



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باتنة -1-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



## سياسات تخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

نوقشت علنا وأجيزت بتاريخ: 2019/02/07

إشراف:

أ.د. علي رحال

إعداد:

مهني بوريش

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د/ نعيمة يحيوي	أستاذ	باتنة 1	رئيسا
أ.د/ علي رحال	أستاذ	باتنة 1	مقرا
د/ نجوى عبد الصمد	محاضر "أ"	باتنة 1	عضوا
أ.د/ علي سنوسي	أستاذ	المسيلة	عضوا
أ.د/ عيسى بن ناصر	أستاذ	قسنطينة 2	عضوا
د/ اسماعين جوامع	محاضر "أ"	بسكرة	عضوا

السنة الجامعية: 2018 / 2019 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وقل زدني علماً

(طه 111)



## الإهداء

إلى والديّ ..... بَرّاً وإحساناً؛

إلى أخي وأختي ..... وداً واحتراماً؛

إلى زوجتي وأولادي: شرف الدين، دُعاء، ونُهى ..... حُبّاً واعتذاراً؛

إلى كل يد دفعتني إلى طريق العلم والمعرفة وشجّعتني على ذلك.

أهدي بحثي هذا...

## شكر وتقدير

أُتقَرَّم: بولفر الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاوي الدكتور علي رحال الذي تشرفت بقبوله للإشراف على عملي هذا،

بجزيل الشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة،

بكل الشكر والعرفان لكل من قزم لي ير (المساعدة من قريب أو من بعيد، وأخص بالذكر:

✓ كل طاقم الشركة المرنية المهنية لحافضة الحسابات " Scp AB\_COMPTA " ،

✓ أصدقائي وزملائي الأساتذة، وأخص بالذكر: مصطفى مباركو، سالم محاي، عبر الطلب يبصار...

✓ مدير الحاسبة والمالية بشركة "Tchin-Lait/Candia" رفيق رشراش،

✓ مدير الحاسبة ومدير الموارو البشرية بشركة "Hodna-Lait" ولير جعري وعمر سعاوة.

مهني بوريش

## المخلص

إنّ اتجاه المؤسسات الاقتصادية نحو تخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا مع الحفاظ على المستويات المطلوبة من الجودة، يُعدّ من الأهداف الإستراتيجية الأساسية التي يتعيّن عليها أن تضعها في المقام الأول من اهتماماتها المستقبلية وأن تخطط لها جيدا سواء في الأجل القصير أو الطويل، فالمؤسسة مطالبة بتوفير الكميات الضرورية لزبائننا بأسعار معقولة وبجودة مناسبة وفي الأجل المحددة، ولا يتحقق لها ذلك إلاّ إذا كانت متحكّمة فعلا في تكاليفها، بحيث ينبغي أن يأخذ اتجاه تخفيض التكاليف شكلاً متحرّكاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تمّ الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقلّ تكلفة في لحظة معينة بل أنه يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر للتكلفة من خلال تشخيص كل المجالات الممكنة لتخفيضها والبحث عن تبنّي أنجع السياسات التي تمكنّها من تحقيق ذلك.

جاء هذا البحث لتسليط الضوء على سياسات تخفيض التكاليف والإمام بجميع الجوانب المتعلقة بها من أجل إبراز أهمية تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية لتحقيق التخفيض الحقيقي والمستديم لتكاليفها وبالتالي تحسين تنافسيتها. وتوصّل البحث في جانبه النظري والتطبيقي إلى أنّ تبنّي وتطبيق المؤسسة لعدة سياسات من سياسات تخفيض التكاليف في نفس الوقت، أو على الأقلّ تطبيق سياسة واحدة من هذه السياسات، يمكنّها من تحقيق التخفيض الحقيقي والمستديم لتكاليفها، ذلك لأنّه بإمكان كلّ سياسة تحقيق تخفيض التكلفة في مجال من المجالات، وبالتالي فإنّ تطبيق المؤسسة لهذه السياسات مُجمعةً يمكنّها من توفير مبالغ جدّ معتبرة نلمس تأثيرها على إجمالي التكاليف التي تتحملها مما يؤدي إلى تحسين مركزها التنافسي.

## الكلمات المفتاحية

تخفيض التكلفة، سياسة التحكم في وظائف المؤسسة، تخريج الأنشطة، التحكم في التكاليف الخفية، أدوات إدارة التكلفة، تنافسية المؤسسة.

## Résumé :

La réduction des coûts au plus bas tout en maintenant les niveaux de qualité requis est l'un des objectifs stratégiques fondamentaux qui doit être placé au plus haut des priorités de l'entreprise économique. Cette dernière est appelée à offrir à ses clients des produits à des prix raisonnables, d'une bonne qualité et dans les délais appropriée, cela ne peut être réalisé que si l'entreprise arrive à maîtriser ses coûts. L'objectif de réduction des coûts doit prendre une forme dynamique et non statique. Cela nécessite plus d'effort sur la réduction continue des coûts en diagnostiquant tous les compartiments de l'entreprise et en adoptant les politiques de réduction des coûts les plus efficaces.

Cette recherche a pour objectif de mettre en exergue ces politiques de réduction des coûts et de bien cerner tous les aspects qui les concernent, afin de montrer l'importance de leur application au sein de l'entreprise. La recherche a conclu que l'adoption et l'application de plusieurs politiques de réduction des coûts en même temps, ou du moins la mise en œuvre de l'une de ces politiques permet à l'entreprise de réduire ces coûts de manière réelle et durable. Par conséquent, l'application par l'entreprise de toutes ces politiques ensemble lui permet d'économiser des sommes importantes, ce qui contribue à la réduction des coûts globaux et améliorer ainsi la position concurrentielle de l'entreprise.

## Mots clés :

Réduction des coûts, politique de maîtrise des fonctions de l'entreprise, Externalisation des activités, maîtrise des coûts cachés, outils de gestion des coûts, compétitivité de l'entreprise.

## الفهرس

الصفحة	العنوان
أ-س	مقدمة .....
58-6	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف، حسابها وتخفيضها .....
7	تمهيد .....
8	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف .....
21	المبحث الثاني: عموميات حول حساب التكاليف .....
37	المبحث الثالث: أساسيات حول تخفيض التكاليف .....
58	خلاصة الفصل الأول .....
165-59	الفصل الثاني: سياسات تخفيض التكاليف .....
60	تمهيد .....
61	المبحث الأول: سياسة التحكم في وظائف المؤسسة .....
91	المبحث الثاني: سياسات تخريج الأنشطة .....
111	المبحث الثالث: سياسة التحكم في التكاليف الخفية .....
134	المبحث الرابع: سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة .....
165	خلاصة الفصل الثاني .....
250-166	الفصل الثالث: تنافسية المؤسسة وعلاقتها بسياسات تخفيض التكاليف .....
167	تمهيد .....
168	المبحث الأول: مفاهيم حول: المنافسة، الميزة التنافسية وتنافسية المؤسسة .....
194	المبحث الثاني: أساسيات حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية .....
225	المبحث الثالث: أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة .....
250-249	خلاصة الفصل الثالث .....
430 -251	الفصل الرابع: أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية شركة «TCHIN LAIT» بجماعة وشركة «HODNA LAIT» بالمسيلة - دراسة مقارنة .....
252	تمهيد .....
253	المبحث الأول: سياسات تخفيض التكاليف بشركة «TCHIN LAIT» .....
301	المبحث الثاني: سياسات تخفيض التكاليف بشركة «HODNA LAIT» .....
342	المبحث الثالث: تطبيق سياسات تخفيض التكاليف ومساهمتها في تحسين تنافسية شركة «TCHIN LAIT» بجماعة وشركة «HODNA LAIT» بالمسيلة - دراسة مقارنة .....
430 -429	خلاصة الفصل الرابع .....
436-431	خاتمة .....

مقدمة

يشهد العالم في الوقت الراهن اهتماماً بالغاً بالتنافسية، فهي لغة العصر وموضوع الساعة وهي العامل الدافع الذي يضبط خطوات الجميع ويحفّزهم للعمل ولمزيد من العطاء والإبداع أو التفوق والتميّز على منافسيهم بغية تحقيق أعلى المستويات من العائد أو الربحية؛ فالعالم اليوم يتجه نحو حرية التجارة خاصة في ظل قيام المنظمة العالمية للتجارة الذي ساهم في تغيير ملامح الاقتصاد العالمي من خلال ربط علاقات ومصالح تجارية دولية متشابكة بين عدد من البلدان، كما أنّ نشأة مؤسسات النظام الاقتصادي العالمي الأخرى كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي دور هي الأخرى في تحرير حركة السلع والخدمات ورأس المال والمعلومات والأيدي العاملة عبر الحدود الوطنية والإقليمية، أضف إلى ذلك التطور المذهل في تكنولوجيا الإعلام والاتصال وشبكة المعلومات التي جعلت العالم يبدو وكأنه قرية صغيرة، وكذلك مختلف التحديات الأخرى من تكتلات اقتصادية إقليمية، تحالفات الشركات العالمية، معايير الجودة العالمية... كل هذه التحولات والتطورات والتحديات أدت إلى زيادة حدّة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تعاني من ضغوط عدّة قوى تنافسية تهدّد بقاءها واستمراريتها في السوق.

وفي ظل التحولات النوعية والحركية الدائمة التي تشهدها بيئة المؤسسة الاقتصادية والتي أصبحت تتميز بالتسارع والتعقيد بحيث قصّرت من دورة حياة المنتجات وسرّعت زوال المزايا التنافسية وأصبح المستهلك في ظل هذه الظروف يجد كل ما يحتاجه وحتى ما يلحم به، أصبح من الضروري ومن الأهمية بمكان أن تكون المؤسسة الاقتصادية على استعداد كامل ودائم لاستيعابها وتحديد آثارها السلبية - إن أمكن - لمواجهة مفاجآت المستقبل، كما يجب أن تكون ذات ردّ فعل سريع وحتى توقّعي بما ستكون عليه هذه البيئة وعلى ما تفرضه من فرص وتهديدات وعلى ما يجعلها تتميز عن غيرها في نظر المستهلك، وأن تعمل على ترصدها ومحاولة التكيف معها بطريقة ذكية وذلك من خلال تبني إستراتيجيات تنافسية فعالة تلائم حالتها للحفاظ على مكانتها التنافسية في السوق ومواجهة المنافسة الدولية، سواء تلك الإستراتيجيات المتعلقة بتميّز المنتج أو تلك التي تجعل المؤسسة تنتج بأقل من تكلفة منافسيها مراعية في ذلك عنصر الجودة؛ غير أنّ إتباع إحدى هاتين الإستراتيجيتين لا يعني بالضرورة الاستغناء عن الأخرى، فاختيار المؤسسة لإستراتيجية التميّز في المنتج لا يعني تجاهلها لتكاليفه وإنما يكون تركيزها في منافستها لباقي المؤسسات على جودة ووظائف المنتج الذي تعرضه بالدرجة الأولى بدلاً من اعتبار التكلفة والسعر نقطة تركيزها الأساسية، أما إذا اتبعت إستراتيجية التفوق في التكلفة فإنها ستعمل على جعل أدائها يفوق أداء منافسيها في إنتاج المنتجات أو الخدمات بأقل التكاليف وبالتالي الحصول على أرباح مستديمة بأقل الأسعار دون إهمال جودة المنتج أو الخدمة، أي أنها ستعمل على تحسين النسبة (الجودة/السعر) بشكل مستمر. ولعلّ هذا النهج الإستراتيجي الخاص بالتكلفة يحتل مركز الصدارة في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية بحيث أصبح تخفيض التكاليف إلى حدودها التنافسية هدفاً وركيزة أساسية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وذلك لاعتباره العامل الحالي والمستقبلي الذي يساعدها في توظيف إمكانياتها وطاقاتها في ظل اعتبارات البيئة التنافسية.

إنّ اتجاه المؤسسات الاقتصادية نحو تخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا مع الحفاظ على المستويات المطلوبة من الجودة، يُعدّ من الأهداف الإستراتيجية الأساسية التي يتعيّن عليها أن تضعها في المقام الأول من اهتماماتها المستقبلية وأن تخطط لها جيدا سواء في الأجل القصير أو الطويل نظرا للدور الهام للتكاليف في مختلف القرارات الاقتصادية، إذ لا يمكن لهذه المؤسسات أن تساير العصر ما لم تكن قادرة على ضمان بقائها من خلال المبدأ الذي يحقق العلاقة: حجم - جودة - تكلفة - آجال، فالمؤسسة مطالبة بتوفير الكميات الضرورية لزبائنها بأسعار معقولة وبجودة مناسبة وفي الآجال المحددة، ولا يتحقق كل ذلك إلا إذا كانت المؤسسة متحكّمة فعلا في تكاليفها، لذلك نجدها تعمل جاهدة على تحديدها ومتابعتها باستمرار من أجل تخفيض قيمتها - فعملية تخفيض التكلفة مستمرة لا تتوقف ما دامت المؤسسة موجودة - لذلك ينبغي أن يأخذ اتجاه تخفيض التكاليف شكلا متحركا بدلاً من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة بل أنه يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر للتكلفة مع مرور الوقت وذلك من خلال البحث عن أنجع السياسات التي تمكنها من تحقيق ذلك.

#### أولاً: إشكالية البحث

لقد أصبحت المؤسسات الاقتصادية اليوم تواجه أنواعاً عديدة من المنافسة فيما بينها، الأمر الذي دفعها إلى البحث عن الوسائل والسبل التي تمكنها من مواجهة تلك المنافسة وفرض ذاتها وبقائها في الأسواق، وقد وجدت هذه المؤسسات أنّ من أهم الوسائل التي تساعدها على تحقيق ذلك هي عملية إرضاء الزبائن من خلال إنتاج منتجات تلبي احتياجاتهم ورغباتهم وتكون على مستوى مقبول من الجودة والتطور والتكاليف. ومن أجل ضبط هذه الأخيرة والضغط عليها لتخفيضها إلى حدودها الدنيا مع المحافظة على المستويات المطلوبة من الجودة، فإنه يتعيّن على المؤسسة حساب تكاليفها باستمرار ومحاولة تطبيق السياسات التي تمكنها من تحقيق ذلك، ذلك لأنّ تخفيض التكاليف يعتبر القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار وأنّ التحكم فيها يعدّ مصدراً لخلق القيمة بالنسبة للمؤسسة.

غير أنّ تخفيض التكاليف لا ينبغي أن يكون غاية في حدّ ذاته بل يجب أن يكون وسيلة للوصول إلى الأداء لتحقيق أهداف المؤسسة بأقل التكاليف الممكنة، ولذا يجب أن يكون في ذهن المسيرّ قناعة بأنّ ليس كل تخفيض للتكاليف إيجابي وليس كل رفع للتكاليف سلبي للمؤسسة، لذلك يجب التزوّد بالمعلومات الكافية التي تسمح بمعرفة متى وما هي التكاليف الواجب تخفيضها؟ وما هي عوائد ارتفاع بعض التكاليف؟ بالإضافة إلى معرفة كل المداخل التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف حتى وإن كانت لا تعتمد على المعلومات المحاسبية مع مراعاة أن لا يكون ذلك على حساب إرضاء الزبون، فالهدف من وراء ذلك هو اتخاذ إجراءات تؤدي إلى تخفيض التكاليف وتدعم إرضاء الزبائن في آن واحد. كما أنّ تخفيض التكاليف ينبغي أن يكون حاضرا بالنسبة لجميع عناصر التكاليف مهما بلغت ضلالة قيمتها بحيث لا يمكن الاستهانة أو إغفال أيّ مجال من مجالات هذا التخفيض لصغر قيمة تكاليفه فالتخفيض المتكرر والمستمر لبعض التكاليف الصغيرة قد يوفر في النهاية مبالغ كبيرة، فالمهم في هذا المجال هو إتباع السياسة السليمة لتخفيض التكاليف التي تنطلق من

حصر التكاليف وتحليلها ودراسة كل منها بشكل مستقل وبالمقارنة مع العناصر الأخرى، كما أن قرار تخفيض بعض التكاليف لا يكون فعالا إذا لم تدرس آثاره عبر التكاليف الخفية، إذ أن تخفيض التكاليف يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع تكاليف أخرى خفية بعيدة عن الملاحظة حيث أنها يمكن أن تكون ناتجة عن تخفيض غير مدروس لبعض التكاليف، فكما يقال: تترد التكلفة الظاهرة من الباب... تعود من النافذة مقنعة في التكاليف الخفية.

وعليه فإنّ عملية تخفيض التكاليف تمثل بُعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه محور اهتمام مستمر لكل مسؤول من أجل ضمان بقاء المؤسسة في السوق وتحسين مردوديتها واكتسابها للميزة التنافسية ثم تطويرها والحفاظ عليها أطول فترة ممكنة، لذلك فإنه يتعيّن على المؤسسة تشخيص كل المجالات الممكنة لتخفيض تكاليفها والعمل على تحليلها بغرض التحكم فيها وكذا البحث عن أنجع السياسات التي تمكّنها من تحقيق ذلك. وانطلاقا مما سبق، تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث والتي يمكن صياغتها في التساؤل الرئيس التالي:

**ما أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية؟**

ويمكن تحليل الإشكالية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- كيف يساهم تطبيق سياسة التحكم في الوظائف في تحسين تنافسية المؤسسة؟
- 2- كيف يساهم تطبيق سياسة تخريج الأنشطة في تحسين تنافسية المؤسسة؟
- 3- كيف يساهم تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية في تحسين تنافسية المؤسسة؟
- 4- كيف يساهم تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة في تحسين تنافسية المؤسسة؟
- 5- كيف يساهم تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية شركتي تصنيع وتوزيع الحليب

«TCHIN LAIT» ببجاية و«HODNA LAIT» بالمسيلة؟

**ثانيا: فرضيات البحث**

انطلاقا من الأسئلة الفرعية السابقة يمكننا وضع الفرضيات التالية:

- 1- يساهم تطبيق سياسة التحكم في الوظائف في تحسين تنافسية المؤسسة.
- 2- يساهم تطبيق سياسة تخريج الأنشطة في تحسين تنافسية المؤسسة.
- 3- يساهم تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية في تحسين تنافسية المؤسسة.
- 4- يساهم تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة في تحسين تنافسية المؤسسة.
- 5- يساهم تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية شركتي تصنيع وتوزيع الحليب «TCHIN

«HODNA LAIT» بالمسيلة.

**ثالثا: مبررات اختيار موضوع البحث**

من أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره ما يلي:



- كون أسلوب تخفيض التكاليف يساعد المؤسسة أكثر في تحقيق وزيادة ربحيتها وتحسين تنافسيتها مقارنة بالأساليب الأخرى كزيادة الإنتاجية والمبيعات؛
  - السهولة النسبية لتطبيق واعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة مقارنة بما يتطلبه تطبيق واعتماد الإستراتيجيات الأخرى كالتميز والتركيز؛
  - الاهتمام المتزايد بالتنافسية على المستوى المحلي والإقليمي والدولي؛
  - محاولة إبراز أهمية بناء إستراتيجية تخفيض التكلفة وإعداد بدائل تنفيذها في ظل تزايد حدة المنافسة وذلك من خلال العمل على القضاء على نواحي ونقاط الضعف الداخلية ومواجهة التهديدات الخارجية؛
  - معاناة مؤسساتنا من ارتفاع تكاليفها وعجزها عن التحكم فيها والسيطرة عليها لنقص اهتمامها بالبحث عن المجالات الممكنة لتخفيض التكاليف وعن السياسات التي تمكنها من تحقيق ذلك؛
  - محاولة تقديم مساهمة علمية متواضعة في مجال تخفيض التكاليف تسترشد بها المؤسسة الجزائرية للتحكم أكثر في تكاليفها والضغط عليها لتخفيضها باستمرار من أجل مواجهة المنافسين بالتحسين المستمر لميزتها التنافسية والحفاظ عليها؛
  - تخصصنا الدراسي والاهتمامات الشخصية بموضوع البحث عن أفضل السياسات والمداخل لتحقيق التخفيض المستمر للتكاليف من أجل التحسين المستمر للتنافسية المؤسسة والحفاظ عليها؛
  - محاولة المساهمة في تخفيض سعر مادة من مواد الاستهلاك الدائم للمستهلك الجزائري (الحليب)، وذلك من خلال اختيارنا إجراء الدراسة التطبيقية بشركتين جزائريتين متخصصتان في تصنيع وتوزيع الحليب.
- رابعاً: أهمية البحث

يمكن إبراز أهمية هذا البحث في النقاط التالية:

- 1- أهمية موضوع التكاليف نفسه بالنسبة لأي مؤسسة اقتصادية تريد الحصول على مزايا تنافسية على أساس التكلفة في بيئة أعمال تفرض البحث عن طرق وأساليب جديدة لتخفيض التكلفة، التسعير، زيادة الربحية وثروة المساهمين، لذلك فإنّ موضوع تخفيض التكاليف يعدّ مجالاً خصباً للبحث فرغم الجهود المبذولة إلاّ أنه لا تزال هناك حاجة ماسة لمزيد من التعمق في جوانبه.
- 2- أسلوب تخفيض التكاليف هو الأسهل مقارنة بالطرق الأخرى التي تؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة على غرار زيادة المبيعات وزيادة الإنتاجية، بحيث إذا اتجهت المؤسسة إلى زيادة المبيعات تواجهها صعوبة وجود عدة منافسين ومحدودية السوق بالإضافة إلى المصاريف المختلفة التي تتبع تحقيق ذلك، أما إذا اتجهت إلى أسلوب زيادة الإنتاجية فستواجهها صعوبة محدودة طاقتها الإنتاجية بحيث التغلب عليها يتطلب ضرورة توفر المؤسسة على قدرات إنتاجية يتم من خلالها إنشاء خطوط إنتاجية جديدة الشيء الذي يلزم توفير استثمارات مالية ضخمة، أما أسلوب تخفيض التكاليف فيعتبر من العمليات التي يمكن تطبيقها داخل المؤسسة دون وجود الصعوبات السابقة، لذلك نجد في كثير من الأحيان أنّ عملية تخفيض

- التكاليف من أهم الأساليب التي تختارها المؤسسة لزيادة ربحيتها وذلك لكونها طريقة سلمية وبسيطة تعتمد على جدية المؤسسة وعملها الدائم والمستمر دون أن تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق.
- 3- إثراء المعرفة العلمية في هذا الموضوع ومحاولة المساهمة ولو بشيء زهيد في مجال التخصص بالإضافة إلى محاولة تسليط الضوء على أهم مجالات وآليات ومدخل وسياسات تخفيض التكاليف الممكن اعتمادها من طرف المؤسسة الاقتصادية لتحقيق التخفيض المستديم لتكاليفها ثم إبراز أهمية ذلك في رفع درجة التنافسية لديها وتحسينها والحفاظ عليها.
- 4- الاهتمام المتزايد للمؤسسة بعملية إرضاء الزبون (المستهلك) وسعيها المستمر إلى تحقيق ولائه بحيث أصبح هذا الأخير المورد الأكثر ندرة، إذ بدون رضا الزبون لن تتمكن المؤسسة من تحقيق أي ميزة تنافسية، ولا يمكن لها تحقيق ذلك إلا من خلال إنتاج منتجات تلبي احتياجاته ورغباته وتكون على مستوى مقبول من الجودة والتطور وخاصة التكاليف، ذلك لأن تخفيض تكاليف الإنتاج يؤدي إلى تحسين الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج ويمكن من زيادة ربحية المؤسسة ورفع حصتها السوقية من خلال قدرتها على تخفيض أسعار منتجاتها وهي كلها مؤشرات لقياس تنافسية المؤسسة.
- 5- الدور الذي يلعبه تحسين التنافسية في استمرارية وتأهيل وتطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وكذا تكييفها مع النموذج العالمي للمنافسة خاصة في ظل الاتجاه نحو التحرر الاقتصادي وانضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة وتوقيعها لاتفاقية الشراكة الأوروبية ومتوسطة مع دول الاتحاد الأوروبي، لذلك فقد أصبحت الميزة التنافسية محور اهتمام معظم المؤسسات التي تعيش ظروف المنافسة الشديدة والناجمة عن عولمة الاقتصاد فهي بذلك تعتبر أداة إستراتيجية يمكن من خلالها مواجهة مختلف التحديات والظروف.

#### خامسا: أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- محاولة الإحاطة والإلمام بأهم المجالات الممكنة والمتاحة لتخفيض تكاليف المؤسسة وبيان طرق تشخيص هذه المجالات بغرض التعرض لها والتحكم فيها وإبراز دور ذلك في تحقيق التخفيض المستديم للتكلفة، ثم بيان علاقة تحقيق الريادة التكاليفية بتحسين المركز التنافسي للمؤسسة؛
- 2- دراسة سياسات تخفيض التكاليف ومحاولة بيان أهمية استخدام هذه السياسات في تحقيق التخفيض المستديم للتكاليف ثم إبراز الدور المؤثر وأهمية هذا الأخير في تدعيم وتحسين ومحافظة المؤسسة على ميزتها التنافسية؛
- 3- التأصيل العلمي لبرنامج تخفيض التكاليف من خلال السعي إلى وضع منهج وبناء دليل تخفيض التكاليف تسترشد به المؤسسة كي تتمكن من تحقيق التخفيض المستديم لتكاليفها؛
- 4- تنبيه وزيادة تحسيس مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى أهمية تبني وإعداد برنامج للتخفيض المستديم للتكاليف باستخدام أكثر من سياسة واعتماد التكامل بين أكثر من سياسة، وذلك بتقديم لهم

اقتراحات في هذا المجال لنفاذي النقائص ومحاولة الإسهام ولو بشيء بسيط في تقدّم هذه المؤسسات من خلال إرضاء زبائنها وتحسين مردوديتها وزيادة ربحيتها وبالتالي تمكينها من مواكبة التطورات والارتقاء بمستوى أدائها ومواجهة تحديات السوق والمنافسة العالمية بضمان استمرارية ميزتها التنافسية؛

5- محاولة إعداد برنامج للتخفيض المستمر للتكلفة في مؤسستين جزائريتين للصناعة الغذائية " تصنيع وتوزيع الحليب" من خلال تشخيص مجالات تخفيض التكلفة وتحليلها واستخدام سياسات تخفيض التكاليف وإجراء عملية المقارنة بينهما والحصول على النتائج التي من شأنها مساعدة هاتين المؤسستين في تحسين تنافسيتهما والحفاظ عليهما؛

#### سادسا: الدراسات السابقة للبحث

تعددت الدراسات التي تناولت أساليب، مداخل، أو طرق تخفيض التكاليف سواءً التقليدية منها أو الحديثة، إلا أنّ الدراسات والأبحاث التي تناولت سياسات تخفيض التكاليف فهي قليلة ناهيك عن الدراسات التي تربط أثرها بتنافسية المؤسسة، وفيما يلي سيتم عرض بعض الدراسات السابقة لهذا البحث مرتبة حسب التسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث:

#### 1- دراسة بن عزة محمد أمين (2009)<sup>1</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان لماذا تبرز التحالفات الإستراتيجية كحل بديل للمؤسسات الاقتصادية لمواجهة تهديدات المنافسة المدمرة وآثارها السلبية على التغيّرات الخطيرة للبيئة وذلك من أجل تحسين القدرة التنافسية لهذه المؤسسات وبالتالي تحقيق النمو والتطور والاستمرار والبقاء في السوق. وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه يتعيّن على المؤسسات في الدول النامية أن تجعل من التحالف الإستراتيجي بديلاً واختياراً لها في مختلف وظائفها، وإدراج هذا التفكير الإستراتيجي ضمن تخطيطها المستقبلي، وذلك بالاستفادة من تكنولوجيا الآخرين والتعاون معهم من أجل التوصل إلى أفكار ابتكارية جديدة والاكتساب المبكر لأفضل العروض، وردّ فعل سريع تجاه قيود دخول أسواق جديدة، وبالتالي الحصول على الخبرة والمهارة في مختلف الوظائف التي تمكّن المؤسسة الاقتصادية من البقاء والاستمرارية ثم العثور على حصة ومكانة في السوق العالمية.

#### 2- دراسة Abeer Mohammed El-Hwaety (2013)<sup>2</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تكامل أدوات وأساليب التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم المزايا التنافسية، وما إذا كانت هناك إمكانية لتطبيق هذا المنهج في الشركات الصناعية في قطاع غزة الفلسطينية، مع الوقوف على المعوّقات التي يمكن أن تعترض ذلك والمزايا التي تتحقق في حالة تطبيقه، ولتحقيق

<sup>1</sup> بن عزة محمد أمين، التحالفات الإستراتيجية كآلية لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة صناعة الأدوية في الجزائر - مشاكل وتحديات وإبراز دور التحالفات الإستراتيجية في مواجهتها، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد،

تلمسان، الجزائر، 2009

<sup>2</sup> Abeer Mohammed El-Hwaety, Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage: Applied Study at Industrial Companies at Gaza strip, Thesis Master in Accounting and Finance, Islamic University, Gaza, Faculty of Commerce, 2013.

ذلك تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات من 44 شركة بواقع إستبانة واحدة لكل شركة، بحيث تم استرداد 38 استبيانا أي بنسبة 68 % من الاستبيانات الموزعة. وقد أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج أهمها: إمكانية تطبيق منهج تكامل أساليب إدارة التكلفة مع وجود بعض المعوقات كعدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات الصناعية، وعدم أخذ الشركات محل الدراسة بفكرة الربط والتكامل بين أدوات وأساليب أدوات إدارة التكلفة، ومن ناحية أخرى عدم دراية متخذي القرارات في بعض تلك الشركات بالمنافع المتوقعة من تحقيق هذا التكامل. وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة بذل جهود لإعادة النظر في أنظمة التكاليف المطبقة في بعض الشركات الفلسطينية وتطويرها بما يتواءم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والصناعية، لما له من مزايا وفوائد في إدارة وتخفيض التكلفة، ولما يحققه ذلك من ترشيد وتحسين في القرارات الإدارية المختلفة.

### 3- دراسة عبد الناصر خري (2014)<sup>1</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إظهار تأثير الوظيفة التسويقية على تنافسية المؤسسة الاقتصادية وإبراز الدور الذي تلعبه هذه الوظيفة في تمكين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من الاستمرار في نشاطها بصفة عادية وأكثر تنافسية في ظل التغيرات الحالية والمحتملة، ذلك لأنّ النشاط التسويقي يسمح لهذه المؤسسات بالتأهيل والاستعداد للعمل في بيئة تتسم بالعالمية وفقا للمقاييس الدولية وذلك من خلال مختلف وظائف النشاط التسويقي كالمنتج والتسعير والتوزيع والترويج، إضافة إلى تبني مفهوم التسويق الالكتروني تدعيما لأنشطة التسويق التقليدي مما سيسمح لهذه المؤسسات بتحسين وتدعيم وتعزيز قدراتها التنافسية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنّ توفر نظام معلومات تسويقية فعال على مستوى المؤسسة يسمح لها بترصد بيئتها ومواكبة مستجداتها مما يحقق الانفتاح على المحيط والتكيف معه، وبالتالي يجعل المؤسسة أكثر قدرة على مواجهة المنافسة وتحقيق الاستمرارية والبقاء. فالوظيفة التسويقية أصبحت من أهم الوظائف الأساسية في المؤسسة باعتبارها بمثابة نافذة المؤسسة على بيئتها الخارجية التي أصبحت تتميز بالديناميكية وعدم الاستقرار، كما أنّ تحقيق اليقظة التنافسية للمؤسسة يعتمد بشكل أساسي على المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات التسويقية، خاصة المعلومات المتعلقة بالبيئة التنافسية للمؤسسة والتي يتم تجميعها من طرف نظام الاستخبارات التسويقية الذي يعتبر أحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات التسويقية. فهناك علاقة قوية بين النشاط التسويقي وتنافسية المؤسسة، فهو يساهم مساهمة فعالة في تحسين وتعزيز تنافسية المؤسسة.

### 4- دراسة عزالدين زبيري (2015)<sup>2</sup>:

هدفت هذه الدراسة في شقها الأول إلى بيان أشكال التعاون بين المؤسسات الاقتصادية ومحاولة التعرف

<sup>1</sup> عبد الناصر خري، دراسة النشاط التسويقي ودوره في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014

<sup>2</sup> عزالدين زبيري، نحو إستراتيجيات التعاون ما بين المؤسسات الاقتصادية في الجزائر كمدخل لدعم التنافسية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2015

على خصوصياتها، وتقييم إيجابياتها وكيفية التخلص من سلبياتها، وبيان دورها وأهميتها في دعم القطاعات الصناعية المحلية، وتهدف في شقها الثاني إلى محاولة اقتراح آلية تساهم في نجاح هذه الإستراتيجية على مستوى المؤسسة الجزائرية وبالتالي تعزيز تنافسيتها. وتوصلت هذه الدراسة إلى بيان كيفية رفع تنافسية المؤسسة الجزائرية من خلال تبنيها لإستراتيجيات التعاون فيما بين المؤسسات الاقتصادية المحلية، وذلك باقتراح نموذج يتوافق والخصوصية التي تميّز الاقتصاد الجزائري.

#### 5- دراسة محمود عبد الله جمعة أبو عنجة (2015)<sup>1</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة وأهداف التحليل الإستراتيجي للتكاليف وما يشتمل عليه من أساليب ودوره في إدارة وتخفيض التكلفة، وكذا تحديد مساهمة نظام محاسبة التكاليف في تفعيل هذه الأساليب، بالإضافة إلى إبراز أهم المتطلبات الإدارية والمحاسبية اللازمة لتطبيق هذا المدخل وكذا مدى تطبيقها في السودان. وتوصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- يعمل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على تخفيض التكاليف من خلال معالجة عيوب الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية السودانية؛
- يعمل أسلوب التحسين المستمر على تخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية من خلال تحديد وقياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة؛
- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية من خلال تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات؛
- يعمل أسلوب تحليل مسببات التكلفة على تخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية من خلال تحديد العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع استهلاك النشاط لمورده بغرض تخفيض تكاليف الإنتاج؛
- يتكامل أسلوب مسببات التكلفة مع أسلوب تحليل سلسلة القيمة لتخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة تصميم المنتج.

#### 6- دراسة فطيمة عبيد الله (2016)<sup>2</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسة إستراتيجية إخراج النشاطات لدى المؤسسات الجزائرية، وكذا السعي إلى تحديد العوامل المؤثرة على قرار اللجوء إلى إخراج النشاطات، بالإضافة إلى تحديد أثر الميزة التنافسية التي تتبناها المؤسسة على هذه العوامل من أجل معرفة مدى توافق مشروع الإخراج مع الميزة التنافسية بناءً على الأسس النظرية، وتوصلت هذه الدراسة من خلال قيام الباحثة بتصميم استبيان

<sup>1</sup> محمود عبد الله جمعة أبو عنجة، أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بالسودان، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، 2015

<sup>2</sup> فطيمة عبيد الله، دور إستراتيجية إخراج النشاطات في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسات: دراسة لعينة من المؤسسات الجزائرية، رسالة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016

وتوزيعه على عينة من المؤسسات التي تمارس إخراج النشاطات وكذا المعالجة الإحصائية للبيانات، إلى وجود علاقة بين الميزة التنافسية وتنفيذ مشروع إخراج النشاطات خاصة فيما يتعلق باختيار المورد.

#### 7- دراسة بومدين بروال (2016)<sup>1</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان كيف يمكن أن تؤثر أخرجة أنشطة الإمداد على تنافسية المؤسسات الصناعية الجزائرية، وذلك من خلال تسليط الضوء على أخرجة أنشطة الإمداد من ناحية الأسس النظرية المستخدمة لشرح قرار أخرجة الأنشطة والأبعاد الإستراتيجية لأخرجة أنشطة الإمداد وكذا العوامل الرئيسية لتحقيق مزايا تنافسية لأخرجة هذا النوع من الأنشطة، بالإضافة إلى إجراء دراسة تجريبية انطلاقاً من إعداد استبيان وتوزيعه على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية التي تلجأ إلى أخرجة أنشطتها للإمداد. وتوصلت هذه الدراسة إلى اقتراح نموذج يساعد المؤسسات على اختيار الأنشطة التي يمكن أخرجتها من خلال استخدام آليات التعاون والتنسيق المناسبة لإدارة هذه العملية، كما بينت هذه الدراسة ضرورة الاهتمام بالمزودين من نوع 3PL و4PL غير الموجودين بالجزائر نظراً للكفاءات التي يكتسبها هؤلاء المزودون، بحيث قدمت معايير مثل علاقة التعاون، الثقة، الالتزام، إلخ والتي تمنع السلوك الانتهازي للمزودين وبالتالي تشجيع المؤسسات على التعامل مع المزودين من هذا النوع.

#### 8- دراسة حامدي محمد (2016)<sup>2</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في تحسين تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، وذلك من خلال إثبات وجود علاقة بين تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة وتنافسية المؤسسة؛ وقياس درجة تأثير تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على تنافسية المؤسسة؛ وكذا اختبار مدى تأثير بعض الخصائص الشخصية كالجنس، السن، المستوى التعليمي، الخبرة، المستوى التنظيمي على اتجاهات الطبقة الإشرافية حول تطبيق إدارة الجودة الشاملة لتحسين تنافسية المؤسسة؛ بالإضافة إلى اختبار مدى تأثير بعض خصائص المؤسسة مثل: قطاع النشاط، الحجم، الملكية، قطاع السوق، وامتلاك الإيزو على اتجاهات الطبقة الإشرافية حول تطبيق إدارة الجودة الشاملة لتحسين تنافسية المؤسسة.

لقد بلغ مجتمع الدراسة جميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية تم اختيار عينة منها تتكون من 83 مؤسسة، وبالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات استبيان الدراسة تم التوصل للعديد من النتائج أهمها:

- زيادة تبني مبادئ إدارة الجودة الشاملة يؤثر إيجابياً على تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية؛
- عدم وجود وعي لدى مسيري المؤسسات محل الدراسة بضرورة تبني مبادئ إدارة الجودة الشاملة التالية: مبدأ العلاقة مع الموردين، مبدأ التحسين المستمر، مبدأ إدارة العمليات، مبدأ مشاركة العاملين لدعم تنافسية لمؤسساتهم؛

<sup>1</sup> بومدين بروال، أخرجة أنشطة الإمداد كإستراتيجية لتحسين تنافسية المؤسسة الصناعية: دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصناعية بالجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، باتنة، الجزائر، 2017

<sup>2</sup> محمد حامدي، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016

- بينت نتائج الدراسة الميدانية عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لاتجاهات الطبقة الإشرافية المستجوبة حول أهمية تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة تعزى لخصائص الشخصية وهي : السن، المستوى التعليمي، الخبرة، المستوى التنظيمي؛
  - بينت نتائج الدراسة الميدانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية لاتجاهات الطبقة الإشرافية المستجوبة حول أهمية تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة تعزى لمتغير الجنس حيث تبين أن فئة الإناث أكثر وعياً بضرورة تبني مبادئ إدارة الجودة الشاملة؛
  - بينت نتائج الدراسة الميدانية عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لاتجاهات الطبقة الإشرافية المستجوبة حول دور مبادئ إدارة الجودة الشاملة في تحسين تنافسية المؤسسة تعزى لخصائص المؤسسة وهي : قطاع النشاط، الحجم، الملكية، قطاع السوق، الإيزو، موقع المؤسسة.
- 9- دراسة هدى جاب الله (2017)<sup>1</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إشكالية دور أدوات إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية كنقطة انطلاق من أجل تحسين الأداء ورفع القدرة التنافسية، وذلك من خلال تقديم أدوات إدارة التكلفة بشكل معمق وعرض كيفية تطبيقها وإبراز العلاقات البنينة لهذه الأخيرة، وعرض ما تقدمه من مخرجات تساهم في تحسين التسيير واتخاذ القرار وإبراز دورها في دعم قدرات المؤسسة التنافسية، وكذلك من خلال إظهار أهمية الإدارة بالأنشطة كأداة فعالة تساهم في تخفيض التكاليف وتحسين الآجال وبالتالي تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى إبراز دور تحليل سلسلة القيمة في الكشف عن الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتسلط الضوء عما تسببه هذه الأخيرة من خسائر في التكلفة والوقت والجودة على عاتق المؤسسة وسبل إلغائها أو تخفيضها.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه هناك العديد من المداخل الحديثة التي يمكن إدارة التكلفة من خلالها ومن أهمها: إدارة القيمة (سواء للمنتجات أو الأنشطة أو الزبائن..الخ)، إدارة التكلفة المستهدفة، الإدارة بالأنشطة، الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة تكاليف الجودة؛ كما توجد العديد من المداخل الحديثة التي تعتمد لإدارة الأداء والتي من أهمها المقارنة المرجعية التي تعتبر أحد أهم أدوات إدارة التكلفة، كما أن بطاقة الأداء المتوازن تشكل مدخلا مهماً من مداخل إدارة الأداء ويتكامل بشكل جيد مع أدوات إدارة التكلفة وخاصة الإدارة بالأنشطة. كما توصلت الدراسة إلى أن مختلف أدوات إدارة التكلفة سواء الإدارة بالأنشطة، تحليل القيمة، التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتكاليف الجودة، كلها تساهم مساهمة فعالة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

<sup>1</sup> هدى جاب الله، دور أدوات إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتحويل المنتجات الطويلة (ENTPL) وهران، رسالة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017



من خلال الاطلاع على محتوى الدراسات السابقة المذكورة أعلاه والتي تناولت موضوع تخفيض التكاليف، لاحظنا أنها ركزت فقط على بعض أساليب ومداخل تخفيض التكلفة فقط سواء العامة منها كإقتصاديات الحجم، الجودة، البرمجة الخطية،... أو الحديثة كالتكلفة المستهدفة، تحليل القيمة،... أو بعض أساليب التحليل الإستراتيجي، ثم بيان أثر هذه الأساليب والمداخل في تخفيض تكاليف المؤسسة، كما اعتمد جلّ هذه الدراسات على تصنيف أساليب تخفيض التكاليف إلى تقليدية وحديثة، بالإضافة إلى التطرق إلى أسلوب تخفيض التكلفة كمدخل لدعم وتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

أما ما يميّز هذا البحث عمّا سبقه من الدراسات فيكون بالتطرق إلى أهمّ المجالات الممكنة والمتاحة لتخفيض تكاليف المؤسسة وبيان طرق تشخيص هذه المجالات والتي من خلال التعرض لها والتحكم فيها نستطيع أن نخفض تكاليفها باستمرار، إذ أنّ هذا التخفيض ينبغي أن يشمل جميع المجالات ( عناصر التكلفة، الوظائف والأنشطة، إجراءات وأساليب العمل، التكاليف الخفية) مهما بلغت ضآلة قيمتها بحيث لا يمكن الاستهانة أو إغفال أيّ مجال من مجالات هذا التخفيض لصغر قيمة تكاليفه فالتخفيض المتكرر والمستمر لبعض التكاليف الصغيرة قد يوفّر في النهاية مبالغ كبيرة. ومن جانب آخر سيتعرض البحث إلى بيان سياسات تخفيض التكاليف دون الاهتمام بتصنيف الأساليب والطرق المستخدمة في هذه السياسات إلى تقليدي وحديث، ثم توضيح أهمية استخدام هذه السياسات وتبني أكثر من سياسة واعتماد التكامل بين أكثر من سياسة في تحقيق التخفيض المستمر للتكلفة وربط ذلك بتنافسية المؤسسة من خلال بيان علاقة هذا التخفيض بزيادة ربحية المؤسسة وتمكينها من تحقيق ميزة تنافسية مستدامة يصعب على منافسيها تقليدها.

### سابعاً: منهج البحث

من أجل الإلمام الجيد بكل جوانب موضوع البحث وللإجابة عن إشكاليته يتم إتباع المنهج التاريخي في بعض جوانب البحث سواء في الجزء النظري منه أو التطبيقي، إضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي نظراً لتماشيه مع طبيعة الموضوع وذلك من أجل الوصف الدقيق والتفصيلي لموضوع البحث وصفاً كمياً ونوعياً وتحليل البيانات والمعطيات المتوفرة عن هذا الموضوع، أما بالنسبة لنوع التحليل الذي سيستخدم في البحث فهو التحليل الكيفي عن طريق استخدام تقنية الملاحظة في عين المكان والمعروفة بدراسة الحالة، وذلك بمؤسستين متخصصتين في الصناعة الغذائية "تصنيع وتوزيع الحليب" بولاية بجاية وولاية المسيلة، وسيتم ضمن هذا التحليل جمع بيانات ذات طابع كمي وكيفي قصد الإلمام الجيد بكل متغيرات البحث، وذلك من خلال استخدام أداة المقابلة والاعتماد على السجلات والوثائق الداخلية للمؤسستين ومنشوراتهما، كما سيتم إتباع المنهج المقارن من أجل المقارنة بين النتائج المتوصل إليها على مستوى الجزء التطبيقي.

### ثامناً: هيكل البحث

من أجل الإحاطة بكل جوانب الموضوع تمّ تقسيم البحث إلى أربعة فصول جاءت على النحو التالي: تتناول الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتكاليف، حسابها وتخفيضها، والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث بحيث تم التطرق في المبحث الأول إلى بيان بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتكلفة، وتناول المبحث الثاني حساب



التكاليف من خلال التطرق إلى محاسبة التكاليف وطرق حساب التكاليف، بينما المبحث الثالث فتناول أساسيات حول تخفيض التكاليف من خلال بيان ماهية تخفيض التكاليف والعوامل المؤثرة في تخفيضها وكذا مجالات تخفيض التكاليف وإجراءات تشخيصها.

أما الفصل الثاني فتناول سياسات تخفيض التكاليف، والذي تم تقسيمه إلى أربعة مباحث بحيث تناول كل مبحث سياسة من سياسات تخفيض التكاليف والتي كانت على الترتيب: سياسة التحكم في وظائف المؤسسة، سياسة تخريج الأنشطة، سياسة التحكم في التكاليف الخفية، سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة. بينما الفصل الثالث فتناول تنافسية المؤسسة وعلاقتها بسياسات تخفيض التكاليف، والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث بحيث تناول المبحث الأول مفاهيم حول المنافسة والميزة التنافسية وتنافسية المؤسسة، وتناول المبحث الثاني أساسيات حول تنافسية المؤسسة، بينما تناول المبحث الثالث الربط بين سياسات تخفيض التكاليف وتنافسية المؤسسة الاقتصادية من خلال إبراز أهمية تطبيق هذه السياسات في تحسين تنافسية المؤسسة.

وأما الفصل الرابع فتضمن الدراسة التطبيقية التي تمت في شركتين جزائريتين خاصتين تنشطان في مجال تصنيع وتوزيع الحليب هما شركة «TCHIN LAIT» ببجاية وشركة «HODNA LAIT» بالمسيلة، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول سياسات تخفيض التكاليف بشركة «TCHIN LAIT» من خلال التطرق إلى تقديم عام للشركة ثم دراسة وتحليل تكاليفها، وبعده تم التطرق إلى بيان واقع تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بذات الشركة، وتناول المبحث الثاني سياسات تخفيض التكاليف بشركة «HODNA LAIT» من خلال التطرق إلى تقديم عام للشركة ثم دراسة وتحليل تكاليفها، وبعده تم التطرق إلى بيان واقع تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بذات الشركة، أما المبحث الثالث فتناول تطبيق سياسات تخفيض التكاليف ومساهمتها في تحسين تنافسية شركة «TCHIN LAIT» ببجاية و شركة «HODNA LAIT» بالمسيلة- دراسة مقارنة.

وفي الأخير توّج البحث بخاتمة تتضمن مجموعة من النتائج وأرفق بجملته من الاقتراحات.

## الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتكاليف، حسابها وتخفيضها

## تمهيد

لقد أصبحت معظم المؤسسات اليوم تواجه أنواعاً عديدة من المنافسة فيما بينها، الأمر الذي دفعها إلى البحث عن الوسائل والسبل التي تمكنها من مواجهة تلك المنافسة وفرض ذاتها وبقائها في الأسواق، وقد وجدت هذه المؤسسات أنّ من أهم الوسائل التي تساعد على تحقيق ذلك هي عملية إرضاء الزبائن، من خلال إنتاج منتجات تلبي احتياجاتهم ورغباتهم وتكون على مستوى مقبول من الجودة والتطور والتكاليف. ومن أجل ضبط هذه الأخيرة والضغط عليها لتخفيضها إلى حدودها الدنيا مع المحافظة على المستويات المطلوبة من الجودة، فإنه يتعيّن على المؤسسة حساب تكاليفها باستمرار وذلك من خلال استعمالها لعدّة طرق تختلف كلّ طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يتعيّن عليها البحث عن الطرق والآليات التي تمكنها من تحقيق ذلك، لأنّ تخفيض التكاليف يعتبر القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار وأنّ التحكم فيها يعدّ مصدر خلق القيمة بالنسبة للمؤسسة.

وهذا الفصل هو محاولة للإحاطة ببعض ما يتعلق بالتكاليف وحسابها لتخفيضها، وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تتناوله من جوانب مختلفة، حيث يتناول المبحث الأول مفاهيم أساسية حول التكاليف، والثاني يتناول عموميات حول حساب التكاليف، أما المبحث الثالث فيتطرق إلى أساسيات تخفيض التكاليف.

## المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

إنّ مصطلح التكلفة يعدّ من المفاهيم الأكثر استخداماً في مجال المحاسبة نظراً لمعانيه المختلفة وتعدّد الأطراف المستعملة للبيانات التكاليفية كإداريين، المحاسبين، الاقتصاديين، المستثمرين وغيرهم، وحتى تستفيد الإدارة من هذه البيانات في تحقيق أهدافها سيكون من الضروري تصنيف التكاليف بطريقة تتلاءم والغرض الذي تستخدم فيه من أجل استخلاص المؤشرات اللازمة لتقييم أداء أنشطتها المختلفة تطبيقاً لمفهوم "تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة".

وبناءً على ذلك، سننظر في هذا المبحث إلى بيان مفهوم التكاليف وسعر التكلفة، عناصرها، خصائصها ومكوناتها، بعدها نعرض التصنيفات المختلفة للتكاليف.

## المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

لقد تطور مفهوم التكلفة مع تطور وتنوع احتياجات مستعملها، كما اختلف معناها حسب الغرض الذي تستعمل من أجله والمجال الذي تستخدم فيه، فيرى المختصون أنه لا يمكن التكلّم عن التكلفة كمصطلح مجرد نظراً لاختلاف وجهات النظر لهذا المصطلح، حيث أشار إلى ذلك (Horngren) أنه عند استخدام مصطلح التكلفة لابدّ من إضافة نوع هذه التكلفة حتى يمكننا اجتناب الغموض أي أنّ هذه التكلفة تتعلّق بالشراء، بالإنتاج، بالتصميم... إلخ<sup>1</sup>، لذلك فإنّه من الضروري تعريف التكلفة حسب الصفة الدالة لها لأنّه كل صفة تضاف إليها سوف تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى وبالتالي اختلاف عملية القياس والتسجيل. ومن أجل ذلك، سنحاول تعريف مصطلح التكلفة بشكل عام ثم حسب وجهات النظر الاقتصادية والمحاسبية ثم التمييز بين هذا المصطلح وبعض المصطلحات الأخرى القريبة منها كالمصرف، الخسارة، الأصل... إلخ، حتى يتسنى الفهم الواضح لكل مصطلح وتجنّب الخلط بين المصطلحات.

## أولاً: تعريف التكلفة

لقد تعدّدت معاني التكلفة وذلك حسب العديد من الاعتبارات والزوايا التي ينظر منها: فمن وجهة النظر العامة، التكلفة تعبّر عن القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معيّنة، أي أنّ تكلفة شيء معيّن في معناها العادي تعني الثمن المدفوع لشراء أو حيازة ذلك الشيء<sup>2</sup>، أي أنّ التكلفة مرتبطة باقتناء سلعة ما أو الاستفادة من خدمة ما.

أما من وجهة النظر الاقتصادية، فمعنى التكلفة يرتكز بصفة كبيرة على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، حيث ينشأ هذا المفهوم على أساس اقتصادي وهو أنّ لكلّ مورد منفعة خاصة به يمكن أن يشبع بها حاجات كثيرة ومتعددة، فاختيار التضحية بمورد معين يجعل القائم بذلك يحصل على منفعة هذا المورد وفي المقابل يتخلّى عن منافع البدائل الأخرى، أي أنّ "تكلفة الفرصة البديلة من الناحية الاقتصادية تتمثل في تلك الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في استخداماتها

<sup>1</sup> Tomas Charles HORNEGREN, Comptabilité analytique de gestion, Traduit par Anacleto J.Fernandez, Les éditions HRW It, Montréal, Québec, Canada, 1987, P.32

<sup>2</sup> Guy RAIMBAULT, Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, édition Chihab Eyrolles, Alger, 2ème édition, 1996, P.9

الحالية<sup>1</sup>، فالتكلفة عند الاقتصاديين تتمثل في كل التضحيات المادية أو المعنوية ذات القيمة الاقتصادية التي تدفع في سبيل الحصول على إيراد حاضر أو مستقبلي كمقابل لتلك التضحيات أو تعويضاً عنها. وأما من وجهة النظر المحاسبية، فالتكلفة هي قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلاً عند المبادلة<sup>2</sup>. كما عرّفت التكلفة بأنها "حجم الموارد المستخدمة للحصول على سلعة أو خدمة والمعبّر عنها في شكل نقدي أو مالي"<sup>3</sup>. وكما عرّفت التكلفة أيضاً بأنها "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة بحدّ ذاتها"<sup>4</sup>.

أما الاتجاه الحديث في تعريف التكلفة فإنه ينصبّ في "مقدار التضحية بالموارد" دون الإشارة إلى الحصول على المنفعة أو عدم الحصول عليها<sup>5</sup>. فالتكلفة تتشكل من جمع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين - سلعة أو خدمة- وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة<sup>6</sup>.

واستناداً للتعريف السابقة يمكن استنتاج أنّ التكلفة هي مجموع الموارد الاقتصادية المضحى بها من طرف المؤسسة من أجل تحقيق وبلوغ الأهداف المسطرة على أن يكون ما يضحى به قابلاً للقياس الكمي.

#### ثانياً: التكلفة والمفاهيم ذات الصلة

يعتقد الكثير أنّ بعض المفاهيم المرتبطة بالتكلفة كالمصروف، الخسارة، الأصل، النفقة، العبء، القيمة... إلخ هي ذات معنى واحد، إلا أنّ التعمق في المعاني الحقيقية تدلّ على أنّ كل منها له معنى محدّد يختلف عن الآخر، وأنّ التمييز بينها أمر ضروري لفهم مدلول كل مصطلح وللترقية بينها وبين مفهوم التكلفة.

**1- التكلفة والمصروف:** يعرف المصروف بأنه "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل

الحصول على منافع في الحاضر فقط"<sup>7</sup>، فإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإنّ التكلفة تتحوّل إلى مصروف يخص الفترة ويظهر في حساب النتائج وفقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة.

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 83

<sup>2</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 3، 2004، ص 5

<sup>3</sup> ليستراري هيتجر وسيرج ماتولنتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 57

<sup>4</sup> محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 18

<sup>5</sup> محمد علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2000، ص 9

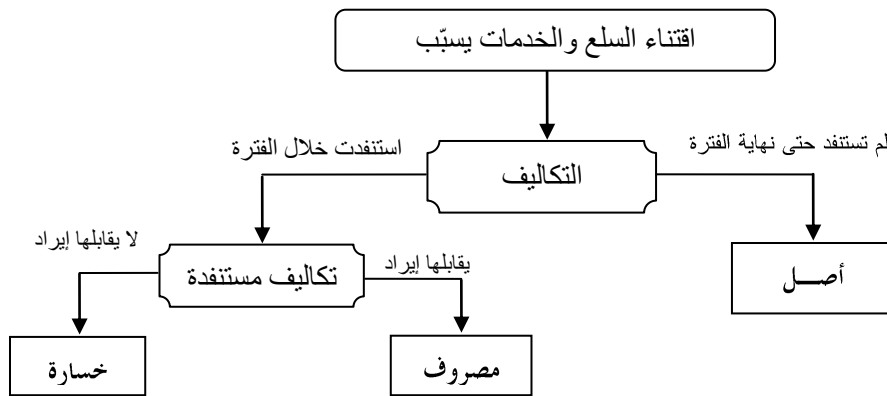
<sup>6</sup> Gérard MELYON, Comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, 2001, P.14

<sup>7</sup> عبد الحي عبد المرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 8

2- **التكلفة والخسارة:** تعرّف الخسارة بأنها "تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة، مثل تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل أو التخزين، كذلك كل ما يترتب عن السرقة والحريق من آثار يعتبر أمثلة للتضحية الإجبارية"<sup>1</sup>، كما عرفت أيضا على أنها "تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية والواجب دراسة مسبباتها من أجل عدم تكرارها"<sup>2</sup>، فإذا لم تحقق التضحية أي منفعة مادية فإنه يترتب على ذلك تحول التكلفة إلى خسارة، كذلك إذا كانت هذه التضحية المادية ذات طبيعة جبرية وعدم ارتباطها بمنافع مادية في الحاضر أو المستقبل فإنها تصبح خسارة وقت تحقيقها، ويبدو الفرق بين هذا المفهوم الأخير وسابقه واضحا من حيث توقيت تحقق الخسارة ففي الحالة الأولى نكون بصدد تكلفة تحولت إلى خسارة في حين أنه في الحالة الثانية نكون أمام خسارة واقعة لحظة التضحية، ولعلّ الحالة الأولى هي ما نهتم به في مجال محاسبة التكاليف.

3- **التكلفة والأصل:** إنّ التكاليف التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على المنافع الاقتصادية إذا لم تستنفد في نشاطها خلال الدورة المالية فإنها تعتبر أصولا لديها، فالتكاليف غير المستنفدة والتي يمكن أن تعطي منافع مستقبلية تصنف كأصول<sup>3</sup>. أي أنه إذا ترتّب على هذه التكاليف منافع في المستقبل (الفترة التالية) فإنّ التكلفة تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية ويساهم في تحديد المركز المالي للمؤسسة. والشكل التالي يبيّن لنا بوضوح العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة:

الشكل (1): العلاقة بين التكلفة، الأصل، المصرف والخسارة.



المصدر: صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، مرجع سابق، ص 27

بالإضافة إلى المفاهيم السابقة يمكن التعرض إلى مجموعة من المفاهيم الأخرى القريبة من التكلفة

كالنفقة، العبء والقيمة:

#### 4- التكلفة والنفقة:

تعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل

<sup>1</sup> عبد الحي عبد الحى مرعي وآخرون، المرجع السابق، ص 9

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2010، ص 23

<sup>3</sup> كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2008، ص 16

الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر المؤسسة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل، مثل الدفعات المقدمة لشراء آلات ومعدات لم تصل بعد<sup>1</sup>. فالنقطة يمكن أن تتعلق بدورة أو عدة دورات، أما التكلفة فتتعلق بكل ما تنفقه المؤسسة في دورة واحدة.

