي الأنشطة التي تسمح بالإنتاج ولا يمكن ربطها بالمنتجات، مثل الإدارة العامة والإنارة والحراسة،...إلخ.

أدى هذا التقسيم للأنشطة إلى ظهور أنواع (تقسيم) حديثة للتكاليف – المشار إليها في الفصل الأول – تكاليف حسب وظائف سلسلة القيمة وحسب التقسيم الطبقي، تساعد أكثر في فهم سلوك التكاليف والأنشطة معا، واتخاذ قرارات أكثر ملائمة.

ب– المسار Process:

تعددت تعاريف المسار[♣] عند الكتاب، إذ يعرفه "Mevellec" على أنه "سلسلة الأنشطة التي يحركها نفس السبب".[1]

في حين يعرفه "Lorino" على أنه "مجموعة الأنشطة ذات الهدف المشترك والتي تنتج معا مخرجات مادية أو معلوماتية محددة"،[2] وهو يشبه تعريف "Bescos"&"Mendoza" حيث اعتبرا المسار "مجموعة من الأنشطة المرتبطة مع بعضها البعض في سبيل تحقيق هدف مشترك".

♣تسمى في بعض المراجع العربية بأنشطة على مستوى التسهيلات Facilities-Level activities.

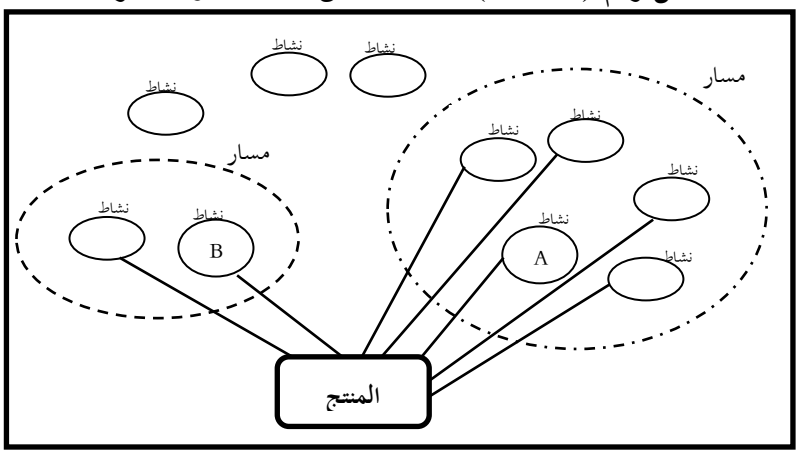
♣يطلق على المسار مصطلح "مركز التجميع" أو "مجمع التكلفة" أو "مركز النشاط" أو "حوض التكلفة" ، ويتميز المسار بخاصيتي التجانس والتناسب (أي التغير في النشاط الواحد يصاحبه تغيرات تناسبية أي طردية في الأنشطة الأخرى) ، وتمثل جزءا من العملية الإنتاجية يتم التقرير عن تكلفته بشكل مستقل.

[1]Simon ALKOUFFE, Véronique MALLERET: Les Fondements Conceptuels de L'ABC "A la Française", Technologie et Management de l'information, France, 2002, p07.

[2]Philippe LORINO: Op-Cit, p40.

أما "Bouquin" فقد عرفه بأنه "مجموعة الأنشطة الضرورية لتصور المنتج وتصنيعه وبيعه ومتابعته بعد البيع، وتسيير الأعمال الإدارية المتعلقة به"،[1] أي جمع الأنشطة التي لها هدف واحد رغم اختلاف المصالح التي تنتمي إليها، كما وضح "Bouquin" العلاقة بين المسار والأنشطة والشكل أدناه يبيِّن ذلك:

شكل رقم (II-11) : العلاقة بين الأنشطة والمسارات



Source: Henri BOUQUIN: Comptabilité De Gestion, Editions Dalloz, Paris, 1997, p93.

تتجرد تقنية "ABC" كما سبق الذكر من التركيز على الوظائف ومراكز المسؤولية، ووفقا لـ "Lorino" الوظيفة هي تجميع للأنشطة حسب مهنة الأفراد داخل المؤسسة مثل وظيفة المحاسبة، في حين المسار هو تجميع للأنشطة بغرض الوصول إلى هدف مشترك كهدف إنتاج منتج جديد. وقد يتقاطع المسار بمجموعة من الوظائف (مراكز المسؤولية) المؤدات في المؤسسة، أي أنه يمكن لمجموعة من المراكز أن تشكل مسار.

ج- مسبب التكلفة Cost Driver:

ج-1- تعريف مسبب التكلفة:

يعتبر مصطلح "مسببات التكلفة"♣ من أهم مستجدات تقنية "ABC" التي تقوم عليها، وتعرف على أنها "العامل السببي Casual Factor لحدوث التكلفة"،[2] كما تعرف على أنها "وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وتعني العناصر التي نشأت بسببها الأعباء".[3]

---

[1] Simon ALKOUFFE, Véronique MALLERET: Op-Cit, p07.

♣ تتعدد ترجمة مصطلح Cost Driver إذ نجدها في بعض المراجع مسبب التكلفة أو محث التكلفة أو محرض التكلفة أو موجه التكلفة أو مولد التكلفة وتسمى بالفرنسية Inducteur du cout، اخترنا مصطلح مسبب التكلفة لأنه الأكثر دلالة على المعنى وشائع الاستعمال.

[2] ري إتش جاريسون، إيريك نورين: المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص224.

[3] أحمد طوايبية: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، رقم 15، 2011، ص56.

يؤثر مسبب التكلفة على حدوث التكاليف ويوضح بشكل جيد العلاقة بين تكاليف النشاط والمنتجات أو الخدمات، ويعتمد في ذلك على معيار السبب-نتيجة في ربط التكلفة بموضوعها بخلاف طرق التسيير الكلاسيكي التي تعتمد على الحجم كأساس للربط.

ج-2- تصنيف مسببات التكلفة:

تتعدد تصنيفات مسببات التكلفة وسنتعرض إلى أهم تصنيفاتها فيما يلي:

- **حسب مرحلة معالجة التكاليف:**

يمكن تقسيم مسببات التكلفة حسب هذا الأساس إلى مستويين:[1]

- **المستوى الأول:** يشمل المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة أي الأسباب الحقيقية المؤثرة على النشاط ويطلق عليها مسببات الموارد؛
- **المستوى الثاني:** يشمل المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات وتسمى مسببات النشاط.

- **حسب درجة تسلسل تكاليف الأنشطة:**

صنف "Cooper"&"Kaplan" مسببات التكاليف إلى أربعة مستويات من السببية هي:[2]

- مسببات تكلفة على مستوى الوحدات المنتجة (حجم الإنتاج):

هي مسببات تستهلك بعض الموارد بالتناسب مع حجم المنتجات، فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة تنتج فيها وحدة منتج؛

- مسببات تكلفة على مستوى الدفعات:

هي مسببات تستهلك الموارد في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، حيث تتولد التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج تبعا لعدد دفعات الإنتاج وليس لعدد الوحدات المنتجة أو المباعة، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة والحجم الذي تشمله هذه الدفعة من وحدات؛

[1] محمد رشيد الجمال وآخرون: أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص397.

[2] سعاد معاليم: دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005/2004، ص80.

– مسببات تكلفة على مستوى نوعية المنتجات:

هي المسببات التي تنشأ نتيجة الحاجة إلى دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة، وبناءا عليه فإن المسببات في هذا المستوى يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون الأخرى، كنشاط الفحص لبعض المنتجات أو إصدار أوامر التعديلات الهندسية لمقابلة المواصفات المطلوبة من العملاء؛

– مسببات تكلفة على مستوى المصنع:

هي المسببات التي تتعلق بأنشطة الدعم العام التي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل وتشترك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها.

تجدر الإشارة إلى أنه يصعب تحديد العلاقات السببية بين الأنشطة ومختلف مواضيع التكلفة، لهذا يتم تحديد هذه المسببات في كثير من المؤسسات بطريقة كيفية، سيتم اعطاء أمثلة أكثر حول الأنشطة وتكاليفها ومسبباتها أثناء معالجة خطوات تطبيق هذه التقنية.

2– مؤشرات تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط:

إن تصميم وتطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط عملية معقدة وشاملة، وتتطلب الكثير من الخبرات وتستنفد الكثير من موارد المؤسسة، وتوجد مجموعة من المؤشرات أو الظروف يشجع تواجدها الإدارة على تطبيق هذه التقنية، وتتمثل في:[1]

- التنوع والاختلاف في المنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة؛
- زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف مما يجعل مسألة تخصيصها مهمة في ترشيد القرارات الإدارية؛
- انخفاض نسبة العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف لاعتماد المؤسسة أنظمة تصنيع متقدمة في عمليات الإنتاج؛
- زيادة مبيعات المؤسسة مع انخفاض أرباحها؛
- انعدام ثقة مديري الإنتاج في صحة تكاليف المنتجات المعدة من طرف قسم المحاسبة في المؤسسة؛
- عدم اعتماد مديري التسويق على تقارير قسم المحاسبة بخصوص تكاليف المنتجات والخدمات عند اتخاذ قرارات التسعير، وذلك لانعدام ثقتهم في صحتها ودقتها؛
- ازدياد حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث أصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المؤسسة في السوق.

[1] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص ص186، 187.

إن هذه المؤشرات ليس بالضرورة أن تتوفر جميعها في آن واحد، ولكن وجود بعضها أو عدد قليل منها يكفي للفت نظر إدارة المؤسسة لضرورة تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط. ويبقى السبب الأهم وراء اقتناع إدارة المؤسسة هو مدى احتياجها لمخرجات هذه التقنية ومدى قدرتها على توفير الدعم المادي والتقني لتطبيقها، والعنصر الموالي يوضح بشكل مفصل مراحل تطبيقها.

3- خطوات تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط:

تعد تقنية "ABC" من أهم تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، ويتم تطبيقها حسب "Drury" على أربعة مراحل أو خطوات أساسية، تتمثل في:

أ- تحديد وتحليل الأنشطة:

يعتبر تحديد الأنشطة المرحلة الأولى والأساسية في تقنية "ABC"[1] على اعتبار أن الأنشطة هي محور هذه التقنية، حيث يتم تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء الخدمة، ليتم بعدها إعداد خريطة تدفق الأنشطة، يبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءا من استلام المواد الخام إلى غاية فحص المنتج النهائي، ثم تحلل الأنشطة وتصنف إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة بطبيعتها،[2] وذلك من خلال معرفة ما إذا كان استبعاد نشاط معين أو تعديله يؤثر على رضا العميل على المنتج أو الخدمة أم لا، وتحتاج هذه الخطوة إلى فهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج.[3]

بعد تحديد الأنشطة سنحصل على عدد كبير منها، وإذا حاولنا استخدام كل هذه الأنشطة لتحميل التكاليف على مواضيع التكلفة سنكون أمام نظام مكلف وبالغ التعقيد، لذا يجب تجميع الأنشطة إما في مسارات، أو حسب العوامل السببية، أو حسب المستويات الهرمية للأنشطة، أو حسب سلسلة القيمة،[4] لاختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة Homogeneous Cost Pools مما يقلل عدد مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل) وبالتالي تسهيل عملية التطبيق.[5] ويتم التجميع كالآتي:

[1] Ibrahim Abd El Mageed Ali and All: Op-Cit, p341.

[2] ري إتش جاريسون، إيريك نورين: مرجع سبق ذكره، ص226.

[3] كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي: دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص365.

[4] Simon ALKOUFFE, Véronique MALLERET: Op-Cit, pp10, 11.

[5] أحمد صلاح عطية: محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع، بلد النشر، 1998، ص57.

أ–1– التجميع في مسارات: استنادا لتعريف المسار السابق ذكره، يتم تجميع الأنشطة التي لها هدف واحد حتى وإن كانت هذه الأنشطة تنتمي إلى مصالح مختلفة. ولتوضيح هذا نأخذ مثال مسار الفوترة الموضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (II–4) : الأنشطة المكونة لمسار الفوترة

المصالح	المصلحة التجارية		المحاسبة			التسليم			المواد	
الأنشطة	نشاط01	نشاط02	نشاط03	نشاط04	نشاط05	نشاط06	نشاط07	نشاط08	نشاط09	نشاط10	نشاط11
المسار			x ←		x ←		x ←			x ←	

المصدر: من إعداد الطالبة

يتكون مسار الفوترة من الأنشطة (03، 05، 07، 10)، الموجهة لهدف واحد هو إعداد الفاتورة، لذا يمكن تجميعها في مركز تحليل مستقل عوضا عن استعمال كل نشاط على حدة.

أ–2– التجميع حسب العوامل السببية: يتم تجميع الأنشطة التي يحركها نفس السبب في مركز واحد وذلك باستعمال مصفوفة ذات مدخلين أحدهما للأنشطة والآخر للمسببات، والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم (II–5) : مصفوفة الأنشطة–مسببات

المسببات / الأنشطة	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
العامل01	X		X	x	x				x	
العامل02	X		X							
العامل03		X								x
العامل04				x	x					
العامل05						x	x	x		
المجموع										

Source: Carla MENDOZA et Autres: Coûts et décisions, 2ème édition, Gualino éditeurs, Paris, 2004, p101 العامل 59. (Modifier)

أ–3– التجميع حسب المستويات الهرمية للأنشطة: يتم تجميع الأنشطة حسب مستويات مسببات التكاليف الأربعة (تصنيف "Cooper"&"Kaplan" للأنشطة والمسببات)، وذلك لتسهيل عملية اختيار مسببات التكاليف وربطها بالأنشطة المرتبطة بها، ويتم الاستعانة بمصفوفة الأنشطة–مسببات السابقة الذكر إلا أنها تختلف عنها في ترتيب المسببات حسب مستوياتها، وتستعمل هذه المصفوفة في حالة توفر قدر كبير من المعلومات.

أ-4- التجميع حسب سلسلة القيمة: يتم تجميع الأنشطة على أساس القيمة التي ينشئها كل نشاط، ويتم هذا من خلال تحليل الأنشطة وتقسيمها كما سبق الذكر إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة.

وأخيرا يمكن القول أن تجميع الأنشطة يسمح بتسييرها ونمذجتها من خلال تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة وتعزيزها، وإلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة قدر المستطاع، فتقنية "ABC" إذن ليست طريقة لحساب التكاليف بدقة فحسب بل أداة للتسيير -كما ورد في تعريف "Mevellec"- تسمح بتخفيض التكاليف وتعزيز رضا العملاء من خلال خلق قيمة للمنتج، ومن ثم تحسين ربحية المنتج (المردودية التجارية).

ب- تحديد مسببات التكاليف:

يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على مواضيع التكلفة باستخدام مسببات التكاليف (النشاط)، وتختلف مسببات التكلفة من مشروع لآخر، ويجب مراعاة العوامل التالية عند اختيارها:[1]

- القابلية للقياس؛
- لابد أن يوجد رابط بين التكاليف غير المباشرة ومواضيع التكلفة؛
- لابد أن تعبر عن وحدة قياس عقلانية بحيث يكون هناك رابط بين أحداث التكلفة والنشاط؛
- الموازنة بين المنفعة والتكلفة في اختيار المسببات ومحاولة تقليل عددها وشموليتها لأكبر قدر من الأنشطة.

كما أكدَّ "Kaplan" & "Cooper" عند اختيار مسببات التكلفة المناسبة أن يتم ملاحظة ما يلي: [2]

- سهولة وانخفاض تكلفة الحصول على البيانات المتعلقة بمسبب التكلفة؛
- قدرته العالية على قياس الارتباط الحقيقي بين حدوث النشاط وتحقق التكلفة؛
- التأثير السلوكي لمسبب التكلفة بردة فعل المديرين، فيتم اختيار مسبب التكلفة الذي سيحدث تأثيرا سلوكيا مرغوبا فيه لا سيما أن مسببات التكلفة أصبحت أحد أدوات تقييم الأداء الحديثة.

والجدول أدناه يوضح بعض الأمثلة عن الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها:

[1] عماد يوسف الشيخ: مرجع سبق ذكره، ص120.

[2] عقون سعاد: مرجع سبق ذكره، ص134.

جدول رقم (II–6) : أمثلة عن الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

المستويات	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
على مستوى الوحدة	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل آلات	ساعات الآلات	تكاليف القوى المحركة
	الحفر والتقطيع والصيانة	ساعات العمل	تكاليف الصيانة
	الأنشطة المرتبطة بالعمل	عدد وحدات المخرجات	تكاليف العمل
على مستوى الدفعة	إعداد أوامر الشراء	عدد الأوامر المصدرة	تكاليف امساك السجلات
	اعداد أوامر الإنتاج	عدد مرات استلام المواد	المهمات المستخدمة
	تهيئة المعدات للعمل	عدد مرات إعداد الآلات	تكاليف إعداد الآلات
على مستوى الإنتاج	فحص الجودة	عدد مرات الفحص	تكاليف رقابة الجودة
	اختبار المنتج	عدد الاختبارات	تكاليف تخزين المواد
	تصميم المنتج	عدد ساعات التصميم	تكاليف هندسة المنتج
على مستوى المصنع	معدات المصنع العامة	عدد ساعات الآلات	مرتبات إدارة المصنع
	إدارة الموارد البشرية	عدد ساعات اليد العاملة	تكلفة التدريب

المصدر:ري إتش جاريسون، إيريك نورين: المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص ص229، 230.

يتحقق نجاح تقنية "ABC" على كفاءة تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق مع الموازنة بين العائد والتكلفة، كما يعتبر تحديد مسببات التكلفة أساسا في تجميع الأنشطة كما سبق الذكر في المرحلة السابقة.

ج– تحديد تكاليف الأنشطة:

بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة وفعاليتها يتم تحديد تكلفة كل نشاط، وتتمثل في مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتَبيَّن أنها تخص وتشكل هذا النشاط. ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط وذلك باستخدام مسبب التكلفة.[1]

ثم يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة متجانسة (وعاء التكلفة) عن طريق جمع إجمالي تكاليف الأنشطة الفردية الداخلة في نطاق المجموعة، ويمكن حساب تكلفة الوحدة لكل وعاء باستخدام مسبب تكلفة واحد يطلق عليه في هذه الحالة معدل تكلفة الوعاء Pool Rate والذي بحسابه تكتمل هذه الخطوة.[2] وذلك حسب المعادلة التالية: [3]

[1] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه: مرجع سبق ذكره، ص ص322، 323.

[2] أحمد صلاح عطية: مرجع سبق ذكره، ص ص 65، 66.

[3] Béatrice GRANDGUILLOT, Françi GRANDGUILLOT: Op-Cit, p110.

التكلفة الوحدوية لمسبب النشاط = تكلفة الموارد المستهلكة / عدد مسببات النشاط

د- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:

ترتكز تقنية "ABC" كما سبق الذكر على مبدأ الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها، والمنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك، أي تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لمقدار استفادتها منها، وتتم هذه العملية عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب.[1]

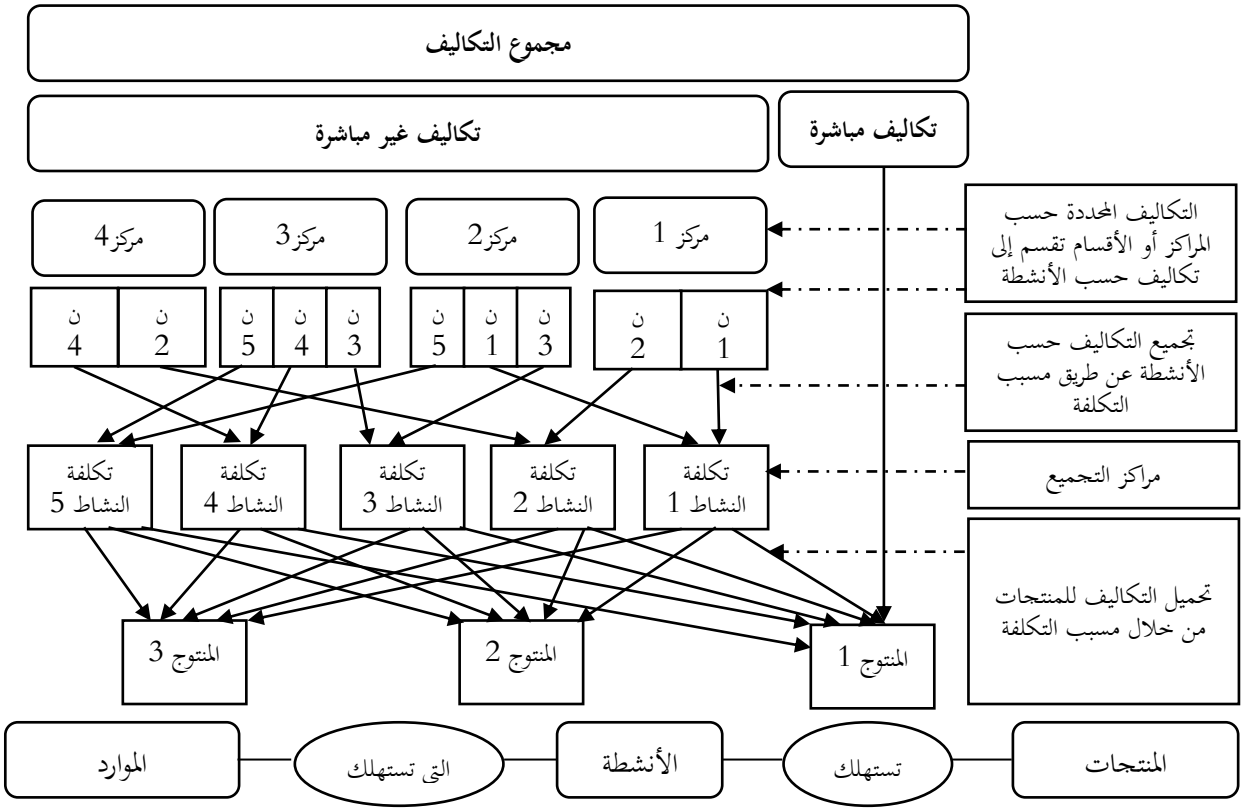
تتكون تكلفة المنتج الكلية من العناصر التالية:[2]

- تكاليف المواد المباشرة؛
- تكاليف العمل المباشر؛
- تكاليف الأنشطة التي استهلكتها، ويتم استخراجها بالعلاقة التالية:

نصيب المنتج من تكاليف كل نشاط = الموارد المستهلكة من طرف المنتج × التكلفة الوحدوية لمسبب النشاط

يمكن توضيح مراحل تطبيق التكلفة على أساس النشاط بالشكل الموالي:

شكل رقم (II-12) : مراحل تطبيق التكلفة على أساس النشاط



Source: Alain BURLAUD et Claude SIMON: Comptabilité de gestion, 3ème édition, Librairie vuibert, Paris, p160.

[1] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه: مرجع سبق ذكره، ص ص326، 327.

[2] إسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص176.

4- تسيير التكاليف بواسطة تقنية التكلفة على أساس النشاط:

يتم تسيير التكاليف بواسطة "ABC"بتوفير معلومات حول التكاليف ومسببات التكلفة (الاتجاه العمودي)هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحسين أداء الأنشطة (الاتجاه الأفقي) من خلال مسببات التكلفة وذلك باستخدام تقنية "ABM"،* وسيتم إيضاح دور كل من مسببات التكلفة وتحليل قيمة الأنشطة في تسيير التكاليف كما يلي:

أ- دور مسببات التكلفة:

تستعمل مسببات التكلفة كما سبق الذكر في توزيع التكاليف غير المباشرة على مواضيع التكلفة، حيث تسمح مسببات الموارد بتوزيع التكاليف على الأنشطة من جهة، كما تسمح مسببات الأنشطة بتخصيصها على المنتجات من جهة أخرى، ومن ثَم تحسب تكلفة المنتج، وهذا الاستعمال يكون في الاتجاه العمودي (أي"ABC")، فهي أساسا موجهة لحساب التكاليف، أما الاتجاه الأفقي فيرى مسبب التكلفة من وجهة نظر مختلفة، وكلا الاتجاهين يعمل على تسيير التكاليف بطريقة تختلف عن الأخرى نوردها من خلال عرض استعمالات مسببات التكلفة:[1]

أ-1- مسبب التكلفة مقياس لإنتاجية النشاط:

تستعمل مسببات التكلفة كمؤشرات لقياس إنتاجية الأنشطة، إذ تستعمل تشكيلة واسعة منها في تقنية "ABC" تختلف باختلاف السبب الذي يحرك تكلفة كل نشاط، مما يسمح بقياس أفضل لإنتاجية كل نشاط، بخلاف التسيير الكلاسيكي للتكاليف الذي يعتمد على وحدات عمل حجمية مثل ساعات العمل المباشر، والتي لا تعبر بشكل جيد عن إنتاجية الأنشطة، بمعنى أن هذه المسببات تسمح بتسيير الأنشطة من خلال معرفة إنتاجيتها، ويتم اتخاذ القرارات الملائمة حول هذه المسببات وبالتالي الوصول إلى التسيير الجيد للتكاليف.

أ-2- مسبب التكلفة أداة للتجميع:

رأينا سابقا أنه يتم تجميع الأنشطة حسب عدة معايير أهمها التجميع على أساس عوامل السببية (مسببات التكلفة)، وذلك لتسهيل تتبع تكلفتها إلى مواضيع التكلفة من جهة، كما أنها تُمكِّن المسير من معرفة أسباب تكوين التكاليف في المؤسسة ومصادرها، مما يسهل عليه عملية تسييرها، فمثلا قد يكون عامل التعقيد هو الذي يحدد النسبة الأكبر من التكاليف في المؤسسة وهنا يتعين على المسير بغرض تخفيض التكاليف البحث عن السبل التي يمكنه من خلالها تبسيط المنتجات أو المسارات.

---

*تمثل تقنية "ABM" الاتجاه الأفقي في حين تمثل تقنية "ABC" الاتجاه العمودي، وسيتم دراسة "ABM" وعلاقتها بـ "ABC" في الفصل الموالي.

[1] إبراهيم فرزيزي: مرجع سبق ذكره، ص144.

أ-3- مسبب التكلفة أداة لفهم سلوك التكاليف:

إن فهم سلوك التكاليف هو جوهر تسييرها، ويتطلب فهم سلوكها معرفة مسبباتها، وتعمل تقنية "ABC" على تحديد مسببات التكاليف التي تسمح بفهم سبب حدوث التكلفة، وتمُكِّن المؤسسة من تسيير التكاليف عن طريق التأثير في العوامل المسببة لها، في حين أن وحدات العمل المستعملة في التسيير الكلاسيكي للتكاليف نجدها لا تتعدى كونها علاقة إحصائية بين حجم تكاليف النشاط أو قسم ما ومخرجاته، فهي تفترض وجود علاقة خطية بين حجم المخرجات وحجم التكاليف، وبهذا لا يمكن اعتبارها أداة فعالة لفهم سلوك التكاليف خاصة على المدى البعيد.

ب- دور تحليل قيمة الأنشطة:

بعد تحديد الأنشطة وحساب تكاليفها، يعمل المسير على معرفة هيكلة إنشاء التكلفة في المؤسسة، وتحليل أنشطتها كما سبق الذكر إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة، فهي ليست بالضرورة ذات قيمة مضافة للمنتجات من وجهة نظر الزبائن.

يسمح هذا التحليل باكتشاف فرص تخفيض التكاليف وذلك من خلال إلغاء بعض الأنشطة وهذا في حالة الأنشطة غير الضرورية وغير المضيفة للقيمة، أما إذا كانت الأنشطة ضرورية لدعم الأنشطة وغير مضيفة للقيمة فهنا يتجه جهد المسير إلى محاولة تخفيض درجة تشغيلها أو إعادة النظر في المهام المكونة لها مما يسمح من تخفيض عدد هذه المهام وبالتالي تبسيط عمل الأنشطة.

لا تقتصر عملية إعادة هندسة الأنشطة على الأنشطة غير المضيفة للقيمة فحسب، بل حتى الأنشطة المضيفة للقيمة يتم أحيانا إعادة النظر في طريقة تشغيلها وذلك وفقا لعدة معايير هي:[1]

- **المقارنة مع أفضل أداء في الماضي:** بالرغم من بساطة هذا المعيار وسهولة الحصول على المعلومات المتعلقة به، إلا أنه يطرح مشكل أن يصبح تسيير هذه الأنشطة تسيير على أساس الماضي؛
- **المقارنة مع تحليل تقني للنشاط أو المسار:** بغرض تحديد المصادر المحتملة لتحسين الأنشطة والمسارات؛
- **المقارنة مع أفضل ممارسة في السوق:** ويتم باستعمال أسلوب المقارنة مع الخارج "Benchmarking"، الذي يمثل أحسن مدخل للمقارنة حيث يمنح فرصة لتحديد موقع أداء الأنشطة بالنسبة للمنافسين، مما يوضح بشكل مفصل فرص تحسين الأداء وتخفيض التكاليف.

[1] إبراهيم فرزيزي: مرجع سبق ذكره، ص145.

ثالثا : تقييم تقنية التكلفة على أساس النشاط

1- مــزايا تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط:

تتميز التكلفة على أساس النشاط بالعديد من المزايا أهمها:[1]

- تساعد في الحصول على معلومات دقيقة تمكن من تحديد ربحية المنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن "ABC" هي أكثر دقة عن تلك الناتجة عن طرق التسيير الكلاسيكي؛
- تساعد في تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد للقيام بالأنشطة وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية؛
- التحسين المستمر لأداء المؤسسة من خلال عملية تحليل الأنشطة؛
- فعالية الدور الرقابي لتقنية "ABC" من خلال التحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من العملية الإنتاجية وتفادي الانحرافات؛
- تساعد على إعداد الموازنات على أساس الأنشطة *"ABB" باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية؛
- تدعيم استخدام تقنية التكلفة المستهدفة وتجنب اتخاذ قرارات خاطئة خاصة فيما يتعلق بالتسعير؛
- تساهم في مجال إدارة الجودة الشاملة طالما أنها تؤثر في مجال التحسين المستمر؛
- يساهم استخدام تقنية التكلفة على أساس النشاط في تحقيق إستراتيجية التحكم بالتكلفة وذلك من خلال:
  - تخفيض النشاط أي تخفيض الوقت والجهد لإنجاز النشاط؛
  - حذف النشاط إذا كان غير فعال وغير ضروري؛
  - اختيار النشاط الأكفأ وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة؛
  - مشاركة النشاطات مع بعضها البعض لتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد.

---

[1] تم الاعتماد على:- ماهر موسى درغام: مرجع سبق ذكره، ص692.

- اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة،مرجع سبق ذكره، ص182.
- خليل عواد أبو حشيش: مرجع سبق ذكره، ص ص495، 496.
- عيد محمود خلف: مدخل مقترح للمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة لدعم قرارات التسعير، ص89.
- عماد يوسف الشيخ: مرجع سبق ذكره، ص122.
- أحمد حسن ظاهر: المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص212.
- أحمد طوايبية: مرجع سبق ذكره، ص57.

*Activity Based Budgeting.

2- الصعوبات التي تواجه تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط:

رغم المزايا التي تقدمها تقنية التكلفة على أساس النشاط والأهداف التي تسعى لتحقيقها والتي تخدم المؤسسة بالدرجة الأولى، إلا أنها لا تخلو من بعض الصعوبات التي تعيق تطبيقها، وتتمثل في:[1]

- يتطلب تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استعمالها؛
- إن كفاءة استخدام هذه التقنية قائم على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وهذا ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛
- إن البيانات التي تقدمها تعد ملائمة فقط إذا كانت التكاليف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة وأن هذا الافتراض قد لا يصح دائما؛
- رغم أن هدف هذه التقنية تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف وتفادي العشوائية، إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف لا يتم تخصيصها إلى أي نشاط، وتجمع عند مستوى التسهيلات ليتم توزيعها على أساس معين؛
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب توفر نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير صحيحة.

في ضوء ما سبق نستنتج أن أهم المحددات التي قد تقف عائقا أمام تطبيق تقنية "ABC" هو عدم قناعة الإدارة العليا، بالإضافة إلى تكاليفها العالية وصعوبة تطبيقها نظرا لعدم استيعاب وفهم فلسفتها. وأثبتت التجارب العلمية أن [2] تطبيق "ABC" ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق، فقد تبين أنه كلما اتجه حجم المؤسسة إلى الصغر مثل مؤسسات الإنتاج الفوري، حيث تتعدد الطلبيات مع صغر حجم الطلبية، فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفا للغاية، بما يتعارض مع هدف تخفيض التكلفة الذي تنشده تلك المشروعات، وهو ما يعطي مبررا مقنعا لعدم التطبيق الكامل لهذه التقنية.

هذه الصعوبات أدت إلى ظهور تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت "ABCTD"، وهي تطور لتقنية "ABC" تقوم على أساس النشاط التقليدي لكن مع تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة البناء والتنفيذ والسهولة في عملية التحديث وتعتمد على محركات التكلفة الزمنية.

---

[1] تم الاعتماد على:- اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة،مرجع سبق ذكره، ص188.
- خليل عواد أبو حشيش: مرجع سبق ذكره، ص497.

[2] خليل عواد أبو حشيش: مرجع سبق ذكره، ص497.

في حين أشار "John Currie" إلى تفضيل استخدام "ABC" عند توافر الشروط التالية:[1]

- أن تعطي تقنية نتائج مختلفة ومهمة مقارنة بنظام التكاليف الكلاسيكي؛
- أن تكون التكاليف غير المباشرة ذات أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة؛
- أن تكون المؤسسة مهتمة بصورة كبيرة باستخدام معلومات التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

وعليه يمكن القول أن تقنية التكلفة على أساس النشاط تسمح بقياس أدق لتكلفة المنتج، وذلك من خلال تخصيصها العادل للتكاليف غير المباشرة على مواضيع التكلفة، كما أنها توفر قاعدة من المعلومات حول مسببات التكلفة ونجاعة الأنشطة والعمليات.

المطلب الثالث : التقنيات الحديثة الأخرى للتسيير الاستراتيجي للتكاليف

بعد التعرف على تقنيتي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط بشكل مفصل، سيتم في هذا المطلب تناول تقنيات حديثة أخرى في تسيير التكاليف لا تقل أهمية عن التقنيتين السابقتين، نوجزها فيما يلي:

أولا : تقنية تكلفة دورة حياة المنتج

1- مفهوم تقنية تكلفة دورة حياة المنتج:

يعود أصل تكلفة دورة حياة المنتج إلى القطاع العسكري في بداية الستينات، حيث استعملتها وزارة الدفاع الأمريكية في تلك الفترة لمراقبة دورة حياة نظام الأسلحة، وتعرف على أنها "مجموع تكاليف الأنشطة التي تنجز خلال كافة مراحل دورة حياة هذا المنتج من تصميمه إلى غاية التخلص منه من قبل المنتِج أو المستهلك".[2]

تتعدد وجهات النظر حول مراحل دورة حياة المنتج، فالوجهة التسويقية تقسم دورة حياة المنتج إلى المراحل التالية: الانطلاق، النمو، النضج، التدهور، في حين أن الوجهة الإنتاجية تقسمها إلى: تصور المنتج، تطوير المنتجات والمسارات، الإنتاج، الإمدادات Logistique ، أما من وجهة المستهلك فتقسم إلى: الشراء، الاستعمال، الصيانة، التخلص من المنتج،في حين يقسمها "Drury" إلى: مرحلة التخطيط والتصميم، مرحلة التصنيع والبيع، مرحلة ما بعد البيع.

[1] اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص188.

[2] Henri BOUQUIN: Op-Cit, p283.

2- استخدامات تقنية تكلفة دورة حياة المنتج:

تمثل تكلفة دورة حياة المنتج مدخلا جديدا لفهم تكاليف المنتج وسلوكها، وتستخدم في ما يلي:[1]

أ- وسيلة للهندسة: تسمح دراسة دورة حياة المنتج بهندسة مسارات المؤسسة من خلال معرفة الأنشطة التي يمر بها المنتج مع التركيز على المراحل الأولى للدورة لتحسين كافة المراحل، أي تسمح بتحديد المسار الذي يمر عبره كل منتج مع إمكانية التنبؤ بتكاليف كل مرحلة ضمن المسار؛

ب- أداة لدعم القرارات: إن معرفة التكاليف وفهمها ذو أهمية كبيرة للمسير لاتخاذ قراراته، ولما كان التسيير الكلاسيكي للتكاليف ينظر بقصور لدورة حياة المنتج، فهو لا يمثل قاعدة جيدة لاتخاذ القرارات، لذا فإن تكلفة دورة حياة المنتج تعطي فهما شاملا للتكاليف، وتمكِّن المسير من اتخاذ قراراته بناءً على قاعدة صحيحة؛

ج- أداة لتحليل البيئة: تسمح تكلفة دورة حياة المنتج بفهم أكثر لمشاكل البيئة حيث توضح كافة التكاليف المرتبطة بدورة الحياة لدى المنتج والمستهلك، وتسمح بتقدير التكاليف التي يتحملها كل منهما وكذا التكاليف التي تتحملها البيئة، ولتحليل مشاكل هذه الأخيرة تمثل دراسة التكاليف البيئية مقياسا جيدا يعطي البعد الاقتصادي لهذه المشاكل.

وعليه فإن تكلفة دورة حياة المنتج ليست وسيلة لدعم قرارات تسيير التكاليف في المؤسسة فحسب، بل يتعدى دورها إلى تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة من جهة وتقليل الآثار الخارجية البيئية من جهة أخرى.

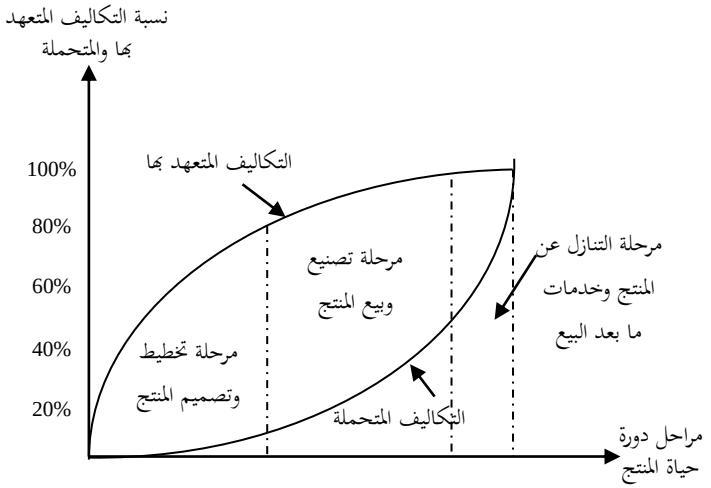
3- تسيير التكاليف بواسطة تقنية دورة حياة المنتج:

تقوم تكلفة دورة حياة المنتج على فكرة أن 80% من التكاليف يتم التعهد بها قبل الشروع في عملية الإنتاج أي في مرحلة التخطيط والتصميم، حيث يحدد تصميم المنتج والمراحل الإنتاجية، وعلى النقيض من ذلك فإن معظم التكاليف تتحقق في مرحلة التصنيع، ومن الصعب تغييرها فهي تكاليف غارقة، في حين أن التكاليف الفعلية (المتحملة) لهذه المرحلة (التصميم) قد لا تمثل إلا جزءا صغيرا من مجموع التكاليف، فعند التحكم في المراحل الأولى لدورة حياة المنتج تستفيد المؤسسة من تخفيض التكاليف المتعلقة بباقي المراحل لأن التكاليف الفعلية لها هي الأكبر لكن اتخذت قرارات قبلية بشأنها، وعليه فإن تسيير التكلفة يمكن ممارسته بفعالية أكبر أثناء مرحلة التخطيط والتصميم، وليس في مرحلة التصنيع حيث يكون قد تم تحديد تصميم المنتج والعمليات وتم التعهد

[1] Jan EMBLEMSVAG: Life Cycle Costing: Using Activity-Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risks, John Wieley & Sons, Inc, New Jersey, Canada, 2003, p 24-27.

بالتكاليف، وقد أدى فهم تكاليف دورة حياة المنتج إلى بروز تقنية التكلفة المستهدفة التي تركز على تسيير التكاليف خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج،[1] والشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم (II-13) : التكاليف المتعهد بها والتكاليف المتحملة خلال دورة حياة المنتج



Source: Carla MENDOZA et Autres: Coûts et décisions, 2ème édition, Gualino éditeurs, Paris, 2004, p298.

تجدر الإشارة إلى أن التسيير الكلاسيكي للتكاليف يركز فقط على تكاليف مرحلة التصنيع ويحمل باقي التكاليف على دورة الإنتاج، بينما التسيير الاستراتيجي للتكاليف يركز على كل مراحل دورة حياة المنتج.

ثانيا : تقنية التحسين المستمر

1- مفهوم التحسين المستمر:

يستند التحسين المستمر إلى التوجه الدائم نحو الأفضل بالتوازي مع متطلبات الاستجابة للتغيير لذا يمكن النظر إليه كمرحلة دون علم نهايتها بالنسبة للمؤسسات التي تسعى للتنافس؛ إذ يعد سر نجاح اليابان في التنافس.

يطلق على التحسين المستمر في اليابان مصطلح "Kaizen" أي "التحسين المتزايد باستمرار"،[2] وهو أحد التقنيات المهمة للتسيير الاستراتيجي للتكاليف، ويعرف على أنه "السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة".[3] بمعنى اجراء تحسينات مستمرة تهدف إلى خفض التكاليف وتحسين الجودة وإرضاء المستهلك.

[1] Colin DRURY: Op-Cit, p456

[2] Kaizen Costing and Value Analysis, White Paper, Industrial & Financial systems, October, 2001, p03.

[3] صالح إبراهيم يونس الشعباني: إستراتيجية تكامل أدوات إدارة التكلفة في ظل حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 04/05 ديسمبر 2012، ص13.

استعمل "Kaizen" بشكل واسع من قبل المؤسسات اليابانية كآلية لتخفيض وتسيير التكلفة عن طريق إجراء تحسينات تدريجية صغيرة بدلا من التحسينات الكبيرة، فتقنية التحسين المستمر لا تقتصر على عملية تخفيض التكاليف فقط بل تشمل أيضا عملية تسيير التكاليف مما يعطي بعدا أوسع وأهمية أكبر لهذه التقنية.[1]

ارتبط مفهوم "Kaizen" بالتكلفة المستهدفة رغم وجود اختلاف بينهما، حيث تركز التكلفة المستهدفة على مرحلة التصميم لتخفيض تكاليف باقي المراحل، في حين يركز التحسين المستمر للتكاليف على مرحلة الإنتاج، فتسيير التكاليف حسب تقنية التكلفة المستهدفة يسمح بالتخفيض القبلي للتكاليف، في حين أن تقنية التحسين المستمر للتكاليف تهتم بتخفيضها بتحسين مسارات الإنتاج والرفع من كفاءتها،[2] وقد أثبتت دراسة "Yashyhuro Monden" أن التحسين المستمر بإمكانه تخفيض تكاليف الإنتاج بنسبة 5%.[3]

تجدر الإشارة إلى أن تقنية التحسين المستمر للتكاليف تختلف عن التسيير الكلاسيكي للتكاليف حيث أن هذا الأخير يسعى إلى تحقيق التكلفة المعيارية وتجنب الانحرافات غير المرغوب فيها، في حين أن التحسين المستمر للتكاليف يسعى إلى تخفيض التكاليف المطلوبة باستمرار.

2- خطوات تطبيق التحسين المستمر:

تتمثل خطوات النهج الياباني في تطبيق التحسين المستمر في ما يلي:[4]

-الصيانة: للوصول إلى مبدأ العطل الصفري الذي يؤدي إلى إنتاج منتجات بجودة عالية وتكلفة منخفضة؛

-الترتيب: في إعداد الآلات ومكان التصنيع، وتهيئة المكان بشكل يجعل العمل أكثر انسيابية ويسمح هذا الترتيب بخفض تكاليف الإنتاج؛

- التنظيم: وهو ضروري للفصل بين العمليات الضرورية وغير الضرورية، والتخلص من العمليات غير الضرورية والإبقاء على الضرورية؛

- الانضباط: وذلك بإشراك العاملين كافة والالتزام بالنقاط المذكورة آنفا للوصول إلى تخفيض التكلفة وتحسين النوعية؛

- التنظيف: وذلك للحفاظ على مكان العمل نظيفا حتى يمكن للعمل أن يسير بطريقة فعالة، وخالية من المشاكل التي يمكن أن تنتج عندما يكون موقع العمل فوضويا.

تجدر الإشارة إلى أن تطبيق التحسين المستمر بالموازاة مع التكلفة المستهدفة يضمن تسييرا أمثلا للتكاليف.

---

[1] حيدر علي المسعودي: مرجع سبق ذكره، ص17.

[2] Colin DRURY: Op-Cit, p462.

[3] Kaizen Costing and Value Analysis, Op-Cit, p04.

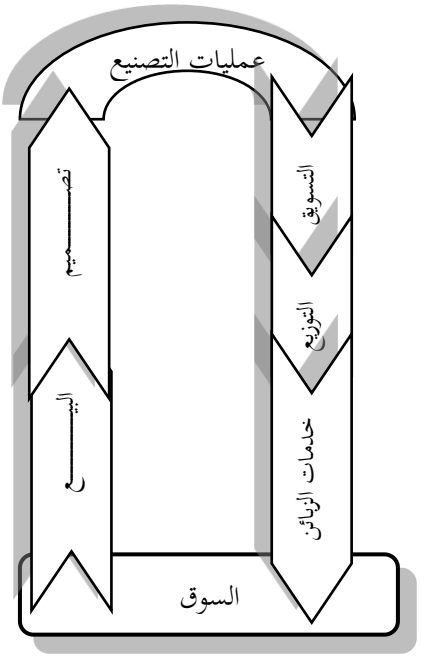
[4] صالح إبراهيم يونس الشعباني: مرجع سبق ذكره، ص13.

ثالثا : تقنية سلسلة القيمة

1- مفهوم تقنية سلسلة القيمة:

تعود فكرة سلسلة القيمة لـ "Michael Porter" سنة 1985[1] وتعرف على أنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تبدأ بنشاط البحوث والتطوير وتنتهي بنشاط العملاء"،[2] حيث ينظر للمؤسسة بموجب تحليل سلسلة القيمة على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تقوم بخلق القيمة للمنتج عبر جميع مراحله، وقد استخدمت كأداة لزيادة درجة رضاء العملاء وتحقيق هدف تخفيض التكلفة مما يتطلب الأمر التنسيق والتوفيق بين الأنشطة المكونة لسلسة القيمة، والشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم (II-14): مخطط تدفق أنشطة سلسلة القيمة



المصدر: عماد صبيح الصفار: تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام سلسة القيمة، مجلة المنصور، العدد12، 2009، ص18.

نلاحظ من الشكل أعلاه أن الأنشطة تتخذ شكل السلسلة أي أنها تنسجم مع مصطلح سلسلة القيمة، وتبدأ من السوق وتنتهي إليه، بمعنى ضرورة الاهتمام باحتياجات الزبائن دون اهمال ما يطرحه المنافسون، حيث تحدد هذه السلسلة الأنشطة التي تنجزها المؤسسة، وتسمح بتحديد وتدعيم الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر الزبون، والتقليل قدر المستطاع من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج دون المساس بقيمته.

[1] Institute Of Management Accountants: Value Chain Analysis For Assessing Competitive Advantage, 10 Paragan Drive, Montvale, 1996, p01. http://Findpdfdoc.com, visité le: 02/09/2013.
[2] www.wikipedia.org/wiki/Google_Scholar, visité le: 05/12/2016.

2- أهمية تقنية سلسلة القيمة:

إن لتحليل سلسلة القيمة أهمية كبيرة في المؤسسة تتمثل في:[1]

- تمثل سلسلة القيمة أحد الأدوات الأساسية للتحليل الاستراتيجي من خلال تخفيض التكلفة، وذلك بتخفيض تكاليف وإيرادات كل مؤسسة ومقارنة سلسلة القيمة للمؤسسة مع واحدة أو أكثر من المؤسسات المنافسة؛
- تعد أحد الأدوات الكفؤة في التحديد الشامل لتكاليف وإيرادات الأنشطة على طول دورة حياة المنتج؛
- تقدم صورة واضحة عن تدفق الأنشطة في المؤسسة.

3- تسيير التكاليف بواسطة تقنية سلسلة القيمة:

يقتضي تسيير التكاليف دراسة القيمة التي ينتظرها الزبون من منتجات المؤسسة، حيث يختلف تحليل سلسلة القيمة عن مفهوم القيمة المضافة الكلاسيكي، فهذا الأخير يمثل الفرق بين سعر البيع وتكلفة شراء المواد المستهلكة، في حين تعرف القيمة في سلسلة القيمة على أنها "المبلغ الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل ما تعرضه له المؤسسة"[2] فمفهوم القيمة المضافة لا يمثل قاعدة جيدة لتحليل التكاليف فهو لا يبين العلاقات بين المؤسسة ومصادر تخفيض التكاليف أو التميز،[3] في حين أن مفهوم سلسلة القيمة يمكن المؤسسة من تحديد مجموعة من العلاقات مثل العلاقات مع الموردين والزبائن، والعلاقات داخل سلسلة القيمة لوحدة من الوحدات أو بين سلاسل القيمة لمختلف وحدات المؤسسة.[4]

يتم تسيير التكاليف بواسطة سلسلة القيمة من خلال المراحل التالية:[5]

أ- تحديد سلسلة القيمة لتحليل التكاليف:

يعني تحديد سلسلة القيمة تحديد وتعريف الأنشطة المضيفة للقيمة المكونة لهذه السلسلة، ولتحليل التكاليف ينبغي عند تحديد سلسلة القيمة مراعاة الشروط التالية:

- **حجم ونمو تكاليف النشاط:** حيث يتم تجميع الأنشطة التي لها تكاليف قليلة أو نمو ثابت مع بعضها؛
- **سلوك تكاليف النشاط:** عند تجميع الأنشطة ينظر كذلك إلى طبيعة سلوك التكاليف، فكل نشاط له مسببات تكلفة معينة يتم التعامل معها بشكل مستقل، أما الأنشطة التي لها مسببات تكاليف متماثلة فيتم تجميعها؛

---

[1] إسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة،مرجع سبق ذكره، ص364.

[2] Carla MENDOZA et Autres: Op-Cit, p284.

[3] www.wikipedia.org/wiki/Google_Scholar, visité le: 05/12/2016.

[4] Ibrahim Abd El Mageed Ali and All: Op-Cit, p131.

[5] إبراهيم فرزيزي: مرجع سبق ذكره، ص 123-125.

– **الفوارق في طريقة تنفيذ النشاط بالنسبة للمنافسين:** وفق هذا المعيار يمكن اعتبار نشاط ما ضمن سلسلة القيمة كنشاط مستقل بذاته إذا اختلفت طريقة تشغيله لدى المنافسين، ويجب إعطاء الأهمية لهذا النشاط لأنه قد يكون مصدرا للميزة التنافسية بواسطة التكاليف.

بعد تحديد سلسلة القيمة يتعين على المؤسسة تخصيص التكاليف وهنا تقترح تقنية "ABC" كأداة فعالة لتخصيص التكاليف على الأنشطة.

ب– تحديد مسببات تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة:

يعتبر اختيار مسببات التكلفة لأنشطة القيمة عملية صعبة في المؤسسة كونها تحتاج وقتا وجهدا معتبرين، وتسمح هذه الخطوة بفهم أكثر لسلوك التكاليف.

ج– حيازة ميزة بالتكلفة:

بعد أن تحدد المؤسسة سلسلة القيمة الخاصة بها ومسببات التكاليف الخاصة بكل نشاط في هذه السلسلة يمكن أن تحصل المؤسسة على ميزة التحكم بالتكلفة وذلك عن طريق:

– **التحكم في مسببات التكاليف:** وذلك من خلال التحكم في المسببات بشكل أفضل من المنافسين، ويمكن للمؤسسة أن تجيب عن عدة أسئلة مثل:

- هل يمكن أن تخفض تكاليف نشاط ما مع الإبقاء على القيمة الحالية للمنتج؛
- هل يمكن تعظيم القيمة المحصلة من نشاط ما دون رفع التكاليف الحالية؛
- هل يمكن تخفيض الأصول المخصصة لنشاط ما دون تغيير التكاليف.

– **إعادة نمذجة سلسلة القيمة:** تسمح إعادة نمذجة (تنظيم) سلسلة القيمة بتخفيض التكاليف من خلال:[1]

- إعادة هيكلة تكاليف المؤسسة، حيث أن سلسلة القيمة المعدلة (الجديدة) تعطي هيكلة أكثر فاعلية من السلسة القديمة، من خلال تحسين طريقة تشغيل الأنشطة من جهة والاستغلال الجيد للروابط بين هذه الأنشطة من جهة أخرى؛
- تسمح إعادة نمذجة سلسلة القيمة بفهم أكثر لسلوك التكاليف وبالتالي تسييرها بفعالية.

إن التركيز على سلسلة الوظائف والأنشطة التي تضيف قيمة تعني بالضرورة إعادة النظر في كل الأنشطة التي تؤدى داخل المؤسسة وتقييمها وهو ما يعرف بإدارة الأنشطة وهو محل دراستنا في العنصر الموالي.

[1] www.wikipedia.org/wiki/Google_Scholar, visité le: 05/12/2016.

رابعا : تقنية الإدارة على أساس النشاط

1- مفهوم تقنية الإدارة على أساس النشاط:

يعرف "Horngren" الإدارة على أساس النشاط "ABM" على أنها "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات "ABC" لإرضاء الزبون وتحسين الربحية"، وقد عرفها "Hilton" بنفس الأسلوب.، أما "Maher" فقد عرفها بأنها "تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات"،[1] وتتمثل هذه القرارات في التسعير وتشكيلة المنتج وخفض التكاليف،...إلخ.

يعرفها "Atkinson" على أنها "مجموعة الأنشطة التي يتخذها المديرون اعتمادا على دراسة نظام التكلفة على أساس النشاط، لغرض تحسين كفاءة الأنشطة وربحية المنتجات، كاستخدام المعلومات المتعلقة بالمنتجات المربحة لغرض زيادة إنتاجها فضلا عن تحسين العمليات من خلال تعلم كيفية تخفيض وقت إعداد الماكنة".[2]

يعرفها "Raffish"&"Turney" على أنها "نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريق لتحسين القيمة المقدمة للزبون والربح المتحقق من تزويد هذه القيمة، وتعتبر الادارة حسب الأنشطة على أنها المصدر الأساسي للمعلومات".

2- أنواع تطبيقات تقنية الإدارة على أساس النشاط:

تصنف تقنية "ABM" إلى نوعين وهما:[3]

أ- الادارة المستندة على النشاط التشغيلي: وتعمل على عمل الأشياء الصحيحة، وانجاز الأنشطة بكفاءة، وتبحث هذه الطريقة عن تحقيق الكفاءة واستغلال الموجودات من أجل تقليل التكاليف، وتتضمن تطبيقاتها لبعض التقنيات الادارية مثل تسيير النشاط، هندسة العمليات، إدارة الجودة الشاملة، وقياس الأداء؛

ب- الادارة المستندة على النشاط الاستراتيجي: وتشير إلى عمل الأشياء الملائمة أو اختيار الأنشطة الملائمة لغرض استخدامها في انجاز الأهداف، وكما تعمل على تبديل الطلب على الأنشطة من أجل زيادة الربحية بافتراض أن كفاءة الأداء تبقى مستقرة، ومن الأمثلة عليها تبديل مزيج الطلب للأنشطة من التطبيقات غير المربحة من خلال تقليص الحاجة للأنشطة غير المربحة، وتتضمن تطبيقات تقنية الادارة المستندة على النشاط الاستراتيجي لتصميم العملية، وخط الانتاج، والعلاقات مع المجهزين، والعلاقات مع الزبون وتجزئة السوق، وقنوات التوزيع.

---

[1] إسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة،مرجع سبق ذكره، ص367.

[2] حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة: تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية، مجلة ديالي، العدد63، 2014، ص361.

[3] المرجع نفسه ، ص363.

3- خطوات تطبيق تقنية الإدارة على أساس النشاط:

لتطبيق تقنية "ABM" اقترح "Boisvert" الخطوات الخمس التالية: [1]

- **تحديد الأنشطة:** إن مرحلة تحديد الأنشطة في تقنية "ABM" تعد مماثلة عن تلك التي تم التطرق إليها في تقنية "ABC"؛
- **تحليل الأنشطة:** يتم تحليل وتصنيف الأنشطة وفقا لاستهلاك الموارد، الوقت، الجودة، خلق القيمة في نظر الزبائن، طبيعة قابلة "للتنفيذ" أو "المراقبة" الأنشطة، القدرة الشاملة للتحسين؛
- **تحليل الأسباب:** تعد الأسباب من الأساسيات للوصول إلى إعادة تصميم المسببات، لذا يجب تحديد المسبب وتقييم أثره على مسببات الأداء؛
- **تحديد مسببات الأداء:** تهدف هذه المرحلة إلى معرفة مدى فعالية أو عدم فعالية الوسائل المستعملة، وهذه المسببات تؤسس مرجع مقارنةمع تلك التي تساعدنا على التحقق من وسائل التنفيذ؛
- **تحليل ومتابعة التغيرات:** من خلال الربط بين الأسباب ومسببات الأداء.

إن التطبيق الفعال لخطوات تقنية "ABM" يحقق للمؤسسة العديد من المزايا نوردها في العنصر الموالي.

4- مزايا استخدام تقنية الإدارة على أساس النشاط:

تتمثل المزايا الرئيسية لاستخدام تقنية "ABM" فيما يلي: [2]

- تستخدم تقنية "ABM" في قياس فاعلية العمليات والأنشطة التشغيلية الرئيسية داخل المؤسسة، وتحديد كيفية قياس تلك العمليات، بغية تقليل التكاليف وزيادة القيمة للزبون، كقياس عملية تدفق المواد الخام في العملية التصنيعية، وقياس جودة المواد الخام والمصنعة على سبيل المثال؛
- تستخدم تقنية "ABM" في تطوير التركيز الاداري من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة الرئيسية التي تضيف القيمة، وعلى الزبائن والمنتجات، ومن خلال المحافظة على الميزة الاستراتيجية للمؤسسة باستخدام أساليب التحسين المستمر؛
- تستخدم تقنية "ABM" لتحليل مسبب التكلفة وتحليل النشاط وقياس الأداء.

---

[1] بورنيسة مريم، خنفري خيضر: مرجع سبق ذكره، ص ص73،74.

[2] حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة: مرجع سبق ذكره، ص363.

خامسا : تقنية الإنتاج في الوقت المحدد

1- مفهوم تقنية الإنتاج في الوقت المحدد:

ظهرت فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد نتيجة التطور التقني الهائل الذي شهدته الصناعة، وقد استخدمت لأول مرة من قبل شركة Toyota اليابانية التي تبنت استراتيجية التفاهم والتواصل والاقتراب مع مستهلكيها وموردیها، لتنشئ ما يعرف بنظام *"JITP".[1]

وقد بدأ تطبيقها خارج حدود اليابان عام 1980 من قبل شركة جنرال الكتريك الأمريكية بعد أن لاحظت التقدم الكبير الذي أحرزته الشركات اليابانية خاصة شركتي تويوتا وكاوزاكي في مجال الصناعة بسبب جودة الإنتاج وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما حدا بالشركات الأمريكية أن تتبع فلسفة هذا النظام الذي جعلها تتأكد من أن التقدم التقني والفني غير كاف لجعل المنافسة بين السلع اليابانية والأمريكية أقل ما يمكن.[2]

يعد نظام "JITP" أحد نظم الإنتاج الحديثة التي تهدف إلى تخفيض مستوى المخزون إلى أدنى حد ممكن والعمل على جعله يساوي صفر وبالتالي تخفيض التكاليف الناتجة عن التخزين،[3] وذلك عن طريق الأداء الفوري لعمليات الشراء والإنتاج لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة مع استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة وحسن استغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة.[4]

تنبثق فلسفة هذا النظام بالأساس من واقع بيئة اليابان التي تتصف بالندرة في المساحة ومحدودية الأراضي المتاحة للاستخدام وندرة الموارد الطبيعية، وتقوم على ثلاثة ركائز أساسية: [5]

- الالتزام بإلغاء كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
- الالتزام بتحقيق والمحافظة على مستوى عال من الجودة؛
- الالتزام ببرنامج التحسين المستمر.

---

*يسمى أيضا الإنتاج الفوري أو الإنتاج الحيني أو الإنتاج اللحظي أو الإنتاج في الوقت بالضبط.

[1]طلال سليمان جريرة: نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة – دراسة ميدانية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 40، العدد 01، الأردن، 2013، ص89.

[2]محمد حكمت: أنظمة إدارة الانتاج الحديثة والمتقدمة، ط1، دار زمزم للنشر والتوزيع، دون بلد النشر، 2015، ص88.

[3]محمد شحاته خطاب خطاب: التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية، الندوة الثانية عشر حول مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرين، الرياض، 18، 19 ماي 2010، ص13.

[4]Lan Coble: JIT and the Management Accountant, Management Accounting, February, 1992, p44.

[5]طلال سليمان جريرة: مرجع سبق ذكره، ص89.

نظرا لأهمية نظام "JITP" وتعدد العناصر المكونة له فإن النظرة إليه تتباين بشكل كبير، فالبعض يعتبره نظاما للسيطرة على المخزون، والبعض الآخر يشير إلى أنه تقييد للمخزون، والحقيقة أن هذا النظام هو فلسفة للتصنيع أو فلسفة لإزالة الهدر في عملية الإنتاج، وذلك من خلال القيام بالإنتاج الملائم في المكان الملائم وفي الوقت الملائم، الأمر الذي يحقق أقصى تخفيض لحجم المخزون، وتخفيض التكاليف وتطوير الجودة. [1]

مما سبق يمكن القول أن نظام "JITP" يقوم على الأداء الفوري لعمليات الشراء والإنتاج بهدف تلبية حاجيات العملاء بالجودة والتكلفة المناسبة، من خلال استبعاد كافة الأنشطة غير المضيفة للقيمة واستغلال الموارد المتاحة بأفضل شكل.

2- عناصر تقنية الإنتاج في الوقت المحدد:

يتطلب التطبيق الناجح لتقنية "JITP" توفر العناصر التالية:[2]

- عدد محدود من الموردين مع إلزامهم بعقود طويلة الأجل؛
- التوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة؛
- تعدد وتنوع مهارات ومواهب العمال؛
- تطبيق الجودة الشاملة على المواد الخام والأجزاء نصف المصنعة والمنتجات التامة لضمان إنتاج بدون عيوب.

3- أهداف الإنتاج في الوقت المحدد:

يتطلب نظام "JITP" تحقيق التفوق في كل مراحل العملية الإنتاجية، حيث يهدف إلى إنتاج المنتج بالجودة المطلوبة وتوصيله للمستهلك في الوقت المحدد علاوة على تخفيض تكلفته، إضافة إلى زيادة الانتاجية وزيادة حجم المرونة وتطوير العلاقات مع الموردين، وتبسيط الأنشطة وزيادة حجم الطاقة والاستخدام الأفضل للموارد البشرية، بعبارة أخرى يسعى نظام "JITP" إلى تحقيق الأهداف التالية:[3]

- تخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة؛
- صفر مخزون؛
- صفر عيوب؛
- سرعة ضبط الآلات؛
- التسليم في الوقت المحدد 100%.

تعتبر هذه الأهداف مثالية ومن الصعب تحقيقها عمليا إلا أنها تشكل هدفا ينبغي الاقتراب منه.

---

[1] حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة: مرجع سبق ذكره، ص371.

[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف: الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص358-360.

[3] Colin DRURY: Op-Cit, p470.

وعليه فإن فلسفة نظام "JITP" مبنية على منفعة استخدام الوقت، أي الفلسفة الصحيحة لإدارة الوقت مثل: زمن التوريد، زمن الدورة الصناعية وزمن البيع والتسويق، فهو نظام يستثمر الزمن بعناية لزيادة الإنتاجية والربحية، وسرعة الاستجابة للتغيرات السوقية وتخفيض المشاكل الصناعية إلى الحد الأدنى.

كما يركز نظام "JITP" على تخفيض التكاليف وذلك بتخفيض المخزون وتحسين الجودة والقضاء على مصادر الضياع، لأن أي ضياع في الموارد أو أي خطأ أو عطب يعتبر تكلفة يجب تجنبها.

سادسا : تقنية إدارة الجودة الشاملة

1- مفهوم تقنية إدارة الجودة الشاملة:

في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح تحقيق الجودة ليس مكلفاً وإنما المكلف هو عدم تحقيقها، بحيث أصبحت تقنية إدارة الجودة الشاملة "TQM" إحدى الأولويات الإستراتيجية لتحقيق المزايا التنافسية للمؤسسة، وتعرف إدارة الجودة الشاملة على أنها "عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من المرة الأولى"،[1] حيث ترتكز على ثلاث مفاهيم:

- **الإدارة:** تعني التطوير والمحافظة على امكانات المؤسسة من أجل تحسين الجودة بشكل مستمر؛
- **الجودة:** تعني الوفاء لمتطلبات المستفيد وتضم تلافي العيوب والنواقص من المرحلة الأولى للعملية بما يرضي المستفيد؛
- **الشاملة:** تتضمن تطبيق مبدأ البحث عن الجودة في أي مظهر من مظاهر العمل، بدءا من التعرف على احتياجات المستفيد وانتهاء بتقييم إذا ما كان المستفيد راضيا على الخدمات والعاملين أو المنتجات المقدمة له.

فإدارة الجودة الشاملة هي "ثقافة تعزز الالتزام الكامل اتجاه رضا العميل من خلال التحسين المستمر والابداع في كافة مجال العمل".[2]

[1] بشار يزيد الوليد: المفاهيم الإدارية الحديثة، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص181.

[2] عبد الله بن منصور، رشيدة أوبختي: أثر تطبيق الجودة الشاملة ومواصفات الإيزو في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال، ص02.

كما عرف معهد الجودة الفيديرالي الأمريكي لتسيير الجودة الشاملة "TQM" على أنها "نظام تسيير استراتيجي متكامل يسعى لتحقيق رضا العميل بمشاركة جميع العاملين، كما يقوم باستخدام مختلف الطرق لتحسين العملية التسييرية بشكل مستمر".[1]

إن إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة إدارية حديثة تأخذ صورة منهاج أو نظام إداري شامل مبني على أساس إحداث تغييرات جذرية داخل المؤسسة للفكر والسلوك والقيم والمعتقدات والمفاهيم الادارية ونمط القيادة الادارية ونظم اجراءات العمل والأداء وكل شيء فيها بهدف تطوير وتحسين مكونات المؤسسة كافة للوصول إلى أعلى جودة لمخرجاتها من سلع وخدمات وبأقل تكلفة وبالتالي تحقيق أعلى درجات الرضا للعملاء باشباع حاجاتهم ورغباتهم وفق ما يتوقعونه؛ انسجاما مع استراتيجية تدرك أن رضا العميل وهدف المؤسسة هما واحد. إذ أن بقاء ونجاح واستمرار المؤسسة يعتمد على هذا الرضا.[2]

2- أهداف تقنية إدارة الجودة الشاملة:

يمكن أن نلخص أهداف إدارة الجودة الشاملة في ما يلي:[3]

- تخفيض التكاليف بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي؛
- تحقيق الجودة؛
- تحقيق رضا الزبائن؛
- زيادة الأرباح.

[1] سملالي يحضية: إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، يومي 23/22 أفريل، 2003، ص04.

[2] علي فلاح الزعبي: دور إدارة الجودة الشاملة في تقليل المخاطر في قطاع التعليم العالي الأردني في ظل الأزمة الاقتصادية العالمية، دراسة تطبيقية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد06، العدد11، جامعة العلوم والتكنولوجيا بصنعاء، اليمن، 2013، ص12.

[3] سالمي ياسين: الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص113.

3- تسيير التكاليف بواسطة تقنية إدارة الجودة الشاملة:

يتم تسيير التكاليف وفق هذا المدخل من خلال تقسيم التكاليف إلى:[1]

أ – تكاليف المنع Prevention Costs: وهي تكاليف الأنشطة التي تؤدي إلى منع تقديم وحدات معيبة، مثل تدريب العاملين وتصميم المنتج، الصيانة الوقائية، تصميم وتطوير معدات الجودة؛

تعد تكاليف المنع هي الأكثر أهمية من حيث تأثيرها، إذ أن كل وحدة نقدية تصرف في المنع يمكن أن توفر عشر وحدات نقدية من تكاليف الفشل والفحص والاختبار.

ب – تكاليف التقييم Appraisal Costs: وهي تكاليف الأنشطة التي تؤدي إلى التحقق من توافق الجودة الفعلية مع المعايير المطلوبة، مثل أنشطة الاختبار والفحص، صيانة معدات الاختبار؛

نظريا تعد هذه التكاليف غير ضرورية إذا تم عمل كل شيء بشكل صحيح منذ الوهلة الأولى.

جـ – تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs: هي التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف العيوب قبل تسليم المنتج أو الخدمة للمستهلك، مثل تكاليف الإصلاح، خسائر بيع الخردة؛

د – تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs: هي التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف العيوب بعد تسليم المنتج أو الخدمة للمستهلك، مثل الخصوم الممنوحة نظير بيع المنتج على حالته أو تكاليف الإصلاح خلال فترة الضمان وفقدان العملاء وضياع الشهرة.

وعليه فإن تقنية "TQM" تعتبر مدخلا لتسيير الجودة والتكلفة معا حيث تساهم في تخفيض تكاليف المنتجات أو الخدمات من خلال تخفيض تكاليف اللاجودة والمتمثلة في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، مما يحسن خدمة العملاء ومن ثم تحسين ربحية المنتجات.

تجدر الإشارة إلى ظهور أساليب حديثة أخرى تهدف إلى تحسين الجودة ومنها تقنية 6 سيجما التي اعتمدت لأول مرة من طرف شركة (Motorola) الأمريكية، والتي تهدف إلى الرفع من جودة المنتجات لإرضاء العملاء وفي المقابل تخفيض تكاليف الانتاج.

[1] بديع الدين ريشو: إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص328.

خلاصة الفصل :

قمنا في المبحث الأول من هذا الفصل بإلقاء نظرة عامه حول مفهوم التسيير الاستراتيجي للتكاليف ومراحله ومقومات تطبيقه وتوصلنا إلى وجود فروق جوهرية بينه وبين التسيير الكلاسيكي للتكاليف.

أما في المبحث الثاني فتناولنا مختلف تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف ابتداءا من دراسة تقنية التكلفة المستهدفة بشيء من التفصيل، انطلاقا من تاريخ ظهورها ومفاهيمها المختلفة ومبادئها، كما تناولنا الإطار التحليلي لها، حيث ركزنا على طريقة تطبيقها وفلسفتها الضمنية، وآلية تسييرها للتكاليف، وأخيرا تقييمها، وتوصلنا إلى أن هذه التقنية ليست مجرد طريقة لتسيير التكاليف بالمعنى الكلاسيكي -أي حساب التكاليف- بل هي تقنية تركز على مرحلة تصميم المنتج وتقوم على مبدأ اعتبار التكلفة هدفا استراتيجيا يجب بلوغه، وتتلاءم ومتطلبات البيئة التنافسية الحديثة، ولها دور كبير في تخفيض التكاليف وتعزيز رضا العملاء، كما توصلنا إلى أن سر نجاحها هو دعم الإدارة العليا إضافة لتعاون فريق العمل.

تناولنا كذلك تقنية التكلفة على أساس النشاط على اعتبار أنها تتكامل مع تقنية التكلفة المستهدفة السابق دراستها، وتقوم هذه التقنية على مبدأ المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد، ليكون هذا المبدأ نقطة الاختلاف الجوهرية بين تقنية التكلفة على أساس النشاط وطرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف السابق دراستها في الفصل الأول، كما تناولنا بشيء من التفصيل مفهومها وأهدافها والإطار التحليلي لها، حيث ركزنا على المفاهيم الأساسية في هذه التقنية وطريقة تطبيقها، وآلية تسييرها للتكاليف، وأخيرا تقييمها. وتوصلنا إلى أن تقنية التكلفة على أساس النشاط تسمح بقياس أدق لتكلفة المنتج، وذلك من خلال تخصيصها العادل للتكاليف غير المباشرة على مواضيع التكلفة، كما أنها توفر قاعدة من المعلومات حول مسببات التكلفة ونجاعة الأنشطة والعمليات، لتكون هذه القاعدة بمثابة التغذية الأمامية لتقنية التكلفة المستهدفة.

كما تناولنا أهم التقنيات الحديثة الأخرى المتمثلة في تكلفة دورة حياة المنتج، التحسين المستمر للتكاليف، سلسلة القيمة، الإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة الشاملة، وتوصلنا إلى أن هذه التقنيات تسمح بتسيير أمثل للتكاليف، وسنحاول كذلك دراسة دورها في تحقيق ميزة تنافسية في الفصل الموالي.

الفصل الثالث

تمهيد:

تعمل المؤسسات الاقتصادية اليوم في بيئة ديناميكية تتسم بسرعة التغيير والمنافسة الشديدة في الوقت ذاته، ولكي تتمكن المؤسسات من البقاء والنمو فإنها بحاجة إلى بناء ميزة أو مزايا تنافسية خاصة بها، وتعزيزها بشكل مستمر لكي تواكب التغييرات الحاصلة.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل إلقاء الضوء على مفهوم الميزة التنافسية على المستوى الجزئي أي على مستوى المؤسسة الاقتصادية وخصائصها ومراحل تطورها والأنواع الرئيسية لها وكذا محدداتها ومصادرها وأدوات بنائها هذا في المبحث الأول، بينما سنحاول في المبحث الثاني دراسة العلاقة بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وكيفية مساهمة هذه التقنيات في خلق وتعزيز الميزة التنافسية.

المبحث الأول : الإطار النظري للميزة التنافسية

كانت ولازالت الميزة التنافسية من أهم المواضيع الحديثة التي نالت اهتمام العديد من الكُتَّاب والباحثين، إذ مع ازدياد حدة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية أصبح بقاء المؤسسات واستمرارها مرهون بإيجاد أو تنمية قدراتها التنافسية بشكل مستمر لمواكبة التطورات الحديثة المتسارعة، وعليه سنتناول في هذا المبحث الإطار المفاهيمي العام للميزة التنافسية من خلال عرض التعاريف المختلفة للميزة التنافسية وخصائصها ومراحل تطورها والأنواع الرئيسية لها وكذا محدداتها ومصادرها وأدوات بنائها.

المطلب الأول : مـــــاهية الميزة التنافسية

من خلال البحث وُجد أن مصطلح الميزة التنافسية له العديد من المرادفات مثل الأسبقيات، القدرات أو الأولويات التنافسية، وأبعاد التنافس ومفاتيح النجاح وغيرها من المسميات، ومثلما اختلف الباحثون والمتخصصون في تسميتها اختلفوا أيضا في تعريفها وذلك بسبب تنوع واختلاف الزوايا التي ركزَّ عليها كل منهم في تحديد تلك المزايا، وفي ضوء ما تقدم يمكن عرض مفهوم الميزة التنافسية وخصائصها ومراحل تطورها وأهدافها وأهميتها.

أولا : مفهوم وخصائص الميزة التنافسية

1- مفهوم الميزة التنافسية:

تتفق أغلب الدراسات أن مستوى المؤسسة (المستوى الجزئي) هو المستوى الأنسب لتطبيق فكرة الميزة التنافسية، لأن التنافس الفعلي يكون بين المؤسسات وليس بين الدول أو الصناعات،♣ كما أعطيت للميزة التنافسية تعاريف عدة تصب مجملها في فكرة واحدة وهي: ما الذي يميز المؤسسة عن باقي المؤسسات المنافسة في السوق؟ وفيما يلي استعراض لبعضها بما يخدم البحث.

تعرف الميزة التنافسية من زاوية الربحية على أنها "العنصر الاستراتيجي الحرج الذي يقدم فرصة جوهرية لكي تحقق المؤسسة ربحية متواصلة بالمقارنة مع منافسيها ".[1] هذا التعريف لم يحدد طبيعة العنصر الاستراتيجي الحرج بل ركزَّ فقط على هدفه ألا وهو الربحية المتواصلة، لكنه يحمل في مضمونه مفهوم الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وكذا موقفها التنافسي.

♣ ارتبط مفهوم الميزة التنافسية بمفهومي المنافسة والتنافسية فمفهوم المنافسة يعبر عن حالة السوق بينما مفهوم التنافسية فهو يعبر عن وضع المؤسسة في السوق أما الميزة التنافسية فهي الخاصية التي تمتلكها المؤسسة لتكون تنافسية في سوق تسوده المنافسة، للاطلاع أكثر راجع كتب التسويق والاقتصاد الجزئي.

[1] نبيل خليل مرسي: الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص37.

يعرفها "Kotler philip" من زاوية الأداء على أنها "القدرة على أداء الأعمال بأسلوب معين أو مجموعة من الأساليب التي تجعل المؤسسات المنافسة عاجزة عن مجاراتها في الأمد القريب أو المستقبل".[1] بمعنى قدرة المؤسسة على أداء مهامها واستخدام مواردها بشكل أكثر كفاءة وفاعلية من منافسيها، وفي هذا التعريف إشارة ضمنية لضرورة تطبيق تقنيات حديثة كتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

أما من زاوية القيمة فعرفها "Michael Porter" على أنها "تنشأ –أي الميزة التنافسية– أساسا من القيمة التي يمكن للمؤسسة أن تخلقها لزبائنها، سواء تمثلت هذه القيمة في أسعار أقل من أسعار المنافسين ذات المنافع المتكافئة، أو في شكل منافع متفردة تميز المنتج عن المنتجات الأخرى وتبرر الزيادة السعرية فيه".[2] فالميزة يجب أن تخلق قيمة لدى الزبائن –إذ تأخذ شكل السعر المنخفض أو منتجات متميزة– شرط أن لا تكون مؤقتة، لذا يمكن اعتبار الميزة التنافسية "مهارة أو تقنية أو مورد متميز يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للزبائن تفوق تلك التي يحققها لهم المنافسون"،[3] فالزبون إذن يعد مركز الربح بالنسبة للمؤسسة.

يعرفها "Michael Porter" من زاوية الابداع على أنها "قدرة المؤسسة على اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بإمكانها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا".[4] بمعنى أي شيء متفرد يميز المؤسسة تمييزا إيجابيا عن المنافسين يمكن اعتباره ميزة تنافسية.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الميزة التنافسية لأي مؤسسة هي عنصر أو عناصر التفوق التي تتميز بها عن غيرها من المنافسين، كتقديم منتجات بأسعار منخفضة (التكلفة) أو تقديم المنتجات بالوقت المناسب (التسليم)، أو أن تتميز المنتجات بخصائص منفردة لا تحققها المنتجات البديلة (الابداع)، وفي جميع الأحوال ينبغي أن تكون المنتجات ذات نوعية مناسبة (الجودة).