**5- التكلفة والعبء:** مفهوم العبء هو خاص بالمحاسبة أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة المالية، حيث نجد مثلا أغلبية حسابات الصنف السادس من النظام المحاسبي المالي (SCF) هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصا لأغراض التسيير<sup>2</sup>. ولقد عرّف المخطط المحاسبي العام (PCG) الأعباء على أنها: عناصر التكلفة التي تدخل في تحليل الاستغلال"، كما عرّفت الأعباء بأنها "عبارة عن مبالغ دفعت أو ستدفع سواء:

- مقابل استهلاك سلع، تموينات، أشغال أو خدمات، مقابل امتيازات منحت للمؤسسة أو مقابل إلزام قانوني؛  
- دون مقابل - استثنائيا- كحالة مخصصات الاهتلاكات والمؤونات أو القيم المحاسبية لعناصر الأصول المتنازل عنها، المخربة أو المفقودة"<sup>3</sup>.

فالأعباء لها الصفة غير المادية فهي إذن تجريدية وقابلة للتقييم، وبالتالي فهي نظام لتقييم المصاريف على الفترات والنتائج عن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة<sup>4</sup>.

**6- التكلفة والقيمة:** هناك تداخل بين مفهوم التكلفة ومفهوم القيمة، حيث أنّ طبيعة هذا التداخل يأتي من الاعتقاد السائد لدى البعض والذي يرى أنه كلما كانت تكلفة السلعة أو الخدمة مرتفعة كلما زادت قيمتها، وعموما تحمل القيمة في جوهرها مفهوما معنويا يتعلق بتحديد ما يستحقه الشيء وذلك من حيث القدر أو مدى الأهمية، فمفهوم الشيء أو قدرته الذاتية على الإشباع هي أساس قيمته، أما تكلفة شيء فليست مقياسا دقيقا لقيمته لأنها قد تتساوى هذه الأخيرة مع التكلفة وقد تنقص عنها أو تزيد تبعا لمدى دقة توقع هذه القيم.

لقد قدّم آدم سميث مفهومين للقيمة، قيمة الاستعمال: أي الاستعمال الخاص للشيء، وقيمة التبادل: صعوبة استبداله بمنتج آخر، فهو يرى أنّ القيمة مرتبطة بالندرة، في حين يرى النيوكلاسيك أنّ القيمة تتحدّد من السوق الأمامية- الزبائن- حيث يرون أنّ "القيمة ليست شيء مادي ملموس، ولكن تنتج من سلوك إنساني، وبالتالي القيمة هي عبارة عن معطيات ظرفية وموضوعية ويمكن أن تتغير عبر الزمن"<sup>5</sup>.

### ثالثا: تعريف سعر التكلفة

عرّف سعر التكلفة بأنه مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، فكلّ منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 3

<sup>2</sup> Yvon PESQUEUX et Bernard MARTORY, La nouvelle comptabilité des coûts, Edition PUF, France, 1995, P.30

<sup>3</sup> Robert PATUREL, La comptabilité analytique : Système d'information pour le diagnostic et la prise de décisions, Eyrolles management, Paris, 1987, P.4

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، ط2، 1994، ص 14

<sup>5</sup> BERNARD Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion & audit, ECONOMICA, Paris, 2000, P.573

واحد<sup>1</sup>. كما عرّف بأنه التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أنّ تكلفة التوزيع متضمنة فيه<sup>2</sup>. كما عرّف أيضا سعر التكلفة لمنتج معين بأنه تحميل هذا المنتج بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة حتى المرحلة النهائية بما فيه تكاليف التوزيع<sup>3</sup>. فسعر التكلفة إذن هو السعر الذي يعبر عن التكاليف الإجمالية لإنتاج منتج معين بداية بعملية الشراء إلى غاية توزيعه وهو يخص إذن السلع والخدمات المسوّقة، ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية<sup>4</sup>:

في المؤسسة الصناعية : سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + أعباء التوزيع

في المؤسسة التجارية : سعر التكلفة = تكلفة المشتريات المباعة + أعباء التوزيع

إنّ سعر التكلفة قد يسمى بسعر التكلفة الكامل أو التكلفة المستوعبة لأنه يشمل كل الأعباء: الثابتة، المتغيرة، المباشرة وغير المباشرة، كما تمّ تغيير مصطلح "سعر التكلفة" من طرف مؤلفي المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) المراجع سنة 1982 بمصطلح "التكلفة النهائية" Coût de revient، حيث يؤكد كل من H.BOUQUIN et P.LAUZEL بأنّ مصطلح السعر يعني وجود معاملة تجارية، وبالتالي يقترحان استعمال مصطلح "التكلفة النهائية"<sup>5</sup>.

### المطلب الثاني: عناصر التكاليف، خصائصها ومكوناتها

نتطرق في هذا المطلب إلى بيان العناصر الرئيسية المكونة للتكلفة، ثم نبين أهم الخصائص المميزة لكل نوع من أنواع التكلفة.

#### أوّلا: عناصر التكاليف

تنقسم العناصر التي تساهم في خلق الإنتاج أو النشاط وهي عناصر الإنتاج إلى ثلاثة عناصر هي: المواد واليد العاملة والخدمات الأخرى، ويقابل كلّ عنصر من هذه العناصر نوعا من التكلفة أو مفهوما للتكلفة يرتبط به، فتكلفة المواد تقابل العنصر الأول، وتكلفة الأجور تقابل العنصر الثاني، في حين يقابل العنصر الثالث تكلفة الخدمات أو التكلفة الإضافية، وتمثل هذه العناصر الثلاثة ما تحتاجه المؤسسة للقيام بأوجه نشاطاتها المختلفة والتي يجب توافرها بنسب متفاوتة حتى يمكن أن يتم تصنيع المنتج أو المنتجات المستهدفة من هذه النشاطات. بالتالي فإنّ تكلفة أيّ منتج تتألف من ثلاثة عناصر رئيسية للتكلفة هي<sup>6</sup>:

**1- المواد:** تشمل المواد كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها العمليات الإنتاجية في المؤسسة الصناعية ويطلق على المبالغ المنفقة للحصول عليها بتكلفة المواد. حيث نلاحظ أنّ هناك مواد تستخدم في خلق وتشكيل المنتج وتصبح جزءا أساسيا فيه كالقطن في صناعة النسيج والخشب في صناعة الأثاث... إلخ،

<sup>1</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص4

<sup>2</sup> Abdallah BOUGHABA, Comptabilité analytique d'exploitation, Berti édition, Alger, 1998, P.28

<sup>3</sup> Jacques MARGERIN, Base de la comptabilité analytique, édition Sedifor, Grenoble, 1991, P.14

<sup>4</sup> Béatrice et Francis grandGuillot, Comptabilité analytique, 4<sup>ème</sup> édition, Gualino, Paris, 2001, P.77

<sup>5</sup> درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004، ص186

<sup>6</sup> عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2001، ص ص27-28



حيث يمكن تتبع هذا النوع من المواد وتخصيصها مباشرة لتكلفة منتج أو نشاط معين، في حين أنّ هناك مواد أخرى تستخدم في النشاطات الإنتاجية وغيرها ولا يمكن أن تساهم مباشرة في تشكيل المنتج أو تعتبره جزءا أساسيا في تكوينه كالوقود والزيوت والأدوات الكتابية ومستلزمات النظافة...إلخ، حيث يعتبر هذا النوع من المواد عنصرا عاما من عناصر تكلفة الإنتاج لأنه لا يخص منتج بذاته بل يجب أن يتحمل المنتج نصيبه منها فقط.

**2- الأجور:** يمثل العمل العنصر الأساسي الذي يعمل على تحويل المواد الخام إلى منتجات و سلع كما يشمل تسويق هذه المنتجات أو أيّ عمل يقوم به العنصر البشري في مختلف الإدارات سواء كان يدويا أو آليا، فالنفقات من هذا الشكل والتي تتحملها المؤسسة يطلق عليه تكلفة الأجور. حيث أنّ مفهوم الأجور لا يقتصر فقط على الأجر النقدي وإنما يشمل الأجر كافة المزايا العينية والنقدية التي تقدمها المؤسسة للعاملين فيها.

**3- الخدمات:** بالإضافة إلى المواد والأجور فإنّ الخدمات تعتبر أمرا ضروريا لاستكمال دورة الإنتاج والبيع، حيث يمكن تبويب عناصر الخدمات إلى ثلاثة أنواع من الخدمات هي: الخدمات الإنتاجية، الخدمات التسويقية، والخدمات الإدارية والتمويلية. وتتميز تكلفة الخدمات أنّها لا ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدة المنتج أو حجم الإنتاج، ومن ثم فإنّ تتبّع هذه التكاليف ومحاولة تحميلها على المنتج لأغراض القياس يعتبر أمرا غير ميسرا دون اللجوء إلى أساليب وإجراءات معينة لتحقيق ذلك، كما تتميز تكلفة الخدمات أيضا بأنّ بعض هذه التكاليف ذات طابع نقدي في حين أنّ البعض منها له طبيعة غير نقدية من حيث كونها استفادا للموارد أو الأصول طويلة الأجل.

#### ثانيا: خصائص التكاليف

كل نوع من أنواع التكاليف يتميّز بثلاث خصائص أي تعرف التكلفة من خلال ثلاث مميّزات أو خصائص تتمثل في الآتي<sup>1</sup>:

**1- مجال التطبيق:** يمكن أن يكون وسيلة استغلال، منتج، مرحلة إنجاز المنتج... إلخ، وتقليديا يرجع في تحديد مجال التطبيق دائما للوظيفة الإنتاجية، وخاصة تكلفة المنتج.

**2- المحتوى:** يقصد به محتوى الأعباء المأخوذة لحساب التكلفة، فيمكن أن تؤخذ الأعباء بصفة كلية، دون الفصل بين المتغير منها والثابت، أو الفصل بين المباشر وغير المباشر منها، أو يمكن أن تؤخذ هذه الأعباء بصفة جزئية لفترة ما معينة.

**3- وقت الحساب:** حساب التكلفة يمكن أن يكون قريبا أي قبل وقت حدوثها وتسمى في هذه الحالة بالتكاليف المقررة سلفا أو بالتكاليف المعيارية أو كذلك بالتكاليف التقديرية<sup>2</sup>، وبالتالي تمثل مرجعا تقارن إليه التكاليف الحقيقية، كما يمكن حسابها بعديا وتسمى التكاليف الحقيقية أو كذلك بالتكاليف التاريخية.

<sup>1</sup> Abdallah BOUGHABA, Op cit, P5

<sup>2</sup> درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص35

## ثالثا: مكونات التكاليف وسعر التكلفة

إنّ أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة المالية تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في محاسبة التكاليف، وبما أنّ سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ الأعباء المجمعة في التكاليف، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل وفصل بين هذه الأعباء وإبعاد بعضها وإضافة عناصر أخرى، لذا فلا يكفي أن يعبر سعر التكلفة عن الشروط الحقيقية لنشاط المؤسسة، بل يجب أيضا أن يعبر عن الشروط العادية لهذا النشاط لكي يكون ذو معنى، أي يعبر عن إمكانية المؤسسة ويسمح بمقارنات مع مؤسسات أخرى، وإذا كان غير هذا يصبح دون فائدة. وعليه يمكن أن نميّز بين ثلاث مكونات للتكاليف وسعر التكلفة وهي:

1- الأعباء المعتبرة: وهي الأعباء المشتركة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وتنقسم إلى قسمين:  
1-1- أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة المالية: ويتعلّق الأمر بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... إلخ؛

2-1- أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ مختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة المالية: حيث أنّ هذه الاختلافات أو الفروق قد تكون موجبة أو سالبة، وهي ناتجة عن الأعباء المعوّضة التي تدخل في محاسبة التكاليف بقيمة أكبر أو أصغر من المبالغ المقيدة لها في المحاسبة المالية، وتتضمن ما يلي<sup>1</sup>:

- الفروق على المواد المستهلكة (فرق الإدماج على المواد الأولية)؛
- الفروق على مخصصات الاهتلاكات؛
- الفروق الناتجة عن مخصصات المؤنات وخسائر القيمة.
- وهي تلك الناتجة أي تسجّل تعلّق الأمر بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... إلخ؛

2- الأعباء غير المعتبرة (غير المحمّلة): وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أنّ تحميلها أو إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرّد التكاليف من معناها<sup>2</sup>. ويتعلّق الأمر أساسا بالحالات التالية:

- الأعباء غير العادية أو الاستثنائية؛
- الأعباء التي لا تتعلّق مباشرة بالاستغلال العادي (ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة).
- 3- الأعباء الإضافية: هي عبارة عن أعباء نظرية (وهمية) لم يتم تسجيلها في المحاسبة المالية ولم تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية، لكنها تدمج في التكاليف على مستوى محاسبة التكاليف من أجل إعطائها مضمون اقتصادي مناسب يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، وتتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء 2، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص ص 20-21 (بتصرف)

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 23

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 22

- مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص؛
- الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة (أجرة عمل المستغل).

### المطلب الثالث: التصنيفات المختلفة للتكاليف

يقصد بتصنيف التكاليف تجميع عناصر التكاليف في فئات متجانسة حسب معايير معينة لغرض الحصول على بيانات خاصة بالنشاط الاقتصادي كتسهيل قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباة وتيسير إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال تنفيذ منها الإدارة في تحقيق أهدافها، والطريقة التي تصنف بها التكاليف تستند إلى بعض العوامل منها<sup>1</sup>: طبيعة نشاط المؤسسة (صناعية، إدارية أو خدمية)، والنظام المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة.

توجد عدة معايير وأسس لتصنيف التكاليف غالبا ما يحلو للبعض التفتن في عرضها، إلا أن العبرة في تصنيف التكاليف ليست في العدد بقدر ما هي في الهدف منها واستعمالاتها، فمن بين أهم المعايير نجد: التصنيف حسب طبيعة التكلفة، حسب الوظائف، حسب علاقة التكلفة بالمنتج، حسب علاقتها بمستوى النشاط، حسب عامل الزمن ولأغراض اتخاذ القرارات الإدارية.

### أولاً: تصنيف التكاليف حسب طبيعتها وحسب الوظائف

**1- تصنيف التكاليف حسب طبيعتها:** لقد صنّف النظام المحاسبي المالي الجزائري التكاليف حسب وظيفتها وكذلك حسب طبيعتها بحيث خصّص لها المجموعة السادسة، وهي طبقة تتشكل من قائمة حسابات ذات رقمين اثنين وتمثل الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيًا كان نشاطها أو حجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها إذ أنّ تقسيم التكاليف حسب طبيعتها عملية إجبارية<sup>2</sup>.

والجدول التالي يظهر الأعباء حسب طبيعتها وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري:

**الجدول (1): تصنيف التكاليف حسب طبيعتها في النظام المحاسبي المالي.**

ر.ح	اسم الحساب
60	المشتريات المستهلكة
61	الخدمات الخارجية
62	الخدمات الخارجية الأخرى
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
65	الأعباء العملياتية الأخرى
66	الأعباء المالية
67	العناصر غير العادية - الأعباء
68	المخصصات للاهتلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة
69	الضرائب عن النتائج وما يماثلها

المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، ص 45

<sup>1</sup> Jean LOCHARD, La comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité, édition d'Organisation, Paris, 1998, P.86

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19 ، التاريخ 2009/03/25، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 45

إنّ تصنيف التكاليف حسب طبيعتها لا يفيد في الحكم على كون النفقة تدخل في تكلفة إنتاج منتج معين أو أنها جزء من نفقة إدارة المؤسسة كوحدة، لذلك كان من الضروري تحليل هذه النفقة من أجل الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، من أجل ذلك هناك عدة تصنيفات أخرى للتكاليف والمتمثلة في الآتي:

**2- تصنيف التكاليف حسب الوظائف:** بصفة عامة تقوم المؤسسة الصناعية بثلاث وظائف أساسية هي<sup>1</sup>: الشراء، الإنتاج والتوزيع، وفي بعض المؤسسات الحديثة يمكن أن نجد وظيفة رابعة هي وظيفة البحث والتطوير، وعليه فإنه يتم تقسيم التكاليف إلى:

**1-2- تكاليف الشراء:** وهي مجموعة المصاريف المتعلقة بشراء مواد ومستلزمات الإنتاج،

وتحسب كما يلي:  $\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$

**2-2- تكاليف الإنتاج:** وهي تلك التكاليف المتعلقة بتحويل المدخلات من مواد ومستلزمات بواسطة العمل على منتجات معينة، وتتضمن تكاليف شراء المواد والمستلزمات وتكاليف اليد العاملة المتواجدة في مختلف مراكز العمل ومختلف النفقات المتعلقة بهيكل التصنيع، وتحسب كما يلي:

$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج}$

**2-3- تكاليف التوزيع:** وهي مجموع المصاريف المتعلقة بتصريف المنتج النهائي وإيصاله إلى المستهلك

ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات هي<sup>2</sup>:

- تكاليف تخزين المنتج النهائي؛

- التكاليف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع كمصاريف دراسة السوق، الإشهار، الترقية؛

- تكاليف خدمات ما بعد البيع.

**2-4- تكاليف البحث والتطوير:** وهي مجموع التكاليف المتعلقة بجمع وتجريب أفكار لمنتجات أو خدمات

أو عمليات جديدة وأحيانا تدمج هذه التكاليف ضمن تكاليف الإنتاج وتأخذ أشكالا متعددة، كمصاريف مكاتب الدراسات، مصاريف مراكز البحث، التجارب ومصاريف المختبرات<sup>3</sup>.

كما يمكن تصنيف التكاليف وفقا للمعيار الوظيفي حسب الوظائف الأساسية في المؤسسات الصناعية والمتمثلة في: وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق ووظيفة الإدارة إلى: تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية، وتكاليف إدارية وتمويلية<sup>4</sup>:

✓ تكاليف إنتاجية: وتتمثل في عناصر التكاليف التي تتحقق نتيجة لممارسة إدارة الإنتاج لوظائفها من خلال مراكز وأقسام الإنتاج بها، وتتضمن هذه العناصر المواد والأجور وتكاليف الخدمات التي تتحقق في أقسام ومراكز الإنتاج في سبيل تصنيع المنتج، وقد تكون هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة؛

<sup>1</sup> Jean LOCHARD, Op cit. P102.

<sup>2</sup> Ibid, Op cit. P.105

<sup>3</sup> Ibidem, P.107

<sup>4</sup> السيد عبد المقصود بيان وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، دط، مصر، 2004، ص 134

✓ تكاليف تسويقية: تتمثل هذه التكاليف في تكاليف البيع والتوزيع وتشمل على عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل تسويق منتجات المؤسسة وبيعها وتوزيعها والإعلان عنها، وهي تتحقق من خلال إدارة التسويق ممثلة في أقسامها والمراكز التابعة لها، وقد تكون هذه التكاليف مباشرة يمكن ردها مباشرة إلى وحدة المنتج كعمولة المبيعات أو تكاليف نقلها، وقد تكون غير مباشرة يصعب ردها وتحميلها لوحدات المنتج؛

✓ تكاليف إدارية وتمويلية: وتتمثل في عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل ممارسة النشاطات الإدارية والتمويلية فهي تشمل تكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات، وتكلفة اليد العاملة ممثلة في رواتب العمال في إدارة الحسابات والإدارة القانونية ومختلف الإدارات، وتكلفة الخدمات ممثلة في اهتلاك مباني الإدارة والتجهيزات المكتبية، والتأمين على مباني الإدارة وأصولها، وتكاليف الإضاءة والتدفئة وغيره، وتعدّ هذه التكاليف بمثابة تكاليف غير مباشرة لانعدام علاقتها بوحدة المنتج.

إنّ الغرض من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية من خلال ما ينفق عليها من عناصر التكاليف (مواد، أجور، خدمات) مما يسمح بتحديد نصيب كل منتج من تكلفة كلّ وظيفة، كما يفيد كذلك في تتبع تكاليف النشاطات المختلفة من فترة لأخرى والرقابة عليها وكذا تحديد المسؤوليات.

### ثانيا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات وبمستوى النشاط

1- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات: هناك بعض عناصر التكاليف لها علاقة مباشرة بالمنتجات ويمكن تخصيصها وربطها به بكل سهولة انطلاقا من الفواتير والمستندات، وهناك البعض الآخر الذي لا تربطه علاقة مباشرة بالمنتجات ولا تخصص مباشرة لأي منتج بل تخضع لمعالجة وسيطية قصد تحميلها على المنتجات. يتم تصنيف التكاليف حسب هذا المعيار إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

1-1- التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي تخصّص دون حساب وسيط لتكلفة منتج أو نشاط معين وعادة ما تكون هذه التكاليف مكونة من: المواد واللوازم التي تدمج في المنتج، اليد العاملة المباشرة، الاهتلاك الخاص بألة أو آلات لا تصنع إلا منتجا وحيدا<sup>1</sup>. أو هي التكاليف التي يمكن ملاحظتها وتتبعها مباشرة وببساطة على المنتج، أي يمكن ربطها بالمنتج دون وجود أي صعوبة أو مشكل نظرا لوضوح الارتباط الموجود بين التكلفة والمنتج<sup>2</sup>، أي لا يكون ذلك إلا إذا كانت هناك علاقة ارتباط وسببية واستفادة واضحة، وتتكون التكلفة المباشرة عموما من:

- تكلفة المواد المباشرة: وتشمل كافة المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءا منه وتلزم لإتمامه.

<sup>1</sup> Jacques ORSONI, Comptabilité analytique, édition Vuibert, Paris, 1987, P.27

<sup>2</sup> Bernard COLASSE, Op.cit, P.560

- تكلفة العمل المباشر: وتتمثل في الأجور المباشرة التي تدفع للعمال الذين يعملون مباشرة في إنتاج المنتج أي أجور العاملين الذين يقومون بتحويل المواد الأولية أو المواد نصف المصنعة إلى منتجات تامة الصنع وجاهزة للبيع.

إنّ إجمالي تكاليف المواد المباشرة وتكاليف العمل المباشر أطلق عليها مصطلح التكاليف الهندسية والتي تعني التكاليف التي تنتج من علاقات (السبب- النتيجة) واضحة وصريحة بين المدخلات والمخرجات<sup>1</sup>.  
2-1- التكاليف غير المباشرة: هي مجموعة التكاليف الأخرى - غير المواد المباشرة والأجور المباشرة- التي ترتبط بعملية الإنتاج ككل وليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بذاتها إذ لا يمكن تتبعها اقتصادياً ولهذا يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالاعتماد على أسس معينة<sup>2</sup>، إذن تعتبر التكاليف غير مباشرة إذا تعذر تحميلها مباشرة إلى المنتجات أو إلى الطلبات لأنها أعباء مشتركة لكثير من المنتجات أو النشاطات وبالتالي فهي تحتاج إلى حساب مسبق يسهل عملية تحميلها باستخدام وحدات العمل.

وتجدر الإشارة إلى أنه في السنوات الأخيرة ومع التقدم التقني وتعدد تقنيات الإنتاج المستعملة وكذا نمو حجم المؤسسات أصبح وزن التكاليف غير المباشرة أكبر بكثير من وزن التكاليف المباشرة وهو في تزايد مستمر، لذلك على المسيرين الاهتمام بهذا التغيير في هيكل التكلفة وخاصة أنّ معظمهم يفضلون اتخاذ قراراتهم على أساس التكاليف المباشرة لأنها أكثر دقة من التكاليف غير المباشرة وهو ما يعرف بتحليل فعالية التكلفة.

إنّ الغرض من هذا التصنيف هو التوصل إلى أسس موضوعية لتتبع وتخصيص أو تحميل التكاليف على وحدات الإنتاج كلّ على حدة تحقيقاً لإمكانية قياس تكلفة المنتج، وبالتالي فإنّ أهمية تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج تكمن في أنّ الخلط بينها يؤدي إلى عدم القياس الدقيق لتكلفة الإنتاج، إن لم يؤدّ إلى صعوبته وضياع الهدف الذي يتم القياس لأجله.

2- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمستوى النشاط: لا يمكن الاعتماد على تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة للتوصل إلى تكلفة دقيقة لأيّ منتج أو نشاط، إذا كنا نعلم أنّ هناك تكاليف تنفق حتى وإن لم تقم المؤسسة بأيّ عملية تصنيع، بمعنى آخر هناك تكاليف لا تتأثر بوجود أو عدم وجود نشاط أو إنتاج وإنما سببها راجع إلى وجود المؤسسة وبقائها، كما توجد تكاليف سببها مرتبط فقط بوجود نشاط أو إنتاج ولا يمكن أن تنفق إلا لهذا الغرض، وبين النوع الأول والثاني هناك تكاليف مشتركة يصعب تصنيفها إلا بالاعتماد على بعض التقنيات<sup>3</sup>.

1-2- التكاليف الثابتة: وهي عناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغيير حجم النشاط ضمن المدى الملائم، بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو حتى توقف تماماً لفترة من الزمن فإنّ عناصر التكاليف

<sup>1</sup> تشارلز هورنجرز وآخرون، محاسبة التكاليف- مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2009، ج2، ص731

<sup>2</sup> Yves de Rongé, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, ECONOMICA, Paris, 2000, P.560

<sup>3</sup> J.A. COLLOMB, G.MELYON, R.NOQUERA, Comptabilité financière et de gestion, édition ESKA, Paris, 1999, PP.640-641

الثابتة ستبقى كما هي دون تغيير، مثل اهتلاك الأصول الثابتة والإيجار ورواتب الإداريين الذين لا تستطيع المؤسسة الاستغناء عنهم مهما تغير حجم الإنتاج<sup>1</sup>.

وقد يطلق على هذه التكاليف مصطلح "الأعباء الهيكلية" فهي لا تتغير إلا بتغير هيكل المؤسسة وهي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط وهي تأخذ شكل خط مستقيم عند مستوى معين من حجم النشاط، بينما نجد أنّ نصيب الوحدة من هذه التكاليف الثابتة يتغير في اتجاه عكسي للتغير في مستوى النشاط، فكلما زاد مستوى النشاط كلما قلّ نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة<sup>2</sup>، فالتكلفة الثابتة للوحدة تكون متناقصة نظراً لتحمل كميات مختلفة من الوحدات لنفس المبلغ من التكاليف فمن الطبيعي أن تنخفض تكلفة الوحدة بارتفاع عدد الوحدات والعكس صحيح.

ومن خلال ما سبق يمكن استخلاص خصائص هذه التكاليف وهي: أنها تعتبر ثابتة للمجموع ومتغيرة للوحدة الواحدة، غير قابلة للتخفيض، ولا تختفي باختفاء المنتج.

**2-2- التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير بشكل نسبي مباشر مع تغيرات مستوى النشاط، مثل تغير حجم الإنتاج، ويمكن ملاحظة التغير النسبي بين التكاليف الكلية ومستوى النشاط<sup>3</sup>. أو هي التكاليف التي يكون سلوكها متغير بنفس التغير في حجم الإنتاج مع بقاء جميع العوامل الأخرى ثابتة في تلك الفترة مثل أسعار المواد الأولية ومعدلات الأجور، كما تعرف التكاليف المتغيرة بأنها: "تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجم الإنتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج"<sup>4</sup>.

من خلال هذا التعريف يمكن أن نستخلص مجموعة من المميزات لهذا النوع من التكاليف هي:

- هناك علاقة تزامن وارتباط كامل بين حجم النشاط والتكلفة المتغيرة الكلية؛
- التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة مهما تغير حجم النشاط؛
- سهولة التعامل معها من حيث التوزيع والتحميل بين مختلف الأقسام؛
- تختفي بتوقف الإنتاج؛
- يمكن مراقبة صرفها واستهلاكها عادة من قبل رؤساء الأقسام ومن أمثلة ذلك المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل،...إلخ.

**2-3- التكاليف شبه المتغيرة:** هي التكاليف التي تجمع بين صفتي التغير والثبات في آن واحد، فهي تطابق تغير حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة التي يتغير بها حجم الإنتاج، فإذا كان الجزء الأكبر منها متغير يطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة مثل فاتورة الهاتف فالجزء الثابت هو الاشتراك والجزء المتغير هو تكاليف الخدمات من المكالمات، أما إذا كان الجزء الأكبر من التكاليف ثابت يطلق عليه التكاليف شبه الثابتة مثل

<sup>1</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص30

<sup>2</sup> Abdallah BOUGHABA, Op. cit, P.23

<sup>3</sup> Michel LOZATO et Marie Helène VIONNET, Comptabilité et gestion des organisations, 3ème édition, DUNOD, Paris, France, 2005, P.232

<sup>4</sup> محمد علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص9



تكلفة الاستعانة باليد العاملة الزائدة في حالة زيادة الإنتاج<sup>1</sup>، فهي تكاليف تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض مثل تكاليف الماء والكهرباء والصيانة وأجور العمال غير المباشرة... إلخ<sup>2</sup>، وللقيام بالفصل بين الجزء الثابت والمتغير تستعمل عدة تقنيات يتم اختيار إحداها على الأخرى حسب درجة تغير الأعباء مقارنة بمستوى نشاط المؤسسة، فقد يعتمد إلى استخدام الطريقة البيانية أو طريقة النقاط القصوى إذا كان تغير الأعباء خطي أو طريقة المربعات الصغرى إذا كان التغير غير خطي<sup>3</sup>.

### ثالثاً: تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن ولأغراض اتخاذ القرارات الإدارية

1- تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن: يتم تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن أو تبعاً لوقت حدوثها إلى تكاليف تاريخية (فعلية) وتكاليف نمطية (معيارية):

1-1- التكاليف التاريخية (الفعلية): وهي التكاليف التي تمت فعلاً في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعبّر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلاً لها ما يعزّزها من مستندات وإثباتات لا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي<sup>4</sup>، فهذه التكاليف هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا يوجد للإدارة تحكم فيها أو رقابة عليها حالياً وهي غير مرتبطة باتخاذ القرارات في المستقبل<sup>5</sup>.

1-2- التكاليف النمطية (المعيارية): هي تكاليف محدّدة مسبقاً قبل بداية عملية الإنتاج وتقسّم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة<sup>6</sup>، فهي تكلفة تحسب مسبقاً وتكون مرجعية تسمح بإظهار الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المتوقعة<sup>7</sup>، وتستخدم التكاليف المعيارية لإيجاد الانحرافات بين ما هو فعلي وتقديري لتحليلها ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة، فهي أداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

2- تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية: يعتبر هذا التصنيف من التصنيفات المهمة حيث يهتم بتحديد التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الإدارية، حيث تولي المؤسسات اهتماماً بالغاً للمعلومات التكاليفية في هذا المجال نظراً لعظم دورها في اتخاذ القرارات المختلفة والتأثير في قدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء والنمو. وتقسّم التكلفة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية إلى تكاليف ملائمة وتكاليف غير ملائمة (غارقة):

1-2- التكاليف الملائمة: هي التكاليف التي سوف تحدث عند اتخاذ القرار الإداري ويتم تجنب حدوثها بعدم اتخاذه<sup>8</sup>. فهي عبارة عن تلك التكاليف المستقبلية التي سوف تختلف باختلاف القرار أو تتفاوت من بديل إلى

<sup>1</sup> كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 41

<sup>2</sup> يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص 68

<sup>3</sup> Abdallah BOUGHABA, Op. cit, PP.284 – 287

<sup>4</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 34

<sup>5</sup> محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص ص 58-59

<sup>6</sup> علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة قرفي، باتنة، الجزائر، ص 123

<sup>7</sup> FERDJALLAH Mohamed, La comptabilité des coûts et des prix de revient, ENAG édition, Alger, 2004, P.16

<sup>8</sup> محمد تيسير الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، مركز شباب الجامعة، ط2، عمان، الأردن، 1999، ص 55



آخر من بدائل القرار، وهي تتميز بخاصيتين أساسيتين<sup>1</sup>:

- أنها تكلفة مستقبلية، أي يتوقع حدوثها مستقبلاً ولم تحدث بالفعل بعد؛
  - أنها تكلفة تفاضلية، أي يختلف مبلغها باختلاف البدائل المتاحة لاتخاذ القرار.
- وتصنّف التكاليف الملائمة بدورها إلى:

- ✓ تكاليف يمكن تجنبها، وتتمثل في التكاليف المباشرة المرتبطة بوحدة تحليل فرعية والتي قد تكون قسم إنتاجي أو خط إنتاجي، كما يمكن التخلص منها إذا تم التخلص من الوحدة الفرعية؛
- ✓ تكاليف الفرصة البديلة، وهي عبارة عن أقصى عائد مساهمة تفقده المؤسسة نتيجة اختيارها بديلاً معيناً ورفض بديل أو بدائل أخرى، أو هي التكاليف التي يمكن تجنبها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة<sup>2</sup>.

- 2-2- التكاليف غير الملائمة (الغارقة): وهي التكاليف التي لا تتأثر بقرار معين ولا يمكن تجنبها بعدم اتخاذ هذا القرار، ويطلق على هذا النوع من التكاليف بالتكاليف الغارقة<sup>3</sup>. وتصنّف بدورها إلى:
- ✓ تكاليف لا يمكن تجنبها، وهي تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة بغض النظر عن قرار الاستمرار في نشاط معين أو إيقافه، فهي تبقى ثابتة بالإجمالي وضمن المدى الملائم بغض النظر عن القرار المتخذ؛
  - ✓ التكاليف الغارقة، وهي عبارة عن تكاليف تاريخية حصلت نتيجة لقرارات اتخذت في الماضي ولا يمكن التراجع عنها بأي حال من الأحوال. فهذا النوع من التكاليف سبق التضحية به ولا يمكنه التأثير بأي قرار مستقبلي.

### المبحث الثاني: عموميات حول حساب التكاليف

إنّ الاهتمام المتزايد للمؤسسة الاقتصادية بضبط التكاليف والضغط عليها لتخفيضها من أجل ضمان بقائها واستمرارها يتطلب منها حساب التكاليف باستمرار، ولا يمكن لها تحقيق ذلك إلا بوضع نظام محاسبة التكاليف يهدف إلى تحديد وقياس مختلف التكاليف وسعر التكلفة بحيث يعتمد على طرق تسمح بتتبع وحصر وتحليل جميع عناصر التكاليف بالمؤسسة، وبالتالي مساعدة الإدارة في تخطيط العمليات المستقبلية واتخاذ القرارات الإدارية والتسعير وقياس كفاءة الأداء إلى جانب تحقيق الرقابة على الإنفاق لتحقيق هدف تخفيض التكاليف الذي يعمل بدوره على تخفيض الأسعار ومن ثم القدرة على المنافسة.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى بيان مفهوم محاسبة التكاليف ووظائفها ومقوماتها، ثم بيان مختلف الطرق المستخدمة في حساب التكاليف سواء كانت كلية أو جزئية كلاسيكية أو حديثة، وذلك من خلال بيان مفهوميها والمبادئ التي تقوم عليها مع إظهار الجوانب الإيجابية وحدود استعمال كل طريقة.

<sup>1</sup> محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2003، ص 48

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص42

<sup>3</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 59

## المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

نتيجة لحاجة إدارة المؤسسة الاقتصادية -وبصفة مستمرة- إلى بيانات تحليلية ومعلومات داخلية عن سير العمل تتناول التكاليف والإنتاج والأرباح، ونظرا لعجز المحاسبة المالية عن إمدادها بهذه البيانات التحليلية والتفصيلية اللازمة ظهرت محاسبة التكاليف كتقنية تعمل على خدمة إدارة المؤسسات ومساعدتها في تخطيط العمليات المستقبلية وقياس كفاءة الأداء، وكأحد فروع علم المحاسبة التي أصبح لها أهداف واضحة كما أصبح لها من الأسس العلمية ما يميزها عن غيرها من بقية الفروع.

## أولا: تعريف محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، تكمن أهميتها في كونها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية التي تتسم بالدقة والملائمة والتوقيت المناسب من أجل مساعدة الإدارة في أي مؤسسة اقتصادية على القيام بوظائفها المختلفة والمتمثلة في التخطيط، الرقابة، رسم السياسات واتخاذ القرارات.

لقد تعددت التعاريف لمحاسبة التكاليف نذكر منها:

- 1- "محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي"<sup>1</sup>.
  - 2- "محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية"<sup>2</sup>.
  - 3- ويعرّف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها: "عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة"<sup>3</sup>.
  - 4- كما عرّفت محاسبة التكاليف بأنها: "نظام معلومات محاسبي داخلي ملائم ومتكّيف مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وبيئتها الخارجية، تسمح لمسيّري المؤسسة بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة وأسعار التكلفة واتخاذ مجموعة من قرارات التسيير"<sup>4</sup>.
  - 5- وهناك من يعرفها بأنها: "أداة إدارية تستخدم من أجل الإجابة على احتياجات المسيّرين من المعلومات الخارجية والداخلية بالأرقام، بهدف تحسين أداء المؤسسة وتهيئة المعلومات للمساعدة على اتخاذ القرارات، فمحاسبة التكاليف تسمح بالتأثير على سلوك الأفراد المكوّنين للمؤسسة"<sup>5</sup>.
- من خلال التعاريف السابقة، يمكن استخلاص النقاط التالية:

<sup>1</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 4

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 23

<sup>3</sup> صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، ج 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2002، ص 15

<sup>4</sup> LAZARY, La comptabilité analytique, Imprimerie Essalem, Cherraga, Algérie, 2001, P.22

<sup>5</sup> Alain.CHARLES Martinet et al, Lexique de gestion, 5<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, France, 2000, P.96

- محاسبة التكاليف علم تنظمه أسس نظرية وأساليب ومبادئ ونظم؛
- لهذا العلم موضوع محدّد وهو متابعة ومراقبة عناصر الإنفاق والتكاليف؛
- محاسبة التكاليف أداة لتحقيق غايات وأهداف محدّدة؛
- تؤدي محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف التي تؤدي إلى إنجاز هذه الأهداف على نحو أمثل؛
- تسمح بالإجابة وبشكل دقيق على التساؤلات التالية: متى؟ كيف؟ أين؟ تخلق المؤسسة القيمة<sup>1</sup>.

### ثانياً: أهمية محاسبة التكاليف

إنّ ظهور محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة يهدف إلى خدمة إدارة المؤسسات، بحيث تعمل محاسبة التكاليف على تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية في تسجيل وتحليل عناصر التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، والاستفادة من هذه البيانات في تحسين مستوى كفاءة التشغيل في المؤسسة<sup>2</sup>؛ فنظام التكاليف لا يعتبر هدفاً في حد ذاته ولكنه وسيلة لتحقيق أهداف الإدارة في مجالات التخطيط والتنفيذ والرقابة.

إنّ محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصرًا في مجال واحد، وإنما شملت كل المجالات والأنشطة، فطالما أنّ هناك نشاطاً فإنّ هناك تكلفةً وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها، لذلك فإنّ أهمية محاسبة التكاليف تظهر في الآتي<sup>3</sup>:

- تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية؛
- مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعرية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها؛
- تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لغرض إعداد الحسابات الختامية والميزانية؛
- توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة؛
- توفير المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل، وكذلك تقييم أداء المؤسسة؛
- توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.
- كما تتجلى أيضاً أهمية محاسبة التكاليف من خلال تحقيقها للمزايا التالية<sup>4</sup>:
- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة على التعرف على مدى

<sup>1</sup> LAZARY, Op. cit, P.22

<sup>2</sup> عدس نائل، الخلف نضال، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2013، ص 14

<sup>3</sup> كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية منهج علمي وعملي، دار الإثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 17

<sup>4</sup> فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص 18-19

- مساهمة كلٍّ منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات؛
- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة؛
  - تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات؛
  - الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

### ثالثاً: أهداف محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف بما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات على تحقيق الأهداف التالية:

- 1- **قياس التكاليف:** إنَّ قياس وتحديد التكاليف الفعلية وسعر التكلفة للوحدات المنتجة يساعد على<sup>1</sup>:
  - حساب تكلفة المنتجات المباعة، وتوفير الأساس السليم لتقييم وحدات الإنتاج التام ووحدات الإنتاج غير التام في نهاية الدورة المالية وذلك لغرض الإعداد الصحيح لنتائج الأعمال والكشوف المالية؛
  - تحديد سعر البيع للوحدة وبالتالي تحديد هامش الربح.
- كما أنَّ تحديد التكاليف يساعد على ضبط التكاليف - من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة- وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق عندها أعلى ربحية ممكنة، فضلاً على أنه يساعد على معرفة وتحليل سلوك التكاليف. لذلك يعتبر تحديد وحساب تكاليف مختلف المنتجات ومختلف وظائف المؤسسة من بين أهداف محاسبة التكاليف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال تحليل قدرات المؤسسة، مما يجعل منها أداة توفر للمسيرين معلومات داخلية لتحديد المسؤوليات حسب كل مركز أو هيكل في المؤسسة ومن ثم تقييم مردود كل نشاط وكل منتج وحتى كل منطقة جغرافية يتم فيها توزيع منتجات المؤسسة.
- 2- **الرقابة على التكاليف:** محاسبة التكاليف تمدّ الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم نشاط معيّن بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقاً للمعايير المحدّدة مسبقاً وإيجاد الانحرافات بينهما واقتراح الوسائل الكفيلة لتلافي مسببات تلك الانحرافات في فترات مقبلة، ولا شكَّ أنَّ هذه التقارير تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المصحّحة في الوقت المناسب<sup>2</sup>. وبالتالي فإنَّ عملية الرقابة على التكاليف تكون من خلال التأكيد من حسن سير العمل وفقاً للأهداف والبرامج المحدّدة مقدماً وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصحّحة.
- 3- **المساعدة في التسعير:** تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معيّن أو خدمة معيّن وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعى عند تسعير منتج معيّن تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معيّن من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالمؤسسة الاقتصادية من منافسة أو كسب أسواق جديدة وقد يكون السعر محدّداً من طرف الدولة وفي هذه الحالة فإنَّ مهمة الإدارة

<sup>1</sup> Elie COHEN, Dictionnaire de gestion, Casbah éditions, Alger, 1998, P.72

<sup>2</sup> مطاوع السعيد السيد مطاوع، التطور التاريخي لنظم محاسبة التكاليف-دراسة تحليلية، جامعة الأزهر، مصر، 2009، ص8

المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع المؤسسة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة<sup>1</sup>.

4- توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط: تهدف محاسبة التكاليف إلى إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الميزانيات التقديرية لتحقيق أهداف المؤسسة، ويتطلب ذلك التعرف على سلوك عناصر التكاليف اتجاه تقلبات حجم النشاط من إنتاج ومبيعات<sup>2</sup>.

5- المساهمة في عملية تقييم الأداء: في ظل انتشار اللامركزية والتي تتمثل في تفويض المؤسسة لبعض الأقسام بالصلاحيات والقرارات الإدارية الممنوحة لها، كان لابد من وجود نظام رقابي، وهذا أدى بدوره إلى تقسيم المؤسسة إلى عدة مراكز، فبعضها يمثل مراكز تكلفة والبعض مراكز ربحية وكذلك هناك مراكز استثمار، حيث يتم تقييم أداء هذه المراكز المختلفة بناءً على الصلاحيات الممنوحة لها، فمن بين هذه الصلاحيات نجد صلاحية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف والمصاريف الخاصة بكل مركز، ففي نهاية كل فترة مالية يتم تقييم أداء كل مركز في ضوء ما تم إنجازه، ومن ضمن العوامل التي تدخل في عملية تقييم التكاليف المنفقة في كل مركز ومدى الالتزام في ضبط هذه التكاليف<sup>3</sup>.

6- المساعدة في اتخاذ القرارات: تتعرض إدارة المؤسسة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية دقيقة لاتخاذ القرار المناسب، ومحاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها ثم اتخاذ القرارات اللازمة، ولا شك أن كفاءة تلك القرارات تعتمد إلى حد كبير على مدى الدقة في تجميع البيانات وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.

إن محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة أو تقارير عن الطاقة الضائعة غير المستغلة فتقوم الإدارة بدراسة هذه التقارير واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة، وقد تكون تقارير محاسبة التكاليف تبين أن منتج ما يحقق خسارة أو أن أسواقا ما ليست ذات جدوى مما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرار الذي يتلافى وقوع الخسارة أو التقليل منها<sup>4</sup>.

إلى وقت قريب كانت الأهداف الموكلة لمحاسبة التكاليف تنصب في دراسة التكاليف والنظر في كيفية التحكم فيها وبالتالي اتخاذ القرارات الهادفة لخدمة الأهداف المسطرة، إلا أنه مع التطور الهائل الذي شهدته نظريات التسيير الحديث وظهور طرق وأساليب جديدة، تغير الهدف من استعمالها لينتقل من مجرد دراسة

<sup>1</sup> عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص16

<sup>2</sup> المؤسسة العامة للتعليم الفني التدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص5

<sup>3</sup> محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2010، ص 20

<sup>4</sup> عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002، ص ص.17-18

لتدنية التكاليف إلى محاولة البحث عن الملاءمة (Pertinence) الممكنة بين التكاليف والمنافع التي تنشأ عنها<sup>1</sup>. كما أنه ونتيجة لظهور بيئة التصنيع الحديثة أصبح لمحااسبة التكاليف بعد إستراتيجي كما أشار إلى ذلك (Bromwich) أن "المعلومة المحاسبية لا بد أن تساعد المؤسسة على إجابة أفعال أو سلوكات المنافسة؛ أي التكيّف مع ما تملّيه المنافسة وتغيّر أذواق المستهلكين، باعتبار أنّ هذه الحاجة للمعلومات هي وليدة ضغوطات خارجية على المؤسسة"<sup>2</sup>. ويمكن ذكر من هذه الأبعاد ما يلي:

- اتخاذ القرارات الإستراتيجية، والتي تتمثل في إدارة محفظة المنتجات، تقسيم الأسواق، خلق، تعويض، تطوير، حذف أو إلغاء نشاط أو منتج، وكذلك اختيار الزبائن، الموردين، المنتجات بالإضافة إلى قرارات الاستثمار، التشغيل والتخريج (Externalisation)، فكل هذه القرارات تعتمد على ما يعرف بـ تكلفة/عائد (Coût/Valeur)، بمعنى مقارنة بين التكلفة والعائد<sup>3</sup>؛

- توفير المعلومات الضرورية التي تساعد المؤسسة على التكيّف مع بيئة التصنيع الحديثة من ناحية الآجال، دورة حياة المنتج، الجودة، السرعة، الابتكار؛ أو بمعنى آخر هو كل ما يدفع أو يجعل الزبون يفضل منتج أو خدمة المؤسسة على حساب المنافسين الآخرين<sup>4</sup>. إذن لم يعد الهدف من محااسبة التكاليف هو معالجة البيانات ومن ثم نقل أو إرسال معلومات حول التكاليف؛ بل تعدى هذا إلى الحصول على معلومات تقود مسيرتي المؤسسة إلى اتخاذ أفضل القرارات تحت ضوء الشروط الحالية.

- دعم اختيار كيفية تخصيص الموارد التي يمكن أن توجّه للمستقبل، هذا من جهة، ونمذجة المؤسسة بهدف التنبؤ والمحاكاة (Simulation) بغرض تقدير نموذج مفسّر لوجود التكاليف من جهة أخرى<sup>5</sup>؛

- مساعدة المسيرين على اختيار أفضل علاقة بين الموارد والأداء، بمعنى تحديد الارتباط أو العلاقة بين الأهداف التي نسعى إليها والموارد المرتبطة بها؛ أو بمعنى آخر معرفة لماذا تم إنفاق هذا المبلغ أو على أيّ أساس اقتصادي تمّ إنفاقه<sup>6</sup>.

من خلال هذه الأبعاد يمكن القول أنّ هناك توسّع في أهداف محااسبة التكاليف من وجهة نظر داخلية؛ بمعنى توفير معلومات تتعلّق بنشاط المؤسسة لا غير إلى وجهة نظر أكثر توسعا تأخذ بعين الاعتبار المحيط الخارجي للمؤسسة بالإضافة إلى المحيط الداخلي، وبالتالي أصبح ينظر لمحااسبة التكاليف من جانب استراتيجي، وهذا ما يسمى بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف وكذلك محااسبة التكاليف الإستراتيجية التي تركز على تقييم تكاليف المنافسين، الزبائن، الموردين، كما وضّح ذلك Bromwich\*.

<sup>1</sup> Christian ROULET, comptabilité analytique de gestion, T1, 3ème édition, Paris, 1996, PP.3-4

<sup>2</sup> Eric Cauvin et al, Les nouvelles approches de la gestion des organisations, édition ECONOMICA, Paris, France, 2000, PP.151-152

<sup>3</sup> Jean LOCHARD, Op cit. P.32

<sup>4</sup> Eric Cauvin et al, Op cit. P.150

<sup>5</sup> Ibid. PP.150-151

<sup>6</sup> Henri Bouquin, Comptabilité de gestion, édition ECONOMICA, Paris, France, 2001, P.423

تُعرف محااسبة التكاليف الإستراتيجية حسب (Bromwich) بأنها توفير وتحليل معلومات مالية عن أسواق منتجات المنظمة وتكاليف منافسيها وهيكل التكلفة، ومراقبة إستراتيجية المنظمة ومنافسيها في تلك الأسواق على مدار عدة سنوات.

محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، جامعة الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو 2005، ص ص.22-23

## المطلب الثاني: وظائف ومقومات محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف تسمح لها بتحقيق أهدافها، وحتى تتمكن من أداء هذه الوظائف بكفاءة أمام الإدارة فإنه لا بد من أن تقوم على عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها نظامها المحاسبي.

## أولاً: وظائف محاسبة التكاليف

لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف يقوم محاسب التكاليف بمجموعة من الوظائف نذكر أهمها<sup>1</sup>:

1- **الوظيفة التسجيلية:** وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة والخاصة بها وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة. فهي تتمثل في عملية إثبات فعلي أو حقيقي لكل ما ينفق من عناصر تكاليف ولكل الأحداث ذات الطابع التكاليفي المستخرجة من المستندات والوثائق وذلك حسب الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في عملية التسجيل سواء كان على أساس دمج محاسبة التكاليف في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف.

2- **الوظيفة التحليلية:** وتعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسيرها، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المؤسسة أو الإنتاج أو المبيعات. بمعنى أن محاسبة التكاليف تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف ربطه بمركز التكلفة المستفيد منه بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3- **الوظيفة التفسيرية:** وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.

بالإضافة إلى هذه الوظائف هناك وظائف أخرى مرتبطة بها تتمثل في<sup>2</sup>:

4- **الوظيفة الرقابية:** تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المتخصصة للحد من الانحرافات.

5- **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

6- **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي مما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 10

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 24-25



7- إعداد الموازنات التقديرية<sup>1</sup>: تعرّف الميزانية التقديرية بأنها الميزانية التي تحتوي معلومات مالية ومحاسبية يتوقع حدوثها مستقبلاً وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها، وتستخدم هذه الميزانيات كوسيلة إجرائية لتحقيق الأهداف وتستخدم أساساً للمقارنة والتقييم. بمعنى أنه يقوم محاسب التكاليف بإعداد الميزانيات التقديرية كي تقوم الإدارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

### ثانياً: مقومات نظام محاسبة التكاليف

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من النظم من مقومات أساسية متكامل وتتفاعل بهدف إنتاج معلومات تكاليفية مفيدة للإدارة في أغراضها المختلفة، وتتمثل هذه المقومات في العناصر التالية<sup>2</sup>:

1- وجود هيكل تنظيمي واضح: بحيث تحدد فيه اتجاهات انسياب السلطة والمسؤولية لجميع أفراد التنظيم في المؤسسة، نزولاً من الإدارة العليا حتى أصغر وحدة إنتاجية، وذلك من أجل تحديد اختصاصاتهم وأنشطتهم الوظيفية والإنتاجية بشكل واضح وسليم؛

2- توصيف واضح لمراكز النشاط(التكلفة): وهو المقوم الأساسي لأي نظام تكاليف، حيث يتم تقسيم الوحدة الإنتاجية إلى مراكز نشاط(أو مراكز تكلفة) بحيث يتميز كل مركز تكلفة تميزاً وظيفياً عن غيره من المراكز، ومركز التكلفة هو الوسيط المناسب لحصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة لوحدة المنتج النهائي في المؤسسة لأغراض الرقابة على التكاليف والمقارنة وتقييم الأداء، وفي ضوء التقسيم الوظيفي السالف الذكر يمكن إعداد دليل لمراكز التكلفة توضح فيه مسؤولية كل مركز عن إنفاق عناصر التكلفة المختلفة، وفقاً لإمكانية تبويبها إلى عناصر تكاليف يمكن رقابتها وأخرى لا يمكن رقابتها؛

3- توصيف واضح لوحدة التكلفة: باعتبارها وحدة المنتج النهائي فيها، وتأخذ شكل وحدة منتج أو مجموعة من المنتجات المتجانسة، سواء كانت سلعا أو خدمات، بحيث يعبر عنها في الغالب بالحجم أو الطول أو الوزن أو العدد؛

4- وضع دليل لعناصر التكاليف في المؤسسة: يقصد به إعطاء كل حساب أو كل بند رقماً خاصاً به، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، ومراكز التكلفة، ووحدات النشاط، وعناصر التكاليف، ويقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلاً واحداً تمثل أساس حركة نظام التكاليف وأدلة التكاليف حسب:

<sup>1</sup> عبد الناصر إبراهيم نور وعلبان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 18

<sup>2</sup> محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونماذج مقترحة للقياس - أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009، ص ص 21-22



- **دليل المراكز:** ويحدد الدليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقمياً مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المركز؛
  - **دليل الوحدات:** بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويماً رقمياً، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات؛
  - **دليل العناصر:** ويحدد هذا الدليل عناصر التكاليف من عمالة ومواد وخدمات مع التعبير عنها رقمياً. وهناك عدة طرق مستخدمة في عملية ترميز وترقيم الوحدات والعناصر مثل طريقة المجموعات والكتل الرقمية والأرقام العشرية حيث تستخدم في الغالب طريقة المجموعات في إعداد دليل الحسابات، في حين تستخدم الطرق الأخرى وخاصة طريقة الكتل الرقمية في إعداد دليل الوحدات والعناصر.
- 5- **تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة:** حيث أنّ تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأيّ نظام سليم للتكاليف، باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولا شك أنّ لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة دورة مستندية خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيداً لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات<sup>1</sup>.
- 6- **تحديد فترة التكاليف:** وهي الفترة التي يتم فيها تجميع النفقات وحساب تكلفة الإنتاج والوحدات المنتجة ويتم الاعتماد على هذه الفترة كأساس لحصر وتجميع بيانات التكاليف اللازمة لعملية إعداد وتجهيز حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بشكل دوري، وقد تكون هذه الفترة سنة أو نصف سنة أو شهر أو حتى فترات فرعية أسبوعية أو يومية مع ضرورة الموازنة بين عناصر معادلة الدقة والسرعة والتكلفة عند اختيار الفترة المناسبة لإعداد المعلومات التكاليفية ورفعها إلى مختلف المستويات الإدارية؛ وربما لا يكون هناك ما يدعو إلى الربط بين فترة التكاليف وبين السنة المالية للمؤسسة في ظل التأكيد على ضرورة اتساق هذه الفترة مع تطلعات الإدارة وحاجتها إلى المعلومات المقدمة في نهاية فترة التكاليف<sup>2</sup>؛
- 7- **تحديد أساس قياس التكلفة:** ويعني اعتماد أحد مبادئ التحميل الخاصة بعناصر التكاليف إما مبدأ التحميل الشامل أو مبدأ التحميل الجزئي وهو ما يعني اختيار طريقة من طرق حساب التكاليف المناسبة لظروف المؤسسة والتي يتحدد على أساسها تدفق عناصر التكلفة<sup>3</sup>.
- المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف**
- من أجل حساب مختلف تكاليف المؤسسة باستمرار، فإنها تعتمد على وضع نظام محاسبة التكاليف الذي من بين أهم أهدافه قياس وتحديد التكاليف الفعلية وسعر التكلفة للوحدات وذلك باستعمال عدّة طرق تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها.

<sup>1</sup> محمد هديب عمر، مرجع سبق ذكره، ص 22

<sup>2</sup> شادي صبحي أبو شنب، مرجع سبق ذكره، ص 40

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 41

## أولاً: طريقة التكاليف الكلية

ظهرت هذه الطريقة في الثلاثينيات بفرنسا، وسميت فيما بعد بطريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل أو كذلك طريقة مراكز التكاليف، حيث عرفت أنها "طريقة أساسية في محاسبة التكاليف تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها، فهذه الطريقة هو التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة المالية"<sup>1</sup>.

وقد كان لهذه الطريقة مجال واسع في التطبيق حيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً، وكذلك المراحل المختلفة التي يمر بها المنتج من تكلفة (الشراء، الإنتاج، التوزيع) بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة. تحقق هذه الطريقة العديد من المزايا بالنسبة للمؤسسة أهمها:

- تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به وبالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية، كما تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام والقيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا ما يسهل وضع سياسة سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج؛
- لكن السلبيات التي تسجلها تطغى على إيجابياتها حيث وجهت لها العديد من الانتقادات والتي من بينها:
- تعتبر طريقة جد مكلفة، سواء من الناحية البشرية (تكوين، تنفيذ) أو من ناحية الطرق (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع، تحاليل مختلفة)<sup>2</sup>؛
- تعتبر طريقة طويلة الحسابات، بحيث غالباً ما يريد مسيرو المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف<sup>3</sup>؛
- وجود عدة توزيعات وعلى كل مستويات أو مراحل سعر التكلفة تتضمن جزء من العشوائية، خاصة وأن الأعباء تحتوي على جزء ثابت، هذا الجزء الذي يزداد أهمية أكثر فأكثر مع التطور التكنولوجي وتعدد مسارات الإنتاج مقابل تراجع نسبة الأعباء المباشرة إلى حدود 10 % من تكلفة الإنتاج<sup>4</sup>؛
- عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تسعير المنتجات خاصة في الأجل القصير، وكذلك عدم جدواها في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة نظراً لثبات التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات من شهر إلى آخر دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط، وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة، لذلك ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

<sup>1</sup> Elie Cohen, Op. cit, P.87

<sup>2</sup> درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.198

<sup>3</sup> دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء 2، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص.57

<sup>4</sup> Toufik SAADA, Alain BURLAUD et Claude SIMON, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2008, P.17

## ثانياً: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

نتيجة للانتقادات الكثيرة الموجهة لطريقة التكاليف الكلية خاصة توزيع التكاليف غير المباشرة الذي يتضمن جزء من العشوائية والذي يؤدي إلى إعطاء تكاليف كلية خاطئة بسبب تعرض التكاليف الوحودية للتغير في غالب الأحيان نتيجة تغيرات مستوى النشاط، جاءت طريقة التحميل العقلاني لتتهدم بربط الأعباء الثابتة بحجم النشاط لتصحح بذلك التكاليف الكلية المتحصّل عليها بالطريقة السابقة وبالتالي تجاوز مساوئها، لذلك يمكن اعتبار هذه الطريقة تحسين لطريقة التكاليف الكلية.

تقوم هذه الطريقة على مبدأ تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتمّ تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة<sup>1</sup>. كما أنّها طريقة تهدف إلى إلغاء تأثير النشاط على التكاليف، حيث تحمل المنتجات بكلّ ما تحتويها من تكاليف متغيرة، ويضاف لها الجزء من التكاليف الثابتة التي تدخل في تكوينها وتساهم في تحقيقها<sup>2</sup>، أي الأخذ بعين الاعتبار الجزء المستغلّ من التكاليف الثابتة فقط وتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها منها. وبمعنى آخر تثبيت قيمة المصاريف الثابتة الوحودية المحمّلة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل العقلاني، الذي يحسب وفقاً للعلاقة التالية:

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

ويمكن إيجاز أهمّ ما يميّز طريقة التحميل العقلاني على النحو التالي<sup>3</sup>:

- 1- الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ومعالجة هذه الأخيرة بطريقة خاصة؛
  - 2- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛
  - 3- عزل أثر تغيرات مستوى النشاط على المصاريف الثابتة عند حساب التكلفة الوحودية للمنتجات.
- كما يمكن تلخيص أهمّ المزايا التي تحقّقها في الآتي<sup>4</sup>:
- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظلّ مستويات النشاط المختلفة ممّا يساعد على تحديد سعر البيع واستقراره؛
  - تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة؛
  - تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأنّ تطبيقها يتطلّب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصّل عليها<sup>5</sup>.
  - لكن رغم المزايا التي تسجّلها هذه الطريقة إلا أنّها لا تخلو من النقائص والتمثّلة فيما يلي:
  - صعوبة تقييم النشاط العادي، بحيث إذا حدّدت المؤسسة مستوى ضعيف منه فإنّ ذلك سيؤدّي إلى تحميل مبلغ جدّ مرتفع من الأعباء الثابتة في التكاليف ممّا يثقل عبئ هذه الأخيرة، وإذا استعملت هذه التكاليف

<sup>1</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص.59

<sup>2</sup> Patrick BOISSELIER, Contrôle de gestion, Librairie Vuibert, Paris, 1999, P.178

<sup>3</sup> Louis DUBRULLE, Didier JOURDAIN, Comptabilité analytique de gestion, 4<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, France, 2003, P.201-205

<sup>4</sup> صالح الرزق، عطا الله وراذ خليل، مبادئ محاسبة التكاليف- الإطار النظري والعملي، دار زهران للنشر، الأردن، 1997، ص.143

<sup>5</sup> Louis DUBRULLE, Didier JOURDAIN, Op. cit, P.22

كمعيار أساسي لإعداد سعر البيع ستجد المؤسسة نفسها أمام مشاكل جدّ صعبة في السوق، أما إذا كان مستوى النشاط العادي المحدد جدّ مرتفع فإنّ ذلك سيؤدّي إلى تحديد سعر بيع ضعيف ممّا يشكل أيضا صعوبات لأنّ هذا سيدفع بالمؤسسة إلى قبول طلبيات قد تكلفها مبالغ أكبر ممّا كانت تتوقعه<sup>1</sup>؛

- تعتبر طريقة بطيئة لأنها تتطلب اللجوء إلى حسابات جدّ معقّدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء، ممّا يؤدّي إلى بطئ عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أنّ عملية وضعها قد تستغرق وقتا طويلا وهذا ما لا يشجّع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف<sup>2</sup>؛

- عدم حلّ مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيّرة، خصوصا إذا تعلق الأمر بالأعباء شبه المتغيرة.

### ثالثا: طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة وتطوّرت في المؤسسات الأمريكية تحت اسم "Direct Costing" ثم انتقلت فيما بعد إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم "Marginal Costing" ثم إلى فرنسا، فالترجمة توحى إلى أنها تكاليف مباشرة أو هامشية إلا أنّ هذا لا يعكس معناها الحقيقي والمتمثّل في التكاليف المتغيرة، ممّا أدّى إلى خلق نوع من الخلط في المفاهيم لكن مؤخرا تم تغيير التسمية واستبدلت بـ "Variable Costing" ممّا أزال الغموض في التسمية<sup>3</sup>.

إنّ الهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حدّ ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي<sup>4</sup>. فهذه الطريقة تهتم بدراسة مستوى المردودية أكثر ممّا تهتمّ بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوّره مع أنّ الأول مرتبط بالثاني ومن غير الممكن أن نتكلّم على مردودية مع تهميش سعر التكلفة<sup>5</sup>.

ويمكن إيجاز الأسس التي تستند إليها هذه الطريقة في النقاط التالية<sup>6</sup>:

- 1- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية وتكاليف تسويقية وتكاليف إدارية؛
- 2- تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة؛
- 3- تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف المتغيرة فقط لتحديد تكلفة الإنتاج؛
- 4- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية (فترة) تحمل على حساب النتيجة، أي أنّ مبلغها تتحمّله الكميات المباعة وليس الكميات المنتجة؛
- 5- تقييم المخزون (الكميات المنتجة وغير المباعة) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص. 206.

<sup>2</sup> FERDJALLAH Mohamed, Op. cit, P.91

<sup>3</sup> KHOUATRA Djamel et LEXTRAIT Thierry, Comptabilité de gestion, Edition Ellipses, 1996, P.75

<sup>4</sup> دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 135 - 136

<sup>5</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 70

<sup>6</sup> مؤيد محمل الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص. 132.

<sup>7</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 70

- تعدّ طريقة التكاليف المتغيرة واحدة من أهم الأدوات التسييرية التي تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الربح وتسعير المنتجات وتحديد ربحيتها، فهي تعتبر طريقة ملائمة لتقنيات مراقبة التسيير واستخدامها في التحليل الاقتصادي للمؤسسة، إذ تحقّق لها الإيجابيات التالية<sup>1</sup>:
- تسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث يمكن تتبّع تطوّر التكاليف المتغيرة المرتبطة بقرارات التسيير العادي من خلال مراقبتها بمعايير محدّدة مسبقا والعمل على الضغط عليها، وتوضيح العلاقة بين حجم نشاط المؤسسة والتكاليف المتعلقة به؛
  - تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة،...) بفضل استبعاد وتجنّب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى<sup>2</sup>؛
  - من خلال الهوامش يمكن للمؤسسة تقييم مردودية كلّ منتج بصفة مستقلة عن هيكل المؤسسة، ممّا يميّزها عن المردودية الإجمالية للمؤسسة، كما تسمح بتحديد عتبة المردودية ومختلف مؤشرات التسيير؛
  - تسمح بإزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل كما تسهّل عملية حساب التكاليف، وذلك باختصار مراحل حسابها.
- وبالرغم من ذلك فقد وجهت لها عدّة انتقادات تعبّر عن السلبيات التي تضمّنتها والتي من بينها ما يلي:
- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير طويلة الأجل كون تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبّر حقيقة عن كلّ التكاليف وذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنّها ساهمت في تكوين تلك المنتجات ممّا قد يضرّ بالمؤسسة، فالتكاليف المتغيرة لا تمثّل أساس لتحديد أسعار؛
  - عندما ينخفض حجم التكاليف المتغيرة يكون هناك خطر إهمال متابعة التكاليف الثابتة التي يمكن أن تمثّل جزء لا يستهان به في هيكل التكاليف<sup>3</sup>؛
  - إنّ عملية التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ليست دائما سهلة نتيجة تداخلها، فهناك عناصر شبه متغيرة أو شبه ثابتة.

#### رابعاً: طريقة التكاليف المعيارية

- التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة، والمصاريف غير المباشرة، إذ أنّها لا تهتم بمصاريف التوزيع<sup>4</sup>. وعرفت بأنّها التكاليف المحدّدة مقدّما على أساس علمي في ظروف معيّنة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية<sup>5</sup>.
- إنّ أهمّ ما تتميّر به التكاليف المعيارية ما يلي<sup>6</sup>:
- المعرفة الآنية للتكاليف؛

<sup>1</sup> دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص.138

<sup>2</sup> Louis DUBRULLE, Didier JOURDAIN, Op.cit, P.175

<sup>3</sup> FERDJALLAH Mohamed, Op.cit, P.81

<sup>4</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص.80

<sup>5</sup> بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص.227

<sup>6</sup> درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.235

- إمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية بهدف إجراء التعديلات اللازمة.
- ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تهدف إلى متابعة كل عنصر من عناصر التكاليف من خلال مراقبتها لتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة المسؤول عنها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، هذه الأسس تكمن في:
- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكوّنة والمناسبة له؛
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالفعلية وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛
- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطوّر التقنيات ومعايير الجودة.
- إنّ تحديد التكاليف المعيارية لا يمثّل هدفاً في حدّ ذاته وإنما الهدف يكمن في إجراء المقارنة مع التكاليف الحقيقية قصد تحديد الانحرافات<sup>1</sup>. ولا يمكن القيام بعملية حساب الانحرافات بشكل مفصّل إلاّ إذا تمّ حساب التكاليف المعيارية بنفس طريقة حساب التكاليف الحقيقية أي يجب أن تكون القواعد التي تحدّد بها التكاليف الحقيقية والمعيارية متشابهة.
- لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في الميدان فيما يخص مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها، إذ تحقّق لها عدة مزايا نذكر منها ما يلي<sup>2</sup>:
- إمكانية تقديم التكاليف لأيّ حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الميزانيات التقديرية؛
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجّلة وبالتالي مساعدتها في اتخاذ القرارات المناسبة؛
- تمثّل أساساً لتحديد أسعار البيع<sup>3</sup>؛
- تحقيق الرقابة على التكاليف من خلال تحديد وتحليل الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والمعيارية، ومن ثم العمل على تخفيضها عن طريق محاولة تقريب التكلفة الفعلية إلى التكلفة المعيارية؛
- لكن رغم المزايا التي تحقّقها للمؤسسة فإنّها لا تخلو من بعض النقائص نتيجة سوء تطبيقها خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة في إعداد معايير التكاليف التي تعتمد عليها، من هذه العيوب نذكر:
- ينبغي أن تكون المعايير المحدد مسبقاً دقيقة كي يمكن تطبيق هذه الطريقة، لأنّ الاعتماد على معايير غير دقيقة يؤدي إلى الحصول على معلومات مضلّلة وبالتالي اتخاذ قرارات غير صائبة<sup>4</sup>؛

<sup>1</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره ، ص.90

<sup>2</sup> Gérard MELYON, Comptabilité analytique, DUREAL, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2001, P.207

<sup>3</sup> علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص.101-102

<sup>4</sup> هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000،

- إن مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقة لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة، مما يؤدي إلى زيادة التكاليف؛

- قد تكون المعايير الموضوعة في مستوى كبير من المثالية مما يجعل النتائج صعبة التحقيق في الواقع.

### خامساً: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الحديثة لحساب ومراقبة التكاليف والتي نشأت كبديل لمختلف الطرق التقليدية، وقد ظهرت خلال الثمانينيات بفضل أعمال المجمع الدولي للصناعات المتقدمة (CAM-I\*) وهذا من طرف الباحثين الأمريكيين Robert Kaplan و Robin Cooper وذلك انطلاقاً من الهدف الأساسي الذي خصت به طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وهو: "أفضل معرفة لسعر تكلفة المنتجات" وهذا في إحدى المقالات الخاصة تحت عنوان "قيسوا جيداً أسعار تكلفتكم"<sup>1</sup>.

يُصطلح على طريقة التكلفة على أساس الأنشطة باختصار (\*\*ABC)، وتعرف على أنها "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا، حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً ثم يتم تحميل تكاليف هذه الأخيرة على المنتجات أو الخدمات وذلك حسب الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات"<sup>2</sup>.

إنّ نظام الـ ABC يقوم على مجموعة من المبادئ يتقدّمها حسب الأهمية مبدأين هما<sup>3</sup>:

- إنّ الأنشطة تستهلك الموارد وأنّ اقتناء الموارد يسبّب حدوث تكاليف؛

- إنّ المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.

ولقد حدد Cooper و Kaplan أهم العناصر التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس الأنشطة والتي

تمثلت في العناصر التالية<sup>4</sup>:

1- **الموارد:** تعرف الموارد بكونها: "عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات"<sup>5</sup>، فالموارد إذن تمثل العناصر الاقتصادية الموجهة لتنفيذ وأداء الأنشطة حيث باستهلاكها تحدث هناك تكلفة فهي مصدر التكلفة، وبمعنى آخر فالموارد هي كل الوسائل المتمثلة أساساً في الأفراد، التجهيزات، المعدات، المواد، المعلومات، التكنولوجيا والخدمات التي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد مخرجات هذا النشاط.

\* CAM-I: Computer Aided Manufacturing-International, récemment renommé: Consortium for Advanced Management-International.

<sup>1</sup> R. Kaplan et R. Cooper, Mesurez mieux vos prix de revient, The Harvard Business Review, N°62, Automne, 1991

\*\* ABC : Activity Based Costing.

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يونيو 2007، ص 680.

<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 185.

<sup>4</sup> سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يناير 2007، ص ص 220-224

<sup>5</sup> محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 273



- 2- **الأنشطة:** تعتبر الأنشطة بؤرة التركيز في نظام الـ ABC ، حيث يعرف النشاط على أنه: "سلسلة من المهام الأساسية المستقرة نسبيا والمتكررة تساهم في إتمام هدف مشترك محدد بوضوح"<sup>1</sup>. كما يعرف بأنه: "عمل أو مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتا معينا، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد التي تمثل المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المؤسسة"<sup>2</sup>.
- تقدم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة عدة مزايا نذكر منها ما يلي:
- تسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة، من خلال اعتمادها في تتبع الأعباء على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وبفضل ذلك يتم تحميل بعض عناصر الأعباء بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية؛
  - تسمح عملية ترتيب الأنشطة من خلال طريقة الـ ABC إلى إظهار تلك التي تتمتع بأهمية كبيرة في هيكله تكاليف المؤسسة من تلك التي تقل أهميتها. وبالتالي فإن خريطة الأنشطة ستسمح للمسيرين بتركيز اهتمامهم على الأنشطة المولدة للقيمة خاصة تلك التي تضيف حقيقة قيمة للمنتوج والتي يكون الزبون مستعد لدفعها الشيء الذي يسمح للمؤسسة بتحقيق أرباح تؤهلها لمواجهة المنافسة على المدى البعيد، والأنشطة غير المولدة للقيمة حيث أن حذفها سيسمح بتخفيض تكاليف المؤسسة دون تقليص قيمة المنتوج المعروف للزبون<sup>3</sup>؛
  - مفهوم النشاط يتلاءم مع الجودة الشاملة والتي تحدد هدفين رئيسيين، القيام بالمهام بصفة صحيحة من أول مرة، وتقديم مسار للتحسين الدائم، وبهذا يسهل التسيير بالنشاطات بصفة كبيرة في تقييم تكاليف الـ ABC وتكاليف الحصول على الجودة<sup>4</sup>.
  - تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف مع اتجاه واقعي للاستهلاك، إذ يتعلق الأمر بتعريف مصطلح تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة والمنتجات في المؤسسة وذلك بالطريقة الأقرب من الواقع<sup>5</sup>. وبالتالي يمكن القول أن قوة الـ ABC تتمثل في السماح بالقيام بأحسن تشخيص للمسببات الأصلية للتكاليف والأداء داخل المؤسسة وبالاستعمال الأحسن للموارد المتاحة فهي تهتم بالثنائية (تكلفة - قيمة).
  - لكن رغم المزايا التي يحققها تطبيق هذه الطريقة إلا أنه وجهت لها عدة انتقادات منها ما يلي:
  - العيب الرئيسي لطريقة الـ ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقها الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام<sup>6</sup>؛

<sup>1</sup> Yves DUPUY et Denis TRAVAILLÉ, Les bases de la comptabilité analytique de gestion, édition ECONOMICA, Paris, France, 2003, P.178

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 25

<sup>3</sup> Octave jokung NGUÉNA et autres, Introduction au management de la valeur, édition DUNOD, 2001, P. 115

<sup>4</sup> Bescos pierre- LAURENT et Mendoza CARLA, Le management de la performance, édition comptable Malesherbes, Paris, 1996, P.36

<sup>5</sup> Emmanuelle Cargnello CHARLES et autres, Comptabilité de gestion, Presses Universitaires de Grenoble, France, 2000, P.38

<sup>6</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.187.



- عند التعمق في مضمون الأنشطة ومسببات التكاليف، يتبين أن الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الـ ABC مشابه إن لم يكن نفس الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الأقسام المتجانسة، وبالتالي لا يمكن اعتبار هذه الطريقة جديدة كما يروج لها من طرف مؤلفيها<sup>1</sup>؛
  - مشكل تقييم الوقت والجهد الضروريين لاستجواب الأفراد والحصول على المعطيات<sup>2</sup>؛
  - للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير صحيحة<sup>3</sup>؛
  - صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة، حيث أنه ليس من السهل تحديد أفضل مسبب تكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها<sup>4</sup>؛
  - استعمال طريقة الـ ABC لا تقضي على مشكلة التحميل العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة<sup>5</sup>.
- من خلال كل ما سبق ذكره عن الطرق المختلفة لحساب التكاليف، يمكن القول أنه لا يمكن تفضيل طريقة عن طريقة أخرى بل ينصح فقط باستعمال إحداها بدلا من الأخرى وذلك لأسباب قد ترجع إلى طبيعة نشاط المؤسسة أو إلى حجمها... وكما يقول "H.BOUQUIN": لا توجد طريقة ممتازة خالية من العيوب<sup>6</sup>.

### المبحث الثالث: أساسيات حول تخفيض التكاليف

يعدّ موضوع تخفيض التكاليف من الموضوعات الحيوية، إذ اكتسبت مفاهيم تخفيض التكاليف الأهمية كونها إحدى الموضوعات التي تثير انتباه الإدارة العليا وتعدّ إحدى الجوانب الإستراتيجية في اتخاذ القرارات، فعملية تخفيض التكاليف من أهم العمليات التي تجريها المؤسسات وذلك لتأثيرها على أرباحها وإمكانية استمرارها أو حتى فشلها، إذ أنّ مفاهيم تخفيض التكاليف تعدّ أفكارا أساسية تطبق من أجل تخفيض مستمر في تكاليف الوحدة الواحدة من المنتجات المصنعة أو الخدمات بدون التأثير على الاستعمالات النوعية لها، بحيث يجب أن تكون عملية التخفيض ضمن منظومة متكاملة من الإجراءات والسياسات الخاصة بالمؤسسة، بحيث لا ينظر إلى تخفيض التكاليف بطريقة منفصلة بل يجب النظر إلى تخفيض التكاليف من منظور إيجابي وحكيم، وإشراك جميع أصحاب العلاقة وجميع من هم في موقع المسؤولية بالمؤسسة، الشيء الذي جعل من تلك المفاهيم أهدافا إستراتيجية أكدت أهميتها من خلال تقليل التكلفة لغرض زيادة قدرة المؤسسة على المنافسة وتعزيز مكانتها في السوق.

<sup>1</sup> H. BOUQUIN, un aspect oublié de la méthode des sections : Les enjeux d'une normalisation de la comptabilité de gestion, Revue Française de comptabilité, N°271, Octobre 1995, P. 71

<sup>2</sup> Dayole David, La maîtrise des coûts une approche globale, édition d'organisation, Paris, 1996, P.114

<sup>3</sup> Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, édition ECONOMICA, 5<sup>ème</sup> édition, Paris, 2007, P.134

<sup>4</sup> زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص.408

<sup>5</sup> أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص.213

<sup>6</sup> H.BOUQUIN, Un aspect oublié de la méthode des sections, Op.cit, P.68

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى ماهية تخفيض التكاليف والعوامل المؤثرة فيها، ثم بيان مجالات تخفيض التكاليف وإجراءات تشخيصها.

### المطلب الأول: ماهية تخفيض التكاليف

إنّ اتجاه المؤسسات نحو تخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا مع المحافظة على المستويات المطلوبة من الجودة يُعدّ من الأهداف الإستراتيجية الأساسية التي يتعيّن عليها أن تضعها في المقام الأول من اهتماماتها المستقبلية وأن تخطط لها جيداً سواء في الأجل القصير أو الطويل، حيث ينبغي أن يأخذ هذا الاتجاه شكلاً متحركاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة بل أنه يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر للتكلفة مع مرور الوقت.

### أولاً: مفهوم تخفيض التكاليف

**1- تعريف تخفيض التكاليف:** إنّ تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها، وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة<sup>1</sup>. فهو إذن عبارة عن خطة إيجابية موضوعة لتحسين الكفاءة عن طريق استبعاد الضياع أو الإسراف في الإنتاج وزيادة الكفاءة في جميع المجالات باستخدام وسائل متطورة لتقليل هذا الإسراف.

ولقد عرّف تخفيض التكاليف على أنه: "الانتقال من مستوى التكلفة الحالي إلى مستوى أقل منه، حيث يتطلب ذلك اتخاذ الإجراءات التي تؤدي إلى تغيير ظروف التشغيل حتى تتمكن المؤسسة من إنتاج نفس المنتج بتكاليف أقل"<sup>2</sup>. وعرّف على أنه: "الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (المدخلات)، أو الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات"<sup>3</sup>. كما عرّف على أنه: "تحقيق التخفيض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي تزاولها المؤسسة أو تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمات المقدمة بدون التأثير على ملاءمتها للاستخدام المطلوب"<sup>4</sup>. وفي نفس السياق عرّف تخفيض التكاليف أيضاً على أنه: "تحقيق تخفيض حقيقي ودائم في تكلفة نشاط المؤسسة أو تكلفة الوحدة المنتجة فيها بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه، ويتضمن ذلك تحقيق وفورات حقيقية في تكلفة أداء نواحي النشاط المختلفة في المؤسسة سواء في الإنتاج أو التسوق أو الإدارة بناءً على دراسات علمية وواقعية لطرق ووسائل أداء هذه الأنشطة لمحاولة

<sup>1</sup> نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية- العلوم الإدارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد3، سبتمبر 1997، ص.187

<sup>2</sup> منير محمود سالم، محاسبة التكاليف: المبادئ العلمية والعملية، دار النهضة العربية، د ط، القاهرة، 2000، ص 12

<sup>3</sup> فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، العدد 19، الرياض، 1998، ص.29

<sup>4</sup> عدنان هاشم السامرائي، محاسبة التكاليف-المبادئ الأساسية، الجامعة المفتوحة، الجزء الأول، طرابلس، 1998، ص.242

تحديد المجالات التي يمكن بإتباع وسائل مناسبة تحقيق تخفيض في تكلفة أداؤها<sup>1</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أنّ تخفيض التكاليف هو تقليل النفقات بما يحقق وفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق أو حتى التوقف عن حدوث الخسائر، شريطة أن يكون هذا التقليل ضمن مستوى معيّن ومحدّد كما ونوعا وفي حدود مستوى جودة ومواصفات معيّنة لا يتم الخروج عنها، فالوصول إلى مستوى معيّن من التكاليف لا يعني تحقيق تخفيض التكلفة، بل يجب البحث باستمرار عن الطرق التي تؤدي إلى تخفيض التكلفة إلى أقل حدّ ممكن، والحفاظ على جودة المنتجات وتسليمها في الوقت المناسب للزبائن. فتخفيض التكاليف إذن هو عبارة عن البحث الدائم والمستمر عن الطرق والأساليب التي تساعد في تخفيض التكلفة في ضوء كل من الإمكانيات الداخلية للمؤسسة، ودراسة البيئة الخارجية والمنافسين بما يمكنها من تقديم منتجات بأعلى جودة ممكنة وفي الوقت المناسب وبأقل التكاليف، بما يحقق رغبات الزبائن ويعمل على زيادة حصتها السوقية وتدعيم مركزها التنافسي.

كما يمكن القول أنّ مقياس النجاح في تخفيض التكاليف هو مقدار تخفيض تكلفة الوحدة عن طريق رفع الكفاءة الإنتاجية أي زيادة عدد الوحدات المنتجة باستخدام نفس الموارد أو إنتاج نفس العدد والنوع باستخدام موارد أقل حجما أو تكلفة أو الاثنين معا. كما أنّ تخفيض التكلفة الحقيقي والدائم لا يتأتّى عن طريق اتخاذ قرارات حكيمية أو عشوائية بتخفيض مستوى الإنفاق بنسبة مئوية دون سابق دراسة لإمكانيات تحقيق هذا التخفيض من جهة، ولمدى تأثير ذلك على تكلفة وكفاءة أداء النشاط من جهة أخرى. لذلك فإنّ تخفيض التكاليف هو محاولة السعي والبحث الدائم من قبل كافة أفراد المؤسسة عن مواطن الإسراف والضياع في الإنفاق بشكل عام، وأنه ليس قضية أو مشكلة الإدارة العليا فقط، بل هي قضية ومشكلة المؤسسة ككل بكافة مستوياتها الإدارية وموظفيها، كما أنها ليست بالمهمة السهلة وإنما هي عمل يستدعي استغلال كافة المواد المتاحة البشرية والمادية والتنظيمية، بالإضافة إلى ذلك فإن تخفيض التكاليف ليس هدفا في حد ذاته وإنما الهدف هو زيادة الربحية، لذلك ينبغي أن يرتبط تخفيض التكاليف بتحقيق مستوى أفضل من الربحية أو على الأقل الحفاظ على المستوى الحالي لها.

## 2- التمييز بين تخفيض التكاليف والرقابة عليها: من أجل الوصول إلى الفهم الواضح لتخفيض التكاليف

لابد من التمييز بين هذا المفهوم ومفهوم الرقابة على التكاليف نظرا للعلاقة القوية الموجودة بين المفهومين. تعرّف الرقابة على التكاليف على أنها: "مجموعة الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة اقتصادية معيّنة للتأكد من توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط طبقا للمعايير الموضوعة لهذا الغرض"<sup>2</sup>. وعرفت على أنها "الاستخدام للوسائل الإدارية الذي يهدف إلى المحافظة على مستوى التكلفة المطلوب لإنجاز نشاط محدد سواء كان هذا النشاط إنتاجي، خدمي أو تجاري ضمن الحدود المخططة لغرض

<sup>1</sup> إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة: طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 9، مايو 1996، ص 37

<sup>2</sup> عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف-القسم الثاني، الدار الجامعية، دط، الإسكندرية، 2001، ص 51.

تحديد ومعالجة أيّ مسببات للزيادة في التكاليف".<sup>1</sup> كما عرّفت أيضا بأنها "عملية تتطلب القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط يهدف إلى الوصول بالتكاليف إلى المستوى المعياري الذي تم وضعه تحت ظروف محددة، لذلك فإنّ إحكام الرقابة على التكاليف يؤدي إلى تخفيض التكاليف إذا ما ارتكزت على أساليب التحليل الكمي وبحوث العمليات وأساليب الهندسة الإدارية، وضبط الإنتاج وكذلك أساليب التحليل السلوكي مثل تنمية الحوافز وتنشيط البحوث وتنمية روح الابتكار، وتقديم الاختراعات الخاصة بتسهيل الإنتاج ومحاربة الضياع. فالمعيار الذي تم وضعه يعتبر هدف تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تحقيقه، ومقياسا لرقابة عناصر التكاليف"<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأنه يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد واليد العاملة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج، وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة، وتتحقق هذه الرقابة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بالمقاييس المعدة سلفا مما يستوجب إخضاع التكاليف للقياس العلمي والسلوك المخطط تمهيدا لعملية المراقبة وتدقيق التكاليف، لأنّ دقة القياس ترفع من فعالية الرقابة.

إنّ فرض الرقابة الفعالة على التكلفة سيكون لها دورا كبيرا في تخفيض التكاليف عن طريق المقارنة المستمرة بين الأداء الفعلي والمعيار، وتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها واتخاذ القرارات الكفيلة بالحدّ من حدوث هذه الانحرافات، لذلك فالرقابة على التكاليف هي محاولة لجعل الواقع مطابق للمعايير الموضوعية أما تخفيض التكاليف فيتحدّى المعايير<sup>3</sup>.

من خلال عرضنا لمفهوم تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف يمكن أن نستنتج ما يلي:

- تخفيض التكاليف يعني أداء نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية، بينما الرقابة على التكاليف تعني الحفاظ على التكلفة في نطاق الحدود المخططة لها سابقا؛
- الرقابة على التكاليف تركّز على مرحلة الإنتاج بينما تخفيض التكاليف يشمل كل المستويات بما فيها مرحلة تصميم المنتج؛
- الرقابة على التكاليف تنظر إلى المعيار على أنه هدف بينما تخفيض التكاليف ينظر إليه بأنه هدف يمكن إدخال تعديلات عليه بما تقتضيه ضرورة الحركة الاقتصادية المستمرة والظروف البيئية المحيطة بالنشاط<sup>4</sup>. معنى ذلك أنّ الرقابة على التكاليف تتخذ التكاليف المعيارية كمرجع والتي تأخذ بعين الاعتبار خاصة البيئة الداخلية للمؤسسة، بينما تخفيض التكاليف يتخذ إستراتيجية المؤسسة كمرجع والتي تبني على أساس تحسين وإبقاء مكانتها في ظل بيئة خارجية متغيرة باستمرار.

<sup>1</sup> عدنان هاشم السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص. 243.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 62.

<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2008، ص 355.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص 30.

من خلال ما سبق يتضح أنّ الرقابة على التكاليف ليست مشكلة مستقلة عن تخفيض التكاليف بل هما عمليتان متكاملتان، حيث يجب النظر إلى عملية الرقابة على التكلفة من خلال المنظور الواسع لها والذي يشمل احتواء التكلفة وتجنبها والعمل على تخفيضها بشكل مستمر وليس مجرد المحافظة عليها عند الحدود المسموحة والمحددة لها وفقاً للمعايير الموضوعية مسبقاً، ووفقاً لذلك لا بد من تكامل أساليب الرقابة مع أساليب تخفيض التكاليف لتحقيق التخفيض المنشود في التكلفة، فمتى تم التوصل إلى تخفيض معيّن في التكلفة فإنه ينبغي أخذ ذلك بعين الاعتبار عند إعادة النظر في المعايير التي تكون واقعية وعدم التوقف عند استمرار التخفيض عند الحدود التي تضعها المعايير المحددة مسبقاً وفقاً للظروف الداخلية للمؤسسة طالما هنالك فرصاً لإجراء هذا التخفيض.

كما يتضح أيضاً أنّ الهدف النهائي لكل من تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المؤسسة واستغلال عناصر التكاليف استغلالاً أمثلاً، ومنع وقوع الهدر والتبذير وتحسين الأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية، بالإضافة إلى أنّ تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث باستمرار عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة. لذلك يمكن القول بأنّه لا يمكن تخفيض التكاليف بدون وجود عملية رقابية.

**3- أهمية تخفيض التكاليف:** تكمن أهمية تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية في زيادة أرباحها باعتبار أنّ هامش الربح يعدّ من المؤشرات التي تساهم في استمرارية ونمو المؤسسات الاقتصادية، حيث تعدّ الربحية الهدف الأساسي للمؤسسات الصناعية والتي تتحقق بإحدى الطرق التالية: زيادة المبيعات، زيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف. ويمكن اعتبار تخفيض التكاليف ذو أهمية كبيرة في تحقيق ربحية أكبر بالنسبة للمؤسسة، خاصة في ظل وجود صعوبات تواجهها زيادة المبيعات مثل وجود عدة منافسين، محدودية السوق والتكاليف التي تتبع تحقيق ذلك، وإذا اتجهنا إلى زيادة الإنتاجية فتواجهنا ضرورة توفر المؤسسة على قدرات إنتاجية التي يتم من خلالها إنشاء خطوط إنتاجية جديدة وذلك يلزم توفير استثمارات مالية جديدة، لذلك تصبح عملية تخفيض التكاليف من العمليات التي يمكن تطبيقها داخل المؤسسة دون وجود الصعوبات السابقة. ففي كثير من الأحيان تعتبر عملية تخفيض التكاليف من أهم الأساليب التي تختارها المؤسسة لزيادة ربحيتها وذلك لكونها طريقة سلمية وبسيطة تعتمد على جدية المؤسسة وعملها الدائم والمستمر دون أن تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق على عكس العناصر الأخرى التي يمكن أن ترفع من ربحية المؤسسة كزيادة أسعار المنتجات، تحسين نوعيتها والتي تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق والطاقة الإنتاجية.

إنّ تخفيض التكاليف تعتبر من الأمور المهمة التي تعمل المؤسسة على تجسيدها، ويمكن إبراز أهميتها في كونها تحقق الأغراض التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> عدنان هاشم السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 247

- الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للمؤسسة الاقتصادية وبالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة؛
- حتّ الإدارة المختلفة (العليا، الوسطى والتنفيذية) على تقييم أساليب ومعايير العمل المعتمدة من قبلها بالشكل الذي يخدم عملية التطوير المستمر والمطلوبة بالشكل الذي يؤدي بالنتيجة لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- المساهمة في تحقيق الرقابة على المؤسسة والوصول إلى المستوى الذي يعزز مركزها التنافسي؛
- إيجاد أفضل السبل للاستثمار الأمثل للطاقات الإنتاجية المتاحة للمؤسسة؛
- نتيجة لارتباط عملية تخفيض التكلفة بالجانب المالي، فإنها تمثل البرنامج الرئيسي في تطوير كفاءة الأداء لمنظمات الأعمال، فهي تساعد على توفير الأموال اللازمة التي يمكن أن تستخدمها المؤسسة في الظروف الطارئة في تسديد الالتزامات المالية المترتبة عليها<sup>1</sup>.
- كما أنّ التحكم الجيد والسيطرة على التكاليف وإبقائها في أدنى مستوى يعكس فعالية المؤسسة في استعمال مواردها ويسمح لها بتحقيق العديد من المزايا أهمّها<sup>2</sup>:
  - إفراز سيولة أعلى من المنافسين؛
  - النمو بمعدّل أسرع؛
  - المقاومة أكثر في حالة الانكماش؛
  - التمكن من المحافظة على أسبقية التكاليف.
- تحقيق رضا الزبائن من خلال تقديم المنتج بالجودة والموصفات المميزة وبأقل سعر ممكن مقارنة بأسعار المنافسين<sup>3</sup>.

#### ثانياً: عناصر، مبادئ وأبعاد تخفيض التكاليف

- 1- **عناصر تخفيض التكاليف:** تتعدد العناصر التي يمكن إخضاعها لعملية التخفيض في التكاليف فهي ليست محددة فأيّ عنصر أو جزء أو قسم من أقسام المؤسسة أو مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية قد تعتبر عنصراً من عناصر التخفيض إذا ما تعرّضت إلى الارتفاع في التكاليف، ويمكن تحديدها انطلاقاً من العوامل التالية<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد 4، العدد 4، أبريل 2010، ص 134

<sup>2</sup> مزهودة عبد المالك، مساهمة لإعداد مقاربة تسييرية مبنية على الفارق الاستراتيجي (دراسة حالة قطاع الطحن بالجزائر)، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007، ص 77

<sup>3</sup> عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم ربحية المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة بسوهاج، القاهرة، العدد 2، ديسمبر 2003، ص 127

<sup>4</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل خفيض التكاليف: كيف يمكن خفض تكاليف في كافة مجالات نشاط مؤسستك بتطبيق الأساليب العلمية التي ثبت نجاحها، ش م م ناصر وغطاس وشركائهم، الإصدار 3، نيكوزيا، قبرص، 2000، ص 4

- الكمية (قياس وحدة التكلفة): مثل عدد ساعات، أيام، أسابيع،... العمل بالنسبة للعاملين والآلات، وعدد الوحدات، الوزن، الحجم، الطول، المسافة بالنسبة للمواد، قطع الغيار، المنتجات، استهلاك الكهرباء والوقود ومختلف الخدمات الأخرى.
- السعر (سعر وحدة التكلفة): وتتمثل في قيمة تكلفة الوحدة المشتراة من المادة أو الخدمة مثل سعر ساعة العمل، سعر التذكرة، سعر الطن، نسبة الفائدة... إلخ.
- الاستخدام (اقتصاديات وإدارة التشغيل): هذا العامل غالبا ما ينسى في تحليل التكاليف وهو يشكل مصدرا رئيسيا لتخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية والاستفادة من الموارد المتاحة. ويبرز تحت هذا العامل بشكل خاص:

✓ الوقت الضائع من العاملين أو الآلات؛

✓ المساحة غير المستعملة من المصانع، المكاتب، المخازن والمستودعات؛

✓ التلف في المواد والمخزون عموما.

ومن خلال ذلك فإنه لتخفيض التكاليف بشكل مستمر يجب الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

✓ تخفيض الوقت والجهد المطلوب لتنفيذ العمل؛

✓ استبعاد الأنشطة غير الضرورية؛

✓ اختيار الأنشطة التي تكون منخفضة التكلفة؛

✓ إعادة توزيع الموارد غير المستعملة؛

✓ تقسيم الأنشطة في أي وقت ممكن.

انطلاقا من العوامل الرئيسية أعلاه فإن تخفيض التكاليف لأي من العناصر يحتاج بشكل عام إلى

الإجابة على الأسئلة التالية:

✓ ما هي التكاليف التي يمكن تخفيضها ؟

✓ كيف يمكن حصر مجالات تخفيض التكاليف وتحديد الأولويات؟

✓ كيف يمكن تحقيق التخفيض؟

✓ ما هي الخطوات العملية التي يجب إتباعها؟

✓ ما هي الوسائل والأساليب الفنية التي يمكن الاستعانة بها؟

✓ هل يمكن تخفيض الكمية المستعملة؟

✓ هل يمكن تخفيض سعر تكلفة الوحدة؟

✓ هل يمكن تخفيض مجالات الهدر؟

✓ كيف يمكن التحقق من النتائج؟ أو بعبارة أخرى هل يمكن تحسين استخدام المورد المتاح بزيادة فعالية

استعمال وتطبيق أساليب التخطيط والرقابة التي أثبتت جدواها ؟



2- **مبادئ تخفيض التكاليف:** إنّ تخفيض التكاليف ينبغي أن يكون حاضرا بالنسبة لجميع عناصر التكاليف مهما بلغت ضآلة قيمتها، فلا يمكن إغفال أو الاستهانة بأيّ عنصر من عناصر التكاليف لصغر القيمة حيث أنّ تخفيض بعض التكاليف الصغيرة المتكررة قد يوفر في النهاية مبالغ كبيرة، حيث أنّ المهم في هذا المجال هو إتباع الأسلوب السليم لتخفيض التكاليف والذي ينطلق من حصر التكاليف وتحليلها ودراسة كل منها بشكل مستقل وبالمقارنة مع العناصر الأخرى، وحتى يتم القيام بعملية تخفيض التكاليف بنجاح وفعالية لا بد من مراعاة المبادئ والأسس التالية<sup>1</sup>:

- التركيز أولاً على تلك العناصر ذات الأثر النسبي الأكبر في تخفيض التكاليف وبأقل مجهود بالمقارنة مع العناصر الأخرى؛
- أن لا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض المتوقع في التكاليف، أي استخدام مدخل تحليل التكلفة والعائد؛
- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف في مجال ما إلى زيادتها في مجال آخر بقيمة أكبر؛
- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى تخفيض الجودة بدرجة يؤثر على الزبائن وعلى إجمالي الإيرادات؛
- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية للعاملين وبالتالي التأثير على الإنتاجية؛
- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى التأثير على حجم المبيعات أو حصة المؤسسة في السوق أو إضعاف قدرتها التنافسية.

كما أنّ قرار تخفيض بعض التكاليف لا يكون فعالاً إذا لم تدرس آثاره عبر التكاليف الخفية، إذ أنّ تخفيض التكاليف يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع تكاليف أخرى خفية بعيدة عن الملاحظة حيث أنها يمكن أن تكون ناتجة عن تخفيض غير مدروس لبعض التكاليف، حيث يقال: "تطرد التكلفة الظاهرة من الباب... تعود من النافذة مقلّعة في التكاليف الخفية"<sup>2</sup>.

إنّ تخفيض التكاليف لا يجب أن يكون غاية في حدّ ذاته، بل يجب أن يكون وسيلة للوصول إلى الأداء بتحقيق أهداف المؤسسة بأقل التكاليف الممكنة، لذا يجب أن يكون في ذهن المسير قناعة بأنّ ليس كل تخفيض للتكاليف إيجابي وليس كل رفع للتكاليف سلبي للمؤسسة حيث يجب التزوّد بالمعلومات الكافية التي تسمح بمعرفة متى وما هي التكاليف الواجب تخفيضها؟ وما هي عوائد ارتفاع بعض التكاليف؟. بالإضافة إلى معرفة كل المداخل التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف حتى وإن كانت لا تعتمد على المعلومات المحاسبية مع مراعاة أن لا يكون ذلك على حساب إرضاء العميل حيث أنّ الهدف من وراء ذلك هو اتخاذ إجراءات تؤدي إلى تخفيض التكاليف وتدعم إرضاء العملاء في آن واحد.

3- **أبعاد تخفيض التكاليف:** بما أنّ الهدف الأساسي من تخفيض التكاليف هو تحقيق الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المتاحة من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق رضا الزبائن من خلال تقديم منتجات

<sup>1</sup> نبيه بن عبد الرحمن الجبر، مرجع سبق ذكره، ص.189

<sup>2</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Maîtriser les coûts et performances cachés, édition ECONOMICA, 6<sup>ème</sup> édition, Paris, 2015, P.27



بالجودة والمواصفات المطلوبة وبأقلّ سعر ممكن، فإنه ينبغي أن يأخذ منهج تخفيض التكلفة شكلاً متحرّكاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تمّ الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلّق بتحديد مستوى منخفض محدد من التكلفة إنّما المطلوب هو تحقيق التخفيض المستمر للتكلفة طالما هناك فرصة لإجراء ذلك التخفيض. من هذا المنطلق فإنّ الأبعاد الرئيسية لمضمون تخفيض التكاليف تتحدّد في الآتي<sup>1</sup>:

- أنّ تخفيض التكاليف يعني متابعة الأنشطة وتكلفتها من بداية مرحلة التخطيط والتصميم، ثم مرحلة الإنتاج وحتى مرحلة ما بعد البيع، حيث أنّ النسبة الأكبر من تكلفة المنتج عادة ما تحدّد في مرحلة التخطيط والتصميم؛

- الوصول إلى أدنى تكلفة ممكنة في لحظة معيّنة لا يعني تحقيق هدف تخفيض التكلفة، ولكن يعني بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن اختراق تلك التكلفة وتخفيضها كلّما أمكن ذلك، ممّا يحقق هدف إستراتيجي هام وهو التحسين المستمر؛

- يجب أن يكون التركيز في تخفيض التكلفة على مسببات حدوث التكلفة، حيث يمكن ذلك من إحداث التخفيض ليس فقط في مجالات الأنشطة والعمليات الداخلية، ولكن أيضا في مواطن أخرى مثل خدمات ما بعد البيع؛

- يجب أن يكون التخفيض الحقيقي للتكلفة هدفاً إستراتيجياً للإدارة ليس فقط في الأجل القصير، وإنّما أيضا في الأجل الطويل؛

- يجب أن يقوم التخفيض الحقيقي للتكلفة على فلسفة التخفيض الإيجابي، والذي يعني المحافظة على مستويات ومعايير الجودة، مع استبعاد كافة مواطن الإسراف والضياع التي لا تحقق قيمة للمنتج<sup>2</sup>.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنّه ينبغي أن يكون تخفيض التكاليف تخفيضا حقيقيا أي يحقق وفورات، ويتم استبعاد أيّ نشاط غير ضروري وأسباب العيوب والأخطاء لأنه سيكون عبئاً على المؤسسة، إن تخفيض التكاليف مع عدم التأثير على جودة المنتج سوف يكون أفضل أسلوب للحفاظ على موقع المؤسسة التنافسي. وتتجلى مظاهر تخفيض التكلفة بإحدى البدائل التالية<sup>3</sup>:

- زيادة كمية المخرجات مع بقاء كمية المدخلات ثابتة؛
- زيادة كمية المخرجات بنسبة أعلى من نسبة الزيادة في المدخلات؛
- انخفاض كمية المدخلات مع بقاء كمية المخرجات ثابتة؛
- انخفاض كمية المدخلات بنسبة أعلى من انخفاض كمية المخرجات؛

<sup>1</sup> محمد مصطفى الجبالي، دراسة تطوير منهج التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج لأهداف التخطيط الإستراتيجي والتطور المستمر للصناعات المتقدمة تكنولوجيا، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد2، يوليو 1997، ص ص 189 - 190

<sup>2</sup> عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 128

<sup>3</sup> نادية شاكر حسين، تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 69، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص 392

- زيادة كمية المخرجات وانخفاض كمية المدخلات.

وتلجأ المؤسسة لغرض تخفيض تكاليفها لأحد البديلين الرئيسيين هما:

- تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج عن طريق تعظيم الأرباح الناتجة بزيادة الإنتاج أو زيادة العائد؛

- تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج عن طريق تخفيض التكاليف الكلية لحجم معين من الإنتاج.

وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين نوعين من التخفيض للتكاليف هما<sup>1</sup>:

➤ **التخفيض غير الحقيقي للتكاليف:** يقصد بالتخفيض غير الحقيقي للتكاليف تلك الفعاليات التي تنصبّ على

تعظيم الأرباح بهدف تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، أو تلك الفعاليات التي تنصبّ على تخفيض تكلفة

الوحدة الواحدة دون المساس بإجمالي التكلفة؛

➤ **التخفيض الحقيقي للتكاليف:** يقصد بالتخفيض الحقيقي للتكاليف تلك الفعاليات التي تنصبّ على اختراق

المعايير وتحديدها بهدف تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والتكلفة الكلية بكلّ السبل المتاحة، أو هو مجموعة

الفعاليات التي تنصبّ على تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة بواسطة تخفيض النفقات الكلية لحجم معين من

الإنتاج، وهذا معناه أنّ هذا النوع من التخفيض ينصبّ على تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج عن

طريق تخفيض التكلفة الكلية.

**ثالثاً: مسؤولية تخفيض التكاليف، مزايا ومشاكل تبني برامجها**

**1- مسؤولية تخفيض التكاليف:** إن الفائدة المتحققة نتيجة تخفيض التكاليف سواء بمنع الهدر في الموارد

المتاحة أو برفع الإنتاجية والكفاءة والفعالية، تعمّ على الجميع بدءاً بأصحاب المؤسسة والمسؤولين في الإدارة

العليا وحتى أدنى المستويات الإدارية، وبالتالي فإن المسؤولية عن تخفيض التكاليف تنطبق على كل فرد

ضمن نطاق عمله ومجال اختصاصه من جهة، وضمن كونه فرداً في مجموعة العمل المتكامل من جهة

أخرى.

يمكن لأي فرد في المؤسسة المساهمة في تخفيض التكاليف عن طريق الاشتراك في واحدة أو أكثر أو

كل المراحل الرئيسية المؤدية إلى تخفيض التكاليف والتي تشمل:

- توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار بشأن الأسلوب أو الإجراءات الواجب إتباعها لتخفيض التكاليف؛

- الاشتراك في تنفيذ برنامج العمل لتخفيض التكاليف إما كمسؤول أو كعضو في المجموعة التي تدير

مشروع تخفيض التكاليف؛

- تقديم المقترحات العملية لتخفيض التكاليف؛

- دراسة المقترحات واعتمادها؛

- تنفيذ المقترحات ومتابعتها.

ومن واقع تحليل وتوزيع المسؤوليات والأدوار لتحقيق هدف تخفيض التكاليف تبرز ثلاث مجموعات

من المشتركين في مشروع تخفيض التكاليف:

<sup>1</sup> رياض حمزة البكري، التخفيض الوهمي والتخفيض الحقيقي للتكاليف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 15، 1998، ص ص 23-241

➤ الإدارة العليا: حيث تتحمل مسؤولية تحديد الأهداف وحدود مشروع تخفيض التكاليف، وتنمية الشعور لدى العاملين بأهمية المشروع ونتائجه، ومن ثم اعتماد المقترحات والتوصيات ومكافأة الذين ساهموا في تقديمها ومراقبة تنفيذها لضمان تحقيق الأهداف المتوخاة منها.

➤ مدير المشروع: من الطبيعي أن يحتاج تنفيذ مشروع تخفيض التكاليف خاصة في المؤسسات المتوسطة والكبيرة الحجم، مثله كمثل أي مشروع آخر على نطاق المؤسسة، إلى وجود مدير مسؤول يتولى مهمة تنسيق مراحل العمل ومتابعة تنفيذ المشروع وفقاً للخطة الموضوعة.

➤ كافة العاملين: بالإضافة إلى دورهم المباشر في توفير المعلومات الضرورية لتنفيذ المشروع وتطبيق التوصيات الناتجة عنه، فإن إتاحة المجال لهم لتقديم اقتراحاتهم بشأن تحسين الأوضاع تعتبر من أنجح الأساليب لتحقيق هدف تخفيض التكاليف مع ضمان التزامهم بتنفيذ ما اقترحوه بأنفسهم، بالإضافة إلى رفع معنوياتهم ودعم التعاون فيما بينهم.

2- مزايا تبني أساليب وإجراءات تخفيض التكاليف: إنّ تبني إجراءات وأساليب تخفيض التكاليف من طرف المؤسسة يحقق لها المزايا التالية<sup>1</sup>:

- يوفر للمؤسسة حماية لمنتجاتها ضد قوى المنافسة التي قد تتعرض لها سواء في الأسواق المحلية أو العالمية؛

- تدعيم الأنشطة البحثية كأداة أكثر كفاءة لتحقيق تخفيض التكلفة في أي مؤسسة خلال البحوث الابتكارية أو بحوث تطوير خصائص المنتجات القائمة بما يحقق للمؤسسة خاصية التميز الإنتاجي؛

- إنّ تبني تقنية ضبط الوقت ك فلسفة متكاملة لعملية التشغيل هدفها الأساسي تخفيض وإزالة جوانب الفاقد والضياع في كافة المراحل والأنشطة واستغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال اقتصادي ممكن؛

- قدرة المؤسسة على تقديم المنتج بأعلى درجات الجودة المطلوبة وبأقل تكلفة تنافسية ومن ثم بأقل سعر تنافسي؛

- إنّ العمل على الاستمرار في تخفيض التكاليف يعني السعي المستمر نحو قيادة التكلفة أو إدارة التكلفة وتوجيهها نحو التخفيض الإيجابي المستمر وتحقيق التكاليف التنافسية؛

- الاستجابة للتطورات التكنولوجية خاصة تكنولوجيا التصنيع المتقدمة وبالتالي العمل على تحديث المنتج.

3- مشاكل تطبيق برامج تخفيض التكاليف: في الثمانينات من القرن الماضي أصبحت برامج تخفيض

التكاليف جزءاً لا يتجزأ من حياة المؤسسة من خلال المساهمة في تحقيق الأهداف، إلا أنها تقود إلى مكتسبات مؤقتة من حيث الكفاءة، وهذا لثلاثة أسباب<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> محمود عبد الله جمعة أبو عنجة، أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالسودان، أطروحة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية، الخرطوم، 2015، ص ص 127-128

<sup>2</sup> بتول عطية خلف، إطار متكامل لتقنيات تخفيض التكاليف وإعادة هندسة العمليات لتطوير إستراتيجية الشركة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 86، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة بغداد، 2015، ص ص 501-502

✓ مبادرات تخفيض التكلفة طريقة مثلى في تعزيز الأرباح في الأجل القصير، وبالرغم من أهمية برامج تخفيض التكاليف، إلا أنها تبقى طريقة ذات بعد واحد وتطبق لتحقيق فائدة تنافسية في الأجل القصير؛

✓ معظم برامج تخفيض التكاليف تتناول هدف واحد وتطبق مقاييس تخفيض التكلفة عبر مختلف أنشطة المؤسسة، حيث تظهر أكثر المشاكل شيوعاً وهي فقدان أمور هامة مقابل التخلص من عبء زائد؛

✓ يتم التعامل مع برامج تخفيض التكلفة على أنها مشاريع محدودة أكثر من كونها عمليات مستمرة، حتى بعد حملات تخفيض التكلفة الناجحة، فإن النتيجة التي تصل إليها العديد من المؤسسات هي إما صعود المنافسين أو عودة التكاليف إلى الارتفاع من جديد، فأى فائدة تنافسية يتم اكتسابها بشكل مؤقت لا تلبث أن تتآكل لتعود المؤسسة إلى نقطة البداية من جديد، وتواجه مشهداً آخر من التقلص الحجمي (في محاولة للتخفيف من الضغط المستمر الذي يمارسه الزبائن والمستهلكون للحصول على أكبر قدر ممكن من الفائدة).

لذلك كان تطبيق إدارة نفقات مستمرة ومتطورة بإحكام في التنظيم لا يقل أهمية عن تطبيق إستراتيجية تخفيض تكاليف صارمة، مع فارق أن الفائدة التي تجنيها المؤسسة من الأولى دائمة، وتضع في النهاية حداً للحاجة إلى مبادرات الفعالية المتكررة.

### المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تخفيض التكاليف

نظراً لأهمية تخفيض التكاليف في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية، زيادة إنتاجيتها، رفع حصتها السوقية وتحقيق مزايا أخرى، فهي ترتبط بمجموعة من العوامل التي تؤثر فيها سواء كان ذلك من الناحية الإيجابية أي تعزيزها أو من الناحية السلبية أي تؤثر فيها سلباً، لذلك لا بد من التعرف عليها وتحديد أهدافها قصد إحكام الرقابة عليها.

### أولاً: العوامل الداخلية المؤثرة في تخفيض التكاليف

يوجد هذا النوع من العوامل في البيئة الداخلية للمؤسسة وتؤثر على المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة وعلى عملية تخفيض التكاليف بصفة خاصة، بحيث تتكون من عدة عوامل نذكر منها ما يلي<sup>1</sup>:

1- العوامل البشرية: فالعنصر البشري هو أهم ما تملكه المؤسسة وأفكاره هي رؤوس الأموال الحقيقية لها، فمن خلال طاقاته الإبداعية واكتسابه للخبرة العالية في طرق تنظيم العمل وتنفيذه يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة جودة المنتجات.

### 2- العوامل الفنية: وتشمل العناصر التالية:

1-2- طبيعة المنتج: ينبغي على المؤسسة تصميم منتجاتها بطريقة ملائمة لتحقيق فرص بيعية أكبر وذلك يتحقق عندما تتمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها إذا ما استطاعت تصميمه وفق الشكل الذي يسهل إنتاجه؛

<sup>1</sup> مظهر قنطججي، ترشيد عمليات الصيانة بالأساليب الكمية، مركز الدكتور سامي مظهر قنطججي لتطوير الأعمال، [www.kantakji.org](http://www.kantakji.org)، تاريخ الاطلاع

2-2- وسائل العمل المستخدمة: تتأثر هذه الوسائل بالتطور الفني والتكنولوجي وذلك ما ينعكس على مواصفات المنتج، أسلوب العملية الإنتاجية وعلى عامل الزمن، مما يؤثر على إنتاجية الأفراد وبالتالي على تكاليف المؤسسة؛

3-2- الصيانة: هي وظيفة أساسية في جميع أنشطة المؤسسة، بحيث التحكم فيها يساهم في ضبط التكاليف وتجنب النتائج الخطيرة، بحيث يمكن أن تكون صيانة إصلاحية أو وقائية.

3- العوامل الإدارية: وتشمل ما يلي:

1-3- أساليب التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار: وتشمل المعايير التي يتم اعتمادها في عملية الرقابة على نشاط وأداء العاملين بالمؤسسة، بالإضافة إلى مختلف الأساليب التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من حيث المركزية واللامركزية ومستوى إشراك العاملين في اتخاذها؛

2-3- نظام المعلومات الإداري: يمثل هذا النظام، نظام متكامل يتكون من مجموعة من الأفراد، الأجهزة، الإجراءات ومختلف الأنظمة الفرعية للمعلومات التي تزود الإدارة بمختلف المعلومات الدقيقة والكافية التي تحتاج إليها عن الأنشطة الدقيقة وعن إنجاز الوظائف الإدارية من تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة واتخاذ قرارات<sup>1</sup>.

4- عوامل داخلية أخرى: هذه العوامل تؤثر سلبا على تخفيض التكاليف نظرا لارتكاب بعض الأخطاء على مستوى المؤسسة، ويمكن أن تشمل:

1-4- عوامل تتعلق بأخطاء على مستوى نشاطات المؤسسة: تتعلق هذه العوامل بأخطاء يتم ارتكابها في المؤسسة وبالذات على مستوى نشاطاتها وتتمثل في<sup>2</sup>:

1-1-4- التركيز الحصري على نشاطات التصنيع: هناك العديد من مسيري المؤسسات يربطون مصطلح التكلفة بالتصنيع غير أنه في الواقع، التكاليف الإجمالية للمؤسسة تخص مختلف الأنشطة الأخرى المتمثلة في التسويق، الخدمات، التطوير التكنولوجي، ومن ثم ينبغي الأخذ بعين الاعتبار تكاليف هذه الأنشطة؛

2-1-4- إهمال النشاطات الصغيرة: في كثير من الأحيان يتم تركيز برامج تخفيض التكاليف على النشاطات التي تحتوي على أقسام كبيرة من هذه التكاليف، وإهمال تلك التي لها قسم صغير منها وذلك ما ينعكس سلبا على برامج تخفيض التكاليف؛

3-1-4- نقائص استغلال الروابط: رغم أهمية وجود روابط بين المؤسسة ومورديها، فالمؤسسة نجدها لا تعطي لذلك أهمية كبيرة، خاصة وأن مثل هذه الروابط والعلاقات مع الموردين تحقق إيجابيات كبيرة، كضمان النوعية والحصول على خدمات ما بعد البيع مما يحقق لمؤسسة إيجابيات أكبر؛

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، عمان، دار الباز للنشر، 1998، ص.58

<sup>2</sup> Gérard GARIBALDI, Stratégie concurrentiel – choisir pour gagner, édition d'Organisation, Paris, 1994, P.99

4-1-4- إهمال تمييز المنتج: في كثير من الحالات تلجأ المؤسسة إلى إقصاء مصادر تمييز منتجاتها

مما قد يفقدها زبائنها، لذلك عليها أن تحقق برامج تخفيض تكاليفها في النشاطات التي لا تمس تمييز المنتج.

4-2- عوامل تتعلق بأخطاء مرتبطة بتكاليف الوجود: إن اعتماد المؤسسة على تخفيض تكاليفها قد يجعلها

تتغاضى عن تحقيق تقدم على مستوى جودة منتجاتها مما ينعكس عليها فيما بعد بارتفاع تكاليفها من جديد، وتتمثل هذه التكاليف فيما يعرف بتكاليف الوجود والتي تتعلق بتكاليف تخص نقص أداء المنتج لمتطلبات الزبائن. وأهم هذه التكاليف نذكر:

4-2-1- تكاليف الفحص، الاختبار والتفتيش: حيث أن:

- تكاليف الفحص: وتتمثل في التكاليف التي تتجم عن التأكد من مطابقة المنتج للمواصفات المحددة.

- تكاليف الاختبار: وتتمثل في التكاليف التي تتعلق بتجربة المنتج عمليا للتأكد من صلاحيته وقدرته على أداء وظيفته.

- تكاليف التفتيش: وتتمثل في التكاليف التي تتعلق بأخذ عينات من المنتج قيد التنفيذ أو المنتجات التامة والتحقق من مستوى جودتها.

4-2-2- تكاليف اللامطابقة: تعود هذه التكاليف إلى عدم مطابقة المنتج للمواصفات التي تحددها

المؤسسة من جهة، وإلى عدم تطابقها مع حاجات الزبائن من جهة أخرى<sup>1</sup>، مما يستدعي إعادة النظر في المنتج ومن ثم قد تقع المؤسسة أمام تناقض زيادة تحسين جودة المنتج أو تخفيض التكاليف.