---

[1] أمينة بن علي، العجال بوزيان: الميزة التنافسية: المفهوم والمحددات، ملتقى علمي وطني حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة سعيدة، يومي 10و11 نوفمبر 2009، ص04.

[2] Michael E.Porter : L'avantage Concurrentiel- Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Résumé de l'édition traduite par l'Américain par Philippe de Lavergne, p02. https://www.google.com/search?q=Michael+PORTER%2C+%C2%AB+L%27Avantage+concurrentiel+%3A+comment+devancer+ses+concurrents+et+maintenir+son+avance+%C2%BB%2C+Dunod%2C+Paris%2C+France%2C+1999%2C+p+%3A+08.&ie=utf-8&oe=utf-8&client=firefox-b-ab Visité le 13/05/2017.

[3] Nour Aldeen M.Ghafeer and All: The impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies, International Journal of Business and Social Science, Vol. 5No. 2; February, 2014, p05.

[4] Michael E.PORTER: L'avantage Concurrentiel des nations, Op-Cit, p48.

يجب على المؤسسة أن تجد التوازن بين العناصر السابقة وتطمح إلى تحقيق أفضلية في واحدة منها على الأقل لتكسب رضاء عملائها وتضمن البقاء والاستمرارية في نشاطها. ويرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما: [1]

- **القيمة المدركة لدى العميل**: يمكن للمؤسسة استغلال امكانياتها المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للمنتجات التي تقدمها، مما يساهم في بناء الميزة التنافسية؛
- **التميز**: أي تقديم منتج يختلف ويتميز عن المنافسين في الجودة أو السعر أو توقيت التسليم أو خدمات ما بعد البيع أو في الابتكار والقدرة على التغيير السريع والفاعل.

يتطلب تحقيق الميزة التنافسية عدم إغفال المؤسسة لهذين البعدين، فالتميز لوحده غير كاف دون إدراك العملاء لقيمة المنتج، لـذا يجب أن يكون هذا التميز مُدرَكاً بوضوح من قبل العمـــلاء؛ ويجب أن تعادل القيمة أو تفوق ما دفعـــه العميل، وعند تساوي القيم المدركـــة يتجه العملاء إلى أي مؤسسة، لذا يجب أن تتمتع الميزة التنافسية بمجموعة من الشروط والخصائص التي تضمن للمؤسسة ولاء عملائها نوردها في العنصر الموالي.

2- خصائص الميزة التنافسية:

تتمتع الميزة التنافسية بالخصائص التالية:[2]

- تبنى على اختلاف وليس على تشابه؛
- يتم تأسيسها على المدى الطويل باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية؛
- عادة ما تكون مركزة جغرافيا؛
- نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة؛
- تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين؛
- تنبع من داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها؛
- تنعكس في كفاءة أداء المؤسسة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدمه للزبائن أو كليهما؛
- تؤثر على ادراك الزبائن بأفضلية ما تقدمه المؤسسة وتحفزهم على الشراء.

---

[1] عبد الكريم شوكال وآخرون: دور تطوير المنتجات في تفعيل الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 08و09 نوفمبر 2010، ص07.

[2] تم الاعتماد على: -محي الدين قطب: الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية ، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص82.
- هشام حريز، بوشمال عبد الرحمن: التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2014، ص113.

السؤال الذي يطرح نفسه هنا لماذا تتفوق بعض المؤسسات على غيرها في مجال ما رغم امتلاكهم أيضا لمزايا تنافسية؟ وما هو الأساس الذي ترتكز عليه المزايا التنافسية للمؤسسات المتفوقة؟

الاجابة تكمن في أن الميزة التنافسية ترتكز على الفعالية، ولتكون فعالة وجب توفر الشروط التالية: [1]

- حاسمة أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافس؛
- الاستمرارية بمعنى يمكن أن تستمر خلال الزمن؛
- إمكانية الدفاع عنها أي يصعب على المنافس محاكاتها أو إلغائها.

تضمن هذه الشروط مجتمعة فعالية الميزة التنافسية؛ لأن كل شرط مرهون بالآخر، حيث شرط الحسم مقرون بشرط الاستمرارية، وهذا الأخير مقرون بشرط إمكانية الدفاع، فكيف لها أن تستمر وهي هشة يمكن محاكاتها أو إلغائها، وكيف لها أن تكون حاسمة وهي لم تستمر طويلا؛ وتعكس هذه الشروط مدى أهميتها وفاعليتها بالنسبة للمؤسسة وضرورة ديمومتها أي، الانتقال من مفهوم الميزة النسبية –القائم على وفرة عناصر الإنتاج– إلى ميزة تنافسية وصولا إلى ميزة متواصلة، وهذا ما سنتناوله في العنصر الموالي.

ثانيا : مراحل تطور الميزة التنافسية

مرت الميزة التنافسية بعدة مراحل تطور وذلك استجابة للظروف المحيطة والتغيرات البيئية الحاصلة، وقد أشار إلى تلك المراحل مجموعة من الكُتَّاب والباحثين، نوردها فيما يلي:[2]

المرحلة الأولى: تقع هذه المرحلة بين فترة الثلاثينيات إلى نهاية الستينيات، ومن خلال مراجعة الأدبيات تبيَّن أن المفهوم الأساسي للميزة التنافسية يرجع إلى (Chamberlin,1939) ، (Selznich,1959) ، (Anderson,1973) حيث كانت أفكارهم متقاربة تدور حول فكرة أن الميزة التنافسية لها علاقة بكفاءة وفاعلية وخبرة المؤسسة، كما أكدوا أنها أحد أجزاء استراتيجيات المؤسسة، وأنها متغيرات مفسرة (مستقلة) وأداء متغير مستجيب (تابع)؛

المرحلة الثانية: تقع هذه المرحلة بين فترة السبعينيات إلى منتصف الثمانينيات، ومن أهم رواد هذه المرحلة (Hover, Guth, Andrews, Christensen,1978)، حيث برزت أفكار جديدة في هذه المرحلة ومنها الميزة التنافسية تساوي الفرص الموجودة لدى المؤسسة والتي ينبغي استغلالها، كما ركزت على استغلال الفرص الخارجية والقوى الداخلية للمؤسسة والتصدي للضعف والتهديدات الخارجية للمؤسسة وضرورة تقديم الموارد وقياس القدرات والمهارات والخبرات، وأن الميزة التنافسية هي أحد مكونات استراتيجية المؤسسة؛

[1] GARIBALDI. G : Stratégie concurrentielle : choisir et gagner, éd d'organisation, 1994, p54.

[2] مروان محمد نجيب: دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية– دراسة استطلاعية، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011، ص ص69، 70.

المرحلة الثالثة: تقع هذه المرحلة في منتصف الثمانينيات، حيث ظهر عدد من الكُتَّاب والمفكرين أمثال (Day,1984) (Porter,1985) (Fahey,1989) (Mu,1995) ، حيث اعتبروا الميزة التنافسية هدفا استراتيجيا يجب تحقيقه؛ فإذا حققت المؤسسة الميزة التنافسية فهذا يعني أنها قد حققت أداءً مميزاً بحيث تؤدي إلى تحقيق القيمة المضافة للمؤسسة.

يمكن تلخيص مراحل تطور الميزة التنافسية سابقة الذكر في الجدول الموالي:

جدول رقم (III–1) : مراحل تطور الميزة التنافسية

المراحل	الفترة الزمنية	الأفكار	الباحثين والكتاب	السنة
الأولى	من نهاية الثلاثينيات إلى نهاية الستينيات	– ربط الميزة بالكفاءة: الميزة = الكفاءة = الخبرة – الميزة هي أحد أجزاء استراتيجية المؤسسة؛ – الميزة والكفاءة متغيرات مستقلة والأداء متغير معتمد.	Chamberlin Selznich Anderson	1939 1959 1973
الثانية	من السبعينيات إلى منتصف الثمانينيات	الميزة = الفرص – التركيز على الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف؛ – ضرورة تقويم الموارد والقدرات؛ – الميزة التنافسية هي أحد مكونات استراتيجية المؤسسة.	Hover Guth Andrews Christensen	1978
الثالثة	منتصف الثمانينيات	الميزة = هدف الاستراتيجية – تحقيق الميزة يؤدي إلى أداء متميز؛ – الميزة هي المتغير المعتمد والأداء هو المتغير المستقل؛ – الأداء يسبق عملية خلق القيمة؛ – الميزة = القيمة المضافة.	Day Porter Fahey Mu	1984 1985 1989 1995

المصدر: سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: إدارة التسويق– أسس ومفاهيم معاصرة، ط1، دار عيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص559.

لابد من الإشارة إلى أن مفهوم الميزة التنافسية لم يظهر مصادفة وإنما هو نتيجة التحول في مفهوم الميزة النسبية بسبب التطورات التي شهدها العالم، فقد كان مفهوم الميزة النسبية حجر الزاوية في تحديد مسار التجارة ومجالات التخصيص وتقسيم العمل بالنسبة للمؤسسات، ومنذ كتابات "Ricardo" وحتى عهد قريب كان هذا هو المفهوم السائد بين الاقتصاديين ورجال الادارة.

وأكد (Ticha,2010) أن السبب الرئيسي لظهور مفهوم الميزة التنافسية يتجلى في امتلاك المؤسسات مجموعة موارد ومقدرات متباينة تدعم ميزتها وتوضح اختلاف الأداء بينها هذا من جهة،[1] ومن جهة أخرى يمكن تحديد مجموعة من الأسباب التي أدت إلى زيادة اهتمام المؤسسة بتطوير مفهوم الميزة التنافسية بالآتي: [2]

- **ظهور تكنولوجيا حديثة:** يمكن للتغير التكنولوجي أن يخلق فرصا جديدة في مجالات عديدة كتصميم المنتج باستعمال الاعلام الآلي، طرق التسويق العصرية عبر الانترنت (التسويق الالكتروني)، وتظهر حاجة المؤسسة إلى تقديم تكنولوجيا جيدة عند آخر مرحلة من دورة حياة الميزة التنافسية من أجل تخفيض التكلفة وتدعيم ميزة المنتج، ومن المرحلة الأخيرة تبدأ المؤسسة في تجديد أو تطوير الميزة التنافسية الحالية أو تقديم ميزة تنافسية جديدة أكبر للزبون؛
- **ظهور حاجات جديدة للمستهلك أو تغييرها:** عندما يقوم الزبائن بتنمية حاجات جديدة أو تغيير أولويات الحاجات، يحدث تعديل في الميزة التنافسية أو ربما تنمية ميزات تنافسية جديدة؛
- **تغيير تكاليف المدخلات:** عادة ما تتأثر الميزة التنافسية في حالة حدوث تغيير جوهري في تكاليف المدخلات مثل: اليد العاملة، المواد الأولية، الآلات...؛
- **التغيير في القيود الحكومية:** وتتمثل هذه التغييرات أساسا في طبيعة القيود الحكومية في مجالات ومواصفات المنتج، إجراءات حماية البيئة من التلوث، وقيود الدخول إلى الأسواق.

مما سبق يتضح أن الميزة التنافسية هي الماضي والحاضر والمستقبل؛ تسعى المؤسسة لتحقيقها والتفوق على منافسيها ليس هذا فحسب، بل تحقيق مكانة ذهنية لدى عملائها وضمان استمراريتها، والعنصر الموالي يوضح مدى أهميتها وأهدافها.

[1] موسي سهام، العمودي مينة : تحليل مصادر الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية (PMI) في ظل التغيرات التكنولوجية الحديثة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 08و09 نوفمبر 2010، ص03.

[2] أحمد طرطار: الميزة التنافسية واستراتيجيات التنافس كمدخل لترشيد المؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 22، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص360.

ثالثا : أهمية وأهداف الميزة التنافسية

1- أهمية الميزة التنافسية:

تحظى الميزة التنافسية بأهمية كبيرة لدى المؤسسات الاقتصادية بغض النظر عن طبيعة ونوع نشاطها، فمن خلالها يمكن للمؤسسة البقاء والنمو والاستمرار في بيئة شديدة المنافسة، سريعة التغير، متطورة تكنولوجيا،...وتظهر الأهمية من خلال مايلي: [1]

- تعطي الميزة التنافسية مؤشرا إيجابيا على أن المؤسسة في موقع قوي في السوق، من خلال حصولها على حصة سوقية أكبر من منافسيها، أي أنه لها زبائن أكثر رضا وولاءً مقارنة بمنافسيها، مما يجعل زبائنها أقل تعرضا لهجمات هؤلاء المنافسين من جهة، وزيادة حجم الأرباح من جهة أخرى؛
- تعتبر معيارا مهما لنجاح المؤسسة، تميزها عن غيرها من المؤسسات الأخرى من حيث إيجاد نماذج مميزة جديدة يصعب على المنافسين تقليدها؛
- تمثل عاملا مهما وجوهريا لعمل المؤسسات على اختلاف أنواعها لأنها الأساس الذي تصاغ حوله الاستراتيجية التنافسية؛ وتتفاعل سائر العوامل والمتغيرات لدعم الميزة التنافسية وانبثاق الاستراتيجية الشاملة للمؤسسة؛
- تعد سلاحا تنافسيا أساسيا لمواجهة تحديات السوق والمؤسسات المنافسة، وذلك من خلال قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل عن طريق إيجاد التقنيات والمهارات الانتاجية التي تمكنها من التكيف مع الفرص المتغيرة بشكل سريع.

إن الميزة التنافسية شيء ضروري ومهم للمؤسسة؛ إذ تُحقق لها التفوق على المؤسسات المنافسة وتضمن لها البقاء والاستمرارية، وتسمح لها كذلك بتحقيق مجموعة من الأهداف، نوردها في العنصر الموالي.

[1] سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: إدارة التسويق- أسس ومفاهيم معاصرة، ط1، دار عيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص561.

2- أهداف الميزة التنافسية:

للميزة التنافسية أهداف عديدة نذكر منها: [1]

- خلق فرص تسويقية جديدة، مثل شركة "Motorola" التي تعد أول من قام بابتكار الهاتف المحمول؛
- دخول مجال تنافسي جديد كدخول سوق جديدة، أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء، أو نوعية جديدة من المنتجات والخدمات؛
- تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المؤسسة بلوغها، وللفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.

المطلب الثاني : أنواع ومحددات ومصادر الميزة التنافسية

تعتبر المزايا التنافسية إحدى العناصر الأساسية التي تُقيِّم مدى نجاح المؤسسة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، إذ يرتبط مفهومها باستخدام المؤسسة لمواردها وإمكانياتها بشكل يتسم بنوع من التميز ما يزيد من فجوة تفوقها على منافسيها، وفيما يلي أنواعها ومحدداتها ومصادرها.

أولا : أنواع الميزة التنافسية

إن أهم تصنيف للميزة التنافسية هو ما جاء به "Porter" في تعريفه، والذي يعتمد على مفهوم القيمة التي يحققها للزبون والمتمثلة في ميزة التكلفة أقل (المنخفضة) أو التميز.

1- ميزة التكلفة أقل:

تتمثل الميزة التنافسية المعتمدة على التكلفة الأقل بقدرة المؤسسة على تصميم وتصنيع وتسويق منتج أقل تكلفة مقارنة مع المؤسسات المنافسة، وبما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، ولتحقيق هذه الميزة لا بد من فهم الأنشطة المختلفة للمؤسسة، والتي تعرف بسلسلة القيمة للمؤسسة،[2] وهذا ما أشار إليه "Porter" في قوله "الميزة التنافسية هي القدرة على ممارسة الأنشطة بأدنى مستوى من التكاليف مقارنة بالمنافسين..." [3] أي تتحقق هذه الميزة إذا استطاعت المؤسسة تخفيض تكاليف أنشطتها المنتجة للقيمة إلى أدنى المستويات مقارنة بمنافسيها؛ مما يجعلها قادرة على فرض سعر أقل من أسعارهم مع تحقيق نفس مستوى الربح، أو تحقيق عوائد أكبر.

---

[1] معموري صورية، الشيخ هجيرة: محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 08و09 نوفمبر 2010، ص04.

[2] عبيد الله فطيمة: معرفة أثر الميزة التنافسية على معايير اختيار المورد في إطار مشروع إخراج النشاطات –دراسة تطبيقة لعينة من المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلة سداسية، العدد13، جامعة مسيلة، الجزائر، 2015، ص292.

[3] Groupe HEC: STRATEGOR: Politique Générale de l'entreprise, 4ème Edition, Dunod, Paris, 2004, p128.

حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق هذه الميزة، فإنه يتوجب عليها الفهم الجيد والمعرفة المحكمة لجميع أنشطتها، وكذا التحكم بتكاليفها والتسيير الجيد لها وذلك تطبيقا لمبدأ "المؤسسة الأكثر تنافسية هي التي لها تكاليف أقل".[1]

إن الميزة التنافسية الناتجة عن التكلفة الأقل لا تحقق التميز والتفوق للمؤسسة إلا إذا قامت هذه الأخيرة بالمحافظة عليها وضمان استمرارها، ومن بين العوامل التي تؤثر على استمرار ميزة التكلفة الأقل: [2]

- **مراقبة الحجم**: قد تسعى المؤسسة إلى توسيع عملياتها الإنتاجية أو التسويقية قصد تخفيض تكاليفها وفقا لاقتصاديات الحجم والذي يجب ألا يحدث تدهورا في عملياتها الأخرى؛
- **مراقبة التمرن**: التمرن هو نتاج للجهود الكثيفة والمتواصلة المبذولة من قبل الإطارات والمستخدمين على حد سواء. وهنا لا ينبغي حصر الاهتمام بتكاليف اليد العاملة فقط، بل يجب مراعاة تكاليف أخرى كتكاليف الإنشاء والتركيب والفضلات والعيوب الإنتاجية الناتجة عن نقص أو سوء التعلم؛
- **مراقبة آثار استعمال القدرات**: أي تسوية حجم النشاط من خلال المحافظة على مستويات مستقرة من النشاط تضمن الاستخدام الأمثل لقدرات وموارد المؤسسة؛
- **مراقبة الروابط**: تحسن المؤسسة موقعها في ميدان التكاليف إذا تمكنت من التعرف على الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة واستغلالها من جهة أخرى؛
- **مراقبة الإلحاق**: من خلال جعل بعض الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة مرتبطة، وتحويل المعارف فيما بين الوحدات المكونة للمؤسسة قصد استغلال الإمكانات المشتركة أحسن استغلال؛
- **مراقبة التكامل**: باعتبار أن تبني إستراتجية التكامل العمودي أو الأفقي من عدمها توفر إمكانية لتخفيض التكاليف؛
- **مراقبة القياسات التقديري**: يحدث أن تعتمد المؤسسة على تطبيق إجراءات معينة وسرعان ما يكشف تحليل التكاليف عن ضرورة إلغاء أو تغيير بعض الإجراءات التي لا تساهم إيجابيا في ميزة التكلفة الأقل؛
- **مراقبة التموضع**: عادة ما يكون تموضع مختلف الأنشطة له تأثير على عناصر عدة مثل مستوى الأجور، فعالية الإمداد ... بمعنى أنه يمكن المؤسسة من تحقيق ميزة تكلفة جد مهمة من خلال دراسة تموضع عملياتها.

[1] Ibid, p128.
[2] Michael Porter : l'Avantage concurrentiel des nations, Op-Cit, p129-136.

يمكن القول أن تحقيق المؤسسة لهذه الميزة لا يتطلب تغييرا كبيرا في الاستراتيجية المتبعة بقدر ما يتطلب وعيا وانتباها وادراكا من قبل المسيرين على ضرورة اتباع تقنيات حديثة تسمح بالتسيير الأمثل للتكاليف والأنشطة، وكذا مقارنتها بتلك المعتمدة لدى المنافسين واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها.

2- ميزة التميز:

تتمثل الميزة التنافسية المعتمدة على التميز بقدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، خصائص خاصة للمنتج، خدمات ما بعد البيع،...)، لذا من الضروري فهم المصادر المحتملة لتميز المنتج من خلال فهم أنشطة سلسلة القيمة، وبالتالي توظيف قدراتها وكفاءاتها لتحقيق ذلك. [1] وللتميز أبعاد كثيرة نورد منها - ما يخدم هدف بحثنا- فيما يلي:

- **الجودة:** تعتبر أحد أهم المزايا التنافسية الجوهرية، وتمثل هدفا أساسيا لكل مؤسسة، ومن خلالها تعزز مركزها التنافسي، وتصنف ميزة الجودة إلى نوعين: [2]

- **جودة المنتج:** التي تركز على تصنيع منتجات ذات جودة عالية لتلبية رغبات الزبائن؛
- **جودة العملية:** التي تركز على تحسين العمليات الانتاجية بهدف إنتاج منتجات خالية من العيوب.

فالجودة إذن محور التميز لإرضاء الزبون، ففي بحث شمل أكثر من 300 مؤسسة أمريكية وجد أن المؤسسات التي تتمتع منتجاتها بجودة عالية تتصرف كمهاجم عن طريق الجودة كميزة تنافسية استثنائية، بينما المؤسسات ذات الجودة المتدنية فيكون موقفها دفاعيا عن طريق حذف العيوب وتخفيض التكاليف. [3] فالجودة بلا شك سلاح تنافسي فاعل، ولن يمانع الزبون في دفع مبالغ إضافية للحصول على منتج أو خدمة ذات جودة تلبي كل احتياجاته ورغباته.

- **الوقت (التسليم):** ازدادت المنافسة القائمة على أساس الوقت وأصبح الوصول إلى الزبون أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية. [4] أي تحقيق الميزة التنافسية على أساس تخفيض عنصر الوقت لصالح الزبون.

---

[1] كنوش محمد: دور الذكاء الاستراتيجي في تحقيق وتعزيز الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد13، ص105.

[2] علاء فرحان طالب، حسين حريجة غالي: استراتيجيات العمليات والأسبقيات التنافسية، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص138.

[3] حيدر علي المسعودي: مرجع سبق ذكره، ص138.

[4] هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان: مرجع سبق ذكره، ص124.

يتضمن التنافس على أساس الوقت أسبقيات ثلاث هي: [1]

– **سرعة التسليم**: وتقاس بالوقت المستغرق من استلام طلب الزبون إلى تاريخ تلبيته ويطلق عليه وقت الانتظار؛

– **التسليم في الوقت المحدد**: أي مدى الالتزام بوقت التسليم المتفق عليه مع الزبون؛

– **السرعة في التطوير**: وهي الوقت المطلوب لتطوير وتصميم وإنتاج منتج أو خدمة جديدة.

فشركة HONDA على سبيل المثال قدمت 113 تصميما للدراجات النارية في غضون 18شهرا مما جعلها تتقدم على شركة YAMAHA المنافسة. [2]

- **الإبداع:** تأتي ميزة الإبداع من خلال استكشاف واستغلال الفرص الجديدة في البيئة الخارجية وكذلك استغلال مصادر القوة الموجودة داخل المؤسسة، ومنافسة أعمال المنافسين بشكل يختلف عن المتبع في قطاع المؤسسة،[3] فالإبداع يتحقق من سرعة الاستجابة للفرص والتهديدات كما أنه لا يتأتى إلا من خلال امتلاك رأس المال الفكري والمعرفي والمهارات والخبرات الموجودة لدى العاملين في المؤسسة.[4] وهنا تظهر أهمية نشاط البحث والتطوير وامتلاك القيادة في التكنولوجيا.

ثانيا : محددات الميزة التنافسية

تتحدد قوة وامكانية الميزة التنافسية على مواجهة المنافسين أو الصمود والبقاء أكبر فترة ممكنة وفقا لمتغيرين أساسيين هما:

1– حجم الميزة التنافسية:

تتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية والصمود إذا تمكنت المؤسسة من المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تميز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة، وكلما كانت الميزة أكبر كلما تطلبت جهودا أكبر من المؤسسات المنافسة للتغلب عليها وابطال سيطرتها في السوق،[5] ومن هذا المنطلق يمكن القول بأن الميزة التنافسية تمر بدورة حياة مثل دورة حياة المنتج، كما يوضحها الشكل الموالي:

[1] حيدر علي المسعودي: مرجع سبق ذكره، ص91.

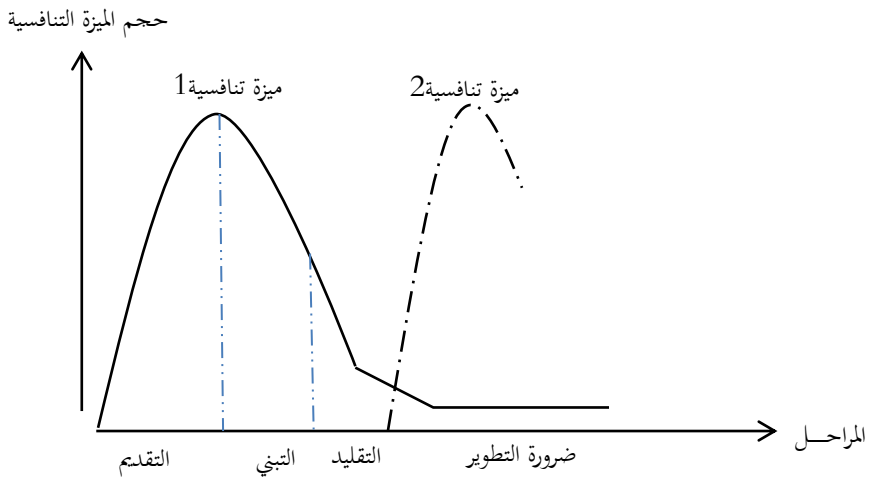
[2] محمد حكمت: مرجع سبق ذكره ص100.

[3] سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص563.

[4] مروان محمد نجيب: مرجع سبق ذكره، ص86.

[5] هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان: مرجع سبق ذكره، ص117.

شكل رقم (III-1) : دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: نبيل خليل مرسي: الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص86.

يمكن شرح المراحل المبينة في الشكل أعلاه كما يلي: [1]

- **مرحلة التقديم أو النمو السريع**: المؤسسة في هذه المرحلة وبفعل الميزة التنافسية التي استطاعت تحقيقها مقارنة بالمنافسين وبفضل تقبلها من قبل العملاء تعرف نموا معتبرا وسريعا، بسبب عدم وجود منافسة أو لتأخر رد فعل المنافسين، وبالتالي تحقق المؤسسة مداخيل معتبرة قبل الدخول في المرحلة الثانية؛
- **مرحلة التبني من قبل المؤسسات المنافسة**: تمثل بداية تعرف المنافسين على الميزة التنافسية للمؤسسة ومدى تأثيرها على المستهلك وعلى حصصهم السوقية، فيحاولون بشتى الطرق العمل على تبني هذه الميزة أو تحسينها، وهنا تعرف الميزة نوعا من الاستقرار والثبات والتشبع بفعل تزايد عدد المنافسين؛
- **مرحلة التقليد أو الركود**: في هذه المرحلة يتضح جليا بأن المنافسة تعمل بكل ما لديها من قوة وامكانيات من أجل ابطال هذه الميزة وتقليدها حتى تتمكن من جلب عملاء نحو منتجاتها، أو بمعنى آخر هذه المرحلة تمثل الظهور الحقيقي والجلي لرد فعل المنافسين، فتبدأ بذلك مرحلة الركود للميزة الأصلية للمؤسسة الأصلية، وبالتالي يتحتم عليها العمل على تطوير ميزتها التنافسية السابقة وتحسينها حتى تتمكن من البقاء والاستمرار كما هو موضح في الشكل أعلاه (الميزة التنافسية 2)، أي إعادة دورة حياة جديدة للميزة التنافسية وذلك عندما تتأكد المؤسسة بأنها غير قادرة على مواجهة المنافسة بالاعتماد على الميزة الحالية أو السابقة، والتي سيطرت بواسطتها على السوق لفترة معينة؛

[1] هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان: مرجع سبق ذكره، ص119.

- **مرحلة الضرورة:** في هذه المرحلة يصبح ضروريا وحتميا تحسين الميزة التنافسية الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزات جديدة على أسس تختلف تماما عن أسس الميزات الحالية، وإذا لم تتمكن المؤسسة من تحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماما ويكون من الصعب عليها العودة إلى التنافس من جديد.

2- نطاق التنافس أو السوق المستهدفة:

يعبر النطاق عن مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق المزايا التنافسية من خلال التركيز على قطاع سوقي معين وخدمته بأقل تكلفة أو تقديم منتج مميز له. وهناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي:

- **نطاق القطاع السوقي:** يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والعملاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو كل السوق؛[1]
- **النطاق الرأسي:** يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا (قرار التصنيع) أو خارجيا بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء)، فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة بالمنافسين قد يحقق مزايا التكلفة المنخفضة أو التمييز؛[2]
- **النطاق الجغرافي:** يعكس عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تتنافس فيها المؤسسة، ويسمح النطاق الجغرافي بتحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة (أثر مشاركة الموارد)؛ [3]
- **نطاق الصناعة :** يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق مزايا تنافسية عديدة، فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الموارد عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة. [4]

---

[1] نبيل خليل مرسي: مرجع سبق ذكره، ص98.

[2] هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان: مرجع سبق ذكره، ص 120.

[3] عبد الله بلوناس، بوزيدي لمجد: طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 08و09 نوفمبر 2010، ص06.

[4] المرجع نفسه، ص06.

ثالثا : مصادر الميزة التنافسية

تسعى المؤسسات دائما إلى اكتساب مزايا تنافسية في قطاع النشاط الذي تزاوله، الأمر الذي أوجب عليها ضرورة إعداد وتهيئة القدرات والإمكانيات، من خلال البحث المستمر عن مصادر قوة تجعلها في مركز تنافسي جيد في السوق؛ فالمؤسسة لكي تبقى دائما في المنافسة عليها إيجاد المصادر المختلفة والتي من شأنها أن تخلق لها ميزة تنافسية.

اختلف الكتاب والباحثون في تحديد مصادر المزايا التنافسية وتقسيمها، ومهما تباينت الآراء إلا أنه يمكن تقسيمها إلى مجموعتين، هما: [1]

1- المصادر الداخلية: وهي المصادر التي تتعلق ببيئة المؤسسة الداخلية، وتشمل:

- موارد المؤسسة المالية والمادية والبشرية والمعلوماتية والتنظيمية؛
- أساليب وطرق العمل الجديدة؛ (وهنا تجدر الإشارة إلى تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف باعتبارها طرق حديثة وجديدة)
- سلع وخدمات المؤسسة.

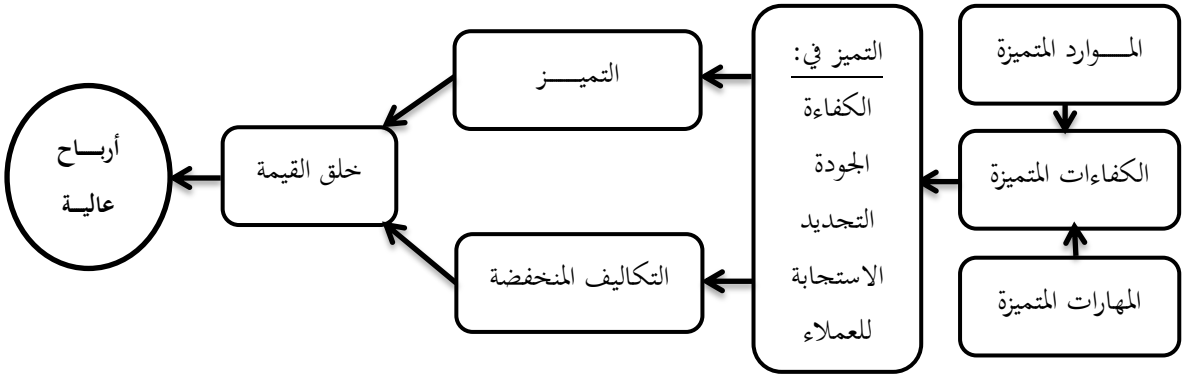
2- المصادر الخارجية: وهي المصادر التي تتعلق ببيئة المؤسسة الخارجية، وتشمل:

- الموردين والزبائن؛
- طبيعة المنافسة السائدة؛
- الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في بيئة المؤسسة الخارجية والتطورات التكنولوجية.

كما يمكن تصنيف المصادر سابقة الذكر كذلك إلى مصدرين أساسيين هما: المهارات المتميزة والموارد المتميزة، ويقصد بالتميز أن تكون قيّمة، ونادرة وغير قابلة للإحلال ومكلفة إذا ما تم تقليدها، ويسمح هذان المصدران بتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة سواء كانت ميزة التكلفة أقل أو ميزة التميز في المنتجات، والشكل الموالي يوضح ذلك.

[1] علاء فرحان طالب، حسين حريجة غالي: مرجع سبق ذكره، ص127.

شكل رقم (III–2) : جذور الميزة التنافسية



المصدر: شارلز هل، جاريث جونز: الادارة الاستراتيجية، مدخل متكامل، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد العال، دار المريخ، الرياض، 2001، ص212.

من الشكل أعلاه نلاحظ أن مركز ربح المؤسسة هو العميل، فإذا استعملت – المؤسسة – مواردها المتميزة ومهاراتها المتميزة بكفاءة متميزة أي بطريقة منفردة تميزها عن المنافسين (كفاءة الأداء) ستساهم في تحقيق الجودة (كفاءة الجودة)، وخلق التجديد والابتكار.

كما أن تطبيقها لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف سيحقق لها كفاءة الأداء وكفاءة الجودة من خلال تبني مفهوم التحسين المستمر والقياس المقارن ومواكبة التكنولوجيا،...إلخ، وكل هذا سيساهم في خلق ميزتي التميز والتكلفة الأدنى، مما يؤدي إلى خلق قيمة لدى العميل.

كما أن خلق القيمة لدى العميل هو جوهر الميزة التنافسية لأن التميز لوحده غير كاف ما لم يُدرك من قبل العميل، ولكن كيف تستطيع المؤسسة في ظل المصادر المتاحة والمنافسة الشديدة أن تخلق ميزة تنافسية؟ الإجابة على هذا السؤال هي أن تُحسن المؤسسة استغلال هذه المصادر من خلال استعمال أدوات (ميكانزمات) متعددة لتحقيق الميزة التنافسية نوردها في المطلب الموالي.

المطلب الثالث : أدوات تحقيق الميزة التنافسية

هناك العديد من الأدوات (الميكانزمات) التي تهدف من خلالها المؤسسة إلى خلق وبناء ميزة تنافسية والحفاظ عليها، نذكر منها:

أولا : التشخيص الاستراتيجي

من خلال البحث وُجد أن مصطلح التشخيص له العديد من المرادفات مثل التحليل، التقسيم، التدقيق، المراجعة، ويعتبر مصطلح التشخيص أدق المصطلحات سابقة الذكر، باعتباره يعتمد على التحليل الذي يزوده بالنتائج والمعلومات حول الثنائية المؤسسة/المحيط.

يعرف التشخيص الاستراتيجي على أنه "مجموعة من الوسائل التي تستخدمها المؤسسة في تحديد مدى التغير في البيئة الخارجية، وتحديد الميزة التنافسية أو الكفاءة المميزة للمؤسسة من خلال السيطرة على بيئتها الداخلية، بحيث يُسهم ذلك في زيادة قدرة المؤسسة في تحديد أهدافها ومركزها الاستراتيجي"[1].

يمكن القول أن التشخيص الاستراتيجي هو تحليل للمحيط الخارجي والداخلي للمؤسسة، بمعنى تحليل للموقف التنافسي للمؤسسة Situational Analysis، من خلال تحديد العناصر الاستراتيجية ذات الأثر الاستراتيجي على المؤسسة، أي العناصر الحاسمة التي من شأنها أن تؤثر على اتجاه المؤسسة ومستقبلها.

يعتبر التشخيص الاستراتيجي أحد الأدوات المهمة التي تساعد في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة وتدعيمها، وتطلق عليه أغلب الدراسات مصطلح تحليل SWOT.♣

ظهرت فكرة تحليل SWOT عام 1957 على يد المفكر "Philip Sielzni" والتي تعتمد على ضرورة الملائمة بين العوامل الداخلية للمؤسسة وظروف البيئة الخارجية، ثم طورت هذه الفكرة من قبل مجموعة أساتذة الادارة العامة من مدرسة هارفارد للأعمال ولاسيما "Andrews"[2] كي تصبح أداة تعتمد على ايجاد الموائمة بين الفرص الخارجية ومجالات القوة الداخلية في المؤسسة، ذلك في ظل التهديدات الخارجية ومجالات الضعف الداخلية،[3] من خلال تشخيص البيئة الخارجية والداخلية كما يلي:

---

[1] سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص566.

♣ تطلق أغلب الكتابات مصطلح (SWOT) على التشخيص الاستراتيجي اختصارا لنتائج هذا التحليل المتمثلة في نقاط القوة في المؤسسة Strengths، نقاط الضعف في المؤسسة Weaknesses، الفرص المتاحة في البيئة الخارجية للمؤسسة Opportunities، التهديدات في البيئة الخارجية للمؤسسة Threats.

[2] سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص48.

[3] جمال الدين محمد المرسى وآخرون: مرجع سبق ذكره ، ص264.

1- تشخيص البيئة الخارجية: تعرف البيئة الخارجية على أنها "تلك الأحداث والمؤسسات والقوى ذات الطبيعة الاجتماعية، الاقتصادية، التكنولوجية والسياسية والتي تقع خارج نطاق سيطرة المؤسسة المباشرة".[1]

فالعوامل سابقة الذكر لها تأثير كبير ومباشر على نشاط وموارد المؤسسة خاصة في المدى الطويل، لذا كان لزاما على المؤسسة دراسة هذه البيئة الخارجية بما فيها المنافسين والزبائن والموردين والمنافسين المرتقبين وغيرهم، من أجل تحديد الفرص التي لابد لها من استغلالها لخلق مزايا تنافسية، وتشخيص التهديدات المحتملة والعمل على تقليل آثارها للحفاظ على مزاياها التنافسية، والجدول أدناه يوضح الأوجه الرئيسية للفرص والتهديدات:

جدول رقم (III-2) : تشخيص البيئة الخارجية

التهديدات	الفرص
▪ احتمال دخول منافسين جدد ▪ زيادة مبيعات المنتجات البديلة ▪ نمو بطيء في السوق ▪ سياسات سعرية مناوئة ▪ زيادة الضغوط التنافسية ▪ نمو قوة المساومة للزبائن والموردين ▪ تغير أذواق وحاجات المستهلكين	▪ الدخول إلى أسواق جديدة في السوق ▪ إضافة إلى خط المنتج ▪ تنوع المنتجات ذات العلاقة ▪ امكانية التكامل العمودي ▪ نمو أسرع في السوق ▪ العمل مع شركاء استراتيجيين في ميدان الصناعة

المصدر: سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: إدارة التسويق- أسس ومفاهيم معاصرة، ط1، دار عيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص49.

قد يتبادر للذهن من أول وهلة أن تركيز المؤسسة يجب أن ينصب على بيئتها الداخلية لتحديد مواطن القوة في أنشطتها وموارها للوصول إلى تحقيق الميزة التنافسية، مع اهمال البيئة الخارجية، للرد على هذا التصور يعرف "Sharplin" نقاط القوة بأنها "صفات أو مؤهلات متميزة تمتلكها المؤسسة مقارنة مع غيرها من المؤسسات الأخرى، وخاصة المنافسة منها، والتي تمنحها ميزة التفوق عليهم".[2]

إن مواطن القوة الداخلية للمؤسسة بدون منافسين لا معنى لها، فقوة المؤسسة وضعفها يتحدد انطلاقا من منافسيها وبيئتها الخارجية عموما وهنا إشارة ضمنية لضرورة استعمال المؤسسة لتقنيتي التكلفة المستهدفة والقياس المرجعي (المقارن) أو ما يعرف بـ Benchmarking الذي يُمكِّن المؤسسة من معرفة موقعها التنافسي مقارنة مع منافسيها.

[1] محي الدين القطب: مرجع سبق ذكره، ص85.
[2] المرجع نفسه، ص84.

تجدر الإشارة إلى ضرورة ديمومة عملية تحديد الفرص وتشخيص التهديدات، نظرا للتغير المستمر في بيئة المؤسسة الخارجية والداخلية، فإهمال مواكبة التغيرات والتطورات في عناصر البيئة سيقلل من استعداد المؤسسة لاقتناص الفرص البيئية المتاحة، وسيجعلها أكثر عرضة للتهديدات المحتملة مما يؤدي إلى ضعف موقفها التنافسي.[1]

2- تشخيص البيئة الداخلية: تعرف البيئة الداخلية للمؤسسة على أنها "نتاج تفاعل مجموعة من العناصر والأنظمة التي تتكون منها المؤسسة والتي تمتاز بتأثيراتها المتبادلة والمتداخلة".[2]

فالبيئة الداخلية هي هوية خاصة تمتلكها المؤسسة من دون أن تكون هناك بيئة مشابهة لها في مؤسسة أخرى، وتتضمن البيئة الداخلية المتغيرات والعوامل المتعلقة بكل من الوظيفة التسويقية، العمليات والانتاج، التمويل والادارة المالية، البحث والتطوير، الموارد البشرية والعوامل المتعلقة بقدرات وموارد المؤسسة.

إن تشخيص البيئة الداخلية يتطلب تحليل كل العناصر والعوامل سابقة الذكر للوصول لنقاط القوة المتمثلة في "الموارد والقدرات داخل المؤسسة التي تسمح بتحقيق ميزة تنافسية"[3]، ونقاط الضعف والمتمثلة في "محدودية في الموارد أو المهارات أو القابليات، والتي تعيق أداء المؤسسة الفعال بصورة حقيقية".[4] والجدول أدناه يوضح أهم نقاط القوة والضعف للمؤسسة.

جدول رقم (III-3) : تشخيص البيئة الداخلية

نقاط الضعف	نقاط القوة
▪ عدم وضوح التوجه الاستراتيجي	▪ الكفاءة المميزة
▪ الموقف التنافسي المتدهور	▪ المصادر المالية المتاحة
▪ تسهيلات مهملة للزبائن	▪ مهارات تنافسية جيدة
▪ نقص الموهبة والخبرة الادارية	▪ معرفة جيدة بالمشترين
▪ معدل انجاز ضعيف في تنفيذ الخطط	▪ قيادة جيدة للسوق
▪ المعاناة من المشاكل العملية الداخلية	▪ النوعية العالية للمنتجات
▪ عدم القدرة على تحويل المتغيرات الضرورية في الاستراتيجية	▪ امكانية متاحة لإجراء تحسينات على المنتجات

المصدر: سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: إدارة التسويق- أسس ومفاهيم معاصرة، ط1، دار عيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص49.

[1] سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص566.
[2] محي الدين القطب: مرجع سبق ذكره، ص87.
[3] سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص566.
[4] محي الدين القطب: مرجع سبق ذكره، ص89.

بعد فهم المؤسسة لبيئتها الداخلية والخارجية وجب عليها تعزيز الثنائية نقاط القوة/فرص وتقليل أثر الثنائية نقاط الضعف/التهديدات المحتملة، لضمان بقائها ونموها واستمراريتها في المنافسة.

فبناء الميزة التنافسية يمكن أن يتم على أساس تحليل نقاط القوة التي تمتلكها المؤسسة لكونها الأساس في مواجهة المنافسين في السوق، أو معالجة نقاط الضعف والخلل في المؤسسة كي تواجه المنافسين، وهو ما يعرف بمدخل البناء الداخلي، أو التركيز على السوق بدل التركيز على البيئة الداخلية وبالتالي الاعتماد على الفرص السوقية الجذابة التي تحقق لها التميز في السوق وهو ما يعرف بمدخل البناء الخارجي.[1]

وقد أكدَّ "Porter" على ضرورة فهم المحيط العام للمنافسة، والذي يتأثر حسب رأيه بخمسة عناصر أساسية سميت اصطلاحا بنموذج القوى الخمس، نوردها في العنصر الموالي.

ثانيا : نموذج قوى المنافسة الخمسة

حسب "Porter" المنافس لا يعني دوما المؤسسة التي تقوم بتقديم نفس المنتج أو الخدمة التي تقدمها مؤسستنا لإشباع حاجات الزبائن، وإنما هو كل من يساومها ويحاول أن يقطع جانبا من أرباحها،[2] إذ يرى أن هناك خمس قوى تؤثر على المنافسة تتمثل في: شدة المنافسة بين المؤسسات الموجودة في القطاع، تهديد الداخلين الجدد، القوة التفاوضية للموردين، القوة التفاوضية للعملاء، المنتجات البديلة.

1- شدة المنافسة بين المؤسسات الموجودة في القطاع: تمثل شدة المزاحمة في الصناعة بين المتنافسين محور ومركز القوى التي تساهم في تحديد جاذبية القطاع، ومن بين العوامل المؤثرة في تحديد درجة شدة المنافسة عدد المتنافسين، النمو البطيء للصناعة، التكاليف الثابتة، غياب التمايز؛[3]

2- تهديد الداخلين الجدد: إن أي صناعة جديدة تكون ذات جاذبية واضحة للمستثمرين للدخول إليها، وخاصة إذا ما كانت فرص الدخول متاحة أمامهم، فينعكس دخولهم على حجم المبيعات المتحققة والأرباح لأن الحصة السوقية المتاحة ستوزع على عدد أكبر مما كان عليه في السابق، وهو ما يشكل تهديدا بالنسبة للمتنافسين الحاليين، ولذلك فهم يعملون على خلق حواجز للدخول لحماية مصالحهم؛[4]

---

[1] ثامر البكري: استراتيجيات التسويق، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص ص197، 198.

[2] Philip Kotler, François Dubois: Marketing management, 9ème éd, public union, Paris, 1997, p249.

نقلا عن: الطيب داودي، مراد محبوب: تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 12، نوفمبر 2007، ص40.

[3] الطيب داودي، مراد محبوب: تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 12، نوفمبر 2007، ص40.

[4] ثامر البكري: مرجع سبق ذكره، ص98.

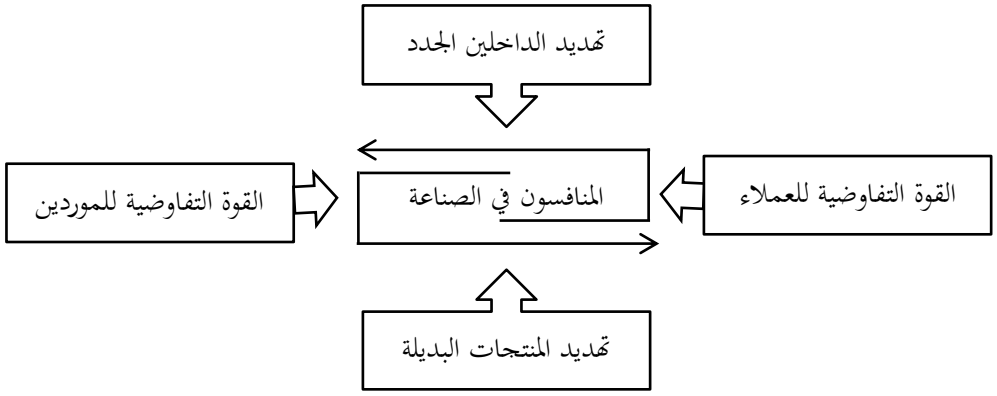
3- القوة التفاوضية للموردين: الموردون هم مصدر مدخلات القطاع، وبالتالي يمتلكون نوعا من القوة والسلطة على هذا القطاع، فقد يعمدون إلى إقامة أحلاف بغرض السيطرة على الأسعار أو أسلوب التوريد والدفع؛[1]

4- القوة التفاوضية للعملاء: يقصد بالقوة التفاوضية للعملاء أن هناك تهديدا مفروضا على المؤسسات في قطاع معين من خلال الاستخدام المتزايد للضغوطات من جانب العملاء،[2] وتبرر قوتهم أو سلطتهم في كونهم المستهدفين من العملية الانتاجية، لذا يساومون لتخفيض أسعار ما يشترونه وزيادة الخدمات التي يحصلون عليها، فتصعب مهمة المؤسسة وتقل عوائدها؛[3]

4- تهديد المنتجات البديلة: المنتجات البديلة هي التي تقدمها شركات أخرى تلبي احتياجات المستهلكين بأسلوب يشبه الأسلوب الذي تلبي به منتجات الشركة الأصلية، ولهذا السبب تدخل الشركات في منافسة مع شركات أخرى تنتج منتجات بديلة، لأن هذه الأخيرة تقلص من المردودية المحتملة للقطاع وتمثل تهديدا تنافسيا كبيرا وتشكل قيدا على السعر الذي تفرضه الشركة الأصلية مما يؤثر على ربحيتها ؛[4]

انطلاقا من هذه العناصر قدم "Porter" نموذجه للمنافسة كما هو موضح في الشكل أدناه:

شكل رقم (III-3) : نموذج القوى الخمس



Source : Michael E. PORTER: L'avantage Concurrentiel des nations, Inter Editions, Gualino éditeurs, Paris, 1993, p37.

أكد "Porter" أنه كلما زادت قوة عامل من هذه العوامل (القوى) كلما تقلصت بدرجة أكبر قوة المؤسسة على رفع الأسعار والأرباح؛[5] فنموذج القوى الخمس يسمح بالتعرف على الفرص والتهديدات وقوة

[1] رحيم حسين: استراتيجية المؤسسة، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، ط1، قسنطينة، 2008، ص101.

[2] شارلز هل، جاريث جونز: الادارة الاستراتيجية، مدخل متكامل، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد العال، دار المريخ، الرياض، 2001، ص146.

[3] الطيب داودي، مراد محبوب: مرجع سبق ذكره، ص40.

[4] شارلز هل، جاريث جونز: مرجع سبق ذكره، ص150.

[5] المرجع نفسه، ص132.

إحدى هذه القوى التنافسية يمكن اعتبارها تهديدا يؤدي إلى تقليص الأرباح، بينما ضعف إحدى هذه القوى يعتبر فرصة تتيح للمؤسسة تحقيق أرباح أكبر. والجدول الموالي يوضح العوامل الحاسمة للنجاح وفق نموذج القوى الخمس.

جدول رقم (III–4) : العوامل الحاسمة للنجاح وفق نموذج القوى الخمس

قوى المنافسة	عناصر مواجهة قوى المنافسة
القوة التفاوضية للعملاء	– تكوين علامة تثمن بالزبائن؛ – وضع تكاليف التحويل؛ – مضاعفة قنوات التوزيع؛ – الاندماج نحو الأمام.
القوة التفاوضية للموردين	– مضاعفة مصادر التموين؛ – استعمال تكنولوجيات ومركبات شاملة؛ – الاندماج نحو الأعلى.
تهديد المنتجات البديلة	– تحسن العلاقة جودة/سعر؛ – تقوية وفاء الزبائن (الشهرة، الخدمات، الجودة،..)؛ – اطلاق حملات لزعزعة المنتجات البديلة؛ – امكانية أن تقدم المؤسسة المنتج البديل بنفسها.
تهديد الداخلين الجدد	– تحديد أسعار غير مربحة للدخلاء الجدد؛ – تقوية وفاء الزبائن (الشهرة، الخدمات، الجودة،..)؛ – وضع تكاليف التحويل؛ – حماية التكنولوجيا (براءات الاختراع،..)؛ – مراقبة الموارد النادرة أو الكفاءات المتميزة.
شدة المنافسة بين المؤسسات الموجودة في القطاع	– القدرة على الابداع؛ – تقوية وفاء الزبائن (الشهرة، الخدمات، الجودة،..)؛ – وضع تكاليف التحويل؛ – حماية التكنولوجيا (براءات الاختراع،..)؛ – مراقبة الموارد النادرة أو الكفاءات المتميزة؛ – تدنية التكاليف الثابتة.

المصدر: مداح عرابي الحاج: إدارة الأعمال الاستراتيجية، ديوان المطبوعات الجامعية، الأردن، 2015، ص176.

كما أضاف "Austin" الدولة (الحكومة) كقوة تنافسية بإمكانها التأثير على نشاط المؤسسة، باعتبارها مصدر القوانين والتشريعات؛ والعنصر الحاكم الذي يحدد العديد من الأسعار والتكاليف ويحدد كذلك من لديه حق الحصول على الموارد الرئيسية، والعنصر المسيطر على الهياكل القاعدية في بعض القطاعات ذات الاحتكار التام (السكك الحديدية، المياه، الأمن،...)، كما أضاف تأثير العوامل الاقتصادية والسياسية والديموغرافية والثقافية.[1] وسميت هذه القوى المؤثرة على المنافسة اصطلاحا بنموذج "Austin".

[1] عبد الوهاب بن بريكة، نجوى حبه: الخيارات الاستراتيجية لمواجهة المنافسة: حالة مؤسسة الجزائرية للاتصالات موبيليس، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، العدد2، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ديسمبر 2007، ص3.

قد تتغير قوة تأثير القوى سابقة الذكر على مدار الوقت وفقا لتغير ظروف الصناعة، مما يتيح للمؤسسة فرصا وتهديدات جديدة على أساسها يتم تحديد الاستراتيجية الفعالة التي تلائم الثنائية مؤسسة/محيط وتعزز من المركز التنافسي للمؤسسة، وتمكنها – الاستراتيجية- من معرفة كيف يجب على المؤسسة أن تُنافس؟ هل يجب أن تُنافس على أساس التكلفة المنخفضة وبالتالي السعر الأقل لمنتجاتها؟ أم يجب أن تُنافس على أساس تمايز منتجاتها من حيث الجودة أو معايير أخرى؟ وهذا ما سنتناوله في العنصر الموالي.

ثالثا : الاستراتيجيات العامة للتنافس

ارتبطت الاستراتيجية بمصطلح قطاع الصناعة منذ بداية تطور الفكر الاستراتيجي في الستينيات. والمقصود بقطاع الصناعة القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة وتتنافس في إطاره مع غيرها مع المنافسين.[1] فالمنافسة إذن هي المبرر الرئيسي لوجود الاستراتيجية، ولا معنى للحديث عن الاستراتيجية خارج نطاق الصراع والتنافس،[2] وتتمثل الاستراتيجيات العامة للتنافس في: استراتيجية التحكم (السيطرة) بالتكاليف، استراتيجية التميّز، استراتيجية التركيز، وتعرف كذلك باستراتيجيات "Porter" الثلاثة، نوردها فيما يلي:

1- إستراتيجية التحكم بالتكاليف:

أ- مفهوم إستراتيجية التحكم بالتكاليف:

تعتبر استراتيجية التحكم بالتكاليف من أكثر الاستراتيجيات اعتمادا في أغلب المؤسسات الصناعية، ولاقت رواجا كبيرا خلال السبعينيات إثر ظهور فكرة منحنيات الخبرة، ولا تزال لحد اليوم تتصدر مكانة مهمة، وتهدف إلى منح المؤسسة ميزة تنافسية فيما يخص تكاليفها، وذلك –كما سبق الذكر- تطبيقا لمبدأ "المؤسسة الأكثر تنافسية هي التي لها تكاليف أقل".[3]

تعرف استراتيجية التحكم بالتكلفة على أنها "قدرة المؤسسة على تقديم منتج ذو تكلفة أقل ومتميز عن نظائره في الأسواق مع إمكانية الاحتفاظ بهذه القدرة"،[4] بمعنى قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف بالنسبة لبقية المنافسين دون التأثير على مستوى جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة للعميل، فقوة المؤسسة وقدرتها على المنافسة تتجلى في إمكانية تخفيض الأسعار والتكاليف المتعلقة بالنشاط الإنتاجي والخدمي.[5]

---

[1] رحيم حسين: مرجع سبق ذكره، ص51.

[2] المرجع نفسه، ص30.

[3] Groupe HEC: STRATEGOR; Op-Cit, p128.

[4] وسيلة بن ساهل ، لطيفة بكوش: تحقق ميزة التكلفة من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ملتقى وطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية: تحليل الموجود من أجل استشراف الإبداعات المستقبلية، المسيلة، يومي 14/13 ماي 2013، ص03.

[5] عبد الغني دادن: تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية بانتهاج الأساليب الحديثة في تخفيض التكاليف، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، الجزائر، 23/22 أفريل 2003، ص138.

وعليه فإن استراتيجية التحكم بالتكاليف هي خطة عمل تهدف إلى التفوق على المنافسين في مجال تخفيض التكاليف المتعلقة بمنتوج أو خدمة معينة إلى أدنى مستوى ممكن دون التأثير على جودة المنتج. مما يسمح بتخفيض الأسعار وتحقيق الثنائية القيمة/السعر.

ب- متطلبات تنفيذ استراتيجية التحكم بالتكاليف

يمكن تقسيم متطلبات تنفيذ استراتيجية التحكم بالتكاليف إلى ثلاث مستويات، هي:[1]

ب-1- على مستوى القدرات والمواد:

- استثمارات كبيرة لأن هذه الإستراتيجية تلزم الإنتاج ليس فقط بحجم كبير ولكن بتكاليف جد منخفضة؛
- مهارات هندسية وفنية لضمان الاستعمال الجيد للموارد المالية؛
- تبسيط التقنية المتعلقة بتصميم المنتجات وبعمليات الإنتاج للتحكم الجيد بالتكاليف؛
- كفاءة اليد العاملة وفاعليتها؛
- أنظمة توزيع قادرة على توزيع واسع وبتكلفة منخفضة.

ب-2- على مستوى أساليب المؤسسة:

- رقابة شديدة على التكاليف؛
- تقارير دورية وتفصيلية تتعلق بالرقابة؛
- التحديد الواضح للمسؤوليات للتخلص من أي سوء فهم بين المستخدمين؛

ب-3- متطلبات تتعلق بالمنتج والمحيط:

- أن يكون المنتج متداولا بمعنى معروف من طرف الزبائن، يلبي طلب كبير، يضيف قيمة للمستهلك، له جودة؛
- أن تشكل التكلفة ميزة تنافسية انطلاقا من عدة موارد كالتصميم وأسلوب الإنتاج والتموين والإمداد والتحكم في التوزيع، وهذا لاستمرارية ميزة هذه التكلفة وإلا كانت دورة حياتها قصيرة وبالتالي تكون مقاومتها ضعيفة؛
- التحكم في التكاليف بشكل جيد وذلك بمراقبة تطورات المنافسين في السوق والدراسة الدائمة لهم؛
- برمجة تخفيض التكاليف ضمن ثقافة المؤسسة مع الأخذ بمفهوم الجودة؛
- الاستجابة المستمرة لتغيرات السوق ومواجهة تحولات المحيط.

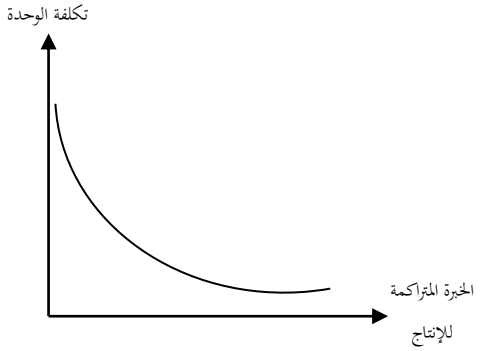
[1] Gérard GARIBALDI: Analyse Stratégique, Edition Organisation, Groupe Eyrolles, Paris, 2008, pp 56,57.

ج– أثر الخبرة وعلاقته بإستراتيجية التحكم بالتكاليف:

ج–1– مفهوم أثر الخبرة:

إن المعروف تطبيقيا في العديد من النشاطات الاقتصادية أن المؤسسة التي لديها تكاليف أقل لها إنتاج متراكم مهم، وخلاصة هذه العلاقة هو أثر الخبرة "Effet d'expérience"، وتعتمد نظرية أثر الخبرة على أن التكاليف الكلية للمنتج تنخفض بنسبة ثابتة تتراوح ما بين 10%إلى 30% كلما تراكمت خبرة الإنتاج في المؤسسة وتضاعفت.[1] وتشمل التكلفة المقصودة تكاليف الانتاج والتوزيع وتستثنى تكاليف شراء المواد اللازمة لعملية الانتاج،[2] والشكل الموالي يوضح هذا المفهوم:

شكل رقم (III–4) : منحنى الخبرة



Source: Gérard GARIBALDI: Analyse Stratégique, Edition Organisation, Groupe Eyrolles, Paris, 2008, p267.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن زيادة حجم الانتاج يؤدي إلى انخفاض التكلفة الكلية للوحدة مما يحقق ميزة تنافسية للمؤسسة تمكنها من تبني إستراتيجية السيطرة بالتكاليف؛ والخبرة المتراكمة لا تنعكس آليا على تكاليف المؤسسة ولكن تفرض جهودا مستمرة على أداء العاملين، وتطوير المنتج وسيرورة العملية الانتاجية،...

فالمؤسسات ذات التسيير الجيد عموما والمؤسسات التي تعتمد على تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف هي التي لها تكاليف تنخفض على طول المنحنى، أما المؤسسات الأخرى فتهددها تكاليف تتزايد على طول المنحنى بالرغم من الخبرة المتراكمة وهذا ما يسمى بانحراف التكاليف.

[1] Groupe HEC: Op-Cit, p129.

[2] رحيم حسين: مرجع سبق ذكره، ص90.

ج–2– أسباب أثر الخبرة:

– أثر الحجم واقتصاديات السلم:* إن تكاليف الوحدة المتعلقة بنشاط معين تنخفض بزيادة الطاقة الانتاجية وحجم الأعمال، فاقتصاديات السلم تعمل على تحميل المصاريف الثابتة (البحث، التصميم، الإشهار،...) على فترات طويلة، كما تعمل على تخفيض تكلفة الاستثمارات عندما ترتفع الطاقة الكلية.

تسمح اقتصاديات السلم بتقوية قدرة المؤسسة على التفاوض مع المتعاملين وخاصة الموردين، فهي تستطيع الحصول على تموينات بشروط مقبولة أكثر من منافسيها. [1]

– أثر التعلم: تنخفض التكاليف بفعل اكتساب العامل مهارة إضافية بتكرار نفس العمل، باعتبار أنه يحسن من طريقة أداء العمل، ويقلل من وقت التنفيذ ويضاعف من انتاجية العمل.[2]

– التطور التكنولوجي: هناك تأثير مباشر لاستخدام التكنولوجيات الحديثة في مختلف مراحل العملية الانتاجية على هيكل التكاليف، بحيث تحقق التكنولوجيا للمؤسسة الاقتصاد في الوقت، في المواد المستعملة، في اليد العاملة، وفي عملية التصنيع،...إلخ. ويظهر هذا بمجرد الانتقال من التجهيزات التقليدية إلى التجهيزات الحديثة.[3]

ج–3– التطبيقات الإستراتيجية لأثر الخبرة:

– أثر الخبرة والوضعية التنافسية:

إن المؤسسات المتنافسة التي يكون إنتاجها ضعيف (أي خبرتها ضعيفة)، لها تكاليف مرتفعة وأحيانا تفوق سعر السوق، فتصبح غير قادرة على تحقيق هوامش،[4] في حين المؤسسات التي يكون حجم انتاجها كبير تكون خبرتها المتراكمة كبيرة تسمح لها بتخفيض التكاليف، فتصبح المؤسسة قادرة على تخفيض أسعارها لتسيطر على السوق، سواء بتعظيم هوامشها أو تعظيم حصتها السوقية، والشكل الموالي يوضح ذلك:

---

*اقتصاديات السلم هي انخفاض تكلفة الوحدة للمنتج بسبب زيادة عدد الوحدات المباعة عبر الزمن، ويفسر الانخفاض بتحميل التكاليف الثابتة على وحدة منتجة أكثر.

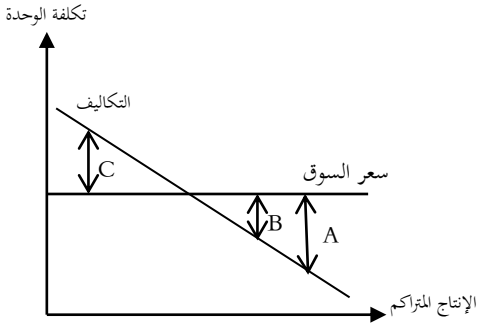
[1] Ibid, p131.

[2] مداح عرابي الحاج: إدارة الأعمال الاستراتيجية، ديوان المطبوعات الجامعية، بلد النشر، 2015، ص162.

[3] المرجع نفسه، ص162.

[4] Groupe HEC: Op-Cit, p132.

شكل رقم (III–5) : الخبرة والوضعية التنافسية



Source: Groupe HEC: STRATEGOR; Politique Générale de l'entreprise,4ème Edition, Dunod, Paris, 2004, p133.

يوضح هذا الشكل منحنى الخبرة لنشاط معين لثلاث مؤسسات A, B, C حسب خبرة وتكاليف كل منها، نلاحظ بالمقارنة مع سعر السوق المسجل أن المؤسسة A تقدم خبرة أكبر فتحصل على هوامش صافية أعلى من هوامش المؤسسة B، في حين أن المؤسسة C تسجل خسارة لأنها تقدم خبرة أقل، وفي هذه الحالة يكون البديل الذي يعرض على المؤسسة B وبالخصوص المؤسسة C هو الالتحاق بالمؤسسة A وذلك بالفوز بحصص من السوق بزيادة إنتاجها أو اختيار الخروج من السوق؛ فالمؤسسة التي تمتلك أكبر مستوى من الخبرة تكون لها أدنى التكاليف ومنه يمكن لها أن تحقق أكبر حصة سوقية.

وعليه فإن المؤسسات المتنافسة في ميدان نشاط معين والتي تمتلك أثر خبرة كبير تخضع لأمرين: [1]

1- ضمان تزايد حجم الإنتاج المتراكم، وانخفاض تكاليفها بتواتر مع منحنى الخبرة، وإلا أثر سلبا على التكاليف؛

2- البحث عن ضمان حصة من السوق تسيطر بها في مجال نشاطها.

بمعنى استراتيجي أثر الخبرة يدفع المؤسسات إلى تسخير أهم مواردها للبحث عن حجم مهم من الإنتاج والمبيعات بالتركيز على مراقبة تكاليفها.

– أثر الخبرة وإستراتيجية السعر:

يوجد خمسة أنواع من استراتيجيات السعر التي تستجيب لكل من الوضعية التنافسية للمؤسسة وشدة الصراع داخل ميدان النشاط، وهي: [2]

[1] Ibid, p133.
[2] Ibid, pp134, 135.

1- إستراتيجية إغراق السوق: لعرض منتج جديد في السوق ولنمو سريع للمبيعات، وللاستفادة من أثر الخبرة، تلجأ المؤسسة إلى البيع بالخسارة في مرحلة أولية في انتظار تحقيق هوامش (بسبب انخفاض التكاليف)، فسعر الانطلاق يكون منخفض مقارنة بسعر المنتجات الموجودة، وهذا يسمح بزيادة المبيعات بسرعة وتراكم الخبرة مع مرور الوقت.

تسمى هذه الاستراتيجية أيضا باستراتيجية التغلغل وتستخدم عندما تكون السوق كبيرة والمنتج جديد غير مدرك من قبل السوق، وهناك حساسية لدى المستهلك اتجاه السعر فضلا عن وجود منافسة قوية محتملة ستظهر في السوق اتجاه المنتج الجديد، وتوافق هذه الاستراتيجية مرحلة انطلاق المنتج.[1]

2- إستراتيجية السيطرة: تعتمد هذه الإستراتيجية على تخفيض الأسعار بنفس التواتر مع التكاليف ولا يمكن أن تتبناها إلا المؤسسات المهيمنة في القطاع، ويؤدي هذا إلى صعوبة دخول المنافسين الجدد للقطاع، وتوافق هذه الاستراتيجية مرحلة النمو.

3- إستراتيجية المظلة: تحافظ المؤسسة على مستوى مبدئي للسعر في البداية، ثم ترفعه لتكون ما يسمى بالمظلة، لتحقيق هامش كبير مما يجذب المنافسين إلى الاستثمار في القطاع، وقد تحدث حربا في الأسعار تؤدي إلى استقرار السعر وموازاته بالتكاليف، وتوافق هذه الاستراتيجية مرحلة النضج.

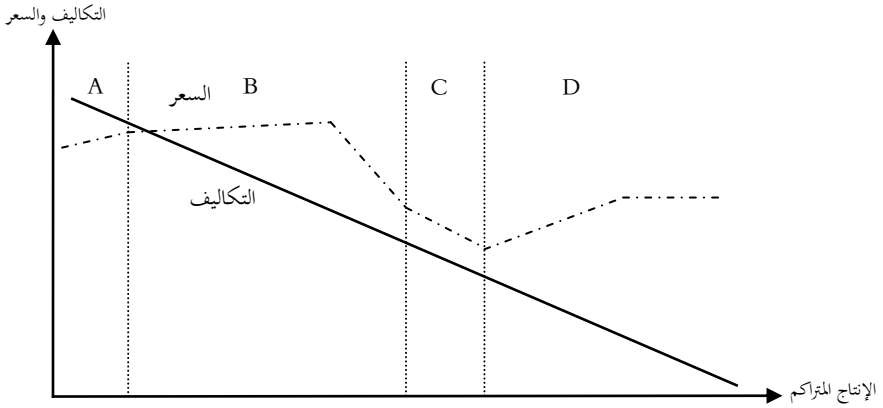
4- إستراتيجية الالتحاق: تسمح هذه الإستراتيجية للمؤسسة التي تكون في وضعية تنافسية غير مقبولة بالالتحاق بروّاد (Leader) القطاع ورفع حصتها في السوق، وذلك بتضحيتها بهوامش من خلال البيع بسعر منخفض عن المنافسين (أحيانا أقل من تكاليفها).

5- إستراتيجية التخلي: توافق هذه الاستراتيجية المرحلة الأخيرة لدورة حياة المنتج وهي التدهور (الانحدار)، والتي تؤول في نهايتها إلى خروج المنتج من السوق، هذه الإستراتيجية تتبناها المؤسسات التي لم تنجح في الوصول إلى وضعية تنافسية مقبولة، فتقرر بذلك الخروج من القطاع تدريجيا مع تعظيم أرباحها.

تجدر الإشارة إلى أن تحليل "SWOT" ونموذج القوى الخمس لـ "PORTER" يساعدان المؤسسة في اختيار الاستراتيجية الملائمة، والشكل الموالي يلخص هذه الاستراتيجيات التي تتحدد وفقا لوضعية المؤسسة في القطاع (مسيطرة/تابعة):

[1] ثامر البكري: مرجع سبق ذكره، ص266.

شكل رقم (III–6) : تحديد الأسعار ومراحل النضج



Source: Groupe HEC: STRATEGOR; Politique Générale de l'entreprise, 4ème Edition, Dunod, Paris, 2004, p137.

نلاحظ أن:

A- مرحلة الانطلاق: المؤسسة تقدم منتوجها وتتبع سياسة السعر المنخفض (تحقق خسارة)؛

B- مرحلة النمو: تحافظ المؤسسة على مستوى الأسعار لخلق هامش يعوض خسارة المرحلة السابقة، لكن بدخول منافسين جدد أو لسياسة المؤسسة ينخفض السعر؛

C- مرحلة النضج: استقرار الأسعار؛

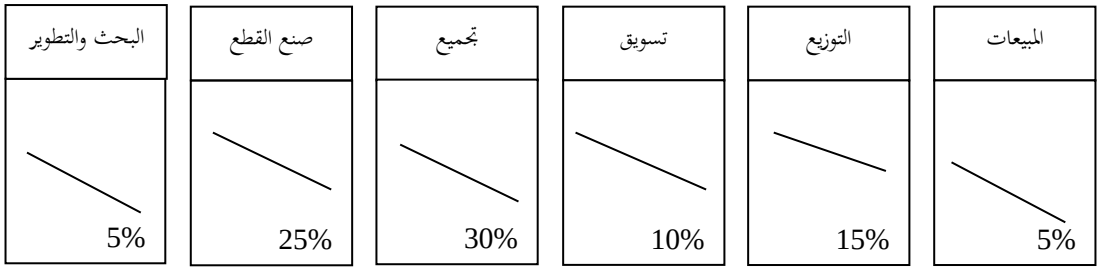
D- مرحلة التدهور: العديد من المؤسسات تعمل على تعظيم مردوديتها للخروج من النشاط بأكبر ربح ممكن.

ج–4– أثر الخبرة وتحليل التكاليف:

إن أثر الخبرة الذي تم دراسته يخص التكلفة الكلية للسلع أو الخدمات المنتجة، وهذه التكلفة ناتجة عن مجموع مختلف المهام الضرورية للإنتاج (تصميم، شراء، تصنيع، توزيع، ترويج، خدمة ما بعد البيع، تكاليف إدارية...) وبتشكيل هيكل التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة أو بصفة عامة النشاط ينبغي تحديد حصة كل تكلفة من التكاليف الكلية للنشاط، والتي تختلف بدورها من نشاط لآخر، مما يسمح للمؤسسة بتركيز جهودها على الوظائف التي يجب تخفيض تكاليفها. ويجدر الذكر أن هيكل التكاليف للنشاط ليس جامدا بل يتطور مع الوقت بتراكم الخبرة،[1] ويختلف أثر الخبرة من عنصر لآخر أي حسب نوع النشاط في المؤسسة، كما هو موضح في الشكل الموالي:

[1]Ibid, pp138, 139.

شكل رقم (III–7) : أثر الخبرة على عناصر التكاليف المختلفة



Source: Groupe HEC: STRATEGOR; Politique Générale de l'entreprise,4ème Edition, Dunod, Paris, 2004,p140.

تشير النسب أعلاه إلى امكانية تخفيض التكاليف باستعمال أثر الخبرة، كما أن نسبة التخفيض تختلف باختلاف مراحل الانتاج.

د– مخاطر إستراتيجية التحكم بالتكاليف وأثر الخبرة

بالرغم من قدرة إستراتيجية التحكم بالتكاليف على خلق مزايا تنافسية وتحقيق مكاسب إلا أنه لها مخاطر تهدد المؤسسات التي تتبناها، وأهمها:[1]

- الخبرة المقلدة؛
- مخاطر حرب الأسعار؛
- إلغاء أثر الخبرة بعرض منتجات بديلة أو عرض تكنولوجيا جديدة؛
- النشاطات التي لا تعتمد على التكاليف والأسعار في المنافسة بين المؤسسات مثال ذلك المنتجات الكمالية.

إن المشكلة الأساسية التي تواجه تطبيق إستراتيجية التحكم بالتكاليف هي عدم الفهم الصحيح للتكاليف التي تعتبر محور هذه الاستراتيجية، إذن شرط نجاح إستراتيجية التحكم بالتكاليف هو المعرفة الدقيقة لسعر التكلفة للمنتجات المختلفة، مما يُمكِّن المسيرين من اتخاذ القرار المتعلق بتخفيض التكاليف التي تسمح بالحصول على ميزة تنافسية، ويتم هذا من خلال التسيير الجيد للتكاليف، وذلك باستعمال تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف التي تساهم بشكل كبير في فهم التكاليف ومسبباتها وقياسها قياسا دقيقا.

[1] Ibid, p142-145.

2- إستراتيجية التميز:

أ- مفهوم إستراتيجية التميز:

تقوم استراتيجية التميز على مفهوم التمييز والذي يقصد به "القدرة التي تملكها المؤسسة من أجل بناء أو تقديم عرض يختلف عن عرض المنافسين"،[1] أي تميز عروض منتجات المؤسسة وتفردها عن المنتجات الخاصة بالمنافسين بطرق وأساليب تجذب نطاقا عريضا من العملاء.[2]

تركز استراتيجية التميز على الصورة الذهنية، العلامة التجارية، الشكل التكنولوجي، الخدمات المقدمة للعملاء كخدمات ما بعد البيع، طريقة التوزيع،...إلخ. [3]

كما تحاول أغلب المؤسسات اليوم الوصول إلى مستوى عال من التميز في معايير الجودة والخدمة والموثوقية والمرونة والتكنولوجيا، وذلك من أجل امتلاك توليفة متكاملة من عناصر الميزة التنافسية غير المسبوقة. [4]

تجدر الاشارة إلى أن التميز والتفرد عن المنتجات المنافسة غير كاف لوحده، إذ يجب أن يُلمس من طرف العميل ويتقبله. أي أن يكون المنتج ذو قيمة مدركة لدى العميل وفي نفس الوقت يكون ارتفاع سعره مبررا ومقبولا

تتزايد درجات نجاح استراتيجية التميز بزيادة تمتع المؤسسة بالمهارات والكفاءات التي يصعب محاكاتها من طرف المنافسين،[5] وذلك بهدف زيادة القيمة المدركة لدى العملاء والتي تعد محور نجاح هذه الاستراتيجية.

ب- متطلبات تنفيذ استراتيجية التميز:

تتحقق استراتيجية التميز إذا توفرت مجموعة من المتطلبات التي تضمن خلق قيمة مدركة لدى العملاء، وتتمثل هذه المتطلبات في: [6]

- تخصيص جزء مهم من الموارد المالية نحو البحث والتطوير والابداع؛
- شراء مدخلات ذات نوعية عالية حتى لو كانت مرتفعة السعر؛
- خلق مزايا فريدة في أداء المنتج عن المنتجات المنافسة؛
- تقديم خدمات ما بعد البيع والخدمات الفنية الأخرى بأسرع وقت.

---

[1] حسين بلعجوز: الميزة التنافسية من الاقتصاد الصناعي إلى الاقتصاد الرقمي، الملتقى العربي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007، ص09.

[2] حسن خليفة: نموذج خلايا التكلفة كأداة لتعزيز الميزات التنافسية في المنشآت النسيجية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد30، العدد01، 2014، ص653.

[3] Michael E. PORTER: Choix stratégique et concurence, Economica Editions, Paris, 1991, p40.

[4] حسن خليفة: مرجع سبق ذكره، ص654.

[5] درويش عمار، صالح إلياس: الادارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة رؤى الاقتصادية، العدد08، جامعة الوادي، الجزائر، 2015، ص216.

[6] محي الدين القطب: مرجع سبق ذكره، ص105.

تسمح هذه المتطلبات بتحقيق التميز للمؤسسة في عدة مجالات، نوردها في العنصر الموالي.

ج- مجالات التميز:

من أهم المجالات التي يمكن للمؤسسة أن تتميز فيها عن باقي المؤسسات المنافسة مايلي: [1]

- التميز على أساس التفوق الفني؛
- التميز على أساس الجودة؛
- التميز على أساس تقديم خدمات مساعدة أكبر للمستهلك؛
- التميز على أساس تقديم المنتج قيمة أكبر للمستهلك نظير المبلغ المدفوع فيه.