4-3- عوامل ترتبط بأخطاء أخرى: تتمثل في العوامل التي تنتج عن بعض الأخطاء والتي تتمثل في:

- حدوث أخطاء في تقدير التكاليف بسبب تقارير غير دقيقة؛
- التركيز على تخفيض التكاليف مما يجعل المنتج غير مقبول لدى الزبائن؛
- اعتماد المؤسسة كلية على تخفيض التكاليف مما يضعها أمام خطر التقليد مما يؤثر على تنافسيتها في السوق؛

- تقليل الإنفاق بشكل يؤدي إلى أضرار على المدى البعيد مثل عدم الإنفاق على صيانة المعدات حيث يؤدي ذلك إلى انهيار المعدات على المدى البعيد؛

- عدم الأخذ بعين الاعتبار التغير التكنولوجي مما يؤثر على المؤسسة من ناحية عدم قدرتها على المنافسة بسبب صعوبة تخفيض هذه التكاليف<sup>2</sup>، أي إلى مستوى المنافسين المعتمدين على التطور التكنولوجي؛

- اعتماد المؤسسة على مبادرة تخفيض التكاليف بطريقة مثلى لتعزيز الأرباح على المدى القصير مما قد تستنزف الجهود في التطوير التنافسي الأطول أمدا نظرا لزيادة عدد المنافسين أو عودة ارتفاع التكاليف مجددا بسبب ظروف السوق المتغيرة باستمرار.

<sup>1</sup> Ahmed SLAIMI, La gestion par la qualité, Publication Universitaires de Annaba, Revue perspective N°3 décembre 1997, P.34

<sup>2</sup> Gérard GARIBALDI, Op.cit, P.100

إنّ هذه الأخطاء قد تؤثر على نجاح المؤسسة في تخفيض تكاليفها خاصة في المدى الطويل لذلك على المؤسسة أن تعمل على التقليل من هذه الأفكار وأن تحاول أن تتفادى ما باستطاعتها تفاديه حتى تضمن تخفيض التكاليف وتحقيق أهدافها.

### ثانياً: العوامل الخارجية المؤثرة في تخفيض التكاليف

تتمثل هذه العوامل في جميع عناصر البيئة الخارجية للمؤسسة والتي تشمل ما يلي:

1- **القوانين والتشريعات:** تتمثل في التعليمات الأساسية التي تحكم تصرفات المشاريع الاقتصادية المختلفة وفق الاتجاهات التي يحددها مُشرِّع هذه القوانين والتشريعات ولا يسمح بتجاوزها<sup>1</sup>، وبذلك يمكن أن تؤثر على مستوى وحرية عمل المؤسسة مما ينعكس على أدائها ومن ثم على تخفيض تكاليفها رغم أنّ هذه القوانين في بعض الحالات قد تساهم في نجاح المؤسسات كوضع حواجز أمام المنافسة الخارجية أو وضع معايير لدخول المؤسسات الأجنبية تكون تخدم مصلحة المؤسسة الاقتصادية في الداخل؛

2- **التطور التكنولوجي:** يساهم التطور التكنولوجي في التحسين المستمر فيما يخص المنتجات كم يساهم أيضاً في تحسين الإنتاجية من خلال ابتكار طرق جديدة للإنتاج مما يخدم هدف تخفيض التكلفة في المؤسسة.

3- **سوق العمل:** إنّ تركيبة سوق العمل تساهم في التأثير على برامج عمل المؤسسة واتجاهاتها ونلمس ذلك خاصة في المؤسسات التي تحتاج إلى اختصاصات وخبرات محددة وبمستوى عالي، مما ينعكس على معدلات إنتاجها ومستوى جودة منتجاتها.

### المطلب الثالث: مجالات تخفيض التكاليف وإجراءات تشخيصها

في الواقع أن فرصة تخفيض التكاليف متاحة في كل مجال من مجالات عمل المؤسسات أو مجالات الإنفاق، وأنّ تخفيض التكاليف وارد بالنسبة لجميع الموارد المتاحة للمؤسسة: البشرية والمادية والمالية، ومهما بلغت ضالة قيمتها.

#### أولاً: مجالات تخفيض التكاليف

إنّ مجالات دراسة تخفيض التكلفة متباينة ومتعددة، وغالبا ما يتم التركيز عند التفكير في برامج تخفيض التكلفة على مجالات معينة وإغفال بعض المجالات التي قد لا تقل أهمية وتأثير، فتصبح تلك البرامج برامج جزئية غير شاملة، وفيما يلي توضيح للمجالات التي يجب أن تشتمل عليها برامج تخفيض التكاليف<sup>2</sup>:

1- **تخفيض التكاليف الرأسمالية:** وفقا لهذا المجال ينبغي مراعاة العلاقة بين التكاليف المبدئية لاقتناء الأصل الثابت وبين ما يترتب عليه من نفقات لتشغيله مستقبلا حتى مرحلة التخلص منه، ولذلك عند اتخاذ القرار باقتناء الأصل الثابت هناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب مراعاتها في مرحلة التخطيط لاقتناء الأصول الرأسمالية ومن أهم تلك الاعتبارات ما يلي:

<sup>1</sup> عدنان هاشم السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص.261

<sup>2</sup> تلخيص فتيحة غيلان أبو فارغ، إشراف رضوان خالد، من موقع: شبكة أجداور: www. Ajdawer.com، تاريخ الاطلاع: 2015/02/25

✓ المفاضلة بين قرار الشراء أو الاستئجار، وذلك بناء على ما يحققه القرار من وفورات في التكاليف مع مراعاة تحقيق مستوى الجودة المطلوبة؛

✓ المفاضلة بين شراء أصول ثابتة جديدة أو مستعملة، من خلال دراسة تكلفة الأصل الثابت الجديد؛

✓ الملاءمة بين الهدف من اقتناء الأصول الثابتة، وبين المستوى التكنولوجي لهذه الأصول، وذلك وفقا لحجم الإنتاج وحجم الطلب؛

✓ مدى توافر العمالة اللازمة لتشغيل الأصول الثابتة وقدرة الموارد المالية المتاحة؛

✓ أن تكون معدلات اهتلاك الأصل من الطاقة أقل ما يمكن مع الأخذ بعين الاعتبار مدى إمكانية القيام بعمليات الصيانة والإصلاح، وتحقيق وفورات من مصاريف الصيانة، وتوافر قطع غيار مناسبة؛

✓ أن لا يترتب على استخدام الأصول الثابتة زيادة معدلات تلوث البيئة.

2- تخفيض التكاليف التشغيلية ودورة حياة المنتج: ينبغي أن تشمل برامج تخفيض التكاليف كافة

وظائف ومراحل دورة حياة المنتج الكلية، والتي يمكن تقسيمها إلى أربع مراحل رئيسية على النحو الآتي:

1-2- مرحلة ما قبل الإنتاج: وتعتبر مرحلة ما قبل الإنتاج من أهم مراحل دورة حياة المنتج الكاملة، ويتم

تحديد معظم التكاليف الكلية فيها، حيث تشير دراسة إلى أن نسبة 80% من تكاليف دورة الحياة الكاملة للمنتج يتم تقديرها وتحديدها من خلال القرارات المرتبطة بتصميم المنتج، وأن التعديل في التجهيزات والتصميم بعد هذه المرحلة قد يكون أضعاف ما يتكلفه إجراء التعديل في مرحلة ما قبل الإنتاج. ومن التقنيات المستخدمة في هذه المرحلة تقنيات التغذية الأمامية الموجهة مثل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة، ويهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى دعم عملية تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم والتطوير لمنتج جديد أو طراز جديد لمنتج قائم عند إجراء تعديلات عليه، حيث أن فرص تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج تعتبر محدودة، وأن التخفيض الحقيقي يمكن تحقيقه في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج.

2-2- مرحلة الإنتاج: سبق الإشارة إلى أن تكاليف هذه المرحلة يتم تقديرها خلال المرحلة السابقة لها،

وهي مرحلة تصميم المنتج، لذلك فإن الاهتمام في هذه المرحلة ينصب على إجراءات وعمليات وأساليب الإنتاج، مما يتطلب معه فهم هيكل العمليات الإنتاجية التي تؤديها المؤسسة، والأنشطة التي تتضمنها ومحاولة التحسين والتطوير المستمر لها وتخفيض التكاليف الفعلية لتكون مطابقة للتكاليف المخططة، وهو ما يتطلب الاستعانة بمجموعة من الأساليب الملائمة لتخفيض التكاليف ومن تلك الأساليب:

✓ التحسين المستمر: ويتم ذلك من خلال القيام بتحسينات صغيرة ومتواصلة لأساليب وإجراءات الإنتاج في مختلف الأنشطة الصناعية في المصنع، وذلك بهدف تبسيط الأنشطة وتخفيض الفاقد والتخلص من الأعطال.

✓ تحليل القيمة: حيث يتم التركيز على رفع كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج ومحاولة التخلص أو

الحد من الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج.

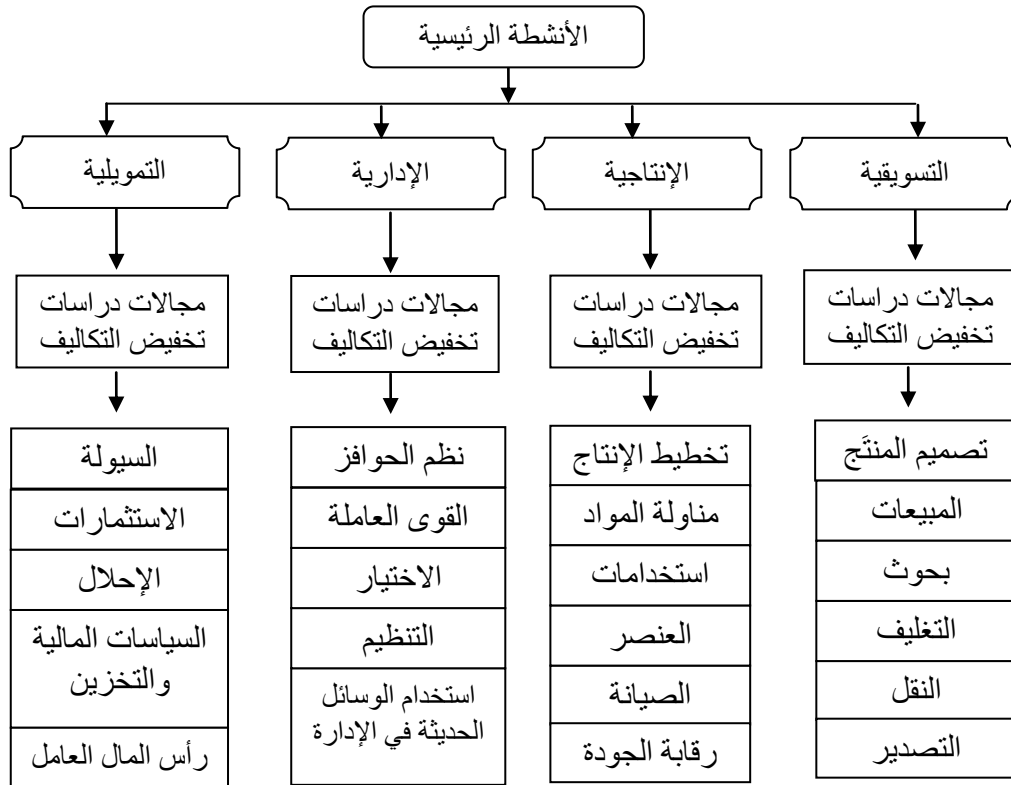


- ✓ تحليل التكلفة: ويتضمن دراسة مكونات تكلفة المنتج، ومعرفة أماكن حدوثها ومسبباتها، ودراسة سلوكها، وتفسير التغير في معدلات مسبب التكلفة لكل نشاط خلال الفترة مع ربط التكلفة بالأنشطة الرئيسية والفرعية على اعتبار أن الأنشطة هي المتسبب الرئيسي في حدوثها.
- وبالنسبة لاستخدام الأصول الثابتة في الإنتاج فإن هناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تنفيذ برامج تخفيض التكاليف الخاصة بمرحلة الاستخدام لتلك الأصول والتي تتمثل أهمها في الآتي:
- 1- تحقيق الكفاءة في استخدام الأصول الثابتة والقيام بعملية الصيانة الدورية لها؛
  - 2- إتباع أسلوب الصيانة الوقائية المانعة لتجنب حدوث العديد من عناصر التكلفة نتيجة توقف الإنتاج أو حدوث تلف في المنتج؛
  - 3- عدم تشغيل الأصول الثابتة بطاقة تفوق طاقتها الإنتاجية العادية؛
  - 4- التوقف عن تشغيل الأصول الثابتة في حالة حدوث أعطال حتى يتم إصلاحها؛
  - 5- مراعاة التخطيط السليم لإحلال الأصول الثابتة في الوقت المناسب؛
  - 6- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات خاطئة يترتب عليها، الاستغناء عن أصل ثابت في الوقت الحالي؛
  - 7- دراسة الحركة، وتصميم أماكن وضع وترتيب الآلات بطريقة تضمن القرب من المواد الخام.
- 2-3- مرحلة التسويق والبيع: يتطلب تخفيض التكاليف في هذه المرحلة بعض الإجراءات مثل دراسة السياسات التسويقية وأثرها على المبيعات، وترشيد تكاليف الدعاية والإعلان، ودراسة مدى إمكانية تخفيض التكلفة عن طريق الاستعانة بوكلاء البيع واستخدام الطاقات المخزنية بطريقة أكثر كفاءة ودراسة إمكانية استبدال طرق اللف والحزم ومواد التعبئة والتغليف ببدائل أخرى.
- 2-4-4- مرحلة ما بعد البيع: وتنقسم تكاليف ما بعد البيع إلى مجموعتين:
- 1-4-2- المجموعة الأولى: تشمل تكلفة الخدمات التي تقدمها المؤسسة للزبون من صيانة وإصلاح واستبدال وتوفير قطع الغيار واللوازم بالإضافة إلى الضمان والتدريب، كما أن هذه التكاليف ترتبط بمرحلة التصميم حيث أن جودة التصميم وتخفيض عدد الأجزاء ودرجة تعقدها وانخفاض تكلفتها، سيعتبر عليه انخفاض في تكاليف الصيانة والتركييب في مرحلة ما بعد البيع؛
  - 2-4-2- المجموعة الثانية: وتشمل التكاليف المرتبطة بالتخلص من المنتج وإزالته، وهذه التكاليف تختلف من منتج لآخر حيث أن تكاليف التخلص من المنتجات ذات التأثير الضار على البيئة مثل الغازات والكيماويات السامة، وغيرها من مخلفات العمليات الصناعية الضارة.
- ويتضح مما سبق أن برامج تخفيض التكاليف لا ينبغي أن تقتصر على مرحلة معينة في حد ذاتها بل يجب أن تكون ذات منظور أكثر عمقا وشمولا بحيث تمتد لتشمل كافة مراحل دورة حياة المنتج.
- بالإضافة إلى ما سبق، فإنه يمكن لبرامج تخفيض التكاليف أن تشمل أيضا على مجالات أخرى تعدّ خصبة ولا تقل أهمية عن سابقتها، إذ يمكن دائما تخفيض تكلفة أيّ نشاط طالما أنّ إنجاز هذا النشاط يتطلب

تحمل تكلفة معينة، ونفس الشيء بالنسبة لأيّ عنصر من عناصر التكلفة. لذلك يمكن أن نورد كل من أنشطة المؤسسة وعناصر التكلفة ودراسات تخفيض التكلفة<sup>1</sup>:

3- أنشطة المؤسسة ودراسات تخفيض التكاليف: يمكن توضيح الأنشطة الرئيسية للمؤسسة وعلاقتها بدراسات تخفيض التكاليف من خلال الشكل التالي:

الشكل(2): الأنشطة الرئيسية للمؤسسة وعلاقتها بدراسات تخفيض التكاليف



المصدر: مصطفى رضا عبد الرحمن، المحاسبة على أساس المسؤولية كمدخل رئيسي لتخفيض التكلفة في المنظمات، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد 15، 1987، ص 86.

على الرغم من عدم الاتفاق على تقسيم واحد لأنشطة المؤسسة إلا أنه يمكن تقسيمها إلى: الإنتاج، التسويق، الشؤون الإدارية والتمويلية، ونلاحظ من خلال الشكل أعلاه أنه في كل وظيفة من الوظائف المختلفة للمؤسسة نجد مجالاً معيناً يمكن من خلاله للمؤسسة تخفيض تكاليفها.

4- عناصر التكلفة ودراسات تخفيض التكاليف: يمكن دراسة عناصر تكلفة الوحدة المنتجة، ولكن يجب الأخذ بعين الاعتبار أنّ العناصر المتعلقة بالتكلفة يمكن تقسيمها إلى عناصر تكلفة المواد، الأجور والمصاريف الأخرى.

1-4 تكلفة عنصر المواد ودراسات تخفيض التكاليف: تمثل تكلفة عنصر المواد نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف لأيّ مؤسسة وإن كانت هذه النسبة تختلف من مؤسسة لأخرى، وتعتبر دراسات تخفيض التكاليف في

<sup>1</sup> محمود عبد الله جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 128-132

مجال عنصر المواد هام ويتطلب ضرورة تتبّع التكلفة لهذا العنصر منذ نشأة الطلب على المادة الأولية حتى تمام استخدامها أو استهلاكها وحتى تقديمها للزبون، وتشمل دراسات التخفيض: المشتريات، النقل، المناولة، استخدام المواد.

2-4- **تكلفة عنصر الأجور ودراسات تخفيض التكاليف:** يعتبر عنصر تكلفة الأجور من العناصر التي تحتاج إلى معالجة خاصة في إنفاقه ورقابته، وهذا يلقي عبئاً كبيراً عند القيام بدراسات تخفيض التكلفة نظراً لأنّ تكلفة الأجور في بعض المؤسسات يجب أن تشمل الدراسة السمات المميّزة للعمل ورغبات العمال ودوافعهم، وهذه تعتبر من أصعب الأمور. وتشمل دراسات التخفيض: استخدام اليد العاملة، الاختيار والتدريب، تخطيط القوى العاملة، نظام الحوافز والمكافآت.

3-4- **تكلفة عنصر المصاريف الأخرى ودراسات تخفيض التكاليف:** بخلاف عنصري المواد والأجور تتحمّل المؤسسة تكلفة عناصر أخرى لازمة لإخراج السلعة إلى حيّز الوجود وهذه العناصر مختلفة ومتباينة، وهذا يتطلب عند دراسة تخفيض التكلفة تقسيم هذه العناصر وحصرها في مجموعات، والأهم من ذلك هو محاولة تخطيطها والرقابة عليها وتحميلها على وحدة المنتج بطرق موضوعية. وتشمل دراسات التخفيض: تكلفة القوى المحركة، الوقود والمياه، تكلفة الصيانة، الاختبارات والمعامل.

### ثانياً: إجراءات تشخيص مجالات تخفيض التكاليف

إذا كان العبء الأول في تشخيص مناطق ومجالات تخفيض التكلفة يقع على محاسب التكاليف، إلا أنّ اقتراح الوسائل وتخطيط تنفيذها ومتابعة فعاليتها يتطلب تعاون صادق من جميع المستويات الإدارية في المؤسسة من الإدارة العليا إلى مستوى العامل. لذلك ولتشخيص مجالات تخفيض التكلفة فإنه يتعيّن على المؤسسة إتباع الإجراءات التالية<sup>1</sup>:

1- **بيان الحاجة إلى تخفيض التكلفة:** يجب أولاً البدء في تحديد مدى الحاجة إلى الوصول إلى مستوى تكلفة أقل، تليها بعد ذلك الخطوات التحليلية، ويكون التشخيص عن طريق إجراء دراسات مبدئية لبيان مدى تطور المؤسسة من حيث الربحية وموقفها التنافسي في السوق الذي تعمل فيه، وتبدأ هذه الدراسات عادة بتحديد وقياس مستوى الأداء الذي وصلت إليه المؤسسة من حيث تكلفة هذا الأداء بالمقارنة إمّا بالمقاييس المحددة مسبقاً أو بمستويات الأداء خلال الفترة السابقة، أو بدراسة اتجاهات الانحرافات عن التكلفة المحددة مسبقاً خلال فترات القياس السابقة. وتشمل الخطوة الأولى في هذه الدراسة الوصول إلى مؤشر لمدى تقدّم المؤسسة بوجه عام في مجال نشاطها وبيان ما إذا كانت في تقدّم مستمر أو أنّ هناك انتكاساً واضحاً وتخلّفاً ظاهراً في مؤشرات الكفاءة العامة سواءً من ناحية الربحية أو من ناحية تكاليف أداء النشاط. ولعلّ المؤشر العام الذي يبيّن مدى التقدم والنجاح في تحقيق المؤسسة لأهدافها هو معدل العائد على رأس المال المستثمر خلال الفترات السابقة ودرجة التذبذب أو التغيّر في هذا المعدل خلال تلك الفترات. ثم يأتي بعد ذلك معدل

<sup>1</sup> إبراهيم السباعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 263-268

صافي الربح إلى المبيعات مقارنة بما كان يتم تحقيقه خلال السنوات السابقة، ولا شك أنّ التدهور في هذا المعدل قد يرجع إلى أسباب عديدة منها انخفاض أسعار البيع، أو انخفاض حجم المبيعات، أو ارتفاع تكاليف المواد الأولية أو انخفاض إنتاجية العمال أو انخفاض كفاءة المعدات أو ارتفاع التكاليف الإضافية. كما أنّ معدل المبيعات إلى إجمالي الأصول قد يكون مفيداً في هذا المجال وكذلك المعدلات الفرعية لهذا المعدل لبيان ما إذا كانت أسباب التدهور متمثلة في سوء الإنفاق الرأسمالي أو ارتفاع المخزون السلعي أو انخفاض كفاءة تحصيل الديون ومراقبة الائتمان.

وبتحديد الاتجاه العام لمستوى النجاح والتقدم الذي أحرزته المؤسسة أو مستوى التدهور الذي تعاني منه، وبيان الحاجة إلى تخفيض التكلفة، تبدأ مرحلة الدراسات المستفيضة والتحليلية لنواحي النشاط لتشخيص الأسباب التحليلية للتدهور وتحديد المجالات التي يمكن أن تخضع لبرنامج دقيق لتخفيض التكلفة.

**2- تحديد مستوى التكلفة المرغوب تحقيقه:** بعد دراسة مستويات الأداء والتكلفة، سواءً بالمقارنة بالفترات السابقة أو بالمعايير التي تم تحديدها، يجب على الإدارة قبل تخطيط برنامجها لتخفيض التكلفة تحديد مستوى التكلفة الذي ترغب في تحقيقه بعد تنفيذ هذا البرنامج، وبمعنى آخر فإنه من المفضل دائماً تحديد مقدار التخفيض في التكلفة المتوقع حدوثه، وذلك حتى يمكن مقارنة تكلفة تنفيذ برنامج تخفيض التكلفة بمقدار التخفيض المتوقع في التكاليف.

ويمكن تحديد مستوى التكلفة المرغوب تحقيقه بإحدى المستويات الثلاثة التالية:

- ✓ مستوى التكلفة المرغوب هو أقل تكلفة للوحدة تم تحقيقها في الفترات السابقة، بعد تعديلها بالظروف الحالية ومستوى الأسعار السائد، أو التكلفة التقديرية أو المعيارية؛
- ✓ مستوى التكلفة المرغوب هو تكلفة للوحدة في المؤسسة الأقل تكاليفاً على مستوى الصناعة، وفي هذه الحالة يجب مراعاة عدة عوامل خاصة بالمؤسسة ذات التكلفة الأقل والتي تؤثر بشكل راجح على هذه التكلفة مثل الموقع وحجم المؤسسة ونوعية المعدات المستخدمة وتركيب القوى العاملة وبرنامجها الإنتاجي؛
- ✓ مستوى التكلفة المرغوب هو ذلك المستوى الذي يحقق للمؤسسة معدل الربحية الذي تهدف إليه بالنسبة لرأس المال المستثمر.

**3- التحديد الكمي لنسبة تخفيض التكلفة:** تكون مهمة محاسب التكاليف بعد هذه المرحلة هي حساب مقدار التخفيض في التكاليف الذي يهدف إلى تحقيقه في الفترة القادمة وذلك بمقارنة مستوى التكاليف المرغوب فيه بالتكاليف المتوقع تحملها في تلك الفترة وذلك بالنسبة لكل عنصر تكلفة إذا أمكن ذلك. وتتطلب هذه المهمة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة للمؤسسة ولكل نشاط على حدة، كما يستلزم الأمر حساب معدلات التغير لكل عنصر تكلفة متغير لتحديد مدى تأثيره بجهود تخفيض التكلفة، فإذا أخذنا عنصر تكلفة الأجور (اليد العاملة) على سبيل المثال، بفرض أنّ هذا لعنصر يتمتع بمعدلات تغير مختلفة يمكن لمحاسب التكاليف إعداد جدول يبيّن أثر التغير في كمية العمل في تكلفته. أما التكاليف الثابتة فليس لها - نظرياً - معدلات تغير، إلا أنه من الناحية العملية فإنّ هذه التكاليف تتأثر عادة من سنة إلى أخرى بالتغيرات

في طرق التصنيع والتوسعات والانكماشات في برامج الإنتاج والتسويق والتطورات المختلفة في النواحي الإدارية، ولهذا فإنّ على محاسب التكاليف دراسة التغيرات المتوقعة في الأنشطة في الفترة القادة وأثر ذلك على التكاليف الثابتة لكل نشاط، وبفضل هذه الأحوال حساب معدل تأثير الظروف المتوقعة في مستوى كل عنصر من عناصر التكاليف الثابتة.

## خلاصة الفصل الأول

- من خلال هذا الفصل الذي تضمّن الإطار المفاهيمي للتكاليف، حسابها وتخفيضها، يمكن أن نستخلص بعض النقاط كما يلي:
- مصطلح التكلفة يعدّ من المفاهيم الأكثر استخداماً في مجال المحاسبة نظراً لمعانيه المختلفة وتعدّد الأطراف المستعملة للبيانات والمعلومات التكاليفية كالإداريين والمحاسبين والاقتصاديين والمستثمرين وغيرهم؛
  - من الضروري تصنيف التكاليف بطريقة تتلاءم والغرض الذي تستخدم فيه من أجل استخلاص المؤشرات اللازمة لتقييم أداء الأنشطة المختلفة للمؤسسة، والاستفادة من البيانات التكاليفية في تحقيق أهدافها؛
  - نظراً للاهتمام المتزايد بضبط التكاليف المتعلقة بالإنتاج والرقابة عليها من أجل الوصول إلى أقل تكلفة ممكنة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، ظهرت الحاجة لأساليب محاسبية جديدة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي تحديد الأسعار وهو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، إذ لا يمكن التحكم في التكاليف إلا إذا كانت المؤسسة مجهزة بنظام محاسبة التكاليف الذي من بين أهم أهدافه قياس وتحديد التكاليف الفعلية وسعر التكلفة للوحدات؛
  - هناك عدّة طرق لحساب التكاليف تختلف كلّ طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها، إذ لا يمكن تفضيل طريقة على أخرى بل ينصح فقط استعمال إحداها بدلاً من الأخرى وفقاً لطبيعة نشاط المؤسسة أو حجمها... حيث لا توجد طريقة ممتازة خالية من العيوب؛
  - إنّ تخفيض التكاليف مع الحفاظ على مستوى الجودة المناسب يعدّ من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها المؤسسات وأكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة؛
  - ينبغي أن يأخذ اتجاه تخفيض التكاليف شكلاً متحركاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة بل أنه يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر للتكلفة مع مرور الوقت؛
  - إنّ فرصة تخفيض التكاليف متاحة في كل مجال من مجالات عمل المؤسسات أو مجالات الإنفاق، وأنّ تخفيض التكاليف وارد بالنسبة لجميع الموارد المتاحة للمؤسسة: البشرية والمادية والمالية، ومهما بلغت ضآلة قيمتها، لذلك فإنّ برامج تخفيض التكاليف لا ينبغي أن تقتصر على مرحلة معيّنة في حد ذاتها بل يجب أن تكون ذات منظور أكثر عمقا وشمولاً بحيث تمتد لتشمل كافة مراحل دورة حياة المنتج؛
  - ينبغي أن يكون تخفيض التكاليف تخفيضاً حقيقياً أي يحقق وفورات، ويتم استبعاد أيّ نشاط غير ضروري وأسباب العيوب والأخطاء لأنه سيكون عبئاً على المؤسسة، ذلك لأنّ تخفيض التكاليف مع عدم التأثير على جودة المنتج سوف يكون أفضل أسلوب للحفاظ على موقع المؤسسة التنافسي.

**الفصل الثاني**  
**سياسات تخفيض التكاليف**

## تمهيد

لقد حضي مصطلح السياسة في علم التسيير (المانجمنت) بعدة تعاريف من بينها أنّ السياسة هي عبارة عن مجموع المبادئ الأساسية التي توضع على شكل مكتوب مما يسمح بتطبيقها يوميا وباستمرار<sup>1</sup>؛ فالسياسة إذن يتم وضعها على أساس الأهداف المسطرة التي لا يجب أن تخرج عن مبادئ وطموحات المؤسسة، وحتى تكون هذه السياسة دليلا حقيقيا لاتخاذ القرار يشترط فيها الوضوح عن طريق ترجمتها إلى تعليمات أو توجيهات مكتوبة يحترمها كل المعنيين بها في المؤسسة.

وهذا الفصل هو محاولة للإحاطة ببعض ما يتعلق بالسياسات التي تنتهجها وتتبنّاها المؤسسات من أجل تخفيض تكاليفها، وذلك من خلال تقسيمه إلى أربعة مباحث تتناول بشيء من التفصيل دراسة البعض من هذه السياسات، بحيث يتم التطرق إلى دراسة سياسة معيّنة في كل مبحث من هذه المباحث الأربعة، ففي المبحث الأول يتم دراسة سياسة التحكم في وظائف المؤسسة، وفي الثاني دراسة سياسة تخريج الأنشطة، وفي الثالث دراسة سياسة التحكم في التكاليف الخفية، ثم يتم دراسة سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة في المبحث الرابع.

<sup>1</sup> Mokhtar BELAIBOUD , Gestion stratégique de l'entreprise publique algérienne , OPU, Alger, 1986, page 218.



## المبحث الأول: سياسة التحكم في وظائف المؤسسة

إنّ معنى الوظيفة في الواقع هو مرتبط بجوانب معنوية أكثر منها مادية، حيث تتعلّق بالمهام والعمليات وليس بالهيكل المادية الحقيقة في المؤسسة بشكل أساسي، وقد تختلف وظائف المؤسسة من حيث العدد من مؤسسة إلى أخرى لأسباب ترجع إما لحجم المؤسسة أو لطبيعة نشاطها، ولكن المتفق عليه هو أنّ جُلّ المؤسسات تتشابه في الوظائف الأساسية التي تعتمد عليها لبلوغ أهدافها، والتي تتمثل في تلك الوظائف الاستغلالية أو مجموعات العمليات والأنشطة التي تساهم في مجموعها في تنفيذ البرامج والخطط المتعلقة بالجانب التشغيلي للمؤسسة، ولقد تم اعتبار العمليات المرتبطة بالتموين (الشراء والتخزين) والإنتاج والتسويق كوظائف استغلالية لأنها مرتبطة بالنشاط المادي أو التنفيذي للمؤسسة<sup>1</sup>.

ومن خلال هذا المبحث سنحاول دراسة كيفية التحكم في الوظائف المختلفة للمؤسسة (وظيفة الشراء، التخزين، الإنتاج والتسويق) كسياسة من السياسات التي تتبناها المؤسسات من أجل تخفيض تكاليف كل وظيفة من هذه الوظائف وبالتالي الوصول إلى التخفيض الحقيقي لإجمالي التكاليف التي تتحملها.

## المطلب الأول: التحكم في وظيفة الشراء لتخفيض التكاليف

إنّ السياسات السليمة والقرارات الرشيدة في نشاط الشراء تعتبر ذات تأثير مباشر على ربحية المؤسسات الاقتصادية، وعليه فإنّ وظيفة الشراء أصبحت أكثر من مجرد القيام بالجانب الإجرائي فيه، فهي اليوم وظيفة اقتصادية وفنية وتجارية تحكمها مجموعة من السياسات والمبادئ والأهداف تسخر جميعها في خدمة أهداف المؤسسات والنشاطات الأخرى فيها. لذلك فإنّ إتمام عملية الشراء بشكل سليم يعادل من حيث الأهمية سلامة عملية الإنتاج أو البيع، وأنّ تحسّن الشراء أهمّ أحيانا من أن تحسن الإنتاج<sup>2</sup>. فقد أصبح الشراء الجيد ضرورة لتحقيق الربح بحيث يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإجمالية للمشتريات من 5% إلى 10%<sup>3</sup>، ويمكن لمس هذا الوفر عندما نتحصل على أرقام المشتريات في المؤسسات الكبيرة حيث تصل إلى مبالغ ضخمة، الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض تكاليف المؤسسة ككل.

## أولاً: مفهوم وظيفة الشراء

1- تعريف وظيفة الشراء: تعرّف وظيفة الشراء على أنها: "الوظيفة المسؤولة على الحصول على المواد والمستلزمات الضرورية لعمل المؤسسة وذلك باحترام مستوى جودة مطلوب وبكميات مناسبة وفي الأجل المرغوب فيها وبأفضل شروط الخدمة وضمن التموين"<sup>4</sup>. كما عرّفت على أنها: "الوظيفة المسؤولة عن توفير وتدبير احتياجات المؤسسة من المواد والتجهيزات المختلفة وفق سياسة محددة وواضحة بما يخدم النشاطات المختلفة للمؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط1، الجزائر، 1998، ص.313

<sup>2</sup> Henry FAYOL, Administration industrielle et générale, ENAG éditions, 1990, P.6

<sup>3</sup> صلاح الشنواني، الأصول العلمية للشراء والتخزين، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص.20

<sup>4</sup> Olivier BRUEL, Politique d'achat et gestion des approvisionnements, Edition DUNOD, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2005, P.3

<sup>5</sup> هيثم الزعبي وآخرون، إدارة المواد - مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000، ص.22

مما تقدم نستنتج أنّ وظيفة الشراء تتضمن مجموعة من الوظائف المرتبطة بالحصول على احتياجات المؤسسة من المواد والخدمات والمعدات اللازمة للقيام بعملياتها وإنجاز مهامها وبأفضل الشروط، كما أنها مسؤولة عن دورة هذه المواد من الوقت الذي يطلب فيه صنف معين إلى الوقت الذي يتم فيه تسليمه إلى الجهة التي تستعمله.

**2- أهمية وظيفة الشراء:** لقد أصبحت وظيفة الشراء عاملاً مهماً وأساسياً في تحديد وتحقيق إستراتيجية المؤسسة، وتبيّن بما لا يدع مجالاً للشك أنّ: "وظيفة الشراء هي عينا وأذنا المؤسسة"<sup>1</sup>. ومن أجل إبراز أهمية وظيفة الشراء بالمؤسسات الاقتصادية نحدد العوامل التي تكشف لنا ذلك في النقاط التالية:

1- قد تصل قيمة ما تشتريه بعض المؤسسات إلى 50% من قيمة المبيعات، بمعنى آخر أنّ القيمة المضافة التي تحققها هذه المؤسسات عن طريق العمليات الإنتاجية تكون أقل من 50%، وهنا تظهر أهمية كفاءة نشاط الشراء في توفير تلك المواد والتجهيزات بالأسلوب الذي يساهم في ربحية المؤسسة. ومن هنا يمكن القول أنّ وظيفة الشراء يمكن أن تحقق قيمة مضافة للمؤسسة الصناعية خاصة، لا تقل عن تلك التي تحققها العمليات الإنتاجية لهذه المؤسسة<sup>2</sup>.

2- تعتبر وظيفة الشراء من أهمّ الوظائف التي يمكنها الرفع من ربح المؤسسة دون أن يستلزم ذلك استثمارات مالية إضافية بل يكفي من أجل ذلك أن نحسن الشراء فقط.

3- تظهر أهمية وظيفة الشراء في مقدار الصعوبات والمشاكل التي تنشأ إذا ما كان هناك قصور وضعف في توفير مستلزمات الإنتاج بكفاءة ومهارة، حيث يمكن أن يترتب على ذلك إضافة كبيرة على تكاليف المؤسسة وبالتالي صعوبة تحقيقها لأهدافها المحددة<sup>3</sup>.

4- ندرة بعض المستلزمات وصعوبة توفرها في السوق تعطيان المزيد من الأهمية لوظيفة الشراء<sup>4</sup>.

5- تظهر أهمية وظيفة الشراء في الحد من مبالغة الإدارات المستخدمة للمواد سواء من حيث الكمية أو المواصفات مما يزيد من التكاليف، لذا فإنّ وظيفة الشراء تستطيع أن تعيد النظر في مواصفات المواد المطلوبة واقتراح المواصفات المناسبة والأقل تكلفة، وكذلك إعادة النظر في الكميات المطلوبة التي قد تغالي الإدارات المستخدمة في تقديرها تحوطاً لما يستجد من الظروف، تحوطاً يحمل في طياته المغالاة<sup>5</sup>.

يتضح لنا مما تقدم مدى أهمية وظيفة الشراء وكبر الدور الذي تلعبه في المؤسسة، وجسامة المهام الملقاة على عاتق المشتري مما يتطلب منه معرفة كافية وتخصصاً عميقاً في ميدان الشراء لأداء وظيفة الشراء بكفاءة عالية وتحقيق الأهداف المرجوة منها.

<sup>1</sup> Christian BOUVIER, Audit des achats, Les éditions d'organisation, Paris, 1990, P.21

<sup>2</sup> سليمان عبيدات وآخرون، إدارة الشراء والتخزين - مفهوم حديث لإدارة المواد، دار الفرقان للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 1992، صص.14-15

<sup>3</sup> سليمان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.17

<sup>4</sup> عمر العقيلي وقحطان العبدلي، إدارة الشراء والتخزين، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009، ص.10

<sup>5</sup> مهدي حسن زوليف، إدارة الشراء والتخزين - مدخل حديث، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص.13

## ثانياً: اعتماد الأصول العلمية للشراء

إنّ الأصول العلمية للشراء تتمثل في تلك الأسس العلمية لوظائف وظيفية الشراء، بحيث أنّ قرار توفير احتياجات المؤسسة من المواد والمستلزمات المختلفة يغطي مجموعة أركان أساسية هي: الجودة المناسبة، السعر المناسب، الكمية المناسبة، الشراء في الوقت المناسب ومن المصدر المناسب، إذ لا بد أن تتكامل هذه الأركان وتتفاعل مع بعضها البعض ومن الخطأ الفصل بينها عند اتخاذ قرار الشراء.

1- **الشراء بالجودة المناسبة:** عرّفت بأنها: "الدرجة التي يشبع بها منتج معين حاجات هذا المنتج في حدود اقتصادية معيّنة"<sup>1</sup>. كما عرّفت بأنها: "مدى ملائمة المادة للقيام بالوظيفة التي اشترت من أجلها"<sup>2</sup>. وتوصف الجودة بأنها مناسبة إذا كانت تناسب احتياجات المؤسسة وتتماشى مع إمكانياتها ومع ظروفها واتجاهات السوق فليس من الضروري أن تكون أعلى جودة بل يمكن أن تكون الجودة المنخفضة هي التي تناسب احتياجات المؤسسة<sup>3</sup>. فالجودة المناسبة إذن هي القيمة الاستعمالية فقد تكون الجودة الأعلى أو المنخفضة طبقاً لظروف استخدامها.

2- **الشراء بالكمية المناسبة:** يمكن تعريف كمية الشراء المناسبة بأنها الكمية التي تفي باحتياجات العمل والإنتاج داخل المؤسسة، بحيث لا تزيد عن اللازم فيتربط على ذلك بعض الأعباء وتكلفة مالية، أو تقل عن اللازم فتعطل برامج العمل والإنتاج وتصبح المؤسسة غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها<sup>4</sup>. كما يقصد بها الكمية التي تتعادل عندها تكاليف الشراء مع تكاليف التخزين وتكون التكلفة الإجمالية عند حدها الأدنى<sup>5</sup>.

3- **الشراء بالسعر المناسب:** يقصد بالسعر المناسب ذلك السعر الذي تستطيع المؤسسة المشتريّة دفعه بحيث تكون جدوى النفع أكثر من التكلفة<sup>6</sup>. وعرّف بأنه السعر العادل الذي يحقق رضا الطرفين ويضمن توطيد العلاقات بينهما<sup>7</sup>. كما عرّف بأنه ذلك السعر الذي تستطيع المؤسسة المشتريّة دفعه بحيث تكون المنفعة المنفعة المرجوة منه أو المترتبة على شراء المواد أو السلع أفضل وأكثر من التكلفة<sup>8</sup>. وهنا يتضح أنّ العبرة ليست بكون السعر منخفض وإنما العبرة بالمنفعة مقارنة مع السعر والتكلفة، ولذلك يستعمل مصطلح السعر المناسب وليس السعر الأدنى.

4- **الشراء في الوقت المناسب:** يقصد بالوقت المناسب للشراء الوقت الذي يتم فيه توريد المواد، والذي يتناسب مع برنامج الإدارة الطالبة للمواد، وفي نفس الوقت يضمن عدم تعطل الإنتاج أو تأخيره<sup>9</sup>. كما عرّف

<sup>1</sup> هيثم الزغيبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 58.

<sup>2</sup> محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 133.

<sup>3</sup> صديق محمد عفيفي، مرجع سبق ذكره، ص. 112.

<sup>4</sup> عمر العقيلي وقحطان العبدلي، مرجع سبق ذكره، ص. 139.

<sup>5</sup> محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 139.

<sup>6</sup> غانم فنجان ومحمد عبد حسين، مرجع سبق ذكره، ص. 158.

<sup>7</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، مرجع سبق ذكره، ص. 239.

<sup>8</sup> محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 175.

<sup>9</sup> هيثم الزغيبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 73.

بأنه الوقت الذي يلاءم احتياجات المؤسسة وإمكانياتها ويتمشى مع ظروف السوق واتجاهاته<sup>1</sup>. أي أنّ الشراء الشراء في الوقت المناسب يعني الشراء في الأوقات التي تناسب جداول الإنتاج) لتفادي حدوث اختناقات خطوط الإنتاج) وفي الأوقات التي تناسب الإمكانيات المالية ( لتفادي التعطيل الكبير لأموال المؤسسة) وفي الأوقات التي تناسب الظروف السائدة في السوق (مراعاة ندرة أو وفرة المواد وكذا اتجاهات أسعارها).

**5- الشراء من المصدر المناسب:** يقصد به مجموعة الكيانات الطبيعية أو المعنوية المحتملة والراغبة في إقامة علاقات تجارية مستمرة أو مؤقتة تحقق نفعاً مشتركاً وتتمتع بالإمكانيات المناسبة والسمعة التجارية الطبيعية<sup>2</sup>. ومن هذا التعريف نجد أنّ هناك شروطاً معينة للمصدر المناسب للشراء وهي<sup>3</sup>:

- أن يكون كيانا طبيعياً أو معنوياً له صفة الاتجار أي أنه ينبغي أن يكون لمصدر الشراء شخصية طبيعية أو معنوية تستطيع تحمل الالتزامات واكتساب الحقوق.
- أن يكون لديه الرغبة والقدرة على إقامة علاقات تجارية مستمرة، بحيث تنشأ الرغبة من طبيعة ومستوى ما يحدده من طموحات في الأهداف التي يعلنها والسياسات التي يتبعها، بينما القدرة فتعكسها الإمكانيات التي تتوافر له للوصول إلى أهدافه.
- أن يكون مؤمناً بفلسفة المنفعة المشتركة وعلى قدم المساواة، بمعنى ضرورة تبني مصدر الشراء للسلوك التجاري الحميد الذي يقوم على أساس أنّ لكل عمل عائد يتناسب مع درجة المخاطرة التي يحتويها مع الإيمان الكامل بالمساواة في التعامل مع كل الحالات المتشابهة.
- أن يكون متمتعاً بالسمعة الطيبة والشهرة المعروفة في الأسواق التي يتعامل فيها.

### ثالثاً: تكاليف الشراء ووسائل تخفيضها

**1- تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف الشراء مجموع التكاليف التي تتفقها الإدارات المختلفة في المؤسسة على الصفقات التي تعقدها مع الموردين من وقت الشعور بالحاجة لكل صفقة إلى وقت وصولها والتأكد من مطابقتها للشروط المتعاقد على أساسها-خارج ثمن الشراء-. وتتمثل هذه التكلفة في تكاليف إعداد وإصدار أمر الشراء أو ما يعرف بتكلفة إصدار الطلبية والأعمال الكتابية والإدارية المرتبطة بهذه الطلبية، ومن أمثلة هذه التكاليف يمكن أن نذكر ما يلي: رواتب الموظفين القائمين بعملية الشراء؛ مصاريف التحضير والمتابعة وإصدار الطلبيات؛ مصاريف اللوازم الكتابية كالنماذج؛ تكاليف الاتصالات(بريد، هاتف، فاكس...);؛ مصاريف استلام الطلبية كالنقل، التأمين، الرسوم الجمركية...؛ المصاريف المختلفة الأخرى والتي غالباً ما تتعلق بالاهتلاكات، الصيانة، الكهرباء والغاز...

يلاحظ أنّ هذه التكاليف ليست مرتبطة بالكمية المشتراة ولكنها تتأثر أساساً بعدد أوامر الشراء التي يتم إصدارها(عدد الطلبيات) خلال فترة زمنية معينة. مع ملاحظة أنّ تكاليف الشراء التي يجب أخذها بعين

<sup>1</sup> صديق محمد عفيفي، مرجع سبق ذكره، ص.156

<sup>2</sup> علي الشرفاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1992، ص.183

<sup>3</sup> محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص ص.206-207

الاعتبار هي تكاليف كل طلبية متكررة لأنّ تكاليف الشراء الخاصة بالطلبية الأولى لا يمكن تفاديها على الإطلاق (حيث تمثل الجزء الثابت من تكلفة الشراء)، أما بالنسبة لتكاليف الطلبيات التالية فإنه يمكن تخفيضها أو زيادتها بتغيير عدد مرات الطلب<sup>1</sup>. كما يلاحظ أنّ تكاليف الشراء تتناسب عكسياً مع كميات الشراء وطرديا مع عدد الطلبيات، أي أنّ تكاليف الشراء تنخفض مع زيادة كميات الشراء نظرا لقلّة عدد مرات الشراء، بينما ترتفع بزيادة عدد الطلبيات نظرا لانخفاض كميات الشراء، لذلك فإنه لتخفيض تكاليف الشراء لابد من تقليل عدد الطلبيات أي الشراء بكميات كبيرة.

**2- وسائل تخفيض تكاليف الشراء:** يتطلب تطبيق وسائل تخفيض تكلفة الشراء وجود روح المبادرة من قبل إدارة المشتريات ودرجة كافية من المهارة في عمليات الشراء، كما يتطلّب الأمر توافر معلومات متكاملة عن الأسواق وإعداد تخطيط لعمليات الشراء بحيث تتم طبقا لنظام عملي متكامل، وفيما يلي الأساليب المقترحة لتخفيض تكلفة الشراء<sup>2</sup>:

- دراسة وفحص أسواق الموردين، مع إعداد قائمة استقصاء لإرسالها دوريا إلى هؤلاء الموردين المعروفين والمحتملين، حتى يمكن أن تتوافر لدى المؤسسة معلومات متكاملة عن المصادر الأفضل للشراء؛
- الاستفادة من المعلومات التي يمكن الحصول عليها من المعارض والأسواق العالمية في تكوين بنك معلومات عن الموردين في الأسواق الخارجية والتطورات الحديثة في أنواع المواد التي تستخدمها المؤسسة؛
- الزيارات المتبادلة بين المؤسسة ومصانع الموردين أو مخازنهم للتعرف على قدراتهم وإمكانياتهم ومدى محافظتهم على جودة المواد الموردة؛
- دعوة الموردين دوريا لمناقشة مشاكل وأسعار التوريد لتكوين صلة مباشرة بين الموردين والمؤسسة بحيث يمكن في النهاية الحصول على شروط أفضل للتعامل؛
- التعامل المتبادل مع الموردين إذا أمكن ذلك، أي محاولة أن يكون المورد أحد زبائن المؤسسة في نفس الوقت حتى تستطيع تبادل شروط أفضل؛
- مساعدة الموردين على حلّ مشاكلهم إذا كان في استطاعة المؤسسة ذلك، وبالتالي تستطيع هذه الأخيرة الحصول على شروط أفضل للشراء؛
- من الممكن أن تطلب المؤسسة من المورد استخدام أرخص طريقة للفرّ والحزم بحيث يتوافر القدر الكافي لحماية المواد المشتراة أثناء النقل؛
- استخدام عبوات المواد المشتراة في النقل الداخلي للمؤسسة أو استخدامها كمواد لفّ وحزم للمبيعات؛
- دراسة الموقع الجغرافي للموردين لتخفيض تكلفة النقل؛

<sup>1</sup> محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 98.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص ص 275 - 278.

- استخدام وسائل نقل المواد بكفاءة عن طريق التأكد من تحميلها حمولة كاملة بتجميع الإرساليات من مجموعة الموردين المتقاربين؛
- الاحتفاظ بسجل إحصائي عن المواد التالفة أثناء النقل، والوحدات المعيبة المعادة للمورد ودراسة أسبابها لتلافيها ومناقشتها مع الموردين لمحاولة استبدالها؛
- التأكد من الحصول على أسعار نهائية للتوريد قبل التوريد الفعلي؛
- تحديد الحد الأمثل لكمية المواد المشتراة والأحجام المثلى للوحدات المخزّنة ومراجعتها دورياً لتخفيض تكاليف النقل وتكاليف إعادة الحزم للتخزين؛
- في بعض الأحيان قد يكون من الأفضل إجراء تعديلات في طريقة التحاسب على المشتريات، فبدلاً من التحاسب على أساس الوزن قد يكون من الأفضل من الناحية السعرية التحاسب على أساس الحجم أو على أساس الوحدة؛
- إجراء دراسة سنوية عن إمكانية تصنيع بعض الأجزاء داخلياً بدلاً من الشراء من الخارج، أو الشراء من الخارج بدلاً من التصنيع الداخلي لإقرار ما إذا كان ذلك سوف يترتب عليه وفورات من ناحية تكاليف الشراء.

من خلال ما سبق، يمكن القول أنه لتخفيض تكاليف الشراء ومن ثم تخفيض تكاليف المؤسسة ككل، فإنه يتعيّن على المؤسسة التحكم في وظيفة الشراء من خلال إدراك أهمية هذه الأخيرة أولاً، ثم العمل على اعتماد الأصول العلمية في الشراء بالإضافة إلى محاولة التحكم الجيد في إجراءات الشراء.

### المطلب الثاني: التحكم في وظيفة التخزين لتخفيض التكاليف

إذا كان الاهتمام بوظيفة الشراء والتحكم فيها يؤدي إلى تخفيض تكاليف المؤسسة، فإنّ وظيفة التخزين لا تقل أهمية بما يمكن أن تقتصده المؤسسة من أموال سائلة يمكن توظيفها في مجالات أخرى تعود عليها بالفائدة أو الربح؛ ذلك لأنّ المخزونات من المواد واللوازم أصبحت تشكل في الكثير من الصناعات الجزء الأكبر من النفقات وعليه فإن الاقتصاد في تكاليف التخزين أصبح عنصراً أساسياً في تحقيق الأرباح.

### أولاً: مفهوم وظيفة التخزين

**1- تعريف وظيفة التخزين:** يقصد بوظيفة التخزين "تخطيط وتنظيم عمليات استلام المواد والمحافظة عليها في ظروف تخزينية مناسبة وتلبية احتياجات الإدارات المختلفة في الوقت المناسب"<sup>1</sup>. كما عرّفت أيضاً بأنها مجموعة من المهام التي تهدف إلى الاحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها أو إحداث تغييرات مطلوبة لحين استخدامها مع أقل استثمار ممكن وبأقل تكلفة ممكنة، حيث يتضح من هذا التعريف ما يلي<sup>2</sup>:

- إنّ التخزين يعني الاحتفاظ بالمخزون لفترة زمنية معيّنة أي أن عملية التخزين ترتبط بعنصر الزمن؛

<sup>1</sup> هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 40

<sup>2</sup> محمد الصيرفي وبشير العلاق، التخزين السلعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2002، ص. 13-14

- إنَّ المحافظة على المواد بحالتها الراهنة يتطلب توفير ظروف معيَّنة بحيث تحفظ هذه المواد من التلف؛
- إنَّ التخزين قد يكون بغرض إحداث تغيير في شكل المواد المخزَّنة أو مكوناتها؛
- إنَّ التخزين قد يتعلق بتوفير المواد وقت الحاجة إليها ضمانا لتدفق المواد بحيث لا يحدث توقف في العملية الإنتاجية.

## 2- أهمية وظيفة التخزين: تتجلى أهمية وظيفة التخزين بالمؤسسة من خلال الآتي<sup>1</sup>:

- تُعدُّ المواد والمستلزمات المختلفة الموجودة داخل المخازن أموالا مستثمرة، وتمثل أموالا مجمَّدة وتكلف المؤسسة أموالا إضافية للمحافظة عليها، ومن هنا ندرك قيمة الوفورات التي يمكن أن تحققها الإدارة الجيدة للمخازن، والتكاليف الباهظة التي قد تتحملها المؤسسة في حالة فشل إدارة المخازن؛
- إنَّ تنوع متطلبات الإنتاج للمواد المختلفة، يؤدي إلى ضرورة إيجاد مكان ملائم للمحافظة على هذه المواد لحين الحاجة إليها وتزويد الإنتاج بها في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة؛
- الاحتفاظ بالمنتجات التامة للمؤسسة في ظروف تخزينية مناسبة لحين حاجة الأسواق لها وبيعها؛
- إنَّ بعض المواد تحتاج إلى التخزين لفترة معينة قبل استخدامها في عمليات الإنتاج، كتخزين التبغ والخشب حتى يكتسب شروط الاستخدام في العملية الإنتاجية) وهو ما يعرف بزيادة الصلاحية حيث تتشابه وظيفة التخزين هنا مع وظيفة الإنتاج).

## ثانيا: تحديد مستويات المخزون ومتوسطه

- 1- **تحديد مستويات المخزون:** الهدف الرئيسي من تحديد هذه المستويات هو المحافظة على المستوى الأمثل للاستثمار في المخزون، فإذا زادت مستويات المخزون زادت تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، وإذا انخفضت أكثر من اللازم زادت التكاليف المحتملة لتعطل الإنتاج أو فقدان طلبات البيع في السوق وزادت بذلك تكاليف الشراء بسبب الشراء بكميات صغيرة. وتشمل المستويات التالية: الحد الأدنى، الحد الأعلى ونقطة إعادة الطلب.

**1-1- الحد الأدنى:** يسمى أيضا حدَّ الأمان أو حدَّ الخطر أو مخزون الطوارئ، ويتمثل في ذلك المستوى الذي لا يجب أن يقلَّ عنه المخزون من أيِّ صنف من الأصناف<sup>2</sup>؛ ويمكن تحديده وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{الحد الأدنى} = \text{معدل الاستهلاك اليومي للصنف} \times \text{عدد الأيام المرغوب الاحتفاظ فيها بالمخزون}$$

**1-2- نقطة إعادة الطلب:** هي عبارة عن المستوى الذي إذا وصلنا إليه نقوم بطلب كمية جديدة من المواد وذلك لضمان وصول الطلبية في الوقت المحدد بحيث يجنَّب المؤسسة مخاطر عجز المخزون<sup>3</sup>. ويمكن تحديدها وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{نقطة إعادة الطلب} = \text{الحد الأدنى للمخزون (مخزون الأمان)} + \text{احتياجات فترة الانتظار}$$

<sup>1</sup> هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص. 41-42

<sup>2</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، مرجع سبق ذكره، ص. 394

<sup>3</sup> صديق محمد عفيفي، مرجع سبق ذكره، ص. 412



وبما أنّ : احتياجات فترة الانتظار = معدل الاستهلاك × فترة الانتظار

فإنّ: نقطة إعادة الطلب = الحد الأدنى للمخزون + (معدل الاستهلاك × فترة الانتظار)

**3-1- الحد الأعلى للمخزون:** يُعرّف الحد الأعلى للمخزون على أنه: "أقصى كمية من المخزون التي يمكن الاحتفاظ بها في مستودعات المؤسسة"<sup>1</sup>. بمعنى المستوى الذي لا يجب أن يزيد عنه المخزون من صنف معين، ويتم حساب هذا المستوى وفقا للعلاقة التالية:

الحد الأعلى للمخزون لصنف معين = الحد الأدنى + الكمية التي يتم طلبها من الصنف

أي : الحد الأعلى = مخزون الأمان + الحجم الاقتصادي للطلبية

**2- تحديد متوسط المخزون:** يمثل متوسط المخزون القيمة أو الكمية المتوسطة التي يتم على أساسها تقييم المخزون ومعرفة مدى استمرارية المؤسسة في التمويل، ويختلف تحديده حسب حالة وجود مخزون الأمان أو عدم وجوده.

**1-2- تحديد متوسط المخزون في حالة عدم وجود مخزون الأمان:** يتبع تطور مستوى المخزون وتيرة الخروج والدخول، فقد تكون هذه التيرة منتظمة أو غير منتظمة:

✓ **تحديد متوسط المخزون في حالة انتظام وتيرة الدخول والخروج:**

في هذه الحالة ينخفض المخزون بصورة منتظمة إلى أن يصل الصفر ثم وفي تلك الفترة يتم استلام نفس الكمية السابقة، لذلك فإنّ متوسط المخزون لفترة معينة هو متوسط كمية مخزون بداية ونهاية تلك الفترة. أي:  $S_m = \frac{S_i + S_f}{2}$  ؛ بحيث:  $S_m$ : متوسط المخزون لفترة معينة،  $S_i$ : يمثل كمية المخزون في بداية الفترة؛ و  $S_f$ : يمثل كمية المخزون في نهاية الفترة.

وبما أنّ في هذه الحالة  $S_f = 0$ ، فإنّ متوسط المخزون لفترة معينة يحسب بالعلاقة التالية<sup>2</sup>:  $S_m = \frac{Q}{2}$  بحيث (Q) عبارة عن الكمية الداخلة في نفس الفترة. إلا أنّ متوسط المخزون يتأثر بعدد فترات الدخول (n)،

لذلك يصبح متوسط المخزون للفترة الإجمالية (سنة عادة) عبارة عن<sup>3</sup>:  $S_m = \frac{Q}{2.n}$

✓ **تحديد متوسط المخزون في حالة عدم انتظام وتيرة الدخول والخروج:**

يتم تحديد متوسط المخزون  $S_m$  بالعلاقة التالية<sup>4</sup>:

$$S_m(t_1 + t_2 + t_3 + t_4) = \frac{s_1 + s_2}{2} t_1 + \frac{s_2 + s_3}{2} t_2 + \frac{s_3 + s_4}{2} t_3 + \frac{s_4 + s_f}{2} t_4$$

يمكن استخراج متوسط المخزون بالعلاقة أعلاه إذا كانت المعلومات متوفرة، بينما عادة ما تتعدم عدة معطيات، فإذا تحصلنا مثلا على مخزون نهاية كل شهر لسنة معينة يمكن تحديد متوسط المخزون والذي يكون عبارة عن مجموع مخزونات آخر كل شهر / 13.