د- مخاطر تطبيق استراتيجية التميز:

أهم الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تطبيق استراتيجية التميز مايلي: [2]

- امكانية عدم رؤية المستهلك لبعض جوانب التمييز؛
- ارتفاع التكاليف عند المبالغة والتمادي في التمييز أحيانا؛
- عدم المقدرة على التميز يجعل المؤسسة تنفق أموالا دون عائد؛
- عدم قدرة بعض المؤسسات على المقارنة بين منافع التميز وتكاليفه؛
- محاولة بعض المؤسسات فرض أسعار عالية عند تميز منتجاتها.

كما أن اعتماد استراتيجية التميز يحمل المؤسسة تكاليف مرتفعة نتيجة البحث والتطوير المستمرين، وبالتالي فإن هذه التكاليف العالية قد تصبح نقطة ضعف تواجهها المؤسسة، ولا سيما إذا تم طرح بدائل للمنتوج أو الخدمة التي تقدمها المؤسسة، أو في حال استطاع المنافسون تقليدها بتكاليف أقل. [3]

تفشل استراتيجية التميز عندما لا يقيم العملاء العلامة التجارية المتفردة بشكل كاف، كما أن التميز يصبح سمة عادية عندما يكون المدخل الذي تعتمده المؤسسة في التميز عرضة للتقليد من قبل المنافسين. [4]

من الملاحظ أن تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف تسمح بخلق مجالات للتميز، كما تسمح كذلك بتلافي بعض مخاطر استراتيجية التميز، وهذا ما سيتم تبيانه في المبحث الثاني.

---

[1] المرجع نفسه، ص160.

[2] المرجع نفسه، ص160.

[3] محي الدين القطب: مرجع سبق ذكره، ص106.

[4] المرجع نفسه، ص106.

3- إستراتيجية التركيز:

أ- مفهوم إستراتيجية التركيز:

تتمثل الفكرة الأساسية لاستراتيجية التركيز في اختيار مجال تنافسي محدد داخل قطاع الصناعة، بحيث يتم التركيز على منتج أو خدمة منفردة أو عدد محدد من المنتجات أو الخدمات المتقاربة جدا، أو التركيز على سوق أو أجزاء معينة من السوق تكون المؤسسة قادرة على تلبية احتياجاته أو لديها شهرة فيه.[1] وفي هذه الحالة تكون المؤسسة أمام حالة تخصص وضيق، فتستفيد بذلك من مزايا التخصص المتمثلة في الخبرة والتأهيل والانتاج الكبير،...إلخ.[2]

تنقسم استراتيجية التركيز إلى نوعين رئيسيين هما: [3]

أ-1- التركيز استنادا إلى التكلفة: حيث تعمل المؤسسة على تحقيق ميزة التكلفة أقل في القطاع المستهدف لتتمكن من فرض أسعار تنافسية ذات تكلفة منخفضة؛

أ-2- التركيز استنادا إلى التميز: هنا تبحث المؤسسة عن التميز داخل القطاع المستهدف لتتمكن من انتاج منتجات أو خدمات متميزة تستهدف خدمة الزبائن وبالتالي الحفاظ على ولائهم.

ب- متطلبات تنفيذ استراتيجية التركيز:

تتحقق استراتيجية التركيز القائمة على ميزة التكلفة الأقل أو ميزة التميز إذا توفرت الشروط التالية: [4]

- أن يكون القطاع السوقي المستهدف كبيرا بالدرجة التي يمكن أن يحقق من خلالها الربح؛
- أن تكون هناك احتمالية نمو مرتفعة للقطاع السوقي المستهدف؛
- ألا يكون القطاع السوقي المستهدف مجال حاسم وهام لنجاح المنافسين؛
- أن يكون لدى المؤسسة القابليات والموارد اللازمة للعمل بذلك القطاع بصورة فعالة؛
- أن تكون المؤسسة قادرة على الدفاع عن نفسها أمام المنافسين من خلال التركيز على سمعتها وعلامتها التجارية أمام زبائنها.

[1] محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف: التسويق الاستراتيجي، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2011، ص252.

[2] رحيم حسين: مرجع سبق ذكره، ص103.

[3] محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف: مرجع سبق ذكره، ص253.

[4] محي الدين القطب: مرجع سبق ذكره، ص107.

ج- مخاطر تطبيق استراتيجية التركيز:

تتمثل المخاطر التي قد تتعرض لها استراتيجية التركيز في احتمالية ايجاد المنافسين لطرق فعالة تستخدم في التركيز على خدمة القطاع السوقي المستهدف، كما قد يتوجه زبائن ذلك القطاع نحو السوق الأوسع، وخاصة أن التوجهات والأذواق تتغير بمرور الزمن.[1]

يمكن تلخيص الاستراتيجيات التنافسية سابقة الذكر في الشكل الموالي:

شكل رقم (III-8) : الاستراتيجيات العامة للتنافس

	الميزة التنافسية	
	السيطرة بالتكاليف	التميز
نطاق التنافس	التركيز استنادا إلى التكلفة	التركيز استنادا إلى التميز

Source : Michael E. PORTER: L'avantage Concurrentiel des nations, Inter Editions, Gualino éditeurs, Paris, 1993, p43.

يُمكِّن نموذج القوى الخمس لـ "PORTER" وتحليل "SWOT" في تحديد الاستراتيجية التنافسية الملائمة للمؤسسة، والتي تعتبر مصدرا لاكتساب الميزة التنافسية؛ وذلك من خلال تشخيص البيئة التنافسية ككل وتحديد نقاط قوة وضعف المؤسسة والفرص المتاحة أمامها وكذا التهديدات الممكن مواجهتها لتعزيز قدرة المؤسسة على المنافسة والبقاء والاستمرار والنمو.

كما تعتبر تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف مصدرا لخلق ميزة تنافسية على اعتبار أن الاستراتيجية التنافسية – حسب "PORTER" – تستند إلى الأنشطة الفريدة والمختلفة التي تنشأ من كفاءة الموارد وكفاءة المهارات؛ إذ يمكن لهذه التقنيات من خلال تسييرها الرشيد للتكلفة والجودة والأنشطة معا أن تحقق كفاءة في التكلفة وكفاءة في الجودة وكفاءة في الأداء أيضا، وهذا ما سيتم توضيحه في المبحث الموالي.

[1] محي الدين القطب: مرجع سبق ذكره، ص107.

المبحث الثاني: مساهمة التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية

تختلف تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في فلسفتها عن بعضها البعض إلا أنها تهدف جميعها إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، من خلال اعتمادها على تحليل مسببات التكلفة، وتحليل سلسلة القيمة وتحليل الوضع التنافسي، وهي ركائز التسيير الاستراتيجي للتكاليف، والتي تساهم بدورها في خلق مزايا تنافسية تعزز من قدرة المؤسسة على المنافسة والبقاء والاستمرار، وهذا ما سيتم تبيانه في هذا المبحث.

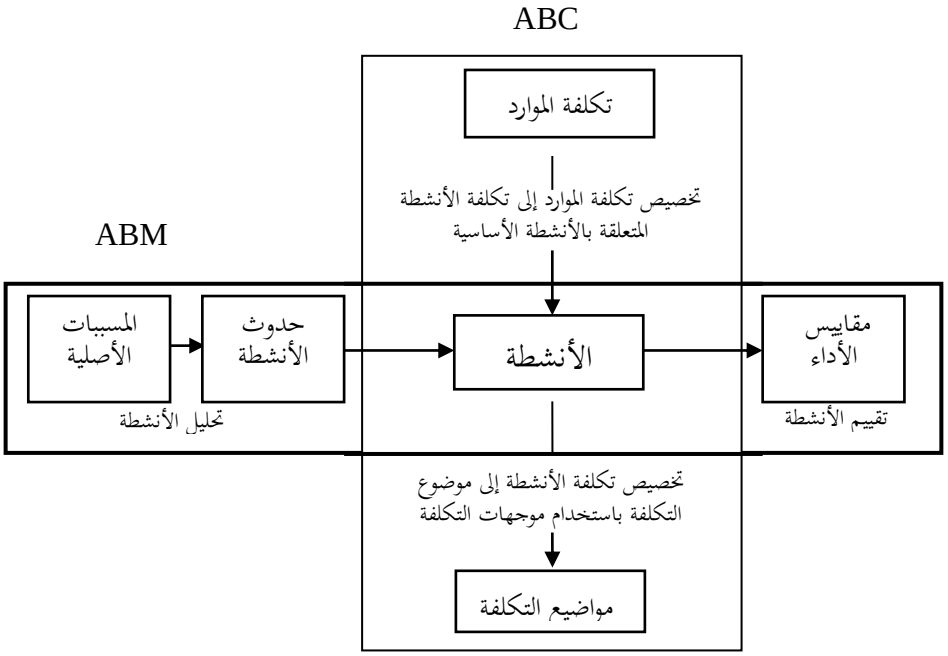
المطلب الأول: مساهمة تقنية التكلفة على أساس النشاط في تحقيق ميزة تنافسية

إن امتلاك المؤسسة للموارد لا يكفي لوحده لتحقيق ميزة تنافسية، بل هو مترافق مع الاستخدام الفعّال لتلك الموارد في أنشطتها، بما يجعلها قادرة على التنافس والتفوق على منافسيها؛ فالأنشطة والميزة التنافسية ترتبطان ارتباطا وثيقا وقويا، فلا جدوى من امتلاك المؤسسة لموارد فقط لكي تحقق الميزة التنافسية، بل إنها مشترطة بوجود العمليات لتحويلها إلى مخرجات ذات قيمة لدى الزبون.

يعد تسيير التكلفة باستخدام الموارد الهدف الرئيسي لأغلب المؤسسات الاقتصادية والأساس لتحقيق النجاح في بيئة تنافسية؛ إذ يعتبر تسيير التكلفة بعدا تنافسيا تسعى المؤسسات إلى تحقيقه من أجل اكتساب ميزة تنافسية، لذا يجب العمل على ايجاد مصادر وطرق لتحسين وتخفيض تكاليف الأنشطة بشكل مستمر.

وعليه فإن الميزة التنافسية تتحقق عندما تكون المؤسسة قادرة على انجاز أنشطتها بتكلفة أقل، وذلك من خلال الارتقاء بمستوى الأداء، كما أن تخفيض تكاليف الأنشطة يتطلب الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والذي يُعبِّر عن كفاءة أداء المؤسسة؛ وهذا ما يحققه التطبيق المزدوج لتقنيتي "ABC" و"ABM"، والشكل الموالي يوضح آلية عمل التقنيتين اللَّتين يرمز لهما اختصارا "ABC/M":

شكل رقم (III–09) : آلية عمل تقنيتي الإدارة على أساس النشاط والتكلفة على أساس النشاط



المصدر: اسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008، ص368.

تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي تعمل عليه كل من "ABC" و"ABM"، حيث تمثل تقنية "ABC" العمود الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى مواضيع التكلفة في حين تمثل تقنية "ABM" الاتجاه الأفقي الذي يعتمد على تحليل الأنشطة والبحث عن مسبباتها الأصلية وتقييمها. [1]

تُركِّز تقنية "ABC" على الأنشطة على اعتبار أن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة، كما تُركِّز على تكاليف هذه الأنشطة ومسبباتها، مما يساعد المسيرين على اتخاذ قرارات أفضل، حيث توفر هذه التقنية معلومات حول تكلفة المنتج بناءً على الموارد المستخدمة في إنتاجه، كما تسمح بتقدير أدق لتكلفة المنتج وكذلك تكلفة الأنشطة الفردية المستخدمة في إنتاجها، وهذا ما أكدته دراسة (Lopin Kuo and Al,2012).

أشار"Cooper" & "Kaplan" كما سبق الذكر أن المؤسسة التي تتخذ قراراتها بنـــاءً على معلومات تكاليفية مشوهة يترتب على تلك القرارات نتائج سلبية، تؤدي في النهاية إلى ضعف مركزها التنافسي، أما إذا اعتمدت على مخرجات تقنية "ABC" فستحقق العديد من المزايا، وهذا ما أشارت إليه دراسة (Bailey, 1991)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذه الدراسة:

[1] اسماعيل يحي التكريتي: مرجع سبق ذكره ،ص368.

جدول رقم (III-05) : نتائج تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط

المزايا	العينة	ممكن أن يؤدي التطبيق إلى
دقة أكبر في حساب تكلفة الإنتاج	%100	تحسين التسعير، ترشيد قرارات الشراء والتصنيع
مساهمة أكبر لمديري الإنتاج	%90	تحسين في فهم سلوك التكاليف، والإحساس بالملكية
تحسين معلومات التسيير	%70	فطنة أكبر لمديري التسيير بالإضافة إلى تحسين تصميم المنتج، تحسين استراتيجي
تخفيض التكاليف	%60	تشجيع في الأداء، فرص للأعمال
تحسين الربحية	%40	ربحية أكبر، تحسين الاستثمار

المصدر: سالمي ياسين: الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص118.

كما أكدّت دراسة (Wen-Cheng Lin, 2012) أن تقنية (ABC) لا تسمح فقط بتخصيص التكاليف بشكل أكثر دقة ولكنها تسعى أيضًا إلى تحسين عدم الكفاءة، من خلال التحكم في التكاليف، كما أنها تساهم في دعم القرارات الاستراتيجية مثل التسعير، كما تُمكِّن أيضًا من تقييم ما إذا كانت هذه الأنشطة تضيف قيمة أم لا، فهي تعمل إذن على تحسين سلسلة القيمة، وبالتالي توفر بعدا لتقييم الكفاءة وتحسين خدمات العملاء.

في حين تركز تقنية "ABM" على الأنشطة بهدف تسييرها وتحسين كفاءتها. وتسيير النشاط هو تطوير لأداء التكلفة أي أن النشاط إما أن يكون كفؤ وبالتالي لا يستهلك موارد إضافية، أو أن يكون غير كفؤ فيستهلك موارد تزيد عن ما هو مطلوب لأداء النشاط بصورة طبيعية فيترتب عنه زيادة في التكلفة.

كما سبق الذكر تعتبر الأنشطة الفريدة وفقا لـ "Porter" والتي يُعنى بها الأنشطة التي تنشأ من كفاءة الموارد وكفاءة المهارات، العنصر الحرج الذي يميز المؤسسة عن منافسيها سواء من ناحية التكلفة أو الجودة أو الابداع، والذي يساهم في تحديد استراتيجية المؤسسة الملائمة؛ وهذا ما تعززه معلومات الثنائية (ABC/M).

حيث أكّدت دراسة (Amir H. Khataie and Al, 2011) أن الثنائية (ABC/M) تحقق هدفين رئيسيين هما:

- تقديم معلومات مفصلة عن التكاليف واستهلاك الأنشطة في عملية محددة؛
- توفير معلومات دقيقة للمديرين لتحسين القرارات.

تسمح الثنائية (ABC/M) بتحديد الأنشطة التي يمكن أن تنجزها المؤسسة ولا يستطيع المنافسون القيام بها، كما تسمح بالقيام بتلك الأنشطة التي يمارسها المنافسون ولكن بطريقة مختلفة تمكنها من خلق ميزة تنافسية، وذلك من خلال معرفة مسبب التكلفة الذي يساهم بفعالية في فهم سلوك التكاليف وتحديدها وحسابها بدقة وتسييرها بكفاءة، كما يساعد في تحليل الأنشطة وتسييرها بكفاءة أيضا.

يقوم التطبيق الاجرائي لتقنية (ABC) على مفهوم تحليل مسببات التكلفة والنشاط والذي يُعنى به دراسة العوامل التي تسبب أو تؤثر في حدوث التكلفة والنشاط، مما يسمح بفهم سلوك التكلفة؛ ومن ثم قدرة المؤسسة على تسييرها عن طريق التأثير في العوامل المسببة لها وتحليل كفاءة الأنشطة المسببة لها.

أكدّت دراسة (Christian Ax and Al, 2008) أنه مع زيادة المنافسة، تزداد الفوائد المتوقعة من تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف بصفة عامة وتحديدا تقنية التكلفة على أساس النشاط، وذلك راجع لخطر تهديد المنافسين من استغلال أي أخطاء في تقدير التكاليف؛ بناءً على ذلك، هناك حاجة إلى معلومات حول التكلفة أكثر موثوقية في ظل المنافسة الشديدة.

مما سبق يتبين أنه يوجد ارتباط بين الثنائية (ABC/M) والميزة التنافسية، حيث أن تطبيق المؤسسة للثنائية (ABC/M) سيحقق لها كفاءة الأداء من خلال تسيير الأنشطة المستهلكة للموارد وتسيير التكاليف؛ فالاستخدام الكفء والتسيير الأمثل للموارد والأنشطة يؤدي إلى تخفيض التكاليف من جهة وخلق قيمة في الأداء من جهة أخرى، وهو ما يحققه كل من تحليل مسببات التكلفة وتحليل سلسلة القيمة؛ مما يساهم في خلق وتعزيز ميزتي التميز والتكلفة الأدنى.

المطلب الثاني : مساهمة تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية

أكّد "Porter " أن جوهر الميزة التنافسية –كما سبق الذكر- يرتكز على القيمة التي يمكن للمؤسسات أن تخلقها لزبائنها والتي تتجلى من خلال الأسعار المنخفضة مقارنة بالمنافسين مع تقديم المنتجات نفسها، وعلى تقديم المنتجات والخدمات الفريدة التي تفوق ما يقدمه الآخرون، فامتلاك الميزة التنافسية وتطويرها يعد هدفا استراتيجيا تسعى المؤسسات إلى تحقيقه في ظل البيئة التنافسية الحالية، مما يتطلب:

- إنتاج قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم؛
- التميز عن المنافسين.

يؤكد "Horngren" على أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق ميزة تنافسية بالتكلفة، وأساس قوي لبقاء واستمرار المؤسسات في ظل بيئة تتميز بالتغير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، كما أصبحت رغبات العملاء في السلع المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص والسعر المنخفض، وأن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور العملاء.

ويعد تخفيض التكاليف من أهم الأهداف التي تسعى تقنية التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك مع عدم الاخلال بمواصفات المنتج والابقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العميل.

أشارت دراسة (Christian Ax and Al, 2008) سابقة الذكر أن الكثير من الدراسات الأدبية مثل دراسة (Ansari and Bell, 1997)، (Ellram, 2002)، (Dekker and Smidt, 2003)، (Hibbets et al, 2003)، (Draw and Porter, 1980)، تؤكد وجود علاقة إيجابية بين شدة المنافسة ومزايا تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، كما تؤكد دراسة (Cooper and Slagmulder,1997) كذلك أنه كلما زادت شدة المنافسة، زادت الحاجة إلى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.

حيث أنه نظرا لقصر دورة حياة المنتجات في ظل المنافسة الشديدة في البيئة التنافسية الحالية، يتطلب من المؤسسة تقديم منتجات وخدمات مطورة تلبي احتياجات العملاء، مما يخلق الحاجة إلى المعلومات المتعلقة بالعملاء، إضافة إلى فرض رقابة صارمة على التكاليف وهذا ما يحققه تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحديدا تقنية التكلفة المستهدفة، أي أن تقنية التكلفة المستهدفة هي أداة للحفاظ على القدرة التنافسية، وتطبيقها يوفر معلومات موثوقة حول متطلبات العملاء وسلوك المنافس.

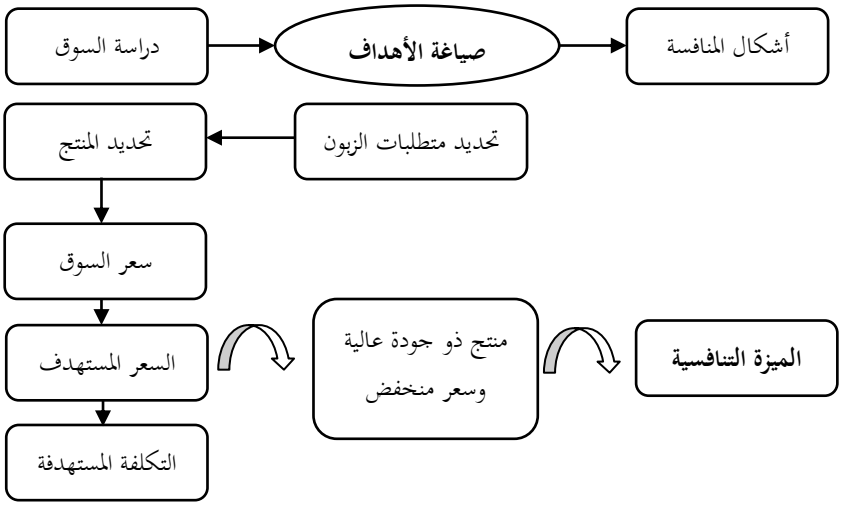
كما تسمح هذه التقنية بالوصول إلى التكلفة المسموح بها (التكلفة المستهدفة) والتي يتم تحديدها عن طريق طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف، ويجب أن يعكس هذا الأخير بشكل خاص القيمة المدركة من قبل العملاء، والتي تتعلق أساسا بخصائص ووظائف المنتج وسعره وجودته، من خلال إيجاد فرص لتقليل التكاليف وتبسيط العمليات من أجل كسب عائد مقبول.

يمكن القول أن جوهر التكلفة المستهدفة هو دراسة السوق والتكيف معه حيث أن سعر البيع هو نقطة البداية لتحديد التكلفة المستهدفة، إضافة إلى دراسة متطلبات العملاء؛ والذي يعكس أدوات تحقيق الميزة التنافسية والمتمثلة في التشخيص الاستراتيجي للبيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة بناءً على تحليل SWOT، وتحليل القوى الخمس. فتقنية التكلفة المستهدفة تستجيب لظروف السوق السائدة كما تعكس البعد الاستراتيجي للمؤسسة؛ إذ يتم حساب التكاليف وفقا لاستراتيجية المؤسسة وبناءً على موقفها التنافسي.

مما سبق نستنتج أن جلّ الدراسات أثبتت أن تقنية التكلفة المستهدفة تعمل على خلق قيمة لدى العملاء من خلال تخفيض التكاليف، وتحسين التصميم الذي يعكس ميزة الابداع دون اهمال الجودة المطلوبة، مما يعزز الموقف التنافسي للمؤسسة.

كما أكدَّ "KIM" و "FEIL" أن التكلفة المستهدفة تساهم في تعزيز الميزة التنافسية من خلال ثلاث اتجاهات وهي: التكيف وفقا لمتطلبات السوق، التكيف وفقا لمتطلبات التقدم التكنولوجي، التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج، وبناءً على ذلك ينبغي أن تبدأ المؤسسة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق، والشكل الموالي يوضح تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية.

شكل رقم (III–10) : تحديد التكلفة المستهدفة من أجل تحقيق الميزة التنافسية



المصدر: سعاد جاسم محمد: التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد01، المجلد17، بغداد، 2011، ص359.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن الهدف الرئيسي من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل للزبون، إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بتحقيق الميزة التنافسية.

إن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأن الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولا بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات.

أما العامل المهم الآخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباحا أو قيمة المؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

حيث تعمل تقنية التكلفة المستهدفة على تحقيق التفوق التنافسي للمؤسسة من خلال توفير أبعاد الميزة التنافسية من تكاليف أقل وجودة عالية والوقت المناسب، مما يسمح بتحديد تكاليف الإنتاج وفق متطلبات السوق من السعر والجودة على أساس أن هذه التقنية تقوم على مبدأ تحديد السعر التنافسي الذي يطلبه الزبون مع الجودة؛ أين يركز على عملية تصميم المنتج وتخفيض التكاليف مع الحرص على تحسين نوعية المنتج ووظائفه من خلال دراسة وتحليل المنتجات المنافسة.

كما تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة من أنظمة إدارة الربحية وتحقيق التفوق التنافسي لأنها تعمل على تفرد المؤسسة وتميزها في أدائها من خلال:

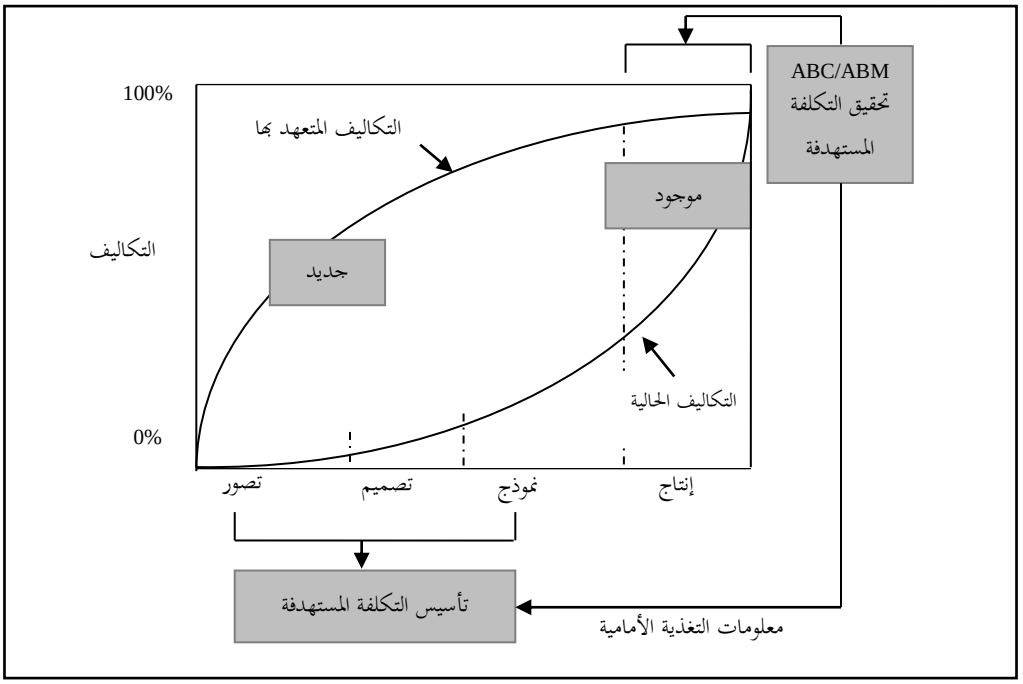
- تقديم مؤشر للصورة المثلى في نظر الزبائن من خلال توفير لهم منتجات ذات مواصفات عالية وفعالية وفقا لاحتياجاتهم من ناحية السعر والوقت وغيرها؛
- تخفيض التكاليف من خلال التركيز على تحليل القيمة في عملية تصميم المنتج؛
- تحقيق الربح المستهدف من خلال تصميم منتجات تتفوق على المنافسين؛
- اختصار الوقت المطلوب وتحقيق مستوى التمايز في منتجات المؤسسة.

إن قياس التكلفة باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة يسمح للمؤسسة بطرح التساؤلات التالية:

- هل التكلفة المستقبلية للمنتج ستكون ملائمة للمؤسسة؟
- من أين تأتي التكاليف ؟ وكيف يتم تسييرها؟
- كيف يتم التحكم في الثنائية تكلفة/قيمة؟

الاجابة على التساؤلات السابقة توضحه العلاقة المتكاملة بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحديدا تقنيتي التكلفة / الادارة على أساس النشاط وتقنية التكلفة المستهدفة؛ إذ يتم استخدام تقنية التكلفة المستهدفة لضبط التكلفة المسموح بها (التكلفة المستهدفة)، وبعد مقارنة هذه الأخيرة بالتكلفة الفعلية يمكن استخدام تقنيتي التكلفة / الادارة على أساس النشاط لتخفيض التكلفة الفعلية وبالتالي تحقيق التكلفة المستهدفة، والشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم (III–11) : التكامل بين التكلفة / الإدارة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة



Source: Gary COKINS: Activity-Based Cost Management, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2001, p127.

يمكن ترجمة الشكل أعلاه على النحو التالي:

توفر تقنية التكلفة على أساس النشاط معلومات دقيقة حول تكلفة المنتجات، كما تساعد على فهم أفضل لسلوك التكاليف (هيكل التكلفة) ومسبباتها والأثر المحتمل لها (تحليل مسببات التكلفة)، إضافة إلى تحليل الأنشطة المختلفة المولدة لهذه المنتجات من خلال تحليل سلسلة القيمة، وهذه المخرجات عبارة عن معلومات التغذية الأمامية Feed-Forward Data، والتي يستفاد منها عند تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، أي أن التكلفة على أساس النشاط تساعد في تحقيق التكلفة المستهدفة، بمعنى تسمح بتصميم منتج أكثر تنافسية.

تجدر الإشارة إلى أن فلسفة التسيير الكلاسيكي للتكاليف تعتمد على أسلوب التغذية العكسية Feed-Back لتصحيح الانحرافات، خلافا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف الذي يعتمد على التغذية الأمامية Feed-Forward التي تهدف إلى تجنب الانحرافات قبل تحققها.

تشير الدراسات أن تقنية التكلفة على أساس النشاط مفيدة للتكلفة المستهدفة، فالمؤسسات التي طبقت بنجاح التكلفة المستهدفة مثل Texas Instruments وToyota لاحظت أهمية المعلومات المتعلقة بالتكاليف، إذ مكنتها من تخفيض تكاليفها وسد الفجوة بين التكلفة الحالية والتكلفة المسموح بها، حيث أن تفاعل التخفيض في التكاليف المباشرة التي تعتبر محور التركيز في تقنية التكلفة المستهدفة، والتكاليف غير المباشرة وتحسين الأنشطة بواسطة تقنية التكلفة على أساس النشاط، يخلق بشكل مستمر تحسين وتطوير تكلفة تنافسية وربحية للمنتجات

الموجودة أو الجديدة، ويتم التخفيض في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج مما يسمح بسد الفجوات المتبقية بين التكلفة الحالية والتكلفة المسموح بها.

كما أثبتت دراسة (Huang and Al, 2007) أن التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط يسمح بالوفاء بمتطلبات السوق وتخفيض التكاليف من خلال تحمل كل أقسام المؤسسة مسؤولية الوصول بتكلفة الإنتاج وتكلفة العمليات والوظائف إلى التكلفة المستهدفة، إذ تعتبر التكلفة على أساس النشاط مدخلا مكملا لمدخل التكلفة المستهدفة فيما يخص تخفيض التكاليف، وذلك من خلال الاستفادة من معلومات التكاليف بشكل أوضح.

تجدر الإشارة أيضا إلى أن تقنية التكلفة المستهدفة تكون فعالة في مرحلة تصميم منتج جديد، في حين تلعب تقنية التكلفة على أساس النشاط دورا مهما في تسيير التكاليف غير المباشرة لهذا المنتج، ولتحقيق التكلفة المستهدفة فإنه من الضروري تسيير التكاليف غير المباشرة إضافة إلى المواد وتكاليف العمل (تكاليف مباشرة)، وهذا يعكس التكامل بين التقنيتين.

توفر تقنيي التكلفة / الإدارة على أساس النشاط قدر هائل من المعلومات عن تكاليف الأنشطة ومسببات تكلفتها أثناء مرحلة التصميم، هذه المعلومات تسمح لمصممي المنتج والعملية الإنتاجية بالتنبؤ بتأثير تصميماتهم على تكلفة المنتج عند مرحلة مبكرة من دورة حياة المنتج، كما تسمح بتقدير التكلفة بدقة وتقييم جدوى المنتج.

كما أن تقنية التكلفة على أساس النشاط تساهم في نجاح تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، حيث تشير الكثير من الدراسات مثل دراسة (Innes and Al, 1994)، ودراسة (Horvath and Al, 1998) ودراسة (Cokins, 2002) ودراسة (معهد المحاسبين الإداريين"IMA"،1998)♣، إلى أن المؤسسة في كل مرحلة من مراحل تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يمكن أن تستخدم المعلومات المتاحة في تقنيتي التكلفة والإدارة على أساس النشاط، لاختيار البديل الأقل تكلفة للتصاميم ذات الوظيفة المعادلة، كما يمكن استخدام هذه المعلومات في تحديد التكاليف الفعلية وتحليل أسباب التكلفة وإيجاد سبل لتخفيض التكاليف غير المباشرة من خلال تغيير طرق تصميم المنتجات والتطوير والتصنيع.

♣Institute of Management Accountants.

مما سبق نستنتج أنه يمكن لتقنيتي التكلفة / الادارة على أساس النشاط أن تعملا بشكل متكامل مع تقنية التكلفة المستهدفة، وهذا نتيجة لما توفره الثنائية (ABC/M) من معلومات سواء من وجهة نظر التكاليف التي تسمح بتخصيص التكاليف غير المباشرة بدقة على مواضيع التكلفة اعتمادا على مسببات التكلفة، مما يؤدي إلى تحديد تكلفة نهائية دقيقة للمنتج، هذا من جهة، أو من وجهة نظر العمليات التي تسمح بتسيير الأنشطة ونمذجتها، وهذا من جهة أخرى، للوصول إلى تسيير استراتيجي للتكاليف يتماشى مع إستراتيجية المؤسسة ويدعم موقفها التنافسي.

خلصت الدراسة التي أجراها معهد المحاسبين الإداريين "IMA" (1998) أن استعمال تقنيتي "ABC/M"و"TC" بشكل متكامل يوفر المزايا التالية:

- القياس الكمي للتكاليف حسب النشاط وعنصر التكلفة والمكونات والمنتجات؛
- تحديد وتقدير التكاليف لتلبية وظائف محددة للعملاء وتلبية متطلبات الجودة؛
- تحليل التكاليف المعقدة؛
- قياس أثر QFD*، VE**على التكاليف الحالية والمتوقعة؛
- تعزيز القدرة على اتخاذ الإجراءات لتخفيض التكاليف غير المباشرة؛
- دعم تكلفة الجودة والتحليلات ذات الصلة للوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
- تحليل الحساسية الذي يتضمن السلوك الكامن للتكلفة وتكلفة الطاقة العاطلة أو غير المستغلة بهدف زيادة دقة تقديرات التكلفة المستهدفة؛
- إنشاء التعاون الوظيفي لتوجيه العمليات وتدعيم الأفكار والهندسة المتزامنة وجهود التحسين المستمر؛
- تحقيق ما يسمى ميزة على أساس التكلفة (ميزة التكلفة الأقل).

* Quality Function Deployment: اختبار وتصميم دالة الجودة وتعتبر من الطرق الشاملة والمنظمة التي تهتم بترتيب المعلومات الخاصة باتخاذ القرارات المتعلقة بتصميم المنتجات حيث أنها تضمن تصميم المنتج بالجودة والمواصفات المطلوبة من قبل العملاء.

** Value Engineering: هندسة القيمة.

المطلب الثالث : مساهمة تقنيات التسيير الاستراتيجي الأخرى في تحقيق ميزة تنافسية

سنحاول في هذا المطلب عرض موجز لمساهمة كل من تقنية الإنتاج في الوقت المحدد وتقنية إدارة الجودة الشاملة وتقنية سلسلة القيمة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

أولا : مساهمة تقنية الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق ميزة تنافسية

توصلنا من خلال الجانب النظري (الفصل الثاني) أن تطبيق تقنية "JITP" يحقق العديد من المزايا والمتمثلة في تخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة، صفر مخزون، صفر عيوب، سرعة ضبط الآلات، التسليم في الوقت المحدد 100%.

كما أن الواقع العملي أثبت مساهمة تقنية "JITP" بشكل فعال في تحقيق مزايا تنافسية للشركات اليابانية مما أدى بالشركات الأمريكية لتبني هذه التقنية، ولقد تجسدت منافع هذه التقنية على نحو واضح من نتائج الدراسات التي أجريت على بيئة التصنيع اليابانية.

حيث يلاحظ أن الشركات اليابانية التي أوجدت فكرة تقنية "JITP" قد حققت فوائد كثيرة من تطبيقها لهذه التقنية، إذ خفض المخزون إلى 90% وهي قريبة من الحالة المثالية، وخفضت وقت الإعداد إلى 85% وكذلك خفضت العيوب والتلف إلى 95% وهي قريبة جدا من العيب الصفري، وأخيرا خفضت وقت المناولة إلى 75%.

وفي مجموعة من الدراسات أوضحت دراسة شملت 1035 مؤسسة صناعية أمريكية أن 86.4% من العينة حققت فوائد من تطبيقها لهذه التقنية.

إذن من خلال هذه الدراسات يمكن القول أن تقنية "JITP" تساهم في تخفيض التكاليف وذلك بتخفيض تكاليف الضياع والتلف وكذا تخفيض تكاليف التخزين للمواد المشتراة أو المنتجة، كما تساهم في تحسين الجودة من خلال تخفيض العيوب والتلف، وكذا تساهم في تخفيض زمن التوريد، زمن الدورة الصناعية وزمن البيع والتسويق، ووفقا لها يتم تسليم المنتجات في الوقت المحدد مما يحقق ميزة الوقت.

ثانيا : مساهمة تقنية إدارة الجودة الشاملة في تحقيق ميزة تنافسية

توصلنا من خلال الجانب النظري (الفصل الثاني) أن تطبيق تقنية "TQM" يحقق كذلك العديد من المزايا والمتمثلة في تخفيض التكاليف بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي، وتحقيق الجودة، وتحقيق رضا الزبائن، مما يعكس إيجابا على ربحية المؤسسة وحصتها السوقية، وذلك من خلال تسييرها للجودة وضمان مطابقتها للمواصفات من جهة، ومن جهة أخرى، التسيير الجيد لتكاليفها والمتمثلة في تكاليف المنع، وتكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي كما سبق الذكر.

حيث تعد تكاليف المنع الأكثر أهمية من حيث تأثيرها، إذ أن كل وحدة نقدية تصرف في المنع يمكن أن توفر عشر وحدات نقدية من تكاليف الفشل والفحص والاختبار.

كما أن تسيير تكاليف التقييم يضمن التحقق من توافق الجودة الفعلية مع المعايير المطلوبة مما يساهم في تحقيق الجودة المطلوبة وارضاء العملاء. ويمكن الاستغناء عن تسيير هذه التكاليف غير الضرورية إذا تم عمل كل شيء بشكل صحيح منذ الوهلة الأولى.

كما أن التسيير الجيد لتكاليف الفشل الداخلي والخارجي يحقق تخفيض تكاليف اللاجودة، مما يحسن من خدمة العملاء ومن ثم تحسين ربحية المنتجات.

ثالثا : مساهمة تقنية سلسلة القيمة في تحقيق ميزة تنافسية

أوضح "Porter" أهمية مفهوم النشاط في دراسة الموقف التنافسي للمؤسسة، حيث يمكن لها أن تبحث عن ميزة تنافسية على مستوى الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة، فعن طريق هذه الأنشطة تتمكن المؤسسة من تصميم، صناعة، تسويق وتدعيم منتجاتها.

فالهدف الأساسي من تطبيق المؤسسة لتقنية سلسلة القيمة تحقيق القيمة المدركة لدى العميل من خلال تحقيق الثنائية نشاط/ قيمة، حيث يتم تحليل كفاءة الأنشطة باستعمال سلسلة القيمة –كما سبق الذكر– والتي تسمح بدراسة الأنشطة التي تنتج قيمة ابتداءً من المواد الأولية الأساسية إلى الاستهلاك النهائي للمنتج أو الخدمة.

كما تسمح سلسلة القيمة بفهم هيكلة التكاليف من خلال الأنشطة والمسارات؛ مما يساعد في اكتشاف فرص تخفيض التكاليف وذلك من خلال إلغاء بعض الأنشطة وهذا في حالة الأنشطة غير الضرورية وغير المضيفة للقيمة، أما إذا كانت الأنشطة ضرورية لدعم الأنشطة وغير مضيفة للقيمة فهنا يجب محاولة تخفيض درجة تشغيلها أو إعادة النظر في المهام المكونة لها مما يسمح من تخفيض عدد هذه المهام وبالتالي تبسيط عمل الأنشطة، حتى يتم التوصل للشكل أو التصميم المناسب الذي يمكن من التنفيذ بأفضل تشكيلة من الأنشطة، وبأقل قدر ممكن من التكلفة، وبما يحقق ميزة تنافسية.

فسلسلة القيمة تعمل على تحقيق الثنائية تكلفة/قيمة وبالتالي امكانية اتخاذ قرار حذف الأنشطة التي تكون تكلفتها أكبر من قيمتها والإبقاء على الأنشطة التي تكون قيمتها أكبر من تكلفتها.

مما سبق يمكن القول أن الميزة التنافسية للمؤسسات يمكن الوصول إليها عندما تمتلك المؤسسة طرق وأساليب أكثر فعالية من تلك التي يستخدمها المنافسون في تسيير تكاليفها وأنشطتها معا، وينشأ ذلك من خلال تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف واستعمالها إما بشكل منفصل أو متكامل مما يسمح بالاستغلال الأمثل للموارد والتي تنعكس في خلق وتعزيز القيمة لدى العملاء ومن ثم تحقيق التميز عن المنافسين.

خلاصة الفصل :

تناولنا في المبحث الأول من هذا الفصل الإطار العام للميزة التنافسية من خلال عرض مفهومها وخصائصها ومراحل تطورها، وأهميتها وأهدافها والأنواع الرئيسية لها والمتمثلة أساسا في ميزة التكلفة أقل وميزة التميز وفقا لـ "Porter"، وكذا محدداتها المتمثلة في الحجم والنطاق، ومصادرها الداخلية والخارجية.

كما تناولنا أدوات بنائها من خلال عرض عام للتشخيص الاستراتيجي للبيئة الداخلية والخارجية أو ما يعرف بنموذج (SWOT)، والمتمثل في نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، وكذا عرض نموذج القوى الخمس لـ "Porter".

كما تم عرض الاستراتيجيات التنافسية وفقا لـ "Porter"، والمتمثلة في استراتيجية التحكم بالتكاليف، واستراتيجية التميز، واستراتيجية التركيز، مع التركيز على متطلبات كل استراتيجية وكذا مخاطر تطبيقها.

أما في المبحث الثاني فتم دراسة العلاقة بين الميزة التنافسية وتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، مع التركيز على تقنية التكلفة على أساس النشاط وتقنية التكلفة المستهدفة، وتبيان كيفية مساهمة هذه التقنيات في خلق وتعزيز الميزة التنافسية، مع عرض نتائج دراسات سابقة أثبتت فعالية التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية.

حيث توصلنا إلى أن تقنية "ABC" تساهم في تحديد تكلفة المنتج بدقة كما تساهم في فهم وتحليل مسببات التكلفة ومن ثم التحكم فيها بما يحقق لها ميزة التكلفة أقل، كما تساهم تقنيتي سلسلة القيمة و "ABM" في تسيير الأنشطة والمسارات على طول دورة حياة المنتج بما يعزز من ميزة التكلفة أقل ويحقق التميز للمؤسسة.

كما تعمل تقنية التكلفة المستهدفة على خلق قيمة لدى العملاء من خلال تخفيض التكاليف في المراحل الأولى من تصميم المنتج، وتحسين التصميم الذي يعكس ميزة الابداع دون اهمال الجودة المطلوبة، مما يعزز الموقف التنافسي للمؤسسة.

أما تقنية "JITP" فتساهم في تخفيض التكاليف وذلك بتخفيض تكاليف الضياع والتلف وكذا تخفيض تكاليف التخزين للمواد المشتراة أو المنتجة، كما تساهم في تحسين الجودة من خلال تخفيض العيوب والتلف، وكذا تساهم في تخفيض زمن التوريد، زمن الدورة الصناعية وزمن البيع والتسويق، ووفقا لها يتم تسليم المنتجات في الوقت المحدد مما يحقق ميزة الوقت. في حين تعمل تقنية "TQM" فتعمل على التسيير الجيد لتكاليف الفشل الداخلي والخارجي يحقق تخفيض تكاليف اللاجودة، مما يحسن من خدمة العملاء ومن ثم تحسين ربحية المنتجات.

كما توصلنا أن تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف بشكل منفرد أو متكامل يحقق ميزة تنافسية للمؤسسة ويعزز مركزها التنافسي، وهذا ما سيتم تأكيده في الفصل الموالي.

الجانب التطبيقي

الفصل الرابع

تمهيد :

نظرا لمحدودية استعمال تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف بسبب عدم إلزامية القانون لها من جهة، وعدم معرفة إطارات المؤسسات لأهميتها من جهة أخرى، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط أهم تقنية من تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف– ألا وهي تقنية التكلفة المستهدفة – عمليا على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمعرفة مدى إمكانية تطبيقها وكذا مقومات ومعوقات تطبيقها، ودورها في تحقيق ميزة تنافسية للشركة محل الدراسة.

اخترنا شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي(IRRAGRIS)–وحدة برج بوعريريج لتكون محل الدراسة، وذلك لما تكتسيه هذه الشركة من أهمية في المجال الاقتصادي والزراعي، إذ تعد الشركة الوطنية الوحيدة المختصة في صناعة المرشات ومحاور الرش بالجزائر، كما أنها تعتبر أكبر شركة على مستوى شمال إفريقيا هذا من جهة، ومن جهة أخرى المنافسة الشديدة التي تعاني منها في الآونة الأخيرة – خاصة المنافسة الأجنبية– والتي تتطلب منها إعادة النظر في أساليب التسيير بها، وتبني أساليب حديثة تتماشى مع المقاييس المعمول بها على المستوى الدولي، والتي تساعدها على أن تكون أكثر تنافسية في الأسواق.

وعليه سنتناول في هذا الفصل التعريف بالمؤسسة الأم وفروعها، والشركة التابعة لها محل الدراسة، وأهدافها وهيكلها التنظيمي، كما سنقوم بتحليل وضعيتها التنافسية من جهة وواقع تسيير التكاليف بها من جهة أخرى، مع التركيز على تحليل وضعيتها التكاليفية ودراسة الطريقة التي تتبعها الشركة في حساب تكاليفها حيث سيتم حساب تكلفة منتج من منتجاتها والمتمثل في أنبوب نوع (152/6M) هذا في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني فسنقوم بتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة على منتج جديد والمتمثل في مرش A40 وذلك وفقا لما تم تبيانه في الجانب النظري، وإبراز آثار اعتماد هذه التقنية على خلق ميزة تنافسية للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول : التعريف بميدان الدراسة

تعتبر شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي من أكبر وأهم المؤسسات الصناعية في الجزائر نظرا للدور الذي تلعبه في التنمية والتسيير في المجال الصناعي والزراعي، إذ تعد الشركة الوطنية الوحيدة المختصة في صناعة المرشات ومحاور الرش بالجزائر، لذا سيتم في هذا المبحث تقديم المؤسسة محل الدراسة إضافة إلى تحليل وضعيتها التنافسية وكذا التكاليفية ودراسة واقع تسيير التكاليف بها.

المطلب الأول : تعريف مؤسسة الدراسة

سنتناول في هذا المطلب التعريف بالمؤسسة الأم وشركة أنابيب (وحدة برج بوعريريج)، والتركيز على هذه الأخيرة من خلال عرض نشأتها ومختلف منتجاتها وخدماتها وأهدافها وهيكلها التنظيمي.

أولا : المؤسسة الأم

بعد إعادة هيكلة مؤسسة الحديد والصلب التابعة لوزارة الصناعة انفصلت عنها عدة مؤسسات أهمها: صيدال، كوسيدار، بيتاميتال، والمؤسسة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة "ANABIB" التي أنشئت بموجب المرسوم الوزاري رقم: 83/627 المؤرخ في: 1983/11/05، والكائن مقرها الاجتماعي في المنطقة الصناعية بالرغاية ولاية الجزائر.

بعد إعادة الهيكلة أصبح مجمع أنابيب يتكون من عدة فروع موزعة على مناطق التراب الوطني كما يلي:

- **المنطقة الغربية**: تشمل المنطقة الصناعية لحاسي عمار "وهران" وحدة الأنابيب والصفائح المشكلة جانبيا؛
- **المنطقة الشرقية**: تشمل:
  - المنطقة الصناعية لبرج بوعريريج: وحدة الأنابيب وعتاد الري بالسقي؛
  - المنطقة الصناعية لتبسة: أنابيب الغاز.
- **المنطقة الجنوبية**: المنطقة الصناعية لغرداية وحدة الأنابيب والإنشاء القاعدي؛
- **المنطقة الوسطى**: المنطقة الصناعية بالرغاية، وتشمل:
  - وحدة الأنابيب ذات الحجم الكبير؛
  - وحدة الأنابيب الصغيرة الملحمة؛
  - وحدة التشكيل في البرودة.

ابتداءً من سنة 2016 تحول مجمع أنابيب إلى مؤسسة تابعة لمجمع IMETAL، مكونة من خمس وحدات هي: PTTP بوهران، PAF، PTS، ALTUMET بالرغاية، IRRAGRIS ببرج بوعريريج وهي ميدان الدراسة.

ثانيا : بطاقة فنية حول شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي (وحدة برج بوعريريج)

1- نشأة شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي وحدة برج بوعريريج (شركة IRRAGRIS):

هي وحدة اقتصادية عمومية مختصة في صناعة الأنابيب وعتاد السقي بالرش بنظامه الثابت والمتحرك، بدأت أشغال بنائها بقرار وزاري رقم: 87/675 المؤرخ في: 1987/10/20 من طرف مؤسسة كوسيدار ومكتب دراسات سيدام اللتان تعملان في مجال المقاولات، أما التجهيزات فقد انفردت بها المؤسسة النمساوية "BAUER"، وانتهت عملية التجهيز سنة 1989، وبدأت في الإنتاج سنة 1990.

بعد الاجتماع الذي تم على مستوى مجمع أنابيب بالرغاية في 2000/10/10 أصبحت المؤسسة في شكل شركة ذات أسهم سنة 2001 إلى غاية 2016.

2- المقر الاجتماعي:

يقع المقر الاجتماعي للشركة والمصنع بالمنطقة الصناعية لولاية برج بوعريريج، طريق المسيلة، ص ب رقم 501 برج بوعريريج. وتم انشاء الموقع الكتروني (www.anabib.com) لتسهيل التعامل مع العملاء.

3- الممتلكات:

يقدر رأس مال الشركة 1.687.780.000.00دج، وتتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ 11 هكتار، وتحتوي على خمسة ورشات هي:

- ورشة لتصنيع الأنابيب Atelier Fabrication de tubes؛
- ورشة لتصنيع الملاحق والمحاور Atelier Fabrication des accessoires et pivots؛
- ورشة السباكة Atelier Fonderie؛
- ورشة الكلفنة Atelier Galvanisation؛
- ورشة الصيانة Atelier maintenance des équipements.

تقدر الطاقة الإنتاجية لهذه الوحدة بـ 31 ألف هكتار موزعة كالتالي:

- 11000 هكتار حديد مكلفن؛
- 10000 هكتار ألمنيوم؛
- 10000 هكتار صناعة محاور الرش بمختلف طاقات السقي.

أما فيما يخص مناصب العمل فتشغل الشركة حاليا 197 عاملا: منهم 193 دائما 04 مؤقتا موزعين كما يلي:

- 52 إطارا دائما؛
- 27 عاملا ماهرا منهم 03 عمال مؤقتين؛
- 114 عون تنفيذ منهم عامل واحد (01) مؤقتا.

تجدر الإشارة إلى أن الشركة قد قامت بتثبيت عمالها المؤقتين لسنوات سابقة؛ إن التركيز على تثبيت العمال في المصنع سيسمح بخلق علاقة ثقة متبادلة بين الشركة وعمالها، وتعد هذه الثقة من أهم مقومات نجاح تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

4- المنتجات والخدمات:

تصنع الشركة المنتجات التالية:

- **أنابيب ذات أقطار مختلفة** :50، 76، 89، 102، 127، 152ملم بطول يبلغ 06 أمتار من الفولاذ المكلفن والألمنيوم؛
- **مرشات مختلفة**: تتمثل في مرش A60، A90، A140، Bf51 الخاص بالحمضيات؛
- **القطع المشكلة والهياكل**: مثل قضبان شكل T للخطوط، ماسورات مقلصة، ماسورات الامتداد، مرافق، صمامات، سدادات،...إلخ؛
- **محاور السقي (الرش)**: محور الرش أو ما يعرف بالرش المحوري (Pivot d'arrosage) عبارة عن آلة مزودة بمحرك، تنتقل بشكل دائري حول برج مركزي، مكونة من أبراج متحركة قابلة للتغيير، فهي تتشكل من عارضات توصل ببعضها البعض، كل برج مزود بعجلتين، ويتم دفع الآلة بواسطة محركات آلية موضوعة على كل برج متحرك، تستعمل لسقي المساحات الكبيرة، وتتوفر بأحجام مختلفة؛
- **البيوت البلاستيكية**: والتي تعتمد تقنية السقي بالتقطير، ويتم تصنيعها وفقا للطلب؛
- **مواسير السقي داخل البيوت البلاستيكية**: يتم السقي داخل البيوت البلاستيكية بواسطة مواسير مذرية تامة الدوران مركبة على أنابيب سهلة التوصيل، حيث توفر المواسير المذرية ضبابا من الماء يوفر للنباتات الحساسة تموينا معتدلا بالرطوبة، ومن مزايا هذه المواسير: إمكانية التشغيل بضغط منخفض، اقتصاد الماء، سقي منسجم مع تغطية التربة، اقتصاد الوقت واليد العاملة.

كما تقدم الشركة الخدمات التالية:

- كلفنة مختلف المنتجات المصنوعة من الحديد؛
- توفير قطع الغيار وخدمات ما بعد البيع؛
- تذويب المعادن ما عدا الذهب والفضة.

ثالثا : أهداف الشركة

إن الهدف الرئيسي للشركة هو وضع كافة أنظمة السقي المعروفة حاليا (الأنابيب، الوصلات، المرشات، نظام السقي بالجاذبية، نظام السقي في البيوت البلاستيكية) في متناول الجميع، وتشجيع الفلاحين وتحفيزهم على استعمال تقنيات الري بالرش من أجل تطوير القطاع الفلاحي والحفاظ على الثروة المائية من جهة،* ورفع مقدار مبيعاتها من جهة أخرى.

تسعى الشركة في إطار مخطط التنمية إلى:

- تغطية حاجات السوق بعتاد السقي لمختلف الأنظمة؛**
- تحسين وتطوير القطاع الفلاحي في ما يخص تقنيات الري؛
- تحقيق الأرباح مما يسمح بتوسيع النشاط وتوفير مناصب شغل جديدة؛
- توفير منتج ذو جودة عالمية لتغطية الاحتياجات المحلية ومواجهة الاستيراد؛
- التوجه إلى الأسواق العالمية وتمثيل الجزائر في الخارج.

سعت الشركة للحصول على شهادة المنظمة الدولية للمواصفات إيزو للجودة (ISO9001:2008)، وتم ذلك سنة 2003.

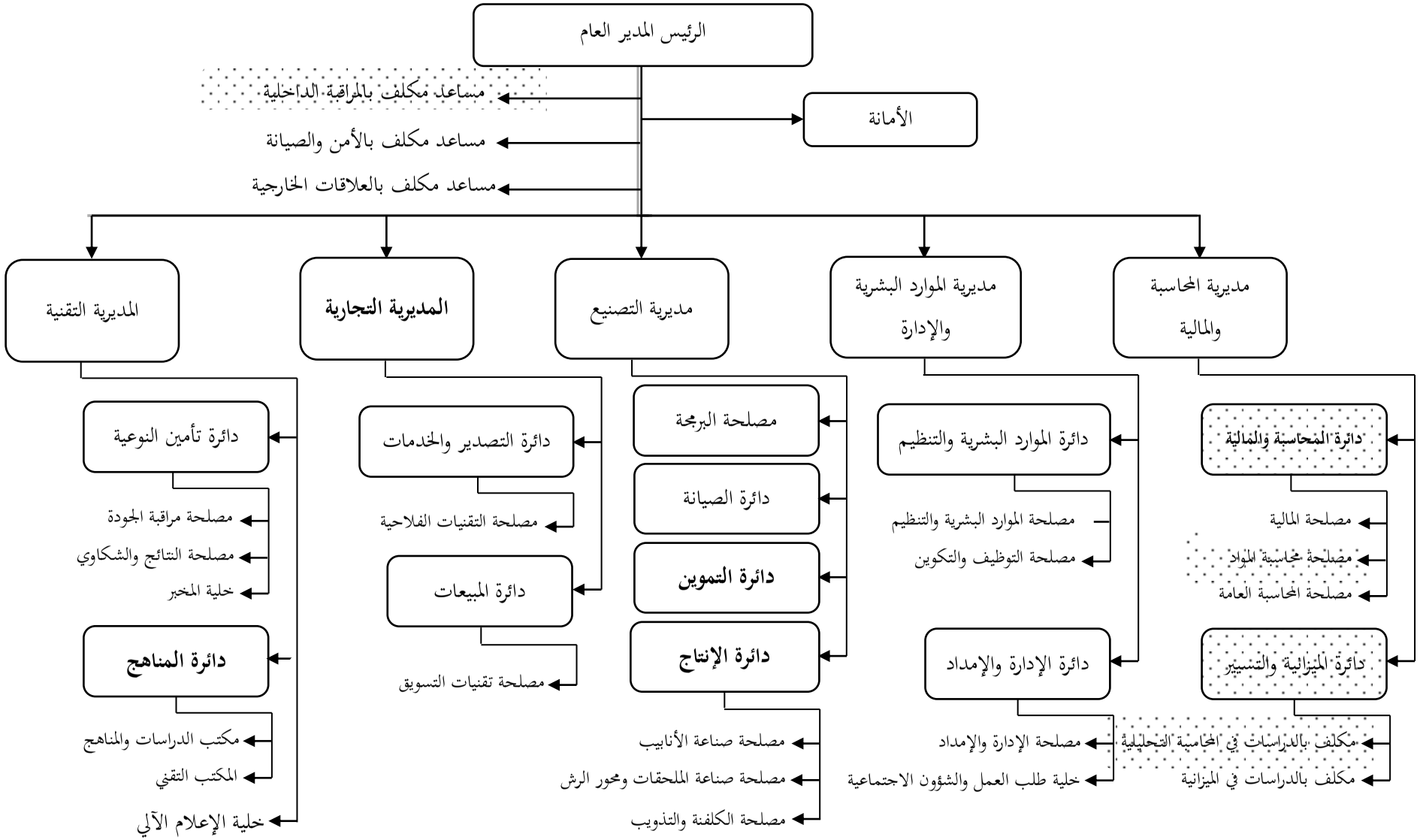
رابعا : الهيكل التنظيمي للشركة

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والترتيب السلمي الإداري للشركة، ويساعد على تحديد الاختصاصات والمسؤوليات والمهام، ويتكون الهيكل التنظيمي لشركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي الزراعي من مديريات تنقسم إلى دوائر ومصالح وخلايا، ويمكن توضيحه بالمخطط الموالي:

*عملية السقي بالمجاري (النظام القديم) تؤدي إلى ضياع ما بين 50% إلى 60%، في حين أنظمة السقي الحديثة تقوم على مبدأ الاقتصاد في المياه والاقتصاد في الوقت واليد العاملة، وتسمح بتغطية مساحة مسقية أكبر بكثير من المساحة التي يمكن تغطيتها بواسطة أنظمة السقي التقليدية.

**تتمثل أنظمة السقي الحديثة في : السقي بالمرشات، السقي بالجاذبية، السقي المحوري، البيوت البلاستيكية.

شكل رقم (IV –1) : الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: المديرية التجارية

حسب المخطط السابق تم تقسيم الشركة إلى مديرية عامة ومديريات مركزية نوجزها فيما يلي:

- **المديرية العامة:** وتتكون من الرئيس المدير العام وله مساعدين:
  - مساعد مدير مكلف بالمراقبة الداخلية؛
  - مساعد مدير مكلف بالأمن والصيانة؛
  - مساعد مدير مكلف بالعلاقات الخارجية؛
  - الأمانة.
- **المديريات المركزية:** وتنقسم الشركة إلى خمس (05) مديريات مركزية:

1- مديرية التصنيع: تعتبر مديرية التصنيع العمود الفقري للشركة وهي المسؤولة عن العملية الإنتاجية والتموين وصيانة التجهيزات، وتنقسم إلى:

أ- مصلحة البرمجة: وهي المسئولة عن برمجة نوع المنتوج وجميع ملحقاته، مما يؤدي إلى احترام مواعيد التسليم المتفق عليها.

ب- دائرة الصيانة: تسهر على صيانة الآلات والمعدات الإنتاجية وإصلاحها عند حدوث أي عطب أو خلل، بالإضافة إلى المتابعة المستمرة لمختلف الأعمال والاختلالات الكهربائية والميكانيكية وهذا بمساعدة كل من:

- مصلحة الصيانة؛
- مصلحة الوسائل العامة؛
- خلية مخزون قطع الغيار.

جـ- دائرة التموين: وتتكفل بشراء وتوفير كافة المواد الأولية الخاصة بالعملية الإنتاجية وقطع الغيار من السوق الداخلية أو الاستيراد، وتضم:

- مصلحة المشتريات؛
- مصلحة تسيير المخزون.

هـ- دائرة الإنتاج: وهي المسئولة عن إنتاج مختلف المنتجات وفقا للطلبيات المبرمجة، والإشراف على الشحن والتوضيب للمنتجات تامة الصنع، وتنقسم إلى:

- مصلحة صناعة الأنابيب: وهي مسؤولة عن تصنيع الأنابيب منذ دخول المواد الأولية إلى الورشات حتى خروجها على شكل منتوج تام أو نصف تام؛
- مصلحة صناعة الملحقات ومحور الرش: مسؤولة عن تصنيع كل الملحقات الخاصة بمنتوج الشركة؛
- مصلحة الكلفنة والتذويب.

2- المديرية التقنية: وهي مسؤولة عن تأمين النوعية والتخطيط الاستراتيجي وتطوير المنتجات والخدمات، وتنقسم إلى الدوائر التالية:

أ- دائرة تأمين النوعية: ويتمثل عمل هذه الدائرة في المراقبة العملية للمنتجات والسهر على احترام المعايير والمقاييس العالمية للمنتجات والخدمات التي تقوم بها الشركة، وتقوم أيضا بدراسة واستخدام جميع التطورات الإنتاجية والصناعية في السوق وتتفرع منها ما يلي:

- مصلحة مراقبة الجودة؛
- مصلحة النتائج والشكاوي؛
- خلية المخبر.

ب- دائرة المناهج: وهي مسؤولة عن عمليات التجديد والتغيير وحتى الإبداع في مجال الصناعات الميكانيكية والدراسات وتتفرع إلى:

- مكتب الدراسات والمناهج؛
- المكتب التقني.

ج- خلية الإعلام الآلي: ويتم على مستواها تخزين كل المعلومات الخاصة بالشركة ومعالجتها بصورة سريعة ودقيقة، ويتركز عملها على الشبكات المعلوماتية في الشركة.

3- المديرية التجارية: تعتبر من أهم المديريات في الشركة حيث تشرف على عدة مسؤوليات، كبيع المنتوج وتحديد استراتيجيات التسويق وكذا عمليات التصدير والخدمات، وتنقسم إلى الدوائر التالية:

أ- دائرة التصدير والخدمات: وتقوم بدراسة الطلبية المقدمة إلى الشركة وخدمات ما بعد البيع وعملية التصدير وتتفرع منها: مصلحة التقنيات الفلاحية.

ب- دائرة المبيعات: تقوم بجميع عمليات البيع، واستقبال العملاء، وتتفرع منها:مصلحة تقنيات التسويق.

4- مديرية المحاسبة والمالية: ترتكز مهام هذه المديرية في تسيير ومراقبة جميع العمليات المحاسبية للمحافظة على أموال الشركة،كما تقوم بمقارنة العمليات الإنتاجية مع البرامج المسطرة في الميزانية التقديرية وتضم كل من:

أ- دائرة المحاسبة والمالية: تقوم بدراسة وتحليل كل القرارات التي تتخذها الشركة في إطار مالي، وكذا تنفيذ العمليات المالية بعد التأكد من صحتها، وتتفرع إلى:

- مصلحة المالية؛
- مصلحة محاسبة المواد؛
- مصلحة المحاسبة العامة.

ب– دائرة الميزانية والتسيير: تقوم بمتابعة الحسابات التي لها علاقة بالنظام الداخلي للشركة، كما تقوم كذلك بتحضير الميزانية الختامية والميزانية التقديرية وتتفرع منها كل من:

- مكلف بالدراسات في المحاسبة التحليلية؛
- مكلف بالدراسات في الميزانية.

تجدر الإشارة أنه رغم وجود مكلف بالدراسات في المحاسبة التحليلية إلا أنه لا يوجد نظام تكاليف فعال كما أن الشركة لا تتعامل بشكل جدي مع مخرجاته المحاسبية.

5– مديرية الموارد البشرية والإدارة: ترتكز مسؤولية هذه المديرية على تنظيم وتسيير العمل داخل الشركة، حيث تقوم بعملية التنظيم والتوجيه والرقابة على العمال، وتضم الدوائر التالية:

أ– دائرة الموارد البشرية والتنظيم: ويتم على مستواها دراسة جميع الجوانب المتعلقة بالعمال والتنظيم الداخلي للشركة، وكذلك فيما يخص الاتفاقيات الجماعية، وتتفرع منها:

- مصلحة الموارد البشرية والتنظيم؛
- مصلحة التوظيف والتكوين.

ب– دائرة الإدارة والإمداد : وهي المسؤولة عن توفير عتاد الإدارة مثل: التجهيزات المكتبية وكذلك مسؤولة عن إمداد جميع الإدارات بالوثائق الإدارية، وهي مسؤولة أيضا على توفير وسائل النقل وكل ما يخص المطعم وتتفرع منها:

- مصلحة الإدارة والإمداد؛
- خلية طلب العمل والشؤون الاجتماعية.

المطلب الثاني : تشخيص الوضعية التنافسية للشركة

سنحاول في هذا المطلب اسقاط ما جاء في الجانب النظري المتعلق بالميزة التنافسية على الشركة، حيث سيتم دراسة الوضعية التنافسية للشركة أي تشخيص البيئة الخارجية والداخلية لها من خلال تحديد الفرص والتهديدات وكذا نقاط القوة والضعف (تحليل SWOT)، وسنحاول كذلك تطبيق نموذج القوى الخمس، وتحديد الاستراتيجيات التنافسية المعتمدة من قبل الشركة والمزايا التنافسية لها ومصادرها.

أولا : التشخيص الاستراتيجي للشركة

إن التشخيص الاستراتيجي –كما سبق الذكر– هو تحليل للمحيط الخارجي والداخلي للشركة، والمعبر عنه بتحليل SWOT ، والذي يُمكِّن الشركة من تحديد طبيعة الفرص والتهديدات التي تواجهها ونقاط القوة والضعف في أدائها، ويساعدها في تحليل موقفها التنافسي، من خلال تحديد العناصر الاستراتيجية التي تؤثر على اتجاهها ومستقبلها.

1– تشخيص البيئة الخارجية:

يتم تشخيص البيئة الخارجية للشركة –كما سبق الذكر– من خلال دراسة الثنائية فرص/ تهديدات؛ وسنحاول عرض أهم الفرص المتاحة والتهديدات المحتملة، وكذا كيفية تعزيز هذه الفرص وتجنب التهديدات استنادا للمعلومات المتاحة من قبل الشركة، والجدول الموالي يوضح أهم الفرص المتاحة وكيفية استغلالها.

جدول رقم (IV–1) : الفرص المتاحة وكيفية استغلالها

الفـــرص	كيف تستغل هذه الفرص ؟
▪ القوانين مرتبطة بالأسواق الحكومية.	▪ الأفضلية لـ 25% من المنتجات الوطنية في المناقصات. ▪ خصائص الأسواق دون تجاوز العروض gris à gris.
▪ سياسة الدولة الموجهة للاكتفاء الذاتي (الغذائي).	▪ برامج تشجيع الزراعة والمستثمرين في هذا القطاع (FNDA, ANDI, ANSEJ).
▪ طرح منتجات جديدة للسقي ذات مقاييس كبيرة.	▪ خلق سوق جديدة بهذه المقاييس.
▪ منتجات الشركة تستجيب للمعايير الدولية.	▪ إمكانية التصدير.

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمعلومات المديرية التجارية (مصلحة تقنيات التسويق).

رغم الفرص المتاحة أمام الشركة وامكانية استغلالها إلا أنها تواجه العديد من التهديدات نوجزها في الجدول الموالي.

جدول رقم (IV-2) : التهديدات المحتملة وكيفية تجنبها

التهـديـدات	كيف تتجنب هذه التهديدات؟
▪ المنافسة: – منافسة غير قانونية (السوق السوداء). – عدم تغطية كل تشكيلات أنظمة السقي. – المزايا الممنوحة من قبل المنافسين (نقل، تسهيل الدفع).	▪ الابلاغ عن الممارسات غير القانونية. ▪ محاولة تغطية كل التشكيلات خاصة مرشات. ▪ دراسة امكانية مواكبة المنافسة (ضمان النقل، الدفع بالأجل).
▪ المنتجات البديلة: (البلاستيكية)	▪ اظهار ضعف هذه المنتجات مقارنة بمزايا منتجات الشركة.
▪ سياسة الدولة: – تحرير السوق والسماح بالمنافسة الأجنبية (بناءً على الاتفاق مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة الدولية. – عدم استقرار السياسات الزراعية والصناعية (تغير الوزارات).	▪ محاولة التكيف مع الوسط التنافسي والعمل على تطوير المنتجات وفق معايير دولية. ▪ عدم المبالغة في قبول كل برامج الدعم المقدمة من قبل الدولة.
▪ عدم استقرار السوق.	▪ تعظيم الاستفادة من الفترات التي يكون فيها الطلب كبير، وضمان توفير المنتجات في كل وقت.
▪ انخفاض قيمة الدينار.	▪ تطبيق أسعار بيع ملائمة للانخفاض.

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمعلومات المديرية التجارية (مصلحة تقنيات التسويق).

بعد تشخيص البيئة الخارجية للشركة من خلال تحديد الفرص المتاحة أمامها وكيفية استغلالها والتهديدات المحتملة وكيفية إزالتها أو تخفيفها، تبيَّن أن عدد التهديدات المحتملة (08) يفوق عدد الفرص (04)، فالشركة مطالبة باستغلال كل الفرص المتاحة للحفاظ على مصداقية وصورة علامتها التجارية وذلك لتدعيم مركزها التنافسي والحفاظ على حصتها السوقية وزيادتها مستقبلا.

2- تشخيص البيئة الداخلية:

يتم تشخيص البيئة الداخلية للشركة من خلال دراسة الثنائية نقاط القوة/نقاط الضعف؛ وسنحاول عرض أهم نقاط القوة وكيفية تعزيزها، وكذا أهم نقاط الضعف وكيفية إزالتها أو تقليلها استنادا للمعلومات المتاحة من قبل الشركة، والجدول الموالي يوضح أهم نقاط القوة وكيفية تعزيزها.

جدول رقم (IV-3) : نقاط القوة وكيفية استغلالها

نقاط القوة	كيف تستفيد من هذه القوة ؟
▪ شهرة العلامة التجارية.	▪ المنتجات معروفة في السوق بجودتها مما لا يتطلب اشهار قوي لهذه المنتجات باستثناء المنتجات الجديدة المراد طرحها في السوق.
▪ الخبرة الطويلة في القطاع.	▪ تلبية احتياجات الزبائن بشكل أفضل بناءً على معرفة السوق.
▪ توفر وتنوع قنوات التوزيع المختصة على مستوى التراب الوطني مثل: (ONID, EDIMMA, Grossiste, etc).	▪ ضمان تعميم توزيع كل منتجات الشركة على كل نقاط البيع على مستوى التراب الوطني.
▪ أسعار تنافسية (التحكم بالتكاليف) خاصة المتعلقة بمنتج الرش المحوري (Pivot d'arrosage).	▪ الحصول على هامش تنافسي خاصة المتعلق بمنتج الرش المحوري (Pivot d'arrosage).
▪ المؤسسة الوحيدة في السوق التي تصنع منتجاتها بالحديد المكلفن.	▪ التحكم ببرنامج التصنيع ▪ احتكار المؤسسة لهذا المجال.
▪ منتج وطني عمومي.	▪ تحقيق ميزة الأولوية في الحصول على المناقصات الوطنية.
▪ خدمة الصيانة والتركيب.	▪ ضمان صيانة المنتجات. ▪ تركيب منتج الرش المحوري (Pivot d'arrosage). ▪ تعزيز خدمات الشركة من خلال التكوين وتوفير الوسائل الأساسية، مثل فريق التركيب، ومعدات النقل بأنواعها.
▪ تعميم استعمال نظام الاعلام الآلي واستعمال شبكة GPAO.	▪ سرعة تنفيذ العمليات. ▪ الاحتفاظ الآلي بالمعلومات. ▪ امكانية الوصول إلى أرشيف العمليات. ▪ توفر قاعدة بيانات.

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمعلومات المديرية التجارية (مصلحة تقنيات التسويق).

رغم امتلاك الشركة للعديد من نقاط القوة التي تميزها عن المنافسين، وكذا قدرتها على استغلالها، إلا أنها تعاني العديد من نقاط الضعف، سنحاول عرضها في الجدول الموالي.

جدول رقم (IV-4) : نقاط الضعف وكيفية تقليلها

نقاط الضعف	كيف تقلل هذا الضعف؟
▪ الشركة لا تغطي الطلب على بعض أنواع المنتجات.	▪ زيادة إنتاج المنتجات التي لا تلبي الطلب. ▪ تحسين المنتجات الموجودة (مرشات، محاور السقي).
▪ ضعف سياسة الاتصال.	▪ زيادة الميزانية المخصصة للاشهار والاتصال. ▪ استعمال وسائل فعالة للاتصال.
▪ ارتفاع سعر التكلفة بسبب ارتفاع سعر المواد الأولية خاصة الحديد والزنك، مما يؤثر على سعر البيع.	▪ تنويع الموردين. ▪ التفاوض في الأسعار. ▪ اختيار فترات الشراء. ▪ تخزين المواد المشتراة قدر الامكان.
▪ ارتفاع الأسعار مقارنة مع المنافسين خاصة المتعلقة بـ la rampe classique ♣	▪ إعلام الزبائن من خلال المجلات التقنية والمعارض بأن الخصائص التقنية لمنتجات الشركة تختلف عن منتجات المؤسسات المنافسة من حيث الجودة والسعر.

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمعلومات المديرية التجارية (مصلحة تقنيات التسويق).

بعد تشخيص البيئة الداخلية للشركة من خلال تحديد نقاط القوة وكيفية استغلالها ونقاط الضعف وكيفية إزالتها أو تقليلها، تبيَّن أن عدد نقاط القوة (08) يفوق عدد نقاط ضعفها (04)، فالشركة مطالبة كذلك باستغلال نقاط قوتها ومحاولة إزالة نقاط ضعفها أو تخفيفها، وذلك لمواجهة التهديدات المحتملة وتدعيم مركزها التنافسي وزيادة حصتها السوقية.

ثانيا : نموذج القوى الخمس

بعد تشخيص البيئة الداخلية والخارجية للشركة وفقا للجانب النظري، سنحاول في هذا العنصر فهم المحيط العام للمنافسة، من خلال محاولة تطبيق نموذج القوى الخمس لـ "Porter" كما يلي:

1- شدة المنافسة: يتميز هذا القطاع بشدة المنافسة، قلة المتنافسين، وارتفاع التكاليف الثابتة، وتجدر الإشارة أن البيئة التنافسية للشركة شهدت العديد من التغيرات، حيث أن الشركة قبل سنة 2010 كانت تنشط في سوق لاحتكار تام، ومع بداية سنة 2011 تميزت - البيئة التنافسية- بدخول بعض المنتجات الأجنبية المنافسة للسوق الجزائرية، وبعدها شهدت السوق الجزائرية تزايد دخول المنتجات الأجنبية لهذا القطاع، وكذا ظهور بعض المؤسسات الجزائرية المنافسة خاصة في منتجات الأنابيب.

♣ تشكيلة من الأنابيب المتصلة ببعضها، والمزودة بمرشات السقي.

2- تهديد الداخلين الجدد: يتميز هذا القطاع بجاذبية واضحة للمستثمرين للدخول إليه، إلا أن فرص الدخول غير متاحة أمامهم خاصة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، وذلك لوجود حواجز الدخول ومن أهمها اقتصاديات الحجم وارتفاع التكاليف الثابتة، أثر الخبرة، تميز المنتج، الولاء للعلامة التجارية، التكنولوجيا، احتكار قنوات التوزيع المختصة، الامتيازات الممنوحة لشركة أنابيب، أما بالنسبة للشركات الأجنبية فإن هذه الحواجز لا تشكل عائقا كبيرا بالنسبة لهم، وبالتالي فهم يشكلون تهديدا حقيقيا بالنسبة للشركة.

3- القوة التفاوضية للموردين: تتعامل الشركة مع العديد من المؤسسات الوطنية أهمها: مركب الحجار الذي يمولها بالحديد، أما أهم المؤسسات الأجنبية الموردة فتتمثل في مؤسسة البحرين، النمسا، ألمانيا التي تمولها بالألمنيوم، بالإضافة إلى فرنسا التي تمولها بالمواد الكيماوية، أما مادة الزنك والتي تعتبر أهم مادة أولية لهذه الصناعة فيتم استرادها عادة من شركة PRIMEX STEEL الألمانية بعد أن كانت تمولها مؤسسة ميتانوف الوطنية بالغزوات.

يمتلك الموردون نوعا ما قوة السيطرة على أسعار المواد الأولية، ويصعب على الشركة امتلاك مصادر المواد الأولية، لذا تلجأ الشركة دائما إلى تنويع مورديها واختيار الأسعار الملائمة لها وذلك بفتح مناقصات سواء وطنية أو دولية، أي أن قوة مساومة الموردين لا تشكل تهديدا لتوفر البدائل.