<sup>1</sup> سليمان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 326

<sup>2</sup> Antonie FRANQUET, La pratique des études de rentabilité, Edition EME, Paris, 2002, P.162

<sup>3</sup> M.GERVAIS, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Edition ECONOMICA, 8<sup>ème</sup> édition, Paris, 2005, P.324

<sup>4</sup> Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Pratique de la gestion des stocks, Edition DUNODD, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, 2005, P.27



## 2-2- تحديد متوسط المخزون في حالة وجود مخزون الأمان:

- ففي حالة انتظام حركة المخزون يتم تحديد متوسط المخزون وفقا للعلاقة التالية<sup>1</sup>:  $S_m = \frac{C}{2.n} + S_s$

حيث  $S_s$ : يمثل مخزون الأمان، و  $C$ : عبارة عن كمية الاستهلاك

- أما في حالة عدم انتظام حركة المخزون فإنّ متوسط المخزون يحدد وفقا للعلاقة التالية:

$$S_m(t_1 + t_2 + t_3 + t_4) = \left( \frac{s+s_1}{2} t_1 + \frac{S_1+s_2}{2} t_2 + \frac{S_2+s_3}{2} t_3 + \frac{S_3+s_4}{2} t + \frac{S_4+s_f}{2} t_f \right) + S_s$$

بحيث يمثل  $s, S_1, S_2, S_3, S_4$ : مخزون بداية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة على التوالي؛

$s, s_2, s_3, s_4, s_f$ : مخزون نهاية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة على التوالي.

إنّ تحديد متوسط المخزون يمكن من معرفة مستوى تكاليف التخزين حيث ترتبط هذه الأخيرة ارتباطا مباشرا به، فانخفاض متوسط المخزون يؤدي إلى انخفاض تكاليف التخزين والعكس صحيح، كما أنّ انخفاض متوسط المخزون يعني ارتفاع معدل الدوران مما يدل على ارتفاع أداء تسيير المخزون.

نشير إلى أنّ معدل دوران المخزون يحسب وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{الاستهلاك السنوي}}{\text{متوسط المخزون}}$$

وكقاعدة عامة يمكن القول أنه كلما كان متوسط المخزون أقل كان ذلك أفضل للمؤسسة.

### ثالثا: تسيير المخزونات

يعرّف تسيير المخزون على أنه: "مجموعة من الأعمال المنظمة والمرتببة من السهولة إلى المعقدة واللازمة للإعداد وتنفيذ برنامج التمويل بالمؤسسة، تخزين المواد وتوجيه المبيعات مع تجنب الانقطاع من جهة، والتخزين الزائد من جهة أخرى، وهذا في ظل أفضل الظروف الاقتصادية"<sup>2</sup>.

يمكن تقسيم نماذج تسيير المخزون بصفة عامة إلى نماذج حديثة ونماذج كلاسيكية، وهذه الأخيرة تقسم إلى نماذج ديناميكية ونماذج ساكنة والتي تنقسم بدورها إلى نماذج تستخدم في حالة المستقبل اليقيني (ظروف التأكد) وأخرى تستخدم في حالة المستقبل غير اليقيني (ظروف عدم التأكد) أي في حالة عشوائية الطلب. ولأنّ المجال لا يتسع هنا للتطرق إلى كل النماذج، فإنه يتم الإشارة فقط إلى أحد أهمّ النماذج الأساسية الكلاسيكية (نموذج Wilson)، وأحد أهمّ النماذج الحديثة (نموذج التخزين الصفري).

1- نموذج ويلسن (Wilson) "الكمية الاقتصادية للطلب": إنّ الهدف الرئيسي لهذا النموذج هو تخفيض تكاليف الشراء والتخزين، وذلك من خلال تحديده لحجم الطلبية الأمثل الذي يجعل التكلفة الإجمالية أقل ما يمكن، بمعنى الكمية التي تكون عندها التكاليف الإجمالية لإصدار الطلبية وتكاليف التخزين في أدنى مستوياتها. فهذا النموذج يجيب على سؤالين تقليديين هما: متى يتم إصدار الطلبية؟ وكم يكون حجمها؟. فهو يساعد على تحديد الكمية الاقتصادية المثلى للطلبية والوقت الضروري لإعادة التمويل من طرف المؤسسة.

<sup>1</sup> Ibid, P.29

<sup>2</sup> Mohamed said BELACEL, La gestion des stocks, Edition Gestion, Alger, 1994, P.5

يحدد هذا النموذج الكمية الاقتصادية المثلى للطلبية وذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2.C_{pass}.Ca}{U_i}}$$

حيث:  $C_{pass}$ : تكلفة إصدار الطلبية؛  $i$ : معامل الاحتفاظ بالمخزون وهو عبارة نسبة مئوية من متوسط المخزون؛  $U$ : السعر الوحدوي للمادة؛  $C_a$ : مجموع الاستهلاكات أو الاستخدام السنوي؛  $Q^*$ : الكمية المثلى للطلبية. فالكمية الاقتصادية تتحقق عند حجم الطلبية الذي تتساوى عنده تكاليف الاحتفاظ بالمخزون مع تكاليف الحصول عليه (إصدار الطلبية)، هذه الكمية المثلى تسمى الكمية الاقتصادية للطلب (EOQ : Economic Order Quantity) أو كمية (Wilson)، ومنها يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات (عدد الطلبيات الاقتصادية).

بحيث: العدد الأمثل للطلبات =  $\frac{\text{مجموع الاستهلاكات}}{\text{الكمية الاقتصادية للطلب}}$

$$N^* = \sqrt{\frac{Ca.U_i}{2.C_{pass}}}$$

ومنه:

$$N^* = \frac{Ca}{Q^*}$$

أي:

حيث:  $N^*$ : العدد الأمثل للطلبات.

وتظهر أهمية الشراء بالكمية الاقتصادية في تخفيض التكاليف من خلال ارتباطها ببعض عناصر التكاليف المتعلقة بإنتاج المنتج، والتي تتمثل في تكاليف أوامر التوريد لكمية الموارد التي تحتاج إليها المؤسسة، وتكاليف تخزين تلك الكمية من الموارد لحين البدء في العملية الإنتاجية. حيث يساعد نموذج الشراء بالكمية الاقتصادية في شراء كمية الموارد التي تفي برغبات جهات الإنتاج، وفي نفس الوقت تقل عندها تكاليف أوامر التوريد وتكاليف التخزين إلى أقل حد ممكن، مما يترتب عليه تخفيض قدر كبير من تكاليف الإنتاج.

2- نموذج التخزين الصفري: يُعدّ من النماذج الحديثة لتسيير المخزون ومن أهم الاتجاهات الحديثة في التخزين، حيث يعمل على تخفيض المخزون ليصل إلى مستوى الصفر لأنه يسعى إلى توريد الموارد والاحتياجات إلى مراكز الإنتاج مباشرة في الوقت المحدد تماما وبالجودة المطلوبة، مما يعني عدم الحاجة إلى المخازن وبالتالي عدم وجود مستوى للمخزون. فهذا النموذج يعتبر فلسفة جديدة برزت الأفكار الأساسية له في الصناعات اليابانية من قبل شركة (TOYOTA) حيث حقق نجاحا متميزا وانتشارا واسعا في اليابان ومن ثم خارجها.

يعرّف نموذج التخزين الصفري على أنه نظام يعمل على خفض التكاليف من خلال إزالة تأخر الإنتاج وتخفيض المخزون<sup>1</sup>. أي أنه يهدف للتخلص من تكاليف المخزون خلال العملية الإنتاجية ابتداء من دخول المواد إلى المصنع إلى حين تسليم المنتج للزبون؛ كما عرّف أيضا على أنه فلسفة موجهة لتقليل الضياع أو الهدر في موارد المؤسسة، ونقصد بالهدر هنا هو أي شيء لا يضيف قيمة للمنتج سواء تعلق الأمر بالتخزين

<sup>1</sup> يحيياوي إلهام، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JAT) وأثره على الجودة وتكالييفها، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد 12، جوان 2005، ص. 261

أو النقل أو الانتظار... إلخ<sup>1</sup>. لذلك فإنّ تطبيق هذا النموذج يوفر فرصا كبيرة لتحقيق منافع متوقعة في مجال تخفيض التكلفة وذلك من خلال تخفيض تكلفة التخزين، تجنب تكلفة التالف والعمل المعاد، تقليص المساحة المطلوبة للإنتاج والتخزين، تخفيض ساعات العمل...<sup>2</sup>، هذا بالإضافة إلى منافع أخرى كزيادة الإيرادات، توفير الاستثمار، زيادة الإنتاجية والاستجابة السريعة لرغبات المستهلكين.

#### رابعاً: تكاليف التخزين ووسائل تخفيضها

**1- تكاليف التخزين:** يقصد بتكاليف التخزين جميع المبالغ والمصروفات الخاصة بحفظ المواد والسلع المخزونة منذ وصولها إلى المخازن حتى القيام بعملية صرفها<sup>3</sup>. وتشكل هذه التكاليف جزءاً لا يستهان به من تكاليف التموين حيث تؤثر بدرجة كبيرة على تكلفة الإنتاج من ناحية وعلى هيكل التكاليف الكلية وربحية المؤسسة ككل، وتشكل التكاليف التالية:

**1-1- تكلفة الاحتفاظ بالمخزون:** يقصد بها تلك التكاليف التي تتعلق بالمفردات المادية المخزونة في المخازن<sup>4</sup>، حيث أنّ هذه التكاليف ملازمة لوجود المخزون وتحتوي على فئتين محددتين من المصاريف هما الأعباء المالية وأعباء التخزين<sup>5</sup>:

✓ **الأعباء المالية:** تتمثل أساساً في الفائدة على المبالغ المستثمرة في المخزون في حالة الاقتراض من المؤسسات المالية، أو في تجميد جزء من رأس مال المؤسسة لتمويل المخزونات.

✓ **أعباء التخزين:** تتكون من العناصر الأساسية التالية: تكاليف التشغيل للمخازن (أجور عمال المخازن، صيانة المخازن والتجهيزات والآلات، الطاقة، الإنارة، التدفئة...); اهتلاك أو إيجار المخازن؛ اهتلاك تجهيزات المخازن وآلات المناولة؛ التأمينات؛ تكاليف تدني قيمة المخزون (التلف، التبخر، التبذير، السرقة، التقادم...); تكاليف النقل ما بين المخازن؛ تكاليف الإعلام الآلي ومحاسبة المواد.

غالباً ما يتم احتساب هذه التكاليف على أساس نسبة مئوية من قيمة متوسط المخزون أو قيمة مطلقة تمثل تكلفة تخزين الوحدة في السنة. حيث تتراوح هذه النسبة بين 10% - 34% بمتوسط يبلغ 20% تقريباً<sup>6</sup>، فهي نسبة مرتفعة لا يمكن إغفالها أو الاستهانة بها.

**1-2- تكلفة نفاد المخزون:** هي التكاليف التي تنشأ عن عدم توافر السلع والمواد في حالة الطلب عليها، ومن أمثلة هذه التكاليف تعطل الآلات أو استخدام مادة بديلة أعلى في التكلفة أو تكاليف إعداد الآلات لإنتاج منتج آخر أو التكاليف الناتجة من انخفاض المبيعات<sup>7</sup>. وتقسم هذه التكلفة إلى تكلفة نفاد داخلية أي تكلفة العجز الداخلي وهي تكاليف تتحملها المؤسسة نتيجة انقطاع عمليات الإنتاج، وأخرى خارجية متمثلة في

<sup>1</sup> Alain COURTOIS et autres, Gestion de production, édition d'Organisation, Paris, 2005, P.313

<sup>2</sup> بسام فيصل محجوب وآخرون، نظم التخطيط والرقابة على الإنتاج والعمليات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005، ص.158

<sup>3</sup> هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.181

<sup>4</sup> العلي عبد الستار محمد، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2006، ص.79

<sup>5</sup> Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Op.cit, P.24

<sup>6</sup> محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص.102

<sup>7</sup> سليمان محمد مرجان، بحوث العمليات، دار الكتب الوطنية، ط1، بنغازي، ليبيا، 2002، ص.221

الربح غير المحقق وتكلفة المبيعات المفقودة حيث تفقد المؤسسة جانب من الأرباح كان من الممكن تحقيقه إذا ما احتفظت بالكمية المناسبة من المخزون والتي يطلق عليه بتكلفة الفرصة البديلة<sup>1</sup>.

**3-1- تكلفة تراكم المخزون:** وهنا ينبغي التفرقة بين نوعين من المخزون، نوع بطبيعته لا يمكن استخدامه بعد انقضاء مدة معيّنة على تخزينه، وهنا تحسب تكلفة تراكم المخزون بالنسبة له على أساس الفرق بين تكلفة العناصر الأصلية بما في ذلك تكلفة الشراء وتكلفة التخزين وبين القيمة التي يمكن بيعه بها إن أمكن التخلص منه. ونوع آخر يمكن استعماله بعد مدة معيّنة من التخزين وهنا يكفي في الحساب بقياس تكلفة التخزين<sup>2</sup>.

**4-1- تكلفة الشحن أو الإرسال:** تحتوي هذه التكاليف على أعباء تجهيز الطلبات، التعبئة والتغليف، شحن الطلبات، النقل، الأجور ومصاريف مصلحة الشحن، فلا بد من تحقيق الأمتلية على مستوى تسليم السلع والمنتجات مما يؤدي إلى تقليل مخاطر تلف هذه المنتجات وبالتالي تقليل الخسائر غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة، لأن وصول السلع إلى الزبائن في شكل غير صالح للاستخدام أو في أغلفة غير مناسبة أو غير محكمة يقلل من درجة رضاهم وبالتالي يؤثر على حجم المبيعات.

**2- وسائل تخفيض تكاليف التخزين:** في كثير من الأحيان نجد أن مستوى المخزون السلعي -حجمه ونوعيته- يمثل عاملاً أساسياً في حجم الاقتراض القصير والمتوسط الأجل، وبالتالي فهو عبئ يضاف إلى أعباء المؤسسة، كما أن تراكم المخزون يتسبب -بالإضافة إلى حجز جزء هام من رأس المال العامل- في ارتفاع تكاليف التخزين عن طريق زيادة عمال المخازن ومساحات التخزين وما يترتب عن ذلك من عناصر نفقات إضافية للمحافظة على المخزون في حالة سليمة.

وتكمن وسائل تخفيض تكاليف التخزين في زيادة معدل دوران المخزون عن طريق تخفيض حجم الكميات الجديدة الداخلة عن الكميات الخارجة من المخازن بحيث تكون النتيجة النهائية انخفاض في حجم المخزون إلى الحد الأمثل. ويلاحظ أنه في فترة الرواج يرتفع حجم المخزون في حين أنه في فترات الكساد وانخفاض حجم الأعمال لا تأخذ الإدارة تضخم المخزون بصورة جدية بالرغم من أنه في هذه الظروف تصبح الحاجة إلى تخفيض التكاليف وارتفاع درجة السيولة من أهم متطلبات الإدارة الواعية للخروج من الأزمة. كما يتطلب تطبيق وسائل تخفيض تكاليف التخزين تعاوناً مستمراً وفعالاً بين الإدارة العليا وإدارات التشغيل والمسؤولين عن عمليات الشراء، بحيث يمكن تحديد الحدود المثلى للمخزون وبيان الحاجة إلى تحرير رأس المال العامل المستثمر في مخزون راكد.

ومن وسائل تخفيض تكاليف التخزين ما يلي<sup>3</sup>:

- إعداد بيانات إحصائية عن تطور المخزون خلال الفترات السابقة بالمقارنة مع حجم الإنتاج، وتفيد هذه الإحصائيات في بيان مدى تحرك المخزون وارتباطه بالتغيرات مع حجم الإنتاج وإظهار أنواع المخزون

<sup>1</sup> عفيف شريف عبد الله وعطية محمد عطية، إدارة العمليات الإنتاجية، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 1990، ص. 129

<sup>2</sup> محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 110

<sup>3</sup> إبراهيم السباعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 278 - 281

بصورة واضحة للتصرف فيها؛

- بحساب معدل المخزون إلى حجم الإنتاج في كل فترة يمكن متابعة مدى الارتباط بين المتغيرين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- دراسة معدل دوران المخزون وكمية المخزون لكل صنف من أصناف المواد وكذلك كمية المخزون، لاكتشاف مدى توافق معدل الدوران مع حجم المخزون وبيان الأصناف الراكدة أو التي لا يتناسب كمية المخزون فيها مع حجم الاستهلاك؛
- تخفيض حجم المخزون عن طريق إيقاف أوامر التوريد للمواد الراكدة وإصدار الأوامر اللازمة لذلك، وتخفيض كميات المخزون من المواد الراكدة بعد فحصها للتأكد من صلاحيتها للاستعمال وذلك ببيعها بعد تحديد الأسعار المناسبة، أو بتخريدها أو محاولة إيجاد استعمالات بديلة لها؛
- دراسة الإجراءات التنظيمية للمخزون، وخاصة إذا كانت ترجع إلى ضعف الوسائل التنظيمية لضبط حركة المخزون من حيث السجلات الإحصائية والمحاسبية، وعدم توافر البيانات عن المخزون، فقد يؤدي ضعف وسائل الاتصال بالنسبة للمخزون وعدم توافر المعلومات لدى الإدارات الفنية إلى طلب كميات جديدة من مواد تتوافر بكميات كبيرة فعلاً بالمخازن؛
- توافر وسائل النقل المناسبة سواءً للبضاعة أو للأفراد؛
- حسن استخدام مساحة المخزن؛
- حسن اختيار وسائل المناولة والنقل الداخلي؛
- توفير الإمكانيات اللازمة لحفظ الموجودات المخزنية وتحديد طريقة ترتيبها داخل المخزن؛
- وقاية المواد المخزّنة من التلف والمعيب ومخاطر الحريق؛
- توفير العاملين ذوي الخبرة والكفاءة في أعمال المخازن؛
- وضع نظام ملائم لتسهيل جرد البضائع المخزّنة.

من خلال ما سبق، يمكن القول أنه لتخفيض تكاليف التخزين ومن ثم تخفيض تكاليف المؤسسة ككل، فإنه يتعيّن على المؤسسة الاهتمام بتطبيق التسيير العلمي للمخزونات يسمح بتحقيق وفورات كبيرة وتخفيضات معتبرة في تكلفة الإنتاج، فإذا لم يتم أداء وظيفة التخزين بأسلوب علمي منظم فقد يؤدي ذلك إلى تعريض المؤسسة إلى خسائر كبيرة قد يكون مبعثها تلف المواد المخزونة مما يسبب زيادة تكلفة التخزين التي كان من الممكن تجنبها أو تعطيل رأس المال في المخزون السلعي وحرمان بعض الاستعمالات الأخرى في المؤسسة منه، كما قد يكون سببها تعطيل الإنتاج وتوقفه.

### المطلب الثالث: التحكم في وظيفة الإنتاج لتخفيض التكاليف

تعتبر وظيفة الإنتاج إحدى الوظائف الرئيسية في منظمات الأعمال، ومع أنها من اختصاص المؤسسات الصناعية إلا أنه يمكن الحديث عن إنتاج الخدمات، فهي الوظيفة التي يتم عن طريقها تحويل مجموعة من المدخلات إلى سلع وخدمات عن طريق العمليات الصناعية. وتقوم بهذه الوظيفة دائماً وحدة

إدارية متخصصة قد تكون على شكل دائرة أو قسم وذلك وفقا لأهمية وظيفة الإنتاج في المؤسسة ونظرة الإدارة إلى تلك الأهمية، ويبقى مضمون هذه الوظيفة هو الوصول إلى تحقيق أكبر مردود من خلال نوعية المنتجات واحترام رغبات المستهلكين.

### أولاً: مفهوم وظيفة الإنتاج

**1- تعريف وظيفة الإنتاج:** يعرف الإنتاج على أنه تلك العملية التي يتم بمقتضاها خلق منتجات (سلع أو خدمات أو أفكار) لها قيمة نفعية بأقل تكلفة ممكنة<sup>1</sup>. فالإنتاج في مؤسسة هو النشاط المتعلق بتحويل تدفقات حقيقية داخلية (Inputs) إلى منتجات خارجية (Outputs)، وهذا التحويل يتم عبر عملية إنتاج يتم فيها مزج عوامل إنتاج بطريقة مثلى وتؤدي إلى إنتاج منتجات متنوعة. كما عرّف على أنه عبارة عن مجموعة الأنشطة والفعاليات المتعلقة بالعملية التكنولوجية التي تؤدي إلى تحويل شكل المادة إلى شكل آخر مقصود (سلعة) وفق المواصفات المحددة بواسطة عمليات معينة تسمى أنظمة العمليات<sup>2</sup>.

تعتبر وظيفة الإنتاج هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل أنشطة النظم الإنتاجية والرقابة عليها، وذلك من خلال القيام بأنشطة التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، كما تقوم أساسا بالمهام التالية: الجانب التقني للمنتجات والخدمات؛ تنظيم عملية الإنتاج (اختيار الآلات، ترتيب المهام،...); مراقبة الجودة؛ وفي بعض الأحيان تسند لوظيفة الإنتاج عمليات التموين الخاصة بها.

وللقيام بوظيفة الإنتاج، يتطلب توافر المعلومات التالية: مواعيد تسليم السلع للزبائن، حالة المخزون من المواد، دورة التصنيع، تكاليف الإنتاج، مستويات الجودة المطلوبة، الكميات المطلوب إنتاجها<sup>3</sup>.

**2- أهداف وظيفة الإنتاج:** من أهم أهداف وظيفة الإنتاج إنتاج منتجات ذات نوعية جيدة في الأجل المطلوب وبأقل تكلفة، حيث:

- **الجودة:** يمكن معرفة الجودة بصفة عامة من خلال قدرة المنتج أو الخدمة على إشباع احتياجات المستعملين، وكذا مطابقته لمواصفات مكتب الدراسات. بحيث يجب على وظيفة الإنتاج أن تقدم لمصالح وأقسام الإنتاج المختلفة المعلومات الضرورية لإرضاء الزبون دون حذف أو زيادة، ذلك لأنّ تقديم المعلومات الضرورية هي عملية أساسية لتحقيق الجودة في الإنتاج؛
- **الآجال:** أي احترام الآجال التي تفرضها التزامات المؤسسة مع الزبائن، حيث تتحدد مهلة الإنتاج بدورة إنتاج المؤسسة أي عملية تحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي. إنّ التقليل من هذه المدة يعني زيادة الإنتاجية المادية أي الكمية المنتجة لساعة عمل أو لآلة، هذه الزيادة من شأنها التقليل من تكلفة الإنتاج<sup>4</sup>.
- **التكاليف:** يجب أن تسمح تكلفة الإنتاج بتحقيق هامش على سعر البيع، وبالتالي يجب تحديدها بصفة تقديرية. فعلى وظيفة الإنتاج ضمان أدنى تكلفة ممكنة واستقرار هذه التكاليف، ويمكنها أن تقوم بذلك عن

<sup>1</sup> جمال ظاهر أبو الفتوح حجازي، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل إدارة الجودة الشاملة، مكتب القاهرة للطباعة والتصوير، القاهرة، 2002، ص 9.

<sup>2</sup> عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات : مدخل كمي، دار وائل للطباعة والنشر، ط1، عمان، الأردن، 2000، ص ص 25 - 26

<sup>3</sup> عاطف جابر طه عبد الرحيم، نظم المعلومات الإدارية، شركة ناس للطباعة، د ط، 2002، ص ص 77 - 78

<sup>4</sup> Gilles BRESSY et Christian KONKUYT, Economie d'entreprise, éditions Dalloz, 8<sup>ème</sup> édition, Paris, 2006, P.88

طريق: السعي بكل قوة للاستعمال الأفضل لتجهيزات الإنتاج واليد العاملة؛ التخفيض إلى أدنى ما يمكن للساعات الإضافية والتعطلات في تجهيزات الإنتاج؛ تحديد تسلسل وترابط مختلف عمليات الإنتاج من أجل تخفيض الإنتاج الجاري في نهاية الفترة لأقل حد ممكن واحترام الآجال المتفق عليها مع الزبائن.

- **المرونة في الإنتاج:** هي القدرة على تأقلم وظيفة الإنتاج مع التغيرات الكمية والنوعية للطلب أي للمحيط الاقتصادي، وتعتبر المرونة أساسية لبقاء المؤسسة، فعلى وظيفة الإنتاج التأقلم بسرعة مع التغيرات في النشاط الأمر الذي يتطلب أفرادا وتجهيزات متنوعة.

يتم تحقيق الأهداف السابقة بكفاءة من خلال علاقات فعالة بين العمال والرقابة على تكلفة المواد وأيضا الرقابة على تكلفة استخدام الطاقة الإنتاجية<sup>1</sup>.

### ثانيا: تخطيط ومراقبة الإنتاج

إنّ عملية التخطيط ومراقبة الإنتاج تعتبر من الأنشطة التي تهتم بتحديد الأهداف الإنتاجية، ووضع خطط الإنتاج والعمليات التي تتضمن تحديد مستويات وأحجام الإنتاج واليد العاملة والمخزون، وتحديد معايير تقييم الأداء ووضع سياسات وإجراءات التنفيذ بالإضافة لمراقبة كيفية الأداء، وحجم الإنتاج، وبذلك فإنّ تلك العملية مسؤولة عن توجيه وتنسيق واستخدام كافة الموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق الأهداف الإنتاجية والتي تتمثل في إنتاج الأصناف بالجودة المطلوبة في الوقت المناسب وبأرخص وأفضل الطرق، وبالتالي تقليل التكاليف وتحسين المركز التنافسي.

**1- تعريف تخطيط الإنتاج:** يعتبر التخطيط من الوظائف الأساسية للإدارة حيث أن تخطيط النشاط الإنتاجي يبدأ بمرحلة التفكير التي تسبق تنفيذ تلك الأنشطة وهو يحدد الإطار السليم لها ويظهر الأهداف الإنتاجية التي ينبغي الوصول إليها، ويحدد الاحتياجات المادية والبشرية اللازمة لممارسة نشاط الإنتاج، كما يحدد التخطيط كافة سياسات الإنتاج والتي تعتبر بمثابة مرشد للأفراد العاملين بقسم الإنتاج<sup>2</sup>.

يعرّف تخطيط الإنتاج بأنه عملية تصميم واستخدام نظام إجرائي معيّن لإعداد الخطط والتحكم في كل عنصر من عناصر الأنشطة الإنتاجية للمؤسسات<sup>3</sup>. كما يعرف على أنه التنبؤ بالمستقبل ووضع الاستعدادات اللازمة له بما يكفل استخدام الإمكانيات المتاحة من مواد أولية وآلات وطاقات بشرية في سبيل تحقيق هدف المؤسسة نحو إنتاج المنتجات المطلوبة بالكميات المحددة ومستوى الجودة المناسب وبالتكلفة المقدر<sup>4</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن وضع خطة دون أن يكون هناك تنبؤ عن المستقبل<sup>5</sup>. فالتنبؤ يعتبر ركيزة أساسية لعمليات التخطيط، حيث يضع تصورا أمام مسؤولي المؤسسة بحجم احتياجات هذه الأخيرة

<sup>1</sup> سليمان خالد عبيدات، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ط1، عمان، الأردن، 2008، ص 20

<sup>2</sup> الحسين محمد، تخطيط الإنتاج ومراقبته، ط1، دار المناهج للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2001 ، ص 45

<sup>3</sup> أحمد محمد غنيم ، تخطيط ومراقبة الإنتاج والعمليات: مدخل التحليل الكمي، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2006، ص

121

<sup>4</sup> عبد الفتاح دياب حسين، إدارة الإنتاج: رؤية جديدة، دون دار نشر، 2001، ص 60

<sup>5</sup> أحمد محمد غنيم، إدارة الإنتاج والعمليات، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2008، ص 33



خلال فترة مستقبلية بما يمكنهم من اتخاذ القرارات اللازمة لتدبير هذه الاحتياجات مع الأخذ بعين الاعتبار تأثيرات البيئة المحيطة بها، ويكون التنبؤ إما في الأجل القصير، المتوسط أو طويل الأجل<sup>1</sup>.

**2- تعريف مراقبة الإنتاج:** تعرّف الرقابة على الإنتاج على أنها العملية التي تسمح بالتأكد من أنّ برامج التشغيل المختلفة تتم طبقاً لما سبق أن وضع لها من تخطيط مع اكتشاف الأخطاء من الانحرافات عن الخطة الموضوعة في الوقت المناسب ومحاولة تصحيحها<sup>2</sup>. كما تعرّف على أنها مجموعة من القواعد والإجراءات التي تهدف إلى تنسيق أداء الموارد الإنتاجية المتاحة لتحقيق أعلى مستويات الكفاءة الإنتاجية.

ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج أساسيات الرقابة على الإنتاج كما يلي:

- يتم وضع خطة الرقابة وتطوير معدلات ومعايير الأداء المخطط ومن ثم تعميم هذه الخطة على الجهات المعنية؛
- قياس الأداء الفعلي بالاعتماد على مقاييس ومؤشرات معيّنة والعمل على مقارنة النتائج مع المعدلات والمعايير المخطط لها؛
- يتم تقديم التقارير إلى الجهات المسؤولة بحيث تتضمن الانحرافات المكتشفة وأسبابها ويتم وضع الحلول والمقترحات لتصحيح تلك الانحرافات.

من خلال ما تقدم يمكن القول أنّ القرار الذي يشمل خطة الإنتاج يعتبر من أهم القرارات الإستراتيجية لإدارة أيّ مؤسسة، فلا يمكن تصور أيّ مؤسسة بدون تخطيط ومراقبة لإنتاجها، فعملية التخطيط ومراقبة الإنتاج عمليتان متلازمتان ومرتبّتان مع بعضهما البعض، فلا يوجد تخطيط بدون مراقبة.

**3- أهداف تخطيط ومراقبة الإنتاج:** تتمثل الأهداف الأساسية لوظيفة تخطيط ومراقبة الإنتاج في الآتي<sup>3</sup>:

- تحديد نوع ومواصفات السلع والخدمات المطلوب إنتاجها، وتحديد كميات الإنتاج لمواجهة الطلب المتوقع على السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة؛
- ضمان حسن سير العمل خلال مراحل الإنتاج دون حدوث أيّ أعطال، ويتطلب ذلك تحديد طرق التصنيع المناسبة مع مراعاة تحقيق التوازن بين عناصر الإنتاج المختلفة وضمان حسن استغلالها بشكل جيد؛
- السعي نحو توفير كافة الإمكانيات اللازمة لإنجاز الخطط المقررة بالمؤسسة بالإضافة إلى التحقق من إنتاج الكميات المطلوبة في الوقت المحدد سابقاً؛
- العمل على متابعة تنفيذ العمليات والتأكد من مطابقة الإنتاج للمواصفات المحددة سلفاً خلال كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

لكن بالرغم من تعدد أهداف وظيفة التخطيط ومراقبة الإنتاج، إلا أنه يمكن دمج جميع الأهداف السابقة في هدف أساسي يتمثل في قيام قسم تخطيط ومراقبة الإنتاج بالعمل على الملائمة بين التصرفات والأعمال

<sup>1</sup> أحمد محمد غنيم، مرجع سبق ذكره، ص 34

<sup>2</sup> عبد الفتاح دياب حسين، مرجع سابق، ص 60

<sup>3</sup> أحمد فتحي، الصناعات الصغيرة ودورها في التنمية، ط1، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005، ص118



المتعددة التي يمارسها كل من له صلة بالعمليات الإنتاجية، بهدف إنتاج السلع والخدمات التي تلبي احتياجات المستهلكين بالكميات المطلوبة، والجودة المناسبة وفي الوقت المناسب وبأقل التكاليف.

### ثالثاً: وسائل تخفيض تكاليف الإنتاج

لتحقيق تخفيض تكلفة الإنتاج المتمثلة في تكلفة المواد الأولية واللوازم المستخدمة ومختلف مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة، يمكن استخدام عدة وسائل نذكر منها ما يلي:

**1- تخفيض تكاليف المواد الأولية المستخدمة:** يُعدّ تخفيض تكلفة المواد الأولية المستخدمة مجال جيد لتخفيض التكلفة المتغيرة للوحدات المنتجة، لذلك هناك وسائل يمكن الاستعانة بها في بحث إمكانية تخفيض هذا النوع من التكاليف والتي من أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

- استخدام تحليل القيمة بشكل منظم لتقييم وظائف المنتجات وإيجاد طرق ووسائل بديلة لإنتاجها بأقل تكلفة بالنسبة لعنصر المواد أو الأجزاء المكوّنة لها؛
- تحليل منتجات المنافسين بهدف البحث عن مواد بديلة يمكن استخدامها في الإنتاج بتكلفة أقل، ويتطلب هذا التحليل: تحليل وظائف منتجات المنافسين؛ تحليل الأجزاء المكونة لهذه المنتجات؛ تحليل طرق التصنيع باستخدام تحليل مماثل لمنتجات المؤسسة.
- تحليل المنتجات المشابهة لتحديد الخطة المناسبة للمواد المكوّنة لهذه المنتجات، للوصول إلى الخطة المثلى ذات التكلفة الأقل مع الاحتفاظ بجودة وكفاءة المنتج؛
- إذا تعذر تحليل منتجات المنافسين أو المنتجات المشابهة، يتم إجراء دراسة للمواد البديلة لاختيار مواد ذات تكلفة أقل دون التأثير على جودة وكفاءة المنتج حتى لا تؤثر على حجم مبيعاته وبالتالي على أرباحه؛
- تحليل طرق الإنتاج لاكتشاف إمكانية إحداث تعديل في هذه الطرق أو تبسيطها مما يساعد في تخفيض نسبة الفاقد والتالف من المواد الأولية المستخدمة، أو زيادة معدلات الناتج منها؛
- تحليل أجزاء المنتجات تحليلاً دقيقاً لاكتشاف إمكانية الاستغناء عن بعض هذه الأجزاء دون التأثير على كفاءة استخدام المنتج أو مركزه التنافسي. يمكن الاستعانة في هذا المجال على تبويب التكاليف حسب التكلفة (باريتو أو ABC مثلاً)؛

بالإضافة إلى ما سبق يجب دراسة ما يلي:

- كفاءة مناولة المواد لتخفيض تكلفة التالف والفاقد أثناء عمليات المناولة؛
  - كفاءة استخدام المواد من طرف العمال وإجراء دراسات تدريبية وتوعية شاملة لرفع الكفاءة؛
  - كفاءة خطوط سير العمليات الإنتاجية لتفادي التالف والضياع في كمية المواد المستخدمة؛
  - كفاءة عمليات تخزين المواد الأولية لتفادي عوامل التالف والفاقد أثناء التخزين.
- بالإضافة إلى الوسائل السابقة، هناك العديد من الإجراءات التي تستهدف زيادة درجة كفاءة استخدام المواد الأولية ومحاولة تخفيض نسبة الفاقد والتالف غير المسموح به منها والتي نوجزها فيما يلي:

<sup>1</sup> إبراهيم السباعي، مرجع سبق ذكره، ص 282 - 284

- جدولة عمليات الصيانة ومراقبة التنفيذ والتي تساعد على تفادي تعطل الآلات أثناء عمليات التشغيل، الذي قد يترتب عليه فقد جزء من المواد الأولية أو إحداث بعض العيوب الفنية في وحدة المنتج وبالتالي زيادة كفاءة الاستخدام وتخفيض نسبة الفاقد والتالف؛
  - دراسة إمكانية شراء المواد الأولية في عبوات تتناسب سعتها مع طبيعة العمليات الصناعية وما تستلزم من كميات معينة من المواد، مما يساعد على تفادي فقد جزء من المواد أثناء الاستخدام أو ترك جزء منها داخل العبوة نتيجة لعدم الحاجة إليه في العملية الصناعية؛
  - إعادة النظر في الأنماط وبالدرجة التي يمكن معها التوصل إلى أكبر نسبة من استغلال المواد الأولية، وإن تطلب ذلك تغيير في المواصفات الطولية أو العرضية التي تتميز بها المواد الأولية؛
  - إعادة النظر في جدولة صرف واستلام المواد الأولية أولاً بأول بحيث لا يحدث تعطيل للدورة الإنتاجية، وبما يمكن معها تفادي عملية تخزين المواد الأولية داخل مساحات ضيقة مما يؤدي إلى تفادي تلف جزء منها؛
  - دراسة المسافة بين الأقسام الإنتاجية والمخازن وذلك بغرض إمكانية الرقابة على عمليات النقل والتحميل والتفريغ للمواد الأولية داخل الأقسام الإنتاجية؛
  - إعادة النظر في إمكانية الاستفادة من بواقي المواد الأولية مع إحكام الرقابة عليها، وإدخالها في عمليات صناعية أخرى للحصول على منتجات ثانوية؛
  - الاتجاه نحو سياسة الشراء والإنتاج الفوري، بحيث يتم توفير المساحات المخصصة للتخزين والأرمنة المطلوبة لنقل إنتاج كل مرحلة من القسم الإنتاجي إلى مرحلة أخرى، كما يتم من خلالها استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك بالتخلص من الأعطال وإلغاء فترات التوقف أو تخفيضها والتخلص من المخزون سواء مواد أولية أو منتجات وتخفيض باقي أصناف المخزون إلى أدنى حدّ ممكن.
- 2- تخفيض تكاليف التشغيل:** مع التطور الكبير في المعدات الصناعية والتوسع في تطبيق الآلية في الإنتاج، أصبحت عناصر تكاليف التشغيل تمثل نسبة هامة من التكاليف الكلية للإنتاج، وفي بعض الصناعات تمثل هذه التكلفة العنصر الرئيسي لتكاليف الإنتاج، وبلاستخدام المكثف للوسائل الآلية في الإنتاج يمكن القول بأنّ الأهمية النسبية لعناصر تكاليف التشغيل سوف تزداد بالنسبة لإجمالي تكاليف الإنتاج في الصناعة. وعليه فإنّ جهود تخفيض التكلفة في هذا المجال لا بدّ أن يكون لها تأثير واضح على تكلفة الوحدة المنتجة، وبالتالي تحسين المركز التنافسي للمؤسسة ومعدلات ربحيتها.
- وتتركز إستراتيجية تخفيض تكلفة التشغيل في تحقيق الأهداف التالية:
- رفع الكفاءة الإنتاجية أي زيادة حجم الإنتاج للطاقة الحالية متمثلة في رفع إنتاجية العامل أو رفع إنتاجية الوحدة من الطاقة الآلية المستخدمة في الإنتاج؛
  - تخفيض نصيب الوحدة من تكلفة اليد العاملة الإنتاجية بدون التأثير على تكاليف التشغيل؛

- تخفيض تكاليف التشغيل الأخرى (التكاليف الإضافية) للوصول إلى معدل تحميل أقل لكل مركز تكلفة أو لكل وحدة منتجة.

**3- تخفيض تكاليف الأصول الثابتة:** ترتفع نسبة تكاليف الأصول الثابتة إلى التكاليف الكلية مع التطور الحديث في الصناعة وارتفاع درجة الميكنة. لا شك أنّ استخدام المعدات الحديثة في الإنتاج يعود على المؤسسة بمزايا عديدة مثل رفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة حجم الإنتاج وتحسين مستوى الجودة وترشيد الاستهلاك، إلا أنه في نفس الوقت نجد أنّ استخدام المعدات الحديثة يترتب عليه ارتفاع في التكاليف الثابتة ممثلة في الاهلاك وارتفاع تكاليف الصيانة وتكاليف اقتناء الخبرات العالمية للتشغيل. وفي مثل هذه الظروف تظهر أهمية التحكم في عناصر التكاليف الثابتة وضرورة مراقبتها وحثمية العمل على تخفيضها، إلا أن إجراءات تخفيض هذه التكاليف لا يجب أن يؤثر على مستوى الإنتاج أو كفاءة الأداء أو جودة المنتجات.

وتتركز وسائل تخفيض تكاليف الأصول الثابتة في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- الاعتماد في اختيار الأصول الثابتة على أسس اقتصادية بجانب الناحية الفنية؛
- البحث عن أرخص الأسعار للأصول الثابتة المراد شراؤها مع مراعاة مستوى الجودة والعمر الإنتاجي؛
- استخدام الأصول الثابتة بكفاءة وفي الأغراض المناسبة للحصول على معدلات الإنتاج القصوى وتحمل الحد الأدنى من أوقات العطل؛
- تخطيط إحلال الأصول الثابتة في الوقت المناسب بحيث تكون أعباء الأصول الجديدة أقل بكثير من إبقاء الأصول الحالية بالنظر إلى ارتفاع تكاليف صيانتها.

**4- تخفيض التكاليف الإدارية:** تميل التكاليف الإدارية بالرغم من اعتبارها أحد عناصر التكاليف الثابتة إلى الارتفاع من سنة إلى أخرى، بسبب زيادة الرواتب والأجور وعدد الموظفين واستخدام المعدات المكتبية الحديثة حتى يمكن مواجهة التوسع في التنظيم الإداري وتعقيد الأعمال الإدارية، ومن جهة أخرى ونظراً لطبيعتها الثابتة فإنها لا تتأثر بالتغير في حجم النشاط، ولذلك فإنّ التهاون في مراقبة التكاليف الإدارية خلال فترات ارتفاع حجم النشاط يؤدي إلى تضخمها وبالتالي يشكل عبئاً ضخماً على المؤسسة خلال فترات الكساد لعدم استجابة هذه التكاليف للتغيرات في حجم النشاط.

ومن وسائل تخفيض عناصر التكاليف الإدارية ما يلي<sup>2</sup>:

- استخدام أسلوب تقييم الوظائف لاكتشاف العمالة الإدارية الزائدة، وبالتالي محاولة تخفيض حجم هذه العمالة؛
- ترشيد استخدام المعدات المكتبية ومراقبة استخدام اللوازم المستهلكة في الأعمال الإدارية؛

<sup>1</sup> إبراهيم السباعي، مرجع سبق ذكره، ص 294 - 295

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 295 - 297

- تخفيض تكاليف المطبوعات والنشرات والاشتراكات المجلات والكتب عن طريق تقييمها دوريا وتحديد مدى أهميتها للأعمال الإدارية؛
- تنظيم العمل المكتبي لضمان سيولة الأعمال وتخفيض الوقت الضائع في التنقلات بين المكاتب والإدارات المختلفة؛
- تخفيض نفقات الضيافة بتحديد مسؤولية الإنفاق ونواحي الإنفاق وأهمية هذه النفقات بالنسبة لأعمال المؤسسة؛
- تنظيم المهمات الرسمية وسفريات الموظفين عن طريق وضع خطة متكاملة وتحديد مسؤوليات الصرف عن مستويات إدارية عليا؛
- مراقبة عمليات النظافة بحيث يمكن الاستفادة من عناصر النفقات الخاصة بها ودراسة نواحي الإسراف سواءً من ناحية عمال النظافة أو المواد المستخدمة؛
- تخفيض تكاليف الاتصالات الهاتفية والبريدية وكذا عدد صور المستندات إلى الحد الأدنى اللازم لتبادل المعلومات مع الإدارات المختصة وإلغاء الصور غير الضرورية؛
- ترشيد عمليات التأمين على الممتلكات ومحاولة الحصول على أفضل الشروط من حيث أقساط التأمين ومبالغ التعويض.

5- رفع مستوى كفاءة العنصر البشري: يتطلب تفعيل تخفيض التكلفة زيادة درجة كفاءة الأداء البشري، ففي الأجل الطويل نجد أن تصرفات العاملين هي التي تسبب حدوث التكاليف، وبالتالي فإن مفتاح النجاح لتفعيل تخفيض التكاليف يعتمد على نشر ثقافة الوعي بالتكلفة. ولتطوير هذه الأخيرة فإنه يمكن عرض عناصر الثقافة التنظيمية ذات الصلة بتطبيق الأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة والتي تتمثل في الآتي: المشاركة والعمل بروح الفريق؛ دعم وتأييد الإدارة العليا؛ التعليم والتدريب؛ الاتصالات والهيكل التنظيمي؛ المكافآت والتقدير.

- فبرنامج تخفيض التكلفة في هذا المجال يجب أن يستهدف مجموعة من الإجراءات التي يمكن بها تحسين درجة كفاءة الأداء والتي يمكن إيجازها على النحو التالي:
- تحسين أساليب العمل التي يمكن معها تخفيض الوقت المطلوب لإنجاز الأعمال المختلفة؛
  - زيادة كفاءة مجالات التدريب من حيث كثيف المعدلات التي يتم تناولها أو الحصول عليها داخل تدريبية بما يخدم صالح العمل ومراعاة الجوانب الفنية في المنهج التدريبي بما يساعد على توافر الخبرات المطلوبة في مجال التخصص؛
  - مراعاة جميع العوامل الإنسانية الأخرى من حيث النواحي الاجتماعية والصحية إلى نحو ذلك مما يكون له أثر على زيادة درجة كفاءة الأداء؛

- إعادة النظر في بنود اللائحة الداخلية والتي تختص بالترقية والاشتراك في الأرباح والإجازات والجزاءات... والغرض من ذلك أن تكون اللائحة مرنة بحيث تؤدي إلى رفع كفاءة الأداء مع تحديد كيفية المساءلة عند التراخي عن العمل؛
- دراسة أساليب التحفيز المعمول بها في مختلف المؤسسات المناظرة واختيار أنسبها مع ما يستدعي الأمر من تعديلات إضافية، وهذا ما يساعد على إمكانية تجاوب العاملين مع برنامج تخفيض التكاليف وتحقيق أهدافه؛
- إعادة النظر في دراسة الجداول الإنتاجية على مستوى كافة العمليات المختلفة داخل الأقسام الإنتاجية واستخدام الأساليب الكمية المناسبة التي قد تساعد ذلك مثل منحى التعلم؛
- محاولة تغيير الأسلوب الإداري المستخدم سواءً بالتحويل إلى تطبيق المشاركة وبذلك يكون نظام الاتصال من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى وهذا ما يخدم في مجال زيادة درجة ولاء العاملين للمؤسسة وسعيهم لتحقيق كافة الأهداف بما في ذلك هدف تخفيض التكلفة؛
- توفير نظام سليم للحوافز إلى جانب مراعاة جميع الجوانب الإنسانية للقوة العاملة بحيث يمكن تجاوبهم مع برنامج تخفيض التكلفة.

**6- إدارة رأس المال العامل:** من الضروري دراسة رأس المال بهدف التوصل إلى أعلى عائد ممكن للأموال المتاحة، لذلك يجب دراسة نسب رأس المال العامل على ضوء المؤشرات المالية لكل من نسب السيولة، نسب الربحية والنسب المالية المختلفة بحيث يتم التوصل إلى رأس المال الأمثل، لأن استخدام رأس المال بصورة أقل مما هو مطلوب يؤدي إلى نتائج مماثلة لو تم استخدام رأس المال أكثر من المطلوب. لذلك يجب تحليل تأثير سياسات التخزين، سياسات الشراء وسياسات الائتمان، ... إلخ، على كل من التكلفة والإيراد ومن ثم اختيار أفضلها وأكثرها ربحية دون أن يؤثر ذلك على السيولة. والجدير بالذكر في هذا الصدد أن على الإدارة أن تحافظ على رأس المال العامل اللازم لتسيير حركة النشاط وذلك ليكون جاهزاً للتمويل في أيّ وقت.

**7- تخفيض تكلفة الجودة:** إن نظام التكاليف يجب أن يكون قادراً على توفير البيانات اللازمة للمحاسبة عن تكاليف الجودة، ويتحقق ذلك من خلال العمل المشترك بين كل من محاسبي التكاليف ومهندسي الجودة بالمؤسسة، وبما يمكن من توفير البيانات اللازمة للمحاسبة عن تكاليف الجودة والتقرير عنها، ولا شك أن الارتباط الكبير بين محاسبة التكاليف والتخصصات الوظيفية الفنية الأخرى في المؤسسة وخاصة المسؤولين عن الجودة، يساعد على بلورة مشاكل الجودة وعناصر تكاليفها وأسباب ارتفاع بعضها، والتحسينات الممكن إجراؤها على جودة المنتج وتكاليفها المتوقعة.

يقصد بتكلفة الجودة مجموع التكاليف التي يتطلبها أداء الأعمال بشكل صحيح ووفق المعايير المحددة مضافاً إليها تكلفة تصحيح الأخطاء عند وقوعها وتكلفة إعادة الأعمال عند أدائها بشكل غير صحيح. فتكلفة تصحيح الأخطاء عند وقوعها أو إعادة الأعمال التي لم تتم بشكل سليم يطلق عليها التكلفة السلبية أو تكلفة

عدم التقيد بمعايير الأداء أو تكلفة الجودة الرديئة أو تكلفة فشل الرقابة، أما التكلفة الناتجة عن السعي لضمان أنّ الأعمال تتم بشكل صحيح من المرة الأولى يطلق عليها التكلفة الإيجابية أو تكلفة الوقاية أو تكلفة التقيد بمعايير الأداء أو تكلفة الرقابة، ومجموع التكلفة السلبية والتكلفة الإيجابية هو ما يعرف بتكلفة الجودة.

لقد قسمت لجنة تكلفة الجودة التابعة للمجموعة الأمريكية لرقابة الجودة (ASQC\*) تكلفة الجودة إلى أربعة أقسام وهي<sup>1</sup>:

**1-7- تكلفة الوقاية:** هي مجموعة التكاليف الناتجة عن الأعمال والنشاطات التي تقوم بها المؤسسة لمنع تقديم منتجات أو خدمات ذات جودة متدنية، وتشتمل هذه النشاطات والأعمال على توظيف أفراد مؤهلين في كل المستويات، التدريب المستمر، التخطيط للجودة، ورقابة الجودة، وتحسب تكلفة الوقاية ضمن تكاليف الجودة الإيجابية.

**2-7- تكلفة التقويم:** هي مجموعة التكاليف الناتجة عن الأعمال والنشاطات المتعلقة بتقويم المنتج والتي تتم للتأكد من أنّ المؤسسة لم تنتج منتجات أو تقدّم خدمات ذات جودة متدنية أو غير مطابقة للمواصفات المطلوبة، وتشتمل هذه النشاطات على جمع البيانات عن المنتجات والخدمات وتحليلها، وتحسب تكلفة التقويم ضمن تكاليف الجودة الإيجابية.

**3-7- تكلفة العيوب والأخطاء الداخلية:** هي مجموعة التكاليف الناتجة عن تصحيح الأخطاء والعيوب ومعالجة المشكلات الداخلية وإعادة الأعمال داخل المؤسسة، وتشتمل على تكاليف تصحيح الأساليب والطرق والوسائل المستخدمة، وتحسب ضمن تكاليف الجودة السلبية.

**4-7- تكلفة العيوب والأخطاء الخارجية:** هي مجموعة التكاليف الناتجة عن تصحيح الأخطاء والعيوب بعد تقديم الخدمة أو المنتج للعميل، وتشتمل على العيوب والأخطاء في الخدمة أو المنتج التي يكتشفها العميل ويبلغ عنها المؤسسة، وينتج عنها إعادة المنتج أو رفض الخدمة وتحسب ضمن تكاليف الجودة السلبية. هذه العناصر الأربعة تمثل تكلفة الجودة والتي تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى الحد منها وذلك عن طريق زيادة الاستثمار في التكلفة الإيجابية والمتمثلة في تكلفة الوقاية وتكلفة التقويم لتخفيض التكلفة السلبية المتمثلة في الأخطاء الداخلية والعيوب الخارجية، لكن مع مراعاة أن لا يتجاوز الاستثمار في تكلفة الوقاية وتكلفة التقويم تلك التكاليف الناتجة عن الأخطاء والعيوب والإهدار وإعادة الأعمال.

إنّ قياس تكلفة الجودة يساهم في تحقيق الأهداف التالية للمؤسسة:

- تقييم التكاليف التي تتحملها المؤسسة الناتجة عن عدم جودة منتجاتها وتحديد كيفية تخفيضها؛
- نوعية العمال من خلال نشر نتائج تقييم تكلفة الجودة، وتقييم التحسين المحقق في مجالات الجودة؛

\* American Society for Quality Control

<sup>1</sup> عبد الله بن موسى الخلف، ثالوث التميز: تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية، ورقة بحثية، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، مايو 1997، ص.5

- ضمان متابعة سياسة الجودة في الأجل الطويل.
- 8- اعتماد نظام التصنيع المرن: نتيجة لتعدد وتنوع احتياجات الزبائن تزداد الحاجة إلى الوفاء بهذه الاحتياجات بشكل سريع نظرا لزيادة سرعة تقادم المنتجات، مما يتطلب من المؤسسات ضرورة الاستجابة السريعة لتلك التغيرات، ويتحقق ذلك بشكل أفضل من خلال التصنيع المرن. وتتضمن نظم الإنتاج التكنولوجية الحديثة عدة أنواع من المرونة، منها مرونة التصميم ومرونة الحجم ومرونة مزيج المنتجات:
- ✓ مرونة التصميم يقصد بها قدرة نظام الإنتاج على تعديل تصميمات المنتج بإضافة أجزاء جديدة للمنتج أو استبعاد أجزاء منه، وكذلك قدرته على تغيير مزيج الأجزاء التي يتكون منها بسرعة وبتكلفة منخفضة؛
  - ✓ بينما مرونة الحجم فهي قدرة نظام الإنتاج على تشغيل مستويات مختلفة من المخرجات بصورة مربحة، بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج بكميات كبيرة؛
  - ✓ أما مرونة مزيج المنتجات فتعني قدرة نظام الإنتاج على تنويع المنتجات وإدخال منتجات جديدة، وإجراء التعديلات على منتجات قائمة بسرعة وبدون الحاجة إلى معدات رأسمالية جديدة.
- ويؤدي استخدام نظم التصنيع المرنة إلى تحقيق العديد من المزايا أهمها ما يلي<sup>1</sup>:
- الاستغلال الأفضل للطاقة الإنتاجية من خلال توافر مدى واسع من أحجام الإنتاج الاقتصادية، فإذا ما انخفض الحجم المقرر لإنتاج منتج ما فإنه يمكن إعادة جدولة الإنتاج بسرعة وبسهولة، بحيث تستغل الطاقة المتاحة على نفس خط الإنتاج في إنتاج منتج آخر، كما يترتب على ارتفاع كفاءة استغلال الطاقة الإنتاجية في ظل نظام التصنيع المرن عنه في ظل النظام الآلي الثابت تخفيض تكلفة الإنتاج؛
  - تخفيض وقت التجهيز، ويقصد به الوقت اللازم لإدخال بعض التغييرات أو التعديلات على الآلة أو مجموعة الآلات على خط الإنتاج لتمكين من إنتاج منتج أو جزء معين وذلك بعد الانتهاء من إنتاج منتج أو جزء سابق، ففي ظل نظم التصنيع المرنة أصبح وقت التجهيز يقاس بالدقائق أو بالثواني، على عكس الحال في نظم التصنيع التقليدية والتي يقاس وقت التجهيز فيها بالأيام وأحيانا يصل لأسابيع. ونتيجة لانخفاض وقت التجهيز ينخفض وقت الانتظار ترتفع سرعة الاستجابة لاحتياجات الزبائن؛
  - في ظل نظم التصنيع المرنة ينخفض الوقت اللازم لتحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية، وهذا من شأنه أن يزيد من قدرة المؤسسة على توفير مجموعة متعددة ومتنوعة من المنتجات بشكل سريع.

#### المطلب الرابع: التحكم في وظيفة التسويق لتخفيض التكاليف

بعد التطورات الهائلة التي حدثت في المجالات التجارية وازدحام الأسواق بالمنتجات المتعددة والمتنوعة للمؤسسات واشتداد حدة المنافسة فيما بين تلك المؤسسات، ازداد اهتمامها بالنشاط التسويقي لمنتجاتها من خلال إتباع كل الطرق والأساليب الحديثة في مجال الترويج والإعلان والبحث عن المنافذ التوزيعية والبيعية التي تحقق أقصى مبيعات ممكنة لها، وتخصيص المبالغ اللازمة لإنجاز كافة الأبحاث

<sup>1</sup> عماد سعيد زكي الزمر، تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال، بحث مقدم للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2005، ص ص 68 - 69



والدراسات التسويقية ذات العلاقة بتسويق منتجاتها، مما ترتب على تلك المؤسسات تحمل تكاليف تسويقية تضاف إلى إجمالي تكاليف الإنتاج، إذ تعد التكاليف التسويقية جزءاً مهماً من إجمالي تكلفة المنتج النهائي وذات أهمية لا تقل عن أهمية تكاليف الإنتاج، إذ أن معظم المؤسسات لا تحقق أهدافها بمجرد الإنتاج فقط بل من خلال تسويق منتجاتها بالشكل المطلوب والصحيح.

إن وظيفة التسويق في الواقع ليست أشد أهمية وتعقيداً من الوظائف الاستغلالية الأخرى كالتمويل والإنتاج إلا أنها تتميز بالتداخل معها بشكل كبير، لذلك فأى خطأ في التخطيط أو التنفيذ في نشاط التسويق ينعكس مباشرة على الوظائف الأخرى.

### أولاً: مفهوم وظيفة التسويق

**1- تعريف وظيفة التسويق:** يعرف التسويق بأنه مجموعة العمليات والمجهودات التي تبذلها المؤسسة من أجل معرفة أكثر لمتطلبات السوق، وما يجب إنجازه في مجال مواصفات المنتج الشكلية والتقنية، حتى تستجيب أكثر لهذه المتطلبات من جهة، وكل ما يبذل من جهود في عملية ترويج وتوفير المنتج للمستهلك في الوقت المناسب وبالطريقة الملائمة، حتى تباع أكبر كمية ممكنة منه وبأسعار ملائمة تحقق أكثر أرباحاً لها.<sup>1</sup> كما عرف التسويق بأنه نشاط الأفراد الموجه إلى إشباع الحاجات والرغبات من خلال عملية المبادلة.<sup>2</sup> فالتسويق هو عملية اجتماعية يتحصل من خلالها الأفراد والجماعات على ما يحتاجونه وما يرغبون فيه، هذه العملية تتمثل في إنشاء وعرض منتجات وخدمات ذات قيمة وتبادلها مع الآخرين.<sup>3</sup> فالتسويق إذن عبارة عن مجموعة من الأنشطة والأعمال المتكاملة التي تقوم بها إدارة متخصصة في المؤسسة بهدف إشباع حاجات ورغبات المستهلك، من خلال توفير السلع أو الخدمات بالجودة المناسبة والكمية المطلوبة والسعر الملائم وبأسهل الطرق وبما يتماشى مع ذوق المستهلك، وهو ما يجعله نشاط يقوم على البحث والاستقصاء الدائم والمستمر طالما أن هذه الحاجات والرغبات تتميز بالتغير والتطور، وبالتالي فهو يبحث عن خلق قيمة.

**2- أهمية وظيفة التسويق:** نكتسي وظيفة التسويق أهمية كبيرة في المؤسسة لأنها وسيلة لتحقيق أهدافها المتعددة، فهي عبارة عن نشاط مستمر يبدأ قبل دورة الإنتاج ويستمر أثناءها وحتى إلى ما بعدها، إذ تهدف هذه الوظيفة إلى:<sup>4</sup>

- دراسة وتوقع احتياجات المستهلكين؛
- إنشاء منتج أو خدمة لسوق خاص؛
- عرض المنتج أو الخدمة في المكان المناسب؛
- الإعلام بوجود منتج أو خدمة بمختلف خصائصها؛

<sup>1</sup> دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص. 350.