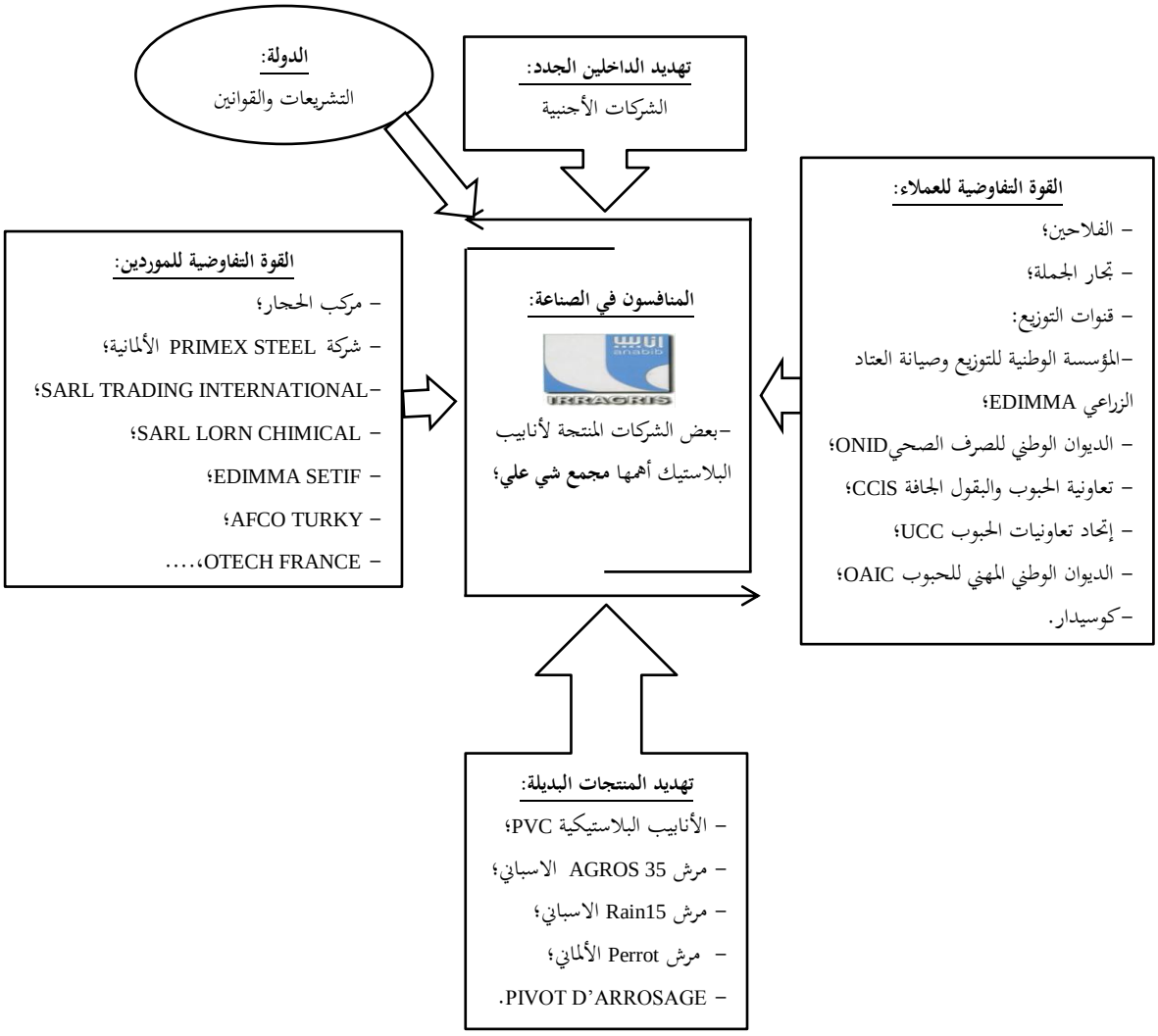
4- القوة التفاوضية للعملاء: إن منتجات الشركة موجهة للعديد من الزبائن وهم الفلاحين بصفة خاصة ووحدات التوزيع بصفة عامة، حيث تباشر المؤسسة عملية البيع وتسليم العتاد للزبائن القاطنين بالولاية وما جاورها، أما المناطق الأخرى فيتم التوزيع الداخلي من خلال المؤسسة العمومية الاقتصادية للتوزيع وصيانة العتاد الزراعي EDIMMA المتواجدة على مستوى ولاية قالمة، سطيف، قسنطينة، عنابة، والديوان الوطني للسقي وصرف المياه ONID المتواجد على مستوى كل من قسنطينة، قالمة، سكيكدة، الشلف، تيارت، عين الدفلى، بليدة، وذلك بهدف تغطية الطلب المحلي المتزايد، أما السوق العالمية فإن التعامل معها حاليا منعدم.

يمتلك العميل خيارات الشراء وذلك لوجود منتجات بديلة في السوق، لذا يحاول دائما أن يمارس قوة الضغط على الشركة، ونظرا لتميز منتجات الشركة وقيامها بتقديم خدمات ما بعد البيع وخدمة التوصيل والتركيب فإن قوة مساومة العميل تكون ضعيفة.

5- تهديد المنتجات البديلة: تقدم الشركات المنافسة منتجات بديلة تلبي احتياجات المستهلكين بأسلوب يشبه الأسلوب الذي تلبي به منتجات شركة أنابيب خاصة بالنسبة للأنابيب والمرشات، فهذه الشركات تمثل تهديدا تنافسيا كبيرا وتشكل قيدا على السعر الذي تفرضه شركة أنابيب مما يؤثر على ربحيتها، حيث تراجعت حصتها السوقية ابتداءا من سنة 2010.

تجدر الإشارة إلى وجود قوة سادسة –كما أشار "Austin" – تؤثر على هذا القطاع ألا وهي الحكومة من خلال تشريعاتها وقوانينها، حيث تساهم هذه القوانين والتي تنص جلها على تشجيع الاستثمار في القطاع الزراعي في استفادة الشركة من زيادة الطلب على منتجاتها من قبل المستثمرين هذا من جهة، ومن جهة أخرى استفادة شركة أنابيب من 25% من المناقصات.

شكل رقم (IV–2) : قوى المنافسة في بيئة الصناعة لشركة أنابيب



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا بمعلومات المديرية التجارية (مصلحة تقنيات التسويق).

بعد التعرف على المحيط العام للمنافسة، من خلال محاولة تطبيق نموذج القوى الخمس لـ "Porter" إضافة إلى القوة السادسة وفقا لـ "Austin"، تبيَّن لنا أن الشركة حاليا تواجه منافسة حادة أثرت على مبيعاتها الأساسية والمتمثلة في المرشات، الرش المحوري، والأنابيب، بسبب المنتجات البديلة، وسيتم عرض تطور مبيعات الشركة، والمؤسسات المنافسة لها والحصة السوقية لكل منها في العنصر الموالي.

ثالثا : الحصة السوقية للشركة

من خلال دراسة المحيط العام للمنافسة لاحظنا أن الشركة تنشط في سوق لاحتكار القلة (Oligopole) بعدما كانت مسيطرة تماما على السوق (الاحتكار التام Monopole)، وتبين لنا أن شركة أنابيب أمام منافسة قوية، وفيما يلي عرض تطور مختلف مبيعات الشركة، والمؤسسات المنافسة لها والحصة السوقية لكل منها.

1- السقي التقليدي (la rampe classique):

يستعمل فيها:

أ- أنابيب بأقطار مختلفة تستعمل إما للسقي أو جذب المياه، والجدول الموالي يوضحها:

جدول رقم (IV-5) : أنـــــواع الأنـــــابيب

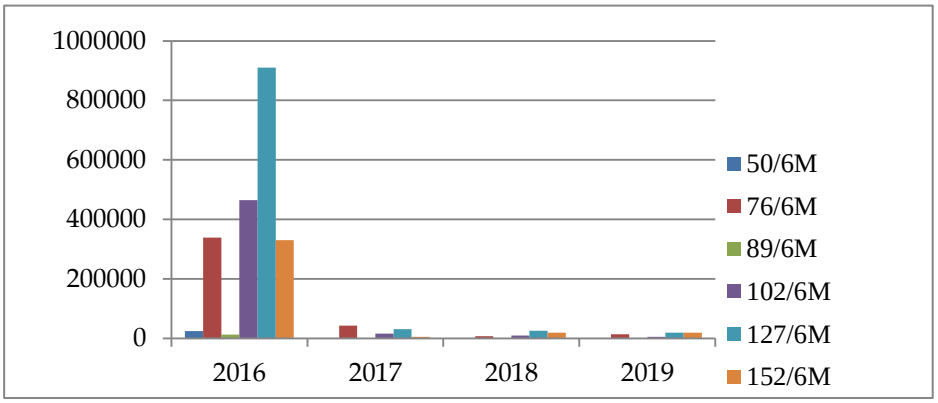
نوع الأنبوب	50/6M	76/6M	89/6M	102/6M	127/6M	152/6M
درجة المقاومة	2 Ω	3 Ω	3 Ω 1/2	4 Ω	5 Ω	6 Ω

المصدر: المديرية التجارية.

الأنابيب من نوع (50/6M) و (76/6M) تستعمل لسقي النباتات، أما باقي الأنابيب (89/6M)، (102/6M)، (127/6M)، (152/6M) فتستعمل لجذب المياه.

تجدر الإشارة إلى أن مبيعات الأنابيب بمختلف أنواعها تراجعت في السنوات الأخيرة بسبب زيادة الطلب على الأنابيب البلاستيكية خاصة الأنابيب من نوع PVC خاصة المنتجة من قبل شركة شي علي، والشكل الموالي يوضح عدد الوحدات المباعة للفترة 2016-2019:[1]

شكل رقم (IV-3) : مبيعات الشركة من الأنابيب للفترة 2016-2019



المصدر:من إعداد الطالبة بالاستناد إلى بيانات المديرية التجارية.

[1] الملحق رقم: (01)، الملحق رقم: (02)، الملحق رقم: (03)، الملحق رقم: (04).

نلاحظ من الشكل رقم (**IV-3**) انخفاض ملحوظ ومستمر ومتزايد لمبيعات كل أنواع الأنابيب خلال الفترة 2016- 2019 باستثناء النوع (152/6M)، ويرجع سبب انخفاض المبيعات إلى ارتفاع أسعار البيع مقارنة مع المنتجات البديلة (الأنابيب البلاستيكية) وذلك لارتفاع أسعار المواد الأولية من جهة وانخفاض قيمة العملة من جهة أخرى، وكذلك للمزايا الأخرى التي تمتاز بها الأنابيب البلاستيكية.

كما نلاحظ ارتفاع ملحوظ لمبيعات الأنبوب نوع (152/6M) الذي يستعمل لجذب المياه – مقارنة مع باقي الأنواع – ، حيث ارتفع الطلب عليه سنة 2018، إذ حقق معدل نمو يقدر بـ (2.68)، وتزايد الطلب عليه في سنة 2019 حيث حققت الشركة معدل نمو قدر بـ (0.03)، في حين قُدِّر معدل نمو مبيعاته سنة 2017 بـ (-0.98).

قامت الشركة بالتركيز على هذا النوع من الأنابيب؛ حيث اعتمدت فلسفة التسيير الكلاسيكي للتكاليف إذ قامت بتخفيض سعر بيعه من 6315.46 دج إلى 6192.12 دج سنة 2018، [1] بدل التركيز على تخفيض تكاليفه – رغم المزايا التي يمتلكها هذا المنتج مقارنة بالمنافسين والمتمثلة في درجة مقاومته وطول مدة حياته التي تصل إلى غاية 10سنوات – وهذا ما أدى بها إلى البيع بسعر أقل من التكاليف لتتمكن من مواجهة المنافسة والبقاء في السوق، وفيما يلي المنتجات الوطنية المنافسة (الأنابيب) للشركة وخصائصها.

جدول رقم (IV-6) : المؤسسات المنافسة وخصائص منتجاتها

اسم الشركة	طبيعة المؤسسة	طبيعة المنتجات	السعر (دج)	الجودة
شركة CHIALI	وطنية (سطيف)	مصنعة	6000	جودة عالية جدا وسعر جد مرتفع
مؤسسة Tuboplast	وطنية (واد السمار)	مصنعة	1000-800	جودة عالية وسعر مقبول
شركة Plastgroupe	وطنية (وهران)	مستوردة	1000-800	جودة مقبولة وسعر منخفض
مؤسسة Alyaplast	وطنية (وهران)	مستوردة	6000	جودة عالية جدا وسعر مرتفع
مؤسسة SARL Maprotube	وطنية (سطيف)	مستوردة	3000	جودة ضئيلة سعر منخفض
شركة النور لصناعة الأنابيب البلاستيكية	وطنية (سطيف)	مستوردة	3000	جودة ضئيلة سعر منخفض
شركة سطيف بايب	وطنية (سطيف)	مستوردة	3000	جودة ضئيلة سعر منخفض

المصدر: بالاعتماد على: – المديرية التجارية،

– موقع السوق العربي الالكتروني http://www.earabicmarket.com تم تصفحه في 2019/05/08.

[1] الملحق رقم: (02)، الملحق رقم: (03).

تجدر الإشارة إلى أن كل المنتجات البديلة مصنوعة من البلاستيك بأنواعه المختلفة في حين أن أنابيب الشركة مصنوعة من الحديد المكلفن، كما أن شركة شي علي تستحوذ على السوق فيما يخص الأنابيب وذلك لجودة منتجاتها المصنوعة من البلاستيك نوع PVC، في حين لا تشكل باقي المؤسسات حصة سوقية معتبرة.

ب- مرشات بأنواع مختلفة تُصنع إما من الزمك أو النحاس أو الحديد المكلفن، سيتم التفصيل فيها في المبحث الثاني.

يمكن تلخيص أهم المؤسسات المنافسة في مجال السقي التقليدي وحصصها السوقية المعطاة من قبل المديرية التجارية في الجدول الموالي:

جدول رقم (IV-7) : المؤسسات المنافسة وحصصها السوقية

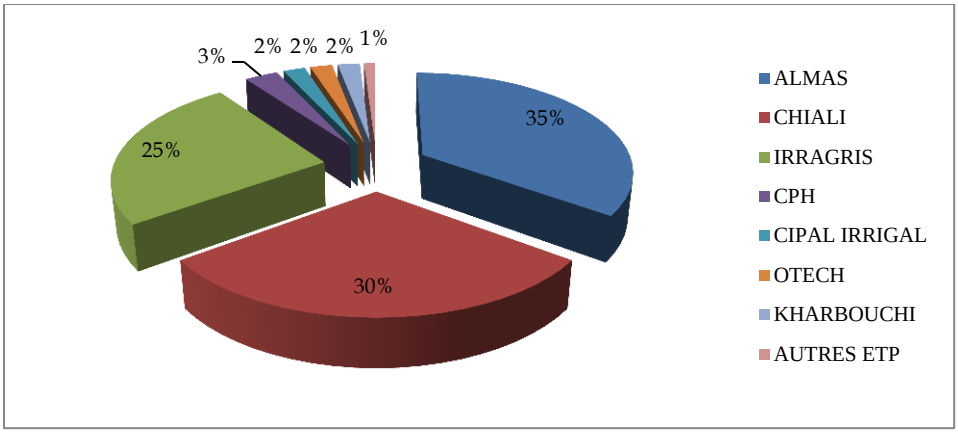
اسم الشركة	طبيعة المؤسسة	طبيعة المنتجات	الحصة السوقية
شركة ALMAS	تركية	مستوردة	%35
شركة CHIALI	وطنية (سطيف)	مصنعة	%30
شركة IRRAGRIS	وطنية (برج بوعريريج)	مصنعة	%25
شركة CPH	وطنية (واد سوف)	مصنعة	%03
مؤسسة CIPAL IRRIGAL	وطنية (بومرداس)	مصنعة	%02
شركة OTECH	فرنسية	مستوردة	%02
مؤسسة KHERBOUCHE	وطنية (تلمسان)	مصنعة	%02
مؤسسات أخرى♣	وطنية/أجنبية	/	%01

المصدر: المديرية التجارية.

تجدر الإشارة إلى تراجع الحصة السوقية لشركة أنابيب حيث كانت تستحوذ على حصة 90% من السوق سنة 2010 لتصل إلى 25% سنة 2019، ويمكن ترجمة الحصص السوقية للمؤسسات المنافسة في الشكل الموالي:

♣ المؤسسات المذكورة في جدول رقم (IV-6) باستثناء شركة شي علي.

شكل رقم (IV –4) : الحصـــة الســوقيــة للسقي التقليدي



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لما سبق.

تواجه شركة أنابيب منافسة شديدة من قبل شركة ALMAS التركية وشركة CHIALI الجزائرية إلا أنه بامكانها زيادة حصتها السوقية من خلال استغلال نقاط قوتها والفرص المتاحة أمامها سابقة الذكر، وكذا استغلال الخصائص المميزة لمنتجاتها والترويج لها؛ إذ أن منتجـات شركة أنابيب تختلف وتتميز عن المنتجات المنافسة (البديلة) فيما يلي:

- مدة حياة المنتجات 10سنوات؛
- كفاءة المرشات حيث بامكانها سقي 12مم/ساعة؛
- ثقل المنتجات الحديدية وصعوبة نقلها؛
- سعر بيع منتجات الشركة 3 أضعاف سعر بيع المنتجات البلاستيكية.

في حين تتميز المنتجات البلاستيكية بـ:

- مدة حياة المنتجات 02 سنتين؛
- المرشات بامكانها سقي 04 مم/ساعة فقط.

2– الرش المحوري (Pivot d'arrosage):

يتكون الرش المحوري من أحجام مختلفة لسقي مساحات مختلفة، تتمثل في:

أ– الرش المحوري المصغر (Mini Pivot): لسقي 01هكتار؛

ب– الرش المحوري (Pivot): لسقي 04، 10، 15، 20، 25، 30، 40، 50هكتار.

يتم تصنيع 60% من أجزائه داخل المؤسسة، أما 40% من أجزائه المتمثلة في العجلات، المحرك، والهيكل فيتم استرادها.

يمكن تلخيص أهم المؤسسات المنافسة في مجال الرش المحوري وحصصها السوقية المعطاة من قبل المديرية التجارية في الجدول الموالي:

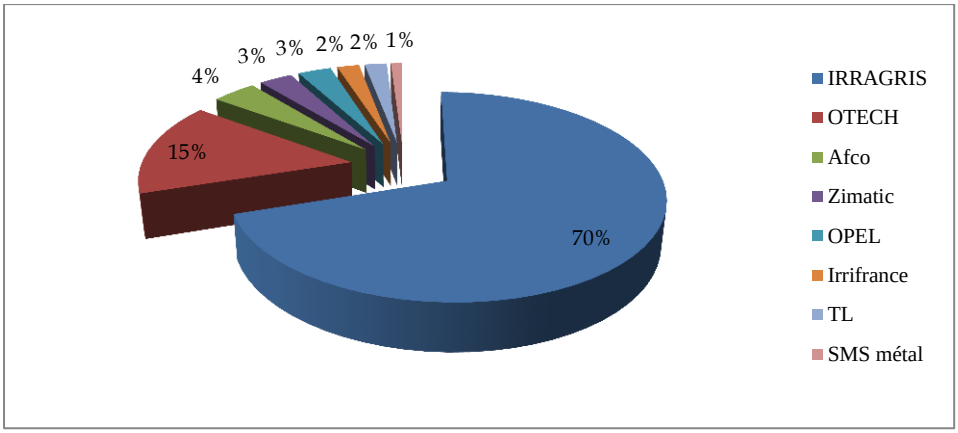
جدول رقم (IV-08) : المؤسسات المنافسة وخصائص منتجاتها

اسم الشركة	طبيعة المؤسسة	طبيعة المنتجات	الحصة السوقية
شركة IRRAGRIS	وطنية (برج بوعريريج)	مصنعة	%70
شركة OTECH	فرنسية	مستوردة	%15
شركة Afco	تركية	مستوردة	%04
شركة Zimatic	أمريكية	مستوردة	%03
شركة OPEL	إيطالية	مستوردة	%03
شركة Irrifrance	فرنسية	مستوردة	%02
شركة TL	أمريكية	مستوردة	%02
شركة SMS métal	اسبانية	مستوردة	%01

المصدر: المديرية التجارية.

يمكن ترجمة الحصص السوقية للمؤسسات المنافسة في الشكل الموالي:

شكل رقم (IV-5) : الحصـــة الســوقيــة لمحاور الرش



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لما سبق.

تستحوذ شركة أنابيب على أكبر حصة من السوق (70%) حيث تعتمد الشركة استراتيجية الريادة (السيطرة) بالتكاليف بخصوص هذا النوع من منتجاتها دون اهمال الجودة، في حين تتميز منتجات الشركة الأمريكية Zimatic والشركة التركية Afco بجودة عالية جدا مع أسعار جد مرتفعة، أما شركة OTECH الفرنسية فتتميز بجودة أقل وسعر مقبول نسبيا.

3- البيوت البلاستيكية (Pivot d'arrosage):

يتم السقي في البيوت البلاستيكية بواسطة مواسير مذرية تامة الدوران مركبة على أنابيب سهلة التوصيل، وتخلق المواسير المذرية ضبابا من الماء يوفر للنباتات الحساسة تموينا معتدلا بالرطوبة، فهو بذلك يوفر المزايا التالية:

- إمكانية التشغيل بضغط منخفض؛
- إقتصاد الماء؛
- سقي منسجم مع تغطية التربة بنسبة 200%؛
- إقتصاد الوقت واليد العاملة.

يستحوذ الحدادين (les soudeurs) على سوق البيوت البلاستيكية، إذ لا تتعدى الحصة السوقية لشركة أنابيب نسبة 10% ويتم إنتاجها تحت الطلب.

المطلب الثالث : واقع تسيير التكاليف بالشركة

سنحاول في هذا المطلب دراسة الوضعية التكاليفية للشركة من خلال عرض ملخص بتطور التكاليف الاجمالية للشركة وكذا تطور التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف الثابتة والمتغيرة لفهم سلوكها، خلال خمس سنوات الأخيرة أي خلال السنوات من 2015 إلى 2019، ثم كيفية تسيير التكاليف بها وذلك بشرح الطريقة المعتمدة من قبل الشركة في حساب تكاليفها.

أولا : تحليل الوضعية التكاليفية

سنقوم بدراسة تطور التكاليف الاجمالية للشركة خلال السنوات من 2015 إلى 2019 لمحاولة فهم سلوك التكاليف، والجدول الموالي يوضح ذلك: [1]

جدول رقم (IV-9) : تطور التكاليف الاجمالية للسنوات 2015 – 2019:

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019
التكاليف الاجمالية	1 221 851 848,29	1 264 399 150,80	1 106 264 723,69	1 192 362 842,06	1 049 884 590,00
معدل النمو (%)	-	0.03	-0.13	0.08	-0.12

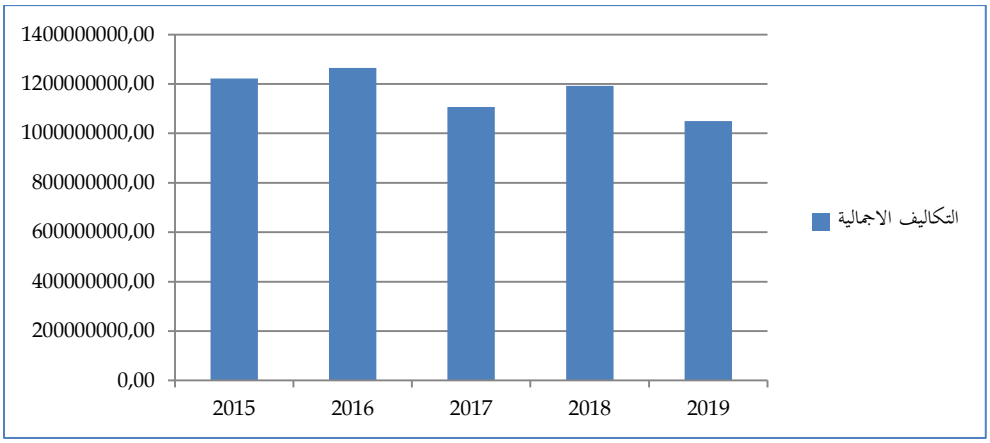
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جداول حسابات النتائج للسنوات 2015 – 2019.

نلاحظ من الجدول أعلاه ارتفاع التكاليف الاجمالية في سنة 2016، حيث قُدِّر معدل النمو بـ 03%، وهذا ما يفسر الانخفاض المسجل في النتيجة الصافية المحققة خلال هذه السنة، أما في سنة 2017 فقد انخفضت التكاليف بشكل ملحوظ بمعدل 13%، ويرجع سبب هذا الانخفاض إلى انخفاض الإنتاج، ورغم هذا

[1] الملحق رقم: (05)، الملحق رقم: (06)، الملحق رقم: (07).

الانخفاض إلا أن الشركة سجلت خسارة معتبرة لانخفاض رقم الأعمال لترتفع التكاليف الاجمالية من جديد سنة 2018 بمعدل نمو قُدِّر بـ 08%، مما أدى إلى تحقيق خسارة معتبرة قدرت بـ (97097106,46دج)، وهذا راجع إلى ارتفاع الأجور من جهة وانخفاض الانتاجية من جهة أخرى، لتنخفض التكاليف من جديد في سنة 2019 بمعدل 12% لنفس الأسباب المذكورة سابقا، والشكل الموالي يوضح تطور التكاليف الاجمالية.

شكل رقم (IV-6) : تطور التكاليف الاجمالية للسنوات 2015 – 2019:



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لما سبق.

حاولنا الحصول على معطيات حول تطور التكاليف الاجمالية المباشرة وغير المباشرة وكذا تحديد التكاليف الاجمالية الثابتة والمتغيرة لفهمٍ أكثر لسلوك التكلفة، إلا أنه تعذر علينا الحصول على هذه المعلومة.

ثانيا : تسيير التكاليف بالشركة

1- طريقة تسيير التكاليف:

تمتلك الشركة برنامجا خاصا بحساب التكاليف يسمى "GPAO"* تم اقتناءه سنة 2004 إلا أنها لا تستغله بصورة جيدة، لصعوبة تطبيقه حسب تصريحات موظفي دائرة المحاسبة والمالية وذلك لما يتطلبه من جهد ووقت، في حين تستخدم برنامجا آخرا بصفة دائمة يسمى "GEPRO"**-تم استعماله ابتداء من 2006- خاص بحساب التكاليف، إذ يسمح بتحديد التكلفة الوحدوية للمواد الأولية سواء الفعلية أو المعيارية.

*Gestion de Production Assistée par Ordinateur.
**GEstion de PROduction.

رغم تعدد تصنيفات التكاليف التي تم التطرق إليها في الجانب النظري وأهميتها، إلا أن الشركة لا تعتمد سوى التصنيف حسب العلاقة بموضوع التكلفة (السلعة المنتجة)، أي تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، والتصنيف حسب عامل الزمن، أي تكاليف فعلية ومعيارية وذلك بهدف تحديد تكلفة المنتجات النهائية.

تعتمد الشركة في تسيير تكاليفها على طريقة التكاليف الكلية، تجدر الإشارة إلى أن الشركة تهتم في الآونة الأخيرة بتحديد تكلفة منتجاتها بدقة نظرا لما تعانيه من شدة المنافسة؛ حيث عينت خبيرا محاسبيا، اقترح عليها الاستمرار في اعتماد طريقة التكاليف الكلية على اعتبار أنها غير مكلفة.

كما تعتمد الشركة طريقة التكاليف المعيارية إلا أنها لا تقوم بالبحث عن أسباب الانحرافات ولا بعملية تصحيحها ما لم تكن تكلفة المنتج المباشرة أكبر من سعر بيعه، مما يؤثر سلبا على ربحية الشركة نتيجة إضاعة فرصة تخفيض تكاليف العديد من المنتجات، أي إضاعة ميزة التكلفة أقل.

سنحاول ابراز كيفية حساب سعر التكلفة على مستوى الشركة؛ وقد تم اختيار منتج أنبوب نوع (152/6m) لحساب تكاليفه نظرا لتركيز الشركة على هذا المنتج الذي يتعرض لمنافسة شديدة بسبب المنتجات البديلة (الأنابيب البلاستيكية) مما أدى إلى تراجع مبيعاته –كما سبق الذكر – هذا من جهة، ومن جهة أخرى لتمكننا من الحصول على البيانات التكاليفية المتعلقة به، وفيما يلي مختصر لمراحل تصنيع منتج أنبوب نوع (152/6m)، وكذا خطوات حساب سعر تكلفته.

2– مراحل تصنيع المنتج:

يمر إنتاج المنتج أنبوب (152/6m) عبر عدة مراحل وهي:

أ– مرحلة التصنيع: وتضم المراحل التالية:

– مرحلة إنتاج التوصيلات:

يتم في هذه المرحلة تذويب كل من سبائك الزنك والألمنيوم وسقلها في قوالب خاصة لتأخذ في الأخير شكل توصيلات ما بين الأنابيب الحديدية؛

– مرحلة تقطيع لفافات الحديد:

حيث تقوم الآلة بتقطيع اللفافات حسب الحجم والمواصفات المطلوبة، والتي تمت برمجتها من طرف المصلحة التقنية؛

– مرحلة التلحيم:

وفيها تمر القطع الحديدية على آلات مبرمجة لإنتاج ملحقات الأنبوب والصمامات وكذا تلحيم كافة القطع الحديدية وهذا دائما حسب المواصفات التقنية؛

ب– مرحلة تركيب الملحقات:

بعد خروج المنتج في شكل أنبوب يتم إدخاله إلى ورشة تركيب الملحقات حيث تضاف إليه مجموعة من الملحقات ليصبح منتج تام الصنع؛

ج– مرحلة الكلفنة:

تعتبر مرحلة الكلفنةآخر مرحلة، ويتم فيها معالجة الأنابيب والتوصيلات المصنوعة من الحديد بوضعها في أحواض الزنك، والذي له فعالية ضد الصدأ ونزع الشوائب المختلفة.

3– حساب سعر تكلفة منتج أنبوب (152/6m):

يتم حساب التكاليف حسب تصريحات موظف دائرة المحاسبة والمالية –كما سبق الذكر– باعتماد طريقة التكاليف الكلية باستعمال برنامج "GEPRO"، وسنحاول ابراز طريقة عمل هذا البرنامج وفق الخطوات التالية:

أ– تحديد تكلفة شراء المواد المباشرة:

لإنتاج وحدة واحدة من أنبوب نوع (152/6m) تستعمل المؤسسة العديد من المواد الأولية مثل: الزنك، الحديد، حمض الكبريت، ثاني أكسيد الكربون،...إلخ، حيث يقوم مسؤول المشتريات بتوفير هذه المواد سواء من الأسواق المحلية أو الخارجية، وتحسب تكلفة شراء المواد وفق ما يلي:

– في حالة ما إذا كان المورد من الجزائر:

تكلفة الشراء = سعر الشراء + مصاريف الشراء

– في حالة ما إذا كان المورد من خارج الجزائر:

تكلفة الشراء = سعر الشراء + مصاريف النقل البحري أو الجوي + مصاريف التأمين على الباخرة أو الطائرة + مصاريف الجمارك

إن تكلفة المواد المستوردة تكون مرتفعة وذلك لدخول عدة مصاريف أخرى وهذا مقارنة مع تكلفة المواد المشتراة من داخل الوطن، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تدني قيمة العملة الوطنية مقارنة مع عملة الدولار والأورو، مما سيؤدي إلى ارتفاع تكلفة الشراء ومن ثم ارتفاع سعر تكلفة المنتجات المصنعة.

يتم الحصول على التكلفة الوحدوية لهذه المواد باستخدام برنامج "GEPRO" وفقا لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة المعتمدة من طرف الشركة، انطلاقا من تكلفة شراء مختلف المواد (فواتير الشراء)، وذلك بإدخال رمز المادة المراد معرفة تكلفتها، والجداول التالية توضح بطاقة المخزون لكل مادة.

- **بطاقة المخزون للمادة (FIL A SOUDER ESD 56 1.0):**

جدول رقم (IV–10) : بطاقة المخزون للمادة (FIL A SOUDER ESD 56 1.0)

Code : 02 010 0032

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	1005	200.35	201 354.78
المدخلات	9000		1 987 980.82
المخرجات	10 005		2 189 335.60
مخزون آخر المدة	00	**218.82**	00

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

تجدر الإشارة إلى أن المادة (FIL A SOUDER ESD 56 1.0) يتم استيرادها وهو ما يعكس ارتفاع سعرها مقارنة مع المواد الأخرى.

- **بطاقة المخزون للمادة (P3-T714 AGENT DE NETTOYAGE):**

جدول رقم (IV–11) : بطاقة المخزون للمادة (P3-T714 AGENT DE NETTOYAGE)

Code : 02 010 0029

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	3500	51.31	179 593.22
المدخلات	00		00
المخرجات	00		00
مخزون آخر المدة	3500	**51.31**	179 593.22

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (09).

تجدر الإشارة إلى أن المادة (P3-T714 AGENT DE NETTOYAGE) تم شرائها وتخزينها منذ سنة 2018 أي أن الشركة لم تقم خلال سنة 2019 بأي عملية شراء لهذه المادة.

- **بطاقة المخزون للمادة (ZINKSPARIT L NÏ 224):**

جدول رقم (IV–12) : بطاقة المخزون للمادة (ZINKSPARIT L NÏ 224)

Code : 02 010 0033

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	9000	236.24	2 126 157.74
المدخلات	00		00
المخرجات	00		00
مخزون آخر المدة	9000	**236.24**	2 126 157.74

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (10).

تجدر الإشارة إلى أن المادة (ZINKSPARIT L NÏ 224) تم شرائها وتخزينها منذ سنة 2018 أي أن الشركة لم تقم خلال سنة 2019 بأي عملية شراء لهذه المادة المستوردة؛ وهو ما يعكس ارتفاع سعرها مقارنة مع المواد الأخرى.

- **بطاقة المخزون للمادة (ACIDE SULFURIQUE H2 SO4-95%):**

جدول رقم (IV–13) : بطاقة المخزون للمادة (ACIDE SULFURIQUE H2 SO4-95%)

Code : 02 010 0086

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	11 100	54.01	599 488.65
المدخلات	00		00
المخرجات	11 100	**54.01**	599 488.65
مخزون آخر المدة	00		00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (11).

هذه المادة تم تخزينها منذ سنة 2018 أي أن الشركة لم تقم خلال سنة 2019 بأي عملية شراء.

- **بطاقة المخزون للمادة (ACIER ROND Ø 10 mm):**

جدول رقم (IV–14) : بطاقة المخزون للمادة (ACIER ROND Ø 10 mm)

Code : 02 060 0404

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	1238	53.25	65 924.70
المدخلات	6000		313 187.25
المخرجات	4 238		221 977.96
مخزون آخر المدة	3000	**52.38**	157 133.99

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (12).

- **بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAF 1.00 × 970 mm F12 T3):**

جدول رقم (IV–15) : بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAF 1.00 × 970 mm F12 T3)

Code : 02 060 2480

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	394 054	83.14	32 760 131.92
المدخلات	405 760		32 487 990
المخرجات	778 114		63 477 855.03
مخزون آخر المدة	21 700	**81.58**	1 770 266.89

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (13).

- **بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 4.00 × 1040 mm):**

جدول رقم (IV–16) : بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 4.00 × 1040 mm)

Code : 02 060 3479

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	211 320	72.65	15 325 673.54
المدخلات	54 960		3 940 058.44
المخرجات	187 415		13 578 741.79
مخزون آخر المدة	78 865	**72.45**	5 713 990.19

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (14).

تجدر الإشارة إلى أن الشركة استعملت المادة (F. ACIER LAC 4.00 × 1040 mm) ذات الرمز (Code : 02 060 3479) في العملية الانتاجية؛ والمتوفرة في مخازنها محل المادتين:[1]

- (F. ACIER LAC 4.00 × 1250 mm) ذات الرمز (Code : 02 060 3451)؛
- (F. ACIER LAC 4.00 × 1000 mm) ذات الرمز (Code : 02 060 3450).

- **بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 2.50 × 1230 mm):**

جدول رقم (IV–17) : بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 2.50 × 1230 mm)

Code : 02 060 3462

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	50 100	71.57	3 585 694.97
المدخلات	169 820		12 171 019.44
المخرجات	103 510		7 416 230.94
مخزون آخر المدة	116 410	**71.65**	8 340 483.47

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (17).

[1] الملحق رقم: (15)، الملحق رقم: (16).

- **بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 2.00 × 1010 mm):**

جدول رقم (IV–18) : بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 2.00 × 1010 mm)

Code : 02 060 3467

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	103 900	57.64	5 988 984.73
المدخلات	00		00
المخرجات	00		00
مخزون آخر المدة	103 900	**57.64**	5 988 984.73

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (18).

هذه المادة تم تخزينها منذ سنة 2018 أي أن الشركة لم تقم خلال سنة 2019 بأي عملية شراء.

- **بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 3.50 × 1010 mm):**

جدول رقم (IV–19) : بطاقة المخزون للمادة (F. ACIER LAC 3.50 × 1010 mm)

Code : 02 060 3476

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	170 351	73.72	12 557 641.95
المدخلات	00		00
المخرجات	00		00
مخزون آخر المدة	170 351	**73.72**	12 557 641.95

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (19).

هذه المادة تم تخزينها منذ سنة 2018 أي أن الشركة لم تقم خلال سنة 2019 بأي عملية شراء.

- **بطاقة المخزون للمادة (ZINC/ ZINC ELECTROLITIQUE):**

جدول رقم (IV–20) : بطاقة المخزون للمادة (ZINC/ ZINC ELECTROLITIQUE)

Code : 02 064 0050

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	329 802	418.64	138 066 700.74
المدخلات	273 701		111 883 625.71
الاسترداد	170 797		70 738 282.83
المخرجات	661 743		274 071 344.92
مخزون آخر المدة	112 557	**414.17**	46 617 264.36

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (20).

- **بطاقة المخزون للمادة (ARGON-OXYDE DE CARBON):**

جدول رقم (IV–21) : بطاقة المخزون للمادة (ARGON-OXYDE DE CARBON)

Code : 02 066 0041

البيان	الكمية (كلغ)	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	670.91	846.58	567 976.07
المدخلات	10 922.27		9 278 684.02
المخرجات	10 938.98		9 291 015.73
مخزون آخر المدة	654.20	**849.35**	555 644.36

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (21).

ب– تحديد تكلفة الإنتاج:

تقسم الشركة تكلفة الإنتاج إلى تكاليف مباشرة تتمثل في تكلفة المواد الأولية سابقة الذكر، واليد العاملة المباشرة والاهتلاكات المباشرة، إضافة إلى تكاليف غير مباشرة تتمثل كذلك في المواد الأولية واليد العاملة والاهتلاكات ومصاريف أخرى، وفيما يلي تفصيلها.

- **تكاليف الإنتاج المباشرة:**

– تحديد تكلفة المواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية:

لإنتاج 23 935 وحدة من المنتج أنبوب نوع (152/6m) تم استهلاك المواد الأولية سابقة الذكر، والجدول الموالي يوضحها:

جدول رقم (IV–22) : تكلفة المواد الأولية المستهلكة في العملية الإنتاجية

البيان	الكمية	ت.و.م	التكلفة الاجمالية	تكلفة الوحدة
P3-T714 AGENT DE NETTOYAGE	158	51.31	8 105.86	0.34
FIL A SOUDER ESD 56 1.0	2 082	218.82	455 667.37	19.04
ZINKSPARIT L NÏ 224	3 717	236.24	878 128.07	36.69
ACIDE SULFURIQUE H2 SO4-95%	13 571	54.01	732 950.22	30.62
ACIER ROND Ø 10 mm	1 843	52.38	96 532.39	4.03
F. ACIER LAF 1.00 × 970 mm	541 410	81.58	43 854 594.26	1 832.24
F. ACIER LAC 4.00 × 1000 mm	111 441	72.45	8 073 926.53	337.33
F. ACIER LAC 4.00 × 1250 mm	16 276	72.45	1 179 181.71	49.27
F. ACIER LAC 2.50 × 1230 mm	42 844	71.65	3 069 747.52	128.25
F. ACIER LAC 2.00 × 1010 mm	886	57.64	51 047.30	2.13
F. ACIER LAC 3.50 × 1010 mm	52 178	73.72	3 846 390.15	160.70
ZINC/ ZINC ELECTROLITIQUE	117 282	414.17	48 573 990.87	2 029.41
ARGON-OXYDE DE CARBON	2 034	849.35	1 727 981.34	72.19
Eau indust. (A.D.Eaux). M^3	2 130	0.01	21.30	0.00
Electricité (Sonelgaz). KW	253 900	0.17	43 163.01	1.80
Gaz indust. (Sonelgaz). BAR	124 989	0.18	22 497.94	0.94
تكلفة المواد الأولية				**4 704.99**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (22).

تم حساب تكلفة الوحدة الواحدة بالعلاقة التالية:

تكلفة الوحدة الواحدة = التكلفة الاجمالية / عدد المنتجات

يعتبر الماء والكهرباء والغاز من المواد المباشرة الداخلة في صنع المنتج أنبوب نوع (152/6m)، وقد تم اهمال تكلفة الماء نظرا لضآلتها، كما تعذر علينا الحصول على معلومات دقيقة تبين كيفية تحديد الكمية وكذا التكلفة الوسطية المرجحة الموافقة لها؛ حيث ذكر المحاسب أنها مستندة لبيانات معيارية قديمة لم يتم تحديثها لأن قيمتها ضئيلة لا تستدعي البحث فيها.

كما تم اعتماد التكلفة الوسطية المرجحة للمادة (F. ACIER LAC 4.00 × 1040 mm) والتي حلت محل المادتين (F. ACIER LAC 4.00 × 1250 mm)، (F. ACIER LAC 4.00 × 1000 mm) كما سبق الذكر. وتجدر الإشارة كذلك إلى أن هذه المادة تؤدي دور المادتين السابقتين دون الاخلال بجودة المنتج.

– تحديد تكلفة اليد العاملة المباشرة:

يتم حساب تكلفة اليد العاملة المباشرة شهريا مباشرة بواسطة برنامج "GEPRO" على أساس بطاقة ساعات الإنتاج التي تتضمن جميع الآلات التي يمر بها كل مكون من المنتج أثناء مرحلة تصنيعه ووقت استعمالها، وأجور العمال القائمين على هذه الآلات، والجدول الموالي يوضح تكلفة اليد العاملة المباشرة التي تحملتها الشركة في سنة 2019 لإنتاج وحدة واحدة من المنتج أنبوب نوع (152/6m).

جدول رقم (IV–23) : اليد العاملة المباشرة لإنتاج وحدة أنبوب نوع (152/6m)

البيان	الوقت (د)	أجر الآلة/د	الأجر الوحدوي
LIGNE DE REFENDAGE	0.86	125.59	108.01
LIGNE A TUBE RM 6B	0.62	129.09	80.04
LIGNE DE SOUDAGE DES RACCO	1.81	132.16	239.21
CISAILLE AUTOMATIQUE	0.04	33.14	1.33
PRESSE EXCENTRIQUE 400T	1.8	33.74	60.72
PRESSE EXCENTRIQUE 80T	0.34	36.64	12.46
PRESSE HYDRAULIQUE 320T	3.41	33.23	113.33
PRESSE HYDRAULIQUE D'EMB	0.82	37.35	30.62
SOUDEUSE POSTE MANUEL	0.5	33.67	16.84
MACHINE A SOUDER AUTOMATIQUE	0.75	33.30	24.98
TOUR COURT 1.5K	0.6	35.51	21.31
TOUR COURT 1.5K	0.62	33.23	20.60
ATELIER DE GALVANISATION	0.67	135.39	90.71
تكلفـــــة اليـــد العاملة المباشـرة			**820.15**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (23).

يتم حساب أجر الآلة بالعلاقة التالية:

أجر الآلة = أجور العمال القائمين على الآلات الداخلة في صنع المنتج / الطاقة الإنتاجية الكلية للآلة

فيما يلي كيفية حساب أجر الآلة المتعلق بورشة الكلفنة (ATELIER DE GALVANISATION):

- تقسم الشركة اليد العاملة المباشرة إلى يد عاملة مباشرة خاصة بالورشات (خطوط الإنتاج) الرئيسية المسؤولة عن المنتجات، والمتمثلة في ورشة الكلفنة (GALVANISATION)، ورشة التلحيم / السباكة (FONDERIE)، ورشة إنتاج الملحقات (FABRICATION D'ACCESSOIRES)، والأنابيب (TUBERIE)، ويد عاملة مباشرة داعمة للورشات الرئيسية تتمثل في البرمجة (PROGRAMMATION)، واعدادات التصنيع (FABRICATION MECANIQUE)، ومكتب الدراسات والتسيير (BUREAU D'ETUDE ET MANAGEMENT) ومراقبة الجودة (CONTROLE DE QUALITE). (الملحق رقم: (24)، الملحق رقم: (26)).

- أجور العمال بورشة الكلفنة = 17 041 893.91دج، وهي مجموع رواتب العمال. (الملحق رقم: (25))

- يضاف إلى هذا المبلغ نسبة 26 % من أجور العمال، وهي نسبة موافقة لإجمالي اليد العاملة المباشرة الداعمة للورشات الرئيسية على إجمالي اليد العاملة المباشرة في الورشات الرئيسية، كما هو مبين أدناه: (الملحق رقم: (24))

0.26 = 71 090 258.47 / 18 328 042.53

21 435 528 دج = (0.26 × 17 041 893.91) + 17 041 893.91

إذن : أجر الآلة = 21 435 528 / 158 324.84 = 135.39دج (الملحق رقم: (27)، الملحق رقم: (23))

- يتم حساب أجر الآلة لبقية الآلات بنفس الطريقة.

- تحديد تكلفة الاهتلاكات المباشرة:

يتم حساب تكلفة الاهتلاكات مباشرة بواسطة برنامج "GEPRO"، ويتم تقسيمها إلى تكاليف مباشرة والمتمثلة في اهتلاك الآلات المرتبطة مباشرة بتصنيع المنتج، والتي يخصص قسطها مباشرة على المنتجات، وتكاليف غير مباشرة والمتمثلة في اهتلاكات المباني والمعدات التي يتم تحميلها على المنتجات على أساس ساعات عمل الآلات والطاقة الإنتاجية لها.

لإنتاج وحدة واحدة من المنتج أنبوب نوع (152/6m)، يتم تخصيص الاهتلاكات المباشرة وفق الجدول أدناه.

جدول رقم (IV–24) : الاهتلاكات المباشرة لإنتاج وحدة أنبوب نوع (152/6m)

البيان	الوقت (د)	اهتلاك الآلة	الاهتلاك الوحدوي
LIGNE DE REFENDAGE	0.86	-	-
LIGNE A TUBE RM 6B	0.62	-	-
LIGNE DE SOUDAGE DES RACCO	1.81	-	-
CISAILLE AUTOMATIQUE	0.04	-	-
PRESSE EXCENTRIQUE 400T	1.8	91.75	165.15
PRESSE EXCENTRIQUE 80T	0.34	-	-
PRESSE HYDRAULIQUE 320T	3.41	-	-
PRESSE HYDRAULIQUE D'EMB	0.82	-	-
SOUDEUSE POSTE MANUEL	0.5	-	-
MACHINE A SOUDER AUTOMATIQUE	0.75	-	-
TOUR COURT 1.5K	0.6	-	-
TOUR COURT 1.5K	0.62	-	-
ATELIER DE GALVANISATION	0.67	-	-
الاهتلاكـــــات المباشـرة			**165.15**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (28).

تجدر الإشارة إلى أن كل الآلات الداخلة في صنع المنتج أنبوب نوع (152/6m) أهتلكت باستثناء الآلة (PRESSE EXCENTRIQUE 400T)، ويتم حساب اهتلاك الآلة وفق العلاقة التالية:

اهتلاك الآلة = قسط الاهتلاك السنوي / الطاقة الإنتاجية الكلية للآلة

اهتلاك الآلة = 8 044 827.83 / 87 676.57 = 91.75دج (الملحق رقم: (27)، الملحق رقم: (29))

مما سبق يمكن تلخيص التكاليف المباشرة الاجمالية لإنتاج 23 935 وحدة من المنتج أنبوب نوع (152/6m) في الجدول أدناه:

جدول رقم (IV–25) : التكاليف المباشرة لإنتاج منتج أنبوب نوع (152/6m)

البيان	التكاليف المباشرة للأنبوب الواحد	التكاليف المباشرة للأنابيب المنتجة
المواد الأولية	4 704.99	112 613 935.65
اليد العاملة المباشرة	820.15	19 630 298.90
الاهتلاكات المباشرة	165.15	3 952 866.63
المجمـــــــوع	**5 690.29**	**136 197 101.18**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (22)، الملحق رقم: (23)، الملحق رقم: (28).

- **تحديد تكاليف الإنتاج غير المباشرة:**

تتمثل تكاليف الإنتاج غير المباشرة –كما سبق الذكر – في المواد الأولية واليد العاملة والاهتلاكات ومصاريف أخرى، ويتم الحصول على مبلغ التكاليف غير المباشرة وفقا للمعادلة التالية:

مجموع التكاليف غير المباشرة = التكاليف الاجمالية – التكاليف المباشرة

تعبر التكاليف الاجمالية عن مجموع الأعباء (حسابات الصنف 6) مع إجراء بعض التعديلات والمعالجة عليها، حيث تستبعد التكاليف الاستثنائية التي ليس لها علاقة بالاستغلال، ومثال ذلك مكافأة المتقاعدين، مصاريف التنقلات والمهمات،....(الملحق رقم: (30))

أي:

التكاليف الاجمالية = 1 006 306 818.01 – 221 524 565.95 = **784 720 569.39** دج

توزع التكاليف غير المباشرة على أساس زمن التصنيع والطاقة الإنتاجية الكلية، حيث تقدر الطاقة الانتاجية الكلية بـ 1 590 262.88 (الملحق رقم: (27)، ص04)، وفيمايلي طريقة حساب العناصر غير المباشرة استنادا لـ (الملحق رقم: (31)).

– حساب التكلفة الوحدوية للمواد غير المباشرة :

تحسب التكلفة الوحدوية للمواد غير المباشرة وفق العلاقة التالية: الخطوات التالية:

التكلفة الوحدوية للمواد غير المباشرة = (التكلفة الكلية للمواد غير المباشرة / الطاقة الانتاجية الكلية) × زمن التصنيع

التكلفة الوحدوية للمواد غير المباشرة = (939 862.66 / 56 1 590 262.88) × 12.84

= 35.81 × 12.84 = **463.41** (الملحق رقم: (32))

– حساب التكلفة الوحدوية للأجور غير المباشرة :

تحسب التكلفة الوحدوية للأجور غير المباشرة وفق العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة للأجور غير المباشرة = (التكلفة الكلية للأجور غير المباشرة / الطاقة الانتاجية الكلية) × زمن التصنيع

التكلفة الوحدوية للأجور غير المباشرة = (354 653.47 / 85 1 590 262.88) × 12.84

= 53.67 × 12.84 = **689.17** (الملحق رقم: (32))

– حساب التكلفة الوحدوية للإهتلاكات غير المباشرة:

تحسب التكلفة الوحدوية للاهتلاكات غير المباشرة وفق الخطوات التالية:

– يتم حساب معدل التحميل بالعلاقة التالية:

معدل التحميل = الاهتلاكات الكلية المباشرة / مجموع الاهتلاكات

إذن: معدل التحميل = 3 952 866.63 / 14 848 250.34 = 0.26 (أنظر الملحق رقم: (28)، (27) ص04)

– ثم يتم حساب قيمة الاهتلاكات غير المباشرة المحملة بالعلاقة التالية:

الاهتلاكات غير المباشرة المحملة = الاهتلاكات الكلية غير المباشرة × معدل التحميل

الاهتلاكات غير المباشرة المحملة = 215 590.25 × 38 = 0.26 10 173 665.45 (الملحق رقم: (31))

– يتم حساب التكلفة الوحدوية للاهتلاكات غير المباشرة بالعلاقة التالية:

التكلفة الوحدوية للاهتلاكات غير المباشرة = الاهتلاكات غير المباشرة المحملة / عدد الوحدات

التكلفة الوحدوية للاهتلاكات غير المباشرة = 10 173 665.45 / 23 935 = **425.05** (الملحق رقم: (32))

– حساب التكلفة الوحدوية للمصاريف غير المباشرة الأخرى:

تتمثل المصاريف غير المباشرة الأخرى في الضرائب والرسوم، مصاريف مالية أخرى وخدمات ومصاريف مختلفة للتسيير، وتحسب التكلفة الوحدوية للمصاريف غير المباشرة وفق العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة للمصاريف غير المباشرة =(التكلفة الكلية للمصاريف غير المباشرة/الطاقة الانتاجية الكلية) × زمن التصنيع

التكلفة الوحدوية للمصاريف غير المباشرة = (1 590 262.88 / 85 418 468.82) × 12.84

= 53.71 × 12.84 = **689.68** (الملحق رقم: (32))

نلاحظ أنه لا يوجد تأثير لعدد المنتجات المصنعة في عملية تحميل الأعباء غير المباشرة بالنسبة للمواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة وكذا المصاريف الأخرى غير المباشرة، إذ اعتمدت المؤسسة أساس زمن التصنيع والطاقة الكلية للآلات في عملية التحميل. بينما الاهتلاكات غير المباشرة تم تحميلها على أساس الوحدات المنتجة دون الأخذ بعين الاعتبار زمن التصنيع والطاقة الانتاجية.

تجدر الإشارة إلى أنه تم استعمال برنامج Excel في عملية الحساب مع أخذ كل الأرقام بعد الفاصلة.

مما سبق يمكن تلخيص التكاليف غير المباشرة الاجمالية لإنتاج 23 935 وحدة من المنتج أنبوب نوع (152/6m) في الجدول أدناه:

جدول رقم (IV-26) : التكاليف غير المباشرة لإنتاج منتج أنبوب نوع (152/6m)

البيان	التكاليف غير المباشرة للأنبوب الواحد	التكاليف غير المباشرة للأنابيب المنتجة
المواد الأولية غير المباشرة	463.41	11 091 718.35
اليد العاملة غير المباشرة	689.17	16 495 283.95
الاهتلاكات غير المباشرة	425.05	10 173 571.75
مصاريف أخرى غير المباشرة	689.68	16 507 490.8
المجمـــــــوع	**2 267.31**	**54 268 064.85**

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لما سبق.(الملحق رقم: (32))

بإضافة التكاليف المباشرة لكل منتج لمجموع التكاليف غير المباشرة المحسوبة في الجدول أعلاه نحصل على تكلفة الإنتاج الكلية.

مما سبق يمكن حساب تكلفة الإنتاج الكلية كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (IV-27) : تكلفة الإنتاج الاجمالية لمنتج أنبوب نوع (152/6m)

البيان	تكلفة إنتاج أنبوب الواحد	تكلفة إنتاج الأنابيب
التكاليف المباشرة	5 690.29	136 197 101.18
التكاليف غير المباشرة	2 267.31	54 268 064.85
المجمـــــــوع	**7 957.6**	**190 465 166.03**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدولين رقم (IV-25)، (IV-26).

ج- تحديد سعر التكلفة:

يتم تقييم المخرجات من المنتج أنبوب نوع (152/6m) وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، والجدول أدناه يوضح بطاقة المخزون لهذا المنتج.

جدول رقم (IV-28) : بطاقة المخزون المنتج أنبوب نوع (152/6m)

Code : 02 107 0116

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ (دج)
مخزون أول المدة	481	6 197.40	2 980 949.40
المدخلات	23 935		148 334 769
الاسترداد	76		471 002.4
المخرجات	19 580		121 345 092
مخزون آخر المدة	4 912	**6 197.4**	30 441 628.8

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم: (33).

بعد الانتهاء من عملية الإنتاج تأتي مرحلة التوزيع والتي يتم فيها وضع المنتج في يد العميل، ويتم حساب سعر تكلفة المنتج وفق العلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع

تجدر الإشارة إلى أن مصاريف التوزيع يتحملها العميل دائما إلا في حالات استثنائية، لذا يصبح:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة

حيث يتم تقييم المنتجات المباعة اعتمادا على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (6197.4دج)، إلا أنها تستعمل فقط لأغراض محاسبية، في حين لا يتم تحديد السعر بالقاعدة النظرية:

سعر البيع = سعر التكلفة + هامش الربح

تعتمد الشركة في تحديد سعر بيع منتجاتها على سياسات مختلفة حيث تستعمل سياسة التمييز السعري، فالسعر المطبق على المبيعات بالجملة يختلف عن السعر المطبق على المبيعات بالتجزئة، وكذا يختلف التسعير حسب نوع المنتوج وحسب الكمية المباعة.

تراوحت أسعار بيع المنتج أنبوب نوع (152/6m) ما بين (600.40 6دج) و (987.76 7دج)، حيث لاحظنا أن سعر البيع الأول وهو أدنى سعر تبيع به المؤسسة أقل من سعر التكلفة الكلية (957.6 7دج) بقيمة (357.2 1دج) لكنها أكبر من التكلفة الكلية المباشرة (690.29 5دج)، في حين أن سعر البيع الثاني وهو أعلى سعر بيع أكبر من سعر التكلفة الكلية. (أنظر الملحق رقم: (34))

يمكن القول أنه ونظرا للمنافسة الشديدة التي تسود هذا السوق (سوق الأنابيب) تحاول الشركة قدر امكانها بيع منتجاتها عموما بسعر يغطي تكاليفها المباشرة.

المبحث الثاني : محاكاة لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف

سنحاول في هذا المبحث اسقاط أهم تقنيات التسيير التسيير الاستراتيجي للتكاليف عمليا على شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي، حيث سنحاول محاكاة تقنية التكلفة المستهدفة استنادا لما جاء في الجانب النظري، من خلال التعرف على المنتج الجديد ومكوناته، والسوق الخاصة به،.. كما سنحاول تقييم هذه المحاكاة من خلال عرض مقومات ومعوقات تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في الشركة مع ابراز أهمية تطبيق التقنية سابقة الذكر ودورها في تحقيق ميزة تنافسية للشركة محل الدراسة.

المطلب الأول : التعريف بالمنتج محل الدراسة

سنتناول في هذا المطلب التعريف بالمنتج محل الدراسة وأسباب اختياره وكذا مكوناته وكيفية صنعه، حيث لابد من معرفة جيدة للمنتج ومكوناته لنتمكن من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.

أولا : أسباب اختيار المنتج

قمنا بمحاكاة Simulation أو إسقاط تقنية التكلفة المستهدفة على منتج من منتجات الشركة عمليا لمعرفة مدى إمكانية تطبيقها، وتم اختيار منتج المرش من نوع A40 "L'Asperseur"، ليكون محل التطبيق.

تنوي الشركة إنتاج العديد من المنتجات الجديدة مثل المرشات والبيوت البلاستيكية، إلا أنه تم اختيار منتج المرش من نوع A40 إضافة لكونه منتجا جديدا يتلاءم وفلسفة التكلفة المستهدفة للأسباب التالية:

- زيادة الطلب عليه في السوق؛
- يتلاءم ومتطلبات العملاء في هذه الفترة وذلك لندرة الأمطار؛
- يتميز بدرجة كبيرة نوعا ما من التعقيد، إذ يحتوي هذا المنتج على 17 مكونا، ويتطلب تصنيعه عددا كبيرا من خطوات الإنتاج اللازمة، مما يخلق مجالا واسعا للتحرك في تخفيض التكاليف.

المنتج محل الدراسة (المرش A40) عبارة عن جهاز يقوم بتوزيع الماء بطريقة منتظمة في الوقت المناسب وحسب احتياج النباتات، ويستعمل لسقي الزرع الواطئ مثل البقليات والشمندر السكري والجزر والخس والبطاطا، ويشتغل ببخاخ واحد أو بخاخين، ويركب هذا المنتج على وصلة يبلغ ارتفاعها 0.8م، ويختلف عن المرشات التي تصنعها أو تستوردها الشركة حاليا، والجدول أدناه يوضح الأنواع المختلفة للمرشات:

جدول رقم (IV–29) : أنواع المرشات

الخصائص	مرش A140	مرش A90	مرش A60	مرش Bf51	مرش Agros35	مرش A40 *
الضغط	2.8 إلى 5 بار	2 إلى 5 بار	2 إلى 5 بار	1.5 إلى 3.5 بار	2 إلى 4 بار	1 إلى 4 بار
الاستهلاك	9.40 إلى 20.6م^3/سا	1.92 إلى 9.76م^3/سا	0.85 إلى 3.43م^3/سا	0.36 إلى 1.13م^3/سا	0.80 إلى م^3/سا	0.5 إلى .45 م^3/سا
المدى	20.6 إلى 34.0م	16.30 إلى 26.50م	14.40 إلى 19.30م	11.9 إلى 15.2م	12 إلى 18م	12 إلى 18.25م
أبعاد التركيب	18×24 إلى 36×42م	18×18 إلى 30×30م	12×12 إلى 18×18م	9×12 إلى 18×18م	12×12 إلى 18×18م	12×12 إلى 18×18م
كمية المطر	12.1 إلى 24.6مم/سا	4.8 إلى 16.9مم/سا	3.2 إلى 15.9مم/سا	2.5إلى 10.04مم/سا	3.2 إلى 15.9مم/سا	2.2 إلى 12.6مم/سا
الاستعمال	سقي أوراق الأشجار	سقي الزرع المرتفع	سقي الزرع الواطئ	سقي تحت الأوراق	سقي الزرع الواطئ	سقي الزرع الواطئ

المصدر: المديرية التجارية.

المرشات A140، A90، A60 ، Bf51 يتم تصنيعها على مستوى الشركة في حين مرش Agros35 يتم استيراده من إسبانيا ويعاد بيعه في السوق المحلي،♣ وتختلف هذه المرشات في خصائصها التقنية إلا أننا نلاحظ أن مرش A60، ومرش Agros35 يستعملان لسقي نفس أنواع النباتات (نفس مجال الاستعمال) لذا تسمى بمنتجات من نفس العائلة.

يعتبر مرش Agros35 منافسا قويا لمرشA60 الذي تراجعت مبيعاته في الفترة الأخيرة،[1] مما أدى بالشركة إلى تخفيض سعر بيعه لمواجهة هذه المنافسة رغم ما تحققه من خسارة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تصميم منتج جديد والمتمثل في مرش A40 الذي يتوافق ومتطلبات العملاء في ظل ندرة الأمطار وينافس مرشAgros35.

إن التنوع في المرشات يثبت أن الشركة أمام منافسة قوية، ولهذا إذا أرادت أن تنافس يجب عليها أن تركز على سبيل المثال لا الحصر على ما يلي:

- تسليم المنتج في الوقت المحدد بناءا على الطلبية (الإنتاج في الوقت المحدد)؛
- جذب اهتمام أكبر قدر من الزبائن من خلال التركيز المستمر على متطلباتهم؛
- التحسين المستمر للمنتج وعمليات التصميم الخاصة به؛
- زيادة الحصة السوقية كما ونوعا؛
- التحكم في التكاليف.

*حسب معطيات المكتب التقني.

♣ لاحظت الشركة في الفترة الأخيرة أن أغلب العملاء يشترون الأنابيب دون المرشات، وعند الاستفسار تبين أن العملاء يفضلون مرش Agros35 بدلا عن مرش A60 لعدم استهلاكه كمية كبيرة من الماء إظافة إلى أن قوة ضغطه أقل، فقررت الشركة استيراده لإرضاء عملائها والحصول على حصة سوقية إلى حين تصنيع منتجات تنافسه (مثل مرش A40 قيد التصميم)، وكذا ادخال تحسينات على المنتجات الحالية لإرضاء العملاء.

[1] الملحق رقم: (35).

ثانيا : تصميم المنتج

إن تصميم مرش A40 الذي هو محل دراستنا عبارة عن تطوير لمرشA60 حيث يستعمل لسقي نفس أنواع النباتات التي تسقى بواسطة مرشA60، إلا أنه أكثر ملائمة وذلك لاقتصاده في المياه إضافة إلى قوة ضغطه المنخفضة ، وهذا ما أدى إلى زيادة الطلب عليه في السوق، ويتكون هذا المنتج من المكونات التالية:[1]

1. Pièce coudée
2. Douille Inférieur/ Supérieur
3. Redresseur
4. Bouchon de buse
5. La buse
6. Axe de balancier
7. Balancier
8. Douille de balancier
9. Ressort de pendule
10. Joint
11. Tube chemise
12. Anneau de pression
13. Rallonge
14. Douille de rallonge
15. Rondelle de freinage
16. Ressort de pression
17. Rondelle plate

المكونات: 9، 12، 16، 17 عبارة عن مشتريات، أما باقي المكونات فيتم تصنيعها في الورشات.

ثالثا : مراحل تصنيع المنتج

لتصنيع وحدة واحدة من مرشA40 لابد من تصنيع مكوناته المختلفة على حدة ثم يتم تجميعها لنحصل في النهاية على منتج قابل للاستعمال، ويتم استعمال العديد من الآلات لكل منها وظيفة خاصة، وفيما يلي طريقة صنع هذه المكونات:[2]

أ- **Pièce coudée (قطعة التثبيت):** يتم تصنيع هذا المكون باستعمال آلة القولبة بالضغط Moulage sous pression التي تستغرق 240د لإعدادها و 0.52د لتصنيع وحدة واحدة، وتمر عملية التصنيع بالمراحل التالية:

[1] الملحق رقم: (36).

[2] الملحق رقم: (37).

– قولبة المادة الأولية المتمثلة في مادة الزنك Alliage de Zinc وذلك بتذويبها في فرن خاص تحت درجة حرارة 450°، ثم إدخالها في آلة القولبة يدويا، وتستهلك هذه العملية 0.27 كلغ من المادة الأولية لكل وحدة مصنعة؛

– نزع الزوائد عن القالب المشكل (Démasseloter) وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.9د للوحدة الواحدة؛

– نزع الزوائد الدقيقة (Ebarber) وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.9د لكل وحدة؛

– Vibrer: تتم هذه العملية على مرحلتين: مرحلة أولى يتم فيها وضع القالب في حوض من الحصى الهرمية وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.57د لكل وحدة، أما المرحلة الثانية فيتم فيها وضع القالب في حوض من رمل السليسيوم، وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.3د لكل وحدة؛

تسمح هذه العملية بإعطاء لون متجانس لقطعة التثبيت(Pièce coudée) ونزع الزوائد الدقيقة جدا، كما تسمح كذلك باكتشاف العيوب فيها.

– Chanfreiner: تسمح هذه العملية بإعطاء شكل خاص لحواف قطعة التثبيت ونهاياتها الخاصة، وتستغرق هذه العملية 5د لإعداد الآلة و0.1د لكل وحدة؛

– Percer: تسمح هذه العملية بتكوين لولب داخلي Filetage intérieur على قطعة التثبيت من خلاله يتم تركيبه مع Tube chemiseو La buse ، وتستغرق هذه العملية 60د لإعداد الآلة و1.61د لكل وحدة.

ب- Douille (حلقة): يتم تصنيع هذا المكون باستعمال آلة رقمية* خاصة بالبلاستيك، حيث يتم إدخال البلاستيك من نوع Delrin في الآلة، وتستغرق هذه العملية 180د لإعداد الآلة و0.07د لتصنيع وحدة.

يتم تصنيع حلقتين الأولى علوية Douille Supérieure والثانية سفلية Douille Inférieure تسمحان بتثبيت محور النواس (Axe de balancier) في الوسط.

جـ- Redresseur (الموزع): هذا المكون عبارة عن قطعة أسطوانية من البلاستيك من نوع Ultramid يوضع داخل ذراع قطعة التثبيت، وتعمل على توزيع الماء بشكل منتظم ومموج، ويتم تصنيعه على مستوى الآلة الرقمية الخاصة بالبلاستيك سابقة الذكر، وتستغرق هذه العملية 180د لإعداد الآلة و0.08د لتصنيع وحدة واحدة.

د- Bouchon de buse: هو غطاء من بلاستيك Ultramid، يتم تصنيعه على مستوى الآلة الرقمية الخاصة بالبلاستيك سابقة الذكر، وتستغرق هذه العملية 0.24د لتصنيع وحدة واحدة.

*Machine numérique: يتم على مستواها تذويب البلاستيك، ويحدد طول وقطر المكون من خلال اللوحة الرقمية ليتم تصنيعه آليا حسب المواصفات.

هـ- La buse: هي عبارة عن قطعة من البلاستيك من نوع Ultramid توضع داخل ذراع قطعة التثبيت، ومنها يخرج الماء، ويتم تصنيعها على مستوى الآلة الرقمية الخاصة بالبلاستيك سابقة الذكر، وتستغرق هذه العملية 0.18د لتصنيع وحدة واحدة.

يتم تجميع Assembler المكونات الخمسة سابقة الذكر، وتستغرق هذه العملية 0.22د.

و- Axe de balancier (محور النواس): هذا المكون عبارة عن قطعة أسطوانية من الحديد غير القابل للصدأ Acier rond Inox يعمل على تثبيت النواس مع قطعة التثبيت، ولتصنيع وحدة واحدة تستهلك 0.07م من الحديد غير القابل للصدأ، وتمر عملية التصنيع بالمراحل التالية:

- Chanfreiner: تسمح هذه العملية بإعطاء شكل خاص لحافتي محو النواس، وتستغرق هذه العملية 60د لإعداد الآلة و0.4د لكل وحدة؛
- Ebavurer: هذه العملية تتم استثنائيا في حالة ما إذا كان قطر محور النواس مساوي لقطر الحلقة، حيث يتم توسيع الحلقة لنتمكن من تثبيتها داخل محور النواس، وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.1د لكل وحدة.

ز- Balancier (نـواس): يتم تصنيع هذا المكون باستعمال آلة القولبة بالضغط، والتي تستغرق 240د لإعدادها و 0.41د لتصنيع وحدة واحدة، وتمر عملية التصنيع بمراحل مشابهة لتصنيع قطعة التثبيت وتتمثل في:

- قولبة المادة الأولية المتمثلة في مادة الزنك Alliage de Zinc وذلك بتذويبها في فرن خاص تحت درجة حرارة 450°، ثم إدخالها في آلة القولبة يدويا، وتستهلك هذه العملية 0.25 كلغ من المادة الأولية لكل وحدة مصنعة؛
- نزع الزوائد عن القالب المشكل وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.81د لوحدة واحدة؛
- نزع الزوائد الدقيقة وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.18د لكل وحدة؛
- Vibrer: تتم هذه العملية كما سبق الذكر على مرحلتين: مرحلة أولى يتم فيها وضع القالب في حوض من الحصى الهرمية وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.8د لكل وحدة، أما المرحلة الثانية فيتم فيها وضع القالب في حوض من رمل السليسيوم، وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.3د لكل وحدة؛

تسمح هذه العملية بإعطاء لون متجانس للنواس ونزع الزوائد الدقيقة جدا، كما تسمح كذلك باكتشاف العيوب.

- Percer: تسمح هذه العملية بتكوين لولب داخلي Filetage intérieur على المكون من خلاله يتم تركيبه مع محور النواس (Axe de balancier)، وتستغرق هذه العملية 18د لإعداد الآلة و0.25د لكل وحدة.

ح- **Douille de balancier**(**حلقة النواس**)**:** يتم تصنيعها من مادة النحاس Bronze عبر المراحل التالية:

– يتم ادخال المادة الأولية المتمثلة في سبائك النحاس في آلة رقمية خاصة، وتستغرق هذه العملية 60د لإعداد الآلة و0.55د لتصنيع وحدة واحدة، وتستهلك هذه العملية 0.03م من النحاس لكل وحدة مصنعة؛

– Chanfreiner: أي تسوية شكل الحلقة المحصل عليها،وتستغرق هذه العملية 18د لإعداد الآلة و0.17د لكل وحدة.

تجدر الإشارة أنه يتم تصنيع حلقة النواس (Douille de balancier) أولا وبعدها توضع في آلة القولبة بالضغط أثناء تصنيع النواس Balancier لنحصل على المكونين متصلين آليا.

يتم تجميع المكونات سابقة الذكر إضافة إلى **النابض** (**Ressort de pendule**) (مشتريات)، وتستغرق عملية التجميع 1.18د و60د لإعداد الآلة الخاصة بذلك.

ط- **Joint** (**فاصل**)**:** يتم تصنيع وحدتين من مادة المطاطCaoutchouc، وتتم عملية التصنيع على مرحلتين:

– قص (Cisailler) المطاط إلى قطع مستطيلة، تستغرق هذه العملية 30د لإعداد الآلة و0.02د للوحدة؛

– قطع (Découper) القطع المستطيلة إلى دوائر وتستغرق هذه العملية 20د لإعداد الآلة و0.11د للوحدة.

ي- **Tube chemise** (**أنبوب حافظ**)**:** يتم تصنيعه من مادة الليتون* التي يستهلك منها 0.07م لكل وحدة مصنعة، وتمر عملية تصنيعه بالمراحل التالية:

– تصنيع أنابيب أسطوانية بواسطة آلة رقمية، وتستهلك هذه العملية 0.07م من صفائح الليتون، كما تستغرق 60د لإعداد الآلة و1.52د لكل وحدة مصنعة؛

– إحداث ثقبين على حافة الأنبوب (Fraiser) وذلك لتثبيته مع الوصلة(Rallonge)، وتستغرق هذه العملية 60د لإعداد الآلة و0.4د لكل وحدة مصنعة.

ك- **Rallonge** (**الوصلة**)**:** يتم تصنيعها باستعمال آلة القولبة بالضغط Moulage sous pression التي تستغرق 300د لإعدادها و 0.2د لتصنيع وحدة واحدة، وتمر عملية التصنيع بالمراحل التالية:

– قولبة المادة الأولية المتمثلة في مادة الزنك Alliage de Zinc وذلك بتذويبها في فرن خاص تحت درجة حرارة 450°، ثم إدخالها في آلة القولبة يدويا، وتستهلك هذه العملية 0.25 كلغ من المادة الأولية لكل وحدة مصنعة؛

– نزع الزوائد عن القالب المشكل وتستغرق هذه العملية 5د لإعداد الآلة و0.04د لوحدة واحدة؛

– نزع الزوائد الدقيقة وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.36د لكل وحدة؛

*مادة الليتون هي مزيج بين النحاس والزنك تتميز بمقاومتها للتآكل إضافة لجمال لونها، حيث يميل لونها بين الوردي والأصفر حسب نسبة الزنك التي تحتويها. وقد سمحت هذه الخصائص باستعمالها منذ بداية اكتشافها في عدة مجالات كالتزيين والصياغة وصناعة النقود.

- Vibrer: تتم هذه العملية على مرحلتين: مرحلة أولى يتم فيها وضع القالب في حوض من الحصى الهرمية وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.26د لكل وحدة، أما المرحلة الثانية فيتم فيها وضع القالب في حوض من رمل السليسيوم، وتستغرق هذه العملية 6د لإعداد الآلة و0.3د لكل وحدة؛

تسمح هذه العملية كما سبق الذكر بإعطاء لون متجانس للقالب المشكل والمتمثل في الوصلة (Rallonge).

- Fileter: تسمح هذه العملية بتكوين لولب داخلي Filetage intérieur من خلاله يتم تركيب الوصلة مع الأنبوب الحافظ، وتستغرق هذه العملية 36د لإعداد الآلة و0.5د لكل وحدة؛

- Chanfreiner: تسمح هذه العملية بإعطاء شكل خاص لحواف الوصلة (Rallonge) ونهاياتها الخاصة، وتستغرق هذه العملية 10د لإعداد الآلة و0.5د لكل وحدة.

ل- **Douille de rallonge (حلقة الوصلة):** يتم تصنيع هذه الحلقة من مادة النحاس عبر المراحل التالية:

- يتم إدخال المادة الأولية المتمثلة في سبائك النحاس في آلة رقمية خاصة، وتستغرق هذه العملية 60د لإعداد الآلة و0.55د لتصنيع وحدة واحدة، وتستهلك هذه العملية 0.04م من النحاس لكل وحدة مصنعة؛

- Chanfreiner: بمعنى تسوية شكل المكون المحصل عليه وتستغرق هذه العملية 18د لإعداد الآلة و0.15د لكل وحدة.

تجدر الإشارة أنه يتم تصنيع حلقة الوصلة (Douille de rallonge) أولا وبعدها توضع في آلة القولبة بالضغط أثناء تصنيع الوصلة (Rallonge) لنحصل على المكونين متصلين آليا.

م- **Rondelle de freinage:** هي عبارة عن حلقة من مادة الليتون، ويتم تصنيع حلقتين كما يلي:

- قص قطعة الليتون إلى قطع مستطيلة، تستغرق هذه العملية 30د لإعداد الآلة و0.05د للوحدة؛

- قطع القطع المستطيلة إلى دوائر، وتستغرق هذه العملية 90د لإعداد الآلة و0.1د للوحدة.

يتم تجميع المكونات المصنعة مع المكونات المشتراة المتمثلة في **Ressort de pression** (نابض للضغط)، **Anneau de pression** (حلقة الضغط)، **Rondelle plate** (حلقة دائرية مسطحة)، للحصول على منتج مرش A40، وتستغرق هذه العملية 18د لإعداد الآلة و 0.5د لكل وحدة.

بعد الانتهاء من عملية التصنيع يتم اختبار المنتج Soumettre à épreuve لمعرفة قابلية استعماله، وتستغرق هذه العملية 18د لإعداد الآلة و1.5د لكل وحدة.

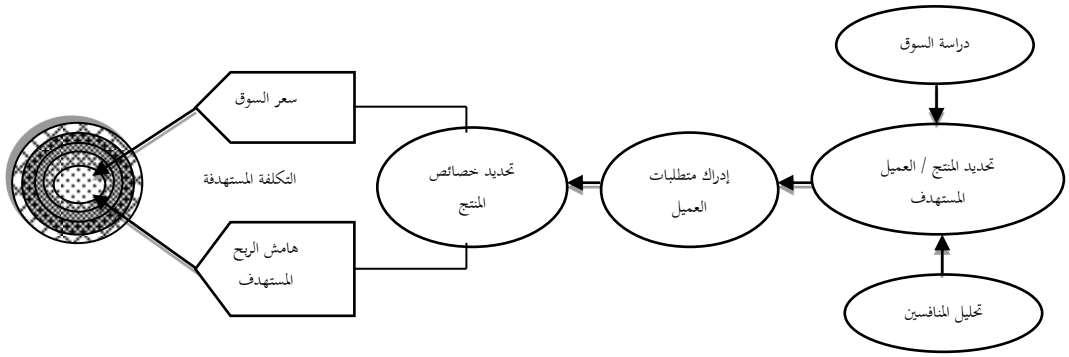
المطلب الثاني : خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

إن الهدف من الدراسة هو إثبات امكانية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، وكذا التأكد من أن استخدامها يؤدي إلى تخفيض التكاليف والتحكم فيها ومن ثمَّ تحقيق ميزة تنافسية تتمثل في ميزة التكلفة أقل، وفيما يلي خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وفقا للجانب النظري.

أولا : دراسة السوق

الهدف الأساسي من دراستنا البسيطة للسوق[1] هو تصميم منتج جديد يلبي رغبات العملاء بمعنى التركيز على التصميم والتركيز على العملاء –اللذين يعتبران من أهم مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة– وتحديد سعر سوقي تنافسي له انطلاقا من دراسة المنتجات المنافسة للشركة، للوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تمثل الخطوة الثانية من مراحل تطبيق التقنية. ويمكن تلخيص الخطوتين الأُولتين لهذه التقنية في الشكل الموالي:

شكل رقم (IV–7) : دراسة السوق وتحديد التكلفة المستهدفة



Source: My Target Costing Handouts, p03.http://ssrn.com

من خلال دراسة السوق تبين لنا أن العملاء يعطون الأولوية عند شراءهم لهذا المنتج لخصائصه التقنية وجودته وتكلفته، ولاحظنا –كما سبق الذكر في المبحث الأول– أن الشركة تنشط في سوق لاحتكار القلة (Oligopole) بعدما كانت مسيطرة تماما على السوق (الاحتكار التام Monopole)، وتبين لنا أن شركة أنابيب أمام منافسة أجنبية قوية، والجدول الموالي يبين لنا أهم المنتجات المنافسة وخصائصها (السعر/الجودة): *

[1] تمت دراسة السوق بالاعتماد على دراسة السوق المعدة من طرف الشركة من خلال المعارض والملتقيات الوطنية والدولية، وكذا المقابلات الشخصية مع موظفي الشركة إضافة إلى الاتصال المباشر مع مجموعة من الفلاحين على مستوى الشركة وخارجها لمعرفة متطلباتهم والسعر الملائم لهم.

*تم اقتصار دراسة الخصائص من حيث السعر والجودة التي تعكس الخصائص التقنية لكل منتج.

جدول رقم (IV-30) : المنتجات المنافسة وخصائصها

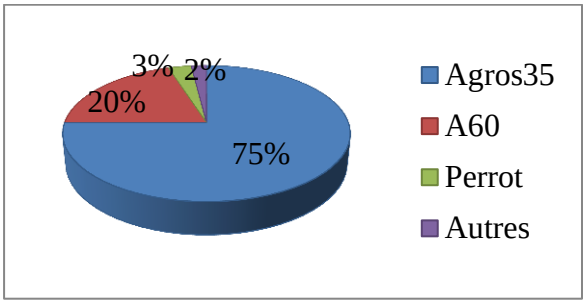
المنتجات	السعر (دج)	الجودة
مرش Agros35 الاسباني	1074-890	جودة عالية وسعر مقبول
مرش Rain15 الاسباني	750-600	جودة مقبولة وسعر منخفض
مرش Perrot الألماني	1300-950	جودة عالية جدا وسعر مرتفع جدا
مرشات صينية	غير متاح على مستوى بيانات الشركة	جودة ضئيلة سعر منخفض

المصدر: المديرية التجارية.

نلاحظ أن المنتجات المنافسة* هي منتجات أجنبية فقط وتتمثل في المرشات، وذلك لأن شركة الأنابيب هي الشركة الوطنية الوحيدة المصنعة لهذه المرشات، أما باقي المؤسسات الوطنية فهي تقوم بعملية الاستيراد لهاته المرشات فقط.

فيما يخص الحصة السوقية لهذه المنتجات فإن مرش Agros35 يستحوذ على حصة الأسد من السوق يليه مرش A60، ورغم أن مرش Perrot الألماني يمتاز بجودة عالية إلا أن حصته السوقية قليلة وذلك لارتفاع سعره، في حين أن الأنواع المختلفة من المرشات الصينية في مجملها لا تشكل نسبة معتبرة من الحصة السوقية، والشكل الموالي يوضح حصة كل نوع من المرشات في السوق.

شكل رقم (IV-8) : الحصة السوقية للمرشات



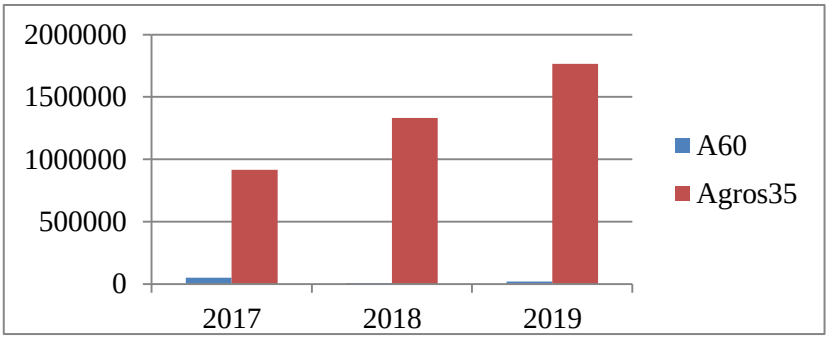
المصدر: المديرية التجارية.

يعتبر مرش Agros35 الاسباني منافسا قويا لمرش A60 الذي تراجعت مبيعاته كما سبق الذكر والشكل الموالي يوضح مبيعات الشركة لكل من مرش Agros35 ومرش A60 للفترة 2017-2019:[1]

*تم استبعاد أنواع أخرى من المرشات لأن مبيعاتها جد ضئيلة مثل: PERAZZ D10, JALPARI TE24, ROLLAND

[1] الملحق رقم: (35).

شكل رقم (IV-9) : مبيعات الشركة من مرش Agros35 ومرش A60 للفترة 2017-2019



المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى بيانات المديرية التجارية.

نلاحظ انخفاض مبيعات مرش A60 إذ أن معدل نموها لسنة 2018 يقارب (86.7-)%، وفي سنة 2019 يقدر بـ (2.125)%، أما مبيعات مرش Agros35 فتشهد ارتفاع ملحوظ ومعتبر ومستمر على مستوى الشركة، إذ يقدر معدل نموها لسنة 2018 ما يقارب 45.48%، وفي سنة 2019 يقدر بـ 32.47%، مما يعكس إقبال العملاء عليه لتلبيته لمتطلباتهم، وهذا ما أدى إلى اتخاذ الشركة قرارا مهما ألا وهو تصميم منتج جديد والمتمثل في مرش A40- وهو كما سبق الذكر تطوير لمرش A60 - يتلاءم ومتطلبات العملاء من جهة ويواجه المنافسة الأجنبية من جهة أخرى.

مما سبق نخلص إلى أن شركة أنابيب أصبحت تنشط في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة (منافسة اسبانية)، تستدعي ضرورة تطبيقها للتقنيات الحديثة المطبقة في الدول المنافسة وأهمها تقنية التكلفة المستهدفة.

ثانيا : تحديد التكلفة المستهدفة

يتم تحديد التكلفة المستهدفة وفقا للمعادلة التالية:

سعر البيع الذي يحدده السوق – الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه = التكلفة المستهدفة

أي:

سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف = التكلفة المسموح بها

وتتمثل خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في ما يلي:

1- تحديد سعر البيع المستهدف:

إن الشركة أمام خيارين لتحديد سعر بيع المنتج الجديد A40 وهما: إما إتباع إستراتيجية الاختراق وذلك ببيع المنتج بأسعار منخفضة مبدئيا وتحقيق مبيعات كبيرة بهوامش سلبية بهدف الحصول على حصة من السوق إلى غاية أن يعرف المنتج وبعدها ترفع من سعره وتحقق أرباح في المدى الطويل، أو إستراتيجية المظلة المتمثلة في دخول المنتج بقوة للسوق بسعر مرتفع – كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن المنتجات المنافسة – لتعظيم الأرباح في المدى القصير وبعدها تخفض السعر تدريجيا على طول دورة حياة المنتج.

بعد دراسة الخيارين وفي ظل أن الشركة تنشط في سوق لاحتكار القلة توصلنا إلى أن إتباع إستراتيجية المظلة هي أحسن خيار وذلك لتميز منتج مرش A40 عن المنتجات المنافسة وزيادة قيمته لدى العملاء، وبالتنسيق مع المديرية التجارية تم تحديد السعر المستهدف على أساس المنافسين (مرش Agros35)،[1] مع الأخذ بعين الاعتبار وظائف المنتج (الخصائص التقنية، الجودة، الثقة) وخصائصه المادية (الاقتصاد في الماء / قوة الضغط)، إضافة إلى خدمات ما بعد البيع وقيمة المنتج لدى العملاء، مع الأخذ بالاعتبار قدرة العملاء على الشراء.

إن سعر مرش Agros35 في السوق يتراوح ما بين 980-1074دج، وتم اختيار السعر الذي تبيع به الشركة بالجملة ذي القيمة 980دج على اعتبار أن هذا المبلغ مقبول لدى شريحة كبيرة من العملاء قدرت نسبتها بـ 85%، مع إضافة مبلغ 20دج كقيمة لخصائص المنتج، والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم (IV-31) : تحديد سعر البيع المستهدف

البيـــــان	المبلـغ (دج)
سعر المنافس (مرشAgros35)	980
+ الخصائص	20
= السعر المستهدف	**1000**

المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] الملحق رقم: (38).

2- تحديد هامش الربح المستهدف:

إن تحديد هامش الربح المستهدف♣ عملية صعبة ومعقدة وتتطلب خبرة كبيرة خاصة في مجال التنبؤ بالمبيعات، إذ يعتبر العائد على المبيعات كما سبق الذكر أساسا لتحديد هامش الربح المستهدف، ولصعوبة تحديده استندنا إلى خبرة مدير الشركة في هذا المجال.

تسعى الشركة إلى تعظيم هامش ربحها لتعويض خسارتها من منتج مرش A60، ومقارنة مع ما تحققه من هامش ربح نتيجة لإعادة بيعها لمرش Agros35 والمقدر بـ20%، تم تقدير هامش الربح المستهدف بـ25% استنادا لتقديرات مدير الشركة الذي يتوقع تحقيق الشركة مبيعات لمرش A40 تضاعف مبيعات مرش Agros35.

مما سبق يمكن حساب التكلفة المستهدفة كما هو مبين في الجدول أدناه:

جدول رقم (IV-32) : حساب التكلفة المستهدفة لمرش A40

البيـــــان	المبلـغ (دج)
سعر البيع المستهدف	1000
- هامش الربح المستهدف	250=0.25×1000
= التكلفة المستهدفة	**750**

المصدر: من إعداد الطالبة

إن تكلفة شراء مرش Agros35 تقدر بـ 800دج بمعنى أن تكلفة تصنيعها من طرف الشركة الاسبانية أقل من 800دج، وهذا يثبت رشادة شركة أنابيب في تحديد سعر البيع وهامش الربح المستهدف بدليل أن مبلغ التكلفة المستهدفة أقل من 800دج، كما يدل أيضا على إمكانية تحقيق هذه التكلفة المستهدفة لذا على الشركة تكثيف جهودها للوصول إلى هذه التكلفة المستهدفة.

3- مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة المقدرة:

قدرت مصلحة المحاسبة والمالية تكلفة♣ مرش A40 بـ 857.8دج،[1] وتوصلنا في الخطوة السابقة إلى تكلفة مستهدفة تقدر بـ 750دج. إذن هناك فجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة تقدر بـ :

الفجوة = 857.80 – 750 = 107.80دج

♣يتم تحديد هامش ربح الشركة للمرشات عادة ما بين 15%-25% وذلك حسب المبيعات المقدرة.

♣ تعذر علينا الحصول على البيانات التكاليفية المفصلة الخاصة بطريقة حساب تكلفة منتج مرش A40 إلا أنه تم حسابها بنفس الطريقة التي تم بها حساب تكلفة منتج الأنبوب نوع (152/6m) والتي تم تفصيلها في المبحث السابق.

[1] الملحق رقم: (39).

هذا الفارق عبارة عن تكاليف يجب تخفيضها من طرف الشركة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، وذلك بإعادة النظر في جميع التكاليف ذات العلاقة بهذا المنتج، إلا أنه لا يعني أن الشركة تحقق خسارة مادامت التكلفة المقدرة أقل من سعر البيع المستهدف بل على العكس الشركة في هذه الحالة تحقق ربح يقدر بـ :

الربح = 1000 – 857.80 = 142.20دج

4– تسيير التكاليف:

إن التكلفة المستهدفة لوحدة واحدة من منتج مرش A40 والتي تضمن تحقيق ربحية تعادل 25% من المبيعات هي 750 دج للوحدة، في حين أن التكلفة المقدرة الممكن تحقيقها للوحدة من هذا المنتج الذي يعتبر جديدا نوعا ما تساوي 857.80دج للوحدة وهي أكبر من التكلفة المستهدفة للوحدة. ويصبح الهدف الآن هو البحث عن طرق لتخفيض التكاليف أو بالأحرى تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج بمقدار 107.80دج دون المساس بجودته، وبالتالي يمكن القول آنذاك أننا حققنا هدف تسيير التكلفة.

تجدر الإشارة أنه خلال مرحلة التصميم تم تخفيض التكاليف بمقدار يفوق 42 دج للوحدة الواحدة،♣ نتيجة للتغييرات في طول وقطر المكونات (أمور تقنية)، وبالتالي تخفيض كمية المادة الأولية الداخلة في صنعها من جهة وساعات العمل المباشر من جهة أخرى.

إضافة إلى أنه تم استبدال المواد الأولية الداخلة في صنع بعض المكونات مثل مادة الزنك بدلا عن الليتون أو النحاس لارتفاع سعرهما – عدا الأنبوب الحافظ (Tube chemise) الذي يفضل صنعه من النحاس لتفادي الإخلال بجودة المنتج ووظيفته – وتصنيع بعض المكونات الثانوية بدلا عن شرائها مثل الحلقات، وشراء أخرى بدلا من تصنيعها لأن تكلفة تصنيعها أكبر من تكلفة شرائها، كل هذا سمح بتخفيض تكلفة الوحدة الواحدة.

تجدر الإشارة إلى أن التحسينات سابقة الذكر تمت باستعمال تقنية هندسة القيمة والتحليل المفكك (استنادا إلى تصميم كل من مرش Agros35 ومرش A60)، إضافة إلى الاعتماد على أثر الخبرة.

رغم كل التخفيضات السابقة في التكاليف (تخفيضات على مستوى مرحلة التصميم)، لم نصل إلى التكلفة المستهدفة، إلا أنه وبالتنسيق مع دائرة المحاسبة والمالية تبين لنا أنه هناك العديد من التحسينات التي يجب القيام بها والعديد من التكاليف التي يجب التقليل منها حيث:

♣إن تكلفة الوحدة الواحدة من المواد المباشرة لمرش A60 تساوي 330.66دج، في حين تكلفة الوحدة الواحدة من المواد المباشرة لمرش A40 تساوي 288.66دج، ليكون الفارق 42 دج.

- ترى مصلحة المشتريات أنه يمكن تخفيض تكلفة المواد المباشرة المتمثلة في المواد الأولية والمواد المشتراة من 288.66دج إلى 269.46دج، وذلك بعد التفاوض مع الموردين حول السعر الذي يورد به للشركة والجدول الموالي يبينها:

جدول رقم (IV-33): التخفيضات على مستوى المواد المباشرة

البيـــــان	قبل التعديل (دج)		بعد التعديل (دج)	
	السعر	التكلفة المقدرة	السعر	التكلفة المقدرة
المواد الأولية:				
قضيب حديدي دائري ACIER ROND	92,01	6,44	85,00	6,16
قضيب نحاسي قطر 17مم TUBE EN BRONZE	469,97	18,80	463,00	18,60
قضيب نحاسي قطر 11مم TUBE EN BRONZE	431,34	12,94	425,00	12,75
قضيب الليتون TUBE LAITON	666,41	46,65	660,00	46,55
قطعة الليتون TOLE LAITON	2813,24	2,81	2790,00	2,80
الزنك ALLIAGE DE ZINC DIN 1743-2	191,53	137,90	180,00	129,60
بلاستيك PLASTIQUE DELRIN	94,11	0,34	88,00	0,32
بلاستيك PLASTIQUE ULTRAMID	257,64	2,86	253,00	2,83
قطعة مطاط PLAQUE CAOUTCHOUC	3050,19	17,08	3040,00	17,05
المواد المشتراة:				
نابض RESSORT DE PRESSION A60	9,62	9,62	7,50	8,00
حلقة ANNEAU DE PRESSION A60/A90	9,60	9,60	7,50	8,00
حلقة ANNEAU DE PRESSION A60	7,91	7,91	6,00	6,00
نابض RESSORT DE PONDULE A60/A90	15,02	15,02	12,00	13,00
حلقة مسطحة RONDELLE PLATE FORME	0,69	0,69	0,50	0,50
المجموع		**288,66**		**269.46**

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على اقتراحات مصلحة المشتريات.

تم تخفيض تكاليف المواد المباشرة بمقدار 19.20دج وبذلك يزيد ربح الشركة بنفس مقدار التخفيض ليصبح: **1000 - (19.20 – 857.80) = 161.40دج**

كما ترى مصلحة المشتريات أنه يمكنها التخفيض من تكلفة المواد غير المباشرة المتمثلة أساسا في الحصى الهرمية والرمل إضافة إلى مواد أخرى من 115.35دج إلى 90دج أي بمقدار 25.35دج، مقابل إبرامها عقود سنوية مع مورديها وتقديمها تسبيقات إضافة إلى زيادة كمية المواد المشتراة.

ساهمت مصلحة المشتريات بشكل فعال في تخفيض التكاليف مرة ثانية وزيادة الربح بمقدار 25.35دج ليصبح مساوي لـ: **161.40 + 25.35 = 186.75دج**.

- ترى مصلحة الموارد البشرية والتنظيم أنه يمكن تخفيض أجور العمال بمقدار قليل فقط، أي من 353.79دج* إلى 350دج، بحيث لا يظهر هذا التخفيض ولا يؤثر على العمال في الشركة مقابل زيادة المردودية نهاية السنة، وتسمح هذه السياسة بتحفيز العمال ورفع الإنتاجية.

إن التخفيض الطفيف في أجور العمال والمقدر بـ 3.79دج يسمح بزيادة في الربح ليصبح مساوي لـ:

190.54 = 3.79 + 186.75دج.

- كما أنه يمكن التقليل من التكاليف الأخرى والمتمثلة أساسا في المصاريف الاشهارية والخدمات والمصاريف العامة إلى 60دج، وذلك باعتبار الشركة نقطة بيع يمكنها من خلال ارتباطها المباشر بالعملاء الترويج لمنتجها واستعمال الانترنت، دون اللجوء إلى كم كبير من الإعلانات، لذا يستحسن التقليل قدر المستطاع من هذه المصاريف الاشهارية.

تسمح هذه التخفيضات في التكاليف بزيادة الربح بمقدار التخفيض المقدر بـ 40دج ليصبح الربح مساوي لـ : **190.54 + 40 = 230.54دج.**

إن هذه التحسينات -الواقعية والممكنة التجسيد في الشركة- المقترحة في المحاكاة التي قمنا بها لها تأثير إيجابي كبير على التكاليف، إذ ستسمح بتخفيض التكلفة المقدرة إلى أدنى حد لها، والجدول الموالي يوضح التكلفة المقدرة قبل وبعد التعديل:

جدول رقم (IV-34) : حساب التكلفة المقدرة قبل وبعد التعديل

البيـــان	التكلفة المقدرة قبل التعديل (دج)	التكلفة المقدرة بعد التعديل (دج)
المواد المباشرة	288,66	269,46
المواد غير المباشرة	115,35	90,00
أجور العاملين	353,79	350,00
المصاريف الأخرى	100,00	60,00
المجموع	**857,80**	**769,46**

المصدر: من إعداد الطالبة.

بعد جهود التعديلات لتكاليف المواد المباشرة وغير المباشرة (مواد أولية ومواد مشتراة)، وأجور العاملين والمصاريف الأخرى (مصاريف اشهارية وخدمات ومصاريف عامة)، تم تخفيض التكلفة المقدرة من 857.80دج إلى 769.46دج أي بمقدار 88.34دج، فأصبحت التكلفة المقدرة بعد التعديل قريبة من التكلفة المستهدفة أي بفارق يقدر بـ: 19.46دج.

*أجور العمال = أجور مباشرة + أجور غير مباشرة = 252.71 + 101.08 = 353.79دج.

إن الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة بعد التعديل صغيرة يمكن للشركة إزالتها من خلال تطبيق تقنيات أخرى من تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف، مثل تقنية التحسين المستمر (الكايزن) التي تسمح بتخفيض تكاليف الإنتاج بنسبة 5% وذلك من خلال الاستفادة من أثر الخبرة والتعلم وتحسين مسارات الإنتاج، وتقنية التكلفة على أساس النشاط التي تسمح بتحديد التكاليف غير المباشرة بدقة وتخصيصها بشكل عادل على المنتجات؛ إضافة إلى إجراء مفاوضات جديدة مع الموردين لأن التخفيض الطفيف في الأسعار يؤثر على التكاليف وذلك من خلال زيادة كمية المواد المشتراة أو دفع تسبيقات للحصول على حسومات، ومحاولة تخفيض المصاريف الاشهارية والخدمات والمصاريف العامة لكبر مقدارها مقارنة مع تكلفة المواد الأولية والمواد المشتراة.

من خلال المحاكاة التي قمنا بها يمكننا القول بأن تقنية التكلفة المستهدفة تؤدي إلى تخفيض التكاليف ومن ثمَّ تحقيق ميزة التكلفة أقل، مما يعزز من صمود الشركة أمام المنافسة الشديدة ويضمن لها موقع تنافسي جيد، والجدول الموالي يبين الفرق بين استعمال هذه التقنية وعدمه استنادا إلى معطيات مديرية المحاسبة والمالية والمديرية التجارية:

جدول رقم (IV-35) : حساب النتيجة قبل وبعد استعمال تقنية التكلفة المستهدفة

	قبل استعمال تقنية التكلفة المستهدفة	باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة	الفارق
سعر البيع	1000.00	1000.00	
التكاليف	857.80	769.46	88.34-
النتيجة	142.20	230.54	88.34+

المصدر: من إعداد الطالبة.

نلاحظ من خلال النتائج الدور الكبير الذي لعبته تقنية التكلفة المستهدفة إذ مكنتنا من تخفيض التكاليف بمقدار 88.34دج للوحدة الواحدة.

المطلب الثالث : تقييم المحاكاة وإختبار الفرضيات

سيتم في هذا المطلب تقييم المحاكاة التي تم تطبيقها في المطلب السابق، وذلك من خلال التعرف على مقومات ومعوقات تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف بصفة عامة، وخاصة تقنية التكلفة المستهدفة التي تم تناولها في الجانب النظري وربطها بما هو موجود فعليا في الشركة محل الدراسة، إضافة إلى تبيان أهمية تطبيق هذه التقنية للشركة.

أولا : مستوى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة

من خلال دراسة الحالة المطبقة في شركة أنابيب لاحظنا أن الشركة تعتمد على بعض مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة والمتمثلة في:

- التركيز على العملاء وكسب رضاهم حيث تهتم الشركة بمتطلبات عملائها الدائمين والمرتقبين، وقد خصصت الشركة مصلحة تقنيات التسويق لاستقبال آراء عملائها واحتياجاتهم ورغباتهم، ومصلحة النتائج والشكاوي التابعة للمديرية التقنية لتلبية متطلباتهم؛
- التركيز على تصميم المنتج حيث تولي المديرية التقنية اهتماما كبيرا بخصائص المنتج وجودته دون إهمال جانب التكاليف ويظهر هذا جليا من خلال تصميم فريق العمل لمرش A40؛
- تواجد فرق عمل متداخلة حيث أنه هناك اتصال بين جميع العمال على جميع المستويات (المديريات).

بالرغم من تطبيق بعض مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة إلا أن الشركة لا تقوم بالتطبيق العلمي السليم لهذه التقنية والتي تقوم على أساس المعادلة المشهورة:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

وهذا راجع إلى عدم المعرفة العلمية لهذه التقنية. ومما سبق يمكن القول أن الشركة تطبق تقنية التكلفة المستهدفة بشكل جزئي.

- كما لاحظنا أن الشركة تقوم بتقسيم عملياتها إلى أنشطة محددة مع تحديد الزمن المستغرق لكل نشاط (الملحق37)، وتحديد بعض مسبباتها، وهذا يسمح لها بامكانية تطبيق تقنية "ABC" و تقنية "ABCTD"؛
- كما أن الشركة متحصلة على شهادة الإزو (ISO9001:2008) وذلك لتطبيقها لتقنية إدارة الجودة الشاملة؛

مما سبق يمكن القول أن الفرضية الأولى (**تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف**) **محققة**.

ثانيا : مقومات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة

يتطلب نجاح تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة –كما سبق الذكر في الجانب النظري– توفر مجموعة من المقومات، ومن خلال دراستنا الميدانية تبيّن لنا أن شركة الأنابيب تتوفر على المقومات التالية:

– كفاءة العمال في جميع التخصصات وعملهم في إطار جماعي لتحقيق أهداف الشركة؛

– التزام العمال بالعمل والشعور بروح المسئولية إضافة إلى رغبتهم في استمرارية ريادة شركتهم في السوق، وإدراكهم بأن بقاءهم مرهون بربحية شركتهم؛

– وجود ثقة متبادلة بين الشركة وعمالها ويظهر هذا من خلال تثبيت الشركة لعمالها إذ تمثل نسبة العمال الدائمين في الشركة 98%، أما العمال المؤقتين فهم ضمن إطار عقود ما قبل التشغيل وتنوي الشركة تثبيتهم بمجرد انتهاء مدة عقدهم، هذا من جهة، ومن جهة أخرى وجود ثقة متبادلة بين الشركة وموردیها ويظهر هذا من خلال التعامل الدائم للشركة مع مجموعة محددة من الموردين السابق ذكرهم؛

– التعليم والتدريب المستمر من خلال الدورات العلمية والتكوينية التي تقدمها الشركة لكافة موظفيها في جميع الاختصاصات لتنمية مهاراتهم، إضافة إلى مشاركة الشركة في الملتقيات الوطنية والدولية؛

– تقوم الشركة بتشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقا؛

– توفر فريق عمل (المديرية التقنية) مختص بتصميم منتجات جديدة وتحسين مستمر للمنتجات الحالية؛

كما تتوفر الشركة على المقومات التالية:

– تستخدم التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني؛

– الاستعانة بخبير محاسبي خارجي لارساء نظام تكاليفي فعال؛

– تقوم بتحليل الموقف التنافسي كما تم تبيانه في المبحث الأول.

إن تغير بيئة التصنيع وانتقال الشركة من سوق لاحتكار تام لسوق احتكار القلة وما يصاحبه من شدة المنافسة يحتم على الشركة ضرورة تطبيق لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف بشكل علمي في ظل توفر هذه المقومات.

مما سبق يمكن القول أن الفرضية الثانية (**تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المقومات الأساسية لتفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف**) **محققة**.

ثالثا : معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة

رغم توفر الشركة على مقومات مهمة لتطبيق تقنيات تقنية التكلفة المستهدفة إلا أنه توجد صعوبات أو معوقات لتطبيقها أهمها:

- عدم معرفة الشركة لتقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف وأهميتها معرفة كافية وبالأخص تقنية التكلفة المستهدفة رغم ما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف ومسبباتها مما يسمح باتخاذ قرارات إستراتيجية؛
- رغم وجود مكلف بالدراسات في المحاسبة التحليلية ورغم وجود نظام تكاليف فعال إلا أنه لاحظنا من خلال دراسة تسيير التكاليف بالشركة أن هذه الأخيرة تعتمد في تحديد التكاليف غير المباشرة بالفرق بين التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة أي أنه لا يتم تحديد التكاليف غير المباشرة مباشرة ولا تتوفر معلومات عن طبيعتها ولا يتم تتبعها، ويتم تحميلها على أساس تقديري فقط كأساس زمن التصنيع والطاقة الإنتاجية، وهذا يعني عدم قدرة نظام التكاليف المتبع على تحديد تكلفة المنتجات بدقة؛
- يرجع عدم اهتمام الشركة بشكل جدي حول هذا الجانب إلى عدم وجود منافسة في السابق إلا أنه بتغير طبيعة السوق فإن الشركة تحاول تكثيف جهودها واستغلال برنامج خاص بالمحاسبة التحليلية لتجاوز هذا العائق؛
- صعوبة تحديد هامش الربح المستهدف إذ أن الشركة لا تتبع أسس علمية لتحديده؛
- عدم القيام بدراسة وافية للسوق خصوصا في الجانب المتعلق بالمنافسين ومنتجاتهم مما يؤثر على تحديد سعر البيع المستهدف وبالتالي ربحية الشركة.

مما سبق يمكن القول أن الفرضية الثالثة (**تعاني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من عراقيل تحول دون تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف**) **محققة**.

رابعا : أهمية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة

تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة أحد أهم تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف، وتظهر أهميتها من خلال تحقيقها للأهداف التالية:

- إرضاء متطلبات وحاجيات العملاء حيث تم تصميم مرش A40 وفقا لمتطلبات العملاء المتمثلة في قوة ضغط منخفضة للمرش واستهلاك أقل للماء بالإضافة إلى الجودة؛
- تساعد تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، فمن خلال المحاكاة المطبقة تم تخفيض تكاليف مرش A40 من 857.80دج إلى 769.46دج أي بمقدار 88.34دج للوحدة الواحدة، وذلك من خلال الجهود المبذولة سابقة الذكر، كما أن هذه الجهود تؤثر مباشرة في تخفيض تكاليف باقي المرشات المصنعة من طرف الشركة على اعتبار أن جميع المرشات تشترك في صنعها بعض المواد الأولية كالبلاستيك والزنك،..وبالتالي زيادة ربحيتها؛

– تسمح بتحسين ربحية الشركة وذلك بتخفيض التكاليف على مستوى دورة حياة المنتج والمحافظة على الجودة، حيث تمكنا من تحسين ربحية مرشA40 بمعدل 10%؛

– تعد أسلوبا حديثا للتسعير حيث يتم تحديد سعر البيع السوقي وهامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع، وتمثل نتيجة الطرح هنا أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة للمنتج التي يتم على أساسها تصميم المنتج، ومن خلال المحاكاة تبين لنا وجود هامش للتسعير حده الأدنى 769.46دج وحده الأعلى 1000دج أي أنه يمكن للشركة إرضاء جميع الشرائح حول السعر، بمعنى تساعدها في تطبيق سياسة التمييز السعري، فهي تضمن المرونة والكفاءة في التسعير، كما تساعدها في تطبيق إستراتيجية السيطرة بالتكاليف في حالة اشتداد المنافسة؛

– تسمح هذه التقنية بمعرفة ربحية المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له وتقديمه للسوق على خلاف التسعير على أساس التكلفة فقد تكتشف الشركة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد لإنتاجه؛

– تعتبر أداة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية ففي حالة الإخفاق في الوصول إلى التكلفة المستهدفة تكون الشركة أمام عدة خيارات وهي: إما تخفيض التكاليف وذلك بتغيير تصميم المنتج أو تخفيض هامش الربح المرغوب فيه أو التخلي عن هذا المنتج؛

– تساعد الشركة في تحقيق العديد من المزايا التنافسية سواء المتعلقة بالتكلفة أو السعر أو الجودة، وتساعدها في تحقيق ما يعرف باليقظة الإستراتيجية، وبالتالي تمكنها من القدرة والاستمرارية على المنافسة في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

مما سبق يمكن القول أن الفرضية الرابعة (**يوجد أثر ايجابي لتطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية**) **محققة**.

خلاصة الفصل :

تناولنا في المبحث الأول من هذا الفصل التعريف بالمؤسسة الأم وفروعها، والشركة التابعة لها محل الدراسة والمتمثلة في شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي- وحدة برج بوعريريج ومن خلال هذا المبحث تعرفنا على نشأة الشركة وممتلكاتها والمنتجات والخدمات التي تقدمها وهيكلها التنظيمي، وتوصلنا إلى أن هذه الشركة من أهم الشركات الاقتصادية في الجزائر التي تهدف إلى تطوير القطاع الزراعي، ثم حاولنا تحليل وضعيتها التنافسية من خلال تطبيق نموذج SWOT ونموذج القوى الخمس لـ "PORTER" وتوصلنا من خلال التحليلين إلى أن الشركة ورغم مكانتها في هذا السوق تعاني من منافسة أو تهديد المنتجات البديلة، إلا أنها تمتلك نقاط قوة وفرص تسمح لها بمواجهة هذه المنافسة.

كما قمنا بدراسة واقع تسيير التكاليف بها، وتم حساب تكلفة منتج من منتجاتها والمتمثل في أنبوب نوع (152/6M)، وتوصلنا إلى أن الشركة لا تطبق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف وليس لها معرفة مسبقة بها، في حين وجدنا أنها لا تطبق سوى طريقة التكلفة الكلية لحساب تكاليفها -المقترحة من طرف خبير-، ولا تستغل بيانات التكاليف المعيارية ولا إمكاناتها المتاحة الأخرى لاتخاذ قراراتها.

أما في المبحث الثاني فقمنا بإسقاط تقنية التكلفة المستهدفة على منتج جديد والمتمثل في مرش A40 وذلك وفقا لما تم تبيانه في الجانب النظري، وقمنا بإبراز آثار اعتماد هذه التقنية على تحقيق ميزة تنافسية، حيث توصلنا إلى أن هذه التقنية تسمح بتخفيض التكاليف، إذ من خلال المحاكاة المطبقة تبين لنا حسابيا أن تقنية التكلفة المستهدفة خفضت التكاليف بشكل ملحوظ ومعتبر، مما يساهم في تحقيق ميزة تنافسية ألا وهي ميزة التكلفة إضافة إلى ارضاء متطلبات العميل وذلك بتصميم منتج بخصائص تقنية تتلاءم مع احتياجاته.

قمنا في المبحث الثالث بتقييم المحاكاة المطبقة على الشركة وذلك من خلال التعرف على مقومات ومعوقات تطبيقها في الشركة، وتبيان أهمية تطبيقها للشركة، وتوصلنا إلى أن الشركة تقوم بتطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي بشكل جزئي، كما أن لها من المقومات ما يساعدها على تطبيق هذه التقنيات وأن المعوقات التي تحولها دون ذلك يمكن تجاوزها، كما أنها بتطبيقها لتقنية التكلفة المستهدفة ستحقق مزايا تنافسية عديدة مثل ميزة التكلفة أقل والجودة.

ويمكن القول أن تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سيحقق لها مزايا تنافسية، وهذا ما سيتم تناوله في الفصل الموالي.

الفصل الخامس

تمهيد :

في محاولة لربط الجانب النظري بالتطبيق العملي، جاء هذا الفصل ليعرض تحليلا لبيانات الدراسة، في محاولة لتبيان واقع ومستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذا مقومات تطبيق هذه التقنيات والمعوقات التي تحول دون ذلك، مع دراسة انعكاسات تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة تنافسية، من خلال اتباع أسلوب الاستبيان الذي استخدمناه كأداة رئيسية لجمع البيانات وتفسير النتائج المتوصل إليها.

لتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن فرضيات الدراسة، تم توزيعها على مؤسسات صناعية تعمل في بيئة الأعمال الجزائرية، وبلغ عددها المعتمد للتحليل 61 مؤسسة.

كما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث سيتم عرض الإطار المنهجي المعتمد في الدراسة وأنموذج الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، والأداة المستخدمة فيها (الاستبانة) وأسلوب اعدادها وآلية اختبار صدقها وثباتها، والمؤشرات الاحصائية المستخدمة في معالجة البيانات في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني فسيتم دراسة خصائص أفراد العينة، وكذا تحليل ومناقشة أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة

سنتناول في هذا المبحث الطريقة والاجراءات المعتمدة في اجراء الدراسة من خلال عرض المنهج المعتمد في الدراسة، وكذا نموذج الدراسة، وأدوات الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة، والأداة المستخدمة فيها وأسلوب اعدادها وآلية اختبار صدقها وثباتها، والأساليب الاحصائية المستخدمة في معالجة البيانات.

المطلب الأول : منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام منهجين:

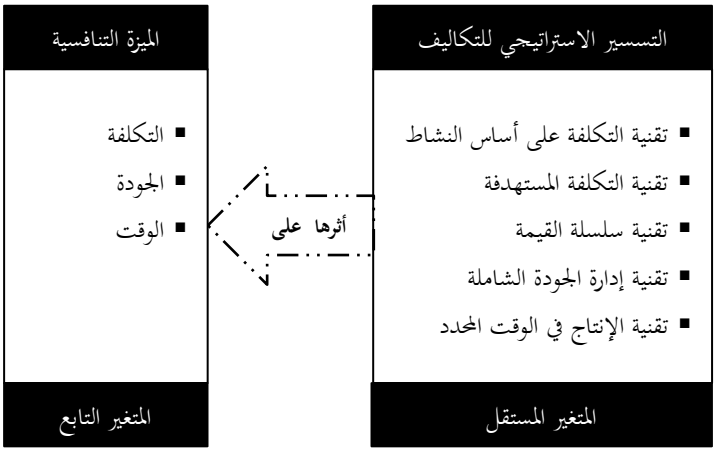
- المنهج الوصفي لوصف إجابات أفراد عينة الدراسة لمعرفة مستوى تطبيقهم لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وكذا المقومات المتوفرة لديهم والتي تساعدهم في عملية التطبيق، والمعوقات التي تحول دون هذا التطبيق؛
- المنهج التحليلي لتحديد أثر تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق وتعزيز المزايا التنافسية.

اعتمد نموذج الدراسة على نوعين من المتغيرات وهي:

- المتغير المستقل والمتمثل في أهم تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف وهي: التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد؛
- المتغير التابع والمتمثل في الميزة التنافسية ممثلة في أهم أبعادها وهي: التكلفة، الجودة، الوقت.

تقوم فكرة النموذج على محاولة التحقق من مدى تأثير تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة تنافسية، والشكل الموالي يوضح متغيرات الدراسة:

شكل رقم (V-1) : نموذج الدراسة



المصدر:من إعداد الطالبة استنادا لما سبق.

المطلب الثاني : مجتمع الدراسة

تستهدف هذه الدراسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سواء كانت عامة أو خاصة أو مختلطة، وتم التركيز خاصة على المؤسسات الانتاجية على اعتبار أن هذه المؤسسات تطبق وبشكل كبير نظام التسيير الكلاسيكي للتكاليف عكس المؤسسات التجارية والخدمية.

تمثلت عينة الدراسة في عينة عشوائية من المؤسسات، والجدول الموالي يوضح كيفية توزيع الاستبانات على هذه العينة:

جدول رقم (V-1) : توزيع عينة الدراسة

عينة الدراسة	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	74	% 100
عدد الاستمارات المسترجعة	69	% 93.24
عدد الاستمارات غير المسترجعة	5	% 6.75
عدد الاستمارات الملغاة	8	% 10.81
عدد الاستمارات الصالحة للمعالجة	**61**	% 82.43

المصدر: من إعداد الطالبة

تم توزيع الاستبانة على المؤسسات – المفصلة في الملحق رقم: (41)، حيث تم الاتصال بالمستجوبين مباشرة على مستوى مؤسساتهم، وتم إجراء مقابلات مع المدراء والمسيرين والمحاسبين الذين لهم دراية بمجال محاسبة التسيير باعتبارهم الأفراد المستهدفين من الدراسة.

كما تم الإلتقاء بالمستجوبين على مستوى غرفة التجارة والصناعة البيبان لولاية برج بوعريريج إثر انعقاد يوم دراسي وإعلامي حول أحكام قانون المالية لسنة 2021، والذي ضم مجموعة من الخبراء المحاسبين والمسيرين والمحاسبين لمؤسسات اقتصادية، وتم حضورنا بصفة مدعو تابع –متربص– لشركة أنابيب محل دراسة الحالة.

تم أيضا الاستعانة بالاستبيان الالكتروني حيث تم توزيعه على عدد معتبر من المؤسسات والتي تم الحصول على دليل بريدها الالكتروني من طرف غرفة التجارة سابقة الذكر إلا أنه لم يتم الحصول على أي رد، في حين تحصلنا على 14 رد إلكتروني فقط من فروع المؤسسات التي تم الاتصال بها مباشرة أو معارف المستوجبين.

كما تم الاتصال هاتفيا بالمستجوبين في حالة وجود استفسارات من قبلهم، وكذا في حالة اكتشافنا قيم مفقودة –فراغ غير معبء سهوا– من قبلهم، حيث تم الحصول على إجابتهم هاتفيا فقط؛ رغم الحرص على التأكد من أن كل فقرات الاستبيان تم الإجابة عليها عند الاسترجاع.

تجدر الإشارة إلى أنه تم الانقطاع في مرحلة التوزيع تقريبا عشرة أيام نظرا لغياب النقل بين الولايات حيث تعذر علينا الانتقال إلى المنطقة الصناعية لكل من ولايتي سطيف والمسيلة بسبب جائحة كورونا، واستغرقت هذه المرحلة – التوزيع- حوالي ثلاثة أشهر (من منتصف شهر نوفمبر إلى منتصف شهر فيفري).

ورغم الصعوبات التي واجهتنا في مرحلة التوزيع ومرحلة الاسترجاع - خصوصا أنها تزامنت مع نهاية السنة المالية- إلا أنه تم استرجاع 69 استبانة من 74 استبانة موزعة، وتم إلغاء 8 استبانات بسبب نقص المعلومات فيها وكذا وجود تناقض في الإجابة وذلك لعدم فهم المستجوبين للموضوع، ليصبح عدد الاستمارات الصالحة للمعالجة 61 استمارة، وهو عدد معتبر يسمح لنا بالقيام بمختلف الاختبارات الاحصائية.

المطلب الثالث : أدوات الدراسة

سنحاول في هذا المطلب عرض الأساليب الاحصائية المستعملة في الدراسة، وأساليب جمع البيانات، إضافة إلى وصف الاستبانة ومختلف مراحل اعدادها وكذا اختبار صدقها وثباتها.

أولا : أدوات المعالجة الاحصائية

بهدف تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام مجموعة من الأساليب الاحصائية لتحليل الاجابات المتحصل عليها، وذلك بالاعتماد على مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS) (version 26)، الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة، وفيما يلي توضيح لهذه الأساليب ومبررات استخدامها:

- **التكرارات والنسب المئوية**: لوصف خصائص أفراد العينة ومعرفة الاتجاه العام لمفرداتها؛
- **المتوسط الحسابي**: لعرض متوسطات متغيرات الدراسة وترتيبها حسب أهميتها؛
- **الانحراف المعياري**: لتحديد مقدار التشتت في اجابات أفراد عينة الدراسة عن قيم الوسط الحسابي؛
- **معامل ألفا كرونباخ**: لمعرفة ثبات وصدق بيانات الاستبيان؛
- **معامل ارتباط بيرسون**: للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لكل محور من محاور الاستبيان وكذا دراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة؛
- **الانحدار الخطي البسيط**: لدراسة تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع وفق العلاقة: $y=ax+b$، بحيث: a هي ميل أو معامل الانحدار وتعني مقدار التغير في المتغير التابع عند زيادة قيمة المتغير المستقل بمقدار 1، أما b فهي معامل الثبات.

ثانيا : أساليب جمع البيانات

تم استخدام مجموعة من الأدوات التي تتماشى وطبيعة الدراسة، تتمثل في:

1- المقابلة: تم اجراء عدد من المقابلات الشخصية مع محاسبي المؤسسات ومراقبي التسيير وكذلك المدراء باعتبارهم الأفراد المستهدفين لهذه الدراسة، كما تم الاتصال بهم عن طريق البريد الالكتروني والهاتف وذلك في حالة تعذر الاتصال المباشر، والهدف من اجراء هذه المقابلات:

- جمع المعلومات عن المؤسسة وعن طبيعة عملها وواقع متغيرات الدراسة بها وتحديدا طبيعة تسيير التكاليف بها؛
- مقابلة أفراد لتوضيح فقرات الاستبانة والرد على استفساراتهم.

2- الملاحظة: تم استخدام الملاحظة كوسيلة من وسائل جمع البيانات حول الدراسة الميدانية، وذلك عن طريق تسجيل أهم الملاحظات المرتبطة مثلا بالمصالح الموجودة في المؤسسة، والتأكد من الوجود الفعلي لمصلحة محاسبة التكاليف من عدمه، ووجود مختصين بمجال التكاليف وكذا البرامج المعتمدة في هذا المجال، وذلك من أجل استخدام كل هذه المعلومات وتوظيفها لتحليل فقرات الاستبيان ونتائج الدراسة الميدانية.

3- الاستبيان: تم الاعتماد في دراستنا على الاستبيان إذ يعد من أفضل أساليب التطبيق في مجال البحوث الوصفية وفي الدراسات التي تتميز مواضيعها بالحداثة وندرة التطبيق -كما هو الحال لموضوع دراستنا - حيث يعتبر أداة رئيسية في جمع المعلومات، وقد تم تصميمه وفقا للإطار النظري للدراسة وبناءً على العديد من الدراسات السابقة واعتمادا كذلك على آراء أساتذة مختصين في هذا المجال بما يعكس متغيرات الدراسة وفرضياتها، وفيما يلي عرض لمراحل تصميم الاستبيان ومكوناته وقياس صدقه وثباته.

أ- مراحل تصميم الاستبيان:

مرت عملية تصميم الاستبيان بالمراحل التالية:

- إعداد استبيان أولي يعكس متغيرات الدراسة وفرضياتها؛
- عرض الاستبيان على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمته لأهداف الدراسة؛
- إعادة تصميم الاستبيان أخذا بملاحظات المشرف؛
- عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين[1] قبل التوزيع النهائي؛
- إعداد الاستبيان في شكله النهائي بناءً على ملاحظات المحكمين.

[1] الملحق رقم: (39)

ب- وصف استمارة الاستبيان:

تتكون الاستبانة من مقدمة توضيحية للدراسة بشكل عام وللاستبيان بشكل خاص، إضافة إلى خمسة محاور رئيسية: [1]

- **المحور الأول**: تضمن هذا المحور عبارات متعلقة بالفرضية الأولى حول مستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، واحتوى على (25) سؤالا؛
- **المحور الثاني**: تضمن عبارات متعلقة بالفرضية الثانية حول توفر المقومات الأساسية لتفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية، واحتوى على (11) سؤالا؛
- **المحور الثالث**: تضمن الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة حول العراقيل التي تحول دون تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف، واحتوى على (09) أسئلة؛
- **المحور الرابع**: تضمن عبارات متعلقة بالفرضية الرابعة حول مساهمة التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة تنافسية، واحتوى على (21) سؤالا؛
- **المحور الخامس**: قسم هذا المحور إلى ثلاثة أجزاء، تضمن الجزء الأول أسئلة تتعلق بمعلومات عامة حول المستجوب، أما الجزء الثاني فهو خاص بمعلومات عامة حول المؤسسة، في حين تعلق الجزء الثالث بأسئلة خاصة بطريقة حساب التكاليف بالمؤسسة.

من أجل تحليل الاستبيان تم اعتماد "مقياس ليكارت" الخماسي الدرجة المرتب من عبارة (موافق تماما) التي أعطيت الدرجة (5) إلى عبارة غير موافق تماما التي أعطيت الدرجة (1) وبمدى استجابة (5-1) وبوسط حسابي قدره (3)، وتم تقسيم كل متغير من متغيرات الدراسة إلى ثلاث مستويات (مرتفع، متوسط، منخفض)، إذ يشير مقياس الاتفاق (موافق تماما، موافق) على الفقرات على المستوى المرتفع لهما، وتعبر حالة (موافق إلى حد ما) إلى المستوى المتوسط لهما، بينما يعبر مقياس اللااتفاق (غير موافق، غير موافق تماما) إلى المستوى المنخفض منهما، كما هو مبين في الجدول أدناه.

جدول رقم (V-2) : مقياس ليكارت الخماسي

الرأي	أوافق جدا	أوافق	موافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق جدا
الوزن(الدرجة)	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	من 4,20إلى 5	من 3,40إلى 4,19	من 2,60إلى 3,39	من 1,80 إلى2,59	من 1إلى 1,79
مستوى الأهمية	مرتفع		متوسط	منخفض	

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، دار النهضة العربية، القاهرة، الجزء الثالث، 1998، ص ص540، 541. (بتصرف)

[1] الملحق رقم: (40)

ج- اختبار صدق وثبات الاستبيان:

تم التأكد من صدق وثبات فقرات الاستبيان عن طريق مايلي:

ج-1- قياس الصدق الظاهري: حيث تم عرض الاستبيان –كما سبق الذكر - على مجموعة من المحكمين بهدف التأكد من صحة وصياغة الاستمارة بنائيا ولغويا؛

ج-2- قياس ثبات الاستبيان: ثبات الاستبيان هو الحصول على النتائج نفسها إذا أعيد تطبيق الاستبيان على نفس العينة وفي نفس الظروف، وللتأكد من الثبات تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (V-3) : نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ

المحاور	عدد الفقرات	ألفاكرونباخ
المحور الأول: مستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في مؤسستكم	25	0.89
▪ تقنية التكلفة على أساس النشاط	4	0.86
▪ تقنية التكلفة المستهدفة	7	0.82
▪ تقنية سلسلة القيمة	4	0.83
▪ تقنية إدارة الجودة الشاملة	5	0.90
▪ تقنية الانتاج في الوقت المحدد	5	0.59
المحور الثاني: تتوفر لدى مؤسستكم المقومات الأساسية التي تمكنها من تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف	11	0.87
المحور الثالث: وجود عراقيل تحول دون تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف	9	0.86
المحور الرابع: تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساهم في زيادة تنافسية مؤسستكم	21	0.96
المجمـــوع	66	**0.92**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان كان مرتفعا جدا، حيث تتراوح بين 0.86 و0.96، ومعامل ألفا كرونباخ لأبعاد المحور الأول كان مرتفعا باستثناء بعد تقنية الانتاج في الوقت المحدد الذي كان منخفضا نوعا ما 0.59، وكان معامل ألفا كرونباخ الاجمالي مرتفعا جدا 0.92، وبناءً على هذا فإنه يكون قد تم التأكد من صدق ثبات الاستبيان.

ج-3- قياس صدق الاتساق الداخلي: تم حساب الاتساق الداخلي لبيانات الدراسة من خلال حساب معامل الارتباط لفقرات الاستبيان وفقا لكل محور، كما يلي:

- **صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول:**

حيث أن المحور الأول يتكون من خمسة أبعاد تم التفصيل في الاتساق الداخلي لفقراتها كل بعد على حدى، والجداول أدناه توضح معاملات الارتباط للفقرات والقيمة الاحتمالية .sig لكل فقرة.

جدول رقم (V-4) : الاتساق الداخلي لفقرات بعد التكلفة على أساس النشاط

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية .sig
A1. يتم تقسيم عمليات المؤسسة إلى أنشطة محددة.	0.660	0.000
A2. يتم تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.	0.894	0.000
A3. يتم ربط التكاليف بالأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط.	0.921	0.000
A4. يتم توزيع تكاليف النشاط على المنتجات وفقًا لاستهلاك كل منتج من النشاط.	0.886	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS .

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.01) وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.660-0.921)، وبذلك تعتبر فقرات بعد التكلفة على أساس النشاط صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (V-5) : الاتساق الداخلي لفقرات بعد التكلفة المستهدفة

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية .sig
A5. تجرى دراسة استقصائية للسوق لتحديد أفضل المواصفات التي يرغب بها العملاء في المنتج والتي تعكس قيمتها من وجهة نظرهم.	0.676	0.000
A6. يتم تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج وهو السعر الذي يكون العميل على استعداد لدفعه.	0.628	0.000
A7. يتم تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج الجديد.	0.796	0.000
A8. يتم تقدير التكلفة المستهدفة والتي يتم تحديدها من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف.	0.548	0.000
A9. يتم اعداد تصميم أولي للمنتج يتضمن المواصفات المطلوبة وتحديد تكلفة هذا المنتج ومقارنة هذه التكلفة بالتكلفة المستهدفة.	0.810	0.000
A10. يتم إجراء التحسينات والتعديلات على التصميم الحالي للمنتج، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة.	0.748	0.000
A11. تحويل التصميم المقترح الذي يحقق التكلفة المستهدفة إلى منتج فعلي.	0.698	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS .

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.01)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.548-0.810)، وبذلك تعتبر فقرات بعد التكلفة المستهدفة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (V–6) : الاتساق الداخلي لفقرات بعد سلسلة القيمة

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية .sig
A12. تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج.	0.608	0.000
A13. يتم التفريق بين الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة.	0.863	0.000
A14. يتم حذف أو تخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة.	0.887	0.000
A15. يتم تعزيز الأنشطة المضيفة للقيمة.	0.872	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS .

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.01)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.608-0.887)، وبذلك تعتبر فقرات بعد سلسلة القيمة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (V–7) : الاتساق الداخلي لفقرات بعد إدارة الجودة الشاملة

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية .sig
A16. يوجد في المؤسسة إدارة متخصصة بالرقابة على جودة المنتجات والخدمات المقدمة للزبون.	0.842	0.000
A17. تلتزم المؤسسة بمستوى عال من الجودة.	0.871	0.000
A18. تحرص المؤسسة على معالجة الخلل الذي قد يحدث لتحقيق الجودة الكلية المرغوبة في المنتج.	0.880	0.000
A19. تعمل المؤسسة على تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع.	0.895	0.000
A20. تعمل المؤسسة على تحسين التصميم وتعديل العمليات الانتاجية بهدف تطوير وتحسين الجودة.	0.800	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS .

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.01)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.800-0.895)، وبذلك تعتبر فقرات بعد إدارة الجودة الشاملة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (V–8) : الاتساق الداخلي لفقرات بعد الإنتاج في الوقت المحدد

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية .sig
A21. تتعامل المؤسسة مع عدد محدود من الموردين مع إلزامهم بعقود طويلة الأجل.	0.620	0.000
A22. يتم التوريد بطريقة متكررة على فترات صغيرة وبكميات صغيرة.	0.724	0.000
A23. تبسيط أنشطة الإنتاج والتخلص من الأنشطة غير الضرورية.	0.631	0.000
A24. تعمل المؤسسة على أتمتة خطوط الإنتاج. (الآلية)	0.537	0.000
A25. أمثلية الترتيب الداخلي للمصنع بما يحقق التسلسل والتنسيق في أداء الأنشطة.	0.603	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS .

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.01)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.537-0.724)، وبذلك تعتبر فقرات بعد الإنتاج في الوقت المحدد صادقة لما وضعت لقياسه.

- **صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني:**

يوضح الجدول أدناه معاملات الارتباط لفقرات المحور الثاني، وكذا القيمة الاحتمالية .sig الموافقة لها.

جدول رقم (V–9) : الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية .sig
B1. عجز التسيير الكلاسيكي للتكاليف عن تحديد تكلفة المنتج بدقة يدفع لتبني التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	0.564	0.000
B2. هناك إلمام ومعرفة لدى المؤسسة بأهمية ومزايا تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية.	0.760	0.000
B3. تستخدم المؤسسة التقنيات الحديثة في الانتاج والأتمتة والتطور التقني، مما يساعد في تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	0.699	0.000
B4. النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة يلبي متطلبات تقديم البيانات التي تتعلق بتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	0.575	0.000
B5. تشرك المؤسسة جميع الموظفين على اختلاف مستوياتهم الادارية في رسم وتطبيق استراتيجية المؤسسة تطبيقا لمبدأ الإدارة بالفريق.	0.530	0.009
B6. يوجد لدى المؤسسة المقدرة على تحليل عمليات التشغيل الداخلية لتحديد مدى مساهمة كل منها في إضافة قيمة للمنتج.	0.805	0.000
B7. تعمل المؤسسة على تطوير نظم المعلومات وقواعد البيانات لديها.	0.727	0.000
B8. تعتمد المؤسسة بشكل جوهري على البيانات التكاليفية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	0.548	0.000
B9. تقوم المؤسسة بتحليل الموقف التنافسي من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية لها.	0.607	0.000
B10. تقوم المؤسسة بتحليل سلسلة القيم انطلاقا من المورد إلى غاية الزبون.	0.785	0.000
B11. تقوم المؤسسة بالتعليم والتدريب المستمر للموظفين.	0.780	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.01)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.530–0.785)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

- **صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث:**

يوضح الجدول أدناه معاملات الارتباط لفقرات المحور الثاني، وكذا القيمة الاحتمالية .sig الموافقة لها.

جدول رقم (V–10) : الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية .sig
C1. عدم رغبة المؤسسة في تغيير الأساليب المطبقة لديها لحساب التكلفة لأنها تقدم معلومات كافية تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة.	0.637	0.000
C2. عدم تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يعود إلى التخوف من التغيير داخل المؤسسة.	0.558	0.000
C3. نقص المعرفة اللازمة بأهمية تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف من أجل الحفاظ على بقاء المؤسسة ونموها.	0.771	0.000
C4. عدم اقتناع الادارة العليا للمؤسسة بجدوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	0.736	0.000
C5. عدم توفر الامكانيات المادية والبشرية لتبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	0.658	0.000
C6. عدم توفر المؤهلات العلمية والمهنية.	0.747	0.000
C7. ضعف نظام المعلومات ونظام التكاليف خاصة عدم توفر المعلومات اللازمة والكافية لتطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	0.854	0.000
C8. تكلفة تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقها.	0.590	0.000
C9. ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبين من خارج المؤسسة يشكل عائقا أمام توجه الإدارة نحو تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	0.596	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.01)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.558-0.854)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

- **صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع:**

يوضح الجدول أدناه معاملات الارتباط لفقرات المحور الثاني، وكذا القيمة الاحتمالية .sig الموافقة لها.

جدول رقم (V-11) : الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية .sig
D1. تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يؤثر إيجابا على تنافسية المؤسسة أحسن من الطرق الكلاسيكية.	0.558	0.000
D2. تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحقق التخفيض المستمر للتكاليف.	0.700	0.000
D3. تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحقق تكاليف تنافسية.	0.785	0.000
D4. تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمؤسسة.	0.823	0.000
D5. يوفر التسيير الاستراتيجي للتكاليف المعلومات اللازمة لتحسين الانتاجية ومضاعفتها الأمر الذي يؤدي الى زيادة الربحية والحصة السوقية.	0.763	0.000
D6. يوفر التسيير الاستراتيجي للتكاليف معلومات مالية وغير مالية تساعد المؤسسة في قياس تكلفة الموارد المستنفذة في أداء الأنشطة المهمة.	0.783	0.000
D7. يوفر التسيير الاستراتيجي للتكاليف معلومات مالية وغير مالية تساعد المؤسسة في تحديد وتقدير الأنشطة الجديدة التي تُمكِنها من تحسين أداءها المستقبلي.	0.764	0.000
D8. يساهم تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التطبيق الفعال للاستراتيجيات التنافسية.	0.778	0.000
D9. يؤدي تطبيق المؤسسة للتسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات.	0.721	0.000
D10. يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التحسين المستمر لأداء المؤسسة من خلال عملية تحليل الأنشطة.	0.786	0.000
D11. يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من العملية الإنتاجية وتفادي الانحرافات.	0.718	0.000
D12. يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحديد أسعار المنتجات بشكل أفضل.	0.778	0.000
D13. تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساعد في طرح منتج في السوق بسعر تنافسي.	0.802	0.000
D14. اعتماد المؤسسة على التسيير الاستراتيجي للتكاليف في قرارات الانتاج وتسعير منتجاتها يزيد من قدرتها التنافسية.	0.768	0.000
D15. يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في طرح منتجات تلبي رغبات المستهلكين.	0.741	0.000
D16. يؤدي التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تحسين جودة المنتج.	0.684	0.000
D17. يؤدي تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع.	0.770	0.000
D18. يساهم تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تقليل مشاكل التصنيع ووضع السعر الأقل للمنتج.	0.722	0.000
D19. يؤدي تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تخفيض تكلفة التخزين.	0.792	0.000
D20. تخفيض تكلفة الأعطال وتقليل زمن بدء التشغيل يساهم في تخفيض تكلفة المنتج النهائي مما يحقق ميزة تنافسية.	0.766	0.000
D21. القدرة على الإبداع في خطوات الانتاج تعد مصدرا متجدداً للميزة التنافسية.	0.834	0.000

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

القيمة الاحتمالية.sig لكل الفقرات أقل من (0.01)، وهي دالة معنويا، ويتراوح معامل الارتباط ما بين (0.558-0.834)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

وعليه من خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات الاستبيان بدرجة مرتفعة وكذا صدق اتساقها الداخلي.

المبحث الثاني : اختبار أنموذج الدراسة

المطلب الأول : خصائص أفراد عينة الدراسة

تم تقسيم خصائص أفراد عينة الدراسة إلى ثلاثة أقسام – المحور الخامس – وهي: معلومات حول المستجوب، معلومات عامة حول المؤسسة، ومعلومات متعلقة بطريقة حساب التكاليف بالمؤسسة، وفيما يلي وصف لخصائص أفراد العينة.

أولا : معلومات حول المستجوب

تم التركيز في هذا البند على ثلاث خصائص للمستجوب هي: المصلحة التابع لها، التخصص العلمي، وعدد سنوات الخبرة لما لها من أهمية في مجال التكاليف، وفيما يلي تفصيلها:

جدول رقم (V-12) : توزيع عينة الدراسة حسب خصائص المستجوب

معلومات حول المستجوب	الفئة	التكرار المطلق	التكرار
المصلحة التابع لها	مدير عام	02	3.3
	المحاسبة	46	75.4
	مراقبة التسيير	03	4.9
	المالية	07	11.5
	الإنتاج	00	00
	التسويق	01	1.6
	أخرى	02	3.3
التخصص العلمي	محاسبة	42	86.9
	مالية	07	11.5
	تسويق	02	3.3
	إدارة أعمال	04	6.6
	أخرى	06	9.8
الخبرة العملية	أقل من 3 سنوات	04	6.6
	من 3 إلى 7 سنوات	23	37.7
	أكثر من 7 إلى 11 سنة	15	24.6
	أكثر من 11 سنة	19	31.1
المجمـــوع		**61**	**100**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

استهدفت هذه الدراسة إطارات المؤسسات الاقتصادية من مدراء ومحاسبين ومراقبي تسيير، إذ يلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة يشغلون وظيفة محاسب، وهي النسبة المستهدفة من دراستنا والتي قدرت بـ 75.4%، ويعتبر هذا أحد المؤشرات الضرورية والمهمة التي تدل على ادراك وفهم لفقرات الاستبيان؛ أما مصلحة مراقبة التسيير فقد كانت نسبتها منخفضة جدا وذلك راجع لعدم وجود هذه المصلحة في أغلب المؤسسات الاقتصادية، أما بالنسبة لمصلحة الإنتاج فقد تم استبعادها لعدم وجود مختصين في المحاسبة في هاته المصلحة، في حين كان خيار أخرى في المرتبة الرابعة بنسبة 9.8% وهو يعكس فئة ملاك المؤسسة ومسيريها.

كما استهدفت هذه الدراسة العاملين بمصلحة المحاسبة وذوي الخبرة في مجال المحاسبة (محاسبة التكاليف) بغض النظر عن تخصصهم العلمي، ويلاحظ أن أغلبية أفراد العينة (68.9%) تخصصهم محاسبة، ويعتبر هذا كذلك أحد المؤشرات الضرورية التي تدل على ادراك وفهم لفقرات الاستبيان؛ بينما تأتي المالية في المرتبة الثانية بنسبة 11.5%، والمرتبة الثالثة لخيار أخرى بنسبة 9.8% وقد شمل هذا الخيار على تخصصات مختلفة منها تخصص حقوق، هندسية مدنية، فرنسية،.. وأغلبهم حسب ملاحظتنا إما تابعين لمصلحة المحاسبة والمالية أو هم مسيرين لمؤسساتهم.

يلاحظ كذلك أن 31.1% من أفراد العينة لديهم خبرة لأكثر من 11 سنة، و 6.6% فقط لديهم خبرة أقل من 3 سنوات، أي أن أغلب المستجوبين يتمتعون بخبرة عالية تسمح لهم بمعرفة جيدة للمؤسسة وطرق تسيير التكاليف بها، وتدعم فهمهم واجاباتهم لفقرات الاستبيان.

ثانيا : معلومات حول المؤسسة

تم التركيز في هذا البند على مجموعة من الخصائص المتعلقة بقطاع المؤسسة ونشاطها وعمرها في مجال الصناعة، وعدد عمالها وطبيعة المنافسة التي تواجهها وحجم حصتها السوقية، لما لهذه الخصائص من أثر في تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وفيما يلي تفصيلها:

جدول رقم (V-13) : توزيع عينة الدراسة حسب خصائص المؤسسة

معلومات حول المؤسسة	الفئة	التكرار المطلق	التكرار
القطاع	عام	09	14.8
	خاص	51	83.6
	مختلط	01	1.6
عمر المؤسسة	أقل من 5 سنوات	00	00
	من 5 إلى 10 سنوات	09	14.8
	أكثر من 10 إلى 15 سنة	10	16.4
	أكثر من 15 سنة	42	68.9
النشاط	صناعي	58	95.1
	تجاري	03	4.9
	خدمي	00	00
عدد العمال	من 10 إلى 49 عامل	08	13.1
	من 50 إلى 250 عامل	33	54.1
	أكثر من 250 عامل	20	32.8
طبيعة المنافسة	شديدة جدا	18	29.5
	شديدة	25	41
	متوسطة	17	27.9
	ضعيفة	01	1.6
	لا توجد	00	00
الحصة السوقية	كبيرة	27	44.3
	متوسطة	31	50.8
	ضعيفة	03	4.9
الولاية	برج بوعريريج	34	55.7
	المسيلة	18	29.5
	سطيف	06	9.8
	الجزائر	02	3.3
	وهران	01	1.6
المجمـــوع		**61**	**100**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

تم توزيع الاستبيان بشكل عشوائي على المؤسسات الاقتصادية سواء كانت عامة أو خاصة أو مختلطة، ويلاحظ أن 83.6% هي مؤسسات خاصة في حين تشكل المؤسسات العمومية نسبة 14.8%، وهذا راجع إلى كثرة المؤسسات الخاصة مقارنة بالقطاع العام، في حين لا تتعدى المؤسسات المختلطة نسبة 1.6%.

كما يلاحظ أن 68.9% من المؤسسات ذو عمر يتجاوز 15سنة في الصناعة، وهي نسبة معتبرة، وهذا ما يفسر الخبرة المتراكمة لدى أفراد العينة كما سبق الذكر، ويؤثر هذا على مستوى وامكانية تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف. و 95.1% مؤسسات صناعية، في حين تشكل المؤسسات التجارية نسبة 4.9% فقط، في حين لا توجد مؤسسات ذات نشاط خدمي.

تجدر الإشارة إلى أنه تم توزيع الاستبيان على مجموعة من المؤسسات الفندقية والعيادات الخاصة إلا أنه لم يتم استرجاعها، واستنادا إلى بعض المحاسبين في المؤسسات سابقة الذكر الذين تم مقابلتهم أكدوا لنا عدم اعتمادهم على طرق حساب التكاليف، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعتمد بعض المؤسسات الصناعية والتجارية على تقديم بعض الخدمات إلا أنه تم اهمالها من التصنيف السابق على أساس أنها ليست نشاطا رئيسيا لهاته المؤسسات.

يلاحظ كذلك أن 54.1% هي مؤسسات متوسطة الحجم، في حين تشكل المؤسسات كبيرة الحجم نسبة 32.8%، أما المؤسسات صغيرة الحجم فتمثل نسبة 13.1%، ويعكس هذا تنوع في أحجام المؤسسات.

تشهد بيئة التصنيع الجزائرية منافسة شديدة سواء منافسة وطنية أو أجنبية، حيث أن 41% من المؤسسات تعاني من منافسة شديدة، في حين 29.5% منها تعاني منافسة شديدة جدا، ويعكس مؤشر المنافسة حاجة المؤسسة إلى دراسة السوق وكذا تطوير أساليبها وتحديدا تسيير تكاليفها ومحاولة تحقيق مزيا تنافسية.

جل المؤسسات عينة الدراسة مؤسسات معروفة في السوق الجزائري تتواجد في خمس ولايات (الملحق رقم: 41)؛ إذ تمتلك حصة سوقية معتبرة، حيث أن 50.3% منها تمتلك حصة سوقية متوسطة، و 44.3% تمتلك حصة سوقية كبيرة، وهذا ما يعكس ارتفاع نسب شدة المنافسة.

ثالثا : معلومات حول طريقة حساب التكاليف بالمؤسسة

تم التركيز في هذا البند على طرق حساب التكاليف المطبقة في المؤسسة وأسباب اختيارها وكذا مدى الرضى من نتائجها، والمعيار الأمثل لاختيار الطريقة المناسبة، ومخرجات نظام التكاليف المطبق، ومدى امتلاكها لنظام معلومات (Logiciel) خاص بحساب التكاليف، وفيما يلي تفصيلها:

جدول رقم (V-14) : توزيع عينة الدراسة حسب خصائص المؤسسة

طريقة حساب التكاليف	الفئة	التكرار المطلق	التكرار
الطريقة المطبقة حاليا	التكاليف الكلية	38	62.3
	التكاليف المتغيرة	15	24.6
	التحميل العقلاني	07	11.5
	التكلفة المستهدفة	05	8.2
	ABC	05	8.2
	التكاليف المباشرة	06	9.8
أساس الاختيار	التقليد على مؤسسات أخرى	11	18
	استجابة لاحتياجات المسيرين	36	59
	عدم المعرفة بوجود طرق أخرى	06	9.8
	التكلفة المنخفضة	07	11.5
	أساس آخر	01	1.6
مدى الرضا	نعم	43	70.5
	لا	13	21.3
	لا أعلم	05	8.2
نية التغيير	نعم	18	29.5
	لا	15	24.6
	لا أعلم	28	45.9
المعيار الأمثل	الدقة في الحسابات	26	42.6
	تكلفة وضعها منخفضة	06	9.8
	المساعدة على الرقابة واتخاذ القرارات	29	47.5
الاستعمالات	لأغراض تقييم المخزون	47	77
	لاتخاذ قرارات التسعير	50	82
امتلاك نظام معلومات	نعم	36	59
	لا	25	41
المجمـــوع		**61**	**100**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلب المؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية إذ تعتمد على مفاتيح توزيع تقديرية فقط لتحميل الأعباء غير المباشرة، تتمثل أغلبها في عدد الوحدات المنتجة أو عدد العمال، تليها طريقة التكاليف المتغيرة إذ يتم تحميل المنتجات بالتكاليف المتغيرة فقط، أي أن الطرق سابقة الذكر هي الأكثر استعمالا في المؤسسات عينة الدراسة.

في حين مستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف ممثلة في تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التكلفة على أساس النشاط ضئيل جدا مقارنة مع طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف.

تجدر الإشارة إلى أن بعض المؤسسات تطبق عدة طرق لحساب تكاليفها، فهي تطبق إلى جانب طريقة التكاليف الكلية طرق حساب التكاليف الأخرى مثل طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف المباشرة.

كما نلاحظ أن 59 % من المؤسسات سبب تطبيقها لطريقة محددة لحساب تكاليفها دون أخرى هو استجابة لاحتياجات المسيرين لما توفره من معلومات تكاليفية تفيد في اتخاذ قرارات سليمة، و 1.6% من المستجوبين اختاروا الخيار أساس آخر والمتمثل حسب وجهة نظرهم سهولة التطبيق، إذ أنهم يعتمدون طريقة التكاليف المباشرة.

كما أن 70.5% من المؤسسات راضون عن نتائج طريقتهم – مقابلتنا الشخصية تعكس عدم رضاهم عن الطريقة المطبقة رغم امتلاكهم لنظم معلومات، وما يبرر اجابتهم بنعم حسب وجهة نظرهم المقارنة بمنافسيهم– وهذا لا يعني أن المؤسسات تنوي الاستمرار بتطبيق الطريقة المعتمدة، في حين 21.3% غير راضين عن نتائجها بسبب نتائجها المضللة التي تعكس عدم الدقة في الحسابات من جهة، وصعوبة الحصول على المعلومة التكاليفية في وقتها من جهة أخرى.

نلاحظ كذلك أن 45.9% ليس لديهم علم بنية المؤسسة في تغيير طريقة حساب التكاليف، ورغم اختصاصهم في مجال المحاسبة إلا أن قرار التغيير –كما سبق الذكر– بيد مالك أو الإدارة العليا للمؤسسة التي لا تشركهم في اتخاذ مثل هذه القرارات، و 29.5% أجابوا بنعم رغم تأكيدهم سابقا برضاهم عن الطريقة المعتمدة، وهذا لادراكهم بضرورة تبني التقنيات الحديثة المطبقة في المؤسسات المنافسة خاصة الأجنبية منها، في حين 24.6% أجابوا بلا بسبب الامكانيات المحدودة لديهم.

أما بالنسبة للمعيار الأمثل لوضع وتطبيق طريقة حساب تكاليف فيختلف من مؤسسة لأخرى بما يخدم احتياجاتها التكاليفية ووضعيتها السوقية واستراتيجيتها المعتمدة، حيث أن المعيار الأمثل الأول لاعتماد طريقة حساب التكاليف هو المساعدة على الرقابة واتخاذ القرار بنسبة 47.5% ، ثم يليه في المرتبة الثانية الدقة في الحسابات بنسبة 42.6% إذ لا يوجد تفاوت معتبر بين المعيارين، في حين معيار تكلفة التطبيق المنخفضة في المرتبة الثالثة بنسبة 9.8%، بينما لم نسجل أي معيار آخر مقترح من قبل أصحاب الخبرة في مجال المحاسبة.

تستخدم المؤسسات عينة الدراسة مخرجات نظام التكاليف في تقييم المخزون بنسبة 77% ، في حين 82% منها تستخدمها في اتخاذ قرارات التسعير، بينما لم نسجل أي خيار آخر مقترح من قبل أصحاب الخبرة في مجال المحاسبة.

كما أن 59% من المؤسسات تمتلك نظام معلومات (Logiciel) خاص بحساب التكاليف، الأمر الذي يجعل المؤسسة راضية نوعا ما على مخرجات نظام تكاليفها، في حين أن 41% منها تقتصر في حساب تكاليفها على برنامج (Excel).

المطلب الثاني : تحليل ومناقشة النتائج واختبار الفرضيات

سنحاول في هذا المطلب تحليل ومناقشة نتائج إجابات عينة الدراسة على محاور الاستبيان الأربعة، اعتمادا على الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة الاتجاه العام للاجابات، وذلك بهدف التأكد من صحة فرضيات هذه الدراسة.

أولا : مستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف

يتكون المحور الأول –كما سبق الذكر– من خمسة أبعاد، وسيتم تحليل آراء عينة الدراسة وفقا لكل بعد لمعرفة واقع ومستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات عينة الدراسة، كما يلي:

1– مستوى تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط:

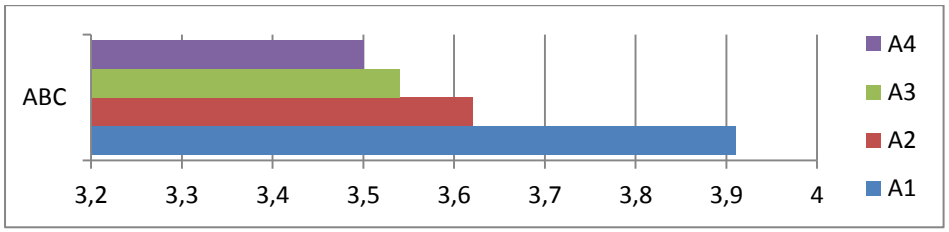
يصف الجدول أدناه وجهة نظر المستجوبين حول مستوى تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات عينة الدراسة، من خلال معرفة مدى تطبيق خطواتها.

جدول رقم (V–15) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط

التسلسل	الفقرة		غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
01	A1	ت	03	05	07	25	21	3.91	1.11	موافق
		%	4.9	8.2	11.5	41	34.4			
02	A2	ت	04	09	08	25	15	3.62	1.19	موافق
		%	6.6	14.8	13.1	41	24.6			
03	A3	ت	05	12	05	23	16	3.54	1.29	موافق
		%	8.2	19.7	8.2	37.7	26.2			
04	A4	ت	07	10	04	25	15	3.50	1.33	موافق
		%	11.5	16.4	6.6	41	24.6			
	إجمالي نتائج بعد التكلفة على أساس النشاط							**3.64**	**1.04**	**موافق**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

شكل رقم (V-02) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية التكلفة على أساس النشاط



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول رقم (V-15) أن المتوسط الحسابي العام لبعد التكلفة على أساس النشاط (3.64) بانحراف معياري (1.04) أي أن اتجاه العينة لهذا البعد كان موافق حسب الوزن المعروف، مما يعكس مستوى أهمية مرتفع، وعلى ضوء هذا نفسر عبارات بعد التكلفة على أساس النشاط كما يلي:

A1– يتم تقسيم عمليات المؤسسة إلى أنشطة محددة:

حققت العبارة الأولى متوسط حسابي عام يقدر بـ (3.91) وانحراف معياري (1.11) برأي موافق، حيث أن 41% أجابوا بموافق و 34.4% برأي موافق تماما، وأجاب 11.5% برأي موافق إلى حد ما، في حين أجاب برأي غيرموافق وغير موافق تماما 8.2% و 4.9% على التوالي، أي أن ما يقارب 75.4% من الاجابات تؤكد بأن المؤسسات تقوم بتقسيم عملياتها إلى أنشطة.

A2– يتم تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط:

حققت العبارة الثانية متوسط حسابي عام يقدر بـ (3.62) وانحراف معياري (1.19) برأي موافق، حيث أن 41% أجابوا بموافق و24.6% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 14.8% و6.6% بغير موافق تماما، و كانت نسبة الموافق إلى حد ما 13.1%، أي أن 65.6% من الإجابات تؤكد بأن المؤسسات تحدد مسببات التكلفة لكل نشاط.

A3 – يتم ربط التكاليف بالأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط:

حققت العبارة الثالثة متوسط حسابي عام يقدر بـ (3.54) وانحراف معياري (1.29) برأي موافق، حيث أن 37.7% أجابوا بموافق و26.2% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 19.7% و 8.2% بغير موافق تماما، و كانت نسبة الموافق إلى حد ما 8.2%، أي أن ما يقارب 63.9% من الإجابات تؤكد بأنه يتم ربط التكاليف بالأنشطة رغم صعوبة هذه العملية.

A4– يتم توزيع تكاليف النشاط على المنتجات وفقًا لاستهلاك كل منتج من النشاط:

حققت العبارة الرابعة متوسط حسابي عام يقدر بـ (3.50) وانحراف معياري (1.33) برأي موافق، حيث أن 41% أجابوا بموافق و 24.6% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 16.4% و11.5% بغير موافق تماما، و كانت نسبة الموافق إلى حد ما 6.6%، أي أن ما يقارب 65.6% من الإجابات تؤكد بأنه يتم ربط تكاليف النشاط بالمنتجات.

استنادا على ما سبق الاتجاه العام لكل خطوات هذه التقنية كان موافق وبمستوى أهمية مرتفع، وهو ما يعكس **تطبيق** أغلب المؤسسات محل الدراسة لتقنية التكلفة على أساس النشاط.