<sup>2</sup> Philip KOTLER et autres, Marketing management, édition Publ-Union, 10<sup>ème</sup> édition, Paris, 1997, P 40

<sup>3</sup> Philip Kotler, Keven Keller et Delphine Manceau, Marketing management, 14<sup>ème</sup> édition, Édition Pearson, Paris, France, 2012, P 5

<sup>4</sup> André BOYER, L'essentiel de la gestion, édition d'Organisation, Paris, 1995, P.41



- بيع المنتج أو الخدمة للمستهلك على أساس تقييم مالي مناسب؛
  - ضمان متابعة تجارية للقيام بالتعديلات اللازمة اتجاه السوق.
- فأهمية وظيفة التسويق لا تقتصر على مجرد توصيل السلع أو تقديم الخدمات إلى المستهلكين أو المنتفعين بها بل تتعدى أهمية التسويق ذلك بكثير، فهي تساهم في إنشاء المنفعة الشكلية للسلع والخدمات وذلك عن طريق إبلاغ إدارة الإنتاج أو التصميم برغبات المستهلكين، وآرائهم بشأن السلع المطلوبة سواءً من حيث الشكل أو الجودة أو الاستخدامات، كما أنّ التسويق يؤدي إلى إيجاد أسواق جديدة من خلال اكتشاف الفرص التسويقية، بالإضافة إلى المجالات الواسعة التي يستعمل فيها التسويق<sup>1</sup>. وهناك من يرى أنّ التسويق هو روح المؤسسة الذي يسمح لها بتحقيق أهدافها من خلال مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي يتكون منها هذا النشاط.

كما يمكن إبراز أهمية وظيفة التسويق بالمؤسسة من خلال النقاط التالية<sup>2</sup>:

- تمتد مهام وظيفة التسويق إلى ما قبل عملية الإنتاج وأثناءها وبعدها؛
  - الاعتماد على وظيفة التسويق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية المحددة لمستقبل المؤسسات؛
  - تكاليف وظيفة التسويق الحديث تمثل جزءاً كبيراً من ميزانية تكاليف المؤسسة؛
  - وظيفة التسويق أصبحت من المجالات التي تحقق دخلاً مرتفعاً، حيث يتوقف الجزء الأكبر من دخل وعوائد ومنح العمال في كافة وظائف وأنشطة المؤسسة على أرباح وعوائد وظيفة التسويق.
- 3- أهداف وظيفة التسويق:** للتسويق عدة أهداف يشير إليها العديد من الباحثين وهي<sup>3</sup>:
- **الربح:** أيّ مؤسسة تسعى إلى تحقيق أرباح نتيجة الأنشطة التي تقوم بها، وحرية المؤسسة محددة في هذا المجال، إذ توجد قيود تحول دون إمكانية تحقيق ربح أعظم، كتصرفات المنافسين والرقابة الحكومية على الأسعار والتشريعات، وتسعى الوظيفة التسويقية من خلال الربح المحقق إلى:
  - ✓ البحث عن فرص تسويقية جديدة وذلك بتوسيع عملية التسويق إلى قطاعات ذات ربحية أكبر من خلال البحث عن الحاجات الكامنة والعمل على إشباعها؛
  - ✓ تحقيق حصص سوقية أكبر من خلال تحسين معدلات دوران المبيعات بفضل الأنشطة الترويجية وتنويع محفظة أنشطة المؤسسة والقيام بالابتكار.
  - **النمو:** يساهم التسويق في تحقيق هدف النمو من خلال التوسع عن طريق زيادة حجم المبيعات الذي يتأتى بزيادة حصة المؤسسة من حجم السوق أو غزو أسواق جديدة، مما يكون حافز قوي على النمو والتوسع

<sup>1</sup> Denis LINDON, Le Marketing, 3<sup>ème</sup> édition, Edition DUNOD, Paris, France, 2000, P 6

<sup>2</sup> مصطفى محمود أبو بكر، مدخل إستراتيجي تطبيقي في إدارة التسويق في المنشآت المعاصرة، الدار الجامعية، دط، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 52 - 53

<sup>3</sup> كربالي بغداد، الوظيفة التسويقية وإصلاحات التسويقية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة وهران، الجزائر، 2008/02/28، ص 24

- أين تتمتع المؤسسة بقدرة إنتاجية تفوق قدرة مبيعاتها المطلوبة ويؤدي هذا حتماً إلى أن يتوافر لدى هذه المؤسسات دافع قوي لزيادة نصيبها من السوق (تعظيم الحصة السوقية للمؤسسة) ؛
- **البقاء والاستمرار:** إنّ الغاية الأساسية من وراء تلك الأهداف السابقة هو البقاء والتوسع في القطاعات السوقية والأنشطة الإنتاجية والخدمية، ويمكن أن تساهم إدارة التسويق بفعالية في تحقيق استمرارية المؤسسة من خلال قيامها بالبحث الدائم على فرص تسويقية جديدة، وضرورة تنظيم وتطوير نظم المعلومات التسويقية؛
- **تلبية حاجيات المستهلكين:** إنّ إرضاء المستهلك يكمن في إعطائه قيمة مضافة لما يحتاجه وعمّا يقدمه المنافسون. فالنشاط التسويقي يهدف إلى إشباع حاجات ورغبات المستهلك والحصول على رضاه من خلال دراسة سلوكه والعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ قراره الشرائي.

### ثانياً: أهمية التحكم في عناصر المزيج التسويقي

يعتبر المزيج التسويقي أحد المفاهيم الرئيسية في التسويق الحديث، وهو عبارة عن مجموعة من الأنشطة التسويقية المتكاملة والمتراصة التي تعتمد على بعضها البعض بغرض أداء الوظيفة التسويقية على النحو المخطط لها<sup>1</sup>. كما يعرف بأنه: مزيج من المتغيرات التسويقية الخاضعة للرقابة والإشراف والتي تستخدمها المؤسسة لتحقيق المستوى المطلوب من المبيعات في السوق المستهدف<sup>2</sup>.

يتكون المزيج التسويقي من أربعة عناصر أساسية وهي: المنتج، السعر، التوزيع والترويج، إذ تستخدم هذه العناصر بغرض الاستجابة للسوق أو بغرض التأثير على درجة استجابة السوق للمؤسسة<sup>3</sup>، فمن خلال التحكم في هذه العناصر الأربعة يمكن للمؤسسة أن تقدم برنامجاً تسويقياً يقابل احتياجات المستهلكين ويعطي للمؤسسة بعضاً من المزايا التنافسية.

**1- المنتج:** يعتبر المنتج العنصر الأول والأساسي لتكوين المزيج التسويقي، حيث يعرف على أنه كل ما يمكن أن يعرض في السوق بطريقة تسمح بإشباع حاجة<sup>4</sup>؛ فهو عبارة عن مجموعة من المنافع التي يحصل عليها المستهلك لإشباع احتياجاته وهذه المنافع تشمل المنافع المادية مثل الخصائص المكونة للسلعة والمنافع النفسية التي يحصل عليها المستهلك نتيجة لاقتنائه السلعة<sup>5</sup>. كما يعرف على أنه الشيء الذي يحمل خصائص وصفات ملموسة يمكن عرضها في السوق بهدف جذب الانتباه، حيث يلبي هذا الشيء حاجات ورغبات إنسانية مادية أو خدمية<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، دط، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 157

<sup>2</sup> شيماء السيد سالم، الاتصالات التسويقية المتكاملة، ط1، مجموعة النيل العربية، مصر، 2006، ص 73

<sup>3</sup> عبد السلام أبو قحف، أساسيات التسويق، دط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 64

<sup>4</sup> Philippe KOTLER et autres, Marketing management, Op.cit, P 139

<sup>5</sup> محمد فريد الصحن، التسويق، الدار الجامعية، دط، مصر، 2002، ص 37

<sup>6</sup> علي موسى الددا، التسويق المعاصر: المفاهيم والسياسات، ط1، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 109

وتتضمن دراسة المنتج مجموعة من الأعمال مثل تحديد مستوى الجودة التي سيقدم بها المنتج للمستهلك، تحديد الكمية المتوقع بيعها، تحديد سياسة التغليف المناسبة لجذب وترغيب المستهلك في الشراء وكذا لحماية المنتج من التلف، تحديد برامج المنتجات الجديدة والبحوث والتنمية.

**2- السعر:** يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي بعد المنتج لأنه يؤثر على مبيعات المؤسسة وبالتالي على أرباحها، وتحمل عملية تسعير المنتجات أهمية خاصة بين غيرها من الأنشطة التسويقية وذلك لأن السعر له دور كبير في تحديد حجم الطلب عليها وبالتالي موقفها التنافسي، مما يعني أن السعر مسؤول عن حجم الإيرادات وصافي الربح الذي تحصل عليه المؤسسة. فالسعر يعتبر العنصر الوحيد من بين عناصر المزيج التسويقي الذي يولد عائداً في حين العناصر الأخرى تمثل تكلفة للمؤسسة.

ويعرّف السعر على أنه مقدار التضحية المادية والمعنوية التي يتحملها الفرد في سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة<sup>1</sup>. فهو المقدار المادي لمبادلة المنتج أو الخدمة أو المعروض للبيع إلى المشتريين المحتملين بغض النظر عن القيمة<sup>2</sup>. كما يعرف على أنه عبارة عن القيمة التي يقوم المستهلك بدفعها مقابل الحصول على منفعة معينة وكذلك الثمن أو السعر الذي يدفعه مقابل الحصول على هذه المنفعة<sup>3</sup>. فالسعر عبارة عن قيمة المنتج معبر عنها بوحدة نقدية، أي أن السعر تعبير عن قوة المنتج مقارنة مع غيره من المنتجات، وقوة المنتج مستمدة من منفعة أي قدرته على إشباع الحاجة، حيث زيادة المنفعة المتوقعة من المنتج تدفع باتجاه زيادة سعره والعكس صحيح.

**3- التوزيع:** يعرف التوزيع على أنه النشاط الذي يساعد على انسياب السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك أو المستعمل بكفاءة وفعالية وبالكمية والنوعية والوقت الملائم من خلال قنوات التوزيع<sup>4</sup>. كما عرف عرف بأنه عملية إيصال المنتجات (السلع والخدمات) إلى المستهلك النهائي أو المشتري الصناعي، وذلك عن طريق مجموعات الأفراد والمؤسسات التي يتم عن طريقها خلق المنافع الزمنية والمكانية والحيازة للسلع<sup>5</sup>. فالتوزيع هو الذي يسمح بتوجيه المنتجات من المنتج إلى المستهلك، وأي مؤسسة توزع منتجاتها تستخدم وسطاء توزيع، معتمدة على واحدة من السياسات الآتية<sup>6</sup>:

- التوزيع المكثف: ويمس المنتجات التي تعرف طلباً واسعاً في السوق، أو تكون ذات شراء متكرر وبكميات صغيرة، أو سعرها منخفض نوعاً ما، إضافة إلى أنها لا تتطلب معارف متخصصة لبيعها ولا تتطلب خدمات ما بعد البيع؛

- التوزيع الانتقائي: ويتم عن طريق تموين عدد من التجار يتم اختيارهم وفق معايير محددة؛

<sup>1</sup> محمد عبد الله عبد الرحيم، التسويق المعاصر، مطبعة جامعة القاهرة، دة، القاهرة، 1988، ص 240

<sup>2</sup> محمود جاسم محمد الصميدعي، إستراتيجيات التسويق: مدخل كمي وتحليلي، دار حامد للنشر والتوزيع، دة، عمان، الأردن، 2009، ص 215

<sup>3</sup> محمود جاسم الصميدعي ورشاد محمد يوسف الساعد، إدارة التسويق: التحليل، التخطيط، الرقابة، دار المناهج، ط1، عمان، الأردن، 2006، ص 343

<sup>4</sup> محمود جاسم محمد الصميدعي، إستراتيجيات التسويق، مرجع سبق ذكره ص 244

<sup>5</sup> ناجي معلا ورائف توفيق، أصول التسويق: مدخل تحليلي، مرجع سبق ذكره، ص 241

<sup>6</sup> Ouafa GHENAM-ZAIM, Le Marketing au Maroc : Concepts et réalités, 2<sup>ème</sup> édition, Edition El MADARISS, Casablanca, Maroc, 2005, P 136

- التوزيع الحصري: ويعني أن يتم الاعتماد على موزع واحد يقوم بتوزيع المنتج كما يشترط أن لا يقوم الموزع بتوزيع منتجات المنافسين.

4- الترويج: يعتبر الترويج كذلك أحد العناصر الأساسية للمزيج التسويقي بحيث يعدّ من الوظائف الحيوية التي تحقق الاتصال الفعال بين المؤسسة ونشاطها ومنتجاتها وبين السوق المستهدف، كما أصبح الترويج اليوم من الأدوات الفعالة في التأثير والتي تستخدمها المؤسسات في ظل ظروف المنافسة، كما أصبح ما ينفق عليه يشكل نسبة كبيرة من إجمالي ما ينفق على بقية النشاطات التسويقية في العديد من المؤسسات. ويعرّف الترويج على أنه: الوظيفة المتعلقة بالإخبار والإقناع والتأثير على القرار الشرائي للمستهلك<sup>1</sup>. كما يعرف على أنه: الجهد المبذول من جانب البائع لإقناع المشتري المرتقب بقبول معلومات معيّنة عن سلعة أو خدمة وحفظها في ذهنه بشكل يمكنه من استرجاعها<sup>2</sup>. فالترويج يعتبر إحدى أشكال الاتصال الصامت بين البائع والمشتري الحالي أو المحتمل، فهو من خلال المعلومات التي يقدمها يساعد على جذب الانتباه، إثارة الاهتمام وتدعيم السلوك الشرائي.

ويقوم الترويج بثلاثة أدوار أساسية هي<sup>3</sup>: الإعلام، التذكير والإقناع للزبائن المرتقبين والحاليين ولغيرهم من الجماهير المتفاعلة مع المؤسسة ومنتجاتها، وتختلف الأهمية النسبية لهذه الأدوار الثلاثة وفقا للظروف التي تواجهها المؤسسة.

تجدر الإشارة هنا إلى وجود اختلاف بين الترويج وعناصر المزيج التسويقي الأخرى، حيث أنّ الترويج موجّه للمستمع أو المشاهد على الرغم أنّ واحداً منهم قد لا يكون مستهلكا فعليا، بينما عناصر المزيج التسويقي الأخرى (المنتج، السعر والتوزيع) عبارة عن نشاطات تخص المستهلك الفعلي. ويتألف المزيج الترويجي من عدد من الأنشطة الداعمة للنشاط الترويجي وهي: الإعلان، النشر، البيع الشخصي، تنشيط المبيعات، العلاقات العامة.

### ثالثا: التكاليف التسويقية ووسائل تخفيضها

1- التكاليف التسويقية: تعدّ التكاليف التسويقية جزءاً مهماً من إجمالي تكلفة المنتج النهائي وذات أهمية لا تقل عن أهمية تكلفة الإنتاج، إذ أنّ معظم المؤسسات لا تحقق أهدافها بمجرد الإنتاج فقط بل من خلال تسويق منتجاتها بالشكل المطلوب والصحيح. لذلك فإنّ الاهتمام بالتكاليف التسويقية والسعي إلى إتباع كل الطرق التي تؤدي إلى تخفيضها تعدّ بمثابة هدف تسعى إليه معظم المؤسسات كونها ستساهم في مساعدة الإدارة في عملية التخطيط ورسم السياسات البيعية للمؤسسة وتسهل من عملية الرقابة على تلك التكاليف.

<sup>1</sup> شريف أحمد شريف العاصي، التسويق: النظرية والتطبيق، دط، دار الكتب المصرية، 2004، ص 373

<sup>2</sup> ناجي معلا، رائف توفيق، أصول التسويق، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 294

<sup>3</sup> زكريا عزام وآخرون، مبادئ التسويق الحديث: بين النظرية والتطبيق، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008، ص 336

تعرف التكاليف التسويقية بأنها: " تلك المصاريف التي تبدأ عند انتهاء تكاليف التصنيع أي عندما يتم إكمال صنع المنتجات وتصبح في حالة قابلة للبيع وتشمل المصاريف المتعلقة ببيع وتصريف المنتجات"<sup>1</sup>. كما عرفت على أنها كافة التكاليف المتعلقة بالنشاط التسويقي للمؤسسة والتي تتحملها بعد الانتهاء من عملية الإنتاج والتي تتضمن تكاليف الإعلان والترويج والخزن والتوزيع والبيع والنقل والدراسات والبحوث التسويقية وغيرها من التكاليف المرتبطة بالنشاط التسويقي<sup>2</sup>.

وتتميز التكاليف التسويقية بخصائص تختلف بها عن تكاليف الإنتاج والتي من أهمها ما يلي<sup>3</sup>:

- تمتاز معظم بنود التكاليف التسويقية بأنها غير مباشرة، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة ربطها بتكلفة المنتج النهائي بعكس تكاليف الإنتاج؛
- تتأثر التكاليف التسويقية بعوامل خارجية متعددة مثل فترات الرواج والكساد في السوق وتغيير النمط الاستهلاكي والمنافسة وظهور منتجات جديدة وتدخل الحكومة بالتشريعات المختلفة للحد من الاستيراد والتصدير أو تحديد أسعار بعض المنتجات؛
- صعوبة تحديد الفترة الزمنية المستفيدة من التكاليف التسويقية؛
- صعوبة قياس إنتاجية التكاليف التسويقية على درجة الدقة، فمن طبيعة التكاليف التسويقية أنها ذات تأثير طويل الأجل الشيء الذي يخلف معوقاً كبيراً في قياس إنتاجيتها على امتداد تلك المدة؛
- صعوبة تجزئة التكاليف التسويقية، فمن الخصائص التي تمتاز بها هذه التكاليف هو عدم إمكانية تجزئتها؛
- تعدد طرق تحليل وتوزيع التكاليف التسويقية على وحدات التكلفة، إذ هناك طرق مختلفة لتحليل التكاليف التسويقية مثل: التحليل حسب خطوط الإنتاج، التحليل حسب حجم المبيعات، التحليل حسب مناطق البيع، التحليل حسب رجال البيع، التحليل حسب الزبائن،...

**2- وسائل تخفيض التكاليف التسويقية :** تعتمد أساليب تخفيض تكاليف البيع والتوزيع على إعادة النظر في السياسات البيعية للمؤسسة، بحيث يمكن الوصول إلى تخفيض مؤثر وفعال في هذه التكاليف، إلا أن المبدأ الأساسي الواجب إتباعه في هذا المجال هو المقارنة بين مدى تأثير اختيار سياسة بيعية معينة وتكلفة إتباع هذه السياسة. وفيما يلي بعض الوسائل التي يمكن إتباعها لتخفيض التكاليف التسويقية في مجال البيع والتوزيع<sup>4</sup>:

- دراسة تشكيلة السلع لتحديد تلك التي تستهلك أكبر نسبة من تكاليف التوزيع وبيان أهمية هذه السلع إلى حجم المبيعات الكلي، ويمكن بناءً على هذه الدراسة إعادة تخطيط سياسة المبيعات بحيث تتركز تكاليف

<sup>1</sup> علي قاسم حسن لعبيدي، جاسم عيدان براك المعموري، جليل كاظم مدلول العارضي، أثر استخدام التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف التسويقية، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد 01، 2011، ص 1

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص نفسها

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 3

<sup>4</sup> إبراهيم السباعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 73 - 79

التوزيع في السلع ذات الأهمية الأكبر بالنسبة لحجم مبيعات المؤسسة وتخفيض تكاليف التوزيع للسلع ذات الأهمية المنخفضة؛

- دراسة تشكيلة السلع بهدف تخفيض هذه التشكيلة والتركيز على السلع ذات الربحية الأكبر، وبالتالي تخفيض تكاليف التوزيع للسلع ذات الربحية المنخفضة بسبب انخفاض أسعارها أو ارتفاع تكاليف إنتاجها؛
- تخفيض تكاليف التوزيع عن طريق استخدام الوكلاء بدلاً من توظيف رجال بيع أو مكاتب تمثيل للمؤسسة بعد دراسة الأهمية والفائدة النسبية لهذه البدائل وأثرها على حجم المبيعات في المناطق وتكلفة كل بديل؛
- تخفيض تكاليف إعداد عروض أسعار البيع بإعداد نماذج نمطية للعروض والخطابات المرفقة وزوال الحاجة إلى عدد كبير من كاتبتي الآلات الكاتبة ومعدات النسخ؛
- في حالة قيام المؤسسة بصيانة معدات النقل الخاصة بها وتخصيص قسم خاص للصيانة بهذا الغرض، تجرى دراسة إمكانية الاستغناء عن هذا القسم وإجراء عمليات الصيانة خارج المؤسسة، بعد مقارنة التكلفة في الحالتين وعدم تأثير ذلك على كفاءة وسائل النقل؛
- دراسة حركة نقل المبيعات بهدف إعادة تخطيط عمليات المبيعات وتنظيم استخدام وسائل النقل لتفادي تسيير الوحدات بأقل من الحمولة الكاملة.
- تخفيض تكاليف الدعاية والإعلان؛ وذلك من خلال تخفيض تكاليف إعداد الكتلوجات والنشرات الإعلانية، تخطيط الحملات الإعلانية، ترشيد اشتراك المؤسسة في المعارض والأسواق الدولية، إعداد معدلات لتكلفة كل وسيلة إعلان بالمقارنة بدرجة تأثيرها في تحقيق الهدف المنشود منها بهدف اختيار الوسيلة الأنسب من الناحية التأثيرية والاقتصادية، كما يمكن استبدال أساليب الدعاية والإعلان التقليدية بالإعلان عن طريق شبكة الإنترنت.

وفي الآونة الأخيرة ازدادت أهمية وظيفة التسويق في المؤسسة الاقتصادية، حيث أصبحت تنفق عليها تكاليف معتبرة مقارنة بالوظائف الأخرى نظراً للحاجة الماسة لها في مواجهة المنافسة الشديدة، ولهذا فإن تكاليف التسويق تمتاز بالتزايد السريع أكثر من تلك الزيادة التي تحصل في رقم أعمالها. ولذلك هناك العديد من الكيفيات التي يمكن الاعتماد عليها في تخفيضها أو على الأقل التحكم فيها، والتي من صمنها ما يلي<sup>1</sup>:

- **الكيفية الأولى:** تتمثل في تركيز قوى النشاط التسويقي للمؤسسة على فئة الزبائن الأساسية لمنتجاتها، بعبارة أخرى تركيز جهود التسويق على فئة الزبائن الذين يساهمون بنصيب أوفر في رقم أعمال المؤسسة، مع اعتماد سياسة التمييز في البيع لهم، مثل تخفيض الأسعار، الخصم، تمديد آجال الدفع... إلخ، وذلك لتشجيع هذه الفئة على زيادة كمية مشترياتها ومن ثم تقليص تكاليف التسويق المترتبة عن فئة الزبائن الذين لا يساهمون إلا بنصيب ضعيف في رقم أعمال المؤسسة؛

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين المرسي، التسويق المعاصر، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 107 - 109

- **الكيفية الثانية:** تعتمد هذه الكيفية على إعادة النظر في خط أو خطوط منتجات المؤسسة وبرامج بيعها وذلك بتحليل مدى مساهمة كل منتج من منتجاتها في رقم الأعمال والنتيجة الصافية واستخدام هذه الكيفية يتم على النحو التالي:

- ✓ التوقف عن إنتاج المنتجات التي تشكل خسارة دائمة للمؤسسة وإخراجها من خطوط الإنتاج؛
- ✓ العمل على بيع المنتجات ذات الإيراد الضعيف بشكل موسمي، وخاصة إذا كانت التكاليف المترتبة عنها تتجاوز الإيرادات المتحصل عليها؛
- ✓ التركيز على المنتجات ذات الإيرادات الهامة والعمل على زيادة إنتاجها بما يتوافق مع طاقة استيعاب السوق.

- **الكيفية الثالثة:** تركز هذه الكيفية على عملية تغيير الأسعار متى كانت تكاليف التسويق لدى المؤسسة من الصعب تخفيضها، أو أن تخفيضها يكون له أثر سلبي على مبيعات المؤسسة ومن ثم على نتائجها، وهنا سيتم استخدام نموذج Kotler و Dubois في تغيير الأسعار حيث يتم الاعتماد على سياسة رفع أسعار البيع للتمكن من تغطية تكاليف التسويق وتحسين نتائج المؤسسة.

#### المبحث الثاني: سياسة تخريج الأنشطة

إنّ التخرّيج كسياسة من سياسات تخفيض التكاليف يمثل إستراتيجية تسييرية تهدف إلى تقليص حجم المؤسسة من خلال إسناد هذه الأخيرة لبعض أنشطتها أو وظائفها - التي كانت تنجز بالداخل ولا تمتلك فيها كفاءات عالية- إلى موردين خارجيين متخصصين وتركيزها فقط على نشاطها الأساسي أو ما يعرف بقلب المهنة (Cœur de métier) الذي يعدّ النشاط الأكثر إنشاءً للقيمة بالنسبة للمؤسسة وللزبون.

لقد أصبحت سياسة التخرّيج موضوع الساعة ومحور اهتمام الكثير من المؤسسات حيث أصبح اعتماد هذه الأخيرة على إستراتيجية إعادة التركيز على أنشطتها الأساسية وإسناد أنشطتها غير الأساسية لمتخصصين خارجيين في تزايد مستمر، فقد بيّنت بعض الدراسات والأبحاث أنّ ما يقارب 56% من إجمالي العمليات الصناعية في العالم تتم عن طريق الموردين الخارجيين المتخصصين، كما أظهرت الدراسات الميدانية تطورا مع مرور الوقت في طبيعة الوظائف المخرّجة بحيث لم يعد يقتصر التخرّيج على الوظائف الجانبية ذات القيمة المضافة المنخفضة كالصيانة والحراسة والإطعام أو بعض الوظائف الداعمة كالمحاسبة والأجور ومعالجة البيانات (الإعلام الآلي)، بل امتد ليشمل أيضا كل العمليات والأنشطة الإستراتيجية التي لا تتمتع فيها المؤسسة بميزة تنافسية؛ لذلك فإنّ التخرّيج يعتبر قرارا إستراتيجيا داخل المؤسسات يسمح لها باستغلال مزايا محيطها لضمان موارد خارجية داعمة لمواردها الداخلية بدل الاستثمار في توفير هذه الأخيرة لاعتبارات عديدة أهمها تخفيض التكاليف وتحسين الأداء.



## المطلب الأول: ماهية الترخير

من خلال هذا المطلب نتطرق إلى بيان مفهوم الترخير، وكذلك علاقته ببعض المصطلحات المتشابهة ثم نحاول إبراز مختلف أنواعه.

## أولاً: مفهوم الترخير

1- **تعريف الترخير:** إنّ للتخير تسميات عديدة تختلف من مكان لآخر، فالدول الأنجلوسكسونية استخدمت مصطلح «Outsourcing» الذي يتكوّن من شطرين: «Out» بمعنى خارجي، و«Sourcing» بمعنى الاحتياجات، أي الاحتياجات التي تقوم المؤسسة بتوريدها من محيطها الخارجي، حيث هذا المصطلح يحمل ثلاث معانٍ: «Outside, Ressource, Using» بمعنى استعمال الموارد الخارجية، بينما الدول الفرانكفونية فإنها تستخدم مصطلح<sup>1</sup> «Externalisation»، أما في كندا فيستخدم مصطلح «Impartition» أو «Make or By» الشراء أو الصنع؛ أما إذا تعلّق الترخير بنظام المعلومات للمؤسسة أو تخير أنشطة الإعلام الآلي فإنه يتم استخدام مصطلح «Infogérance»<sup>2</sup> أو «Facility management»<sup>3</sup>.

لقد عرّف الترخير على أنه عبارة عن الفعل الذي من خلاله يسند إنجاز نشاط وإدارته إلى مورّد خارجي أو مقدّم خدمة خارجي بدلاً من إنجازها داخل المؤسسة<sup>4</sup>. كما عرّف بأنه وسيلة عمل إستراتيجية تتمثل في التخلّي عن جزء من القيمة المضافة لمؤسسة من أجل هامش أكثر وبهدف تحسين الجودة والحصول على قابلية ردّ الفعل<sup>5</sup>. كما عرّف أيضاً على أنه العملية التي من خلالها تسند مؤسسة إلى مورّد خارجي لفترة طويلة بما يكفي تسيير نشاط أو عدة أنشطة والتي تعدّ ضرورية لسير عملها، هذه الأنشطة يتم وصفها حسب النتائج المرجوة، وأنّ الميزة المهمة في عملية الترخير تتمثل في كون المورد الخارجي هو المسؤول الوحيد عن الوسائل الموضوعية من أجل تحقيق الأهداف المحددة<sup>6</sup>.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنّ الترخير يعني التوقف عن إنجاز نشاط أو وظيفة داخل المؤسسة (أنشطة موجودة أصلاً بالمؤسسة وضمن قائمة مهامها) والقرار بإسناد تنفيذها وتسييرها إلى متعامل خارجي عن المؤسسة وتحميله مسؤولية وظيفة كانت تتجزأ داخليا، مع وجود علاقة ذات أجل طويل بل قد تكون في بعض الأحيان دائمة، وغالبا ما يتبع الترخير تحويل الموارد المادية و/أو البشرية نحو المورد والذي يعوض المصالح الداخلية للمؤسسة.

2- **خصائص الترخير:** من خلال تعريف الترخير يمكن استنتاج بعض السمات الأساسية المميّزة له والتي

نوردها فيما يلي:

<sup>1</sup> M.EDOUARD François, Conséquences sur l'emploi et le travail des stratégies d'externalisation d'activités, Conseil Economique et Social, les éditions des journaux officiels, N°04, 30/03/2005, France, PII-17.

<sup>2</sup> Isabelle Renard, l'externalisation en pratique, 2<sup>ème</sup> édition, Editions d'Organisation, 2005, Paris, France, P2.

<sup>3</sup> M.EDOUARD François, Op.cit, PII-09.

<sup>4</sup> Jérôme BARTHELEMY, Stratégie d'externalisation, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, 2004, P12.

<sup>5</sup> Jean BRILMANE et Jacques HERARD, Les meilleures pratiques de management, 6<sup>ème</sup> édition, Editions d'Organisation, Paris, France, 2006, P554.

<sup>6</sup> Isabelle RENARD, Externaliser : Pour quoi- comment ?, Editions d'Organisation, 2004, Paris, P2.



- اللجوء إلى مورد خارجي للقيام بوظيفة كانت في السابق تنجز داخل المؤسسة، بمعنى أنّ الترخيص يشترط وجود النشاط الذي تم إخراجها داخل المؤسسة، أي كونه جزء من مهامها.
- يتطلب الترخيص وجود إطار تعاقدية يتجسد من خلال تحديد الالتزامات والتعهدات المتبادلة بصفة إجمالية؛
- يتميز الترخيص بأنه ارتباط طويل الأجل بين المؤسسة ومورديها (أحيانا بعقود قصيرة الأجل ولكن متجددة)<sup>1</sup>؛
- غالبا ما يكون الترخيص مصحوب بتحويل الموارد المادية و/أو البشرية نحو المورد الخارجي<sup>2</sup>؛
- الترخيص له بعد تنظيمي لا يمكن تجاهله، حيث أنّ الأمر لا يتعلق بتنازل بسيط فالمورد يحلّ بشكل كلي محلّ الوحدات التنظيمية الداخلية التي كانت تتولّى تقديم الخدمة وبالتالي فمهمة المورد تتمثل في إعادة تنظيم الأنشطة التي تم تحويلها إليه<sup>3</sup>.
- 3- أهداف الترخيص: مهما كانت خصائص أيّ عملية تخريج فإنّ الهدف المنشود يكون دائما أحد الأهداف الثلاثة الآتية<sup>4</sup>:

1-3- تحسين سير عمل النشاط المخرّج: إنّ تخفيض التكاليف والرفع من مستوى الأداء هي من الأهداف الكلاسيكية المنتظرة من سياسة الترخيص، ومع تطور ونضج سوق تقديم الخدمات وكذا التكنولوجيا الحديثة، وجدت المؤسسة نفسها مضطرة بحيث أصبحت لا تتردد في طلب المساعدة من الموردين الخارجيين الذين يتمتعون بميزة تنافسية (لجلب الكفاءات غير المتوفرة لدى المؤسسة) في النشاط الذي ترغب المؤسسة في إخراجها كحلّ وحيد لتحسين جودة نشاطها.

2-3- زيادة مساهمة النشاط المخرّج في الأداء الإجمالي للمؤسسة: إنّ إدخال عمليات جديدة للمؤسسة وتنفيذها من طرف المورد الخارجي مرهون بالفهم والإدراك الجيد للارتباط بين النشاط المخرّج وآليات (ميكانيزمات) إنشاء القيمة للمؤسسة.

3-3- الاستغلال التجاري للنشاط المخرّج: مبدأ الترخيص يهدف إلى خلق عوائد جديدة للمؤسسة، وهذه المداخل لن تتأتّى إلاّ من خلال إدخال تحسينات وتطويرات على المنتجات والخدمات وكذا إنشاء نشاط جديد. ويمكن تلخيص الأهداف الثلاثة الأساسية السابقة لعملية الترخيص من خلال الشكل التالي:

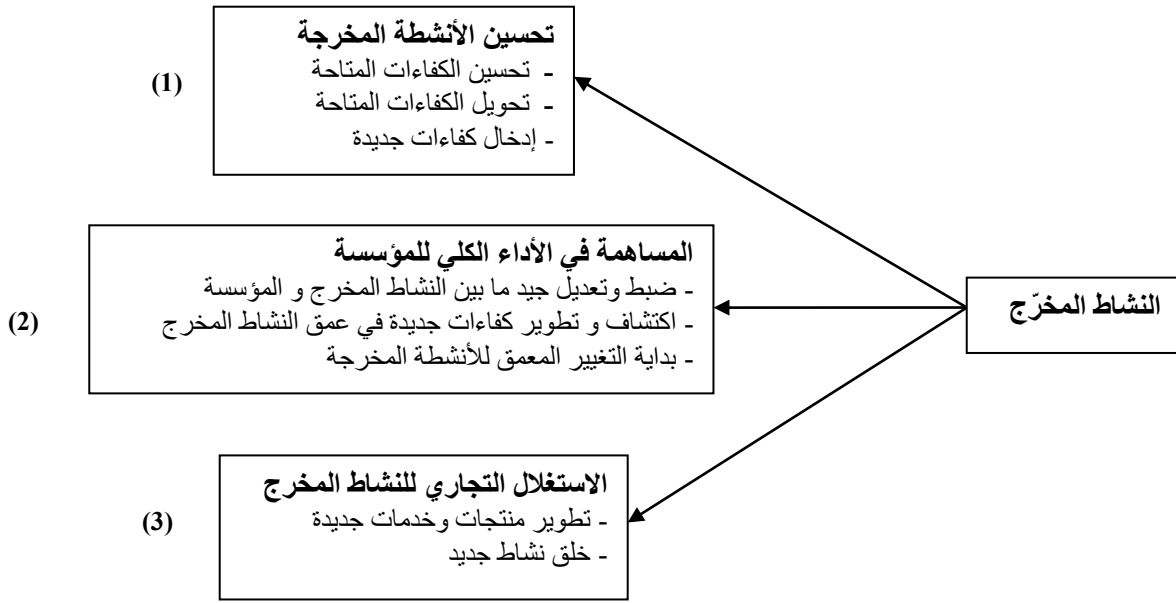
<sup>1</sup> عبيد الله فطيمة، إستراتيجية إخراج النشاطات كأداة حديثة لتفعيل قرارات المؤسسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول صنع القرار، جامعة تلمسان، الجزائر، 14-15/04/2009، ص3.

<sup>2</sup> Isabelle RENARD, l'externalisation en pratique, Op.cit, P1.

<sup>3</sup> بوخمخ عبد الفتاح مبارك، مخاطر تبني المؤسسة لإستراتيجية التسيير الخارجي، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول: المناولة كاختيار إستراتيجي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: الواقع التحديات والآفاق، جامعة باجي مختار، عنابة، 6-7 نوفمبر 2007، ص5.

<sup>4</sup> Jérôme BARTHELEMY, Op.cit, P 19

الشكل (3) : الأهداف الأساسية لعمليات الترخيج



Source : Jérôme BARTHELEMY, stratégies d'externalisation, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2004, P 26

### ثانيا: الترخيج وبعض المفاهيم ذات الصلة

نشير إلى أنه قد يقع نوع من الخلط في استعمال مصطلح الترخيج إذ نجد هناك مصطلحات كثيرة شبيهة به، ففي بعض الأحيان يمكن أن يشبهه بالتعاقد من الباطن « Sous-traitance », وتارة يشبهه بالتقاسم « Impartition » وتارة أخرى يشبهه بتقليص الحجم « Downsizing »...، لذلك يجب التمييز بين هذه المفاهيم التي لها صلة بالترخيج.

**1- المناولة (التعاقد من الباطن) « Sous-traitance » :** عرّفت المناولة على أنها ذلك العقد الذي يبرمه متعاقد أو مؤسسة مشتركة مع مؤسسة أخرى أو شخص أجنبي يدعى المقاول من الباطن بغية تنفيذ العمل الأصلي أو الحصول على منفعة ناشئة عن العقد الأصلي والذي يستند في وجوده ونطاقه ومدته إلى العقد الأصلي باعتباره سبب وجوده<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنه يختلف الترخيج عن المناولة في النقاط التالية:

- ✓ إذا كان النشاط المخرَج ينجز سابقا داخل المؤسسة نكون أمام تخريج (النشاط جزء من مهام المؤسسة)، أما إذا كان النشاط لم ينجز سابقا داخل المؤسسة فنكون أمام مناولة (النشاط غير موجود أصلا بالمؤسسة)، كما قد يكون ذلك النشاط موجود في المؤسسة وتتعاقد باطنيا لإنتاج منتج ما أو أجزاء لمنتج أو لمنتجات بسبب عدم تمكنها من تلبية الطلب (أسباب ترجع للعجز في الطاقة الإنتاجية)<sup>2</sup>.
- ✓ تنصب المناولة على الإنتاج خاصة (إنتاج قطع الغيار للسيارات مثلا) بينما الترخيج ينصب على الوظائف؛

<sup>1</sup> أسامة محمد طه إبراهيم، النظرية العامة لعقود الباطن، دار النهضة العربية، ط1، مصر، 2008، ص37

<sup>2</sup> قاسمي خضرة وبزقراري عبلة، دور التعاقد الباطني في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلي- الشلف، الجزائر، 8-9/11/2010، ص12.

- ✓ في التخريج يكون هناك احتمال إعادة إدماج (أدخلة) النشاط المخرّج، وهو العنصر الغائب في إشكالية المناولة؛
  - ✓ التخريج يستلزم تحويل الموارد البشرية وكذا الطرق والوسائل نحو المورد، بينما في المناولة فإنّ المورد يسيّر النشاط الذي تمّ مناولته بواسطة موارده الخاصة والوسائل التقنية الخاصة به؛
  - ✓ يدخل التخريج ضمن الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة فهو يمتد لفترات زمنية متوسطة وطويلة الأجل، بينما المناولة تكون لفترة زمنية أقل مما هو عليه في التخريج لأنها ترتبط بأنشطة ثانوية فهي تمتد لفترات زمنية قصيرة الأجل؛
  - ✓ المناولة تضم التزام الوسائل بحيث أنّ المورد يأتي بالموارد والمؤسسة (الزبون) تحتفظ بتسيير النشاط الذي تمّ مناولته، بينما التخريج يضم التزام النتيجة حيث أنّ المورد يحمل الموارد ويضمن تسيير النشاط المخرّج<sup>1</sup>؛
  - ✓ التخريج مرتبط بأنشطة إستراتيجية موجودة أصلا بالمؤسسة ضمن قائمة مهامها، لكن لأسباب ترتبط إما بالتكاليف أو بالجودة أو التخصص تفضل المؤسسة إخراجها، في حين تتعلق المناولة بالأنشطة التي لا تدخل في إطار النشاط العادي للمؤسسة وتسند لها للغير كي ينجزها لها؛
  - ✓ تنتهي المناولة بانتهاء المشروع بينما يمكن في التخريج أن يصل إلى درجة الشراكة بين المؤسسة الزبونة والمورد الخارجي.
- 2- التقاسم « Impartition » : مصطلح « Impartition » كلمة ذات أصل لاتيني = Impartir « Accorder » وهي تستعمل بكثرة في الأدبيات الكندية وهو مرادف لكلمة "تقاسم" « Impartir ou Partager » ومضمونها هو مشاركة طرف معيّن (طرف خارجي عن المؤسسة) في صناعة منتج ما وذلك من خلال تفويضه للقيام بجزء من النشاط أو بالنشاط كلّه، بمعنى تقاسم التفويض والثقة مع الشريك. فالتقاسم إذن يعتبر خيارا اقتصاديا يحدث عندما تكون المؤسسة أمام اختيارين: خاصية الصنع « Faire » أو شراء المصنّع « Faire-Faire » وتختار البديل الثاني، كما أنه يعدّ أيضا حالة ذهنية وإستراتيجية عمل عندما لا تبحث فقط المؤسسة على فائدتها ومنفعتها في الأجل القصير بل تعتبر الطرف الآخر (المورد) كشريك يعمل جنبا إلى جنب مع المؤسسة على تطوير علاقات التعاون التي تمكّن كل طرف من أن يجد منافعه<sup>2</sup>.
- ويمكن التمييز بين التقاسم والتخريج من خلال العناصر التالية<sup>3</sup>:
- ✓ الهدف: كلاهما يهدفان إلى تحسين تنافسية المؤسسة، فالتخريج يركز على العلاقة من نوع: زبون/ مورد خارجي، بينما التقاسم يركز ويؤسس على التضامن ما بين المؤسسات (الشراكة، التعاون،... إلخ).

<sup>1</sup> Jérôme BARTHELEMY, Op.cit, P 12

<sup>2</sup> Salma BELAAJ, L'adaptation aux risques liés aux stratégies d'externalisation : Cas des entreprises Tunisiennes, Thèse de Doctorat non publié, Université Paris 8, Institut Universitaire des technologues, France, 2009, P22.

<sup>3</sup> Thi Ngoc Vân HUYNH, L'externalisation de la fonction comptable : Une Analyse processuelle de la décision et de la gestion, Thèse de doctorat non publié, Université Lille1, Institut d'administration des entreprises, France, 2010, P49.

✓ الوسائل: لا توجد عملية تحويل الأصول في التقاسم، في حين هذا التحويل للأصول يعتبر أحد مميزات التخريج.

✓ الموضوع: يمكن للتقاسم أن يمس الأنشطة الإستراتيجية التي تشكل جزء من قلب المهنة للمؤسسة، لكن التخريج لا يُعنى إلا بالأنشطة المحيطة بقلب المهنة أو الأنشطة الداعمة، بالإضافة إلى أن المؤسسة يمكنها تخريج جزء من إحدى وظائفها أو كلها لكن نادراً ما تلجأ إلى تقاسم وظيفة بأكملها.

3- **تقليص الحجم** « Downsizing »: استخدم هذا المصطلح لأول مرة في نهاية السبعينيات من طرف الباحث « WILLIAM RICHMANN » ويقصد به التنازل عن نشاط ما لمؤسسة أخرى بحيث تنتهي العلاقة مباشرة مع المورد بعد إبرام العقد<sup>1</sup>. فعملية تقليص الحجم تركز على الجانب الاجتماعي للمؤسسة من حيث تخفيض اليد العاملة من خلال التخلي النهائي عن جزء من المستخدمين بالإضافة إلى اعتماد التنازل عن بعض تجهيزاتها ومعدات، وذلك من أجل زيادة الفعالية، الإنتاجية والتنافسية للمؤسسة من خلال تقليص حجمها<sup>2</sup>.

غالبا ما تؤدي سياسة التخريج إلى تقليص حجم المؤسسة وهو ما ينتج عنه خلط دائم بين المفهومين، غير أنه يوجد هناك فرق جوهري بين التخريج وتقليص الحجم، فهذا الأخير يتمثل في التخلص نهائياً من الأفراد أو التجهيزات التي تمثل جزءاً من المؤسسة (عن طريق التسريح والتنازل) كما أنه تنتهي فيه العلاقة مباشرة مع المورد بعد إبرام العقد، بينما في التخريج لا تنتهي العلاقة بل تبقى المؤسسة تابعة للمورد الخارجي في النشاط أو الوظيفة التي أخرجتها حيث يجب أن تكون هناك علاقة وطيدة مع المورد الذي يتولى إنجاز الأنشطة الداخلية، فإذا كان التخريج لا يتوافق مع مفهوم تقليص الحجم، فكلتا التقنيتين غالباً ما يتم استخدامهما في نفس الوقت، فهناك دراسة قامت بها الجمعية الأمريكية للتسيير سنة 1997 بينت أن 23% من عمليات تقليص عدد المستخدمين ناتجة عن عمليات التخريج<sup>3</sup>.

### ثالثاً: أنواع التخريج

هناك خاصيتان أساسيتان تسمحان بالتمييز بين الأنواع المختلفة للتخريج وهما:

- وجود أو عدم وجود أدخلة (إعادة إدماج) محتملة، أي مدى إمكانية إدخال النشاط من عدمه؛
  - قرب الأنشطة المخرجة من "قلب المهنة"، أي مدى قرب النشاط من المهنة الأساسية للمؤسسة.
- وبتقاطع هاتين الخاصيتين يمكن أن يكون لدينا أربعة أنواع أساسية للتخريج، والتي تتمثل في الآتي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> بوخمخ عبد الفتاح مبارك، مخاطر تبني المؤسسة لإستراتيجية التسيير الخارجي "Outsourcing"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، 16-17 أبريل 2007، ص6.

<sup>2</sup> Jérôme BARTHELEMY, Op.cit, P 12

<sup>3</sup> Ibid, PP 12-13

<sup>4</sup> Ibidem, PP14-18

**1-1- التخريج التقليدي:** هو أول أنواع التخريج والذي يعرف على أنه الإسناد المتكرر لتسيير أحد الأنشطة الأقل حساسية إلى مزود أو مورد خارجي، بمعنى إسناد تسيير نشاط قليل الحساسية إلى مورد خارجي بصفة متكررة.

**1-2- التخريج التقليدي مع تحويل الموارد:** يعرف على أنه إسناد إلى مورد خارجي نشاط أقل حساسية كان ينجز في الداخل، ويختلف هذا النوع عن سابقه في نقطة جوهرية تتمثل في اقتران عملية التخريج بتحويل الموارد - الموظفين والمعدات - إلى المورد الخارجي. فمن الواضح أن الأنشطة الأقل حرجا والأكثر بعدا عن "قلب المهنة" هي الأولى التي يمسهها هذا النوع من التخريج، مثل: الاستقبال، الحراسة، الإشراف على العقار، الإطعام، فهي من بين الأنشطة التي يتم إخراجها تدريجيا. وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من التخريج يتطلب متابعة ومراقبة أكبر حيث تقوم المؤسسة بإسناد نشاط ذو حساسية منخفضة لمورد خارجي في انتظار إمكانية تحقيقه مستقبلاً بالداخل.

**1-3- التخريج الإستراتيجي مع تحويل الموارد:** يتمثل هذا النوع من التخريج في إسناد لمورد خارجي وظيفة أو نشاط حساس كان يمارس في الداخل، فهذه الوظائف والأنشطة إذا تم إنجازها بشكل ناجح خارجيا فإنها ستدعم القدرة التنافسية للمؤسسة بشكل قوي، أما إذا كان أداءها فاشلا فإنها ستشل المؤسسة وتضعها في طريق مسدود. وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من التخريج يرافقه تحويل للمستخدمين والتجهيزات نحو المورد وذلك بهدف دعم القدرة التنافسية بتخفيض التكاليف وتحسين الأداء، فنظرا للأهمية الإستراتيجية لهذه النشاطات فإنه يحتفظ بتسيير جزء منها حتى تكون هناك إمكانية للمؤسسة لاستعادة تشغيل نشاطاتها من جديد.

**1-4- التخريج الإستراتيجي:** يأتي هذا النوع من التخريج من جراء الإسناد المتكرر لنشاط حساس لأحد الموردين الخارجيين، فالنشاطات الإستراتيجية تعتبر نشاطات حساسة بالنسبة للمؤسسة ولم يسبق لها أن تم إنجازها بالخارج، فتخريج مثل هذه النشاطات بصفة متكررة ظاهرة جد حديثة وتطبيقاتها نادرة نسبيا، فالجوء إلى مورد خارجي يقوم بتنفيذ النشاطات المتنازل عنها يتطلب مراعاة: اختصاصه، الكفاءات المتوفرة لديه، مدى ترابط المصالح معه في الأجل الطويل، نوع العلاقة وطرق تسيير الشراكة.

إنّ عملية تخريج النشاطات الإستراتيجية تختلف عن تخريج النشاطات التقليدية لأنها تعتمد على علاقات طويلة الأجل، ويبرز هذا الاختلاف من خلال ثلاثة أبعاد هي:

- تمس العملية النشاطات الإستراتيجية التي تتمتع بحجم كبير وتساهم في القيمة المضافة (الإعلام الآلي، البحث والتطوير، الإمداد...)
- تتضمن مبالغ مالية ضخمة؛
- تنفيذ العملية يعني إمكانية تحمل أخطار كبيرة، فطبيعة العلاقة: مورد/ زبون ترقى إلى علاقة تعاون وشراكة.

ويمكن تلخيص الأنواع الأربعة للتخريج من خلال الشكل التالي:

الشكل (4): الأنواع الأربعة الكبرى للتخريج

قوي	التخريج الاستراتيجي مع تحويل الموارد (3)	التخريج الاستراتيجي (4)
القرب من قلب المهنة	التخريج التقليدي مع تحويل الموارد (2)	التخريج التقليدي (1)
ضعيف		

تخريج الأنشطة      التركيز الداخلي للأنشطة (إدخال)  
 احتمال اللجوء إلى عملية التخريج

Source : Jérôme BARTHELEMY, stratégies d'externalisation, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2004, P 22

### المطلب الثاني: دوافع ومعايير اتخاذ قرار التخريج

#### أولاً: دوافع التخريج

هناك عدة أسباب تدفع المؤسسة إلى اتخاذ قرار التخريج يمكن إيجازها في ما يلي:

1- **تخفيض التكاليف:** يعتبر تخفيض التكاليف على نحوٍ عام الدافع الأساسي لاعتماد المؤسسات سياسة التخريج، ذلك لأنّ الموردین المتخصصين هم الأكثر كفاءة وقدرة على تخفيض التكاليف لكونهم يقومون بتوزيع تكاليف أداء أنشطتهم على عدد كبير من المشترين أو الزبائن. فإخراج المهام المحيطة بالمؤسسة يعدّ من الحلول التي بواسطتها يمكن لها تحمل تكاليف أقل وذلك من خلال الاستفادة من وفورات الحجم المحققة من طرف المورد الخارجي، بحيث يمكن لهذا الأخير تحقيق اقتصاديات السلم (Economie d'échelle) من خلال تجميعه للأنشطة المماثلة لعدد كبير من المؤسسات الزبونة، كما يمكن أن يصاحب اقتصاديات السلم اقتصاد المهارات واقتصاد التشكيلة (Economie de gamme) الذي يفسر بفعل أنه يمكن للمورد الخارجي أن يستغل في عمليات أخرى المعارف التي يكتسبها.

2- **تحسين مراقبة التكاليف:** الدافع الآخر لاعتماد سياسة التخريج من طرف المؤسسات هو من أجل مراقبة أفضل لتكاليفها، فعندما يتم تخريج نشاط معين يقوم المورد برسم كل خطوة من خطوات تنفيذ هذا النشاط وبالتالي تكون التكاليف اللازمة لتقديم النشاط أكثر وضوحاً مقارنة بتلك المرتبطة بتنفيذ النشاط داخلياً<sup>1</sup>. فالتخريج يمكن من إعادة بنية التكاليف لتكون أكثر وضوحاً وشفافية كما يمكنها أن تجعل من بعض التكاليف لأن تكون قابلة للتقدير وبالتالي مراقبتها بشكل أفضل، كما يمكن تقييم وتحديد التكاليف بصفة مسبقة من خلال العلاقة التعاقدية مع المورد الخارجي الشيء الذي يمكن من التحكم في التكاليف بشكل أفضل.

<sup>1</sup> عامر إسماعيل عبد الله حديد، تحديد معايير اختيار المورد الأفضل في إطار عملية التمهيد: دراسة حالة في شركة أسياسيل للاتصالات الخلوية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2012، ص 11

3- التركيز على الأنشطة الأساسية: خلال التسعينيات من القرن العشرين فإنّ عدد كبير من المؤسسات تخلّت عن إستراتيجيات التنويع وانتقلت إلى إستراتيجية تركيز مواردها النادرة على ما يعرف بالأنشطة الرئيسية أو الحيوية أو الجوهرية "قلب المهنة" للمؤسسة، وباعتماد طريقة التفكير هذه انبثق التوجه القائم على إستراتيجية التركيز هذه سوف تقود المؤسسة نحو تحقيق ميزة تنافسية مستدامة<sup>1</sup>.

4- تحسين الخدمة والجودة: هدف تحسين الجودة يمكن أن يكون كذلك كدافع للجوء المؤسسات إلى التخريج، فعدم قدرة المتخصصين الداخليين تلبية المنتجات ذات الجودة العالية حسب المعايير المطلوبة يؤدي إلى اللجوء إلى المستوى العالي من المهارات والخبرات المتخصصة لدى الموردين الخارجيين، فهؤلاء عادة ما يركزون على عدد محدود من الأنشطة وبفضل هذا التخصص يمكنهم بسهولة تطوير خبرات كبيرة يمكن ترجمتها من خلال جودة عالية للخدمات لمصلحة المؤسسة التي قامت بتخريج أنشطتها، فالتخريج إذن يسمح للمؤسسة باستعمال كفاءة ومعرفة لم تكن متاحة لها من قبل. ذلك لأنّ اللجوء إلى تدريب وتحسين مؤهلات ومهارات القوى العاملة داخليا أو الحصول على الآلات والمعدات والموارد المناسبة قد يتطلب وقتا وموارد مالية كبيرة، وفي هذا الإطار يكون البديل هو الاستعانة بالمصادر الخارجية لاستكمال الأنشطة الأساسية للمؤسسة وتوفير قطع الغيار والأجزاء ذات الجودة العالية.

5- الوصول إلى الكفاءات الفنية والحصول على التكنولوجيا الجديدة: إنّ أحد أبرز الدوافع وراء اعتماد المؤسسات سياسة التخريج يتمثل في الاستفادة الكاملة من القدرات الاحترافية والابتكارات المتطورة والاستثمارات الكبيرة الخاصة بالموردين، فمن خلال التعامل مع الموردين تصبح المؤسسة قادرة على الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة التي تكون عادة باهضة الثمن ومن الصعب إدخالها إلى المؤسسة.

6- التقليد: عندما تقوم مؤسسة ناجحة بتقديم تأكيد مفاده أنّ السبب وراء تحقيقها لهذا النجاح هو اعتمادها لسياسة التخريج في تنفيذ بعض أو أغلب أنشطتها، الأمر الذي يؤدي إلى جذب العديد من المؤسسات نحو تقليد ذلك باعتبار أنّ التخريج أصبح الإستراتيجية التي تقود إلى النجاح وبالتالي يصبح التوجه إلى التخريج موضحة العصر، لكن هنا ما لا تدركه المؤسسات المقلدة أنّ المؤسسات الناجحة تميل إلى تقديم تقارير متفائلة<sup>2</sup>.

7- المردودية المرتفعة للاستثمارات: انطلاقا من نظرية التكاليف المقارنة فإن المؤسسة أحيانا تلجأ إلى تخريج نشاطها حتى وإن كان إنجاز هذا النشاط داخليا أقل تكلفة، وذلك في حالة الرغبة في الاستفادة من القدرات المالية التي يوفرها المورد الخارجي واستغلالها في استثمارات أكثر مردودية والتي تتناسب مع تخصصات المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 11.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 12.

<sup>3</sup> عبيد الله فطيمة، مختاري فيصل، تأثير دوافع اللجوء لإخراج النشاطات (Outsourcing) على العوامل المحددة لاختيار المورد، مجلة الإستراتيجية والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد 09، جويلية 2015، ص 218.

8- دوافع متعلقة بالنشاط: تنقسم هذه الدوافع إلى قسمين<sup>1</sup>:

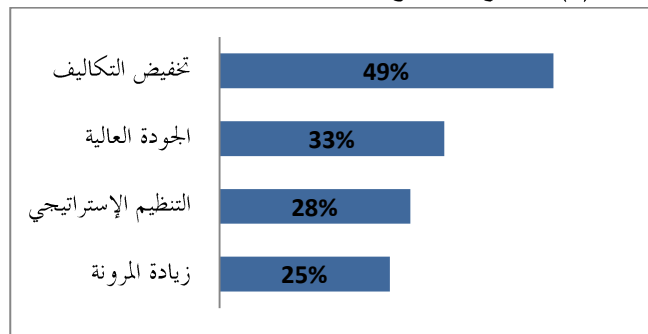
1-8- الطابع المتباين للنشاط: نقول عن نشاط أنه متباين إذا كانت المؤسسة المعنية بالتنفيذ لا تملك كل الكفاءات والمهارات لتنفيذه، ففي هذه الحالة فإنّ اللجوء إلى تنفيذ العمل في الداخل غير مرغوب فيه بل وغير مجدٍ، فالمؤسسة قد تصادفها بعض المشاكل والصعوبات التي لم تكن متعوّدة عليها وبالتالي فهي تفقد إلى التجربة في التعامل معها، وهذا يؤثر على نوعية الأداء، إذن الطابع المتباين للنشاط يرفع من احتمال إسناده لمورد خارجي؛

2-8- الطابع التكاملي للنشاط: نقول عن نشاط معين أنه أكثر تكاملية عندما يكون التنسيق (كمّا ونوعاً) بينه وبين الأنشطة الأخرى للمؤسسة ضروري ومطلوب، مثل تطوير وصناعة المنتجات التكنولوجية التي تعتمد على مناهج وطرق تصنيع معقدة، في هذه الحالة تصبح علاقات السوق (أي شراء كلّ ما تحتاجه المؤسسة) غير فعالة ومن الأحسن استبدالها بعلاقات الترخيص.

بالإضافة إلى ما سبق ذكره عن دوافع الترخيص، يمكن الإشارة إلى أنه وحسب دراسة حديثة (Enquête) أنجزت من طرف الوكالة المغربية لتنمية الأنشطة اللوجيستكية (AMDL) خلال سنة 2015 لعينة مكونة من 80 مؤسسة مغربية، فإنّ أهم الأسباب التي تدفع بالمؤسسات إلى اتخاذ قرار تخريج أنشطتها تتمثل في التركيز على قلب المهنة ثم بعدها مباشرة التحكم في التكاليف وتخفيضها<sup>2</sup>.

كما يمكن توضيح أهمّ الدوافع المؤدية إلى الترخيص بأوروبا من خلال الشكل التالي:

الشكل (5): دوافع الترخيص بأوروبا



Source : Baromètre Outsourcing, 2008, P19

نلاحظ من خلال هذا الشكل أنّ أهم دافع للمؤسسة في اتخاذ قرار الترخيص هو تخفيض التكاليف.

## ثانياً: معايير اتخاذ قرار الترخيص

قبل أن تتخذ المؤسسة لقرار تخريج أيّ نشاط أو وظيفة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار المعايير التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص ص 219 - 220.