2– مستوى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:

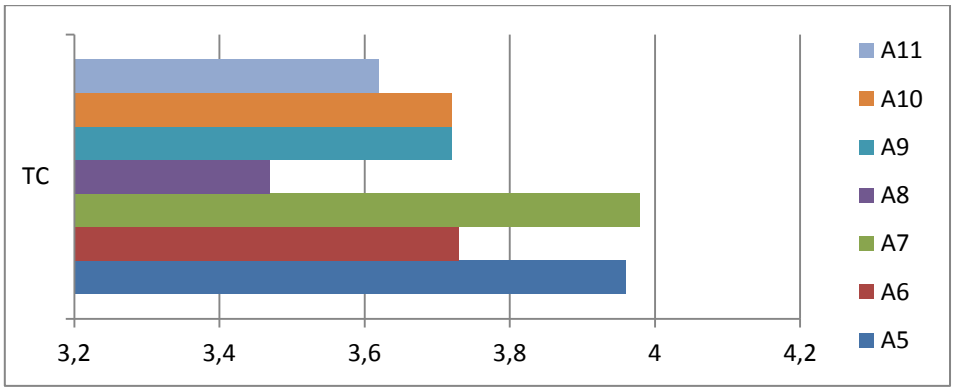
يصف الجدول أدناه وجهة نظر المستجوبين حول واقع ومستوى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة المؤسسات عينة الدراسة، من خلال معرفة مدى تطبيق خطواتها.

جدول رقم (V–16) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

التسلسل	الفقرة		غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
01	A5	ت	02	03	09	28	19	3.96	0.98	موافق
		%	3.3	4.9	14.8	45.9	31.1			
02	A6	ت	02	09	07	28	15	3.73	1.09	موافق
		%	3.3	14.8	11.5	45.9	24.6			
03	A7	ت	01	03	08	33	16	3.98	0.86	موافق
		%	1.6	4.9	13.1	54.1	26.2			
04	A8	ت	03	11	11	26	10	3.47	1.11	موافق
		%	4.9	18	18	42.6	16.4			
05	A9	ت	02	09	13	17	20	3.72	1.17	موافق
		%	3.3	14.8	21.3	27.9	32.8			
06	A10	ت	01	12	09	20	19	3.72	1.15	موافق
		%	1.6	19.7	14.8	32.8	31.1			
07	A11	ت	02	09	15	19	16	3.62	1.12	موافق
		%	3.3	14.8	24.6	31.1	26.2			
	إجمالي نتائج بعد التكلفة المستهدفة							**3.74**	**0.75**	**موافق**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

شكل رقم (V-03) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول رقم (V-16) أن المتوسط الحسابي العام لبعد التكلفة المستهدفة (3.74) بانحراف معياري (0.75) أي أن اتجاه العينة لهذا البعد كان موافق حسب الوزن المعروف، مما يعكس مستوى أهمية مرتفع، وفيما يلي ترتيبها من حيث أهميتها.

A7- يتم تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج الجديد:

تأتي العبارة (A7) في المرتبة الأولى (يتم تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج الجديد) بمتوسط حسابي عام يقدر بـ (3.98) وانحراف معياري (0.86) برأي موافق، حيث أن 54.1% أجابوا بموافق و 26.2% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 4.9% و 1.6% غير موافق تماما، بينما كانت نسبة الموافق إلى حد ما 13.1%، أي أن حوالي 80.3% من الاجابات تؤكد على تطبيق هذه الخطوة في المؤسسات.

A5- تجرى دراسة استقصائية للسوق لتحديد أفضل المواصفات التي يرغب بها العملاء في المنتج:

تأتي العبارة (A5) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.96)، وانحراف معياري (0.98) برأي موافق، حيث أن 45.9% أجابوا بموافق و 31.1% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 4.9% و 3.3% غير موافق تماما، و كانت نسبة الموافق إلى حد ما 14.8%، أي 77% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بدراسة السوق.

A6- يتم تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج:

تأتي العبارة (A6) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.73)، وانحراف معياري (1.09) برأي موافق، حيث أن 45.9% أجابوا بموافق و 24.6% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 14.8% و 3.3% غير موافق تماما، بينما كانت نسبة الموافق إلى حد ما 11.5%، أي أن 70.5% من الاجابات تؤكد على تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج وهو السعر الذي يكون العميل على استعداد لدفعه.

A10– يتم إجراء التحسينات والتعديلات على التصميم الحالي للمنتج:

تأتي العبارة (A10) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.72)، وانحراف معياري (1.15) برأي موافق، حيث أن 32.8% أجابوا بموافق و 31.1% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 19.7% و 1.6% غير موافق تماما، بينما كانت نسبة الموافق إلى حد ما 14.8%، أي أن 63.9% من الاجابات تؤكد على إجراء التحسينات والتعديلات على التصميم الحالي للمنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة قبل البدء في عملية الإنتاج.

A9– يتم تقدير التكلفة المستهدفة من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف:

تأتي في المرتبة الخامسة العبارة (A9) بمتوسط حسابي (3.72)، وانحراف معياري (1.17) برأي موافق، حيث أن 32.8% أجابوا بموافق تماما و 27.9% برأي موافق، في حين أجاب بغير موافق 14.8% و3.3% بغير موافق تماما، بينما كانت نسبة الموافق إلى حد ما 21.3%، أي أن 60.7% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A11– تحويل التصميم المقترح الذي يحقق التكلفة المستهدفة إلى منتج فعلي:

وفي المرتبة السادسة العبارة (A11) بمتوسط حسابي (3.62)، وانحراف معياري (1.12) برأي موافق، حيث أن 31.1% أجابوا بموافق و 26.2% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 14.8% و 3.3% غير موافق تماما، و كانت نسبة الموافق إلى حد ما 24.6%، أي أن 57.3% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A8– اعداد تصميم أولي للمنتج بالمواصفات المطلوبة وتحديد تكلفة هذا المنتج ومقارنة هذه التكلفة بالتكلفة المستهدفة:

تأتي في المرتبة السابعة العبارة (A8) بمتوسط حسابي (3.47)، وانحراف معياري (1.11) برأي موافق، حيث أن 42.6% أجابوا بموافق و 16.4% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 18% و4.9% بغير موافق تماما، و كانت نسبة الموافق إلى حد ما 18%، أي أن 59% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

استنادا على ما سبق الاتجاه العام لكل خطوات هذه التقنية كان موافق وبمستوى أهمية مرتفع، وهو ما يعكس **تطبيق** أغلب المؤسسات محل الدراسة لخطوات تقنية التكلفة المستهدفة.

3- مستوى تطبيق تقنية سلسلة القيمة:

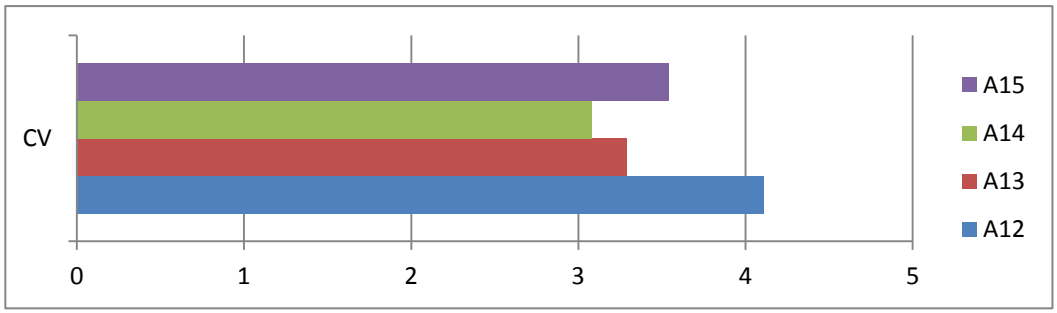
يصف الجدول أدناه وجهة نظر المستجوبين حول مستوى تطبيق تقنية سلسلة القيمة المؤسسات عينة الدراسة، من خلال معرفة مدى تطبيق خطواتها.

جدول رقم (V-17) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية سلسلة القيمة

التسلسل	الفقرة		غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
01	A12	ت	01	02	07	30	21	4.11	0.85	موافق
		%	1.6	3.3	11.5	49.2	34.4			
02	A13	ت	07	09	14	21	10	3.29	1.24	موافق إلى حد ما
		%	11.5	14.8	23	34.4	16.4			
03	A14	ت	12	08	14	17	10	3.08	1.36	موافق إلى حد ما
		%	19.7	13.1	23	27.9	16.4			
04	A15	ت	07	06	09	25	14	3.54	1.27	موافق
		%	11.5	9.8	14.8	41	23			
	إجمالي نتائج بعد سلسلة القيمة							**3.50**	**0.97**	**موافق**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

شكل رقم (V-04) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية سلسلة القيمة



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام لبعد سلسلة القيمة (3.50) بانحراف معياري (0.97) أي أن اتجاه العينة لهذا البعد كان موافق حسب الوزن المعروف، ذو مستوى أهمية مرتفع، وفيما يلي ترتيبها من حيث أهميتها.

A12– تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج:

تأتي العبارة (A12) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.11)، وانحراف معياري (0.85) برأي موافق، حيث أن 49.2% أجابوا بموافق و 34.4% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 3.3% و 1.6% بغير موافق تماما، و كانت نسبة الموافق إلى حد ما 11.5%، أي أن 83.6% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A15– يتم تعزيز الأنشطة المضيفة للقيمة :

تأتي في المرتبة الثانية العبارة (A15) بمتوسط حسابي (3.54)، وانحراف معياري (1.27) برأي موافق، حيث أن 41% أجابوا بموافق و 23% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق تماما 11.5% و9.8% بغير موافق، بينما كانت نسبة الموافق إلى حد ما 14.8%، أي أن 64% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A13– يتم التفريق بين الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة:

تأتي العبارة (A13) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.29)، وانحراف معياري (1.24) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 34.4% أجابوا بموافق و 16.4% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 14.8% و11.5% بغير موافق تماما، بينما كانت نسبة الموافق إلى حد ما 23%، أي أن 50.8% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A14– يتم حذف أو تخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة:

تأتي العبارة (A14) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.08)، وانحراف معياري (1.36) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 27.9% أجابوا بموافق و 16.4% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق تماما 19.7% و 13.1% بغير موافق، بينما كانت نسبة الموافق إلى حد ما 23%، أي أن 44.3% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

استنادا على ما سبق المؤسسات محل الدراسة **تطبق** تقنية سلسلة القيمة بشكل **جزئي**، حيث تطبق بعض خطواتها بشكل ضئيل، وتكتفي أغلب المؤسسات بتحديد أهم الأنشطة المكونة للمنتج دون العمل على تسييرها.

4- مستوى تطبيق تقنية إدارة الجودة الشاملة:

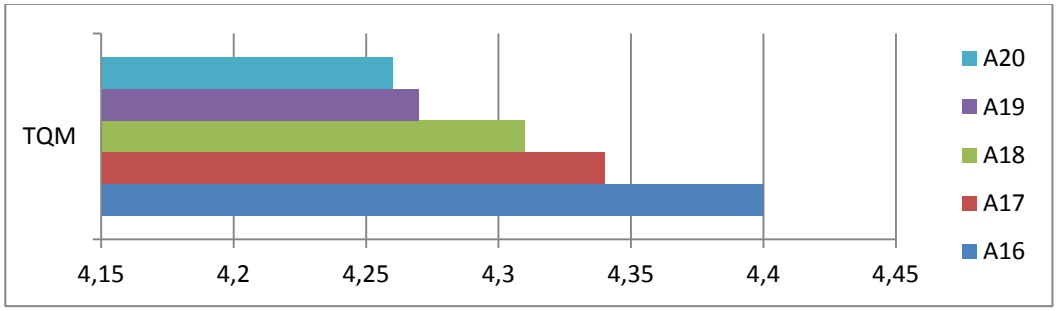
يصف الجدول الموالي وجهة نظر المستجوبين حول مستوى تطبيق تقنية إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات عينة الدراسة، من خلال معرفة مدى تطبيق عناصرها.

جدول رقم (V-18) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية إدارة الجودة الشاملة

التسلسل	الفقرة		غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
01	A16	ت	00	02	04	22	33	4.40	0.76	موافق تماما
		%	00	3.3	6.6	36.1	54.1			
02	A17	ت	00	02	06	22	31	4.34	0.79	موافق تماما
		%	00	3.3	9.8	36.1	50.8			
03	A18	ت	00	01	04	31	25	4.31	0.67	موافق تماما
		%	00	1.6	6.6	50.8	41			
04	A19	ت	00	01	04	33	23	4.27	0.66	موافق تماما
		%	00	1.6	6.6	54.1	37.7			
05	A20	ت	00	02	05	29	25	4.26	0.75	موافق تماما
		%	00	3.3	8.2	47.5	41			
	إجمالي نتائج بعد إدارة الجودة الشاملة							**4.32**	**0.62**	**موافق تماما**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

شكل رقم (V-05) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية إدارة الجودة الشاملة



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام لبعد إدارة الجودة الشاملة (4.32) بانحراف معياري (0.62) أي أن اتجاه العينة لهذا البعد كان موافق تماما حسب الوزن المعروف، أي بمستوى أهمية مرتفع، وفيما يلي ترتيبها من حيث أهميتها.

A16– يوجد في المؤسسة إدارة متخصصة بالرقابة على جودة المنتجات والخدمات المقدمة للزبون:

تأتي العبارة (A16) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.40)، وانحراف معياري (0.76) برأي موافق تماما، حيث أن 54.1% أجابوا بموافق تماما و 36.1% برأي موافق، في حين أجاب بغير موافق 3.3%، بينما كانت نسبة الموافق إلى حد ما 6.6% فقط، أي أن 90.2% من الاجابات تؤكد امتلاك المؤسسات مصلحة للرقابة على الجودة.

A17– تلتزم المؤسسة بمستوى عال من الجودة:

تأتي العبارة (A17) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.34)، وانحراف معياري (0.79) برأي موافق تماما، حيث أن 50.8% أجابوا بموافق تماما و 36.1% برأي موافق، في حين أجاب بغير موافق 3.3% و9.8% موافق إلى حد ما، أي أن 86.9% من الاجابات تؤكد إلتزام المؤسسات بجودة عالية.

A18– تحرص المؤسسة على معالجة الخلل الذي قد يحدث لتحقيق الجودة الكلية المرغوبة:

تأتي العبارة (A18) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.31)، وانحراف معياري (0.67) برأي موافق تماما، حيث أن 50.8% أجابوا بموافق و41% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 1.6% و6.6% موافق إلى حد ما، أي أن 91.8% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A19– تعمل المؤسسة على تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع:

تأتي العبارة (A19) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.27)، وانحراف معياري (0.66) برأي موافق تماما، حيث أن 54.1% أجابوا بموافق و 37.7% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 1.6% فقط، و6.6% كان موافق إلى حد ما، أي أن 91.8% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A20– تعمل المؤسسة على تحسين التصميم وتعديل العمليات الانتاجية بهدف تطوير وتحسين الجودة:

تأتي العبارة (A20) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.26)، وانحراف معياري (0.75) برأي موافق تماما، حيث أن 47.5% أجابوا بموافق و 41% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 3.3% و8.2% فقط موافق إلى حد ما، أي أن 88.5% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

استنادا على ما سبق الاتجاه العام لكل خطوات هذه التقنية كان موافق تماما وبمستوى أهمية مرتفع، وهو ما يعكس **تطبيق** المؤسسات محل الدراسة لتقنية إدارة الجودة الشاملة.

5- مستوى تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد:

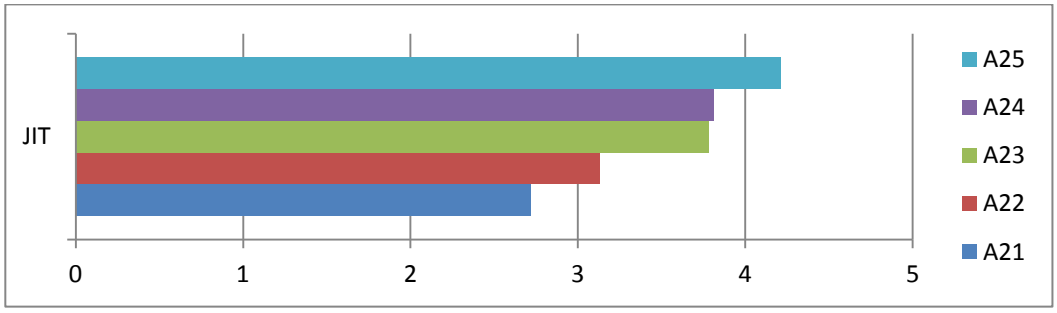
يصف الجدول أدناه وجهة نظر المستجوبين حول مستوى تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد في المؤسسات عينة الدراسة، من خلال معرفة مدى توفر عناصرها.

جدول رقم (V-19) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد

التسلسل	الفقرة		غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
01	A21	ت	09	20	15	13	04	2.72	1.15	موافق إلى حد ما
		%	14.8	32.8	24.6	21.3	6.6			
02	A22	ت	03	17	15	21	05	3.13	1.07	موافق إلى حد ما
		%	4.9	27.9	24.6	34.4	8.2			
03	A23	ت	01	04	12	34	10	3.78	0.85	موافق
		%	1.6	6.6	19.7	55.7	16.4			
04	A24	ت	00	04	17	26	14	3.81	0.86	موافق
		%	00	6.6	27.9	42.6	23			
05	A25	ت	00	02	03	36	20	4.21	0.68	موافق تماما
		%	00	3.3	4.9	59	32.8			
	إجمالي نتائج بعد الإنتاج في الوقت المحدد							**3.53**	**0.58**	**موافق**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

شكل رقم (V-06) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مستوى تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام لبعد الإنتاج في الوقت المحدد (3.53) بانحراف معياري (0.58) أي أن اتجاه العينة لهذا البعد كان موافق حسب الوزن المعروف، أي بمستوى أهمية مرتفع، وفيما يلي ترتيبها من حيث أهميتها.

A25– أمثلية الترتيب الداخلي للمصنع بما يحقق التسلسل والتنسيق في أداء الأنشطة:

تأتي العبارة (A25) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.21)، وانحراف معياري (0.68) برأي موافق تماما، حيث أن 59% أجابوا بموافق و 32.8% برأي موافق تماما، في حين أجاب بغير موافق 3.3% و4.9% موافق إلى حد ما، أي أن 91.8% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A24– تعمل المؤسسة على أتمتة خطوط الإنتاج:

تأتي العبارة (A24) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.81)، وانحراف معياري (0.86) برأي موافق، حيث أن 42.6% أجابوا بموافق و 23% برأي موافق تماما، في حين أجاب بموافق إلى حد ما 27.9% بينما 6.6% بغير موافق، أي أن 65.6% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A23- تبسيط أنشطة الإنتاج والتخلص من الأنشطة غير الضرورية:

تأتي العبارة (A23) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.78)، وانحراف معياري (0.85) برأي موافق، حيث أن 55.7% أجابوا بموافق و 16.4% برأي موافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 19.7%، في حين أجاب 6.6% بغير موافق و1.6% بغير موافق تماما، أي أن 72.1% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة.

A22- يتم التوريد بطريقة متكررة على فترات صغيرة وبكميات صغيرة:

تأتي العبارة (A22) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.13)، وانحراف معياري (1.07) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 34.4% أجابوا بموافق و 8.2% برأي موافق تماما، في حين أجاب 27.9% بغير موافق و4.9% برأي غير موافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 24.6%، أي أن 42.6% من الاجابات تؤكد قيام المؤسسات بهذه الخطوة، كما لوحظ أن المؤسسات تعتمد على شراء المواد بكميات كبيرة وتخزينها لتفادي ارتفاع أسعارها مستقبلا.

A21- تتعامل المؤسسة مع عدد محدود من الموردين مع إلزامهم بعقود طويلة الأجل:

تأتي العبارة (A21) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.72)، وانحراف معياري (1.15) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 32.8% أجابوا بغير موافق و 14.8% برأي غير موافق تماما، في حين أجاب 21.3% بموافق و6.6% برأي موافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 24.6%، أي أن 47.6% من الاجابات تؤكد عدم قيام المؤسسة بهذه الخطوة.

استنادا على ما سبق الاتجاه العام لكل عناصر هذه التقنية كان موافق وبمستوى أهمية مرتفع، باستثناء العنصرين (A22)، (A21) اللذين يعبران عن الثقافة اليابانية في تسيير المؤسسة، إلا أنه يمكن القول أن المؤسسات محل الدراسة تتوفر على بعض العناصر التي تمكنها من تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد بشكل عملي وفعال.

من خلال تحليل إجابات الأفراد عينة الدراسة حول المحور الأول المتضمن واقع ومستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف تبين أن أغلب المؤسسات عينة الدراسة **تطبق** أغلب هذه التقنيات بشكل **جزئي** على اعتبار أنها تطبق بعض خطواتها ولو بشكل غير علمي، وهذا ما يثبت **صحة الفرضية الأولى**.

ثانيا : مقومات تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف

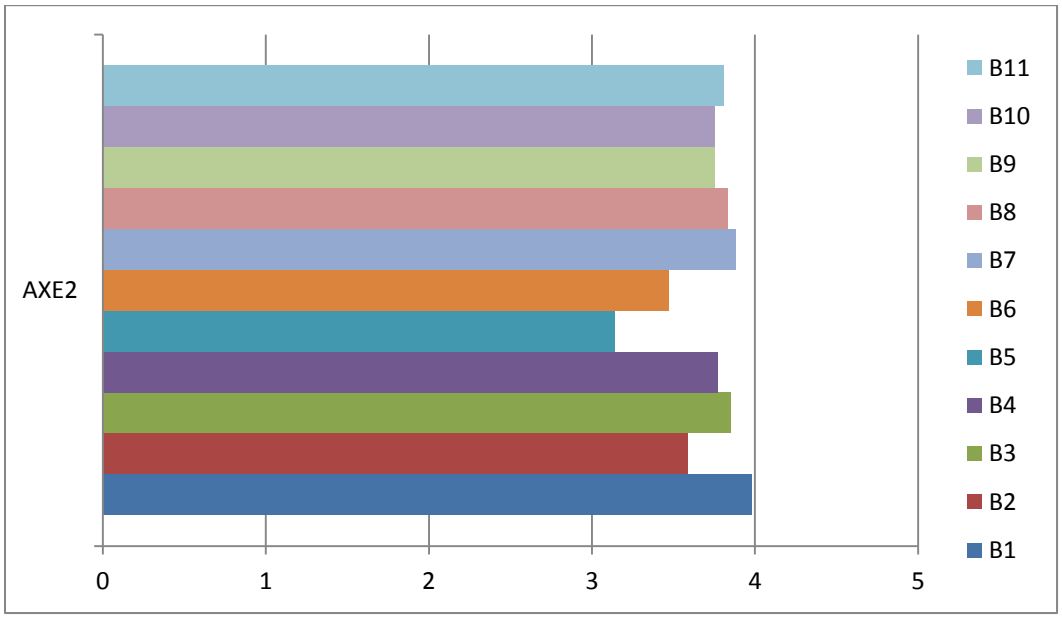
سيتم تحليل آراء عينة الدراسة لمعرفة مدى توفر المقومات الأساسية في المؤسسات عينة الدراسة لتفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف، كما يلي:

جدول رقم (V-20) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مقومات تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف

التسلسل	الفقرة		غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
01	B1	ت	03	01	08	31	18	3.98	0.97	موافق
		%	4.9	1.6	13.1	50.8	29.5			
02	B2	ت	03	06	15	26	11	3.59	1.05	موافق
		%	4.9	9.8	24.6	42.6	18			
03	B3	ت	02	03	12	29	15	3.85	0.96	موافق
		%	3.3	4.9	19.7	47.5	24.6			
04	B4	ت	01	06	10	33	11	3.77	0.92	موافق
		%	1.6	9.8	16.4	54.1	18			
05	B5	ت	08	10	15	21	07	3.14	1.22	موافق إلى حد ما
		%	13.1	16.4	24.6	34.4	11.5			
06	B6	ت	04	06	16	27	08	3.47	1.05	موافق
		%	6.6	9.8	26.2	44.3	13.1			
07	B7	ت	02	03	13	25	18	3.88	1.00	موافق
		%	3.3	4.9	21.3	41	29.5			
08	B8	ت	01	06	07	35	12	3.83	0.91	موافق
		%	1.6	9.8	11.5	57.4	19.7			
09	B9	ت	01	08	05	38	09	3.75	0.92	موافق
		%	1.6	13.1	8.2	62.3	14.8			
10	B10	ت	03	04	11	30	13	3.75	1.02	موافق
		%	4.9	6.6	18	49.2	21.3			
11	B11	ت	04	07	12	11	27	3.81	1.29	موافق
		%	6.6	11.5	19.7	18	44.3			
	إجمالي نتائج المحور الثاني							**3.71**	**0.69**	**موافق**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

شكل رقم (V-07) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مقومات تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني (.713) بانحراف معياري (.690) أي أن اتجاه العينة لهذا البعد كان موافق حسب الوزن المعروف، ذو أهمية مرتفعة وهو ما يعكس توفر مقومات لدى المؤسسات محل الدراسة من شأنها تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وفيما يلي ترتيبها حسب أهميتها:

B1- عجز التسيير الكلاسيكي للتكاليف عن تحديد تكلفة المنتج بدقة يدفع لتبني التسيير الاستراتيجي للتكاليف :

تأتي العبارة (B1) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.98)، وانحراف معياري (0.97) برأي موافق، حيث أن 50.8% أجابوا بموافق و 29.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب 4.9% برأي غير موافق تماما و1.6% بغير موافق، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 13.1%، أي أن 80.3% من الاجابات تؤكد أن مآخذ التسيير الكلاسيكي للتكاليف سبب في التوجه نحو التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

B7- تعمل المؤسسة على تطوير نظم المعلومات وقواعد البيانات لديها:

تأتي العبارة (B7) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.88)، وانحراف معياري (1.00) برأي موافق، حيث أن 41% أجابوا بموافق و 29.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب بموافق إلى حد ما 21.3% ، بينما أجاب 4.9% برأي غير موافق و 3.3% بغير موافق تماما، أي أن 70.5% من الاجابات تؤكد أن المؤسسات عينة الدراسة تعمل على تطوير نظم المعلومات مما يساهم في تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

B3- تستخدم المؤسسة التقنيات الحديثة في الانتاج والأتمتة والتطور التقني، مما يساعد في تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

تأتي العبارة (B3) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.85)، وانحراف معياري (0.96) برأي موافق، حيث أن 47.5% أجابوا بموافق و 24.6% برأي موافق تماما، في حين أجاب 4.9% برأي غير موافق و3.3% بغير موافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 19.7%، أي أن 72.1% من الاجابات تؤكد أن المؤسسات عينة الدراسة تستخدم الأتمتة والتطور التقني في الإنتاج مما يساهم في تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

B8- تعتمد المؤسسة بشكل جوهري على البيانات التكاليفية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية:

تأتي العبارة (B8) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.83)، وانحراف معياري (0.91) برأي موافق، حيث أن 57.4% أجابوا بموافق و 19.7% برأي موافق تماما، في حين أجاب 9.8% برأي غير موافق، و1.6% برأي غير موافق تماما، بينما أجاب 11.5% بموافق إلى حد ما، أي أن 77.1% من الاجابات تؤكد أن المؤسسات عينة الدراسة تعتمد بشكل جوهري على البيانات التكاليفية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

B11- تقوم المؤسسة بالتعليم والتدريب المستمر للموظفين:

تأتي العبارة (B11) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.81)، وانحراف معياري (1.29) برأي موافق، حيث أن 44.3% أجابوا بموافق تماما و 18% برأي موافق، في حين أجاب 11.5% برأي غير موافق، و6.6% برأي غير موافق تماما، بينما أجاب 19.7% بموافق إلى حد ما، أي أن 62.3% من الاجابات تؤكد أن المؤسسة عينة الدراسة تقوم بالتعليم والتدريب المستمر وهو من أهم مقومات تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

B4- النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة يلبي متطلبات تقديم البيانات التي تتعلق بتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

تأتي العبارة (B4) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (3.77)، وانحراف معياري (0.92) برأي موافق، حيث أن 54.1% أجابوا بموافق و 18% برأي موافق تماما، في حين أجاب برأي موافق إلى حد ما 16.4% ، بينما أجاب 9.8% برأي غير موافق و 1.6% بغير موافق تماما، أي أن 72.1% من الاجابات تؤكد أن النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة يساهم في تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

B9- تقوم المؤسسة بتحليل الموقف التنافسي من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية لها:

تأتي العبارة (B9) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (3.75)، وانحراف معياري (0.92) برأي موافق، حيث أن 62.3% أجابوا بموافق و 14.8% برأي موافق تماما، في حين أجاب 13.1% برأي غير موافق، و1.6% برأي غير موافق تماما، وكذلك أجاب 8.2% بموافق إلى حد ما، أي أن 77.1% من الاجابات تؤكد أن المؤسسات عينة الدراسة تقوم بتحليل الموقف التنافسي وهو أحد ركائز التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

B10- تقوم المؤسسة بتحليل سلسلة القيم انطلاقا من المورد إلى غاية الزبون:

تأتي العبارة (B10) في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (3.75)، وانحراف معياري (1.02) برأي موافق، حيث أن 49.2% أجابوا بموافق و 21.3% برأي موافق تماما، في حين أجاب 6.6% برأي غير موافق، و4.9% برأي غير موافق تماما، بينما أجاب 18% بموافق إلى حد ما، أي أن 70.5% من الاجابات تؤكد أن المؤسسات عينة الدراسة تقوم بتحليل سلسلة القيم وهي أحد ركائز التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

B2- هناك إلمام ومعرفة لدى المؤسسة بأهمية ومزايا تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية:

تأتي العبارة (B2) في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (3.59)، وانحراف معياري (1.05) برأي موافق، حيث أن 42.6% أجابوا بموافق و 18% برأي موافق تماما، في حين أجاب 9.8% برأي غير موافق، و4.9% برأي غير موافق تماما، بينما أجاب 24.6% بموافق إلى حد ما، أي أن 60% من الاجابات تؤكد أن للمؤسسات عينة الدراسة إلمام ومعرفة بأهمية التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

B6- يوجد لدى المؤسسة المقدرة على تحليل عمليات التشغيل الداخلية لتحديد مدى مساهمة كل منها في إضافة قيمة للمنتج:

تأتي العبارة (B6) في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي (3.47)، وانحراف معياري (1.05) برأي موافق، حيث أن 44.3% أجابوا بموافق و 13.1% برأي موافق تماما، في حين أجاب 26.2% برأي موافق إلى حد ما، و 9.8% برأي غير موافق، و 6.6% بغير موافق تماما، أي أن 57.4% من الاجابات تؤكد أن للمؤسسات عينة الدراسة المقدرة على تحليل عمليات التشغيل الداخلية لتحديد مدى مساهمة كل منها في إضافة قيمة للمنتج.

B5- تشرك المؤسسة جميع الموظفين على اختلاف مستوياتهم الادارية في رسم وتطبيق استراتيجية المؤسسة تطبيقا لمبدأ الإدارة بالفريق:

تأتي العبارة (B5) في المرتبة الإحدى عشر بمتوسط حسابي (3.14)، وانحراف معياري (1.22) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 34.4% أجابوا بموافق و 11.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب 16.4% برأي غير موافق، و13.1% برأي غير موافق تماما، بينما أجاب 24.6% بموافق إلى حد ما، أي أن 45.9% من الاجابات تؤكد أن المؤسسات عينة الدراسة تشرك موظفيها في رسم وتطبيق استراتيجيتها.

مما سبق يتضح أن المؤسسات عينة الدراسة **تمتلك أهم مقومات تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف**، وهذا ما يثبت **صحة الفرضية الثانية**.

ثالثا : عراقيل تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف

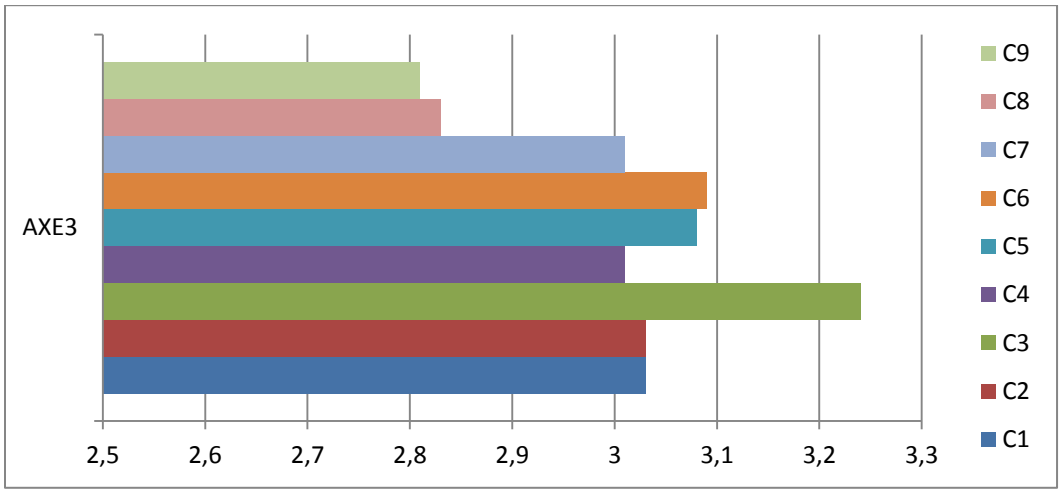
سيتم تحليل آراء العينة لمعرفة طبيعة العراقيل التي تحول دون تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

جدول رقم (V-21) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول عراقيل تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف

التسلسل	الفقرة		غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
01	C1	ت	04	16	22	12	07	3.03	1.09	موافق إلى حد ما
		%	6.6	26.2	36.1	19.7	11.5			
02	C2	ت	05	16	19	14	07	3.03	1.13	موافق إلى حد ما
		%	8.2	26.2	31.1	23	11.5			
03	C3	ت	06	13	09	26	07	3.24	1.20	موافق إلى حد ما
		%	9.8	21.3	14.8	42.6	11.5			
04	C4	ت	06	14	20	15	06	3.01	1.13	موافق إلى حد ما
		%	9.8	23	32.8	24.6	9.8			
05	C5	ت	06	14	17	17	07	3.08	1.17	موافق إلى حد ما
		%	9.8	23	27.9	27.9	11.5			
06	C6	ت	06	18	08	22	07	3.09	1.23	موافق إلى حد ما
		%	9.8	29.5	13.1	36.1	11.5			
07	C7	ت	06	20	09	19	07	3.01	1.23	موافق إلى حد ما
		%	9.8	32.8	14.8	31.1	11.5			
08	C8	ت	04	20	21	14	02	2.83	0.96	موافق إلى حد ما
		%	6.6	32.8	34.4	23	3.3			
09	C9	ت	04	22	19	13	03	2.81	1.00	موافق إلى حد ما
		%	6.6	36.1	31.1	21.3	4.9			
		%								
	إجمالي نتائج المحور الثالث							**3.02**	**0.77**	**موافق إلى حد ما**

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

شكل رقم (V-08) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول عراقيل تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث (3.02) بانحراف معياري (0.77) أي أن اتجاه العينة لهذا البعد كان موافق إلى حد ما حسب الوزن المعروف، ذو أهمية متوسطة وهو ما يعكس وجود بعض العراقيل لدى المؤسسات محل الدراسة من شأنها أن تعيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وفيما يلي ترتيبها حسب أهميتها:

C3- نقص المعرفة اللازمة بأهمية تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف من أجل الحفاظ على بقاء المؤسسة ونموها:

تأتي العبارة (C3) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.24)، وانحراف معياري (1.20) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 42.6% أجابوا بموافق و 11.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب 21.3% برأي غير موافق، و9.8% بغير موافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 14.8%، أي أن 54.1% من الاجابات تؤكد أن نقص المعرفة اللازمة بأهمية تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف من أهم المعوقات التي تحول دون تطبيقها.

C6- عدم توفر المؤهلات العلمية والمهنية:

تأتي العبارة (C6) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.09)، وانحراف معياري (1.23) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 36.1% أجابوا بموافق و 11.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب 29.5% برأي غير موافق، 9.8% بغير موافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 13.1%، أي أن 47.6% من الاجابات تؤكد أن عدم توفر المؤهلات العلمية والمهنية من أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

C5- عدم توفر الامكانيات المادية والبشرية لتبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

تأتي العبارة (C5) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.08)، وانحراف معياري (1.17) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 27.9% أجابوا بموافق و 11.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب 23% برأي غير موافق 9.8% بغير موافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 27.9%، أي أن 39.4% من الاجابات تؤكد أن عدم توفر الامكانيات المادية والبشرية من أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

C1- عدم رغبة المؤسسة في تغيير الأساليب المطبقة لديها لحساب التكلفة لأنها تقدم معلومات كافية تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة:

تأتي العبارة (C1) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.03)، وانحراف معياري (1.09) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 19.7% أجابوا بموافق و 11.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب 26.2% برأي غير موافق، و 6.6% بغير موافق تماما، بينما أجاب 36.1% بموافق إلى حد ما، أي أن 31.2% من الاجابات تؤكد عدم رغبة المؤسسات في تغيير طرق التسيير بها.

C2- عدم تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يعود إلى التخوف من التغيير داخل المؤسسة:

تأتي العبارة (C2) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.03)، وانحراف معياري (1.13) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 23% أجابوا بموافق و 11.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب 26.2% برأي غير موافق، 8.2% بغير موافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 31.1%، أي أن 34.5% من الاجابات تؤكد أن المؤسسة تخاف من التغيير في أساليب التسيير بها.

C4- عدم اقتناع الادارة العليا للمؤسسة بجدوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

تأتي العبارة (C4) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (3.01)، وانحراف معياري (1.13) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 24.6% أجابوا بموافق و 9.8% برأي موافق تماما، في حين أجاب 23% برأي غير موافق، 9.8% بغير موافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 32.8%، أي أن 34.4% من الاجابات تؤكد أن الادارة العليا للمؤسسة غير مقتنعة بجدوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وهذا ما يشكل عائقا أما تطبيق هذا الأخير.

C7- ضعف نظام المعلومات ونظام التكاليف خاصة عدم توفر المعلومات اللازمة والكافية لتطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

تأتي العبارة (C7) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (3.01)، وانحراف معياري (1.23) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 32.8% أجابوا بغير موافق و 9.8% برأي غير موافق تماما، في حين أجاب 31.1% برأي موافق، و11.5% بموافق تماما، بينما أجاب بموافق إلى حد ما 14.8%، أي أن 42.6% من الاجابات تؤكد أن ضعف نظام المعلومات ونظام التكاليف يشكل عائقا أمام تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

C8- تكلفة تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقها:

تأتي العبارة (C8) في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (2.83)، وانحراف معياري (0.96) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 23% أجابوا بموافق و 3.3% برأي موافق تماما، في حين أجاب 32.8% برأي غير موافق، و 6.6% بغير موافق تماما، بينما أجاب 34.4% بموافق إلى حد ما.

C9- ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبين من خارج المؤسسة يشكل عائقا أمام توجه الإدارة نحو تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف:

تأتي العبارة (C9) في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (2.81)، وانحراف معياري (1.00) برأي موافق إلى حد ما، حيث أن 36.1% أجابوا بغير موافق و 6.6% برأي غير موافق تماما ، بينما أجاب 21.3% بموافق و 4.9% برأي موافق تماما، وأجاب 31.1% بموافق إلى حد ما.

مما سبق يتضح أنه **توجد بعض المعوقات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة، تحول دون تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف**، وهذا ما يثبت **صحة الفرضية الثالثة.**

رابعا : مساهمة تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة تنافسية المؤسسة

سيتم تحليل آراء عينة الدراسة لمعرفة مدى مساهمة تبني التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة تنافسية المؤسسة:

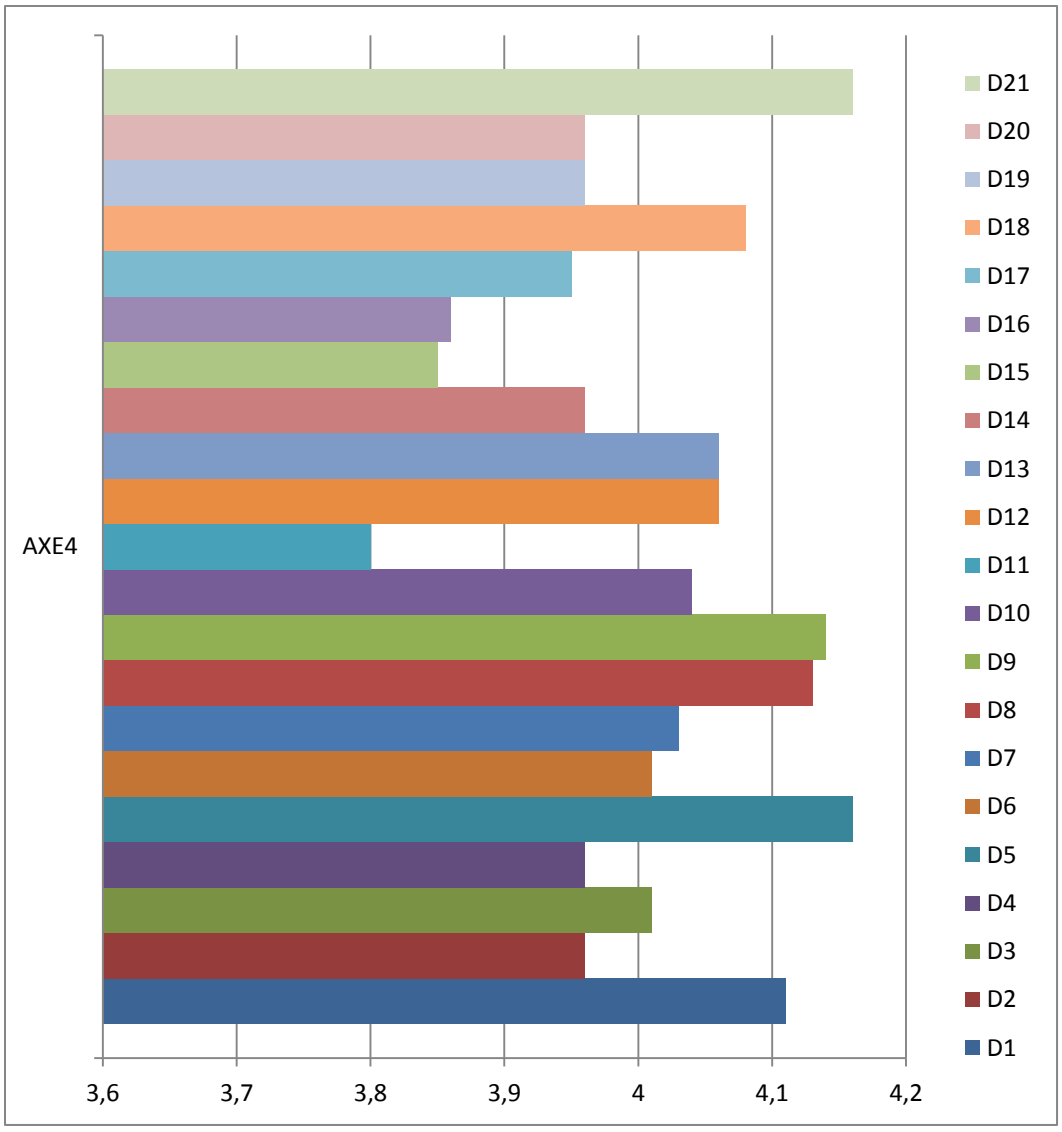
جدول رقم (V-22) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مساهمة تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة تنافسية المؤسسة

التسلسل	الفقرة		غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
01	D1	ت	00	01	09	33	18	4.11	0.70	موافق
		%	00	1.6	14.8	54.1	29.5			
02	D2	ت	00	03	09	36	13	3.96	0.75	موافق
		%	00	4.9	14.8	59	21.3			
03	D3	ت	01	00	10	36	14	4.01	0.74	موافق
		%	1.6	00	16.4	59	23			
04	D4	ت	01	01	09	38	12	3.96	0.75	موافق
		%	1.6	1.6	14.8	62.3	19.7			
05	D5	ت	00	01	05	38	17	4.16	0.63	موافق
		%	00	1.6	8.2	62.3	27.9			
06	D6	ت	00	01	10	37	13	4.01	0.67	موافق
		%	00	1.6	16.4	60.7	21.3			
07	D7	ت	00	01	07	42	11	4.03	0.60	موافق
		%	00	1.6	11.5	68.9	18			
08	D8	ت	00	01	07	36	17	4.13	0.67	موافق
		%	00	1.6	11.5	59	27.9			
09	D9	ت	00	01	08	33	19	4.14	0.70	موافق
		%	00	1.6	13.1	54.1	31.1			
10	D10	ت	00	01	10	35	15	4.04	0.69	موافق
		%	00	1.6	16.4	57.4	24.6			
11	D11	ت	00	04	14	33	10	3.80	0.79	موافق
		%	00	6.6	23	54.1	16.4			
12	D12	ت	00	01	09	36	15	4.06	0.67	موافق
		%	00	1.6	14.8	59	24.6			
13	D13	ت	00	02	08	35	16	4.06	0.72	موافق
		%	00	3.3	13.1	57.4	26.2			
14	D14	ت	01	01	10	36	13	3.96	0.77	موافق
		%	1.6	1.6	16.4	59	21.3			
15	D15	ت	00	01	25	17	18	3.85	0.87	موافق
		%	00	1.6	41	27.9	29.5			
16	D16	ت	01	04	11	31	14	3.86	0.90	موافق
		%	1.6	6.6	18	50.8	23			
17	D17	ت	00	02	13	32	14	3.95	0.76	موافق
		%	00	3.3	21.3	52.5	23			
18	D18	ت	01	02	07	32	19	4.08	0.84	موافق
		%	1.6	3.3	11.5	52.5	31.1			
19	D19	ت	00	02	10	37	12	3.96	0.70	موافق
		%	00	3.3	16.4	60.7	19.7			
20	D20	ت	00	03	13	28	17	3.96	0.83	موافق

			27.9	45.9	21.3	4.9	00	%	
موافق	0.75	4.16	20	33	07	00	01	ت	D21	21
			32.8	54.1	11.5	00	1.6	%	
موافق	**0.55**	**4.01**	**إجمالي نتائج المحور الرابع**						

المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على نتائج برنامج SPSS

شكل رقم (V-09) : نتائج إجابات عينة الدراسة حول مساهمة تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة تنافسية المؤسسة



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا على اعتمادا على برنامج Excel

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام للمحور الرابع (4.01) بانحراف معياري (0.55) أي أن اتجاه العينة لهذا البعد كان موافق حسب الوزن المعروف، ذو مستوى أهمية مرتفع وهو ما يعكس أن تبني التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساهم في زيادة تنافسية المؤسسة، وفيما يلي ترتيب العبارات حسب أهميتها:

D5- يوفر التسيير الاستراتيجي للتكاليف المعلومات اللازمة لتحسين الانتاجية ومضاعفتها الأمر الذي يؤدي الى زيادة الربحية والحصة السوقية:

تأتي العبارة (D5) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.16)، وانحراف معياري (0.63) برأي موافق، حيث أن 62.3% أجابوا بموافق و 27.9% برأي موافق تماما، في حين أجاب 1.6% برأي غير موافق، و8.2% بموافق إلى حد ما، أي أن 90.2% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف يوفر المعلومات اللازمة – المتعلقة بتسيير التكاليف والأنشطة– التي تساهم في زيادة الربحية والحصة السوقية.

D21- القدرة على الإبداع في خطوات الانتاج تعد مصدرا متجدداً للميزة التنافسية:

تأتي العبارة (D21) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.16)، وانحراف معياري (0.75) برأي موافق، حيث أن 54.1% أجابوا بموافق و 32.8% برأي موافق تماما، في حين أجاب 1.6% برأي غير موافق، بينما أجاب 11.5% بموافق إلى حد ما، أي أن 86.9% من الاجابات تؤكد أن الإبداع في خطوات الإنتاج يعد مصدرا متجددا للميزة التنافسية، حيث يساهم الابداع في خلق ميزة التميز ويساهم أكثر في خلق ميزة الوقت.

D9- يؤدي تطبيق المؤسسة للتسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات:

تأتي العبارة (D9) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.14)، وانحراف معياري (0.70) برأي موافق، حيث أن 54.1% أجابوا بموافق و 31.1% برأي موافق تماما، في حين أجاب 13.1% برأي موافق إلى حد ما، و1.6% بغير موافق، أي أن 85.2% من الاجابات تؤكد أن تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتقنية التكلفة على أساس النشاط تحديدا يؤدي إلى حساب التكاليف بأكثر دقة.

D8- يساهم تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التطبيق الفعال للاستراتيجيات التنافسية:

تأتي العبارة (D8) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.13)، وانحراف معياري (0.67) برأي موافق، حيث أن 59% أجابوا بموافق و 27.9% برأي موافق تماما، في حين أجاب 11.5% بموافق إلى حد ما، و1.6% بغير موافق، أي أن 86.9% من الاجابات تؤكد أن تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساهم في التطبيق الفعال للاستراتيجيات التنافسية، حيث يقوم على ركيزة تحليل الموقف التنافسي.

D1- تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يؤثر إيجابا على تنافسية المؤسسة أحسن من الطرق الكلاسيكية.

تأتي العبارة (D1) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.11)، وانحراف معياري (0.70) برأي موافق، حيث أن 54.1% أجابوا بموافق و 29.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب 14.8% بموافق إلى حد ما،

بينما أجاب 1.6% برأي غير موافق، أي أن 83.6% من الاجابات تؤكد أن تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يؤثر إيجابا على تنافسية المؤسسة أحسن من التسيير الكلاسيكي وذلك لتوجهه نحو البيئة الخارجية والداخلية معا.

D18- يساهم تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تقليل مشاكل التصنيع ووضع السعر الأقل للمنتج:

تأتي العبارة (D18) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (4.08)، وانحراف معياري (0.84) برأي موافق، حيث أن 52.5% أجابوا بموافق و 31.1% برأي موافق تماما، في حين أجاب 3.3% برأي غير موافق و 1.6% بغير موافق تماما، وأجاب 11.5% برأي موافق إلى حد ما، أي أن 83.6% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساهم في تقليل مشاكل التصنيع من خلال الرقابة المستمرة، ووضع السعر الأقل.

D12- يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحديد أسعار المنتجات بشكل أفضل:

تأتي العبارة (D12) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (4.06)، وانحراف معياري (0.67) برأي موافق، حيث أن 59% أجابوا بموافق و 24.6% برأي موافق تماما، في حين أجاب 1.6% برأي غير موافق، بينما أجاب 14.8% برأي موافق إلى حد ما،، أي أن 83.6% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف (تقنية التكلفة المستهدفة) يساهم في تحديد أسعار المنتجات بشكل أفضل.

D13- تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساعد في طرح منتج في السوق بسعر تنافسي:

تأتي كذلك العبارة (D13) في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (4.06)، وانحراف معياري (0.72) برأي موافق، حيث أن 57.4% أجابوا بموافق و 26.2% برأي موافق تماما، في حين أجاب 3.3% برأي غير موافق، بينما أجاب 13.1% بموافق إلى حد ما، أي أن 83.6% من الاجابات تؤكد أن تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف (التكلفة المستهدفة) يساهم في طرح منتج في السوق بسعر تنافسي.

D10- يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التحسين المستمر لأداء المؤسسة من خلال عملية تحليل الأنشطة:

تأتي العبارة (D10) في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (4.04)، وانحراف معياري (0.69) برأي موافق، حيث أن 57.4% أجابوا بموافق و 24.6% برأي موافق تماما، في حين أجاب 16.4% برأي موافق إلى حد ما، و1.6% بغير موافق، أي أن 82% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساهم في التحسين المستمر لأداء المؤسسة.

D7- يوفر التسيير الاستراتيجي للتكاليف معلومات مالية وغير مالية تساعد المؤسسة في تحديد وتقدير الأنشطة الجديدة التي تُمكِنها من تحسين أداءها المستقبلي.

تأتي العبارة (D7) في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي (4.03)، وانحراف معياري (0.60) برأي موافق، حيث أن 68.9% أجابوا بموافق و 18% برأي موافق تماما، في حين أجاب 11.5% بموافق إلى حد ما، و1.6% بغير موافق، أي أن 86.8% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف بمختلف تقنياته يوفر معلومات مالية وغير مالية مثل الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة مما يساهم في تحسين الأداء.

D6- يوفر التسيير الاستراتيجي للتكاليف معلومات مالية وغير مالية تساعد المؤسسة في قياس تكلفة الموارد المستنفذة في أداء الأنشطة المهمة.

تأتي العبارة (D6) في المرتبة الإحدى عشر بمتوسط حسابي (4.01)، وانحراف معياري (0.67) برأي موافق، حيث أن 60.7% أجابوا بموافق و 21.3% برأي موافق تماما، في حين أجاب 16.4% بموافق إلى حد ما، و1.6% بغير موافق، أي أن 91% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف بمختلف تقنياته يوفر معلومات مالية وغير مالية مثل مسببات التكلفة والأنشطة الداخلة في صنع المنتج التي من خلال تحديدهما يمكن حساب التكلفة بشكل أدق.

D3- تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحقق تكاليف تنافسية:

تأتي العبارة (D3) في المرتبة الإثنى عشر بمتوسط حسابي (4.01)، وانحراف معياري (0.74) برأي موافق، حيث أن 59% أجابوا بموافق و 23% برأي موافق تماما، في حين أجاب 1.6% برأي غير موافق تماما، بينما أجاب 16.4% بموافق إلى حد ما، أي أن 95.2% من الاجابات تؤكد أن تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحقق تكاليف تنافسية.

D19- يؤدي تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تخفيض تكلفة التخزين:

تأتي العبارة (D19) في المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي (3.96)، وانحراف معياري (0.70) برأي موافق، حيث أن 60.7% أجابوا بموافق و 19.7% برأي موافق تماما، في حين أجاب 16.4% بموافق إلى حد ما و 3.3% بغير موافق، أي أن 80.4% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف (تقنية الإنتاج في الوقت المحدد خاصة) يؤدي إلى تخفيض تكاليف التخزين من خلال تطبيق مبدأ صفر مخزون.

D2- تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحقق التخفيض المستمر للتكاليف:

تأتي العبارة (D2) في المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي (3.96)، وانحراف معياري (0.75) برأي موافق، حيث أن 59% أجابوا بموافق و 21.3% برأي موافق تماما، في حين أجاب 14.8% بموافق إلى حد ما، و4.9% بغير موافق، أي أن 80.3% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحقق التخفيض المستمر للتكاليف.

D4- تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمؤسسة.

تأتي العبارة (D4) في المرتبة الخامسة عشر بمتوسط حسابي (3.96)، وانحراف معياري (0.75) برأي موافق، حيث أن 62.3% أجابوا بموافق و 19.7% برأي موافق تماما، في حين أجاب بنفس النسبة 1.6% كل من رأي غير موافق وغير موافق تماما، بينما أجاب 14.8% بموافق إلى حد ما، أي أن 82% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف يزيد من قدرة الموقف التنافسي إذ يعد تحليل الموقف التنافسي من أهم ركائزه.

D14- اعتماد المؤسسة على التسيير الاستراتيجي للتكاليف في قرارات الانتاج وتسعير منتجاتها يزيد من قدرتها التنافسية.

تأتي كذلك العبارة (D14) في المرتبة السادسة عشر بمتوسط حسابي (3.96)، وانحراف معياري(0.77) برأي موافق، حيث أن 57.4% أجابوا بموافق و 26.2% برأي موافق تماما، في حين أجاب 13.1% بموافق إلى حد ما، و3.3% بغير موافق، أي أن 83.6% من الاجابات تؤكد أن الاعتماد على التسيير الاستراتيجي للتكاليف (تقنية التكلفة المستهدفة) في قرارات الإنتاج والتسعير يزيد من القدرة التنافسية.

D20- تخفيض تكلفة الأعطال وتقليل زمن بدء التشغيل يساهم في تخفيض تكلفة المنتج النهائي:

تأتي العبارة (D20) في المرتبة السابعة عشر بمتوسط حسابي (3.96)، وانحراف معياري (0.83) برأي موافق، حيث أن 45.9% أجابوا بموافق و 27.9% برأي موافق تماما، في حين أجاب 21.3% بموافق إلى حد ما، و 4.9% بغير موافق، أي أن 73.8% من الاجابات تؤكد أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحقق ميزة تنافسية من خلال تخفيض تكلفة الأعطال وتقليل زمن بدء التشغيل.

D17- يؤدي تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تطوير وتحسين طرق أداء عمليات التصنيع:

تأتي العبارة (D17) في المرتبة الثامنة عشر بمتوسط حسابي (3.95)، وانحراف معياري (0.76) برأي موافق، حيث أن 52.5% أجابوا بموافق و 23% برأي موافق تماما، في حين أجاب 21.3% بموافق إلى حد

ما، و3.3% بغير موافق، أي أن 75.5% من الاجابات تؤكد أن تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يطور ويحسن من أداء العمليات.

D16- يؤدي التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تحسين جودة المنتج:

تأتي العبارة (D16) في المرتبة التاسعة عشر بمتوسط حسابي (3.86)، وانحراف معياري (0.90) برأي موافق، حيث أن 50.8% أجابوا بموافق و 23% برأي موافق تماما، في حين أجاب 18% بموافق إلى حد ما، بينما أجاب 6.6% برأي غير موافق، و 1.6% بغير موافق تماما، أي أن 73.8% من الاجابات تؤكد أن تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساهم في طرح تحسين الجودة.

D15- يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في طرح منتجات تلبي رغبات المستهلكين:

تأتي العبارة (D15) في المرتبة العشرون بمتوسط حسابي (3.85)، وانحراف معياري (0.87) برأي موافق، حيث أن 27.9% أجابوا بموافق و 29.5% برأي موافق تماما، في حين أجاب 41% بموافق إلى حد ما، و 1.6% بغير موافق، أي أن 57.4% من الاجابات تؤكد أن تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف (التكلفة المستهدفة) يساهم في طرح منتجات وفقا لأذواق ورغبات المستهلك بناءً على دراسة السوق.

D11- يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من العملية الإنتاجية وتفادي الانحرافات:

تأتي العبارة (D11) في المرتبة الواحد والعشرون بمتوسط حسابي (3.80)، وانحراف معياري (0.79) برأي موافق، حيث أن 54.1% أجابوا بموافق و 16.4% برأي موافق تماما، في حين أجاب 23% بموافق إلى حد ما، و6.6% بغير موافق،أي أن 70.5% من الاجابات تؤكد أن تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساهم في التحكم في الأنشطة فالهدف الأساسي له هو تسيير التكاليف والأنشطة معا.

يتضح مما سبق أن أغلب الإجابات تؤكد وبنسب مرتفعة على أن **تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساهم في زيادة تنافسية المؤسسة** من خلال تعزيز الموقف التنافسي وتحقيق مزايا تنافسية وتعزيزها. وهذا ما يثبت **صحة الفرضية الرابعة**.

المطلب الثالث : دراسة أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية

سنحاول في هذا المطلب دراسة كل من العلاقة والتأثير بين كل بعد من أبعاد التسيير الاستراتيجي للتكاليف بأبعاد الميزة التنافسية كل على حدى، من خلال استخدام معامل ارتباط بيرسون وكذا الانحدار الخطي البسيط.

أولا : تحديد طبيعة علاقة الارتباط بين التسيير الاستراتيجي للتكاليف والميزة التنافسية

بعد التحقق من قبول الفرضية (يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة تنافسية، سنحاول تحديد مدى العلاقة بين أبعاد التسيير الاستراتيجي للتكاليف وأبعاد الميزة التنافسية، كما يلي:

1- العلاقة بين التسيير الاستراتيجي للتكاليف وميزة التكلفة:

يوضح الجدول أدناه نتائج علاقة الارتباط بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف ميزة التكلفة:

جدول رقم (V-23) : نتائج علاقة الارتباط بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف والتكلفة

التكلفة

	قيمة الارتباط	مستوى المعنوية sig.
التكلفة على أساس النشاط	-0.123	0.172
التكلفة المستهدفة	0.129	0.160
سلسلة القيمة	0.010	0.633
إدارة الجودة الشاملة	0.385	0.001
الإنتاج في الوقت المحدد	0.301	0.009

المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامجSPSS

يتضح من الجدول رقم (V-23) مايلي:

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية موجبة بين تقنية إدارة الجودة الشاملة وميزة التكلفة أقل، حيث بلغ الارتباط بينهما 38.5% عند مستوى معنوية أقل من 0.01 أي بدرجة ثقة (99%)، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأنه كلما طبقت خطوات هذه التقنية بشكل كلي وعلمي كلما استطاعت تخفيض التكاليف الكلية.

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية موجبة بين تقنية الإنتاج في الوقت المحدد وميزة التكلفة أقل، حيث بلغ الارتباط بينهما 30.1% عند مستوى معنوية أقل من 0.01 أي بدرجة ثقة (99%)، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأنه كلما طبقت خطوات هذه التقنية بشكل كلي وعلمي كلما استطاعت تخفيض التكاليف الكلية.

- مستوى المعنوية الموافق لتقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة أكبر من 0.05 وفي هاته الحالة لا يمكن الاستدلال على وجود علاقة ارتباط بميزة التكلفة في ظل العينة المدروسة.

2- العلاقة بين التسيير الاستراتيجي للتكاليف وميزة الجودة:

يوضح الجدول الموالي نتائج علاقة الارتباط بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف ميزة الجودة:

جدول رقم (V-24) : نتائج علاقة الارتباط بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف والجودة

	الجودة	
	قيمة الارتباط	مستوى المعنوية .sig
التكلفة على أساس النشاط	-0.078	0.275
التكلفة المستهدفة	0.148	0.127
سلسلة القيمة	0.069	0.300
إدارة الجودة الشاملة	0.324	0.005
الإنتاج في الوقت المحدد	0.206	0.056

المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامجSPSS

يتضح من الجدول رقم (V-24) مايلي:

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية موجبة بين تقنية إدارة الجودة الشاملة وميزة الجودة، حيث بلغ الارتباط بينهما 32.4% عند مستوى معنوية أقل من 0.01 أي بدرجة ثقة (99%)، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأنه كلما طبقت خطوات هذه التقنية بشكل كلي وعلمي كلما استطاعت تحقيق ميزة الجودة.

- مستوى المعنوية الموافق لتقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة أكبر من 0.05 وفي هاته الحالة لا يمكن لا يمكن الاستدلال على وجود علاقة ارتباط بميزة الجودة في ظل العينة المدروسة.

3- العلاقة بين التسيير الاستراتيجي للتكاليف وميزة الوقت:

يوضح الجدول أدناه نتائج علاقة الارتباط بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف ميزة الوقت:

جدول رقم (V-25) : نتائج علاقة الارتباط بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف والوقت

	الوقت	
	قيمة الارتباط	مستوى المعنوية .sig
التكلفة على أساس النشاط	-0.016	0.361
التكلفة المستهدفة	0.208	0.054
سلسلة القيمة	0.091	0.244
إدارة الجودة الشاملة	0.402	0.001
الإنتاج في الوقت المحدد	0.299	0.010

المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامجSPSS

يتضح من الجدول رقم (V-25) مايلي:

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية موجبة بين تقنية إدارة الجودة الشاملة وميزة الوقت، حيث بلغ الارتباط بينهما 40.2% عند مستوى معنوية أقل من 0.01 أي بدرجة ثقة (99%)، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأنه كلما طبقت خطوات هذه التقنية بشكل كلي وعلمي كلما استطاعت تحقيق ميزة الوقت.

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية موجبة بين تقنية الإنتاج في الوقت المحدد وميزة الوقت، حيث بلغ الارتباط بينهما 29.3% عند مستوى معنوية أقل من 0.05 أي بدرجة ثقة (95%)، ويمكن تفسير هذه النتيجة بأنه كلما طبقت خطوات هذه التقنية بشكل كلي وعلمي كلما استطاعت تحقيق ميزة الوقت.

- مستوى المعنوية الموافق لتقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة أكبر من 0.05 وفي هاته الحالة لا يمكن لا يمكن الاستدلال على وجود علاقة ارتباط بميزة الوقت في ظل العينة المدروسة.

مما سبق يمكن القول أنه يوجد علاقة ارتباط بين بعض تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف والميزة التنافسية عند مستوى معنوية أقل من 0.01 أي بدرجة ثقة (99%)؛ وسيتم دراسة درجة تأثير هذه العلاقة في العنصر الموالي.

ثانيا : تحديد طبيعة التأثير بين التسيير الاستراتيجي للتكاليف والميزة التنافسية

سنحاول في هذا العنصر إعطاء مؤشرات تفصيلية عن درجة تأثير التسيير الاستراتيجي للتكاليف ممثلا في تقنياته في كل بعد من أبعاد الميزة التنافسية على حدى، كما يلي:

1- تأثير التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة التكلفة:

يوضح الجدول أدناه نتائج تأثير تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة التكلفة:

جدول رقم (V-26) : نتائج تأثير تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة التكلفة

	المعامل الثابت B_0	معامل الانحدار B_1	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية sig.	القرار
التكلفة على أساس النشاط	4.240	-0.069	0.015	0.344	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير
التكلفة المستهدفة	3.614	0.100	0.017	0.321	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير
سلسلة القيمة	3.969	0.006	0.000	0.937	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير
إدارة الجودة الشاملة	2.434	0.360	0.149	0.002	يوجد تأثير
الإنتاج في الوقت المحدد	2.929	0.300	0.90	0.019	يوجد تأثير

المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامجSPSS

يتضح من الجدول رقم (V-26) مايلي:

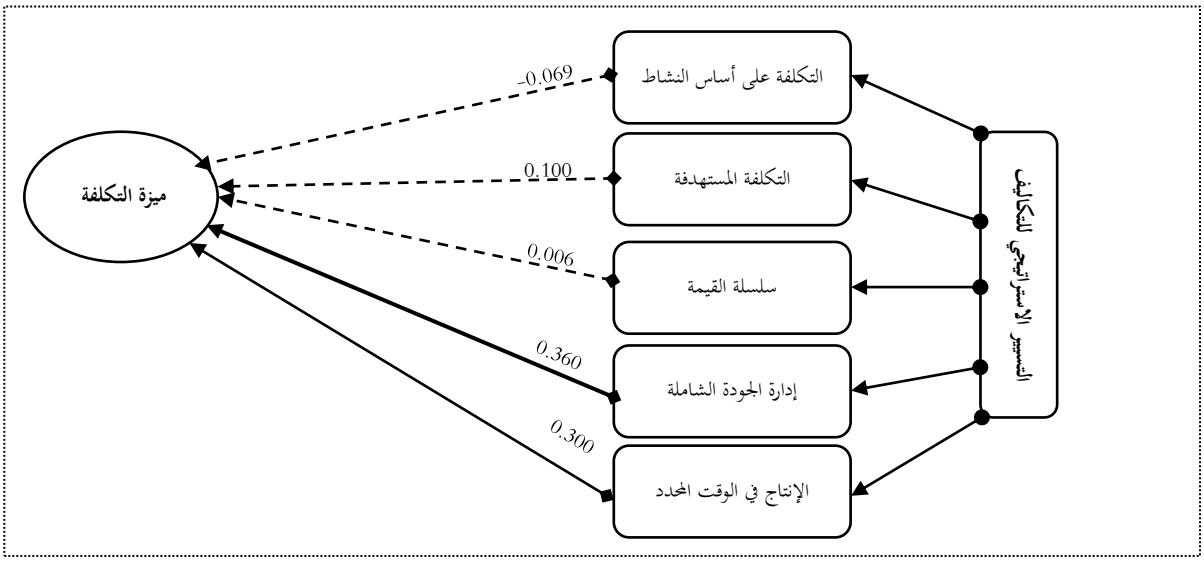
- مستوى المعنوية الموافق لتقنية إدارة الجودة الشاملة أقل من 0.01 مما يدل على وجود تأثير ذو دلالة احصائية معنوية موجبة لتقنية إدارة الجودة الشاملة في ميزة التكلفة، أي أن تطبيق تقنية "TQM" يساهم في تخفيض تكاليف المنتج بنسبة 36%، ويمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي: y=2.434+0.360x

- مستوى المعنوية الموافق لتقنية الإنتاج في الوقت المحدد أقل من 0.05 مما يدل على وجود تأثير ذو دلالة احصائية معنوية موجبة لتقنية الإنتاج في الوقت المحدد في ميزة التكلفة، أي أن تطبيق تقنية "JIT" يساهم في تخفيض تكاليف المنتج بنسبة 30%، ويمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي: y=2.929+0.300x

- مستوى المعنوية الموافق لتقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة المحدد من 0.05 وفي هاته الحالة لا يمكن الاستدلال على وجود تأثير في ميزة التكلفة في ظل العينة المدروسة.

ويمكن ترجمة نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط في الشكل الموالي:

شكل رقم (V-10) : أثر تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة التكلفة



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا لما سبق.

تجدر الإشارة إلى أن الخط المتصل يعكس وجود تأثير ذو دلالة احصائية للمتغير المستقل (تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف) في المتغير التابع (الميزة التنافسية) عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$، بيما الخط المتقطع فيدل على عدم وجود تأثير ذو دلالة احصائية للمتغير المستقل في المتغير التابع عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$.

2- تأثير التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الجودة:

يوضح الجدول الموالي نتائج تأثير تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الجودة:

جدول رقم (V-27) : نتائج تأثير تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الجودة

	المعامل الثابت B_0	معامل الانحدار B_1	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية sig.	القرار
التكلفة على أساس النشاط	4.08	-0.053	0.006	0.550	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير
التكلفة المستهدفة	3.360	0.142	0.022	0.254	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير
سلسلة القيمة	3.715	0.05	0.005	0.600	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير
إدارة الجودة الشاملة	2.282	0.372	0.105	0.011	يوجد تأثير
الإنتاج في الوقت المحدد	2.995	0.253	0.042	0.111	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير

المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامجSPSS

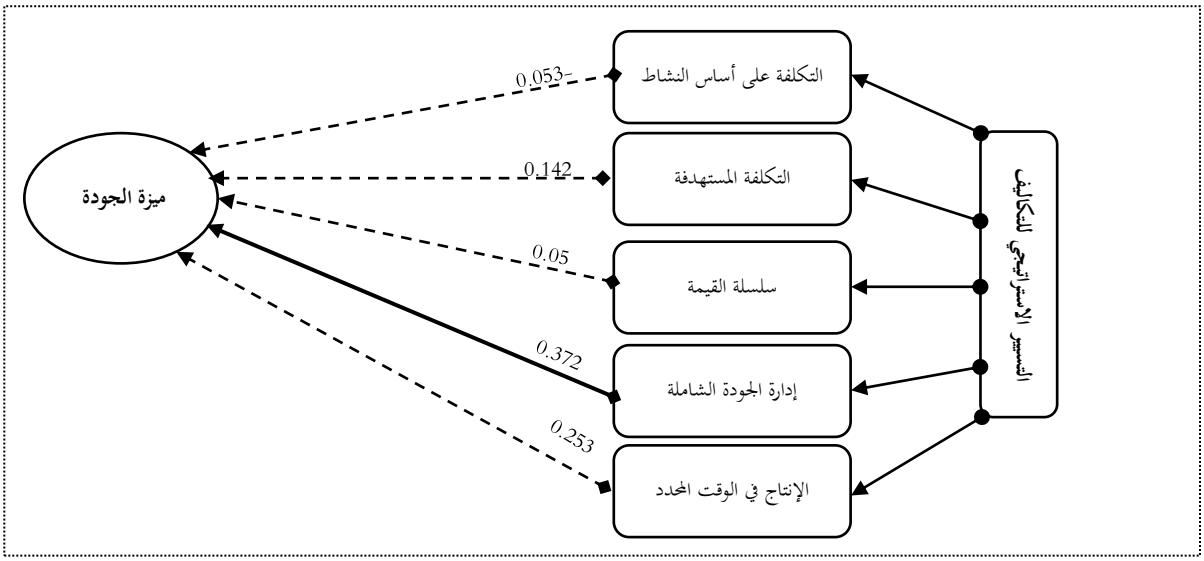
يتضح من الجدول رقم (V-27) مايلي:

- مستوى المعنوية الموافق لتقنية إدارة الجودة الشاملة أقل من 0.05 مما يدل على وجود تأثير ذو دلالة احصائية معنوية موجبة لتقنية إدارة الجودة الشاملة في ميزة الجودة، أي أن تطبيق تقنية "TQM" يساهم في في تحسين جودة المنتج بنسبة 37.2%، ويمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي: y=2.282+0.372x

- مستوى المعنوية الموافق لتقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة والإنتاج في الوقت المحدد أكبر من 0.05 وفي هاته الحالة لا يمكن الاستدلال على وجود تأثير في ميزة الجودة في ظل العينة المدروسة.

ويمكن ترجمة نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط في الشكل الموالي:

شكل رقم (V-11) : أثر تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الجودة



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا لما سبق.

3- تأثير التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الوقت:

يوضح الجدول أدناه نتائج تأثير تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الوقت:

جدول رقم (V-28) : نتائج تأثير تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الوقت

	المعامل الثابت B_0	معامل الانحدار B_1	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية sig.	القرار
التكلفة على أساس النشاط	4.151	-0.029	0.02	0.722	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير
التكلفة المستهدفة	3.366	0.181	0.043	0.107	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير
سلسلة القيمة	3.833	0.060	0.008	0.487	لا يمكن الاستدلال بوجود تأثير
إدارة الجودة الشاملة	2.225	0.421	0.162	0.001	يوجد تأثير
الإنتاج في الوقت المحدد	2.860	0.335	0.090	0.019	يوجد تأثير

المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامجSPSS

يتضح من الجدول أعلاه مايلي:

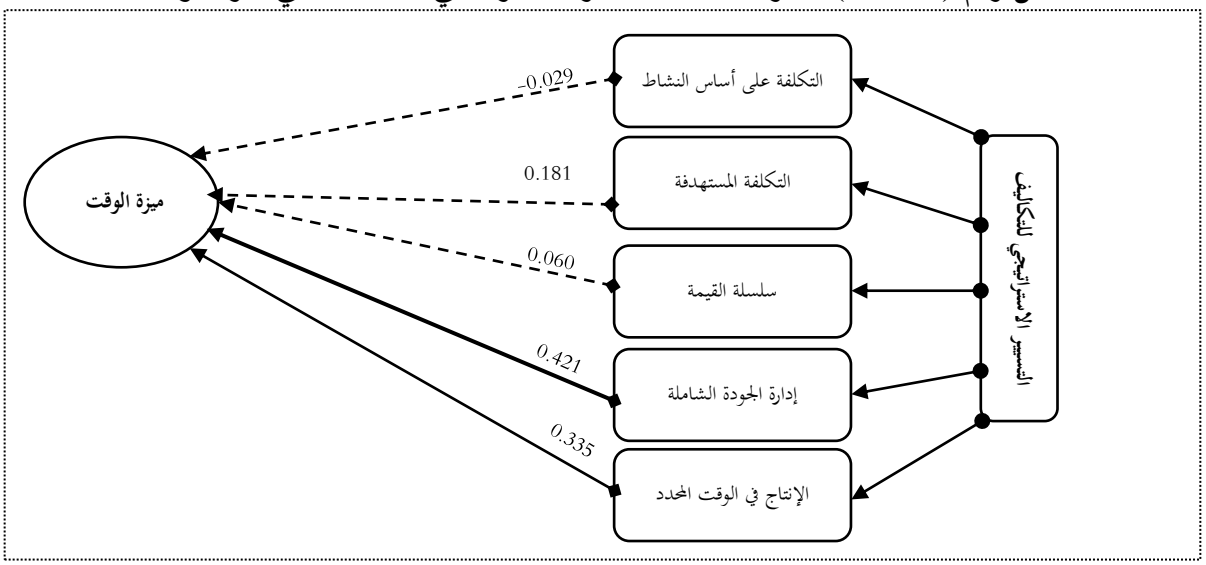
- مستوى المعنوية الموافق لتقنية إدارة الجودة الشاملة أقل من 0.01 مما يدل على وجود تأثير ذو دلالة احصائية معنوية موجبة لتقنية إدارة الجودة الشاملة في ميزة الوقت، أن تطبيق تقنية "TQM" يساهم في تحقيق ميزة الوقت بنسبة 42.1%، ويمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي: y=2.860+0.421x

- مستوى المعنوية الموافق لتقنية الإنتاج في الوقت المحدد أقل من 0.05 مما يدل على وجود تأثير ذو دلالة احصائية معنوية موجبة لتقنية الإنتاج في الوقت المحدد أقل في ميزة الوقت، أي أن تطبيق تقنية "JITP" يساهم في تحقيق ميزة الوقت بنسبة 33.5%، ويمكن كتابة معادلة الانحدار كما يلي: y=2.860+0.335x

- مستوى المعنوية الموافق لتقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة أكبر من 0.05 وفي هاته الحالة لا يمكن الاستدلال على وجود تأثير في ميزة الجودة في ظل العينة المدروسة.

ويمكن ترجمة نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط في الشكل الموالي:

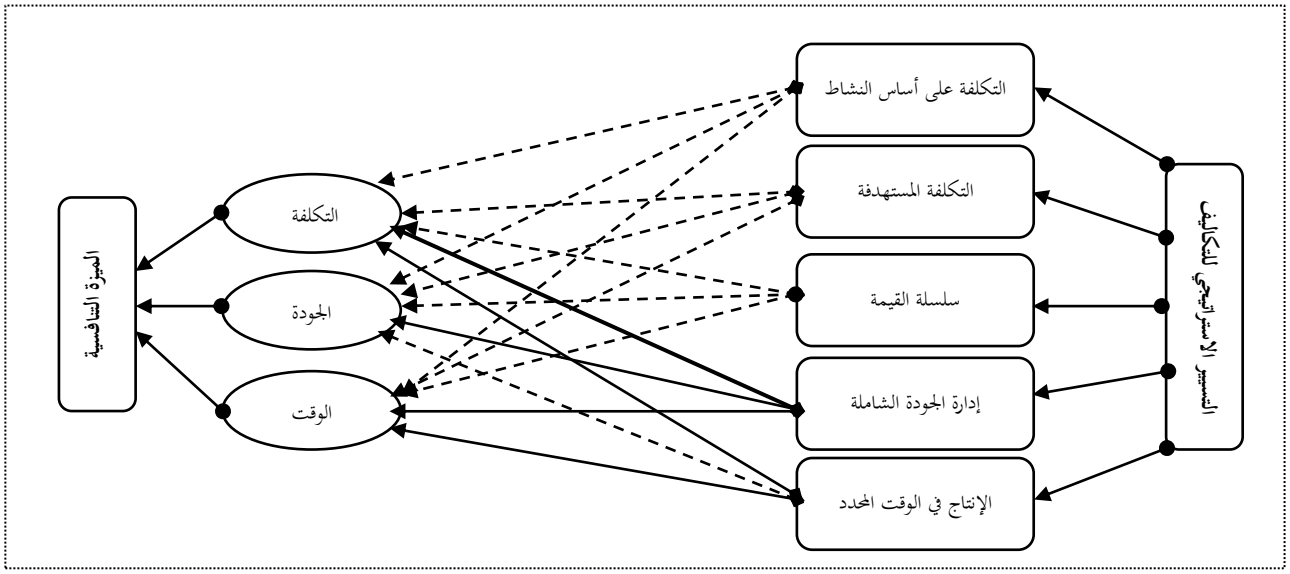
شكل رقم (V-12) : أثر تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في ميزة الوقت



المصدر :من إعداد الطالبة استنادا لما سبق.

مما سبق يمكن القول أنه رغم التطبيق الجزئي لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات عينة الدراسة إلا أن يوجد تأثير إيجابي وملحوظ لتقنيتي إدارة الجودة الشاملة و الإنتاج في الوقت المحدد في أبعاد الميزة التنافسية حيث كانت هناك آثار وانعكاسات متفاوتة من حيث القوة ودرجة المعنوية، والشكل الموالي يلخص ذلك:

شكل رقم (V-13) : ملخص أثر تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في الميزة التنافسية



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لما سبق. (مخرجات SPSS)

نلاحظ أن تقنية إدارة الجودة الشاملة لها تأثير ملحوظ في كل المزايا التنافسية، وهذا راجع لاعتماد المؤسسات عينة الدراسة على هذه التقنية، إذ تعتبر من أكثر التقنيات استعمالا حيث كان الاتجاه العام لكل خطوات هذه التقنية موافق تماما وبمستوى أهمية مرتفع، وبمتوسط حسابي عام (4.32).

نلاحظ كذلك أن تقنية الإنتاج في الوقت المحدد لها تأثير إيجابي في كل من ميزتي التكلفة والوقت، وليس لها تأثير على ميزة الجودة، حيث أن الهدف الأساسي لهذه التقنية تخفيض تكاليف التخزين من خلال التوريد بطريقة متكررة على فترات صغيرة وبكميات صغيرة(A22).

ومن خلال النتائج السابقة لا يمكننا الاستدلال على وجود تأثير لتقنية التكلفة على أساس النشاط وتقنية التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على المزايا التنافسية – سواء التكلفة أو الجودة أو الوقت– عند مستوى معنوية أقل من 0.05 %، وقد يرجع هذا بسبب صغر حجم العينة.

خلاصة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل الدراسة الميدانية حيث حاولنا تبيان واقع ومستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذا مقومات تطبيق هذه التقنيات والمعوقات التي تحول دون ذلك، مع دراسة أهمية تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة تنافسية، من خلال اتباع أسلوب الاستبيان الذي استخدمناه كأداة رئيسية لجمع البيانات – تماشيا مع فرضيات الدراسة – وتفسير النتائج المتوصل إليها.

قمنا بعرض الإطار المنهجي المعتمد في الدراسة وأنموذج الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، والأداة المستخدمة فيها (الاستبيان) وأسلوب اعدادها وآلية اختبار صدقها وثباتها، والمؤشرات الاحصائية المستخدمة.

كما قمنا بوصف خصائص عينة الدراسة بالاعتماد على المعلومات المدرجة في الاستبيان الاحصائي، حيث تم دراسة خصائص المستجوب التي كان أغلبها من فئة المحاسبين ذوي خبرة في مجال التكاليف ثم خصائص المؤسسات حيث كان أغلبها مؤسسات انتاجية تنشط في القطاع الخاص، وثم معلومات حول نظام التكاليف المطبق فيها، وقد توصلنا إلى أن أغلبها يعتمد طريقة التكاليف الكلية.

ثم قمنا بتحليل ومناقشة النتائج واختبار الفرضيات فتوصلنا إلى أنه هناك تطبيق جزئي لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف كما أنه هناك تفاوت في مستوى تطبيق هذه التقنيات، كما توصلنا إلى أن المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة تمتلك مقومات تمكنها من تطبيق هذه التقنيات بشكل فعال، وكما أنه توجد معوقات تحول دون تطبيقها لها، وأن تفعيل تطبيق هذه التقنيات يساهم في تحقيق ميزة تنافسية.

خاتمة عامة

إن الهدف الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو التعريف بالتسيير الاستراتيجي للتكاليف وتقنياته، وتبيان كيفية مساهمته في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية، وكانت هذه إشكالية الدراسة، وللإجابة عنها وعن الأسئلة المتفرعة عنها وكذا اختبار الفرضيات، قمنا بتقسيم الدراسة إلى خمسة فصول، حيث خصص ثلاثة فصول للدراسة النظرية وفصلين للدراسة الميدانية.

تناولنا في الفصل الأول التسيير الكلاسيكي للتكاليف وطرقه ومآخذه التي أدت إلى ضرورة إعادة النظر في طرق تسيير التكاليف وظهور تسيير حديث للتكاليف يعرف بالتسيير الاستراتيجي للتكاليف والذي تمت دراسته في الفصل الثاني، حيث تم دراسة مفاهيمه ومقومات تطبيقه إضافة إلى الإطار النظري والتحليلي لتقنياته، وتم التركيز على تقنية التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة باعتبارهما أهم تقنياته، وذلك تمهيدا لوضع تقنية التكلفة المستهدفة موضع التطبيق في الدراسة الميدانية لما حققته من منافع عند تطبيقها في المؤسسات العالمية الرائدة في مجال تطبيق التقنيات المتطورة للتسيير الاستراتيجي للتكاليف.

تناولنا في الفصل الثالث الإطار العام للميزة التنافسية من خلال عرض مفهومها وخصائصها ومراحل تطورها، وأهميتها وأهدافها والأنواع الرئيسية لها وكذا محدداتها ومصادرها، وأدوات بنائها، كما تم تناول العلاقة بين الميزة التنافسية وتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف، مع التركيز على تقنية التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة، وتبيان كيفية مساهمة هذه التقنيات في خلق وتعزيز الميزة التنافسية، مع عرض نتائج دراسات سابقة أثبتت فعالية التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية.

قمنا في الفصل الرابع بإسقاط تقنية التكلفة المستهدفة عمليا على شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي– وحدة برج بوعريريج، وذلك باستعمال منهج علمي حديث والمتمثل في المحاكاة التي تتلاءم وطبيعة هذه الدراسة. وتم تطبيق هذه المحاكاة على منتج مرش A40 باعتباره منتج جديد يتلاءم وفلسفة هذه التقنية إضافة إلى زيادة الطلب عليه في السوق وملائمته لمتطلبات العملاء في هذه الفترة، وبعدها تم تقييم هذه المحاكاة من خلال التطرق إلى مقومات وصعوبات وأهمية تطبيق هذه التقنية في الشركة محل الدراسة.

كما قمنا في الفصل الخامس بدراسة ميدانية لتبيان واقع ومستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذا مقومات تطبيق هذه التقنيات والمعوقات التي تحول دون ذلك، مع دراسة أهمية تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة تنافسية.

تمكنا من خلال الجانب التطبيقي والمتمثل في المحاكاة المطبقة في شركة أنابيب والاستبيان الخاص بمجموعة من المؤسسات الاقتصادية من اختبار صحة الفرضيات، وتوصلنا من خلال هذه الدراسة إلى عدد من النتائج والتوصيات، كما ظهرت لنا آفاق جديدة للبحث، يمكن تلخيص كل هذا فيما يلي:

- **اختبار الفرضيات:**

- أكدت الدراسة الميدانية أن الفرضية الجزئية الأولى المتمثلة في تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقنية التكلفة على أساس النشاط، محققة.
- بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية المتمثلة في (تطبق المؤسسات محل الدراسة تقنية التكلفة المستهدفة). محققة
- بالنسبة للفرضية الجزئية الثالثة المتمثلة في (تطبق المؤسسات محل الدراسة تقنية سلسلة القيمة)، محققة
- بالنسبة للفرضية الجزئية الرابعة المتمثلة في (تطبق المؤسسات محل الدراسة تقنية إدارة الجودة الشاملة)، محققة
- بالنسبة للفرضية الجزئية الخامسة المتمثلة في(تطبق المؤسسات محل الدراسة تقنية الإنتاج في الوقت المحدد)، محققة

إذن يمكن القول أن الفرضية الأولى (**تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف**) محققة، حيث تبين أن المؤسسات عينة الدراسة تقوم بتطبيق هذه التقنيات بشكل نسبي ومبسط دون اتباع اجراءات علمية محددة.

كما أكدت الدراسة الميدانية أن الفرضية الثانية المتمثلة في (**تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المقومات الأساسية لتفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف**) محققة، حيث تبين أن المؤسسات عينة الدراسة تمتلك امكانيات ومقومات تمكنها من تطبيق هذه التقنيات بطريقة علمية وفعالة.

- أما بالنسبة للفرضية الثالثة المتمثلة في (**تعاني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من عراقيل تحول دون تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف**) فهي محققة، حيث تبين أنه توجد بعض المعوقات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة، والتي تحول دون تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف.

- بالنسبة للفرضية الرابعة المتمثلة (**يوجد أثر ايجابي لتطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية**) محققة، حيث أثبتت الدراسة الميدانية أنه ورغم التطبيق النسبي لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلا أنه تم التحسين والتعزيز في ميزة التكلفة، والجودة والوقت، كما أكدت دراسة الحالة أن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يساهم في خلق ميزة التكلفة أقل وارضاء العملاء.

- **نتـــائج الدراسة:**

اعتمادا على ما تم عرضه وتحليله في الجانب النظري والتطبيقي للدراسة، وعلى ضوء النتائج المستخلصة منهما تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، والمتمثلة في:

- تعتمد المؤسسات الاقتصادية على طرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف في تسيير تكاليفها وبالأخص طريقة التكلفة الكلية لحساب تكاليفها وطريقة التكاليف المعيارية لتصحيح انحرافاتها، إلا أنها تلاقي صعوبات في تتبع التكاليف غير المباشرة التي تزايدت بتطور بيئة التصنيع مما سبّب مشاكل في تخصيصها على مواضيعها، وترتب عنها عدم الدقة في حساب تكاليف منتجاتها مما أثّر سلبا على قراراتها، وأدى هذا إلى ظهور التسيير الاستراتيجي للتكاليف؛

- التسيير الاستراتيجي للتكاليف هو مجموعة من التقنيات تهدف لتوفير المعلومات المتعلقة بالتخطيط وصنع القرارات والرقابة في المدى الطويل والقصير، لمساعدة المؤسسة في تقديم منتجات أو خدمات بأكثر فعالية وكفاءة مقارنة مع المنافسين؛

- يكمن الفرق الجوهري بين التسيير الكلاسيكي للتكاليف والتسيير الاستراتيجي للتكاليف في طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة والتعامل معها هذا من جهة، ومن جهة أخرى التوجه الخارجي أخذا بالاعتبار متطلبات السوق وكذا المنافسين؛

- على الرغم من تباين واختلاف آراء الكتاب والباحثين حول تسميات الميزة التنافسية، إلا أن هناك اتفاق بين أغلبهم حول أهم هذه المزايا وهي التكلفة والجودة والوقت؛

- تسمح تقنية التكلفة على أساس النشاط "ABC" بقياس أدق لتكلفة المنتج، وذلك من خلال تخصيصها العادل للتكاليف غير المباشرة على مواضيع التكلفة، إذ تقوم هذه التقنية على مبدأ "المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد"، ليكون هذا المبدأ نقطة الاختلاف الجوهرية بين تقنية "ABC" وطرق التسيير الكلاسيكي للتكاليف؛

- توفر الثنائية "ABC/M" معلومات من وجهتين: الوجهة العمودية المتمثلة في حساب التكاليف والوجهة الأفقية المتمثلة في تسيير الأنشطة، مما يسمح بتسيير التكاليف من خلال فهم سلوك التكاليف ومسبباتها وتسيير الأنشطة والعمليات بطريقة مختلفة عن المنافسين تمكنها من خلق أو بناء ميزة تنافسية؛

- تقنية التكلفة المستهدفة "TC" ليست مجرد طريقة لتسيير التكاليف بالمعنى الكلاسيكي -أي حساب التكاليف- بل هي تقنية تركز على مرحلة تصميم المنتج وتقوم على مبدأ اعتبار التكلفة هدفا استراتيجيا يجب

بلوغه، وتتلاءم ومتطلبات البيئة التنافسية الحديثة، ولها دور كبير في تخفيض التكاليف وتعزيز رضا العملاء، مما يسمح بتعزيز الميزة التنافسية، كما أن سر نجاحها هو دعم الإدارة العليا إضافة لتعاون فريق العمل؛

- تسمح تقنية تكلفة دورة حياة المنتج بفهم تكاليف المنتج وسلوكها فهي تعطي فهما شاملا للتكاليف وتساعد المسير على اتخاذ القرارات على قاعدة صحيحة، فهي تسمح بالتحكم في التكاليف في مرحلة التصميم وبالتالي تخفيضها على مستوى باقي المراحل؛

- يسمح التحسين المستمر (كايزن) بإجراء تحسينات مستمرة لمسارات الإنتاج مما يؤدي إلى الرفع من كفاءتها وتخفيض تكاليفها بشكل مستمر؛

- تعتبر سلسلة القيمة من أبرز تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف إذ تقوم بتقسيم المؤسسة إلى سلسلة من الأنشطة المضيفة للقيمة، وتركز على تحسين أدائها والتحكم في مسبباتها لتخفيض التكاليف؛

- يسمح الإنتاج في الوقت المحدد بتخفيض التكاليف وذلك بتخفيض تكاليف المخزون، وتحسين الجودة والقضاء على مصادر الضياع لأن أي ضياع في الموارد أو أي خطأ يعتبر تكلفة يجب تجنبها؛

- تعتبر تقنية إدارة الجودة الشاملة مدخلا لتسيير الجودة والتكلفة معا حيث تساهم في تخفيض تكاليف المنتجات أو الخدمات من خلال تخفيض تكاليف اللاجودة، مما يحسن خدمة العملاء ويزيد من المبيعات؛

- يمكن تطبيق تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف بشكل متكامل لوجود علاقة وثيقة بينها، وأهمها تكامل تقنية "ABC/M" و "TC" حيث توفر "ABC/M" قاعدة من المعلومات حول مسببات التكلفة وتجاعة الأنشطة والعمليات، لتكون هذه القاعدة بمثابة التغذية الأمامية لتقنية التكلفة المستهدفة، وجود علاقة وثيقة بين التقنيتين تسمح باستخدامهما بشكل متكامل، ويساهم هذا التكامل في تعزيز رضا العملاء وثقتهم مما يؤدي إلى زيادة المبيعات من جهة وتخفيض التكاليف وزيادة ربحية المنتجات من جهة أخرى، مما يعزز تنافسية المؤسسة؛

- تطبق المؤسسات عينة الدراسة تقنيات التسيير الاستراتيجي بشكل جزئي ومبسط ومتفاوت، كما أنها تمتلك المقومات الأساسية التي تمكنها من تطبيقها بالمنهجية العلمية الصحيحة، إضافة لذلك توجد بعض المعوقات التي تحول دون تطبيقها لهاته التقنيات إلا أنه يمكن تجاوزها؛

- رغم التطبيق الجزئي لتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة، إلا أنها ساهمت في تحسين وتعزيز ميزة التكلفة، وميزة الجودة، وميزة الوقت.

من خلال كل ما سبق يمكن الإجابة على إشكالية البحث «**بنعم**» أي أنه يمكن للتسيير الاستراتيجي للتكاليف أن يساهم في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

- **التوصيـــات:**

استنادا إلى النتائج المتحصل عليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يجب على شركة أنابيب استغلال برنامج "GPAO" المتخصص في محاسبة التكاليف استغلالا أمثلا والأخذ بنتائجه في اتخاذ قراراتها؛

- يجب على الشركة الاستفادة من التكاليف المعيارية والبحث عن أسباب انحرافاتها وتصحيحها حتى وإن لم تتجاوز تكاليف منتجاتها سعر بيعها؛

- يجب على المؤسسات الجزائرية عموما إعادة النظر في أساليب تسيير التكاليف بها، ومواكبة التطورات العالمية ومنافسة المنتجات الأجنبية سواء من حيث الجودة أو السعر وذلك بتطبيقها لتقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف؛

- يجب على الجامعات الجزائرية التنويه بأهمية تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف من خلال المؤتمرات العلمية الموجهة لمديري وموظفي المؤسسات.

- **آفـاق البحث:**

من خلال الدراسة تبينت لنا آفاقا جديدة للدراسة تتمثل في:

- أثر التكامل بين تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف في تحسين الأداء؛

- أثر التكامل بين تقنية التكلفة على أساس النشاط وتقنية إدارة الجودة الشاملة في تحسين تنافسية المؤسسة؛

- آثار تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف على سياسة التسعير؛

- دور تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التنمية المستدامة؛

- العلاقة بين تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف واليقظة الإستراتيجية؛

- أثر تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الاستراتيجيات التنافسية؛

- أثر التكامل بين تقنية الإنتاج في الوقت المحدد (JITP) ونظام تخطيط الاحتياجات من المواد (MRP) في تخفيض التكاليف؛

- تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (ABCTD)؛

- تقنية ستة سيجما (6sigma)؛

- التسيير على أساس القيمة.

المراجع

أولا :باللغة العربية

الكتب:

1. أحمد بركات: **مقياس محاسبة التكاليف**، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2014.
2. أحمد حسن ظاهر: **المحاسبة الإدارية**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
3. أحمد حسين علي حسين: **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، الدار الجامعية للنشر والطبع والتوزيع، الاسكندرية، 2000.
4. أحمد صلاح عطية: **محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الادارية**، مكتبة التكامل للنشر والتوزيع، بلد النشر، 1998.
5. أحمد محمد نور وآخرون: **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
6. اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون: **محاسبة التكاليف مدخل إداري**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2000.
7. اسماعيل يحي التكريتي: **محاسبة التكاليف**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
8. اسماعيل يحي التكريتي: **محاسبة التكاليف المتقدمة – قضايا معاصرة**، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008.
9. بديع الدين ريشو: **إدارة التكاليف**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010.
10. بربري محمد أمين: **محاسبة تحليلية**، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2018.
11. بشار يزيد الوليد: **المفاهيم الإدارية الحديثة**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
12. تيسير عبد الحكيم الرجبي: **مبادئ محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر، ط4، 2009.
13. ثامر البكري: **استراتيجيات التسويق**، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
14. حيدر علي المسعودي: **إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
15. خليل عواد أبو حشيش: **محاسبة التكاليف، تخطيط ورقابة**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
16. خليل عواد أبو حشيش: **محاسبة التكاليف، قياس وتحليل**، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2013.
17. رحيم حسين: **استراتيجية المؤسسة**، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، ط1، قسنطينة، 2008.
18. ري إتش جاريسون، إيريك نورين: **المحاسبة الإدارية**، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
19. سليمان مصطفى الدلاهمة: **المحاسبة الادارية**، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
20. سعدون حمود جثير الربيعاوي وآخرون: **إدارة التسويق– أسس ومفاهيم معاصرة**، ط1، دار عيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
21. سيد عطا الله السيد: **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009.
22. شارلز هل، جاريث جونز: **الادارة الاستراتيجية، مدخل متكامل**، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد العال، دار المريخ، الرياض،2001.
23. عبد الرحمان عطية: **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط2، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2011.
24. عبد الكريم بويعقوب: **المحاسبة التحليلية**، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
25. عبد الناصر نور، عليان الشريف: **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، 2002.
26. علاء فرحان طالب، حسين حريجة غالي: **استراتيجيات العمليات والأسبقيات التنافسية**، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

27. عقون سعاد: **مراقبة التسيير–دروس وتطبيقات**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2018.
28. عز عبد الفتاح، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS**، دار النهضة العربية، القاهرة، الجزء الثالث، 1998.
29. علي رحال: **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
30. عماد يوسف الشيخ: **محاسبة التكاليف**، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
31. غسان فلاح المطارنة: **مقدمة في محاسبة التكاليف**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.
32. فهيمة بديسي: **المحاسبة التحليلية– دروس وتمارين**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
33. كمال خليفة أبو زيد: **الرقابة على عناصر التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
34. كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي: **دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف**، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
35. لؤي عبد الرحمن: **محاسبة التكاليف المتقدمة – قياس وتحليل**، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2015.
36. ليستراي هينجر، سيرج ماتوتش: **المحاسبة الإدارية**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 20000.
37. محمد رشيد الجمال وآخرون: **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
38. محمد علي الجبالي، قصي السامرائي: **محاسبة التكاليف**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000.
39. مداح عرابي الحاج: **إدارة الأعمال الاستراتيجية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بلد النشر، 2015.
40. مروان محمد نجيب: **دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية– دراسة استطلاعية**، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011.
41. محمد حكمت: **أنظمة إدارة الانتاج الحديثة والمتقدمة**، ط1، دار زمزم للنشر والتوزيع، دون بلد النشر، 2015.
42. محمد عبد السميع، أحمد طبية: **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية**، ط1، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، 2010.
43. محمود أحمد إبراهيم وآخرون: **أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
44. محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف: **التسويق الاستراتيجي**، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2011.
45. محمود سرور الحريري: **المحاسبة الإدارية المتقدمة**، ط1، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
46. محي الدين قطب: **الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
47. نائل عدس، نضال الخلف: **محاسبة التكاليف، مدخل حديث**، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
48. ناصر دادي عدون: **تقنيات مراقبة التسيير**، ج1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
49. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد: **مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1991.
50. ناصر نور الدين عبد اللطيف: **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، مصر، 2009.

51. نبيل خليل مرسي: **الميزة التنافسية في مجال الأعمال**، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 1998.
52. هاشم أحمد عطية: **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
53. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه: **دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
54. هشام حريز، بوشمال عبد الرحمن: **التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة**، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2014.

المذكرات والأطروحات:

1. إبراهيم فرزيزي: **دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2006/2005.
2. درحمون هلال: **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار**، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004.
3. سالمي ياسين: **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2010/2009 .
4. سعاد معاليم: **دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005/2004.

المقالات والمجلات:

1. أحمد طرطار: **الميزة التنافسية واستراتيجيات التنافس كمدخل لترشيد المؤسسة الاقتصادية**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 22، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011.
2. أحمد طوايبية: **محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC** ، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي، رقم 15، 2011.
3. أقاسم عمر: **آلية تطبيق مفهوم سلسلة القيمة في إدارة تكاليف سلسلة الامداد**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد05، العدد05، 2010.
4. الطيب داودي، مراد محبوب: **تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 12، نوفمبر 2007.
5. بورنيسة مريم، خنفري خيضر: **مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد04، العدد02، 2018.
6. حسن خليفة: **نموذج خلايا التكلفة كأداة لتعزيز الميزات التنافسية في المنشآت النسيجية السورية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد30، العدد01، 2014.
7. حيدر شاكر نوري، **محمود حسن جمعة: تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية**، مجلة ديالي، العدد63، 2014.
8. درويش عمار، صالح إلياس: **الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية**– دراسة حال مصنع النسيج للمواد الثقيلة MANTAL بتلمسان، مجلة رؤى اقتصادية، جامعه الوادي، العدد08، 2015.

9. ذوادي مهيدي: **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد09، 2009.

10. صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق: **مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية**، المجلة العلمية، جامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد06، العدد02، 2005.

11. طلال سليمان جريرة: **نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة** – دراسة ميدانية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 40، العدد 01، الأردن، 2013.

12. عباس نوار كحيط الموسوي: **دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد69، 2008.

13. عبد الوهاب بن بريكة، حفصة بكرون: **إدارة التكلفة إستراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة**، مجلة دراسات، جامعة الأغواط، العدد الاقتصادي، العدد28، 2017.

14. عبد الوهاب بن بريكة، نجوى حبه: **الخيارات الاستراتيجية لمواجهة المنافسة: حالة مؤسسة الجزائرية للاتصالات موبيليس**، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، العدد2، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ديسمبر 2007.

15. عبيد الله فطيمة: **معرفة أثر الميزة التنافسية على معايير اختيار المورد في إطار مشروع إخراج النشاطات** – دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلة سداسية، العدد13، جامعة مسيلة، الجزائر، 2015.

16. عفاف مبارك محمد علي: **دور نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة**، القاهرة، دون سنة نشر.

17. علي فلاح الزعبي: **دور إدارة الجودة الشاملة في تقليل المخاطر في قطاع التعليم العالي الأردني في ظل الأزمة الاقتصادية العالمية**، دراسة تطبيقية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد06، العدد11، جامعة العلوم والتكنولوجيا بصنعاء، اليمن، 2013.

18. عماد صبيح الصفار: **تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام سلسة القيمة**، مجلة المنصور، العدد12، 2009.

19. عمر إقبال توفيق: **إعادة هندسة أساليب المحاسبة الإدارية في ظل التطور في بيئة التصنيع الحديثة**، مجلة الجامعة الخليجية، العلوم الإدارية المالية، المجلد02، العدد 04، 2010.

20. عيد محمود خلف: **مدخل مقترح للمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة لدعم قرارات التسعير**.

21. كنوش محمد: **دور الذكاء الاستراتيجي في تحقيق وتعزيز الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد13.

22. محمد نجيب دبابش: **تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب– بسكرة**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد49، 2017.

23. مجدي وائل الكبيجي: **مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية**، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد41، العدد02، الأردن، 2014.

24. ماهر موسى درغام: **مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد15، العدد02، ص679-ص725، غزة، 2007.
25. محمد محسن عوض مقلد: **أدوات مختارة لترشيد الإدارة الاستراتيجية للتكلفة**، جامعة قناة السويس، 2009-2010.
26. محمود أحمد إبراهيم: **التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية**، مجلة تنمية الرافدين، العدد101، المجلد32، 2010.
27. يوسف أحمد خلف، خالص حسن يوسف: **دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية بالوحدات الصناعية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد07، العدد18، الفصل الأول، 2012.

الملتقيات والمؤتمرات والندوات:

1. أمينة بن علي، العجال بوزيان: **الميزة التنافسية: المفهوم والمحددات**، ملتقى علمي وطني حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة سعيدة، يومي 10و11 نوفمبر 2009.
2. حسين بلعجوز: **الميزة التنافسية من الاقتصاد الصناعي إلى الاقتصاد الرقمي**، الملتقى العربي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007.
3. سملالي يحضية: **إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، يومي 23/22 أفريل، 2003.
4. صالح إبراهيم يونس الشعباني: **استراتيجية تكامل أدوات إدارة التكلفة في ظل حوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 05/04 ديسمبر 2012.
5. عبد الغني دادن: **تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية بانتهاج الأساليب الحديثة في تخفيض التكاليف**، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، الجزائر، 23/22 أفريل 2003.
6. عبد الكريم شوكال وآخرون: **دور تطوير المنتجات في تفعيل الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 08و09 نوفمبر 2010.
7. عبد الله بلوناس، بوزيدي لمجد: **طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة**، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 08و09 نوفمبر 2010.
8. عمر شريف، عبد العالي محمدي: **دراسة مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات الإنتاجية بالمنطقة الصناعية لمدينة باتنة**، ملتقى وطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية: تحليل الموجود من أجل استشراف الابداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، يومي 14/13 ماي 2013.
9. محمد شحاته خطاب خطاب: **التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات**، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية، الندوة الثانية عشر حول مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرين، الرياض، 18، 19 ماي 2010.

10. معموري صورية، الشيخ هجيرة: **محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 08و09 نوفمبر 2010.

11. موسي سهام، العمودي مينة : **تحليل مصادر الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية (PMI) في ظل التغيرات التكنولوجية الحديثة**، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، يومي 09/08 نوفمبر 2010.

12. وسيلة بن ساهل، لطيفة بكوش: **تحقق ميزة التكلفة من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة**، ملتقى وطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية: تحليل الموجود من أجل استشراف الابداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، يومي 14/13 ماي 2013.

الجرائد الرسمية:

1. النظام المحاسبي المالي الصادر بموجب المرسوم 08-156 المؤرخ في: 2008/05/26 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 (الجريدة الرسمية رقم 2008/27 المادة 26).

ثانيا :باللغة الأجنبية

الكتب:

1. *ALAZARD Claude, SE'PARI Sabine:* ***contrôle de gestion****, Manuel et Applications, 2ème Edition, Dunod, Paris, 2010.*
2. *BOUGHABA Abdellah:* ***Comptabilité Analytique D'exploitation****, Berti édition, Alger, 1998.*
3. *BOUQUIN Henri:* ***Comptabilité De Gestion****, Editions Dalloz, Paris, 1997.*
4. *BURLAUD Alain et SIMON Claude:* ***Comptabilité de gestion****, 3ème édition, Librairie vuibert, Paris.*
5. *CHARREAUX Gérard:* ***Comptabilité Analytique d'exploitation****, L'Harmattan, 2013.*
6. *COKINS Gary:* ***Activity-Based Cost Management****, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2001.*
7. *DORIATH Brigitte et Autres:* ***Comptabilité et gestion des organisations****, 7ème édition, Dunod, Paris, 2010.*
8. *DRISCOLE Ganye Kwah:****Target Costing In Swedish Firms-Fiction, Fad or Fact? An Empirical Study of some Swedish Firms****, ElandersNovum, 2004.*
9. *DRURY Colin:* ***Management Accounting for Business Decision****, 2nd Edition, Thomson Learning, London, 2001.*
10. *GERVAIS Michel:* ***Comptabilité de Gestion par les méthodes d'équivalence****, Economica, Paris, 2010.*
11. *GERVAIS Michel:* ***Contrôle de Gestion****, 9ème édition, Economica, Paris, 2009.*
12. *GARIBALDI Gérard:* ***Analyse Stratégique****, Edition Organisation, Groupe Eyrolles, Paris, 2008.*
13. *GOUJET Christian et Aut:* ***Comptabilité de gestion****, 6ème édition, paris, 2003.*

14. *GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Françi:* ***Comptabilité de Gestion****, 10eEdition, Gualino, Paris, 2010.*
15. *GROUPE HEC:* ***STRATEGOR; Politique Générale de l'entreprise****, 4ème Edition, Dunod, Paris, 2004.*
16. *HORNGREN Charles T. and All :* ***Cost Accounting Managerial Emphasis****, 14ème Edition, Pearson Prentice, USA, 2012.*
17. *IBRAHIM Abd El Mageed Ali and All:* ***Towards a conceptual framework for strategic cost management –the concept, objectives, and instruments****, Chemnitz University of Technology, Egypt, 2006.*
18. *JACQOUT Thierry, MILKOFF Richard:* ***Comptabilité de Gestion****, Dareios&Pearson Education, Paris, 2007.*
19. *KOTLER Philip, François Dubois:* ***Marketing management****, 9ème éd, public union, Paris, 1997.*
20. *LANGLOIS George et Aut :* ***Contrôle de Gestion****, Edition foucher, Paris, 2010.*
21. *LECLERE Didier:* ***L'essentiel de la Comptabilité Analytique****, 04èmeEdition, Edition d'organisation, Paris, 2004.*
22. *LORINO Philippe:* ***Le contrôle de gestion stratégique; La gestion par les activités****, Dunod, Paris, 1991.*
23. *MELYON Gérard:* ***Comptabilité Analytique****, 3ème Edition, Edition Bréal, Paris, 2004.*
24. *MELYON Gérard, MELYON Kévin:* ***Comptabilité analytique****, 5ème édition, Bréal, France, 2013.*
25. *MENDOZA Carla et Autres:* ***Coûts et décisions****, 2ème édition, Gualino éditeurs, Paris, 2004.*
26. *MEVELLEC. P,ROCHERY. G:* ***éléments fondamentaux de comptabilité****, Librairie Vuibert, Paris, 1990.*
27. *PIGETt Patrick:* ***Comptabilité Analytique et Contrôle de Gestion****, 6ème édition, Economica, Paris, 2008.*
28. *PORTER Michael E:* ***Choix stratégique et concurence, Economica Editions****, Paris, 1991.*
29. *PORTER Michael E:* ***L'avantage Concurrentiel des nations****, Inter Editions, Gualino éditeurs, Paris, 1993.*
30. *PORTER Michael E.:* ***L'avantage Concurrentiel- Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance****, Résumé de l'édition traduite par l'Américain par Philippe de Lavergne.*
    https://www.google.com/search?q=Michael+PORTER%2C+%C2%AB+L%27Avantage+concurrentiel+%3A+comment+devancer+ses+concurrents+et+maintenir+son+avance+%C2%BB%2C+Dunod%2C+Paris%2C+France%2C+1999%2C+p+%3A+08.&ie=utf-8&oe=utf-8&client=firefox-b-ab Visité le 13/05/2017.
31. *PUBLIC Dealing Timings:* ***Cost And Management Accounting, Executive Programme****, Part2, The Institute of Company Secretaires of India, New Delhi, 2013.*
32. *SAVALL Henri, Véronique Zardet:* ***Maitriser les couts et les performances cachés****, 2ème édition, Economica, Paris, 1989.*
33. *SIDDIKI Abdallah:* ***Management de la qualité : De l'inspection à l'esprit Kaizen,*** *2 ème édition, Office des publications Universitaires, Alger, 2008.*
34. *Y De RONGÉ:* ***Comptabilité Analytique et Budgétaire****, Caroline Sury (ECAP21).*

35. *Yives De RONGÉ, Karine CERRADA:* ***Contrôle de Gestion****, 3ème Edition, Pearson, Paris, 2012.*

المقالات والمجلات والمؤتمرات:

1. *ALKOUFFE Simon, MALLERET Véronique:* ***Les Fondements Conceptuels de L'ABC "A la Française", Technologie et Management de l'information****, France, 2002.*
2. *ANAND Manoj and All :* ***Activity-Based Cost Management Practices in India : An Empirical Study****, Decision, Vol.32, No.1, 2005.*
3. *ANDERSON Mark and Al.:* ***Use of precedent and antecedent information in strategic cost management****, Journal of Business Research 66, pp643-650, 2013.*
4. *ANSARI Shahid and All:* ***Target Costing: Uncharted Research Territory****, Hand Book Of Management Accounting Research, Elsevier Ltd, Vol 2, 2007.*
5. *ASKARANI Davood:* ***An Investigation Into The Diffusion Of Cost And Management Accounting Innovations In Australia****.http://ssrn.com*
6. *AX Christian and Al.:* ***The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing****, Int. J. Production Economics 115, (92– 103), 2008.*
7. *COBLE Lan:* ***JIT and the Management Accountant, Management Accounting****, February, 1992.*
8. *COKINS Gary:* ***Integrating target costing and ABC****, Journal of Cost Management (July / August), pp 13-22, 2003. http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumCokins2002.html*
9. *COLLINS S. Oboh, Solaomi O. Ajibolade :* ***Strategic management accounting and decision making : Asurvey of the Nigerian Banks****, Future Business Journal 3, Nigeria, 2017.*
10. *COOPER Robin, SLAGMULDER Regine:* ***Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice****, February 25, 1997.*
11. *EL-Dyastry Mohamed M.:* ***A Framework to Accomplish Strategic Cost Management****.*
12. *EMBLEMSVAG Jan:* ***Life Cycle Costing: Using Activity-Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risks****, John Wieley& Sons, Inc, New Jersey, Canada, 2003.*
    http://books.google.fr/books?id=OQ-lQ61lYU4C&printsec=frontcover&dq=Jan+EMBLEMSVAG:+Life+Cycle+Costing:+Using+Activity-Based+Costing+and+Monte+Carlo+Methods+to+Manage+Future+Costs+and+Risks&hl=fr&sa=X&ei=BEhxUrq2O8a1tAaGi4DgAg&ved=0CDMQ6AEwAA#v=onepage&q=Jan%20EMBLEMSVAG%3A%20Life%20Cycle%20Costing%3A%20Using%20Activity-Based%20Costing%20and%20Monte%20Carlo%20Methods%20to%20Manage%20Future%20Costs%20and%20Risks&f=false
13. *FEIL Patrick and All:* ***Japanese Target Costing: A Historical Perspective****, International Journal of Cost Management, spring 2004.*
14. *JAROSLAVA Kádárová :* ***Target Costing Calculation and Economic Gain for Companies****, 2nd GLOBAL CONFERENCE on BUSINESS, ECONOMICS, MANAGEMENT and TOURISM, 30-31 October 2014, Prague, Czech Republic, Procedia Economics and Finance 23 (1195 – 1200), 2015.*
15. *GLIAUBICAS Darius, KANAPICKIEN Rasa:* ***Contingencies Impact On Strategic Cost Management Usage In Lithuanian Companies****, 20th International Scientific Conference Economics and Management,2015.*

16. *GRANOF Michael H and All:* ***Using Activity-Based costing To manage More Effectively****, Price water House Coopers Endowment for The Business of Government, Texas, 2000.*

17. *HERGETH Helmut:* ***Target Costing In the Textile Complex, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM)****, Volume 2, Issue 1V, Fall 2002, pp 1-10.*
18. *HELMS Marilyn M and All:* ***Managerial Implications of Target Costing****, CR Vol. 15, No. 1, 2005.*
19. *Institute Of Management Accountants:* ***Value Chain Analysis For Assessing Competitive Advantage****, 10 Paragan Drive, Montvale, 1996, p01.http://Findpdfdoc.com, visité le: 02/09/2013.*
20. *KATO.Y:* ***Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies, Management Accounting Research****, Vol.4, No.1, 1993, pp33-47, Traduction de P.LORINO in "Target Costing ou Gestion par Cout-Sible", Revue française de comptabilité, Avril 1994, pp37-38.*
21. *KHATAIE Amir H. and Al.:* ***Activity-Based Costing and Management applied in a hybrid Decision Support System for order management****, Decision Support Systems, (142-156), 2011.*
22. *KULMALA Harri and All:* ***Cost Perspectives of Product Development, Cost Management Center****, Tampere University of Technology, Industrial Management.*
23. *LEAHY Tad:* ***The target costing bull's eye****, Issue of Controller Magazine, January 1998.*
24. *KUO Lopin and Al.: Integrating information about the cost of carbon through activity-based costing, Journal of Cleaner Production 36,(102-111), 2012.*
25. *LIN Wen-Cheng:* ***Financial performance and customer service: An examination using activity-based costing of 38 international airlines****, Journal of Air Transport Management 19, (13-15), 2012.*
26. *MALLERET Véronoque:* ***Peut-On gérer le couple couts-valeur ?*** *Association froncophone de Comptabilité, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome15, Volume1, Paris, 2009, p.7-34. http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2009-1-page-7.htm*
27. *MARTIN James.R and All:* ***Comparing the practices of U.S and Japanese Companies: The implications for management accounting****, Journal of Cost Management, 1992, 6-14.http://maaw.info/ArticleSummariesMain.htm*
28. *M.GHAFEER Nour Aldeen and All:* ***The impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies****, International Journal of Business and Social Science, Vol. 5No. 2; February, 2014.*
29. *OKANO A. BHIMANI, H: Targeting Excellence:* ***Target Cost Management at Toyota in the UK, Management Accounting****, London, Vol.73, No.6, Jun 1995.*
30. *SAKURI .M:* ***Target Costing and how to use it, Journal of Cost Management****, 39-50, 2001. available at: http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumSakurai89.htm*
31. *SAROKOLAEE Mehdi Alinezhad and All:* ***The relationship between target costing and value-based pricing an aggregate model based on customers' expectations****, International Conference on Leadership, Technology, and Innovation Management , Open access under CC BY-NC-ND license, Procedia – Social and Behavioral Science, 41, (74-83), 2012.*

32. *SWENSON Dan and ALL:* ***Best Practices in Target Costing, Management Accounting Quarterly****, Vol. 4, N°. 2, 2003.*
33. *WOODS Margaret and All:* ***Electronics: A case study of economic value added in target costing****, Management accounting Research, 23, (261– 277), 2012.*
34. ***Kaizen Costing and Value Analysis,*** *White Paper, Industrial & Financial systems, October, 2001.*

@المواقع الالكترونية:

1. http://www.reseau-france-entreprises.com/gestion-au-quotidien/rentabilite-analyse-et-optimisation/
2. http://maaw.info/ArticleSummariesMain.htm
3. My Target Costing Handouts.http://ssrn.com
4. www.awww.googleebook.com
5. rab-ency.com
6. www.wikipedia.org/wiki/Google_Scholar
7. http://www.earabicmarket.com موقع السوق العربي الالكتروني

الملاحق

(01) : الملحق

DFC

Détail Des Ventes

Période du: 01/01/2016 au 31/12/2016

Code Article	Designation Article	MAG	Quantité	Valeur	PU-Vente
1-Rampe:					
02 101 0116	TUBE RM 50/6 M CMPL GALV. SANS	70	24 679	262 038	10.62
02 109 0116	TUBE RM 76/6 M CMPL GALV. SANS J	70	339 135	47117 305	138.93
02 104 0116	TUBE RM 89/6 M CMPL GALV. SANS	70	12 094	973 033	80.46
02 152 0216	TUBE RM 102/6M COMPLET NOIR SA	50	0	0	-
02 152 0116	TUBE RM 102/6 M CMPL GALV.	70	464 534	113916 452	245.23
02 110 0216	TUBE RM 127 /6M COMPLET NOIR S/	###	0	0	-
02 110 0116	TUBE RM 127/6 M CMPL GALV. SANS	70	910 028	248968 510	273.58
02 110 0177	TUBE NU Ø 127 X 1.5 MM NOIR	50	0	0	-
02 107 0116	TUBE RM 152/6 M CMPL GALV. SANS	70	317 033	70521 199	222.44
02 107 0117	TUBE RM 152 /6 M EP 2.5 COMPLET G	###	12 821	1282 052	100.00
02 170 0116	TUBE RMA 50/6 M COMPL SANS JOI	70	0	0	-
02 171 0116	TUBE RMA 76/6 M CMPL.	70	0	0	-
02 172 0116	TUBE RMA 89/6 M CMPL.	70	0	0	-
02 173 0116	TUBE RMA 102/6 M COMPLET.SANS	70	0	0	-
02 175 0116	TUBE RMA 152/6 M CMPL. COMPLET	70	0	0	-

	TUBES NON PERCES	2080 324	483 040 589.00	232.19
	HA	173 360	483 040 589.00	2 786.34

7

DFC . RECAPITULATIF Des Ventes

Période du: 01/01/2017 au 31/12/2017

(02): الملحق

Code Article	Designation Article	MAG	Quantité	Valeur
1-Rampe:				
02 101 0116	TUBE RM 50/6 M CMPL GALV. SANS	70	193	412 548.00
02 109 0116	TUBE RM 76/6 M CMPL GALV. SANS J	70	42 901	43 660 985.00
02 104 0116	TUBE RM 89/6 M CMPL GALV. SANS	70	230	691 730.00
02 152 0216	TUBE RM 102/6M COMPLET **NOIR** SA	50	0	0.00
02 152 0116	TUBE RM 102/6 M CMPL GALV.	70	15 656	64 367 184.00
02 110 0216	TUBE RM 127 /6M COMPLET **NOIR** S	###	0	0.00
02 110 0116	TUBE RM 127/6 M CMPL GALV. SANS	70	31 060	160 494 460.00
02 110 0177	TUBE NU Ø 127 X 1.5 MM **NOIR**	50	0	0.00
02 107 0116	TUBE RM 152/6 M CMPL GALV. SANS	70	5 117	32 316 212.00
02 107 0117	TUBE RM 152 /6 M EP 2.5 COMPLET G	###	0	0.00
02 170 0116	TUBE RMA 50/6 M COMPL SANS JOI	70	0	0.00
02 171 0116	TUBE RMA 76/6 M CMPL.	70	0	0.00
02 172 0116	TUBE RMA 89/6 M CMPL.	70	0	0.00
02 173 0116	TUBE RMA 102/6 M COMPLET.SANS	70	0	0.00
02 175 0116	TUBE RMA 152/6 M CMPL. COMPLET	70	0	0.00

	TUBES NON PERCES	95 157	301 943 119.00
	HA	**7 930**	301 943 119.00

الملحق : (03)

DFC

RECAPITULATIF Des Ventes

Période du: 01/01/2018 au 31/12/2018

Code Article	Designation Article	MAG	Quantité	Valeur
1-Rampe:				
02 101 0116	TUBE RM 50/6 M CMPL GALV. SANS	70	68	147 016
02 109 0116	TUBE RM 76/6 M CMPL GALV. SANS J	70	7 529	21607 032
02 104 0116	TUBE RM 89/6 M CMPL GALV. SANS	70	291	917 462
02 152 0216	TUBE RM 102/6M COMPLET **NOIR** SA	50	0	0
02 152 0116	TUBE RM 102/6 M CMPL GALV.	70	9 397	38100 338
02 110 0216	TUBE RM 127 /6M COMPLET **NOIR** S/	###	0	0
02 110 0116	TUBE RM 127/6 M CMPL GALV. SANS	70	26 041	130863 014
02 110 0177	TUBE NU Ø 127 X 1.5 MM **NOIR**	50	0	0
02 107 0116	TUBE RM 152/6 M CMPL GALV. SANS	70	18 814	116498 624
02 107 0117	TUBE RM 152 /6 M EP 2.5 COMPLET G	###	0	0
02 170 0116	TUBE RMA 50/6 M COMPL SANS JOI	70	0	0
02 171 0116	TUBE RMA 76/6 M CMPL.	70	0	0
02 172 0116	TUBE RMA 89/6 M CMPL.	70	0	0
02 173 0116	TUBE RMA 102/6 M COMPLET.SANS	70	0	0
02 175 0116	TUBE RMA 152/6 M CMPL. COMPLET	70	0	0

	TUBES NON PERCES	62 140	308 133 486.00
	HA	**5 178**	308 133 486.00

الملحق : (04)

DFC

RECAPITULATIF Des Ventes

Période du: 01/01/2019 au 31/12/2019

Code Article	Designation Article	MAG	Quantité	Valeur
1-Rampe:				
02 101 0116	TUBE RM 50/6 M CMPL GALV. SANS	70	10	21 324
02 109 0116	TUBE RM 76/6 M CMPL GALV. SANS J	70	13 813	25792 001
02 104 0116	TUBE RM 89/6 M CMPL GALV. SANS	70	79	255 723
02 152 0216	TUBE RM 102/6M COMPLET NOIR SA	50	0	0
02 152 0116	TUBE RM 102/6 M CMPL GALV.	70	5 545	23585 930
02 110 0216	TUBE RM 127 /6M COMPLET NOIR S	###	0	0
02 110 0116	TUBE RM 127/6 M CMPL GALV. SANS	70	19 361	102378 254
02 110 0177	TUBE NU Ø 127 X 1.5 MM NOIR	50	0	0
02 107 0116	TUBE RM 152/6 M CMPL GALV. SANS	70	19 429	129411 429
02 107 0117	TUBE RM 152 /6 M EP 2.5 COMPLET G	###	20	288 288
02 170 0116	TUBE RMA 50/6 M COMPL SANS JOI	70	0	0
02 171 0116	TUBE RMA 76/6 M CMPL.	70	0	0
02 172 0116	TUBE RMA 89/6 M CMPL.	70	0	0
02 173 0116	TUBE RMA 102/6 M COMPLET.SANS	70	0	0
02 175 0116	TUBE RMA 152/6 M CMPL. COMPLET	70	0	0
	TUBES NON PERCES		58 257	281 732 949.20

الملحق : (05)

IRRAGRIS SPA

COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)

19/02/2017

Exercice 2016

COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)	Note	N	N – 1
Chiffre d'affaires		1 121 953 339.62	1 285 555 000.62
Variation stocks produits finis et en cours	10	95 795 747.30	- 41 826 178.33
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation	11	3 065 041.29	8 642 639.24
I – Production de l'exercice		**1 220 814 128.21**	**1 252 371 461.53**
Achats consommés		856 985 595.24	802 082 285.77
Services extérieurs et autres consommations	12	81 602 177.04	71 296 635.44
II – Consommation de l'exercice		**938 587 772.28**	**873 378 921.21**
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**282 226 355.93**	**378 992 540.32**
Charges de personnel	13	211 051 034.70	205 101 085.32
Impôts, taxes et versements assimilés		12 758 340.03	20 603 001.81
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**58 416 981.20**	**153 288 453.19**
Autres produits opérationnels	14	8 205 860.15	6 543 046.60
Autres charges opérationnelles		5 845 362.09	6 096 195.90
Dotations aux amortissements et aux provisions	15	92 627 505.21	92 727 901.50
Reprise sur pertes de valeur et provisions		38 686 061.88	17 520 934.58
V RESULTAT OPERATIONNEL		**6 836 035.93**	**78 528 336.97**
Produits financiers		775 833.87	2 924 212.24
Charges financières		3 529 136.49	1 849 731.78
VI RESULTAT FINANCIER		**- 2 753 302.62**	**1 074 480.46**
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V +		**4 082 733.31**	**79 602 817.43**
Impôts exigibles		-	22 095 010.77
Impôts différés (Variations)		1 493 486.82	- 5 838 717.76
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		**1 268 481 884.11**	**1 279 359 654.95**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		**1 264 399 150.80**	**1 221 851 848.29**
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES		**2 589 246.49**	**63 346 524.42**
Eléments Extraordinaires (Produits)		-	-
Eléments Extraordinaires (Charges)			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	16	**2 589 246.49**	**63 346 524.42**

الملحق : (06)

EPE ANABIB
Unité IRRAGRIS

COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)

09/03/2019

Exercice 2018

COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)	Note	N	N – 1
Chiffre d'affaires		1 012 394 441.35	1 021 628 094.47
Variation stocks produits finis et en cours	10	58 754 178.89	28 771 389.33
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation	11	4 171 717.03	791 858.54
I – Production de l'exercice		**1 075 320 337.27**	**1 051 191 342.34**
Achats consommés		785 489 639.00	764 257 361.63
Services extérieurs et autres consommations	12	77 391 286.40	74 164 567.17
II – Consommation de l'exercice		**862 880 925.40**	**838 421 928.80**
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**212 439 411.87**	**212 769 413.54**
Charges de personnel	13	150 855 178.99	137 487 464.50
Impôts, taxes et versements assimilés		12 048 330.37	11 800 348.94
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**49 535 902.51**	**63 481 600.10**
Autres produits opérationnels	14	8 200 560.65	5 059 640.51
Autres charges opérationnelles		445 469.50	7 774 700.93
Dotations aux amortissements et aux provisions	15	142 134 022.28	109 313 405.52
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 193 236.20	35 806 028.79
V RESULTAT OPERATIONNEL		- 83 649 792.42	- 12 740 837.05
Produits financiers		1 092 971.35	2 965 799.19
Charges financières		23 998 915.52	1 466 875.00
VI RESULTAT FINANCIER		- 22 905 944.17	**1 498 924.19**
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V +		- 106 555 736.59	- 11 241 912.86
Impôts exigibles			
Impôts différés (Variations)		- 9 458 630.13	- 4 187 818.11
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		**1 085 807 105.47**	**1 095 022 810.83**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		**1 192 362 842.06**	**1 106 264 723.69**
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES		- 97 097 106.46	- 7 054 094.75
Eléments Extraordinaires (Produits)			
Eléments Extraordinaires (Charges)			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	16	**- 97 097 106.46**	**- 7 054 094.75**

الملحق : (07)

EPE ANABIB
Unité IRRAGRIS

COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)

09/03/2019

Exercice 2019

COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)	Note	N	N – 1
Chiffre d'affaires		875 868.93	1 012 394.44
Variation stocks produits finis et en cours	10	31 214.00	58 754.18
Production immobilisée		4 146.33	-
Subventions d'exploitation	11	1 405.15	4 171.72
I – Production de l'exercice		**912 634.42**	**1 075 320.34**
Achats consommés		690 074.41	785 489.64
Services extérieurs et autres consommations	12	59 554.53	77 391.29
II – Consommation de l'exercice		**749 628.94**	**862 880.93**
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**163 005.48**	**212 439.41**
Charges de personnel	13	177 670.53	150 855.18
Impôts, taxes et versements assimilés		15 567.91	12 048.33
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**- 30 232.96**	**49 535.90**
Autres produits opérationnels	14	17 855.75	8 200.56
Autres charges opérationnelles		106.29	445.47
Dotations aux amortissements et aux provisions	15	87 314.18	142 134.02
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 634.65	1 193.24
V RESULTAT OPERATIONNEL		**- 98 163.03**	**- 83 649.79**
Produits financiers		229.03	1 092.97
Charges financières		19 596.74	23 998.92
VI RESULTAT FINANCIER		**- 19 367.71**	**- 22 905.94**
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V +		**- 117 530.74**	**- 106 555.74**
Impôts exigibles		-	-
Impôts différés (Variations)		- 5 798.52	- 9 458.63
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		**932 353.85**	**1 085 807.11**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		**1 049 884.59**	**1 192 362.84**
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES		**- 111 732.22**	**- 97 097.11**
Eléments Extraordinaires (Produits)		-	-
Eléments Extraordinaires (Charges)		-	-
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	16	**- 111 732.22**	**- 97 097.11**

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

IIISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 010 0032

FIL A SOUDER ACIER ESD 56 1.0 ESD 56,DIAM 1.0 MM

Magasin 60
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 1 005,00
Valeur Initiale : 201 354.78 DA PMP Initial : 200.35 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Ouantité	Prix Unitai	Montant
29/01/2019	BS12027	S	P	495,00	218.82 DA	108 317.95 DA
29/01/2019	BS12026	S	P	510,00	218.82 DA	111 600.32 DA
01/02/2019	BS12030	S	P	495,00	218.82 DA	108 317.95 DA
11/02/2019	BRP003	E	AL	3 000,00	220.69 DA	662 058.82 DA
19/02/2019	BS12028	S	P	495,00	218.82 DA	108 317.95 DA
19/02/2019	BS12029	S	P	495,00	218.82 DA	108 317.95 DA
05/03/2019	BS12035	S	P	505,00	218.82 DA	110 506.19 DA
04/04/2019	BS12037	S	P	495,00	218.82 DA	108 317.95 DA
04/04/2019	BS12036	S	P	495,00	218.82 DA	108 317.95 DA
29/05/2019	BRP011	E	AL	6 000,00	220.99 DA	1 325 922.00 DA
17/06/2019	BS12044	S	P	510,00	218.82 DA	111 600.32 DA
18/06/2019	BS12045	S	P	510,00	218.82 DA	111 600.32 DA
08/07/2019	BS12047	S	P	510,00	218.82 DA	111 600.32 DA
25/08/2019	BS12048	S	P	510,00	218.82 DA	111 600.32 DA
09/09/2019	BS12049	S	P	510,00	218.82 DA	111 600.32 DA
09/10/2019	BS12050	S	P	750,00	218.82 DA	164 118.11 DA
20/10/2019	BS13026	S	P	510,00	218.82 DA	111 600.32 DA
20/10/2019	BS13027	S	P	510,00	218.82 DA	111 600.32 DA
10/11/2019	BS13029	S	P	225,00	218.82 DA	49 235.43 DA
05/12/2019	BS13036	S	P	750,00	218.82 DA	164 118.11 DA
05/12/2019	BS13035	S	P	725,00	218.82 DA	158 647.51 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE 02 010 0032

Jusqu'Au : 31/12/2019 (Suite)

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant

Quantité Entrée : 9 000.00 **Valeur Entrée:** 1 987 980,82 €

Quantité Retour: 0.00 **Valeur Retour:** 0,00 €

Quantité Sortie: 10 005.00 **Valeur Sortie:** 2 189 335,60 €

Stock au 31/12/2019 : 0.00

Valeur au 31/12/2019 : 0,00 € **PMP au 31/12/2019 :** 218.82 DA

الملحق : (09)

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

IIISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 010 0029

P3-T 714 AGENT DE NETTOYAGE

Magasin 41
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 3 500,00
Valeur Initiale : 179 593.22 DA PMP Initial : 51.31 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant

Quantité Entrée : 0.00
Quantité Retour: 0.00
Quantité Sortie: 0.00

Valeur Entrée: 0.00 €
Valeur Retour: 0.00 €
Valeur Sortie: 0.00 €

Stock au 31/12/2019 : 3 500.00
Valeur au 31/12/2019 : 179 593,22 € PMP au 31/12/2019 : 51.31 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 010 0033

SEL DE FLUXAGE : ZINKSPARIT L N° 224

Magasin 41
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 9 000,00
Valeur Initiale : 2 126 157.74 DA PMP Initial : 236.24 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant

Quantité Entrée : 0.00
Quantité Retour: 0.00
Quantité Sortie: 0.00

Valeur Entrée: 0.00 €
Valeur Retour: 0.00 €
Valeur Sortie: 0.00 €

Stock au 31/12/2019 : 9 000.00
Valeur au 31/12/2019 : 2 126 157,74 € PMP au 31/12/2019 : 236.24 DA

الملحق : (11)

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 23/12/2020

ARTICLE : 02 010 0086

ACIDE SULFURIQE H2 SO4-95%

Magasin 41
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 11 100,00
Valeur Initiale : 599 488.65 DA PMP Initial : 54.01 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Ouantité	Prix Unitai	Montant
27/01/2019	BS11082	S	P	11 100,00	54.01 DA	599 488.65 DA

Quantité Entrée : 0.00 Valeur Entrée: 0.00 €
Quantité Retour: 0.00 Valeur Retour: 0.00 €
Quantité Sortie: 11 100.00 Valeur Sortie: 599 488.65 €

Stock au 23/12/2020 : 0.00
Valeur au 23/12/2020 : 0,00 € PMP au 23/12/2020 : 54.01 DA

الملحق : (12)

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 060 0404

ACIER ROND RD.DM.10 MM DIN 668 (1981)

Magasin 30
U.Mesure: M
Gisement:

Stock Initial : 1 238,00
Valeur Initiale : 65 924.70 DA PMP Initial : 53.25 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant
03/01/2019	OF0013	S	P	312,00	52.38 DA	16 341.94 DA
12/01/2019	BS11782	S	P	396,00	52.38 DA	20 741.69 DA
25/02/2019	BS11780	S	P	336,00	52.38 DA	17 599.01 DA
19/03/2019	OF0177	S	P	234,00	52.38 DA	12 256.45 DA
30/04/2019	OF0278	S	P	289,00	52.38 DA	15 137.24 DA
05/05/2019	BRP009	E	AL	3 000,00	55.05 DA	165 138.60 DA
19/05/2019	OF0338	S	P	288,00	52.38 DA	15 084.86 DA
24/06/2019	OF0403	S	P	462,00	52.38 DA	24 198.64 DA
28/07/2019	BS11785	S	EE	60,00	52.38 DA	3 142.68 DA
04/09/2019	OF0542	S	P	24,00	52.38 DA	1 257.07 DA
17/09/2019	OF0569	S	P	390,00	52.38 DA	20 427.42 DA
10/11/2019	BS11787	S	P	420,00	52.38 DA	21 998.76 DA
17/11/2019	OF0727	S	P	618,00	52.38 DA	32 369.60 DA
05/12/2019	OF0802	S	P	144,00	52.38 DA	7 542.43 DA
24/12/2019	BRP033	E	AL	3 000,00	49.35 DA	148 048.65 DA
26/12/2019	BS11789	S	P	265,00	52.38 DA	13 880.17 DA

Quantité Entrée : 6 000.00 — **Valeur Entrée:** 313 187,25 €
Quantité Retour: 0.00 — **Valeur Retour:** 0.00 €
Quantité Sortie: 4 238.00 — **Valeur Sortie:** 221 977,96 €

Stock au 31/12/2019 : 3 000.00
Valeur au 31/12/2019 : 157 133,99 € **PMP au 31/12/2019 :** 52.38 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 060 2480

F. ACIER LAF 1,00X970 MM F 12 T3

Magasin 10
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 394 054,00
Valeur Initiale : 32 760 131.92 DA PMP Initial : 83.14 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant
03/01/2019	OF0010	S	P	191 820,00	81.58 DA	15 648 506.71 DA
05/05/2019	OF0083	S	P	183 045,00	81.58 DA	14 932 649.94 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	45 910,00	81.70 DA	3 750 754.62 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	55 050,00	81.70 DA	4 497 474.22 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	53 770,00	81.70 DA	4 392 900.81 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	53 990,00	81.70 DA	4 410 874.35 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	50 150,00	81.70 DA	4 097 154.08 DA
25/08/2019	OF0493	S	P	196 760,00	81.58 DA	16 051 507.56 DA
29/09/2019	BS12877	S	AD	12 809,00	81.58 DA	1 044 946.94 DA
15/10/2019	OF0531	S	P	28 355,00	81.58 DA	2 313 175.93 DA
15/10/2019	OF0532	S	P	22 925,00	81.58 DA	1 870 201.32 DA
15/10/2019	OF0533	S	P	17 210,00	81.58 DA	1 403 976.65 DA
05/11/2019	BRP027	E	AL	27 350,00	81.63 DA	2 232 516.96 DA
09/11/2019	OF0706	S	P	27 350,00	81.58 DA	2 231 188.92 DA
17/12/2019	BRP032	E	AL	97 840,00	76.33 DA	7 468 191.51 DA
30/12/2019	BRP033	E	AL	21 700,00	75.49 DA	1 638 123.45 DA
31/12/2019	OF0867	S	P	97 840,00	81.58 DA	7 981 701.06 DA

Quantité Entrée : 405 760.00
Quantité Retour: 0.00
Quantité Sortie: 778 114.00

Valeur Entrée: 32 487 990,00 €
Valeur Retour: 0,00 €
Valeur Sortie: 63 477 855.03 €

Stock au 31/12/2019 : 21 700.00
Valeur au 31/12/2019 : 1 770 266,89 € PMP au 31/12/2019 : 81.58 DA

IRRAGRIS
Le 06/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 060 3479

F. ACIER LAC 4.00X1040 MM DIN 1016 (1972) 3.C

Magasin 10
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 211 320,00
Valeur Initiale : 15 352 673.54 DA PMP Initial : 72.65 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Ouantité	Prix Unitai	Montant
06/04/2019	OF0150	S	P	4 338,00	72.45 DA	314 300.25 DA
06/04/2019	OF0149	S	P	12 301,00	72.45 DA	891 241.91 DA
06/04/2019	OF0148	S	P	18 138,00	72.45 DA	1 314 148.91 DA
06/04/2019	OF0147	S	P	21 688,00	72.45 DA	1 571 356.36 DA
07/04/2019	OF0146	S	P	24 445,00	72.45 DA	1 771 108.73 DA
26/06/2019	OF0386	S	P	1 790,00	72.45 DA	129 690.51 DA
26/06/2019	OF0385	S	P	8 690,00	72.45 DA	629 614.84 DA
26/06/2019	OF0384	S	P	12 010,00	72.45 DA	870 158.15 DA
26/06/2019	OF0383	S	P	14 050,00	72.45 DA	1 017 961.86 DA
26/06/2019	OF0382	S	P	15 840,00	72.45 DA	1 147 652.38 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	46 540,00	71.66 DA	3 334 998.97 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	8 420,00	71.86 DA	605 059.47 DA
05/10/2019	OF0587	S	P	4 950,00	72.45 DA	358 641.37 DA
05/10/2019	OF0585	S	P	8 730,00	72.45 DA	632 512.96 DA
05/10/2019	OF0588	S	P	1 750,00	72.45 DA	126 792.40 DA
05/10/2019	OF0586	S	P	7 300,00	72.45 DA	528 905.45 DA
05/10/2019	OF0584	S	P	9 840,00	72.45 DA	712 935.57 DA
20/10/2019	OF0559	S	P	10 230,00	72.45 DA	741 192.16 DA
20/10/2019	OF0558	S	P	11 325,00	72.45 DA	820 527.98 DA

IRRAGRIS
Le 06/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

02 060 3479

Jusqu'Au : 31/12/2019 (Suite)

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant

Quantité Entrée : 54 960.00
Quantité Retour: 0.00
Quantité Sortie: 187 415.00

Valeur Entrée: 3 940 058,44 €
Valeur Retour: 0,00 €
Valeur Sortie: 13 578 741,79 €

Stock au 31/12/2019 : 78 865.00
Valeur au 31/12/2019 : 5 713 990,19 €

PMP au 31/12/2019 : 72.45 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

IIISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 060 3451

F. ACIER LAC 4.00X1250 MM DIN 1016 (1972) E.24

Magasin 10
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 0,00

Valeur Initiale : 0.00 DA PMP Initial : 0.00 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant

Quantité Entrée : 0.00 Valeur Entrée: 0.00 €

Quantité Retour: 0.00 Valeur Retour: 0.00 €

Quantité Sortie: 0.00 Valeur Sortie: 0.00 €

Stock au 31/12/2019 : 0.00

Valeur au 31/12/2019 : 0,00 € PMP au 31/12/2019 : 0.00 DA

الملحق : (16)

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 060 3450

F. ACIER LAC 4.00X1000 MM DIN 1016 (1972) E.24

Magasin 10
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 0,00

Valeur Initiale : 0.00 DA PMP Initial : 0.00 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant

Quantité Entrée : 0.00
Quantité Retour: 0.00
Quantité Sortie: 0.00

Valeur Entrée: 0,00 €
Valeur Retour: 0,00 €
Valeur Sortie: 0,00 €

Stock au 31/12/2019 : 0.00

Valeur au 31/12/2019 : 0,00 € PMP au 31/12/2019 : 0.00 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

IIISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 060 3462

F.ACIER LAC 2.50X1230 MM 3C DIN1016

Magasin 10
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 50 100,00

Valeur Initiale : 3 585 694.97 DA PMP Initial : 71.57 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant
21/04/2019	BS11065	S	AD	250,00	71.65 DA	17 911.87 DA
08/05/2019	OF0233	S	P	38 747,00	71.65 DA	2 776 125.01 DA
08/05/2019	OF0234	S	P	10 733,00	71.65 DA	768 992.43 DA
25/06/2019	OF0404	S	P	370,00	71.65 DA	26 509.57 DA
08/07/2019	OF0414	S	P	2 080,00	71.65 DA	149 026.76 DA
08/07/2019	OF0413	S	P	7 510,00	71.65 DA	538 072.60 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	59 160,00	71.66 DA	4 239 332.57 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	50 260,00	71.66 DA	3 601 569.56 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	50 810,00	71.66 DA	3 640 981.89 DA
31/07/2019	BRP018	E	AL	9 590,00	71.86 DA	689 135.42 DA
28/10/2019	OF0553	S	P	1 570,00	71.65 DA	112 486.55 DA
28/10/2019	OF0552	S	P	5 660,00	71.65 DA	405 524.75 DA
28/10/2019	OF0664	S	P	1 460,00	71.65 DA	104 605.32 DA
15/12/2019	OF0753	S	P	16 115,00	71.65 DA	1 154 599.18 DA
15/12/2019	OF0754	S	P	1 465,00	71.65 DA	104 963.56 DA
15/12/2019	OF0752	S	P	17 550,00	71.65 DA	1 257 413.32 DA

Quantité Entrée : 169 820.00 Valeur Entrée: 12 171 019,44 €

Quantité Retour: 0.00 Valeur Retour: 0.00 €

Quantité Sortie: 103 510.00 Valeur Sortie: 7 416 230,94 €

Stock au 31/12/2019 : 116 410.00

Valeur au 31/12/2019 : 8 340 483,47 € PMP au 31/12/2019 : 71.65 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 060 3467

F. ACIER LAC 2,00X1010 MM DIN 1016 (1972) 3.C

Magasin 10
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 103 900,00

Valeur Initiale : 5 988 984.73 DA PMP Initial : 57.64 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant

Quantité Entrée : 0.00 Valeur Entrée: 0.00 €
Quantité Retour: 0.00 Valeur Retour: 0.00 €
Quantité Sortie: 0.00 Valeur Sortie: 0.00 €

Stock au 31/12/2019 : 103 900.00

Valeur au 31/12/2019 : 5 988 984,73 € PMP au 31/12/2019 : 57.64 DA

IRRAGRIS
Le 28/12/2020

IIISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 060 3476

F. ACIER LAC 3.50X1010 MM DIN 1016 (1972) 3.C

Magasin 10
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 170 351,00
Valeur Initiale : 12 557 641.95 DA PMP Initial : 73.72 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Ouantité	Prix Unitai	Montant

Quantité Entrée : 0.00
Quantité Retour: 0.00
Quantité Sortie: 0.00

Valeur Entrée: 0,00 €
Valeur Retour: 0,00 €
Valeur Sortie: 0,00 €

Stock au 31/12/2019 : 170 351.00
Valeur au 31/12/2019 : 12 557 641,95 € PMP au 31/12/2019 : 73.72 DA

IRRAGRIS
Le 28/12/2020

IIISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 064 0050

ZINC (ZINC COMMERCIAL) DIN 1706

Magasin 41
U.Mesure: KG
Gisement:

Stock Initial : 329 802,00
Valeur Initiale : 138 066 700.74 DA PMP Initial : 418.64 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Ouantité	Prix Unitai	Montant
03/01/2019	OF0009	S	P	9 548,00	414.17 DA	3 954 455.43 DA
03/01/2019	OF0004	S	P	7 246,00	414.17 DA	3 001 045.67 DA
03/01/2019	OF0003	S	P	2 208,00	414.17 DA	914 478.17 DA
03/01/2019	OF0008	S	P	422,00	414.17 DA	174 777.98 DA
06/01/2019	OF0041	S	P	304,00	414.17 DA	125 906.42 DA
06/01/2019	OF0007	S	P	92,00	414.17 DA	38 103.26 DA
06/01/2019	OF0006	S	P	258,00	414.17 DA	106 854.79 DA
06/01/2019	OF0002	S	P	49,00	414.17 DA	20 294.13 DA
08/01/2019	OF0047	S	P	9,00	414.17 DA	3 727.49 DA
10/01/2019	OF0048	S	P	24,00	414.17 DA	9 939.98 DA
10/01/2019	OF0044	S	P	40,00	414.17 DA	16 566.63 DA
13/01/2019	OF0056	S	P	9,00	414.17 DA	3 727.49 DA
13/01/2019	OF0055	S	P	12,00	414.17 DA	4 969.99 DA
14/01/2019	OF0063	S	P	190,00	414.17 DA	78 691.51 DA
14/01/2019	OF0061	S	P	352,00	414.17 DA	145 786.38 DA
14/01/2019	OF0062	S	P	315,00	414.17 DA	130 462.24 DA
15/01/2019	OF0058	S	P	1 077,00	414.17 DA	446 056.61 DA
15/01/2019	OF0057	S	P	355,00	414.17 DA	147 028.87 DA
16/01/2019	OF0071	S	P	1 800,00	414.17 DA	745 498.51 DA
16/01/2019	OF0069	S	P	42,00	414.17 DA	17 394.97 DA
21/01/2019	OF0046	S	P	18,00	414.17 DA	7 454.99 DA
21/01/2019	OF0024	S	P	1 200,00	414.17 DA	496 999.01 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE 02 064 0050

Jusqu'Au : 31/12/2019 (Suite)

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant
31/12/2019	OF0919	S	P	66,00	414.17 DA	27 334.95 DA
31/12/2019	OF0918	S	P	23,00	414.17 DA	9 525.81 DA
31/12/2019	OF0921	S	P	50,00	414.17 DA	20 708.29 DA
31/12/2019	OF0917	S	P	26,00	414.17 DA	10 768.31 DA
31/12/2019	OF0922	S	P	13,00	414.17 DA	5 384.16 DA
31/12/2019	OF0916	S	P	225,00	414.17 DA	93 187.31 DA
31/12/2019	OF0928	S	P	4 851,00	414.17 DA	2 009 118.49 DA
31/12/2019	OF0927	S	P	5 200,00	414.17 DA	2 153 662.36 DA
31/12/2019	OF0920	S	P	70,00	414.17 DA	28 991.61 DA
31/12/2019	OF0926	S	P	24,00	414.17 DA	9 939.98 DA
31/12/2019	OF0925	S	P	10,00	414.17 DA	4 141.66 DA
31/12/2019	OF0924	S	P	16,00	414.17 DA	6 626.65 DA
31/12/2019	OF0923	S	P	11,00	414.17 DA	4 555.82 DA

Quantité Entrée : 273 701.00
Quantité Retour: 170 797.00
Quantité Sortie: 661 743.00

Valeur Entrée: 111 883 625,71 €
Valeur Retour: 70 738 282,83 €
Valeur Sortie: 274 071 344,92 €

Stock au 31/12/2019 : 112 557.00

Valeur au 31/12/2019 : 46 617 264,36 €

PMP au 31/12/2019 : 414.17 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 066 0041

ARGON-OXYDE DE CARBONE (ARGON CO2)

Magasin 82
U.Mesure: M3
Gisement:

Stock Initial : 670,91

Valeur Initiale : 567 976.07 DA PMP Initial : 846.58 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant
27/01/2019	BRP000	E	AL	112,00	840.00 DA	94 080.00 DA
27/01/2019	BRP000	E	AL	173,55	856.66 DA	148 673.56 DA
31/01/2019	BS10664	S	P	670,00	849.35 DA	569 064.08 DA
04/02/2019	BRP001	E	AL	115,70	865.86 DA	100 180.05 DA
04/02/2019	BRP001	E	AL	147,00	880.62 DA	129 450.76 DA
07/02/2019	BRP002	E	AL	144,00	840.00 DA	120 960.00 DA
17/02/2019	BRP003	E	AL	173,55	858.10 DA	148 922.65 DA
21/02/2019	BRP004	E	AL	128,00	840.00 DA	107 520.00 DA
21/02/2019	BRP004	E	AL	578,50	846.46 DA	489 680.00 DA
24/02/2019	BS10665	S	P	693,16	849.35 DA	588 735.01 DA
17/03/2019	BRP005	E	AL	347,10	852.23 DA	295 808.00 DA
26/03/2019	BRP006	E	AL	189,00	873.55 DA	165 100.76 DA
31/03/2019	BS10668	S	P	800,15	849.35 DA	679 606.90 DA
02/04/2019	BRP007	E	AL	136,00	840.00 DA	114 240.00 DA
11/04/2019	BRP008	E	AL	462,80	848.16 DA	392 528.20 DA
15/04/2019	BS10667	S	P	900,00	849.35 DA	764 414.43 DA
24/04/2019	BRP008	E	AL	347,10	850.68 DA	295 271.15 DA
24/04/2019	BRP008	E	AL	144,00	840.00 DA	120 960.00 DA
05/05/2019	BS10669	S	P	1 100,90	849.35 DA	935 048.72 DA
08/05/2019	BS10673	S	P	694,20	849.35 DA	589 618.33 DA
13/05/2019	BRP011	E	AL	578,50	845.26 DA	488 981.50 DA
30/05/2019	BS10670	S	P	900,00	849.35 DA	764 414.43 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE 02 066 0041

Jusqu'Au : 31/12/2019 (Suite)

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Ouantité	Prix Unitai	Montant
12/06/2019	BRP013	E	AL	168,00	840.00 DA	141 120.00 DA
12/06/2019	BRP013	E	AL	242,97	856.92 DA	208 206.72 DA
12/06/2019	BS10671	S	P	610,00	849.35 DA	518 103.11 DA
25/06/2019	BRP014	E	AL	520,65	846.10 DA	440 520.93 DA
02/07/2019	BRP015	E	AL	240,00	865.34 DA	207 680.98 DA
02/07/2019	BRP015	E	AL	289,25	853.42 DA	246 851.59 DA
20/07/2019	BS10674	S	P	235,27	849.35 DA	199 826.43 DA
23/07/2019	BRP017	E	AL	404,95	848.52 DA	343 606.31 DA
25/08/2019	BRP019	E	AL	347,10	850.03 DA	295 043.75 DA
26/08/2019	BRP020	E	AL	120,00	840.00 DA	100 800.00 DA
27/08/2019	BRP020	E	AL	694,20	845.02 DA	586 616.00 DA
05/09/2019	BRP020	E	AL	48,00	840.00 DA	40 320.00 DA
08/09/2019	BS10672	S	P	510,97	849.35 DA	433 992.05 DA
18/09/2019	BRP021	E	AL	173,55	859.77 DA	149 212.81 DA
29/09/2019	BRP022	E	AL	320,00	840.00 DA	268 800.00 DA
06/10/2019	BRP023	E	AL	120,00	879.06 DA	105 486.73 DA
07/10/2019	BRP024	E	AL	231,40	855.45 DA	197 951.85 DA
07/10/2019	BRP024	E	AL	152,00	840.00 DA	127 680.00 DA
15/10/2019	BRP025	E	AL	160,00	840.00 DA	134 400.00 DA
20/10/2019	BRP025	E	AL	462,80	847.15 DA	392 062.26 DA
25/10/2019	BS13001	S	P	706,03	849.35 DA	599 666.13 DA
25/10/2019	BS10675	S	P	700,00	849.35 DA	594 544.56 DA
28/10/2019	BRP026	E	AL	72,00	840.00 DA	60 480.00 DA
04/11/2019	BRP027	E	AL	192,00	895.15 DA	171 867.94 DA
09/11/2019	BS13002	S	P	600,00	849.35 DA	509 609.62 DA
13/11/2019	BRP028	E	AL	347,10	837.82 DA	290 808.00 DA
13/11/2019	BRP028	E	AL	289,25	849.25 DA	245 645.73 DA

IRRAGRIS
Le 23/12/2020

HISTORIQUE ARTICLE

02 066 0041

Jusqu'Au : 31/12/2019 (Suite)

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant
14/11/2019	BRP028	E	AL	104,00	840.00 DA	87 360.00 DA
25/11/2019	BRP029	E	AL	404,95	837.82 DA	339 276.00 DA
03/12/2019	BRP030	E	AL	347,10	850.03 DA	295 043.75 DA
04/12/2019	BS13003	S	P	818,30	849.35 DA	695 022.59 DA
10/12/2019	BRP032	E	AL	347,10	849.16 DA	294 743.02 DA
29/12/2019	BS13004	S	P	1 000,00	849.35 DA	849 349.37 DA
31/12/2019	BRP033	E	AL	347,10	849.16 DA	294 743.02 DA

Quantité Entrée : 10 922.27
Quantité Retour: 0.00
Quantité Sortie: 10 938.98

Valeur Entrée: 9 278 684.02 €
Valeur Retour: 0.00 €
Valeur Sortie: 9 291 015.73 €

Stock au 31/12/2019 : 654.20

Valeur au 31/12/2019 : 555 644,36 €

PMP au 31/12/2019 : 849.35 DA

(22) : الملحق

PRODUCTION Annuelle 2019 .