<sup>2</sup> Agence Marocaine de Développement de la Logistique, Enjeux de l'externalisation des activités logistiques, Guide de l'externalisation des activités logistiques, Octobre 2016, P9

<sup>3</sup> Jérôme BARTHELEMY, Op.cit, PP 92-107



1- معيار الانتماء إلى قلب المهنة: المعيار المركزي والأساسي لاتخاذ قرار التخرّيج يرتكز على التفرقة بين الأنشطة التي تعتبر جزء من قلب المهنة وتلك الأنشطة التي لا تنتمي إلى قلب المهنة للمؤسسة، فكل الأنشطة التي لا تمثل جزء من قلب المهنة يمكن أن يتم تخرّيجها، وهذا التفكير يعتمد على منطق تقسيم العمل والتخصص فيه الذي وضعه آدم سميث منذ نهاية القرن الثامن عشر.

إنّ تخرّيج الأنشطة التي تقع خارج قلب المهنة تنطوي على فائدة مزدوجة بالنسبة للمؤسسة حيث:

- الفائدة المباشرة تكمن في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء مقارنة بما يمكن أن توفره المصالح الداخلية للمؤسسة؛

- الفائدة غير المباشرة تكمن في إمكانية إعادة تخصيص الموارد المالية التي تم توفيرها (اقتصادها) وتركيزها على النشاطات التي تنتمي إلى قلب المهنة للمؤسسة المخرّجة مما ينتج عنه خلق معتبر للقيمة. من خلال ما سبق نخلص إلى أنه يمكن فقط تخرّيج الأنشطة التي لا تعتبر جزء من قلب المهنة للمؤسسات.

2- معيار مستوى الأداء: سبق وأن أشرنا سابقا إلى أنّ الوظائف والأنشطة التي تمثل جزء من قلب المهنة يجب أن تحافظ عليها المؤسسة بالداخل، أما بالنسبة للوظائف والأنشطة التي لا تنتمي إلى قلب المهنة فيمكن أن نجد حالتين:

- أداء الوظائف بالداخل أقل منه لدى أفضل الموردين في السوق: عندما يكون مستوى أداء النشاط المنجز داخل المؤسسة أقل من مستوى أداء أفضل الموردين في السوق فإنه يوصى بتخرّيج النشاط أو الوظيفة. فاللجوء إلى الموردين المتخصصين يسمح بتخفيض التكاليف وتحسين أداء النشاط وتحويل الموارد الناتجة وتركيزها على النشاطات التي تمثل جزء من قلب المهنة؛

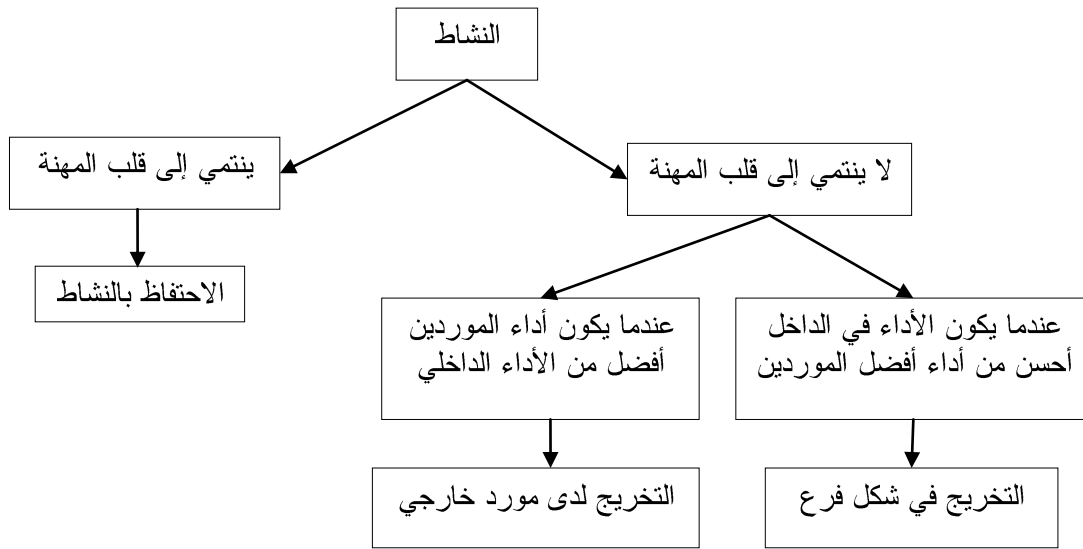
- أداء الوظائف بالداخل يفوق أداء أفضل الموردين في السوق: في هذه الحالة يوجد حلين:

✓ الحل الأول: يتمثل في الاحتفاظ بالنشاط داخل المؤسسة، لكن هذا الحل في الحقيقة غير مرغوب فيه لأنّ الموارد المالية للمؤسسة يجب أن تكون مخصصة بصفة أولوية لنشاطها الرئيسي (قلب المهنة)، فكل استثمار يتم إنجازه خارج قلب المهنة فإنه سوف يستحوذ على موارد تكون أكثر إنتاجية لو تم تخصيصها للنشاط الرئيسي للمؤسسة؛

✓ الحل الثاني: وهو الأحسن والذي يتمثل في جعل من هذا النشاط "قلب مهنة" لفرع تم إنشاؤه لهذا الغرض، هذا الفرع يمكن أن يقترح خدماته على المؤسسة الأم وكذلك أيضا على زبائن آخرين. وهذا ما ينطبق خاصة على مجال الإعلام الآلي.

يمكن تلخيص المعيارين السابقين الخاصين بقرار التخرّيج في الشكل التالي:

الشكل (6): قواعد قرار الترخيص



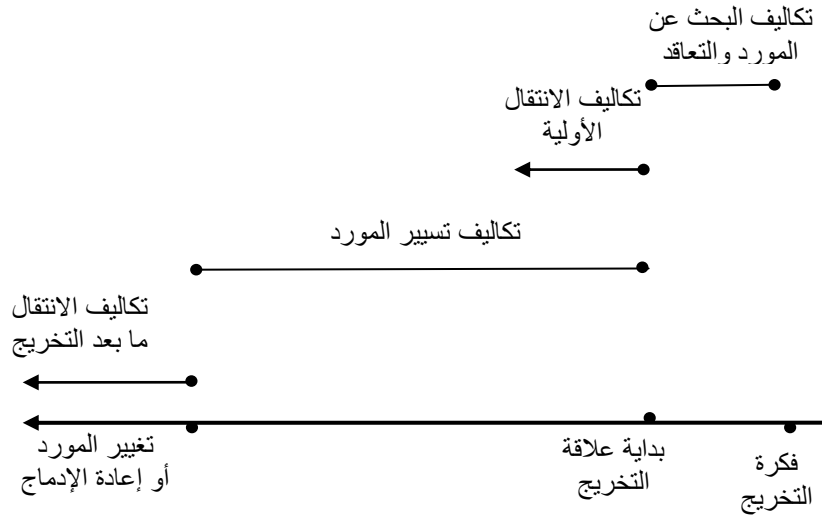
Source : Jérôme BAETHELEMY, stratégies d'externalisation, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2004, P 99

من خلال ما سبق نخلص إلى أنّ الأنشطة التي لا تعتبر جزء من قلب المهنة هي التي يتم تخريجها إلى مورد خارجي أو في شكل فرع حسب مستوى أدائها مقارنة مع أفضل الموردين في السوق.

3- معيار التكاليف الخفية: إنّ معظم عمليات الترخيص تضم تكاليف خفية والتي لا تأخذها المؤسسات بعين الاعتبار، وعندما نسأل هذه الأخيرة عن هذا الموضوع غالباً ما تكون إجاباتها كالتالي: "المعلومات التي تسمح لنا بتقييم هذا النوع من التكاليف غير متوفرة بالإضافة إلى أنه ليس لدينا حقيقة الوقت لجمعها وحسابها". يعتبر هذا خطأً لأنه بإمكان التكاليف الخفية تخفيض كل الربح المتحصل عليه من خلال عملية الترخيص إلى اللاشيء. وكمثال على ذلك مؤسسة أمريكية في قطاع البترول قامت بتخريج جزء كبير من نشاطها المتعلق بالإعلام الآلي، ونتيجة لهذا القرار تمّ تخفيض التكاليف بـ 7-8% و مستوى الأداء حقق ارتفاعاً محسوساً، لكن المستوى المرتفع جداً للتكاليف الخفية (17% من المبلغ السنوي للعقد) كان كافياً لجعل من عملية الترخيص هذه فشلاً (إخفاقاً).

ومن خلال الشكل التالي يمكن توضيح مختلف التكاليف الخفية المتعلقة بعملية الترخيص:

الشكل (7): التكاليف الخفية للتخريج



Source : Jérôme BARTHELEMY, stratégies d'externalisation, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2004, P 101

وفيما يلي تفصيل التكاليف الخفية الأربعة الأساسية المتعلقة بعملية التخريج:

- 3-1- **تكاليف البحث عن المورد والتعاقد:** يسجل هذا النوع من التكاليف قبل انطلاق عملية التخريج، وبعبارة أخرى أنه بمجرد تفكير المؤسسة في عملية تخريج نشاط معين فإنّ لذلك تكلفة تتحمّلها؛
- 3-2- **تكاليف الانتقال الأولية:** يسجل هذا النوع من التكاليف عند بداية عملية التخريج، وهي التكاليف الخفية الأكثر صعوبة لحساب كميتها، بحيث تتطلب عدة أشهر كي يعوض المورد الخارجي بصفة كاملة المصالح الداخلية للمؤسسة؛
- 3-3- **تكاليف تسبير (إدارة) المورد:** يسجل هذا النوع من التكاليف خلال كل مدة عقد التخريج، وهي تضم ثلاث مكونات تتمثل في الآتي:
  - **تكاليف متابعة المورد:** وهي التكاليف الضرورية لضمان بأنّ المورد استوفى المتطلبات التعاقدية؛
  - **تكاليف فرض عقوبات على المورد:** وهي التكاليف الضرورية عند عدم احترام المورد لبنود العقد؛
  - **تكاليف إعادة المفاوضات على العقد:** وهي التكاليف الضرورية عندما لا يتلاءم العقد بصفة فعالة لتغيرات المحيط.
- 3-4- **تكاليف الانتقال ما بعد التخريج:** يسجل هذا النوع من التكاليف عند الخروج من عملية التخريج، وهي التكاليف المرتبطة بتغيير المورد أو تلك المتعلقة بإعادة إدماج النشاط المخرّج. من خلال ما سبق نخلص إلى أنّه يجب الأخذ في الحسبان التكاليف الخفية عند اتخاذ قرار لأنه بإمكانها تخفيض إلى اللاشيء كلّ ما تم اقتصاده وتوفيره من طرف عملية التخريج.

#### المطلب الثالث: فوائد ومخاطر التخريج

ينتج عن اعتماد المؤسسة لسياسة التخريج العديد من الفوائد والمزايا التي تكسبها المرونة الكافية لمواجهة تحديات المحيط، إلا أنّ اعتماد هذه السياسة لا يحقق المنافع فقط بل ينتج عن تطبيقه أيضا مخاطر

ذات طبيعة متنوعة يتطلب الأمر تقييمها وتسييرها حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق الهدف المرغوب من هذه السياسة بفعالية وكفاءة.

### أولاً: فوائد (مزايا) التخريج

يترتب على الأخذ بسياسة التخريج عدة فوائد ومزايا، يمكن حصر البعض منها في النقاط التالية:

**1- تخفيض التكاليف:** إن تخفيض التكاليف غالباً ما يمثل أهم مزايا التخريج، فعموماً نجد أنّ المورد الخارجي المختص يمكن أن يورّد في نفس الوقت لعدة مؤسسات خدمة مماثلة أو خدمات متشابهة بتكلفة أقل نظراً لأسباب عدّة منها: انخفاض تكلفة اليد العاملة، اقتصاديات الحجم، اقتصاد التشكيلة، أثر الخبرة، طرق التنظيم، التكنولوجيا المستعملة... إلخ، وبالتالي يمكن للمؤسسة الاستفادة من كل تلك المزايا التي يتمتع بها المورد من أجل تخفيض تكاليف النشاط المخرّج. بحيث أثبتت نتائج بعض الدراسات أنّه بإمكان تخفيض التكاليف من 15% إلى 30% من خلال اعتماد سياسة تخريج الأنشطة<sup>1</sup>. لذلك يمكن القول بأنّ التخريج يعتبر الوسيلة الأسرع والأقل تكلفة التي تجعل المؤسسة تتحصل على الموارد والمهارات دون أن تمتلكها داخلياً.

**2- تحويل التكاليف الثابتة إلى متغيرة (Variabilisation des coûts):** اعتماد سياسة التخريج يسمح بتحاشي استثمار الموارد المالية في الأنشطة الإستراتيجية، فبدلاً من استغلال الموظفين والمعدات في العملية الاستثمارية - والتي تعدّ تكاليف ثابتة- يمكن للمؤسسة الرغبة في العمل أن تدفع لمورديها رسوم الخدمات - والتي تعدّ تكاليف متغيرة- وبالتالي سيجنبها ذلك ربط مواردها المالية بمجموعتين كبيرتين من المخاطر الاستثمارية وتحويلها للمورد وهي مخاطر تكاليف الإفراط في الاستثمار ومخاطر الإنتاج تحت الطاقة المرتبطة بالنقص في الاستثمار، كما أنّ تحويل التكاليف الثابتة إلى متغيرة ينطوي عليه تحقيق وفورات ضريبية كبيرة<sup>2</sup>.

فإذا اختارت المؤسسة أن تتجزّ أفعالاً بوسائلها الخاصة فإنه يتوجب عليها تخصيص مبالغ معتبرة تتمثل أساساً في التجهيزات ومصاريف المستخدمين، وعلى العكس إذا اختارت عملية التخريج فإنها سوف تدفع مبلغ الصفقة فقط<sup>3</sup>. وعندما يتم إسناد نشاط إلى مورد خارجي فإنّ المؤسسة تتحمّل فقط تكاليف الصفقة، بمعنى أنه عندما لا يكون هناك نشاط لا تتحمّل المؤسسة التكاليف الثابتة. إذن بالتخريج تكون للمؤسسة القدرة على تحويل التكاليف الثابتة إلى متغيرة، فمثلاً بإمكان المؤسسة صنع بعض أجزاء آلاتها ومعداتها الإنتاجية داخلياً، وفي نفس الوقت تكون هذه الأجزاء غير معقدة ويمكن الحصول عليها بسهولة من أيّ مصدر خارجي متخصص، والمشكلة هنا أنّ المؤسسة تتحمّل تكاليف إضافية على مدار السنة نتيجة قيامها بهذا النشاط، وبالتالي فإنّ التخريج يعدّ أحد الطرق لحل هذا المشكل.

<sup>1</sup> Fouad ARFAOUI et Al, Les risques de la stratégie d'externalisation, www. Les echos.fr/formations/risques/article 11-1-htm,3/12/2006, P3

<sup>2</sup> Jérôme BARTHELEMY, Op.cit, P 47

<sup>3</sup> BELAAJ Salma, Op.cit, P30

3- تقاسم المخاطر والتقليل منها: غالباً ما ينظر للتخريج على أنه الوسيلة الأفضل للحد من المخاطر التي يمكن أن تواجهها المؤسسة في بيئة الأعمال وذلك من خلال تقاسمها لهذه المخاطر مع الموردين، فالاستثمار يجعل المؤسسات في حالة مواجهة مستمرة مع أخطار كبيرة مثل أخطار السوق، المنافسين، القوانين والتشريعات الحكومية، المالية، التكنولوجية، ... وغيرها، وكلها أخطار يكون التعامل معها صعب لا سيما إذا كانت استثمارات المؤسسة كبيرة، ويعدّ التخريج حلاً أمثلاً للحد من هذه المخاطر وذلك من خلال توزيعها بين عدد من الموردين<sup>1</sup>. فالمحيط الخارجي للمؤسسة تعثره حالة من عدم التأكد فلا تتجو مؤسسة من مخاطره، وبالتالي فإنّ التخريج له الأثر البالغ في هذا المجال، حيث يتقاسم المورد مع المؤسسة هذه المخاطر باستلامه وظيفة أو نشاط كان ينجز داخل المؤسسة الأمر.

4- التركيز على النشاط الرئيسي (قلب مهنة): يقصد بقلب المهنة تلك الأنشطة التي تدعم بقوة إنشاء القيمة داخل المؤسسة والتي لها الأثر البالغ في أدائها، والتي يجب على المؤسسة أن تخصص لها وبصفة أولوية الجزء الأكبر من مواردها المالية رغم محدوديتها، لذلك فإنّ تخريج الأنشطة المحيطة (Activités Périphériques) والتي لا تنشئ قيمة كبيرة مثل: الصيانة، البستنة، الإعلام الآلي، التنظيف، الحراسة، الإطعام، الإشهار، الخدمات القانونية،... إلخ، يسمح للمؤسسة بتحرير موارد مالية وتسييرية من أجل إعادة استثمارها في نشاطها الرئيسي. كما يمكن أن تحرر كذلك مستخدمين من الداخل الذين يمكن توظيفهم في الأنشطة الإستراتيجية المنشئة للقيمة.

5- تحسين الجودة: مادامت الأنشطة التي يتم إخراجها والتي تسند إلى مورد خارجي هي بالنسبة لهذا الأخير أنشطة رئيسية، وبالتالي من الضروري وجود كفاءات وخبرات ومهارات عالية لديه وبالتالي يتم إنجاز هذه الأنشطة بكفاءة وجودة عالية، فالتخريج إذن يمثل فرصة للاستفادة من المعارف الفنية وكفاءة المتخصصين مع تحديد مستوى مرتفع لمواصفات الخدمات التي يقدمها المتعاملين الخارجيين للمؤسسة. فبواسطة التخريج يمكن الوصول مباشرة إلى كفاءات لا تتوفر عليها المؤسسة في الداخل، فالإشكالية تتلخص في أنّ موظفي المؤسسة قد يكونون في حالة عجز أمام التطور التكنولوجي السريع، في حين أنّ موظفي المورد مكونين بصفة متجددة.

6- إمكانية تحرير الموارد لاستعمالات أخرى: الموارد المالية للمؤسسة محدودة كما هو معروف، وتخريج المؤسسات لبعض أنشطتها غير الإستراتيجية يسمح بتحرير هذه الموارد وإعادة توجيهها في تكوين ميزة تنافسية، كما يمكن للمؤسسة تحقيق وفورات عالية محفزة للتخلص من الديون من خلال بيع الأصول التي يركز عليها النشاط المخرّج.

7- تحسين التنظيم والتسيير: من الناحية التنظيمية فإنّ التخريج يساعد المؤسسة على التخلص من البيروقراطية التي تنقل كاهل التسيير الداخلي ولا تسمح بإنجاز الأعمال بالكفاءة والجودة المطلوبتين، ففي

<sup>1</sup> عامر إسماعيل عبد الله حديد، مرجع سابق، ص 12

غالب الأحيان وحتى تتطور المؤسسة تجد نفسها مجبرة على إعادة النظر في هيكلتها التنظيمية وفي عملياتها التي لا تتوفر فيها على ميزة تنافسية، حيث تلجأ المؤسسة إلى إخراج بعض أنشطتها وإسنادها إلى مورد خارجي حتى تستطيع ضبط عمليات الأفراد وكذا الاندماج بين القطاعات من أجل تحسين فعالية التشغيل؛ أما من الناحية التسييرية فالمؤسسة تجد نفسها مضطرة إلى تطوير القدرة على التسيير والمراقبة لهذه الوظائف أو الأنشطة التي تم إخراجها، كما يتم حل مشكلة ندرة الأعوان المتخصصين<sup>1</sup>.

**8- زيادة المرونة:** في اليوم وفي عالم الأعمال ذو المنافسة الشديدة تحتاج المؤسسات إلى المزيد من الاستجابة للتقلبات السريعة لمتطلبات الزبائن، الأمر الذي يفرض عليها زيادة مرونتها، والتخريج يعد إحدى الطرق التي يمكن عن طريقها زيادة مرونة المؤسسات الأمر الذي ينمي لديها القدرة على ردّ الفعل تجاه الطلب المتذبذب. ففي دراسة مست الشركات الكندية أكدت 69 % من الشركات أن الهدف من التخريج هو زيادة المرونة<sup>2</sup>.

**9- تحسين عمليات إعادة الهندسة:** عملية إعادة الهندسة تتطلب تحضير أرضية وتطوير عمليات منشئة للقيمة، والتخريج يسمح باستعمال خبرة المورد الخارجي في تسهيل هذا المسعى.

**10- تعزيز القدرة على الإبداع:** يمكن للتخريج أن يقوي من القدرة على الإبداع، لأن المؤسسة بإمكانها تغيير المورد الخارجي عندما تكون هناك تكنولوجيا جديدة متاحة في السوق، مما يلزم الكمال بتعزيز قدرته على الإبداع، إضافة إلى الوصول التقنيات الحديثة دون تحمل تكاليف البحث والتطوير فهذا من شأنه تحسين الموقع التنافسي للمؤسسة<sup>3</sup>.

**11- تحسين الأداء:** على عكس المؤسسة فإن الموردين الخارجيين هم متخصصون حقيقيون في المجال، حيث أنّ تفوقهم هذا يرتكز على ثلاث كفاءات كبرى تتمثل في الآتي<sup>4</sup>:

- التسيير الجيد للحياة المهنية للمستخدمين (Une bonne gestion des carrières): استعمال أفراد شباب أكفاء؛
- تطوير واستعمال طرق أفضل الممارسات (Best practices): وهي عبارة عن ثمرات الخبرة المكتسبة من طرف الموردين الخارجيين في إطار مختلف مهامهم، هذه الخبرة يمكن إعادة استغلالها بسهولة في مهام أخرى مما ينتج عنه ربحا في الوقت وزيادة الفعالية؛
- التسيير الجيد للعلاقة مع الزبون.

والشكل التالي يوضح ترتيب فوائد (مزايا) التخريج للشركات الفرنسية:

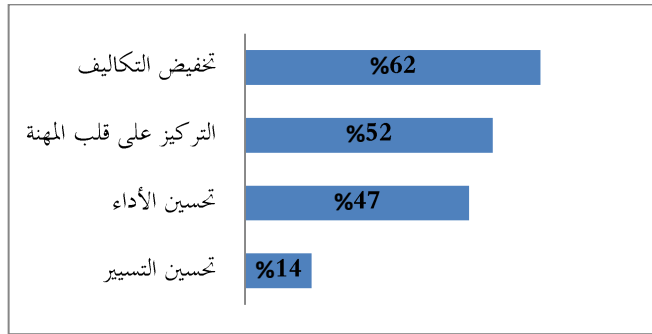
<sup>1</sup> Jérôme BARTHELEMY, Op.cit, P53

<sup>2</sup> عبيد الله فطيمة، مختاري فيصل، تأثير دوافع اللجوء لإخراج النشاطات (Outsourcing) على العوامل المحددة لاختيار المورد، مجلة الإستراتيجية والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد 09، جويلية 2015، ص219.

<sup>3</sup> بروال بومدين، أخرجة أنشطة الإمداد كإستراتيجية لتحسين تنافسية المؤسسة الصناعية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة باتنة1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016/2017، ص20

<sup>4</sup> Jérôme BARTHELEMY, Op.cit, PP48-49

الشكل (8): ترتيب فوائد الترخيص



Source : Jérôme BARTHELEMY, stratégies d'externalisation, 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2007, P 56

من خلال الشكل نلاحظ أن الشركات الفرنسية تلجأ إلى الترخيص أولاً وقبل كل شيء من أجل تخفيض التكاليف (62% من الحالات) والذي يسبق التركيز على قلب المهنة (النشاط الرئيسي) وتحسين الأداء (52%) وتحسين أداء النشاط المخرّج (47%)، بينما المزايا المتعلقة بتحسين التسيير للأنشطة المخرّجة ظهرت أقل منها (14%)، وبالتالي نستنتج أن الفائدة العظمى من اعتماد سياسة الترخيص من طرف هذه الشركات يبقى هو تخفيض التكاليف.

وحسب (Barthélemy) فإنه هناك العديد من الفوائد والمزايا التي تتميز بها سياسة الترخيص، إلا أنه يمكن تلخيصها في المزايا الأربعة الأساسية التالية<sup>1</sup>:

- تخفيض التكاليف النشاط المخرّج؛
- تحسين أداء النشاط المخرّج؛
- التركيز على قلب المهنة للمؤسسة؛
- تحسين تسيير النشاط المخرّج.

### ثانياً: مخاطر الترخيص

رغم ما يوفره الترخيص من مزايا إلا أنه تترتب عنه مجموعة من المخاطر التي يمكن أن تلحق بالمؤسسة جراء تطبيق هذا النوع من الإستراتيجيات في التسيير، حيث يتوجب عليها أن تكون على دراية واسعة بهذه المخاطر التي يمكن أن تعرقل السير الحسن لأنشطتها والتي قد يكون لها تأثير كبير على الأرباح المحتملة. ويمكن تصنيف مخاطر عملية الترخيص في المخاطر الأربعة الأساسية التالية:

**1- قصور الأداء:** إن قصور أداء المورد يعتبر من الأخطار المهمة للتخريج، ويكون في حالة تقديم خدمة من طرف المورد لا تتوافق مع الخصائص المحددة في العقد، ففي هذه الحالة فإن المؤسسة (الزبون) تتحمل خسارة<sup>2</sup>. لذلك وللتقليل من هذا الخطر نجد أن المؤسسات تفضل في مرحلة اختيار المورد اعتماد معايير التجربة السابقة والسمعة التي يتميّر بها المورد وبعدها تعتمد أنظمة المتابعة وأدوات الرقابة (اكتشاف الانحرافات، التحفيز لتحسين الأداء، فرض عقوبات على الأداء السيئ،... إلخ).

<sup>1</sup> Ibid, P45

<sup>2</sup> Ibidem, P62

من الخطأ الاعتقاد بأن الخطر المرتبط بالأداء ينتج بصورة كاملة عن العرض فسلوك الزبون ونمط التنظيم قد يكون لهما أثر مباشر على أداء المتعامل.. إن هذا الخطر يعرض المؤسسة إلى فقدان محتمل للامتياز التنافسي إذا كان يقوم خاصة على معارف فنية عملية فقط أو على تنظيم محدد فرقم الأعمال يكون معرض للخطر. فمثلاً مؤسسة تعتمد البيع بالمراسلة تقوم سياسة التسويق فيها على رسالة واضحة " تسليم المبيعات خلال 48 ساعة أو تعويض القيمة"، فإذا كان نشاط النقل المسير خارجياً غير كفاء فمن الذي يتحمل تكلفة انخفاض الأداء؟ وعلى هذا فإن تدقيق محتوى العقد يكون ضروري<sup>1</sup>.

**2- التبعية للمورد:** إن نشوء علاقة التبعية تشكل الانشغال الأساسي للمؤسسة التي تعتمد خيار سياسة التخريج وبالطبع فإن هذا الخطر لا يمكن توقعه لدى توقيع العقد حيث أن النزاعات بين الزبائن والمتعاملين لا تظهر إلا بعد مرور فترة زمنية معينة، فوفقاً لنظرية تكاليف الصفقات « Williamson & Coase » فإن إبرام العقود يكون مصحوب بالانتهازية، حيث أن السلوكات المستقبلية لا يمكن توقعها، فأى عقد لا يمكن أن يكون متكاملًا. فخطر الانتهازية وظهور تبعية قوية للمورد مرتفع، وفي نظر العديد من متخذي القرار فإن إعادة إدماج النشاط المخرّج أمر شبه مستحيل فقد أظهرت نتائج إحدى الدراسات أن 77% من مسؤولي المؤسسات المطبقة للتخريج يعتقدون أن إعادة إدماج الأنشطة غير ممكن. ويمكن القول أنه حتى وإن كانت هذه العملية ممكنة فإنها لا تتم إلا بالتكاليف المرتفعة<sup>2</sup>. لذلك يمكن القول بأن المؤسسة التي تعتمد سياسة التخريج تجد نفسها دائماً تابعة للمورد الخارجي وأنّ هذه التبعية تزداد وتكبر كلما تعلق الأمر بالأنشطة الأكثر حساسية التي تتعلق بقلب المهنة للمؤسسة مثل تكنولوجيا المعلومات والإمداد، لأن حاجتها إلى هذين النشاطين لا تنتهي.

**3- فقدان المعارف الفنية والمهارات والكفاءات:** إنّ إحرار المؤسسة على المهارات والكفاءات ليس بالأمر الهين، بل هو نتيجة التدريب والرسكلة التي كلفتها الأموال الباهظة وبالتالي انتقالها إلى المورد يعتبر خسارة كبيرة يصعب تعويضها في الأجل القصير، حيث تسمى هذه الظاهرة بـ " فقدان ذاكرة المؤسسة" « Amnésie d'entreprise »<sup>3</sup>. فتحويل الكفاءات والمهارات المتراكمة بداخل المؤسسة نحو المورد يؤدي إلى فقدان كل المعارف المجمعّة والتي غالباً ما تكون ضمنية يصعب إعادة تكوينها في الداخل بعد عملية التخريج، لذا فإنه يتوجب على المؤسسة الاحتفاظ بمستوى كاف من الكفاءات بالداخل من أجل إمكانية إعادة إدماج النشاط من جديد، حيث يمكن لهذه الكفاءات في الأجل القصير أن تسمح بمتابعة احترام المورد للمتطلبات التعاقدية، أما في الأجل الطويل فإنّ إعادة إدخال النشاط من جديد أو تغيير المورد يكون ممكناً لما تتوفر الكفاءات الكافية، أما فقدانها فإنه يرهن العملية ويحملها مخاطر كبيرة، وتصبح المؤسسة ذات حساسية عالية للتغيرات التي يمكن أن تحدث في بيئتها الخارجية.

<sup>1</sup> عيد الفتح مبارك بوخمخ، مخاطر تبني المؤسسة لإستراتيجية التسيير الخارجي "Outsourcing"، مرجع سابق، 07، ص 11.

<sup>2</sup> Bertrand Quelin et Jérôme BARTHELEMY, Les risques de l'externalisation, PP 5-6

<sup>3</sup> Idem



4- **الخطر الاجتماعي:** عادة ما يترتب عن قرار التخريج تحويل المستخدمين أو تسريحهم، لذلك فإنه ليس من المستغرب أن ينتج عن هذا القرار ردود أفعال معارضة من طرف هؤلاء المستخدمين والتي قد تتخذ شكلين رئيسيين:

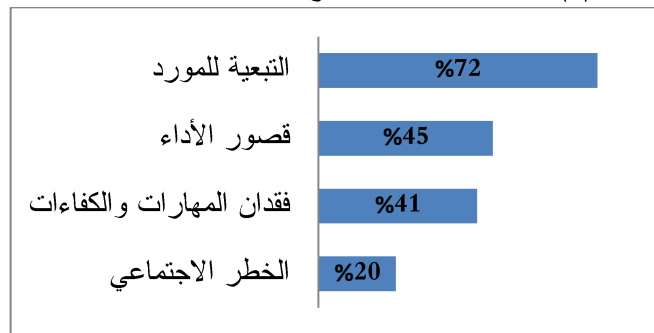
✓ **المعارضة المفتوحة (المكشوفة) «Opposition ouverte»:** في هذه الحالة نجد أن النقابات أو اللجان الممثلة للعمال يفصحون عن عدائهم لمشروع التخريج ولا يترددون في الدعوة إلى الإضراب كشكل من أشكال مقاومة التغيير الظاهر، وهو ما يؤثر سلباً على إنتاجية المؤسسة؛

✓ **المعارضة الكامنة (الخفية) «Opposition Larvée»:** قد يلجأ الموظفون إلى أشكال أخرى لمقاومة التغيير ولكنها خفية فهم لا يعبرون بالضرورة عن استيائهم عن طريق الإضراب، فبمجرد أن يبلغ مسامعهم قرار التخريج - سواء المعنيين بالتحويل إلى المورد أو المحافظين على مناصبهم- يعملون على محاولة إفشال هذه العملية لأن الكثير منهم يعتبر بأنّ التخريج خيانة لهم- خاصة المعنيين بالتسريح- وذلك عن طريق الحدّ من إنتاجيتهم بتقييد الإنتاج وانخفاض الدافع إلى العمل وبالتالي الأداء الضعيف.

وعليه فإنّ نجاح التخريج يتوقف في جزء كبير منه على التسيير الجيد للبعد التعاقدى للموارد البشرية، وعلى وجود برنامج اتصالات، فمن الضروري إذن تسيير الخطر الاجتماعي بالتعاون مع المورد، حيث أن للمؤسسة والمورد مصلحة واضحة في ضرورة اعتماد تسيير دقيق للكفاءات الفردية، فتركيز الجهود على الموارد البشرية يتضمن تقديم المشروع، الجدول المقارن للامتيازات الاجتماعية، تحديد طبيعة المستقبل... الخ . إن اعتماد برنامج اتصالات فعال يؤدي إلى تفادي: الفهم الخاطئ، مقاومة التغيير وردود الفعل السلبية لأثر الإعلان عن التخريج<sup>1</sup>.

والشكل التالي يوضح ترتيب مخاطر التخريج للشركات الفرنسية:

الشكل (9): ترتيب مخاطر التخريج



Source : Jérôme BARTHELEMY, stratégies d'externalisation, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2004, P 69

من خلال الشكل نلاحظ أن النتائج تبين المؤسسات الفرنسية تعتبر أن خطر التبعية للمورد من أهم الأخطار التي تترتب عن التخريج (72 %) وهذا الخطر متبوعاً بخطر قصور الأداء (45 %) ثم خطر فقدان الكفاءات والمهارات (41%)، وفي الأخير الخطر الاجتماعي فإنه لم يتم إظهاره إلا من طرف (20%) من المؤسسات فقط. وبالتالي يظهر جلياً بأنّ خطر التبعية للمورد يطغى بصفة واضحة على المخاطر الأخرى.

<sup>1</sup> عبد الفتاح مبارك بوخمخ، مرجع سبق ذكره، ص12.

بالإضافة إلى ما سبق، يمكن أن تترتب عن التخريج أخطاراً أخرى نذكر منها ما يلي:

5- **خطر عجز المورد (شلّ الوظيفة أو النشاط):** إن هذا النوع من الخطر ذو علاقة بكفاءة المورد ويمكن أن يتضمن ثلاثة أنواع<sup>1</sup>:

- الخطر الفني في الأجل القصير؛

- الخطر الاقتصادي والمالي في الأجل المتوسط؛

- الخطر التكنولوجي في الأجل المتوسط والطويل.

✓ فالخطر الفني يبقى مرتبطاً بالمشاكل الفنية والاختلالات التي يمكن أن تحدث، والتي ينتج عنها عدم ضمان استمرارية تقديم الخدمة (مواقع الإنترنت لاستلام الطلبات، شبكة الإنترنت للدخول إلى معطيات المخزون والأسعار، مراكز الهاتف... إلخ)، بصورة عامة فإن هذا الخطر قابل للتوقع ويسير في العقد. العقوبات المالية يمكن أن تطبق في حالة عدم الأداء؛

✓ والخطر الاقتصادي والمالي يتعلق بمسألة الاستمرارية الاقتصادية للمورد، حيث أن بعض الأسواق تعرف دخول موردين جدد إلى السوق تحت تأثير الإغراءات التي تتضمنها السوق دون امتلاكهم للتراكم المعرفي الناتج عن الخبرة والأقدمية، وهذا ما يتطلب إعداد دراسة معمقة للقدرة المالية للمورد ومدى انصاف تجهيزاته بالاستقرار والمناخ الاجتماعي السائد لديه؛

✓ أما الخطر التكنولوجي فهو مرتبط بعدم التأكد فيما يتعلق بقدرة المورد على القيام بالاختيارات الملائمة للتكنولوجيا لتقديم الخدمة الملائمة بالتكلفة المناسبة. وفي بيئة الأعمال ذات الاعتماد الكبير على التكنولوجيا مثل الإعلام الآلي والاتصالات وخدمات الإمداد فإن الخطر يكون كبيراً.

6- **خطر قلة عدد الموردين:** ينتج عن التخريج مخاطر بسبب تمركز سوق الموردين، فكلما كان عدد الموردين قليل كلما كانت المؤسسات التي تلجأ إلى تخريج أنشطتها في وضعية صعبة، حيث أن المؤسسة تكون في وضعية المجرى على التعامل مع المورد الذي يعرض الخدمة وإن كان غير كفؤاً، فالتركيز في العرض يعرض المؤسسات إلى تلقي خدمات لا تكون في المستوى المرغوب من الجودة، مما ينتج عنه الاستجابة غير الملائمة لخصوصية احتياجات المؤسسة، وقد ينشأ اتفاق بين الموردين في السوق مما قد يعيق المؤسسة عن استرجاع النشاط والتوجه للتعامل مع مورد آخر<sup>2</sup>.

7- **خطر فقدان المرونة والإبداع والابتكار:** تعدّ زيادة المرونة إحدى الدوافع وراء اعتماد المؤسسات لسياسة التخريج، ولكن وفي نفس الوقت لا يقود التخريج بشكل مستمر إلى زيادة المرونة بسبب وجود شبكة معقدة من الموردين التي لا يمكن التكيّف معها بسهولة، فضلاً عن وجود التبعية التي تزيد من تعقيد المشكلة.

8- **مخاطر متعلّقة بالمردودية:** إذا كان التخريج ينتج عنه تخفيض جدّ معتبر للتكاليف (الظاهرة) لكن في نفس الوقت يمكن أن ينتج عنه تحمّل تكاليف أخرى (تكاليف خفية) ترتفع بتخريج النشاط إلى المورد والتي في

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 12

<sup>2</sup> علي عبد الهادي مسلم، تحليل وتصميم المنظمات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 61.

الغالب لا يمكن تقديرها بطريقة مثلى من طرف المؤسسة والتي تتمثل أساساً في: التنسيق بين فرق العمل، التجديد الدوري للعقود، إعداد دفتر الشروط، متابعة ومراقبة أنشطة المورد،... كما يمكن أن يأخذ هذا النوع من التكاليف عدة أشكال منها: تكاليف البحث عن الموردين وتحرير العقود، تكاليف الانتقال إلى الموردين قبل وبعد تحرير العقود، تكاليف تسيير العلاقة مع الموردين. بالإضافة إلى ذلك فإنه ليس دائماً بمقدور المؤسسة الأمرة التحكم في عناصر الفوترة والتي يمكن أن تلعب دوراً كبيراً في التخفيض من الأرباح<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: سياسة التحكم في التكاليف الخفية

على الرغم من التطورات الحاصلة داخل المؤسسة إلا أنها لا تزال تعاني من عدم توافق الأداء الفعلي مع المخطط له، ويأتي هنا دور الرقابة في الكشف عن مواطن الأداء الجيد والأداء الضعيف، ليتم الاكتشاف فيما بعد بأنه يوجد نوع آخر من التكاليف غير الظاهرة التي تقع خارج حدود الرقابة والتي لم تتمكن نظم المعلومات المحاسبية من تحديدها وبالتالي مراعاتها، هذا النوع من التكاليف هو ما يصطلح عليه بالتكاليف الخفية.

ومن خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى بيان ماهية التكاليف الخفية وأسباب نشوؤها وكذا دراسة مختلف مؤشراتها، ثم إبراز كيفية حسابها من أجل تخفيضها.

#### المطلب الأول: ماهية التكاليف الخفية

من خلال هذا المطلب نحاول إبراز مفهوم التكاليف الخفية والخصائص التي تتميز بها، ثم الوقوف على تصنيفاتها المختلفة وكذا مكوناتها.

#### أولاً: مفهوم التكاليف الخفية

**1- تعريف التكاليف الخفية:** لقد عرف Henri SAVALL\* التكاليف الخفية بأنها تلك العناصر من التكاليف التي لا يُظهرها نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مثل المحاسبة المالية، المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة،... رغم وجودها وثقل عبئها<sup>2</sup>. بمعنى هي التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة والتي لم يتم إبرازها في أي وثيقة من وثائق هذا النظام، فهي تكاليف لم تكتشف ولم تحدد على وجه التعيين رغم أن وجودها معروف في المؤسسات ولو بدرجات متفاوتة، وتسمى خفية لأنه لا يمكن ملاحظتها في أنظمة معلومات المؤسسة فهي منتشرة في جميع الوظائف كما أنها مسيطرة للنشاط العادي. فلا يمكن للنظام المحاسبي بأي شكل من الأشكال إظهار هذا النوع من التكاليف بسبب عدم وضوحها وظهورها في شكل ملموس على الوثائق المحاسبية للمؤسسة، بالإضافة إلى عدم إمكانية إثباتها في سجلات التكاليف، لكن يمكن أن تدخل ضمن التكاليف الظاهرة دون استطاعة فصلها\*. لقد تم تشبيه التكاليف

<sup>1</sup> Bertrand Quelin et Jérôme BARTHELEMY, Op.cit, PP 5-6

\* اقتصادي فرنسي وبروفيسور في علوم التسيير، صاحب نظرية التكاليف الخفية في المحاسبة سنة 1974، ومقترح نموذج السوسيو-اقتصادي لحساب

التكاليف الخفية، بحيث أنشأ معهد العلوم الاجتماعية والاقتصادية للمؤسسات والتنظيمات ISEOR سنة 1976 مع الباحثة: Véronique ZARDET

<sup>2</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Edition ECONOMICA, 6<sup>ème</sup> édition, Paris, 2015, P 125

\* مثل التغيب، تظهر تكلفته متضمنة في حساب مصاريف المستخدمين إذا ما تم تعويض العمال المتغيبين بعمال مؤقتين مثلاً.

الخفية بالرياح فهي لا تُرى ولكنها موجودة فعلاً وتشكّل خطراً على المؤسسة.  
كما عرّفت التكاليف الخفية في قاموس الموارد البشرية بأنها: تلك التكاليف الخاصة بالتصحيحات والتعديلات لسوء التشغيل أو الاختلالات، وهذه التعديلات تستهلك وتستعمل موارد إضافية للوصول إلى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة<sup>1</sup>؛ فهي ترجمة نقدية للأنشطة التنظيمية (Régulations) أو أنشطة معالجة الاختلالات<sup>2</sup>، أي: اختلالات ← تنظيم (تسوية) ← تكاليف خفية

2- خصائص التكاليف الخفية: تتميز التكاليف الخفية بجملة من الخصائص يمكن إبرازها من خلال بيان أهم خصائص التكاليف الظاهرة، حيث نقول عن تكلفة أنها ظاهرة عندما تتميز بالخصائص الثلاث التالية<sup>3</sup>:

➤ التسمية: للتكلفة الظاهرة اسم محدد فهي تخضع لضوابط معروفة وشائعة الاستعمال، مثل أعباء أو مصاريف المستخدمين؛

➤ القياس: فالتكلفة الظاهرة تقاس حسب قوانين دقيقة ومحددة، مثل مبلغ الأجور والأعباء الاجتماعية؛

➤ نظام المراقبة: فالتكلفة الظاهرة تخضع لمراقبة دورية لفحص تطورها أو انحرافها عن الأهداف المسطرة، مثل المراقبة الشهرية لتطور تكلفة الأجور وتحديد أهداف تخفيضها.

لذلك وبالمقابل فإن أيّ تكلفة فاقدة للخصائص الثلاث السابقة فهي تكلفة خفية، بمعنى أنّ التكاليف الخفية ليس لها اسم محدد، ولا توجد أدوات ملائمة لقياسها، ولا تخضع لمراقبة دورية لأنّ معظم مسيري المؤسسات يجهلون وجودها.

### ثانياً: تصنيف ومكونات التكاليف الخفية

1- تصنيف التكاليف الخفية: يمكن تصنيف التكاليف الخفية إلى فئتين هما<sup>4</sup>:

➤ التكاليف الخفية المدمجة ضمن التكاليف الظاهرة: وهي تشمل مجموع التكاليف التي تظهر في السجلات المحاسبية للمؤسسة، بحيث تدمج مع مختلف الأعباء التي تظهر في حساب النتائج ولكن دون تقييمها بصورة مستقلة، أي ليس في حسابات مميزة وبالاسم، مثل التغيب الذي تظهر تكلفته متضمنة في حساب مصاريف المستخدمين إذا تم تعويض العمال المتغييبين بعمال مؤقتين؛

➤ التكاليف الخفية غير المدمجة ضمن التكاليف الظاهرة: وهي تلك التكاليف التي لا تظهر ضمن الحسابات بأيّ صورة كانت، وتشمل كل الأعباء التي ترتبط بالإنتاج غير المحقق بسبب الاختلالات، بمعنى تكلفة الوقت الذي لا يعطي منتجا أو عائداً، مثل غياب عامل مؤهل ومرسم في وظيفة معينة، أو من خلال عيوب الجودة التي تتطلب تعديلات وإصلاحات مما يؤدي إلى تخفيض كمية المنتجات القابلة للبيع للفترة، فهذا النوع من التكاليف يعتبر تكاليف افتراضية أو تكاليف الفرصة البديلة المتعلقة بنقص النشاط أو عدم استغلال الطاقة أو الربح الضائع من رقم الأعمال القابل للتحقيق.

<sup>1</sup> PERTTI. J. M, Dictionnaire des ressources Humaines, Edition VUIBERT, Paris 2001, P77.

<sup>2</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 128.

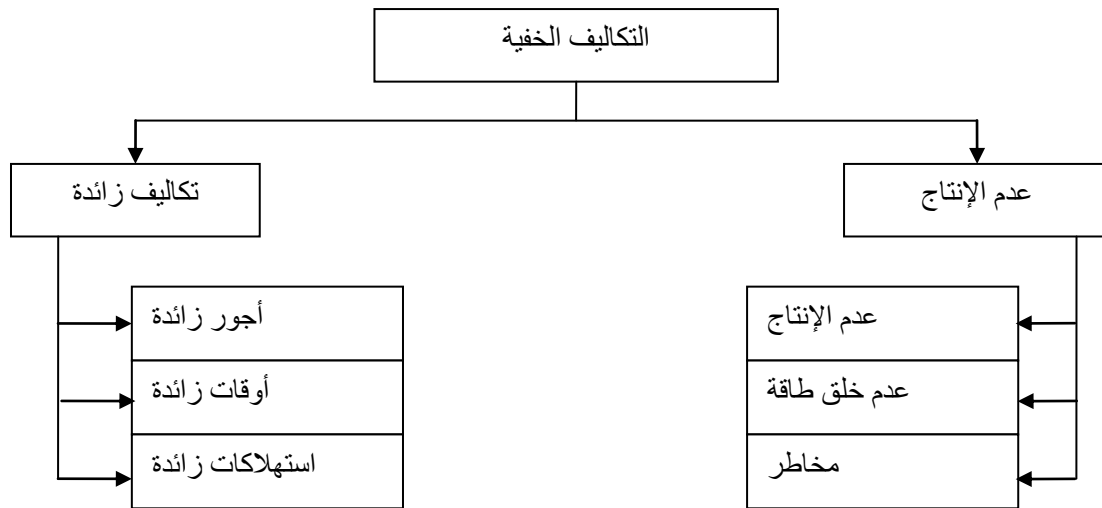
<sup>3</sup> Ibid, P 127

<sup>4</sup> Ibidem, P 130.

2- مكونات التكاليف الخفية: إنَّ سوء التشغيل أو الاختلالات (Les dysfonctionnements) التي تعاني منها المؤسسة والتي تتعرض لها بصفة مستمرة عند استخدام مواردها (تشوهات، اضطرابات، نزاعات، ضغوط) ينجر عنها تكاليف تتحملها المؤسسة والتي في الغالب تكاليف خفية والتي تؤثر على أدائها الاقتصادي، لذلك نجد أنَّ المؤسسة تبحث عن تسوية وتعديل هذه الاختلالات وذلك باستهلاك موارد اقتصادية دون أن تساهم في خلق قيمة مضافة بل تؤثر عليها بالنقصان. هذه التكاليف تحتوي على ست مكونات، الثلاثة الأولى تشكل تكاليف بإمكان المؤسسة تفاديها أو التقليل منها جزئياً من خلال رفع مستوى التشغيل أو عندما يكون مستوى الاختلالات فيها أقل ارتفاعاً، أما بالنسبة للمكونات الثلاثة الأخرى فلا يمكن للمؤسسة التحكم فيها لخروجها عن نطاق إرادتها.

والشكل التالي يوضح بصورة بسيطة مكونات التكاليف الخفية:

الشكل رقم (10) : مكونات التكاليف الخفية



Source : Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Edition ECONOMICA, 6<sup>ème</sup> édition, Paris, 2015, P 16

من خلال الشكل السابق والذي يبيِّن مكونات التكاليف الخفية، يمكن توضيح بإيجاز هذه المكونات كالتالي<sup>1</sup>:

➤ **الأجور الزائدة (Sur salaires):** وتتمثل في الأجور المدفوعة للعمال دون مقابل بسبب الغياب المبرر، وكذا الأجور التعويضية المدفوعة دون عمل مقابل كما في حالات التغيب وحوادث العمل بما فيها الأعباء الاجتماعية؛

➤ **الأوقات الزائدة (Sur temps):** وتدعى أوقات التسويات والتي تتمثل في الأوقات المنقضية في تصحيح الاختلالات والعيوب من طرف العمال عوضاً عن تخصيص هذه الأوقات لإنتاج يتم بيعه؛

<sup>1</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P -P 16 -17

➤ **الاستهلاكات الزائدة (Sur consommations):** تتمثل في استهلاك الطاقة، المواد والتوريدات والخدمات الخارجية، والتي يكون مستواها أقل لو أنّ مستوى الاختلالات بالمؤسسة كان أقل، بمعنى الاستهلاكات الزائدة عن ضرورة النشاط العادي بفعل عمليات تصحيح الاختلالات.

تجدر الإشارة إلى أنّ المكونات الثلاث السابقة الذكر تشكل تكاليف فعلية يمكن للمؤسسة التقليل منها جزئياً على الأقل، إذا استطاعت تخفيض مستوى الاختلالات فيها، وأنّ تأثير هذا النوع من المكونات مباشر على نتيجة المؤسسة.

➤ **عدم الإنتاج (Non production):** هذا النوع من مكونات التكاليف ذو طبيعة خاصة، لأنه لا يمثل فعلاً تكلفة إنما هو عدم إنتاج أو خسارة لإيرادات الإنتاج، وهو يتمثل في الفرص الضائعة لإنتاج وبيع منتج (تكلفة الفرصة الضائعة)، ويعود ذلك لسبب التوقف عن العمل الناتج عن اختلال ما كالتغيب أو الانقطاع في المخزون أو تعطل آلة معينة؛

➤ **عدم خلق طاقة (Non création de potentiel):** هذا العنصر كسابقه والذي يتمثل في تكلفة الوقت البشري الذي تتحمله المؤسسة نتيجة عدم قيامها بعمليات الاستثمار اللامادي في فترو معينة نتيجة انشغالها في تصحيح وتسوية الاختلالات، وعدم تمكّنها من تحرير وقت كافٍ لعمليات ذات تأثير أطول أجلاً، فهو يشكل تكلفة الفرصة الضائعة من أجل إنتاج منتج وبيعه.

نشير إلى أنّ هذان المكونان يؤثران بشكل غير مباشر على نتيجة المؤسسة.

➤ **المخاطر (Risques):** وتتمثل في المخاطر التي يمكن أن تتحملها المؤسسة من جراء بعض الاختلالات أو من المستوى العام المرتفع لمجموع هذه الاختلالات، فالمخاطر المترتبة عن هذه الأخيرة تعتبر مصدراً كامناً للنتائج السلبية المستقبلية، وكمثال عن ذلك عدم توفر الأمن الصناعي أو عدم الضبط الجيد للآلات يمكن أن يتسبب في حوادث عمل متكررة.

#### المطلب الثاني: أسباب التكاليف الخفية

إنّ معرفة وتحديد الأسباب التي تؤدي إلى وجود التكاليف الخفية يساهم بشكل فعال في التحكم فيها، حيث أنه هناك خمسة أسباب رئيسية أرجعها Henri SAVALL إلى تدهور عدة مجالات داخل المؤسسة والتي تسبب في الاختلالات التي بدورها تؤدي إلى نشوء التكاليف الخفية والتي تتمثل في: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب.

#### أولاً: ظروف العمل

عرّفت ظروف العمل بأنها: " كل ما يحيط بالفرد في عمله ويؤثر في سلوكه وأدائه، وفي ميوله اتجاه عمله والمجموعة التي يتصل معها والإدارة التي يتبعها والمؤسسة التي ينتمي إليها".<sup>1</sup> وقد عرّفها Henri SAVALL على أنها: قبل كل شيء ظروف العمل ذات طبيعة مادية كالإضاءة، الضوضاء، الحرارة ... الخ

<sup>1</sup> - صلاح الشنواني، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية: مدخل الأهداف، مؤسسة شباب الجامعة، دط، الإسكندرية، 1999، ص 205.

وكذلك ذات طبيعة سيكولوجية ومعنوية كالعلاقات الأفقية مع باقي العمال والعلاقة العمودية مع السلم الإداري<sup>1</sup>. فحسب SAVALL فإنّ ظروف العمل تشمل قسمين: ظروف عمل مادية وظروف عمل اجتماعية:

فالمادية تشمل العوامل التي تؤثر على درجة تقبل الفرد لبيئة العمل ورضاه عنها مثل: الإضاءة، الحرارة، التهوية، النظافة...؛

أما الاجتماعية فتشمل العوامل التي تؤثر على الحالة النفسية للعامل مثل الخدمات الاجتماعية المختلفة من تغذية، سكن، طب عمل، نقل، توفير وسائل الترفيه من جهة، وكذا العلاقات الاجتماعية التي تربط العمال ببعضهم البعض، وبالمشرفين والإدارة من جهة أخرى.

نشير إلى أنه هناك عاملين أساسيين لهما علاقة بظروف العمل وهما: ضغوط العمل والتحفيز:

✓ ضغوط العمل: تسبب في تحمل المؤسسة لتكاليف الغياب، الإضراب، التوقف عن العمل، دوران العمل، انخفاض كمية وجودة الإنتاج، ارتفاع نسبة حوادث العمل، تعطيل الآلات... بحيث يمكن ترجمة ذلك بالعلاقة التالية:

ظروف عمل سيئة ← ضغوط عمل ← ضعف أداء وإنتاجية العامل ← ظهور التكاليف الخفية.

✓ التحفيز: يؤثر إيجابياً على سلوك الأفراد وأدائهم.

إنّ الاهتمام بتوفير ظروف العمل الملائمة يُعد من الأمور الضرورية التي تساعد على تحقيق أداء أفضل، إنتاجية أعلى، ورفع الروح المعنوية للأفراد، تقليل حوادث العمل، تخفيض معدلات التغيب وترك العمل، تخفيض نسبة المنتجات المعيبة... وغيرها من المزايا التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف خاصة الخفية منها لارتباطها الشديد بالسلوكيات السلبية للأفراد داخل المؤسسة والنتيجة عن عدم رضاهم عن ظروف العمل.

### ثانياً: تنظيم العمل

يُعدّ تنظيم العمل من بين الأسباب المباشرة في ظهور التكاليف الخفية، إذ أنه يترجم نوعية العلاقة بين تفاعل كل العناصر داخل المؤسسة سواء بين الأفراد فيما بينهم أو بين الأفراد وتجهيزات العمل الضرورية. ولقد عرّف تنظيم العمل بأنه توزيع المسؤوليات والتنسيق بين كافة العاملين بشكل يضمن تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة في تحقيق الأهداف المحددة.<sup>2</sup> فتتنظيم العمل يلعب دور خلق تكامل وتنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة وإقامة علاقات ملائمة بين وحدات العمل، من أجل تحقيق أكبر تعاون ممكن بين الأفراد في المؤسسة بغية تحقيق أهدافها بأكبر كفاءة وأقل تكاليف ممكنة، فهو وسيلة وليس غاية في حدّ ذاته.

إنّ سوء تنظيم العمل يؤدي إلى نشوء ظاهرة عدم التوافق بين قدرات الأفراد والدور المطلوب منهم أدائه، كما يؤثر على مختلف العلاقات داخل المؤسسة سواءً بين الأفراد والإدارة أو بين الأفراد فيما بينهم وبالتالي على السير الحسن للعمل، الأمر الذي ينمّي الشعور بعدم الرضا ويدفع بالأفراد إلى عدم الاهتمام

<sup>1</sup> Henri SAVALL, Enrichir le travail humain : L'évaluation économique, 2<sup>ème</sup> édition, Edition DUNOD, Paris, 1979, p 03

<sup>2</sup> فايز الزغبي، محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات الإدارة الحديثة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 1997، ص 101

بعملهم ويجعلهم يتبعون سلوكيات غير سوية لن تكون في صالح المؤسسة يعبرون من خلالها عن عدم رضاهم كالتغيب، الاستغلال السيئ للموارد، عدم إتقان العمل، كثرة حوادث العمل، كثرة المنتجات المعيبة،... والتي تعد في مجملها مؤشرات تعكس ظهور وتفاقم التكاليف الخفية.

### ثالثاً: الاتصال

يعرّف الاتصال بصفة عامة بأنه العملية التي يتم بمقتضاها انتقال المعلومات والحقائق والآراء والأفكار بين الأفراد والجماعات حول قضايا العمل والمؤسسة، وبالتالي فهو يضمن الحد الأدنى من المعلومات اللازمة لإنجاز الأعمال اليومية<sup>1</sup>. أما الاتصال المؤسساتي (التنظيمي) فيعرّف على أنه: " انتقال المعلومات والآراء والمشاعر والاتجاهات وتبادلها بين العمال والإدارة وبين الإدارة والعمال، والاتصال المستمر يستهدف التفاهم والتوفيق بين أولئك وهؤلاء<sup>2</sup>."

تسعى المؤسسة من خلال الاتصال إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإخبار والإعلام؛
- الإعداد لتقبل التغيير؛
- توضيح وتصحيح المعلومات.

ولتحقيق هذه الأهداف هناك العديد من الوسائل يمكن استخدامها واختيار إحداها يعتمد على طبيعة المرسل، المرسل إليه وطبيعة الموقف الذي يعنى بعملية الاتصال وأهم هذه الوسائل هي:<sup>3</sup>

✓ الوسائل المكتوبة: ويجب مراعاة اللغة البسيطة، الكلمة المألوفة، استعمال الخرائط والرسومات للتوضيح وأجهزة الانترنت... الخ.

✓ الوسائل الشفهية: عادة تتم بالاتصال المباشر ما بين المرسل والمستقبل.

✓ الوسائل غير اللفظية: وهذه عادة تتم عن طريق تعابير الوجه، لغة العيون، وحركات الفرد.

يعتبر الاتصال عملية حيوية بالنسبة للمؤسسة وذات أهمية بالغة في بناء العلاقات الإنسانية الطيبة وتدفق المعلومات ودقتها بين مستويات المؤسسة، بحيث يساعد على أداء الأعمال بطريقة أفضل بحيث يجعل الأفكار والتعليمات مفهومة وواضحة، كما يتيح للأفراد الاستعلام عن مختلف المواضيع للحصول على أدق التفاصيل الخاصة بها مما يؤدي إلى كفاءة عالية في الأداء<sup>4</sup>.

إنّ ضعف الاتصال بمختلف مستوياته يؤدي إلى خلل في الأداء الوظيفي، وبالتالي ظهور التكاليف الخفية، فسوء الاتصال أو فشل العملية الاتصالية وعدم كفاءتها يشكل إحدى العقبات أمام السير الحسن للعمل بحيث يساهم في ظهور التكاليف الخفية وذلك من خلال عدم الاستغلال الأمثل للمعلومات التي هي قاعدة الاتصال، حيث يظهر ذلك على شكل عشوائية اتخاذ القرارات - لاعتماد القرار على معلومات ذات جودة

<sup>1</sup> Philippe Detric C.M Proyez, La communication interne au service du management, Edition Liasons, 1995 , P39

<sup>2</sup> صلاح الدين عبد الباقي، السلوك الفعال في المنظمات، دار الجامعة الجديدة للنشر، دط، الإسكندرية، 2002، ص 51

<sup>3</sup> فؤاد الشيخ وآخرون، المفاهيم الإدارية المعاصرة، دار المريخ، الرياض، بدون سنة نشر، ص 43.