Cout Matiére directe
PMP AU 31/12/2020

COD	Qté.prod	Codemat		TauxM	Qté.Mat	PU	COUT MAT DIR totale	COUT MAT DIR unitai
02 107 0116	23 935	02 010 0029	P3-T 714 AGENT DE NETTOY	0.01	158	51.31	8 105.86	0.34
02 107 0116	23 935	02 010 0032	FIL A SOUDER ACIER ESD 56	0.09	2 082	218.82	455 658.73	19.04
02 107 0116	23 935	02 010 0033	ZINKSPARIT L NÏ 224 AGENT	0.16	3 717	236.24	878 128.07	36.69
02 107 0116	23 935	02 010 0086	ACIDE SULFURIQE H2 SO4-95	0.57	13 571	54.01	732 950.22	30.62
02 107 0116	23 935	02 060 0404	ACIER ROND Ø 10 mm	0.08	1 843	52.38	96 532.39	4.03
02 107 0116	23 935	02 060 2480	F. ACIER LAF 1.00 X 970 mm F	22.62	541 410	81.58	44 168 203.33	1 832.24
02 107 0116	23 935	02 060 3450	F. ACIER LAC 4.00 X 1000 mm	4.66	111 441	72.45	8 073 926.53	337.33
02 107 0116	23 935	02 060 3451	F. ACIER LAC 4.00 X 1250 mm	0.68	16 276	72.45	1 179 181.71	49.27
02 107 0116	23 935	02 060 3462	F. ACIER LAC 2.50 X 1230 MM	1.79	42 844	71.65	3 069 747.52	128.25
02 107 0116	23 935	02 060 3467	F. ACIER LAC 2.00X1010 MM	0.04	886	57.64	51 047.30	2.13
02 107 0116	23 935	02 060 3476	F. ACIER LAC 3.50 X 1010 mm	2.18	52 178	73.72	3 846 390.15	160.70
02 107 0116	23 935	02 064 0050	ZINC (ZINC ELECTROLITIQU	4.90	117 282	414.17	48 573 990.87	2 029.41
02 107 0116	23 935	02 066 0041	ARGON-OXYDE DE CARBONE	0.09	2 034	849.35	1 727 981.34	72.19
02 107 0116	23 935	Eau	Eau indust.(A.D.Eaux).M3	0.09	2 130	0.01	21.30	0.00
02 107 0116	23 935	Elect	Electricité.(Sonelgaz) .KW	10.61	253 900	0.17	43 163.01	1.80
02 107 0116	23 935	Gaz	Gaz indust.(Sonelgaz).BAR	5.22	124 989	0.18	22 497.94	0.94
		TUBE RM 152 /6 M COMPLET GALV SANS .		53.76				4 704.99

(23) : الملحق

PRODUCTION Annuelle 2019 .

Cout F.P directe
PMP AU 31/12/2019

COD	Qté.prod	CC		taux	cap	SAL mach/Mn		SAL TOTAL	sal unitaire
02 107 0116	23935	010100	LIGNE DE REFENDAGE	0.86	20 584.10	125.59		2 585 172.99	108.01
02 107 0116	23935	010300	LIGNE A TUBE RM 6B	0.62	14 839.70	129.09		1 915 661.52	80.04
02 107 0116	23935	010320	LIGNE DE SOUDAGE DES RACCORDS KR 6G	1.81	43 322.35	132.16		5 725 569.93	239.21
02 107 0116	23935	020105	CISAILLE AUTOMATIQUE POUR BARRES D'ACIER	0.04	957.40	33.14		31 729.35	1.33
02 107 0116	23935	020201	PRESSE EXENTRIQUE 400T	1.8	43 083.00	33.74		1 453 427.27	60.72
02 107 0116	23935	020202	PRESSE EXCENTRIQUE 80 T	0.34	8 137.90	36.64		298 159.08	12.46
02 107 0116	23935	020203	PRESSE HYDRAULIQUE 320 T	3.41	81 618.35	33.23		2 712 583.08	113.33
02 107 0116	23935	020206	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE 63T	0.82	19 626.70	37.35		732 963.60	30.62
02 107 0116	23935	020404	SOUDEUSE POSTE MANUEL	0.5	11 967.50	33.67		402 977.50	16.84
02 107 0116	23935	020406	MACHINE A SOUDER AUTOMATIQUE POUR BAGU	0.75	17 951.25	33.30		597 809.85	24.98
02 107 0116	23935	020505	TOUR COURT 1.5 K	0.6	14 361.00	35.51		509 951.76	21.31
02 107 0116	23935	020506	TOUR COURT 1.5 K	0.62	14 839.70	33.23		493 125.36	20.60
02 107 0116	23935	030500	ATELIER DE GALVANISATION	0.67	16 036.45	135.39		2 171 167.60	90.71
			TUBE RM 152 /6 M COMPLET GALV SANS JOINT	12.84				19 630 298.90	820.15

IRRAGRIS

(24) : الملحق

LISTE DES MACHINES

173 11 1 906.63

PERIODE : AN 2019 à 11

N°	Machine	Designation	Annuité.	Nbre.P	Temps marche		F.P/H	F.Pers
					Mn	H		T.Marche (DA)
galv		17 041 893.91			21 435 528			4 393 633.71
fonderie		3 602 256.44			4 530 967			928 711.06
fab acc		31 181 241.70			39 220 193			8 038 951.28
tuberie		19 264 866.42			24 231 613			4 966 746.48
Autres					0			-
								-
		71 090 258.47			89 418 301			18 328 042.53
Répartition:					0			-
programm		1 903 974.64						
fab mecan		4 823 199.29						
BEM		3 655 584.42						
C.Qualite		7 945 284.18						
		18 328 042.53						
		0.26						

Structure :GALVANISATION

الملحق : (25)

	Nom Et Prenom	Poste		
1	BENKHALFALLAH OMAR	CHEF EQ.GALVA		1 491 880.92
2	REZIG HASSANE	Chimiste Galvanisation		1 250 915.54
3	AY FAROUK	Chef Service Galvanisation		1 043 939.23
4	LAYADI MEBAREK	chef d'equipe Galvanisation		831 775.78
5	HERICHE SAID	Opérateur Production Polyv		780 366.70
6	LOUCIF YOUCEF	Opérateur Production Polyv		771 338.44
7	MEKIDECHE ABDELKRIM	Opérateur Production Polyv		760 201.08
8	TRIKI ABDELMADJID	Opérateur Production Polyv		754 674.94
9	BENABBAS FARES	Opérateur Production Polyv		739 488.03
10	SAOUDI ZOHIR	Opérateur Production Polyv		738 743.22
11	HANNACHI ABDERRAHMANE	PONTIER D 3		738 062.93
12	SEHILI KHELIFA	Opérateur Production Polyv		716 792.37
13	BELKHIR SOFIANE	Opérateur Production Polyv		682 656.64
14	BELAADA IMRANE KHALIL	Opérateur Production Polyv		681 540.21
15	KOUADRIA ABDESLEM	Opérateur Production Polyv		672 136.15
16	LEBACHICHE SABER	Soudeur Polyvalent		672 038.93
17	BOUAISSI MOHAMED	Opérateur Production Polyv		670 517.13
18	SMAIL SAMIR	PONTIER D 3		667 630.54
19	BENGUDDOUJ FATEH	Conducteur Engin		652 402.30
20	FAITAH ABID	Opérateur Production Polyv		647 072.13
21	MEHSAS CHOUAIB	Soudeur Polyvalent		628 185.58
22	SEKHRAOUI ABDEMALEK	Opérateur Production Polyv		361 081.11
23	MEBARKIA MESSAOUD	OP.Polyv.Prod-Temp		74 454.01
24	AOUFI MOUSSA	CHAUF.CAMI.T		14 000.00
	Total GALVANISATION		710 078.91	17 041 893.91

الملحق : (26)

Frais du personnel par structure

22/01/2020

Periode : Du janvier Au décembre 2019

STRUCTURE	Valeur	%	DIR
Total DIRECTION D'UNITE	20 038 655.82	12%	
Total ACCESSOIRES	31 181 241.70	19%	31 181 241.70
Total TUBERIE	19 264 866.42	12%	19 264 866.42
Total MAINTENANCE	18 125 801.48	11%	
Total GALVANISATION	17 041 893.91	10%	17 041 893.91
Total Departement R.H.A	14 533 901.06	9%	
Total T/COMMERCIAL	8 736 121.03	5%	
Total C/QUALITE	7 945 284.18	5%	7 945 284.18
Total GEST.STOCKS	4 894 113.71	3%	
Total Fabrication Mécanique	4 823 199.29	3%	4 823 199.29
Total Appros	4 402 474.77	3%	
Total Département F.Compt.	4 330 574.55	3%	
Total B.E.M	3 655 584.42	2%	3 655 584.42
Total FONDERIE	3 602 256.44	2%	3 602 256.44
Total PROGRAMMATION	1 903 974.64	1%	1 903 974.64
Total B.TECHNIQUE	1 901 248.00	1%	
Total APPRENTIS	158 188.63	0%	
Total général :	166 539 380.05	100%	89 418 301.00

CC	DESIGNAT	AMORT	SAL NORM	AMORT SIM	SAL SIM	CAP MACH
010099	POSTE DE METALLISATION				-	-
010100	LIGNE DE REFENDAGE	200 000.00	1 816 000.00	0.00	4 693 252.23	37 310.20
010200	LIGNE A TUBE RM 6BA	200 000.00	1 000.00		-	2.47
010220	LIGNE DE SOUDAGE DES RACCORDS KR 6A	200 000.00	2 310 000.00	0.00	-	-
010222	STATION DE PERCAGE	0.00	288 000.00	0.00	-	-
010230	BANC D'ESSAI POUR TUBES PR6KA et PR6K	0.00	590 000.00	0.00	-	-
010300	LIGNE A TUBE RM 6B	0.00	1 185 000.00	0.00	4 835 406.60	35 635.95
013100					-	-
010320	LIGNE DE SOUDAGE DES RACCORDS KR 6G	0.00	4 896 000.00	0.00	12 733 369.32	96 346.65
010324	STATION DE PERCAGE AX2-T/S	0.00	576 000.00	0.00	131 813.33	1 055.87
010401	SCIE CIRCULAIRE A FROID VMS IV-S-PV	0.00	288 000.00	0.00	49 935.44	410.00
010403	TOUR D'ALESAGE AX2-TIS	0.00	288 000.00	0.00	-	-
010404	POSTE DE MONTAGE MANUEL	0.00	295 000.00	0.00	1 787 586.30	14 319.18
010420					-	-
010501	PRESSE HYDRAULIQUE D'ESSAI WP 20E	0.00	291 000.00	0.00	249.68	11.00
020101	EBAVUREUSE RE 6	0.00	281 000.00	0.00	86 194.28	2 751.20
020102	MACHINE A RETRECIR 30/102	0.00	291 000.00	0.00	85 475.71	2 639.59
020103	CISAILLE GUILLOTINE EXCENTRIQUE HS 1000	0.00	291 000.00	0.00	46 056.51	1 524.10
020104	POSTE DE COUPAGE A L'AUTOGENE	0.00	291 000.00	0.00	1 811 187.10	54 087.50
020105	CISAILLE AUTOMATIQUE POUR BARRES D'ACIER 28/	0.00	291 000.00	0.00	1 076 825.29	32 492.08
020106	EBAVUREUSE DEUX COTES RE 6	0.00	291 000.00	0.00	432 793.57	13 454.80
020107	SCIE CIRCULAIRE VMS IV-S-PV	0.00	291 000.00	0.00	2 848 686.30	86 219.36
020108	CINTREUSE DE TUBES ET PROFILES AVEC JEUX DE GALET.				292 612.32	8 970.00
020111	OXYCOUPEUR ZINSER LK110 SNC200	0.00	291 000.00	0.00	6 218.01	627.00
020112	CHALUMEAU DECOUPEUR POUR TUBE (BONART)	0.00	291 000.00	0.00	-	-
020113	OXYCOUPEUR OPTIQUE	0.00	291 000.00	0.00	191 528.06	6 050.00
020114	MACHINE DE COUPAGE PLASMA ET OXYCOUPAGE EUROTOM30		291 000.00		299.26	1 669.00
020115	POINCONNEUSE VP-X 122		291 000.00		416 952.60	12 635.30
020116	SCIE A RUBAN KSY 650 X 1050				53 488.20	1 628.60
020201	PRESSE EXENTRIQUE 400T	0.00	324 000.00	8 044 327.83	2 957 814.30	87 676.57
020202	PRESSE EXCENTRIQUE 80 T	0.00	306 000.00	0.00	1 039 993.85	28 385.40
020203	PRESSE HYDRAULIQUE 320 T	0.00	308 000.00	0.00	4 485 379.04	134 959.64
020204	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE 100T	0.00	306 000.00	4 740 832.32	592 311.50	17 085.33
020205	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE 100T	0.00	306 000.00	0.00	478 474.01	13 737.90
020206	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE 63T	0.00	305 000.00	0.00	2 998 428.99	80 289.48
020207	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE 63T	0.00	305 000.00		969 513.18	25 264.21
020208	PRESSE PNEUMATIQUE 30 KN	0.00	305 000.00		29 714.12	923.62
020209	FOUR DE RECUIT	0.00	305 000.00	0.00	-	-
020210	PRESSE HYDRAULIQUE 200 T	0.00	305 000.00		398 469.48	11 983.54
020211	PRESSE EXCENTRIQUE A ARCADE 400 T PACK 40				3 094.04	93.98
020212	PRESSE HYDRAULIQUE PHD 320 T BRET				2 501.84	75.24
020213	PRESSE HYDRAULIQUE PHD 100 T BRET				997.54	33.00
020214	PRESSE HYDRAULIQUE PHD 63 T BRET				997.54	33.00
020301	INSTALATION DE LAVAGE 4 I	0.00	305 000.00	0.00	10 755.83	326.97

CC	DESIGNAT	AMORT	SAL NORM	AMORT SIM	SAL SIM	CAP MACH
020302	VEBREUR A SEC DRV 100	0.00	305 000.00	0.00	9 992.05	300.50
020401	SOUDEUSE MIG/MAG D25	0.00	334 000.00	0.00	136 347.36	4 155.80
020402					-	-
020403	SOUDEUSE MIG/MAG D08	0.00	291 000.00	0.00	3 629.39	143.15
020404	SOUDEUSE POSTE MANUEL	0.00	570 000.00	0.00	2 911 484.89	87 284.37
020405	SOUDEUSE RESISTANCE PRESSANTE WSP1/100	0.00	285 000.00	0.00	101 386.04	3 054.08
020406	MACHINE A SOUDER AUTOMATIQUE POUR BAGUES	0.00	291 000.00	0.00	1 077 667.88	32 360.60
020407	TOURET DEUX MEULES SD 3ST	0.00	280 000.00	0.00	1 041 177.80	32 851.75
020408	MACHINE A SOUDER AUTOMATIQUE POUR DOUILLE	0.00	291 000.00	0.00	-	-
020409	MACHINE A SOUDER AUTOMATIQUE POUR COQUILL	0.00	291 000.00	0.00	-	-
020413	FOUR DE RECUIT	0.00	285 000.00	0.00	-	-
020414	SOUDEUSE MIG/MAG A TABLE ROTATIVE D08	0.00	291 000.00	0.00	9 243.89	303.00
020415	SOUDEUSE RTP 6-1	0.00	875 000.00	0.00	759 461.96	22 870.00
020416	SOUDEUSE RTP 6-2	0.00	874 000.00	0.00	1 002 695.95	31 145.00
020417	POSTE DE SOUDAGE MANUEL N°1	0.00	280 000.00	0.00	961 896.48	29 128.00
020418	SOUDEUSE MIG/MAG A PLATEAU	0.00	146 000.00	0.00	-	-
020419	POSTE DE SOUDAGE MANUEL N° 2	0.00	280 000.00	0.00	31 522.33	1 068.00
020500	TOUR COURT 1.5K	0.00	295 000.00	0.00	-	-
020501	TOUR AUTOMATIQUE CNC 340 TC	0.00	313 000.00	0.00	17 510.19	999.80
020502	TOUR AUTOMATIQUE CNC 340 TC	0.00	313 000.00	2 063 090.19	581 387.42	17 680.50
020503	TOUR AUTOMATIQUE L	0.00	313 000.00		444 890.42	13 587.60
020504	TOUR COURT 1.5 K	0.00	295 000.00	0.00	806 390.99	21 877.56
020505	TOUR COURT 1.5 K	0.00	295 000.00	0.00	1 353 091.88	38 105.08
020506	TOUR COURT 1.5 K	0.00	0.00	0.00	848 371.55	25 530.18
020507	MACHINE A FILTER UNI	0.00	295 000.00	0.00	65 797.87	2 046.80
020508	FRAISEUSE UM	0.00	304 000.00	0.00	127 406.06	5 671.30
020509	PERCEUSE RADIALE AB 30/R 1000	0.00	317 000.00	0.00	3 113 350.48	95 059.16
020510	PERCEUSE A COLONNE AX 4/5 V	0.00	309 000.00	0.00	471 909.85	14 499.98
020511	PERCEUSE D'ETABLIE AX 2-T/S	0.00	312 000.00	0.00	57 153.17	1 754.12
020512	TOUR AUTOMATIQUE CNC 342 TC	0.00	303 000.00	0.00	-	-
020513	PERCEUSE RADIALE AB 30/R 1000	0.00	289 000.00	0.00	-	-
020514	PERCEUSE MULTI-BROCHE	0.00	307 000.00	0.00	1 662.57	50.00
020517	TOUR CNC SANS AVANCE BARRE ECO TURN 450				4 389.18	132.00
020601	BANC D'ESSAI POUR ARMATURES PF 6 S/M	0.00	289 000.00	0.00	25 106.80	815.86
020602	BANC D'ESSAI POUR ASPERSEURS R8 5/4	0.00	289 000.00	0.00	115 365.73	3 469.50
020603	PRESSE PNEUMATIQUE 20 KN				-	-
020605	SOUDEUSE POUR FILME EN PLASTIQUE				-	-
020608	POSTE DE TRAVAIL MANUEL	0.00	223 000.00	0.00	218 060.68	6 639.24
020609	POSTE DE TRAVAIL MANUEL	0.00	223 000.00	0.00	162 466.34	486.00
020610	POSTE DE TRAVAIL MANUEL	0.00	223 000.00	0.00	257 650.13	7 813.55
020611	POSTE DE TRAVAIL MANUEL	0.00	223 000.00	0.00	48 879.56	1 511.80
020612	SOUDEUSE POUR FILM EN PLASTIQUE	0.00	223 000.00	0.00	-	-
020613	PRESSE HYDRAULIQUE 6 T	0.00	223 000.00	0.00	-	-
020701	PRESSE A INJECTION PLASTIQUE ES 150/50	0.00	289 000.00	0.00	134 335.32	4 086.79

CC	DESIGNAT	AMORT	SAL NORM	AMORT SIM	SAL SIM	CAP MACH
020800	POSTE DE TRAVAIL MANUEL (FAB. OUTILLAGES)	0.00	223 000.00	0.00	-	-
020801	RECTIFIEUSE CYLINDRIQUE	0.00	289 000.00	0.00	-	300.00
020802	TOUR UNIVERSEL DIA 360/183	0.00	289 000.00	0.00	268 239.04	8 507.00
020803	MACHINE A EROSION VERTICALE	0.00	289 000.00	0.00	-	-
020805	RECTIFIEUSE PLANE	0.00	289 000.00	0.00	-	-
020806	AFFUTEUSE UNIVERSELLE D'OUTIL	0.00	289 000.00	0.00	-	-
020807	PERSEUSE RADIALE	0.00	289 000.00	0.00	-	-
020808	FRAISEUSE UNIVERSELLE	0.00	289 000.00	0.00	19 950.84	900.00
020809	PERCEUSE A COLONE	0.00	289 000.00	0.00	-	-
020810	ETAU LIMEUR	0.00	289 000.00	0.00	-	-
020811	SCIE A RUBAN	0.00	289 000.00	0.00	553 951.69	18 759.50
020813	FOUR DE TREMPE	0.00	289 000.00	0.00	-	-
020814	POSTE DE SOUDAGE A L'AUTOGENE	0.00	223 000.00	0.00	-	-
020815	POSTE DE SOUDAGE MIG/MAG	0.00	223 000.00	0.00	-	-
020816	TOUR UNIVERSEL DA260/71X1000	0.00	289 000.00	0.00	159 606.72	10 070.00
020822	POSTE DE TRAVAIL MANUEL	0.00	223 000.00	0.00	-	-
030500	ATELIER DE GALVANISATION	0.00	5 070 000.00	0.00	21 435 527.62	158 324.84
040201	MACHINE A FABRIQUER LES MASQUES F 6 G	0.00	293 000.00	0.00	157 209.08	2 668.00
040202	MACHINE A FABRIQUER CARAPACES K 8 G	0.00	293 000.00	0.00	-	121.90
040203	PRESSE COLLANTE A POINCON TST 6845/60	0.00	0.00	0.00	117 906.81	2 001.00
040206	POSTE DE DEMOULAGE	0.00	293 000.00	0.00	116 198.01	2 038.00
040208	POSTE DE MOULAGE A MAIN	0.00	293 000.00	0.00	177 000.02	2 992.30
040306	MACHINE DE MOULAGE EN COQUILLES HKB 2/2K	0.00	300 000.00	0.00	69 594.53	1 233.00
040307	MACHINE DE MOULAGE EN COQUILLES HKB 2/1K	0.00	300 000.00	0.00	-	59.03
040308	MACHINE DE MOULAGE EN COQUILLES HKB 2/1K	0.00	300 000.00	0.00	651 444.58	10 558.77
040309	MACHINE DE MOULAGE EN COQUILLES HKB 1/2K	0.00	300 000.00	0.00	-	21.25
040310	MACHINE DE MOULAGE EN COQUILLES HKB 1/1K	0.00	300 000.00	0.00	-	100.10
040311	MACHINE DE MOULAGE EN COQUILLES HKB 1/1K	0.00	300 000.00	0.00	494.00	34.45
040401	MACHINE DE MOULAGE SOUSPRESSION DAW 125	0.00	299 000.00	0.00	200 318.54	3 246.37
040402	VIBREUR ROND VBT 160	0.00	287 000.00	0.00	133 053.56	2 177.76
040403	VIBREUR A SEC DRV 100	0.00	287 000.00	0.00	129 539.04	2 099.70
040501	GRENAILLEUSE A TURBINE CM-L 90	0.00	287 000.00	0.00	86 924.81	1 509.60
040502	SCIE A RUBAN MSU 4	0.00	287 000.00	0.00	387 251.31	6 517.72
040504	MEULEUSE A RUBAN TYPE 72730	0.00	287 000.00	0.00	737 537.37	11 469.65
040505	MEULEUSE A RUBAN TYPE 72730	0.00	287 000.00	0.00	304 754.45	4 915.48
040506	TOUR COURT 1.5KW	0.00	287 000.00	0.00	-	20.00
040509	POSTE DE TRAVAIL MANUEL	0.00	263 000.00	0.00	258 567.92	4 256.21
040510	POSTE DE TRAVAIL MANUEL	0.00	263 000.00	0.00	-	39.10
040511	POSTE DE TRAVAIL MANUEL	0.00	263 000.00	0.00	-	45.06
040512	TRONCONNEUSE VMS 3	0.00	287 000.00	0.00	24 855.19	480.00
040601	FOUR DR RECUIRE A CHAMBRE G3 60/75/110	0.00	287 000.00	0.00	41 011.06	660.00
040602	FOUR A RECUIRE A CHAMBRE 3-60/75/110	0.00	287 000.00	0.00	937 307.23	15 084.29
050100					-	40.00
050101	TOUR A POINTE DA 260/71X1000	0.00	1 000.00	0.00	-	120.00

CC	DESIGNAT	AMORT	SAL NORM	AMORT SIM	SAL SIM	CAP MACH
050102	PERCEUSE A COLONNE AX3 /5V	0.00	1 000.00	0.00	-	-
050106	PRESSE HYDRAULQUE D'ESSAI WP 30 E	0.00	287 000.00	0.00	-	-
050107					-	-
050108					-	-
050109					-	-
050110					-	-
050112	SCIE MECANIQUE A ARCHET R 200 .				-	40.00
MONTAGE	MONTAGE PIVOT	0.00	1 000.00	0.00	-	1 664.00
		0.00	10 000.00	0.00	-	-
		600 000.00	48 780 000.00	14 848 250.34	89 418 301.00	1 590 262.88

الملحق : (28)

PRODUCTION Annuelle 2019 .

Cout Amort directe
PMP AU 31/12/2019

COD	Qté.prod	CC		taux	cap	amort mach/Mn	amort TOTAL	amort unitair
02 107 0116	23935	010100	LIGNE DE REFENDAGE	0.86	20 584.10	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	010300	LIGNE A TUBE RM 6B	0.62	14 839.70	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	010320	LIGNE DE SOUDAGE DES RACCORDS KR 6	1.81	43 322.35	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	020105	CISAILLE AUTOMATIQUE POUR BARRES D'	0.04	957.40	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	020201	PRESSE EXENTRIQUE 400T	1.8	43 083.00	91.75	3 952 866.63	165.15
02 107 0116	23935	020202	PRESSE EXCENTRIQUE 80 T	0.34	8 137.90	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	020203	PRESSE HYDRAULIQUE 320 T	3.41	81 618.35	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	020206	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE	0.82	19 626.70	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	020404	SOUDEUSE POSTE MANUEL	0.5	11 967.50	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	020406	MACHINE A SOUDER AUTOMATIQUE POUR	0.75	17 951.25	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	020505	TOUR COURT 1.5 K	0.6	14 361.00	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	020506	TOUR COURT 1.5 K	0.62	14 839.70	0.00	0.00	0.00
02 107 0116	23935	030500	ATELIER DE GALVANISATION	0.67	16 036.45	0.00	0.00	0.00
			TUBE RM 152 /6 M COMPLET GALV SANS J	12.84			3 952 866.63	165.15

الملحق : (29)

~~GC~~	DESIGNAT	AMORTSim dire	AMORTSim dire	AMORTSim indi	AMORTSim ir	SAL SIM U dirct		SAL SIM U indirct
010099	POSTE DE METALLISATION	-	-	-	-	-	-	-
010100	LIGNE DE REFENDAGE	-	-	-	-	125.79	2 002 574.47	53.67
010200	LIGNE A TUBE RM 6BA	-	-	-	-	-	132.57	53.67
010220	LIGNE DE SOUDAGE DES RACCORDS KR 6A	-	-	-	-	-	-	-
010222	STATION DE PERCAGE	-	-	-	-	-	-	-
010230	BANC D'ESSAI POUR TUBES PR6KA et PR6K	-	-	-	-	-	-	-
010300	LIGNE A TUBE RM 6B	-	-	-	-	135.69	1 912 711.17	53.67
013100		-	-	-	-	-	-	-
010320	LIGNE DE SOUDAGE DES RACCORDS KR 6G	-	-	-	-	132.16	5 171 275.75	53.67
010324	STATION DE PERCAGE AX2-T/S	-	-	-	-	124.84	56 672.39	53.67
010401	SCIE CIRCULAIRE A FROID VMS IV-S-PV	-	-	-	-	121.79	22 006.19	53.67
010403	TOUR D'ALESAGE AX2-TIS	-	-	-	-	-	-	-
010404	POSTE DE MONTAGE MANUEL	-	-	-	-	124.84	768 562.56	53.67
010420		-	-	-	-	-	-	-
010501	PRESSE HYDRAULIQUE D'ESSAI WP 20E	-	-	-	-	22.70	590.41	53.67
020101	EBAVUREUSE RE 6	-	-	-	-	31.33	147 666.93	53.67
020102	MACHINE A RETRECIR 30/102	-	-	-	-	32.38	141 676.41	53.67
020103	CISAILLE GUILLOTINE EXCENTRIQUE HS 1000	-	-	-	-	30.22	81 804.00	53.67
020104	POSTE DE COUPAGE A L'AUTOGENE	-	-	-	-	33.49	2 903 073.20	53.67
020105	CISAILLE AUTOMATIQUE POUR BARRES D'ACIER 28/	-	-	-	-	33.14	1 743 968.32	53.67
020106	EBAVUREUSE DEUX COTES RE 6	-	-	-	-	32.17	722 168.14	53.67
020107	SCIE CIRCULAIRE VMS IV-S-PV	-	-	-	-	33.04	4 627 707.20	53.67
020108	CINTREUSE DE TUBES ET PROFILES AVEC JEUX DE	-	-	-	-	32.62	481 452.58	53.67
020111	OXYCOUPEUR ZINSER LK110 SNC200	-	-	-	-	9.92	33 653.37	53.67
020112	CHALUMEAU DECOUPEUR POUR TUBE (BONART)	-	-	-	-	-	-	-
020113	OXYCOUPEUR OPTIQUE	-	-	-	-	31.66	324 725.54	53.67
020114	MACHINE DE COUPAGE PLASMA ET OXYCOUPAGE E	-	-	-	-	0.18	89 581.31	53.67
020115	POINCONNEUSE VP-X 122	-	-	-	-	33.00	678 182.59	53.67
020116	SCIE A RUBAN KSY 650 X 1050	-	-	-	-	32.84	87 412.90	53.67
020201	PRESSE EXENTRIQUE 400T	91.75	8 044 327.83	20 704 037.79	236.14	33.74	4 705 920.81	53.67
020202	PRESSE EXCENTRIQUE 80 T	-	-	-	-	36.64	1 523 548.06	53.67
020203	PRESSE HYDRAULIQUE 320 T	-	-	-	-	33.23	7 243 775.61	53.67
020204	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE 100T	277.48	4 740 832.32	12 201 687.15	714.16	34.67	917 031.91	53.67
020205	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE 100T	-	-	-	-	34.83	737 363.15	53.67
020206	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE 63T	-	-	-	-	37.35	4 309 428.93	53.67
020207	PRESSE HYDRAULIQUE D'EMBOUTISSAGE 63T	-	-	-	-	38.37	1 356 022.42	53.67
020208	PRESSE PNEUMATIQUE 30 KN	-	-	-	-	32.17	49 574.05	53.67
020209	FOUR DE RECUIT	-	-	-	-	-	-	-
020210	PRESSE HYDRAULIQUE 200 T	-	-	-	-	33.25	643 200.25	53.67
020211	PRESSE EXCENTRIQUE A ARCADE 400 T PACK 40	-	-	-	-	32.92	5 044.25	53.67
020212	PRESSE HYDRAULIQUE PHD 320 T BRET	-	-	-	-	33.25	4 038.40	53.67
020213	PRESSE HYDRAULIQUE PHD 100 T BRET	-	-	-	-	30.23	1 771.23	53.67
020214	PRESSE HYDRAULIQUE PHD 63 T BRET	-	-	-	-	30.23	1 771.23	53.67
020301	INSTALATION DE LAVAGE 4 I	-	-	-	-	32.90	17 549.67	53.67

الملحق : (30)

Cpte	constatations	Retraitement	Diff
60.ACHATS CONSOMMEES	690 030 612.89	**471 465 305.51**	-218 565 307.38
61.SERVICES EXTERIEURES	24 480 212.70	**24 480 212.70**	0.00
62.AUTRES SERVICES EXTERIEURES	25 740 607.44	**25 740 607.44**	0.00
63.Charges de personnel	177 670 530.37	**174 772 954.47**	-2 897 575.90
64.Impôts, Taxes et versements assimilés	15 567 907.83	**15 567 907.83**	0.00
65.AUTRES CHARGES OPERATIONNELES	94 682.67	**33 000.00**	-61 682.67
654.PERTES SUR CRÉANCES IRRECOUV	0.00		
656.AMENDES ET PENALITE, SUBVENTIC	0.00		
657 Charges exceptionnelles de gestion cou	53 244.34		
6586.CHARGES DES EXERCICES ANTER	8 438.33		
66.Charges financières	19 596 740.85	**19 596 740.85**	0.00
681.Dotations aux amortissements, provisions	53 063 840.59	**53 063 840.59**	0.00
681.Révision Durée Utilité.Dotations aux amortissements			
Total charges constatées	1 006 306 818.01	784 720 569.39	**-221 524 565.95**

Total des Charges :

Coonsomation globale :	471 465 305.51
Matiéres directes PMP	414 525 442.85
Matières indirectes PMP	56 939 862.66
	12%
Matières indirectes Unitaire à la Mn	35.81

Frais de personnel :	174 772 954.47
Frais de pesonnel Directs	89 418 301.00
Frais de personnel indirects	85 354 653.47
	49%
Frais de personnel indirects Unitaire à l:	53.67

Services	50 220 820.14
Impôts & taxes	15 567 907.83
Frais financiers	19 596 740.85
Frais divers de gestion	33 000.00
Total autres charges	85 418 468.82
Autres charges unitaire à la Mn	53.71

Amortissements :	53 063 840.59
Amortissements directs	14 848 250.34
Amortissements indirects	38 215 590.25
Amortissements indirects unitaire à la M	24.03

Total des charges	784 720 569.39

IRRAGRIS **COUT DE PRODUCTION** **PRODUCTION Annuelle 2019**

PMP AU 31/12/2019

Code Produit	Désignation	Temps Usinage	mag	COUTS DIRECTS						COUTS INDIRECTS						Coût Total
				Quantité	Ammortis	Salaires D	Matières D	Autres c	Cout Direct	Ammortis	Salaires In	Matières In	Autres Coûts I	Cout Indir	TOTA	
21 070 116	TUBE RM 152/6M COMP	12,84	70	23935	165,15	820,15	4704,99		5690,29	425,05	689,17	463,41	689,68	2267,31	40%	7957,60

الملحق : (33)

IRRAGRIS
Le 28/02/2021

HISTORIQUE ARTICLE

Jusqu'Au : 31/12/2019

ARTICLE : 02 107 0116

TUBE RM 152/6 M CMPL GALV. SANS JOINT

Magasin 70
U.Mesure: PCS
Gisement:

Stock Initial : 481,00

Valeur Initiale : 2 980 949.40 DA PMP Initial : 6 197.40 DA

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant
02/01/2019	BL0003	S	V	400,00	6 197.40 DA	2 478 960.00 DA
20/01/2019	BL0031	S	V	200,00	6 197.40 DA	1 239 480.00 DA
23/01/2019	BL0043	S	V	400,00	6 197.40 DA	2 478 960.00 DA
27/01/2019	BL0053	S	V	100,00	6 197.40 DA	619 740.00 DA
28/01/2019	BL0054	S	V	400,00	6 197.40 DA	2 478 960.00 DA
29/01/2019	BL0057	S	V	200,00	6 197.40 DA	1 239 480.00 DA
10/02/2019	BL0085	S	V	150,00	6 197.40 DA	929 610.00 DA
17/02/2019	FS0008	E	P	86,00	6 197.40 DA	532 976.40 DA
17/02/2019	BL0110	S	V	180,00	6 197.40 DA	1 115 532.00 DA
17/02/2019	BL0107	S	V	300,00	6 197.40 DA	1 859 220.00 DA
18/02/2019	BL0111	S	V	200,00	6 197.40 DA	1 239 480.00 DA
18/02/2019	BL0114	S	V	120,00	6 197.40 DA	743 688.00 DA
21/02/2019	BL0125	S	V	213,00	6 197.40 DA	1 320 046.20 DA
21/02/2019	BL0124	S	V	400,00	6 197.40 DA	2 478 960.00 DA
21/02/2019	BL0123	S	V	387,00	6 197.40 DA	2 398 393.80 DA
24/02/2019	BL0133	S	V	100,00	6 197.40 DA	619 740.00 DA
24/02/2019	BL0132	S	V	180,00	6 197.40 DA	1 115 532.00 DA
25/02/2019	BS12215	S	NF	1,00	6 197.40 DA	6 197.40 DA
25/02/2019	BL0137	S	V	120,00	6 197.40 DA	743 688.00 DA
06/03/2019	FS0144	E	P	2 989,00	6 197.40 DA	18 524 028.60 DA
13/03/2019	BL0171	S	V	168,00	6 197.40 DA	1 041 163.20 DA
18/03/2019	BL0186	S	V	200,00	6 197.40 DA	1 239 480.00 DA

IRRAGRIS
Le 28/02/2021

HISTORIQUE ARTICLE 02 107 0116

Jusqu'Au : 31/12/2019 (Suite)

Date	N° Bon	Motif	Org/Dest	Quantité	Prix Unitai	Montant
05/12/2019	BL0645	S	V	2,00	6 197.40 DA	12 394.80 DA
26/12/2019	FS0793	E	P	3 471,00	6 197.40 DA	21 511 175.40 DA
30/12/2019	FS0928	E	P	986,00	6 197.40 DA	6 110 636.40 DA

Quantité Entrée : 23 935.00
Quantité Retour: 76.00
Quantité Sortie: 19 580.00

Valeur Entrée: 148 334 769,00 €
Valeur Retour: 471 002,40 €
Valeur Sortie: 121 345 092,00 €

Stock au 31/12/2019 : 4 912.00

Valeur au 31/12/2019 : 30 441 628,80 €

PMP au 31/12/2019 : 6 197.40 DA

VENTE 2019 **02 107 0116**

TUBE RM 152/6 M CMPL GALV. SANS JOINT

N° Piece	Date Piece	Code Client	Tarif	P-Vente	Quantité
2019010004	2/1/19	25394 H	TD	7 639,76	400,00
2019010030	20/1/19	27072 B	TD	7 639,76	200,00
2019010043	23/1/19	27072 B	TD	7 639,76	400,00
2019010053	27/1/19	27072 B	TD	7 639,76	100,00
2019010054	28/1/19	27072 B	TD	7 639,76	400,00
2019010057	29/1/19	27072 B	TD	7 639,76	200,00
2019020082	10/2/19	27072 B	TD	7 639,76	150,00
2019020104	17/2/19	21446 D	TR	6 666,52	300,00
2019020106	17/2/19	25394 H	TD	7 639,76	180,00
2019020108	18/2/19	27072 B	TD	7 639,76	200,00
2019020111	18/2/19	25394 H	TD	7 639,76	120,00
2019020119	21/2/19	25394 H	TD	7 639,76	387,00
2019020120	21/2/19	27072 B	TD	7 639,76	400,00
2019020123	21/2/19	27100 D	TD	7 639,76	213,00
2019020126	24/2/19	27100 D	TD	7 639,76	180,00
2019020129	24/2/19	27072 B	TD	7 639,76	100,00
2019020131	25/2/19	27100 D	TD	7 639,76	120,00
2019030167	13/3/19	25412 C	TD	7 639,76	168,00
2019030178	18/3/19	27072 B	TD	7 639,76	200,00
2019030190	19/3/19	27072 B	TD	7 639,76	100,00
2019030198	20/3/19	26759 G	TG	6 600,40	1 000,00
2019030206	24/3/19	27072 B	TD	7 639,76	150,00
2019030207	24/3/19	27100 D	TD	7 639,76	200,00
2019030209	24/3/19	27072 B	TD	7 639,76	2,00
2019030211	25/3/19	25412 C	TD	7 639,76	200,00
2019030212	26/3/19	21096 G	TR	6 666,52	100,00
2019030213	26/3/19	25412 C	TD	7 639,76	200,00
2019030218	27/3/19	27100 D	TD	7 639,76	200,00
2019030227	28/3/19	27072 B	TD	7 639,76	200,00
2019030235	31/3/19	20845 V	TD	7 639,76	4,00
2019030236	31/3/19	27100 D	TD	7 639,76	200,00
2019040251	2/4/19	27072 B	TD	7 987,76	200,00
2019040261	8/4/19	27072 B	TD	7 987,76	200,00
2019040265	10/4/19	27072 B	TD	7 987,76	160,00
2019040301	21/4/19	21446 D	TR	7 165,32	300,00
2019040314	25/4/19	27072 B	TD	7 987,76	4
2019040321	28/4/19	27072 B	TD	7 987,76	148
2019040325	29/4/19	25412 C	TD	7 987,76	149
2019050341	6/5/19	23421 A	TR	7 165,32	185
2019050342	6/5/19	27072 B	TD	7 987,76	60
2019050347	8/5/19	27071 A	TD	7 987,76	100
2019050354	13/5/19	27071 A	TD	7 987,76	388
2019050364	19/5/19	27071 A	TD	7 987,76	361
2019050367	20/5/19	27071 A	TD	7 987,76	160
2019050370	22/5/19	27071 A	TD	7 987,76	120
2019050375	26/5/19	25412 C	TD	7 987,76	600
2019050379	28/5/19	27100 D	TD	7 987,76	260
2019050380	28/5/19	25412 C	TD	7 987,76	140
2019050387	30/5/19	21446 D	TR	7 165,32	300

الملحق : (34)

٤/2

2019060408	10/6/19	27071 A	TD	7 987,76	200
2019060416	16/6/19	27071 A	TD	7 987,76	200
2019060417	16/6/19	27071 A	TD	7 987,76	130
2019060423	17/6/19	27100 D	TD	7 987,76	400
2019070440	1/7/19	27071 A	TD	7 987,76	600
2019070444	3/7/19	27100 D	TD	7 987,76	400
2019070444	3/7/19	27100 D	TD	7 987,76	200
2019070446	4/7/19	27100 D	TD	7 987,76	150
2019070453	8/7/19	27071 A	TD	7 987,76	50
2019070457	9/7/19	27100 D	TD	7 987,76	600
2019070459	10/7/19	21446 D	TR	7 165,32	200
2019070461	10/7/19	27071 A	TD	7 987,76	200
2019070464	11/7/19	27100 D	TD	7 987,76	47
2019080496	25/8/19	27071 A	TD	7 987,76	30
2019080497	25/8/19	27071 A	TD	7 987,76	150
2019090522	15/9/19	27071 A	TD	7 987,76	200
2019090523	16/9/19	27071 A	TD	7 987,76	200
2019090525	16/9/19	27100 D	TD	7 987,76	200
2019090526	17/9/19	27100 D	TD	7 987,76	400
2019090528	18/9/19	27100 D	TD	7 987,76	200
2019090529	18/9/19	27071 A	TD	7 987,76	100
2019090531	19/9/19	27100 D	TD	7 987,76	400
2019090536	22/9/19	27100 D	TD	7 987,76	400
2019090541	23/9/19	27100 D	TD	7 987,76	397
2019090543	24/9/19	27100 D	TD	7 987,76	400
2019090548	25/9/19	27100 D	TD	7 987,76	400
2019090549	26/9/19	27071 A	TD	7 987,76	118
2019100556	1/10/19	27100 D	TD	7 987,76	400
2019100557	2/10/19	27100 D	TD	7 987,76	145
2019110616	5/11/19	21096 G	TR	7 165,32	330
2019110618	6/11/19	21096 G	TR	7 165,32	170
2019110622	10/11/19	27100 D	TD	7 987,76	400
2019110633	18/11/19	27071 A	TD	7 987,76	200
2019110638	20/11/19	27388 H	TD	7 987,76	1
2019120665	5/12/19	20845 V	TD	7 987,76	2

الملحق : (35)

VENTE 2019 **02 532 0003** ASPERSEUR AGROS 35.

N° Piece	Date Piece	Code Client	Tarif	P-Vente	Quantité
2019010003	2/1/19	23046 B	TD	880,00	30,00
2019010059	30/1/19	27064 S	TD	880,00	26,00
2019020070	6/2/19	18854T	TG	880,00	48,00
2019020092	14/2/19	20767 S	TD	880,00	50,00
2019020097	17/2/19	27066 V	TD	880,00	72,00
2019020113	19/2/19	27855 F	TD	880,00	3,00
2019030210	25/3/19	19940 U	TD	1 074,36	30,00
2019030214	27/3/19	25763 A	TD	1 074,36	48,00
2019030215	27/3/19	23088 A	TD	1 074,36	48,00
2019030216	27/3/19	26759 G	TG	1 074,36	142,00
2019040262	9/4/19	19548 W	TD	1 074,36	96,00
2019040297	21/4/19	27064 S	TD	1 074,36	38,00
2019040317	28/4/19	26759 G	TG	1074,36	240
2019040330	30/4/19	25081 C	TD	1074,36	3
2019050362	16/5/19	25491 V	TD	1074,36	1
2019060407	10/6/19	23046 B	TD	1074,36	30
2019060422	17/6/19	27311 V	TD	1074,36	144
2019060424	19/6/19	21446 D	TR	1074,36	240
2019060426	23/6/19	22083 D	TD	1074,36	6
2019070459	10/7/19	21446 D	TR	1074,36	96
2019080480	1/8/19	27088 Q	TD	1074,36	72
2019080490	18/8/19	180819 B	TD	1074,36	24
2019090550	29/9/19	27349 N	TD	1074,36	13
2019110639	21/11/19	18854T	TG	1074,36	48
2019120685	18/12/19	27334 W	TD	1074,36	96
					1 644,00

الملحق : (40)

قائمة المحكمين:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة
بونقيب أحمد	أستاذ محاضر أ	برج بوعريريج
زبيري عز الدين	أستاذ محاضر أ	برج بوعريريج
عميروش بوبكر	أستاذ محاضر أ	برج بوعريريج
بن فرج زوينة	أستاذ محاضر أ	برج بوعريريج
ججيق زكية	أستاذ محاضر أ	برج بوعريريج
لعكيكزة ياسين	أستاذ محاضر ب	برج بوعريريج
لعشاش حليم	أستاذ محاضر أ	المسيلة
لعينوس رياض	أستاذ محاضر ب	سطيف

الملحق : (42)

قائمة المؤسسات عينة الدراسة:

الرقم	اسم المؤسسة	الولاية	الرقم	اسم المؤسسة	الولاية
01	SPA CONDOR ELECTRONICS	برج بوعريريج	32	SARL BISCO STAR	برج بوعريريج
02	EMBAG	برج بوعريريج	33	SARL POLYBEN	برج بوعريريج
03	SARL GIPATES	برج بوعريريج	34	SARL GHAILESS	برج بوعريريج
04	SARL FALCO	برج بوعريريج	35	SARL HODNA LAIT	المسيلة
05	المؤسسة التجارية Divindus	برج بوعريريج	36	مطحنة الحضنة	المسيلة
06	EURL RAHMA TRADING COMPANY	برج بوعريريج	37	SARL ECO CHODIERE	المسيلة
07	SPA LAFARGE SACS	برج بوعريريج	38	ديوان أغذية الأنعام	المسيلة
08	SNC BISCUTERIE BELIH	برج بوعريريج	39	MAGHREB PIPE INDUSTRIES	المسيلة
09	SARL SAIM TEXTILE	برج بوعريريج	40	SARL ALGAL^{+}	المسيلة
10	SARL M.C.A	برج بوعريريج	41	METAL حضنة	المسيلة
11	SARL ALGM MECHERI	برج بوعريريج	42	TINDAL (EATIT) مؤسسة النسيج	المسيلة
12	SARL SEMOULERIE ZOUAOUI	برج بوعريريج	43	EURL COMODA	المسيلة
13	SARL SALGEPEM	برج بوعريريج	44	EURL WAFA PLASTIC	المسيلة
14	SNC FRERES ZOUAOUI	برج بوعريريج	45	NAFTAL	المسيلة
15	MAXTOR	برج بوعريريج	46	مطاحن الإخوة قلقول	المسيلة
16	Creativ invest	برج بوعريريج	47	SARL HODNA TRUCKS RENAULT	المسيلة
17	GEANT	برج بوعريريج	48	SARL EIPGBM	المسيلة
18	SARL MGI	برج بوعريريج	49	EURL EL HIDAB	المسيلة
19	Techno Works Groups	برج بوعريريج	50	GROUPE RAHMANI	المسيلة
20	SENTRAX TCL	برج بوعريريج	51	ACI	المسيلة
21	SARL GRAFIL	برج بوعريريج	52	الهضاب لإنتاج الخرسانة	المسيلة
22	كوندور لتركيب المكيفات الهوائية	برج بوعريريج	53	SPA CONDOR ELECTRONICS	وهران
23	SARL OXXO	برج بوعريريج	54	SARL LABORATOIRE SALEM	سطيف
24	SNC MOUSSAOUI Lumière	برج بوعريريج	55	IRIS	سطيف
25	TRAVOCOVIA	برج بوعريريج	56	CHIALI	سطيف
26	CRISTOR	برج بوعريريج	57	SARL Maprotube	سطيف
27	SARL ZAS	برج بوعريريج	58	NAFTAL	سطيف
28	IRRAGRIS SPA	برج بوعريريج	59	Kplast	سطيف
29	SNC Moulin Somibordj	برج بوعريريج	60	SPA CONDOR ELECTRONICS	الجزائر
30	SARL Transfil	برج بوعريريج	61	TOTAL BITUMES ALGERIE	الجزائر
31	SARL AS motors	برج بوعريريج	/	///////	/

الملحق : (41)

استبيان علمي حول أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية

السادة المحترمين...تحية طيبة وبعد؛

يسعدني أن أتقدم إلى سيادتكم المحترمة بهذا الاستبيان، وذلك بهدف الحصول على بعض البيانات والمعلومات المتعلقة باستكمال الجانب الميداني لبحث يندرج ضمن متطلبات الحصول على شهـــادة الدكتوراه في العلـــوم التجـــاريـــة، بعنـــوان

"أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية"

(دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)

وقد تم اختيار مجموعة من المؤسسات ليشملها هذا الاستبيان، من بينها مؤسستكم نظرا لتميزها في مجال نشاطها وسمعتها الحسنة في الوسط الاقتصادي الوطني.

لهذا نرجو من السادة: **المدير العام، مراقب التسيير، مدير المحاسبة، المدير المالي** الإجابة على هذا الاستبيان إن مشاركتكم في تقديم الصورة الحقيقية عن نشاط المؤسسة سيكون لها أثر إيجابي في وصول هذا البحث إلى المستوى المطلوب، لهذا نرجو من سيادتكم الإجابة عن جميع هذه الأسئلة بكل دقة وموضوعية.

نحيطكم علماً أن المعلومات المدونة كافة ستتم بطابع السرية والأمانة العلمية، وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، ونشكر لكم تعاونكم وحسن استجابتكم.

مع تمنياتنا لكم بالنجاح والتوفيق الدائم في أعمالكم

التسيير الاستراتيجي للتكاليف هو مجموعة من التقنيات أهمها: تقنية التكلفة على أساس النشاط، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية سلسلة القيمة، تقنية إدارة الجودة الشاملة، وتقنية الإنتاج في الوقت المحدد،... ويمكن تطبيق هذه التقنيات بشكل متكامل كما يمكن تطبيقها بشكل منفرد، في حين يمثل التسيير الكلاسيكي (التقليدي) للتكاليف طرق حساب التكاليف المعروفة والمتمثلة في طريقة التكلفة الكلية، طريقة الأعباء المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة،...

طالبة الدكتوراه: نسيمة عبد الواحد

تحت إشراف: أ.د علي دبي

ملاحظة: لمن أراد أن يجيب على الاستبيان عبر الانترنت فليتبع الرابط التالي:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdew0BnlBMrOoH0oCVhfZ855sYvMnIBxlRnjD-C7brVCIiJUA/viewform?usp=sf_link

الرجاء وضع علامة × في الخانة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية:

المحور الأول: مستوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في مؤسستكم						
الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
A1	– يتم تقسيم عمليات المؤسسة إلى أنشطة محددة.	5	4	3	2	1
A2	– يتم تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.	5	4	3	2	1
A3	– يتم ربط التكاليف بالأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط.	5	4	3	2	1
A4	– يتم توزيع تكاليف النشاط على المنتجات وفقًا لاستهلاك كل منتج من النشاط.	5	4	3	2	1
A5	– تجرى دراسة استقصائية للسوق لتحديد أفضل المواصفات التي يرغب بها العملاء في المنتج والتي تعكس قيمتها من وجهة نظرهم.	5	4	3	2	1
A6	– يتم تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج وهو السعر الذي يكون العميل على استعداد لدفعه.	5	4	3	2	1
A7	– يتم تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج الجديد.	5	4	3	2	1
A8	– يتم تقدير التكلفة المستهدفة والتي يتم تحديدها من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف.	5	4	3	2	1
A9	– يتم اعداد تصميم أولي للمنتج يتضمن المواصفات المطلوبة وتحديد تكلفة هذا المنتج ومقارنة هذه التكلفة بالتكلفة المستهدفة.	5	4	3	2	1
A10	– يتم إجراء التحسينات والتعديلات على التصميم الحالي للمنتج، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة.	5	4	3	2	1
A11	– تحويل التصميم المقترح الذي يحقق التكلفة المستهدفة إلى منتج فعلي.	5	4	3	2	1
A12	– تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج.	5	4	3	2	1
A13	– يتم التفريق بين الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة.	5	4	3	2	1
A14	– يتم حذف أو تخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة.	5	4	3	2	1
A15	– يتم تعزيز الأنشطة المضيفة للقيمة.	5	4	3	2	1
A16	– يوجد في المؤسسة إدارة متخصصة بالرقابة على جودة المنتجات والخدمات المقدمة للزبون.	5	4	3	2	1
A17	– تلتزم المؤسسة بمستوى عال من الجودة.	5	4	3	2	1
A18	– تحرص المؤسسة على معالجة الخلل الذي قد يحدث لتحقيق الجودة الكلية المرغوبة في المنتج.	5	4	3	2	1
A19	– تعمل المؤسسة على تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع.	5	4	3	2	1
A20	– تعمل المؤسسة على تحسين التصميم وتعديل العمليات الانتاجية بهدف تطوير وتحسين الجودة.	5	4	3	2	1
A21	– تتعامل المؤسسة مع عدد محدود من الموردين مع إلزامهم بعقود طويلة الأجل.	5	4	3	2	1
A22	– يتم التوريد بطريقة متكررة على فترات صغيرة وبكميات صغيرة.	5	4	3	2	1
A23	– تبسيط أنشطة الإنتاج والتخلص من الأنشطة غير الضرورية.	5	4	3	2	1
A24	– تعمل المؤسسة على أتمتة خطوط الإنتاج. (الآلية)	5	4	3	2	1
A25	– أمثلية الترتيب الداخلي للمصنع بما يحقق التسلسل والتنسيق في أداء الأنشطة.	5	4	3	2	1

المحور الثاني: تتوفر لدى مؤسستكم المقومات الأساسية التي تمكنها من تفعيل التسيير الاستراتيجي للتكاليف						
الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
B1	– عجز التسيير الكلاسيكي للتكاليف عن تحديد تكلفة المنتج بدقة يدفع لتبني التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	5	4	3	2	1
B2	– هناك إلمام ومعرفة لدى المؤسسة بأهمية ومزايا تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية.	5	4	3	2	1
B3	– تستخدم المؤسسة التقنيات الحديثة في الانتاج والأتمتة والتطور التقني، مما يساعد في تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	5	4	3	2	1
B4	– النظام المحاسبي المستخدم في المؤسسة يلبي متطلبات تقديم البيانات التي تتعلق بتقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	5	4	3	2	1
B5	– تشرك المؤسسة جميع الموظفين على اختلاف مستوياتهم الادارية في رسم وتطبيق استراتيجية المؤسسة تطبيقا لمبدأ الإدارة بالفريق.	5	4	3	2	1
B6	– يوجد لدى المؤسسة المقدرة على تحليل عمليات التشغيل الداخلية لتحديد مدى مساهمة كل منها في إضافة قيمة للمنتج.	5	4	3	2	1
B7	– تعمل المؤسسة على تطوير نظم المعلومات وقواعد البيانات لديها.	5	4	3	2	1
B8	– تعتمد المؤسسة بشكل جوهري على البيانات التكاليفية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	5	4	3	2	1
B9	– تقوم المؤسسة بتحليل الموقف التنافسي من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية لها.	5	4	3	2	1
B10	– تقوم المؤسسة بتحليل سلسلة القيم انطلاقا من المورد إلى غاية الزبون.	5	4	3	2	1
B11	– تقوم المؤسسة بالتعليم والتدريب المستمر للموظفين.	5	4	3	2	1
المحور الثالث: وجود عراقيل تحول دون تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف						
الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
C1	– عدم رغبة المؤسسة في تغيير الأساليب المطبقة لديها لحساب التكلفة لأنها تقدم معلومات كافية تساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة.	5	4	3	2	1
C2	– عدم تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يعود إلى التخوف من التغيير داخل المؤسسة.	5	4	3	2	1
C3	– نقص المعرفة اللازمة بأهمية تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف من أجل الحفاظ على بقاء المؤسسة ونموها.	5	4	3	2	1
C4	– عدم اقتناع الادارة العليا للمؤسسة بجدوى تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	5	4	3	2	1
C5	– عدم توفر الامكانيات المادية والبشرية لتبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	5	4	3	2	1
C6	– عدم توفر المؤهلات العلمية والمهنية.	5	4	3	2	1
C7	– ضعف نظام المعلومات ونظام التكاليف خاصة عدم توفر المعلومات اللازمة والكافية لتطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	5	4	3	2	1
C8	– تكلفة تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقها.	5	4	3	2	1
C9	– ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبين من خارج المؤسسة يشكل عائقا أمام توجه الإدارة نحو تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف.	5	4	3	2	1

عبد الواحد نسيمة، الهاتف: **.**.**.**.**، البـــريد الإلكتروني: nassima.abdelouahad@univ-bba.dz

المحور الرابع: تبني تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساهم في زيادة تنافسية مؤسستكم						
الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
D1	– تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يؤثر إيجابا على تنافسية المؤسسة أحسن من الطرق الكلاسيكية.	5	4	3	2	1
D2	– تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحقق التخفيض المستمر للتكاليف.	5	4	3	2	1
D3	– تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحقق تكاليف تنافسية.	5	4	3	2	1
D4	– تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمؤسسة.	5	4	3	2	1
D5	– يوفر التسيير الاستراتيجي للتكاليف المعلومات اللازمة لتحسين الانتاجية ومضاعفتها الأمر الذي يؤدي الى زيادة الربحية والحصة السوقية.	5	4	3	2	1
D6	– يوفر التسيير الاستراتيجي للتكاليف معلومات مالية وغير مالية تساعد المؤسسة في قياس تكلفة الموارد المستنفذة في أداء الأنشطة المهمة.	5	4	3	2	1
D7	– يوفر التسيير الاستراتيجي للتكاليف معلومات مالية وغير مالية تساعد المؤسسة في تحديد وتقدير الأنشطة الجديدة التي تُمكِنها من تحسين أداءها المستقبلي.	5	4	3	2	1
D8	– يساهم تطبيق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التطبيق الفعال للاستراتيجيات التنافسية.	5	4	3	2	1
D9	– يؤدي تطبيق المؤسسة للتسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات.	5	4	3	2	1
D10	– يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التحسين المستمر لأداء المؤسسة من خلال عملية تحليل الأنشطة.	5	4	3	2	1
D11	– يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في التحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من العملية الإنتاجية وتفادي الانحرافات.	5	4	3	2	1
D12	– يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحديد أسعار المنتجات بشكل أفضل.	5	4	3	2	1
D13	– تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف يساعد في طرح منتج في السوق بسعر تنافسي.	5	4	3	2	1
D14	– اعتماد المؤسسة على التسيير الاستراتيجي للتكاليف في قرارات الانتاج وتسعير منتجاتها يزيد من قدرتها التنافسية.	5	4	3	2	1
D15	– يساهم التسيير الاستراتيجي للتكاليف في طرح منتجات تلبي رغبات المستهلكين.	5	4	3	2	1
D16	– يؤدي التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تحسين جودة المنتج.	5	4	3	2	1
D17	– يؤدي تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع.	5	4	3	2	1
D18	– يساهم تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تقليل مشاكل التصنيع ووضع السعر الأقل للمنتج.	5	4	3	2	1
D19	– يؤدي تطبيق التسيير الاستراتيجي للتكاليف إلى تخفيض تكلفة التخزين.	5	4	3	2	1
D20	– تخفيض تكلفة الأعطال وتقليل زمن بدء التشغيل يساهم في تخفيض تكلفة المنتج النهائي مما يحقق ميزة تنافسية.	5	4	3	2	1
D21	– القدرة على الإبداع في خطوات الانتاج تعد مصدرا متجدداً للميزة التنافسية.	5	4	3	2	1

معلومات عامة:

– معلومات حول المستجوب:

1- المصلحة التابع لها: □ مدير عام □ المحاسبة □ مراقبة التسيير □ المالية □ الإنتاج □ التسويق أخرى.....

2- التخصص العلمي: □ محاسبة □ مالية □تسويق □إدارة أعمال أخرى.....

3- عدد سنوات الخبرة العملية: □ أقل من 3 سنوات □ من 3 إلى7 سنوات □ أكثر من 7 إلى 11 سنة □ أكثر من 11 سنة

– معلومات حول المؤسسة:

4- القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة: □ عام □ خاص □ مختلط

5- عمر المؤسسة في مجال الصناعة: □ أقل من 5 سنوات □ من 5 إلى 10 سنوات □ أكثر من 10 إلى 15 سنة □ أكثر من 15 سنة

6- طبيعة نشاط المؤسسة: □ صناعي □ تجاري □ خدمي

7- عدد العمال: □ من 10 إلى 49 عامل □ من 50 إلى 250 عامل □ أكثر من 250 عامل

8- طبيعة المنافسة التي تواجهها المؤسسة: □ شديدة جدا □ شديدة □ متوسطة □ ضعيفة □ لا توجد

9-وضعية المؤسسة في السوق: □ حصة سوقية كبيرة □ حصة سوقية متوسطة □ حصة سوقية ضعيفة

– معلومات متعلقة بطريقة حساب التكاليف بالمؤسسة:

10- ما هي الطريقة التي تتبعها مؤسستكم لحساب تكاليف منتجاتها ؟ (يمكنك اختيار أكثر من إجابة)

□ طريقة التكاليف الكلية □ طريقة التكاليف المتغيرة □ طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

□ طريقة التكلفة المستهدفة □ طريقة التكلفة على أساس النشاط □ طريقة التكاليف المباشرة □ أخرى هي.....

11- على أي أساس تم اختيار طريقة حساب التكاليف ؟

□ التقليد على مؤسسات أخرى □ استجابة لاحتياجات المسيرين □ عدم المعرفة بوجود طرق أخرى

□ نظرا للتكلفة المنخفضة لوضعها وتطبيقها □ أساس آخر هو.....

12- هل أنتم راضون بنتائج طريقتكم ؟ □ نعم □ لا □ لا أعلم

13- هل تنوون تغيير طريقة حساب التكاليف ؟ □ نعم □ لا □ لا أعلم

14- ما هو المعيار المعتمد لاختيار الطريقة المناسبة لكم ؟

□ الدقة في الحسابات □ تكلفة وضعها منخفضة □ المساعدة على الرقابة واتخاذ القرارات

□ معيار آخر هو.....

15- يقدم نظام التكاليف في الشركة معلومات في مجال: (يمكنك اختيار أكثر من إجابة)

□ تحديد تكلفة المنتج لأغراض تقييم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة

□ اتخاذ قرارات التسعير

□ أخرى .....

16- هل لديكم نظام معلومات لحساب التكاليف ؟ □ نعم □ لا □ لا أعلم

17- إسم المؤسسة (اختياري): .....

18- الولاية: .....

شكرا على تعاونكم ووقتكم

عبد الواحد نسيمة، الهاتف: **.**.**.**.**، البـــريد الإلكتروني: nassima.abdelouahad@univ-bba.dz

Un questionnaire scientifique sur l'impact de la gestion stratégique des coûts sur l'obtention d'un avantage concurrentiel dans les entreprises économiques

J'ai l'honneur de vous présenter ce questionnaire dans le but d'obtenir des données et des informations liées à la réalisation sur le terrain d'une recherche qui entre dans les conditions d'obtention d'un diplôme de doctorat en science commerciale intitulé comme suit : **l'impact de la gestion stratégique des coûts sur l'obtention d'un avantage concurrentiel dans les entreprises économiques (étude d'un groupe d'entreprises économiques algériennes).**

Un groupe d'entreprise a été choisir pour être inclus dans ce questionnaire parmi lesquelles votre entreprise est qui est dû à son excellence dans son domaine d'activités et à sa bonne réputation dans le milieu économique nationale.

Nous espérons que la réponse soit de la part de: **le directeur de l'entreprise, le contrôleur de gestion, le chef de comptabilité, le chef de finance.**

Votre participation de donner la vraie image de l'activité de votre entreprise aura un effet positif pour atteindre le niveau souhaité, c'est pour cette raison qu'on espère que vous répondiez à toutes ces questions objectivement et avec précision.

On est porté à votre connaissance que Vos réponses resteront confidentielles, et seront utilisées uniquement à des fins de recherche scientifique.

Nous vous remercions profondément pour votre coopération et vos réponses, avec nos meilleurs vœux de succès et de réussite.

La gestion stratégique des coûts (GSC) est un ensemble des techniques dont la plus importante est : technique de coût sur la base d'activité, coût cible, chaine de valeur, management de la qualité totale, système juste à temps,…et on peut appliquer ces techniques d'une façon complémentaire comme on peut les appliquer séparément, or La gestion classique (traditionnelle) des coûts connues comme la méthode de coût complet, la méthode de coût variable, l'imputation rationnelle du coût fixe,…

Doctorante : Nassima ABDELOUAHAD
Dirigé par: professeur Ali DEBBI

Remarque: Vous pouvez répondre en ligne sur le lien suivant :

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeLFJDvbIWipso5z6WwEeyVN73YvK7DLGKFOLPvUa9YjTqomg/viewform?usp=sf_link

عبد الواحد نسيمة، الهاتف: **.**.**.**.**، البـــريد الإلكتروني: nassima.abdelouahad@univ-bba.dz

Veuillez mettre une (x) dans la case représente votre avis et conviction personnel :

Le premier axe : niveau d'application des techniques de gestion stratégique des coûts dans votre entreprise						
N	**Les phrases**	**Pas du tout d'accort**	**Pas d'accort**	**Neutre**	**D'accort**	**Tout à fait d'accort**
A1	On décompose les opérations de l'entreprise à des activités précises.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A2	On identifie les inducteurs du coût de chaque activité.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A3	On lie les coûts aux activités pour identifie le coût de chaque activités.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A4	La distribution des coûts de l'activité sur les produits, en se basant sur la consommation de chaque produit de cette activité.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A5	On fait une étude d'investigation du marché pour définir les meilleurs caractéristiques que préfèrent les clients.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A6	Identifie le prix de vente cible du produit qui le client peut payer.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A7	Identifie la marge bénéfice cible du nouveau produit.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A8	Estimer le coût cible qui sera définir d'après la différence entre le prix de vente cible et la marge du bénéfice cible.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A9	Préparer une conception préliminaire du produit qui comporte les caractéristiques demandées et définir le coût de ce produit en le comparant au coût cible.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A10	On fait des améliorations et des modifications du concept actuel du produit ; ce qui entraine à la réduction du coût pour atteindre le coût cible.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A11	Transformer le concept proposé qui réalise le coût cible en un produit concret.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A12	Identifie les activités nécessaires pour la production d'un produit.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A13	Différencie entre les activités ajoutées à la valeur celles qui n'ont pas de valeur à ajoutées.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A14	On suspend ou on réduit les activités qui n'ont pas de valeur ajoutées.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A15	On renforce les activités qui ont des valeurs ajoutées.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A16	Il existe dans l'entreprise un service spécialisé dans la surveillance sur la qualité du produit et les prestations de services présentées au client.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A17	L'entreprise s'engage pour un niveau élevé de la bonne qualité.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A18	L'entreprise veuille à soigner les erreurs qui peuvent se produise pour atteindre la qualité globale visée du produit.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A19	L'entreprise doit développer et améliorer les méthodes et les processus de fabrication.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A20	l'entreprise doit améliorer le concept et faire des ajustements sur les processus de production dans le but de développer et améliorer la qualité.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A21	l'entreprise doit traiter avec un nombre limité de fournisseurs leur en imposant des contrats de longue durée.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A22	La logistique doit à plusieurs reprises et sur de courtes durée et par petite quantité.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A23	Simplifier les activités de production et éliminer les activités	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

عبد الواحد نسيمة، الهاتف: **.**.**.**.**، البـــريد الإلكتروني: nassima.abdelouahad@univ-bba.dz

	non nécessaires.					
A24	L'automatisation les lignes de production.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
A25	Optimisation de l'organisation interne de l'usine.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Le deuxième axe : votre entreprise a des exigences qui l'aident à activer la gestion stratégique des coûts						
N	**Les phrases**	**Pas du tout d'accort**	**Pas d'accort**	**Neutre**	**D'accort**	**Tout à fait d'accort**
B1	Déficit de gestion classique des coûts à déterminer avec précision incite à l'adoption de la gestion stratégique des coûts	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B2	l'entreprise a une maitrise et une connaissance de l'importance et des avantages de la gestion stratégique des coûts (G.S.C) pour obtenir un avantage concurrentiel.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B3	l'entreprise utilise l'automatisation et les technologies modernes pour la production, ce qui l'aide à l'adoption de la gestion stratégique des coûts (G.S.C) .	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B4	le système de comptabilité utilisé dans l'entreprise répond aux exigences de présentation des données liées aux(G.S.C).	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B5	l'entreprise associe tous les employés à tous les niveaux d'administration à l'élaboration et à la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B6	l'entreprise à la capacité d'analyse les opérations d'emploi interne pour déterminer dans quelle mesure contribue chacune d'elle à ajouter de la valeur au produit.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B7	l'entreprise travaille au développement de ses systèmes d'informatique et des bases de données.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B8	l'entreprise s'appuie fondamentalement sur les données des coûts pour prendre les décisions stratégiques.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B9	l'entreprise analyse la position concurrentielle à travers l'analyse de son environnement interne et externe.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B10	l'entreprise analyse la chaine de valeur du fournisseur jusqu'au client.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
B11	l'entreprise s'occupe de l'éducation et la formation continue des employés.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Le troisième axe : les insuffisances qui empêchent l'application de la gestion stratégique des coûts						
C1	la réticence de l'entreprise à modifier les méthodes qui lui sont appliquées pour calculer le coût, car elle fournit suffisamment d'informations qui aident l'entreprise à prendre des décisions rationnelles.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
C2	la (G.S.C) est dû à la crainte de changement au l'intérieure de l'entreprise.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
C3	la méconnaissance nécessaire de l'importance de (G.S.C) pour conserver l'entreprise et son développement.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
C4	L'administration supérieure n'est pas convaincue de l'importance de l'application de la (G.S.C).	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
C5	Manque des moyens matériels et humains pour adopter la (G.S.C).	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
C6	Manque des compétences scientifique et professionnelles.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
C7	faiblesse du système d'informatique et du système des coûts surtout le manque des connaissances nécessaires et suffisantes à l'application de la (G.S.C).	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
C8	le coût de l'application de (G.S.C) dépasse les avantages de son application.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

عبد الواحد نسيمة، الهاتف: **.**.**.**.**، البـــريد الإلكتروني: nassima.abdelouahad@univ-bba.dz

C9	la hausse des coûts de l'embouche de comptable extérieur a l'entreprise représente un obstacle qui empêche l'administration à l'adoption de la (G.S.C).	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Le quatrième axe : l'adoption de la gestion stratégique des coûts participent à l'augmentation concurrentielle de votre entreprise						
D1	l'application de la (G.S.C) a un effet positif sur la concurrence de votre entreprise mieux que les méthodes classiques.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D2	l'application de (G.S.C) entraine une diminution continue des coûts.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D3	L'application de (G.S.C) réalise des coûts concurrentiels.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D4	l'application de (G.S.C) augmente la position concurrentielle de l'entreprise.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D5	la (G.S.C) fourni des données nécessaires pour améliorer la production et la doublées, ce qui entraine une rentabilité et la part du marché.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D6	la (G.S.C) fourni des données financières et non financières qui aident l'entreprise à mesurer le coût des ressources dépensées à exécuter les tâches importantes.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D7	la (G.S.C) fourni les données financières et non financières qui aident l'entreprise à identifier et à estimes les nouvelle activités qui l'aident l'amélioration future.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D8	l'application de (G.S.C) participe à l'application effective des stratégies concurrentielles.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D9	l'application de (G.S.C) entérine à apprécier avec plus de précision du coût de production.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D10	La (G.S.C) contribue à l'amélioration continue des performances de l'entreprise grâce au processus d'analyse des activités.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D11	la (G.S.C) contribue à la maitrise des activités avant l'achèvement des processeurs de production et éviter les dérapages.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D12	La (G.S.C) contribue à mieux déterminer les prix des produits.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D13	L'application de (G.S.C) aide à mettre un produit sur le marché à un prix compétitif.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D14	L'application de l'entreprise de (G.S.C) aux décisions de production et des prix de ses produits accroit la compétitivité.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D15	La gestion stratégique des coûts (G.S.C) contribue à créer des produits qui répondent aux désirs des consommateurs.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D16	La (G.S.C) améliore la qualité des produits.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D17	L'application de la (G.S.C) mène au développement et à l'amélioration des méthodes d'exécution des opérations de fabrication.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D18	L'application de la (G.S.C) contribue à réduire les problèmes de fabrication et à mettre le prix le plus bas du produit.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D19	L'application de la (G.S.C) mène à réduire le coût de stockage	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D20	Réduire le coût des pannes et le temps de démarrage contribue à la réduction du coût du produit final, ce qui réalise un avantage concurrentiel.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
D21	L'aptitude d'être créatif dans les étapes de production est une source d'avantage renouvelable concurrentielle.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

عبد الواحد نسيمة، الهاتف: **..**.**.**، البـــريد الإلكتروني: nassima.abdelouahad@univ-bba.dz**

Des informations générales :

- Informations sur l'interroge :

1- Service d'appartenance: ☐directeur générale ☐comptabilité ☐marketing ☐finance ☐production Autres……

2-Spécialité: ☐comptabilité ☐finance ☐marketing ☐ management Autres……..…

3-Nombre d'année d'expérience scientifique : ☐moins de 3ans ☐de 3 à 7ans ☐plus de 7 à 11ans ☐plus de 11ans

- Informations sur l'entreprise :

4- Secteur de l'entreprise: ☐public ☐privé ☐mixte

5- Age de l'entreprise dans le domaine de l'industrie: ☐moins de 5ans ☐de 5 à 10ans ☐plus de 10 à 15ans ☐plus de 15ans

6- La nature de l'activité de l'entreprise: ☐industrielle ☐commerciale ☐prestation de service

7--Nombre d'employés : ☐de 10 à 45 employés ☐de 50 à 250 employés ☐plus que 250 employés

8- La nature de la concurrence: ☐très sévère ☐sévère ☐moyenne ☐faible ☐néant

9- Position de l'entreprise dans le marché: ☐part de marché significative ☐ part de marché moyenne ☐part de marché faible

- Informations relatif à la méthode de calcule des coûts de l'entreprise :

10-Quelle est la méthode appliquant par l'entreprise? (vous pouvez choisir plus d'une repose)

☐méthode de coût complet ☐méthode de coût variable ☐imputation rationnelle

☐coût cible ☐ABC ☐méthode de coût directe ☐Autre……..…..

11-Sur quelle base la méthode de calcul des coûts à telle été choisie?

☐imitation sur d'autres entreprises

☐en réponse au besoin des ménagères

☐ne sachant pas qu'il existe d'autres méthodes

☐en raison de son faible coût à son développement et à son application

☐Autre……..…..

12-Etes-vous satisfait des résultats de votre méthode: ☐oui ☐non ☐je ne sais pas

13-Avez-vous l'intention de changer la méthode de calcul des coûts: ☐oui ☐non ☐je ne sais pas

14-Quelle est la norme approuvée pour choisir une méthode convenable :

☐précision dans les calculs ☐faible coût

☐aide à la surveillance et à la prise des décisions ☐Autre……

15-Le système de cout de l'entreprise donne des informations dans le domaine (vous pouvez choisir plus d'une réponse)

☐déterminer le cout des produits pour l'évaluation des stocks et déterminer le cout des marchandises vendues

☐Prendre décisions des prix

☐Autre……..…..

16- Est-ce que vous avez un système d'information pour calculer les couts: ☐oui ☐non ☐je ne sais pas

17- Nom de l'entreprise (optionnel) : ……

18- Wilaya : ……..

Merci pour votre collaboration

عبد الواحد نسيمة، الهاتف: **.**.**.**.**، البـــريد الإلكتروني: nassima.abdelouahad@univ-bba.dz

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى ابراز واقع تطبيق مختلف تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى مساهمتها في تحقيق مزايا تنافسية، خاصة في ظل تغير بيئة التصنيع وازدياد شدة المنافسة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة حالة في شركة الأنابيب وعتاد الري بالسقي-وحدة برج بوعريريج وذلك بإتباع منهج المحاكاة لتقنية التكلفة المستهدفة، كما تم الاستعانة بأسلوب الاستبيان الموزع على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

توصلت الدراسة إلى إثبات فرضية مساهمة التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تخفيض التكاليف، وتحسين ميزة الجودة، وتحقيق ميزة الوقت.

كما توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبق تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف بشكل جزئي ومتفاوت، كما أنها تمتلك المقومات الأساسية لتفعيله رغم وجود صعوبات تحول دون ذلك مما يسمح بكسب رهان التنافسية.

الكلمات المفتاحية: التسيير الاستراتيجي للتكاليف، التسيير الكلاسيكي للتكاليف، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، الميــزة التنافسية.

Résumé :

Cette étude visait à mettre en évidence la réalité de l'application de la gestion stratégique des coûts dans les entreprises économiques algériennes et l'étendue de leur contribution à l'obtention d'avantages concurrentiels, notamment à la lumière de l'évolution de l'environnement industriel et de l'intensité de la concurrence.

Dans notre mémoire, nous avons pu appliquer la méthodologie de simulation pour montrer l'applicabilité et les effets d'application de la méthode des coûts cibles dans la Société de Tubes et Matériels d'Irrigation par Aspersion unité BBA. En outre, une méthode de questionnaire a été distribuée à un groupe d'entreprises économiques algériennes.

L'étude nous a permis de confirmer l'hypothèse de la contribution de la gestion stratégique des coûts pour créer un avantage concurrentiel pour les entreprises économiques algériennes en réduisant les coûts, en améliorant l'avantage qualité et en obtenant l'avantage de temps. Ainsi, notre étude a montré que les entreprises algériennes appliquent les techniques de gestion stratégique des coûts en partie et de manière inégale, et qu'elles possèdent des potentialités pour activé la gestion stratégique des coûts malgré les difficultés qui l'empêchent, ce qui permettrait de réussir le défi de la compétitivité.

Mots-clés : *Gestion stratégique des coûts, Gestion classique des coûts, Coûts Par Activité, Coûts Cibles, l'avantage concurrentiel.*

Abstract :

This study aimed to highlight the reality of the application of strategic cost management in Algerian economic enterprises and the extent of their contribution to obtaining competitive advantages, in particular in the light of the evolution of the economy.

In our thesis, we were able to apply the simulation methodology to show the applicability and application effects of the target costing method in the Company of tubes and materials of irrigation by sprinkling- BBA Unit. In addition, a survey was distributed to a group of Algerian economic enterprises.

The study allowed us to confirm the hypothesis of the contribution of strategic cost management to create a competitive advantage for Algerian economic enterprises by reducing costs, improving the quality advantage and obtaining the time advantage. Thus, our study has shown that Algerian companies apply the techniques of strategic cost management in part and unevenly, and that they have the potential to activate strategic cost management despite the difficulties that prevent it, which would allow to succeed in the challenge of competitiveness.

Key-words *: strategic cost management, traditional cost management, Activity based costing, Target Costing, competitive advantage.*