<sup>4</sup> مروة فاطمة، الاتصالات المهنية، دار النهضة العربية للنشر، دط، بيروت، 2004، ص 16



ضعيفة - مما يؤدي إلى ضياع الوقت والجهد، زيادة الفجوة بين المسيرين والعمال، كل ذلك يتحوّل أخيراً إلى سلوكيات وردود أفعال سلبية من شأنها أن تؤثر في نقص الرضا الوظيفي، نقص الإنتاجية، ضعف الجودة، زيادة معدلات الغياب ودوران العمل، وكثرة حوادث العمل... كل ذلك يؤدي إلى ظهور وتفاقم التكاليف الخفية.

#### رابعاً: إدارة الوقت

يعتبر الوقت من الموارد الثمينة والنادرة، إذ تكمن ندرته في عدم إمكانية إنتاجه أو تخزينه أو تعويضه، فهو أساس العمل والإنتاج والقيمة، ذلك لأنّ الوقت الضائع لا يمكن تعويضه إلاّ بخسارة زمنية أخرى، لذلك يجب على المؤسسة أن تحافظ على الوقت المتاح واستثماره على أفضل وجه لأنها لا تستطيع أن تصنع وقتاً أكثر. ولقد عرّفت إدارة الوقت بأنها فنّ وعلم الاستخدام الرشيد للوقت، فهي علم استثمار الزمن بشكل فعال، وهي عملية قائمة على التخطيط، التنظيم، التنسيق، التحفيز، التوجيه، المتابعة والاتصال، وهي عملية كمية ونوعية معاً في ذات الوقت.<sup>1</sup>

هناك عوامل كثيرة تسهم في ضياع الوقت، يمكن إيجازها في النقاط التالية<sup>2</sup>:

✓ انعدام أو سوء التخطيط للوقت؛

✓ انعدام التنظيم والتنسيق؛

✓ الإدارة السيئة للموارد البشرية؛

✓ الافتقار إلى المعرفة، بمعنى عدم توفر المعلومات المفيدة في المكان والزمن المحددين.

لذلك يجب على المؤسسة القيام بإدارة الوقت بأسلوب علمي يجعلها تحقق أغراضها وأهدافها في الوقت المحدد، فإدارة الوقت تعتبر من الأساسيات التي يجب أن يهتم بها المسيرون في إدارة أعمالهم، حيث تؤكد معظم الدراسات التي تناولت إدارة الوقت أنّ الإدارة الرشيدة للوقت ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالأداء وبتحسين الإنتاجية، فالعديد من المؤسسات تحاول بقدر المستطاع في الوقت الحالي تسخير كافة إمكانياتها من أجل الاستفادة القصوى من أوقات العاملين لديها، والتقليل من ضياع الوقت قدر المستطاع وذلك من أجل الوصول إلى رفع مستوى الإنتاجية وتخفيض التكاليف الخفية منها. ذلك لأنّ سوء إدارة الوقت فهو من أهم المظاهر السلوكية التي تؤدي إلى ضغوط العمال ومن خلالها عدم الرضا الوظيفي للعمال وبالتالي نشوء التكاليف الخفية.

#### خامساً: التدريب

إنّ الهدف الرئيسي لقيام المؤسسة بعملية التدريب هو ضمان أفضل عائد ممكن من استثمارها في أكثر مواردها أهمية وأعلىها تكلفة وهو المورد البشري، فهو الوسيلة الأفضل لإعداد وتنمية الموارد البشرية وتحسين أدائها بما يتلاءم مع التغير البيئي السريع، كما يعتبر عامل تصحيح وتكييف وتقويم اجتماعي، ومن

<sup>1</sup> محسن أحمد الحضيرى، الإدارة التنافسية للوقت، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، دط، القاهرة، 2000، ص 17

<sup>2</sup> بشير العلق، أساسيات إدارة الوقت، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2009، ص ص 21 - 23

الممكن أن يكون بمثابة مفتاح التوفيق بين الجانب الاجتماعي والجانب الاقتصادي في المؤسسة<sup>1</sup>. وتهدف المؤسسات من وراء تدريب مواردها البشرية إلى الوصول لتحقيق تغيير إيجابي في سلوك العاملين وإكسابهم خبرات ومهارات تمنحهم المرونة اللازمة للتصدي لمشكلات العمل، إضافة إلى سعيها لرفع مستويات أدائهم وبالتالي قدرتهم على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا أهدافهم الخاصة. يعرف التدريب بأنه عملية تعديل إيجابي ذي اتجاهات خاصة تتناول سلوك الفرد من الناحية المهنية أو الوظيفية التي يحتاج إليها الإنسان وتحصيل المعلومات التي تنقصه، والاتجاهات الصالحة للعمل والإدارة والأنماط السلوكية والمهارات الملائمة والعادات اللازمة، من أجل رفع مستوى كفاءته في الإدارة وزيادة إنتاجيته، بحيث تتحقق فيه الشروط المطلوبة لإتقان العمل وظهور فعاليته مع السرعة والاقتصاد في التكلفة وكذلك في الجهود المبذولة وفي الوقت المستغرق<sup>2</sup>. كما عرّف على أنه الجهد المنظم والمخطط له لتزويد الموارد البشرية في المؤسسة بمعارف معينة وتحسين وتطوير مهاراتها وقدراتها، وتغيير سلوكها واتجاهاتها بشكل إيجابي مما قد ينعكس على تحسين الأداء في المؤسسة<sup>3</sup>. كما عرّف أيضا على أنه محاولة لتحسين الأداء الحالي والمستقبلي للعاملين عن طريق زيادة قدراتهم على الإنجاز<sup>4</sup>.

إنّ عملية التدريب تعنى بتأهيل العاملين حتى يتمكنوا من تنفيذ المسؤوليات الموكلة إليهم في الوظيفة الحالية والالتزام بالمقاييس المطلوبة، لذلك فإنّ التدريب والتطوير يتضمنان كل خبرات التعلم التي يزود بها العاملون من أجل إحداث تغيير في السلوك يؤدي إلى تحقيق أغراض وأهداف المؤسسة<sup>5</sup>، فهما وسيلتان لزيادة الإحساس بالانتماء لدى الفرد وتحسين نظرته للمؤسسة التي يعملون بها، فالتدريب يساهم أيضا في رفع الروح المعنوية وتحسين مناخ العمل، فهو مهم جداً لتأثيره على جوانب ومجالات عديدة: تأثيره على معدل دوران العمل، التقليل من ظاهرة التغيّب، زيادة الإنتاجية، تدارك نقائص عمليات التوظيف، الاستقرار الوظيفي،.. وبالتالي تخفيض تكاليف صيانة الآلات وإصلاحها، تخفيض حوادث العمل، تخفيض دوران العمل، التقليل من نسبة التلف.

لذلك يجب أن تكون هناك إدارة واعية بأهمية التدريب ودوره في التغلب على المشاكل وإزالة العوائق التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة، والتي من شأنها التأثير على المؤسسة وتؤدي إلى وجود قصور معيّن في الأداء يمثل الفرق بين الأداء المطلوب والأداء الفعلي.

إذن فكلما نجحت البرامج التدريبية زادت مهارة العامل وبالتالي زيادة الإنتاجية من جهة، وانخفاض حوادث العمل ودوران العمل في المؤسسة من جهة أخرى، أما إذا كانت البرامج التدريبية ضعيفة وأنّ

<sup>1</sup> J.P.CITEAU, Gestion des ressources humaines : Principes généraux et cas pratiques, 4<sup>ème</sup> édition, Edition Armando lin, Paris, 2002, P113

<sup>2</sup> مهدي حسن زوليف، إدارة الأفراد في المنظور الكمي والعلاقات الإنسانية، دار مجدلوي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 1994، ص 180

<sup>3</sup> عبد الباري إبراهيم، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات: الأسس النظرية ودلالاتها في البيئة العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص 203.

<sup>4</sup> خالد عبد الرحيم الهيثي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل للنشر والتوزيع، دط، الأردن، 2005، ص 212

<sup>5</sup> ويليام وتريس، ترجمة سعد أحمد الجبالي، تصميم نظم التدريب والتطوير، معهد الإدارة العامة، دط، الرياض، 2004، ص 15

المؤسسة لا تهتم بتدريب عمالها من حين لآخر بغية مواكبة ومسايرة التطور، تجعل من العامل أقل خبرة ومهارة استعمالاً لتكنولوجيات الحديثة تظهر في صور عديدة تؤدي جميعها إلى ظهور وتفاقم التكاليف الخفية.

### المطلب الثالث: مؤشرات التكاليف الخفية

لقد أرجع Henri SAVALL سبب وجود التكاليف الخفية داخل المؤسسة ضمن المجالات السابقة الذكر من: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب إلى خمسة مؤشرات أساسية يشكل كل منها "عائلة اختلالات" وهي<sup>1</sup>: التغيب، دوران العمل، حوادث العمل، اللجوء وفروق الإنتاجية المباشرة.

أولاً: مؤشر التغيب

يُعدّ التغيب من أهم مؤشرات التكاليف الخفية حيث يعتبر السبب الرئيسي في الاختلال الوظيفي، فهو يغلب عليه الطابع الاجتماعي كونه يمثل سلوكاً انحرافياً له دوافع وأسباب مباشرة وغير مباشرة، كما له تأثير واضح على الأداء العام للمؤسسة.

1- تعريف التغيب: التغيب اصطلاح يطلق على الحالة التي تنشأ عن عدم حضور شخص إلى العمل رغم أنه مدرج في جدول العمل، وكون هذا الشخص في إجازة رسمية أو عطلة فإن ذلك لا يعتبر تغيباً<sup>2</sup>. فالتغيب إذن هو عدم حضور العامل للعمل في الوقت الذي يتوقع منه الحضور طبقاً لبرنامج العمل، ويستثنى من ذلك العطل والإجازات والأعياد الرسمية. ويمكن أن يكون التغيب إرادياً كالإضراب مثلاً، أو لا إرادي كالمرض مثلاً، وتجدر الإشارة هنا أن معظم الباحثين يعبرون عن التغيب اللاإرادي بمصطلح الغياب بدلاً عن التغيب.

2- أسباب التغيب: يمكن تصنيف أسباب التغيب في ثلاث فئات<sup>3</sup>:

- ✓ تغيب يمكن تخفيضه جزئياً: ويشمل التغيب الذي تعود أسبابه إلى: المرض، حوادث العمل، أدونات الخروج، غيابات دون مبرر، إضرابات داخلية، تأخرات عن العمل، عطل تعويضية،...
  - ✓ تغيب معبر عن مناخ اجتماعي داخلي في المؤسسة: ويشمل التغيب الذي تعود أسبابه إلى: التكوين المهني المستمر، الانتدابات (لجان تمثيل، نقابة،..)، العطل من أجل التكوين، ...
  - ✓ التغيب لأسباب خارجية عن المؤسسة: ويشمل التغيب الذي تعود أسبابه إلى: العطل بدون راتب، الأحداث العائلية (أمومة، زواج، وفاة، أطفال مرضى)، إضرابات وطنية أو تضامنية. نشير إلى أنّ هذه الفئة من الأسباب لا يمكن تخفيضها نظراً لخروجها عن إرادة المؤسسة.
- وهناك من يصنف أسباب التغيب إلى عوامل متعددة أهمها: عامل السن، عامل الأقدمية، عامل الجنس، الحالة العائلية، مستوى التكوين، البعد عن مكان العمل، الرضا عن ساعات العمل المبرمجة، نوع المؤسسة.

<sup>1</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 129.

<sup>2</sup> محمد سعيد أنور سلطان، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، دة، الإسكندرية، 2003، ص 104

<sup>3</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 152

3- قياس التغيب: يتم ذلك بحساب معدل التغيب والذي يحسب بالعلاقة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{معدل التغيب} = \frac{\text{عدد ساعات أو أيام التغيب}}{\text{عدد ساعات أو أيام العمل المنتظرة (العادية)}} \times 100$$

حيث يجب استثناء أيام العطل والإجازات المدفوعة من عدد ساعات أو أيام العمل المنتظرة. ويعكس هذا المؤشر مستوى الرضا لدى العمال في مدة محددة أيضا مدى تحكم المسير في هذه الظاهرة، كما يمكن استخدامه لأغراض عديدة منها:

✓ التنبؤ بعدد أيام الغياب خلال الفترة القادمة مما يساعد على التنبؤ بعدد العاملين المطلوبين لمواجهة التغيب المحتمل؛

✓ التعرف على مدى انخفاض الروح المعنوية لدى العمال، فكلما ارتفع معدل التغيب كلما كان دليلا على انخفاض الرضا الوظيفي والروح المعنوية لديهم والعكس صحيح.

كما يمكن حساب معدل التغيب الذي يمثل نسبة العمال الغائبين عن العمل إلى عدد العمال المفروض وجودهم في العمل في يوم معين، حيث يقيس هذا المعدل مدى النقص في اليد العاملة اللازمة لتشغيل عملية إنتاجية معينة، ويحسب هذا المعدل بالعلاقة التالية<sup>2</sup>:

$$\text{معدل التغيب} = \frac{\text{عدد العمال المتغيبين}}{\text{إجمالي عدد العمال}} \times 100$$

لقد شاع عن هذا المعدل تراوحه بين 3 % إلى 6 % في معظم المؤسسات، إلا أن زيادة هذا المعدل فوق 6 % قد ينذر بوجود خطر ما يحيط بنشاط المؤسسة، والذي يتأثر بعدم وجود العمال في وظائفهم مما يؤدي إلى تحمل العديد من التكاليف جراء نقص الإنتاج وتأخر تسليم الطلبات.

4- التكاليف الخفية المرتبطة بالتغيب: يحمل التغيب المؤسسة الكثير من الأعباء والتكاليف خاصة الخفية منها، حيث يمكن ذكر بعض من مساوئه في النقاط التالية<sup>3</sup>:

✓ تؤدي زيادة التغيبات إلى زيادة تكاليف الأجور حيث وجد أن كثيرا من المؤسسات تستخدم عددا من العاملين زائدا عن حاجة العمل يصل إلى الثلث في بعض الأحيان، وذلك من أجل مواجهة التغيب عن العمل؛

✓ يؤدي التغيب كذلك إلى اضطراب عمل المشرفين، إذ يؤثر على جميع وظائف الإدارة من خلال وجوب مراجعة برامج العمل اليومية لمواجهة النقص في الأيدي العاملة وتخصيص واجبات إضافية لبعض العاملين، كما يؤدي إلى إصدار تعليمات إضافية؛

<sup>1</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 149.

<sup>2</sup> أحمد محمد المصري، الكفاية الإنتاجية للمنشآت الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، دط، الإسكندرية، 2004، ص 222

<sup>3</sup> مصطفى نجيب شاويش، إدارة الأفراد، دار الشروق للنشر والتوزيع، دط، عمان، 1990، ص 116

✓ يتسبب نقص العاملين غير المتوقع في عرقلة الإنتاج، إذ أنّ الآلات تبقى متعطلة عن العمل دون أن تستغل في عمليات الإنتاج؛

✓ تكلفة الوقت الإضافي لتعويض العجز في الإنتاج حتى لا تتأخر المؤسسة في التسليم حسب التواريخ المتفق عليها؛

✓ كما أنّ كثرة تغيب العاملين تؤدي إلى تخفيض الروح المعنوية، إذ أنّ الأفراد الذين يتم تكليفهم بأعمال إضافية لا يقبلون بسهولة القيام بأعباء أخرى.

من خلال ما سبق، يمكن تلخيص التكاليف الكلية المرتبطة بالتكاليف الخفية والتي تتمثل في مجموع العناصر التالية<sup>1</sup>:

✓ التعويضات المدفوعة للمتغيّبين: وتتمثل في تلك التعويضات المالية التي تتحملها المؤسسة والمدفوعة

للمتغيّبين والتي يتوقف مقدارها في نفس الوقت على أسباب وعلى التشريعات والاتفاقيات الجماعية للعمل المعمول بها بالمؤسسة، واتفاقاً يتم دمج مختلف هذه التعويضات ضمن بند الأجور الزائدة؛

✓ تكاليف التصحيحات والتسويات لمختلف الاختلالات والمتعلقة بإعادة تنظيم المؤسسة (ورشات، مكاتب، مصالح)، والتي تقوم بها المؤسسة لإعادة ترتيب وتصحيح الأوضاع واستمرارية العمل.

من خلال ما تقدّم يمكن القول بأنّ التغيب يعتبر خلل وتكلفة إضافية للمؤسسة، لذلك يتوجب عليها البحث عن أفضل الحلول للتخفيف من تكلفته.

### ثانياً: مؤشر حوادث العمل

1- تعريف حوادث العمل: يقصد بحدوث العمل أيّ طارئ مفاجئ وغير متوقع أو مخطط له يقع خلال العمل أو بسبب ما يتصل به، ويشمل ذلك أيّ تعرض مفرط لعوامل فيزيائية أو كيميائية أو بيولوجية أو إجهاد حاد، مما قد يؤدي إلى الوفاة أو الإصابة البدنية أو المرض الحاد<sup>2</sup>، كما عرّف على أنه كل ما يصيب أيّاً من عناصر الإنتاج ويؤدي إلى خسارة تلحق به، وقد يكون الحادث نتيجة لتصرف خاطئ من أحج العاملين أثناء العمل أو نتيجة لظروف خارجية في العمل ليس بالإمكان السيطرة عليها ولا تفاديها<sup>3</sup>. ولقد عرّف المشرع الجزائري حادث العمل على أنه: "كل حادث انجرت عنه إصابة بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ طرأ في إطار علاقة العمل"<sup>4</sup>، ويعتبر حادث عمل كل حادث يقع للعامل أثناء تأدية عمله أو خارجه عند القيام بمهمة طبقاً لتعليمات صاحب العمل، وانجرت عنه إصابات بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ، أو أثناء المسافة التي يقطعها العامل للذهاب إلى العمل أو الإياب منه<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 154.

<sup>2</sup> - محمود ذيب العقابلية، الإدارة الحديثة للسلامة المهنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، دط، عمان، 2002، ص 124

<sup>3</sup> محمد فالح صالح، إدارة الموارد البشرية: عرض وتحليل، دار الحامد للنشر والتوزيع، دط، عمان، 2004، ص 186

<sup>4</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 28، المادة 6 من القانون 13/83 المؤرخ في 21 رمضان 1403 الموافق لـ 2 جويلية 1983 والمتضمن حوادث العمل والأمراض المهنية.

<sup>5</sup> المادة 12 من قانون رقم 13/83 المؤرخ في 1983/07/02 من قانون العمل، المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية.

2- أسباب حوادث العمل: لقد تم تصنيف أسباب حوادث العمل إلى أسباب إنسانية وأسباب مادية  
 2-2-1- الأسباب الإنسانية: يرى الكثير من الباحثين أنّ النسبة الغالبة من حوادث العمل ترجع لعوامل  
 إنسانية، ومن أهم هذه الأسباب ما يلي<sup>1</sup>: سوء الاختيار المهني؛ الإجهاد الناتج عن العمل؛ نقص التدريب؛  
 إهمال قواعد الوقاية؛ ضعف الرقابة.

2-2-2- الأسباب المادية: تنقسم هذه الأسباب إلى أسباب تقنية وأخرى تتعلق بظروف العمل المادية:  
 ✓ فالأسباب التقنية: تشمل طبيعة آلات ومعدات الإنتاج، نوعية المواد الأولية المستعملة، عدم كفاءة عمال  
 الصيانة؛

✓ أما الأسباب المرتبطة بظروف العمل: فهي التي تخص موقع العمل مثل: سوء اختيار الموقع وتصميم  
 المباني (الأرضية، البعد عن مقر السكن وعن مصادر المواد الأولية، تصاميم غير مطابقة للمواصفات،  
 انعدام إجراءات النجدة في حالات الطوارئ)، وكذلك مناخ العمل غير الملائم مثل: الحرارة، الإضاءة،  
 التهوية، الضوضاء،..).

3- قياس حوادث العمل: إنّ وقوع حوادث العمل أمر حتمي وخطر لا يمكن تجنبه كلياً خاصة في بعض  
 الأعمال، وعليه فإنّ المؤسسات وإن لم تستطع منع وقوعها فتحاول على الأقلّ التقليل منها، وفي سبيل تحقيق  
 ذلك يجب عليها أولاً تشخيص الوضع الراهن من خلال قياس حوادث العمل، ومن أهم المقاييس المستخدمة  
 في ذلك نجد معدل تكرار الحوادث ومعدل خطورتها<sup>2</sup>:

✓ معدل تكرار الحوادث: يقيس هذا المعدل تكرار حوادث العمل التي تنتج عنها توقف للعمل مقارنة بعدد  
 ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنية معيّنة وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{معدل تكرار الحوادث} = \frac{\text{عدد حوادث العمل مع توقف خلال فترة زمنية}}{\text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}} \times 10^6$$

ويمثل معدل تكرار حوادث العمل لكل مليون ساعة عمل.

✓ معدل خطورة حوادث العمل: يعبر هذا المعدل عن خطورة الحوادث بعدد الساعات الضائعة، ويحسب  
 بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل خطورة حوادث العمل} = \frac{\text{عدد أيام العمل الضائعة بسبب الحوادث خلال فترة زمنية}}{\text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}} \times 10^6$$

ويعبر عن الوقت الضائع في كل مليون ساعة عمل.

<sup>1</sup> حنفي عبد الغفار، السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، دط، الإسكندرية، 2002، ص 596

<sup>2</sup> Pierre ROMELEAR, Gestion des ressources humaines, Edition ARMAND COLIN, Paris, 1993, P 260.

4- التكاليف الخفية المرتبطة بحوادث العمل: إنّ ارتفاع معدل وقوع حوادث العمل بالمؤسسة يدل على تحمل هذه الأخيرة لتكاليف خفية باهضة تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ تكلفة الاشتراك في الضمان الاجتماعي عن حوادث العمل؛
- ✓ تكلفة التسيير الإداري لحوادث العمل (التحقيق عن الحادث، الطباعة والمراسلات الداخلية والخارجية)؛
- ✓ تكلفة الإسعافات الأولية في عيادة المؤسسة؛
- ✓ تكلفة الاختلالات الناجمة عن حوادث العمل والتي تتضمن: تكلفة الوقت الضائع أثناء إصابة العامل، الأجر الذي يتحصل عليه العامل المصاب رغم انخفاض إنتاجيته، تكلفة الوقت الضائع للعمال الموجودين في مكان الحادث، الأجور الإضافية بسبب العمل الإضافي، تكلفة تغيب العامل المصاب، تكلفة تدريب عامل جديد).

هذا بالإضافة إلى التكاليف التي تسببها هذه الحوادث مثل: تخفيض حجم الإنتاج، انخفاض المبيعات، التأخر في تسليم الطلبات وفقدان الطلبات الجديدة، وتكلفة الاستثمارات الوقائية من حوادث العمل. من خلال ما سبق يظهر لنا أنّ حوادث العمل يترتب عنها تكاليف ضخمة مباشرة تتحملها المؤسسة وهيئات التأمين وأخرى غير مباشرة تتحملها المؤسسة لوحدها، لذلك على المؤسسة العمل على التقليل من حوادث العمل بتوفير ظروف العمل المناسبة وتحمل تكاليف الصيانة الوقائية، لأنّ تحمل هذه الأخيرة أخف بكثير من تحمل تكاليف حوادث العمل، وأنّ تكاليف منع الإصابات والحوادث وتعزيز وسائل السلامة أقل بكثير من تكاليف الإصابات نفسها بعد حدوثها.

### ثالثاً: مؤشر دوران العمل

1- تعريف دوران العمل: تعد ظاهرة دوران العمل من الظواهر المهمة المرتبطة بالعديد من مؤشرات العمل التنظيمي، إذ يقصد بدوران العمل حالة توقف عضوية الأفراد المنتمين إلى مؤسسات معينة وتحديدا أولئك الأفراد الذين يحصلون على مردود مادي من تلك المؤسسات لقاء انتمائهم، أو هو عبارة عن حركة انتقال العامل الطوعية خارج حدود المؤسسة التي يعمل بها متخلياً عن عضويته فيها . ، ويشير إلى دوران العمل عدد الأفراد الذين يتركون العمل في المؤسسة نتيجة النقل، التقاعد، الفصل، الترقية، الوفاة،... خلال فترة زمنية معينة ويتم تعيين آخرين مكانهم<sup>2</sup>. فدوران العمل يعبر عن التغيير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وذلك لعدة أسباب أهمها: الاستقالة، التنقل، الترقية، العجز، الفصل والوفاة، ويعتبر هذا المؤشر من المؤشرات الهامة التي تستخدم في قياس مدى فعالية سياسات وبرامج نظام الموارد البشرية في المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، دط، الإسكندرية، 2000، ص 192

<sup>2</sup> محمد فالح صالح، إدارة الموارد البشرية: عرض وتحليل، دار الحامد للنشر والتوزيع، دط، عمان، 2004، ص 79

<sup>3</sup> مجلة الباحث الصادرة عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد3، 2004، ص 103

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأنّ دوران العمل يشير إلى حركة اليد العاملة داخل المؤسسة خروجاً ودخولاً مما يؤدي إلى عدم الاستقرار الوظيفي.

2- أسباب دوران العمل: هناك عدة أسباب لدوران العاملين يمكن تقسيمها إلى أسباب يمكن تجنبها وأخرى حتمية لا يمكن تجنبها:

✓ الأسباب الممكن تجنبها: عدم القناعة بالأجور والمزايا الإضافية، ضعف العلاقة مع الإدارة، افتقار التدريب أو ضعفه، ضعف العمل وسيره، ضعف العلاقة مع العاملين الآخرين، ساعات العمل غير المناسبة، الصورة السيئة للمؤسسة، ظروف العمل غير المناسبة،...

✓ الأسباب التي لا يمكن تجنبها: نهاية التوظيف المؤقت، التخفيض في اليد العاملة، الأداء السيئ للعامل، العجز عن إنجاز العمل، السلوك غير الجيد للعامل كزيادة معدّل التغيب لديه أو سوء تصرفه،...

وبصيغة أخرى يمكن تصنيف أسباب دوران العمل حسب أنواع هذا الأخير، بحيث نجد فيه أربعة أنواع:

✓ **الترك الطوعي:** وهي عملية الترك التي ترتبط بالفرد نفسه وبمبادرته الشخصية لأسباب مختلفة قد يرتبط جزء منها بأسباب تنظيمية أو لأسباب شخصية.

✓ **الترك الإجباري:** وهي حركة العاملين غير الطوعية من داخل المؤسسة إلى خارجها بمبادرة أو قرار ليس للأفراد العاملين دخلاً فيه، ويمكن تقسيم هذا النوع إلى مجموعتين رئيسيتين:

- تتمثل في قرارات الإدارة العليا كحالات الطرد أو التسريح الدائم أو المؤقت؛
- تتمثل في الحالات التي لا يمكن السيطرة عليها إدارياً كحالات المرض أو الموت أو التقاعد الإلزامي بحكم العمر أو لأي سبب آخر.

✓ **الدخول الطوعي:** ويشمل هذا النوع دوران العمل كل حالات الاستخدام للعاملين الجدد نتيجة لمبادرة ورغبة شخصية لهؤلاء العاملين، كما يشمل أيضاً كل حالات إعادة التعيين نتيجة لقرار ذاتي من قبل هؤلاء بإعادة الارتباط بمؤسساتهم السابقة أي أنه عملية ينجم عنها حصول الأفراد على عمل نتيجة لرغبتهم الذاتية وقرارهم الشخصي.

✓ **الدخول الإجباري:** يتمثل في عملية دخول أفراد معيّنين إلى المؤسسة بصورة إجبارية بحكم قانون أو إجراء، ومن أبرز الأمثلة الشائعة لهذا النوع من دوران العمل، القوانين والتشريعات الحكومية والتعليم الإلزامي والتوزيع المركزي للمتخرجين.

3- **قياس دوران العمل:** يتم قياس دوران العمل من خلال معدل يبيّن العلاقة بين نسبة حالات الانتقال خلال فترة زمنية معينة إلى متوسط عدد أفراد القوى العاملة بالمؤسسة، ويتم حسابه وفقاً للعلاقة التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Michael ARMSTRONG, Strategic human resource management, 3<sup>ème</sup> edition, Kogan page, London, 2006, P 377



$$\text{معدل دوران العمل} = \frac{\text{عدد الأفراد الذين تم تعيينهم} + \text{عدد الأفراد تاركي العمل خلال فترة زمنية}}{\text{متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة}} \times 100$$

للإشارة فإنّ SAVALL يميّز بين مفهوم دوران العمل وعدم استقرار اليد العاملة، وهو ما يتم توضيحه في الآتي<sup>1</sup>:

✓ **معدل دوران العمل:** يعني المغادرة النهائية للعمال الدائمين أو المرسمين بالمؤسسة لأيّ سبب من الأسباب، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران العمل} = \frac{\text{عدد العمال الدائمين المغادرين}}{\text{متوسط عدد العمال الدائمين}} \times 100$$

✓ **معدل عدم استقرار اليد العاملة:** ويقصد به المعدل الذي يقيس مغادرة كل فئات العمال مهما كانت طبيعتهم (دائمين، مؤقتين، متربصين، ..) ويبدو أنّ هذا المعدل أفضل دلالة من الأول على اعتبار أنه يعبر أكثر عن الاضطرابات التي تتعرض لها وحدة العمل، ويتم حسابه وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{معدل استقرار اليد العاملة} = \frac{\text{عدد العمال الداخليين إلى المؤسسة} + \text{عدد العمال المغادرين} + \text{عدد العمال الداخليين و المغادرين}}{\text{متوسط عدد عمال المؤسسة}}$$

4- **التكاليف الخفية المرتبطة بدوران العمل:** تتضمن التكاليف الخفية لدوران العمل ثلاث مكونات أساسية وهي<sup>2</sup>:

✓ **التكاليف المرتبطة بالتوظيف:** تظهر هذه التكاليف عند تخلي العامل عن منصبه وبحث المؤسسة عن عامل جديد، فيتم إنفاق أموال كثيرة في سبيل إنجاز مراحل التوظيف من استقبال وإعلان واختبار وتعاهد (تكلفة الاتصال، الاختبار، المقابلات، التفاوض حول الأجر، ..)؛

✓ **تكاليف التكوين:** يتم تحمّل هذه التكاليف الناجمة عندما يحصل العمال حديثي التوظيف على تكوين نظري وتطبيقي، وهذا في حالة إجراء تربص تكويني لفائدتهم وذلك قبل مباشرتهم العمل؛

✓ **تكاليف التمهين (التأهيل):** وتتضمن مختلف التكاليف الناجمة عن تأهيل العامل الموظف حديثا بعد مرور فترة زمنية معينة عن توظيفه والمرتبط بضياع المواد الأولية المستعملة في الإنتاج، الوقت الضائع من طرف المكونين، وكذا الفترة التي استغرقها تدني إنتاجية العامل الموظف حديثا التوظيف وذلك قبل أن يبلغ المستوى المعياري المطلوب.

بالإضافة إلى التكاليف السابقة، يمكن إدراج أيضا التكاليف التالية:

✓ **فرق الفعالية:** وتعني الخسارة في فعالية المؤسسة بين وقت خروج العامل القديم وبين وقت استعادة مستوى الإنتاجية العادية باكتساب العامل الموظف حديثا للمهارات اللازمة في العمل؛

<sup>1</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 157

<sup>2</sup> Ibidem, P 158

✓ انخفاض درجة كفاءة العامل بسبب الحداثة ونقص الخبرة: والذي ينتج عنه ما يلي:

- انخفاض الإنتاج وانخفاض الإنتاجية؛

- ارتفاع نسبة الإنتاج المعيب؛

- ارتفاع عدد إصابات وحوادث العمل؛

- عدم الاستغلال الأمثل للمواد الأولية.

رابعاً: مؤشر نقص الجودة (أو اللاجودة)

1- تعريف اللاجودة: يقصد باللاجودة عدم مطابقة المنتج للمواصفات التي تم تحديدها عند تصميمه، ويعود سبب عدم المطابقة إلى سوء الاستغلال سواء من ناحية الطاقة والمواد المستهلكة أو من ناحية الوقت المستغل<sup>1</sup>؛ فللاجودة هي<sup>2</sup>:

✓ تعريف سيء للحاجة أو استماع غير جيد للزبون؛

✓ رداءة التصميم أي عدم التعريف الدقيق بالمنتجات وعدم الترجمة الجيدة للحاجات؛

✓ رداءة في التنفيذ؛

✓ رداءة في تقديم الخدمة للزبون.

من خلال ما سبق، فإنّ اللاجودة يمكن أن تكون في عدة أشكال وصور منها: الخطأ في التصميم، الخطأ في عملية الإنتاج، صعوبة الاستعمال، رداءة خدمة ما بعد البيع.

2- أسباب اللاجودة: تتمثل أسباب اللاجودة في العناصر التالية:

✓ العنصر البشري، وذلك بانخفاض مستوى أداء العمال (سوء الاختيار، نقص التدريب،...)

✓ عنصر التصميم، سواءً من حيث تصميم المنتج (تقصير في جانب دراسات السوق، أنواع الزبائن، خصائص ومواصفات المنتج الذي يتوقعونه،...)، أو من ناحية تصميم عملية الإنتاج بحدّ ذاتها والتي تتوقف على تجميع المراحل التي تمر بها عملية التصميم (تجميع المواد الأولية، والآلات المستخدمة، أسلوب العمل،...)

✓ عنصر الآلات والمعدات، حيث تتسبب الآلات والمعدات في اللاجودة من خلال الصيانة الرديئة، استعمال قطع غيار غير أصلية، سوء التشغيل،...؛

✓ عنصر المكونات، قد تتسبب المواد الأولية في اللاجودة وذلك من خلال عدم فعالية عمليات التخزين والنقل، وعدم احترام شروط المحافظة على هذه المكونات مثلاً.

3- قياس اللاجودة: يمكن الاستدلال بالعلاقة التالية لمعرفة تواجد عنصر الجودة بشكل جيد أم لا، حيث

تمثل هذه العلاقة مقارنة الإنتاج المعيب مع الإنتاج الكلي:

<sup>1</sup> - Jean Claude TARONDEAU, stratégie industrielle, 2<sup>ème</sup> édition, Vuibert, paris, 1998, p 11.

<sup>2</sup> رحال علي وإلهام يحيوي، اللاجودة تكلف باهضاً، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، باتنة، العدد 8، جوان 2003، ص 198

$$\text{معدل الإنتاج المعيب} = \frac{\text{عدد الوحدات المعيبة خلال فترة زمنية معينة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة خلال نفس الفترة}} \times 100$$

4- التكاليف الخفية المرتبطة بالاجودة: إنّ الكشف عن التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر الاجودة وتقييمها يعتبر أداة تسييرية هامة لأنها تسمح بـ<sup>1</sup>:

- ✓ تحديد مواقع الخلل والتحليل الدقيق للاختلالات الناجمة عن التكاليف وأسبابها؛
  - ✓ توضيح مسؤولية كل وظيفة بالمؤسسة أو خارجها فيما يخص الاجودة؛
  - ✓ تقييم برامج وأنظمة الجودة بهدف تحسينها؛
  - ✓ جمع المعلومات الضرورية للتسعير المناسب للمنتجات.
- وتشمل التكاليف الخفية المرتبطة بالاجودة ما يلي:

✓ **تكاليف الوقاية:** وهي مجموعة التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف منع ظهور العيوب أو تقليل تواجدها وتشمل تكاليف إعادة تصميم المنتج أو تعديله، تكاليف تقييم الموردين الحاليين وتكاليف البحث عن موردين جدد، بالإضافة إلى تكاليف تكوين المشرفين على الرقابة على الجودة وتكاليف إعداد برامج التوعية للعمال والموظفين لتحسيسهم بأهمية الجودة وضرورة الاهتمام بها؛

✓ **تكاليف التقييم:** وهي مجموعة التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف قياس وتقييم ومراجعة المنتج لضمان وتأكيد مطابقته للمواصفات النوعية ومتطلبات الأداء، وتتعلق بتكاليف عمليات الفحص والتجريب لفرز وتحديد المنتجات المطابقة للمواصفات من غيرها، بحيث تضم تكلفة الرقابة على جودة المواد الأولية المشتراة وكذا تكلفة رقابة العمليات الإنتاجية بالإضافة إلى تكلفة الرقابة النهائية للمنتج؛

✓ **تكاليف الإخفاق (الفاشل):** وتتمثل في التكاليف التي يسببها حدوث عيوب في المنتج قبل وبعد خروجه من المؤسسة، والتي تضم نوعين:

✓ **تكاليف إخفاق داخلية:** وهي التكاليف التي تحدث قبل تسليم أو شحن المنتج للزبون والتي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم مطابقة منتجها لمواصفات الجودة المحددة، مثل تكاليف الوحدات المرفوضة، وتكاليف البحث عن أسباب العيوب، تكاليف إعادة التشغيل، الإصلاح، الاختيار،...

✓ **تكاليف إخفاق خارجية:** وهي تلك التكاليف التي تحدث بعد تسليم المنتج إلى المستهلك والتي تخص اكتشاف العيوب من طرف الزبائن بعد استلامهم للمنتج، وتشمل تكاليف معالجة شكاوي الزبائن، المرتجعات، تكاليف التعويضات والضمانات، خسارة الحصة السوقية، إهدار موارد مالية وبشرية،..

#### خامسا: مؤشر فروق الإنتاجية المباشرة

1- تعريف الإنتاجية: تعرّف الإنتاجية على أنها العلاقة بين الموارد "Inputs" المستخدمة في العملية

<sup>1</sup> علي رحال وإلهام يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص 200

الإنتاجية وبين الناتج " Outputs " من تلك العملية<sup>1</sup>. كما عرفت على أنها " نسبة الناتج النهائي إلى العناصر الداخلة في تكوينه، أي نسبة كمية أو قيمة المنتجات إلى الموارد المستخدمة فيها، سواء القوى البشرية أو الآلات والمعدات أو المواد الأولية"<sup>2</sup>.

من خلال ما سبق، يمكن القول بأنه يعبر على الإنتاجية بالعلاقة بين المخرجات والمدخلات، فهي العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية وبين الناتج من تلك العملية، حيث تعتبر مقياساً للتشغيل

$$\frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}} = \text{الإنتاجية} \text{ أي: المتاح، أي: الإنتاجية}$$

فإذا استطاعت المؤسسة تحقيق زيادة في كمية المخرجات دون زيادة في كمية المدخلات المستخدمة، أو تحقيق نفس الكمية المحددة من المخرجات مع تخفيض كمية المدخلات المطلوبة، فإنها بذلك قد رفع مستوى إنتاجيتها<sup>3</sup>.

2- قياس الإنتاجية: لقياس الإنتاجية في أي مؤسسة يمكن الاعتماد على مؤشرين أساسيين لها وهما: الإنتاجية الكلية والإنتاجية الجزئية:

✓ الإنتاجية الكلية: ويقصد بها قياس مدى مساهمة جميع عناصر الإنتاج (المدخلات) في تحقيق الإنتاج (المخرجات)، حيث يتم قياسها وفقاً للعلاقة التالية<sup>4</sup>:

$$\frac{\text{إجمالي قيمة المخرجات}}{\text{إجمالي قيمة المدخلات}} = \text{الإنتاجية الكلية}$$

✓ الإنتاجية الجزئية: تعتمد على قياس مدى كفاءة عنصر واحد من عناصر المدخلات، ولتفسير التغير الذي يحدث في القياس الكلي للإنتاجية يتم اللجوء إلى القياس الجزئي للإنتاجية وذلك وفق عدة مقاييس منها<sup>5</sup>:

$$\frac{\text{كمية أو قيمة المخرجات}}{\text{كمية أو قيمة المدخلات من المواد}} = \text{إنتاجية المواد}$$

$$\frac{\text{كمية أو قيمة المخرجات}}{\text{عدد ساعات التشغيل الآلي}} = \text{إنتاجية الآلات}$$

$$\frac{\text{كمية أو قيمة المخرجات}}{\text{عدد ساعات العمل المستخدمة}} = \text{إنتاجية عنصر العمل}$$

لقد اهتم SAVALL بمؤشر إنتاجية العمل لسهولة حسابه ومقارنته فيما بين المؤسسات من جهة، ولأهمية العنصر البشري في العملية الإنتاجية من جهة أخرى، حيث يعتبر انخفاض مستوى إنتاجية العمل

<sup>1</sup> علي السلمي، الإدارة الإنتاجية، مكتبة الإدارة الجديدة، دط، القاهرة، 1994، ص 20

<sup>2</sup> صلاح الشنواني، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية: مدخل الأهداف، مؤسسة شباب الجامعة، دط، الإسكندرية، 1999، ص 32

<sup>3</sup> محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، دط، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص 54

<sup>4</sup> محمد كاظم القرشي، الاقتصاد الصناعي، دار وائل للنشر والتوزيع، دط، الأردن، 2001، ص 241

<sup>5</sup> محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات: مدخل التحليل الكمي، دار الوفاء لندنيا الطباعة والنشر، دط، الإسكندرية، 2007، ص 50

مؤشر يدل على تحمل المؤسسة لتكاليف خفية معتبرة، وأنّ مدخلات اليد العاملة تمثل جزء كبير من التكاليف الكلية للمنتجات، لكن لا يمكن ولا يعني تجاهل إنتاجية العوامل الأخرى كالألات والمواد الأولية، لأنّ العملية الإنتاجية هي تكامل بين مختلف العوامل والتي إن غاب أحدها سينجر عنها بالضرورة توقيف هذه العملية ككل.

وتتأثر إنتاجية العمل في المؤسسة بالعديد من العوامل والمتغيرات منها<sup>1</sup>:

✓ المهارات المتوافرة لدى المؤسسة وإمكانياتها المادية والفنية والتكنولوجية ودرجة تميزها في هذه المجالات عن غيرها من المؤسسات؛

✓ الحالة الصحية للعامل، ظروف معيشتة، مستواه الثقافي، درجته العلمية؛

✓ خصائص الأفراد العاملين بالمؤسسة من حيث الأداء والخبرة والتدريب، الاتجاهات ومستويات طموحاتهم؛

✓ البيئة المادية التي يعيش فيها العامل، كالأمن الصناعي، التخطيط الداخلي للمصنع، التهوية، الضوضاء،...

3- التكاليف الخفية المرتبطة بفروق الإنتاجية المباشرة: إنّ الإنتاجية المباشرة يمكن أن يتم اعتبارها

كمؤشر مثل باقي المؤشرات، فإنّ التكاليف الخفية المرتبطة بفروق الإنتاجية المباشرة والتي عادة ما تتمثل في اختلالات تؤدي إلى تحمل المؤسسة تكاليف خفية إما في شكل أجر زائد، أو وقت زائد، أو استهلاك زائد أو عدم إنتاج، غير أنّ الاستهلاك الزائد وعدم الإنتاج يمثلان الجزء الأكبر من التكاليف الخفية الناتجة عن فروق إنتاجية العمل.

ولعلّ السبب الأهم في تركيز SAVALL على مؤشر إنتاجية العمل هو كون العنصر البشري أكثر تأثيراً وتأثراً فالعامل بالمؤسسة يتأثر بسرعة مقارنة بالموارد الأخرى، وبالظروف المحيطة به سواء كانت مادية أو إنسانية مما يؤدي إلى انخفاض روحه المعنوية لعدم رضاه عن العمل، وبالتالي انخفاض مستوى الإنتاجية والعكس في ذلك إذا كان راض عن العمل ولديه القدرة اللازمة للقيام به، فإن ذلك سيدفعه للعمل بجدية لتحقيق مستوى إنتاجية أفضل، و منه فالمؤسسة تسعى دائماً إلى عدم حدوث نقص في الإنتاجية وتبذل قصار جهدها من أجل عدم حصوله، وفي حالة حدوثه ستظهر التكاليف الخفية وهو ما يلزم المؤسسة بالبحث عن الأسباب.

كما يرى SAVALL أنّ التكاليف الخفية الناتجة عن فروق الإنتاجية المباشرة ظهرت بصورة كبيرة في المؤسسات التي لا تطبق معايير الجودة بينما بصورة أقل في المؤسسات التي تطبق نظام الجودة وتظهر في صور عديدة مثل: تأثيرها على الأجر، ضياع الوقت، سوء استهلاك المواد، نقص كمية الإنتاج.

<sup>1</sup> عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، دط، الإسكندرية، 2001، ص 29

## المطلب الرابع: حساب التكاليف الخفية وكيفية تخفيضها

من خلال هذا المطلب نحاول إبراز كيفية حساب التكاليف الخفية وما هي أنجع الوسائل لتخفيضها.

## أولاً: حساب التكاليف الخفية

تتجلى أهمية حساب التكاليف الخفية في النقاط التالية<sup>1</sup>:

✓ يساعد حساب التكاليف الخفية في تحديد مستوى الفعالية بالمؤسسة، فتحديدها يعني وجود فروقات بين ما هو مخطط وما هو محقق فعلاً؛

✓ معرفة الفرق في الفعالية ما بين وحدتين لنفس المؤسسة، أو مؤسستين لنفس المجموعة أو القطاع والقطاع؛

✓ اكتشاف التكاليف الخفية يساهم في البحث عن الحلول لتحقيق أكبر فعالية؛

✓ يساعد حساب التكاليف الخفية في الأجل القصير على رفع مردودية المؤسسة من خلال التخلص أو التقليل منها، بينما في الأجل الطويل فيساعد على تقليصها إلى حدودها الدنيا مما يؤدي إلى استمرار المؤسسة وتطورها من خلال تحسين تنافسيتها.

ونظراً لعدم ملائمة أدوات التسيير وخاصة المتعلقة بنظم المعلومات المحاسبية للمؤسسات، فإنه من الصعوبة بمكان تقييم التكاليف الخفية، لكن ونتيجة لتكثيف الدراسات والأبحاث من طرف فريق البحث لـ ISEOR بقيادة Henri SAVALL استطاع اقتراح نموذج أو طريقة لتقييم هذا النوع من التكاليف وهي طريقة SOF\* والتي تشمل ثلاث مراحل أو مقاييس هي<sup>2</sup>: المقياس الاجتماعي (Le module Social)؛ المقياس التنظيمي (Le module Organisationnel)؛ المقياس المالي (Le module Financier).

وفيما يلي توضيح هدف كل مقياس أو مرحلة:

## 1- المرحلة الأولى (المقياس الاجتماعي): تهدف هذه المرحلة بالاعتماد على المقياس الاجتماعي إلى:

✓ اكتشاف الاختلالات والتأكد من وجودها؛

✓ تحديد هذه الاختلالات وجرده ووضعها ضمن قائمة؛

✓ البحث عن الأسباب المؤدية إلى الاختلالات من خلال العلاقة: هيكل  $\longleftrightarrow$  سلوك  $\longleftrightarrow$  اختلالات

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يعتمد المقياس الاجتماعي على إجراء المقابلات مع العاملين، المشرفين، الإطارات،...، وكذا جمع وفرز وتحليل الوثائق التي تتضمن المعلومات والإحصائيات المتعلقة بالتغيب، حوادث العمل، دوران العمل،...، كما يمكن أيضاً الاعتماد على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر التي تعرقل سير العمل داخل المؤسسة.

## 2- المرحلة الثانية (المقياس التنظيمي): تهدف هذه المرحلة بالاعتماد على المقياس التنظيمي إلى:

✓ إبراز أساليب تصحيح ومعالجة الاختلالات: دراسة الآثار؛

<sup>1</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, PP 124 -125

\* SOF: Social, Organisationnel, Financier.

<sup>2</sup> Ibid, P 134.

✓ إجراء جرد الآثار الاقتصادية للتصحيحات: حجم الوقت، كمية الاستهلاكات الزائدة، وضياح الإنتاج. ونظرا لأهمية تحقيق هذه الأهداف في تسهيل عملية تقييم التكاليف الخفية، فإنّ المقياس التنظيمي يشكل مرحلة أساسية وضرورية لما يوفره من معلومات حول طبيعة الاختلالات الحاصلة، وتسلسل وقوعها ومختلف آثارها عبر الزمن. ومن ثمّ التمكن من تحديد أساليب المعالجة المناسبة التي تساعد المؤسسة على الاقتراب من تحقيق أهدافها من خلال تقليص الفجوة بين التشغيل الفعلي والتشغيل المستهدف.

### 3- المرحلة الثالثة (المقياس المالي): تهدف هذه المرحلة بالاعتماد على المقياس المالي إلى:

✓ البحث عن التكاليف والأسعار الوحيدة لمكونات التصحيح والمعالجة؛

✓ التقييم المالي للآثار الاقتصادية لأساليب معالجة الاختلالات.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف لا بدّ من الرجوع إلى عناصر التكاليف والأسعار المقيّدة ضمن الوثائق المحاسبية للمؤسسة والاستعانة بها من أجل إجراء تقييم مالي لكمية الوقت والمواد المستهلكة أثناء عملية معالجة الاختلالات، أما العناصر التي لم يتمكن تقييمها ماليا فيمكن الإبقاء عليها كمعطيات كيفية و/أو كمية مكملة للمعلومات المالية.

ومن أجل الحصول على مختلف المعلومات المطلوبة عن كل مقياس، لا بدّ من الاستعانة ببعض التقنيات والطرق المتعلقة بجمع المعلومات، إذ أنه هناك عدة طرق لجمع المعطيات الكمية، و الكيفية والمالية المتعلقة بكل مقياس من المقاييس الثلاثة المكونة لطريقة SOF ، بحيث يوضح الجدول التالي أهم هذه التقنيات وأشكال المعلومات المتحصل عليها في كل مقياس:

#### جدول (2) : خصائص تقنيات جمع المعطيات

المقياس	تقنيات جمع المعطيات		أشكال المعلومات المتحصل عليها		
	الأكثر أهمية	الأقل أهمية	كيفية	كمية	مالية
اجتماعي	المقابلة	الملاحظة المباشرة	نعم	نعم	لا
تنظيمي	الملاحظة المباشرة	الوثائق	نعم	نعم	لا
مالي	الوثائق	المقابلة	نعم	نعم	نعم

Source : Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 136.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه لاعتماد المقياس الاجتماعي والتنظيمي والمالي، يجب استعمال تقنيات لجمع المعطيات تختلف حسب درجة أهميتها وحسب نوعية كل مقياس. ولقد وضع SAVALL نموذج شامل ومتكامل لحساب التكاليف الخفية، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول (3) : نموذج حساب التكاليف الخفية

المخاطر	مجموع التكاليف الخفية	عدم خلق طاقة	عدم الإنتاج	الاستهلاك الزائد	الوقت الزائد	الأجر الزائد	المكونات المؤشرات
							التغيب
							حوادث العمل
							دوران العمل
							لا جودة المنتجات
							فرق الإنتاجية المباشرة
الأخطار المحتملة	مجموع التكاليف الخفية	عدم خلق طاقة ناتج عن المؤشرات الخمس	عدم إنتاج عن المؤشرات الخمس	استهلاك زائد ناتج عن المؤشرات الخمس	وقت زائد ناتج عن المؤشرات الخمس	أجر زائد ناتج عن المؤشرات الخمس	المجموع
		تكاليف الفرصة البديلة		تكاليف تاريخية			المعنى الاقتصادي
		عدم إنتاج		على الأعباء			المعنى المحاسبي

Source : Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 131.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بجمع التكاليف الخفية الناتجة عن كل سبب في كل مؤشر من المؤشرات يتم الحصول على مجموع التكاليف الخفية التي تتحملها المؤسسة.

### ثانياً: كيفية تخفيض التكاليف الخفية

لقد حاول SAVALL أن يبرهن على أنه يمكن تخفيض التكاليف الخفية للمؤسسة من خلال عوامل رئيسية تتمثل في الآتي<sup>1</sup>: تحسين الهياكل؛ تخفيض الاختلالات؛ تحسين السلوكيات.

1- تحسين هياكل المؤسسة: يرى SAVALL أن أنجع الطرق لتخفيض التكاليف الخفية هي تحسين هياكل المؤسسة الخمسة وتعديل مسببات الاختلالات الخمسة.

تتكون المؤسسة من عناصر تختلف عن بعضها من حيث قوة التأثير والخصائص تدعى الهياكل، وقد قسمها SAVALL إلى خمسة هياكل هي: الهيكل المادي، الهيكل التكنولوجي، الهيكل التنظيمي، الهيكل الديمغرافي والهيكل العقلي. حيث رأى أن تحسين هياكل المؤسسة يؤدي إلى تخفيض التكاليف الخفية.

<sup>1</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 21.



2- تنمية المورد البشري وتحسين سلوكه: يتم ذلك من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ زيادة جودة المنتجات أو انخفاض المنتجات المعيبة؛
- ✓ زيادة الإنتاجية وذلك من خلال اكتساب المورد البشري لمهارات وتقنيات التحكم في الآلات، فتنمية المورد البشري يعتبر بديل عن التكاليف (زيادة الساعات الإضافية، توظيف عمال جدد، ...)
- ✓ تجنب السلوكيات السلبية والتي تعتبر أهم مسببات التكاليف الخفية. ينعكس إيجاباً ليس فقط على تنمية المهارات وإنما أيضاً تقويم السلوك.
- لذلك يمكن للمؤسسة أن تحسّن سلوك أفرادها مما يؤدي إلى تعديل السلوكيات السلبية وبالتالي انخفاض التكاليف الخفية.

3- تحسين الأداء السوسيو اقتصادي: إنّ الفرضية الأساسية للتحليل السوسيو- اقتصادي تعبر بأنّ تحسين الأداءات الاقتصادية للمؤسسة يمكن أن يحدث بدون موارد مالية خارجية إضافية وذلك من خلال تفاعل أمثل بين هياكل المؤسسة وسلوكيات الأفراد باعتبار أنّ هذا الأخير هو الوحيد الذي يخلق القيمة المضافة.

- ✓ فالأداء الاجتماعي يتحسن من خلال تحسين شروط وظروف العمل بالمؤسسة والذي يشمل: شروط العمل، تنظيم العمل، تسيير الوقت، الاتصال، التشاور، التنسيق، التكوين، وضع إستراتيجية مضمون الأداء الاجتماعي؛

✓ أما الاقتصادي فيقاس بمدى تحقيق النتائج الحالية في فترة معينة وعن طريق خلق الطاقات والثروة في الفترة المستقبلية؛

✓ الأداء الاقتصادي = النتائج الحالية + خلق طاقات .

4- التحكم في أسباب التكاليف الخفية: وهي تمثل النوع الأول من الأعمال المدرجة ضمن مشروع التجديد السوسيو- اقتصادي والذي يتمثل في تحسين ظروف الحياة المهنية من ظروف عمل، تنظيم عمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب، أو بعبارة أخرى التحكم في أسباب التكاليف الخفية. ذلك لأنّ تدهور ظروف الحياة المهنية للعامل يعدّ السبب الرئيسي لحدوث اختلالات تحمّل المؤسسة تكاليف خفية، إلاّ أنه توجد عوامل أخرى قد تتعلّق بالعامل نفسه أو بظروف خارجية يجب استدراكها في المرحلة الثانية من المشروع والتي تعني بالتحكم في مؤشرات التكاليف الخفية.

5- التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية: إنّ ارتفاع معدلات التغيب، دوران العمل، حوادث العمل وانخفاض إنتاجية العمل وجودة المنتجات مؤشرا تتدلّ على ارتفاع التكاليف الخفية التي تتحمّلها المؤسسة، وبالتالي فالعمل على تخفيض هذه التكاليف يتطلب ضرورة التحكم في مؤشراتها.

- ✓ فلتخفيض معدلات التغيب يمكن للمؤسسة أن تستخدم عدة طرق منها تدريب المشرفين، استخدام العقاب المادي أو المعنوي، منح المكافآت المادية أو المعنوية؛

<sup>1</sup> Ibidem, P 269

✓ ولتخفيض معدل دوران العمل يمكن للمؤسسة أن تحاول الاهتمام أكثر بالأفراد وذلك من خلال وضع سياسات عمالية سليمة، وضع سياسة للترقية، وضع الفرد المناسب في المكان المناسب، الاهتمام بالتدريب، تحاشي التحيز والمحاباة،...

✓ ولتخفيض من وقوع حوادث العمل يجب على المؤسسة وضع برامج الوقاية من الحوادث وذلك من خلال مراعاة متطلبات الأمن (القدرات الذهنية والبدنية) أثناء اختيار العمال، تدريب العمال الجدد من طرف خبراء مؤهلين، الحملات التوعوية الخاصة بإجراءات ولوائح الأمن، صيانة الدورية للأجهزة والمعدات،..

✓ ولتفادي عنصر اللاجودة يجب على المؤسسة العمل على تحسين جودة منتجاتها وذلك من خلال تهيئة مناخ الملائم والذي يؤكد على عدم وجود معيب في المنتج، تدريب المشرفين على القيام بدورهم في تحسين الجودة، تشجيع الابتكار الفردي داخل المؤسسة، اعتماد الإجراءات التصحيحية لأي خطأ يقع منذ البداية،...

✓ أما تحسين إنتاجية العمل فإنه يتوجب على المؤسسة أن اتخاذ الإجراءات التي من شأنها أن تزيد من مقدرة الفرد على العمل مثل تهيئة الظروف الملائمة، تدريب الأفراد، بالإضافة إلى اتخاذ الإجراءات التي من شأنها أن تحفز وتدفع الأفراد نحو العمل كتصميم نظم الحوافز، نظم الترقية،...

#### المبحث الرابع: سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة

تعدّ أدوات إدارة التكلفة من بين أهم الوسائل المتبناة على مستوى عدد كبير من المؤسسات وخاصة في العالم الغربي المتطور، نظرا لما تحمله هذه الأخيرة من مزايا كتزويد المسيرين بالمعلومات الضرورية لتحقيق الربحية في الأجل القصير، والمحافظة على المركز التنافسي في الأجل الطويل من خلال عملها على تحسين مستويات التكلفة، الجودة، الأجال والقيمة بالنسبة للزبائن والحفاظ عليها. فهناك أدوات يتم تطبيقها في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج على اعتبار أنها تهدف إلى تخفيض التكلفة مثل تحليل القيمة والتكلفة المستهدفة، وهناك أدوات يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج على اعتبار أنها تهدف إلى الرقابة على تكلفة مثل التحسين المستمر والمقارنة المرجعية، كما توجد أدوات تطبق بعد مرحلة الإنتاج والتي تهدف إلى قياس وتقييم الأداء مثل نظام الـ(JIT) والإدارة بالأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن.

لكن وقبل التطرق إلى تفصيل بعض من أدوات إدارة التكلفة واستخدامها كسياسة لتخفيض التكاليف، نرى أنه لا بدّ من الإشارة أولاً إلى مفهوم إدارة التكلفة.

يشير مفهوم إدارة التكلفة إلى فلسفة المؤسسة في إدارة جميع مواردها المتاحة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد من خلال التركيز على المسببات التي تحرك الأنشطة المستهلكة للتكلفة<sup>1</sup>. كما يشير إلى حُسن توجيه الموارد المتاحة بما يحقق الإنتاج بأعلى جودة ممكنة وبأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين من خلال<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة : قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2007، ص 359

<sup>2</sup> عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل إدارة الأنشطة لتطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد 1، جوان 2003، ص 66

- تخطيط التكلفة قبل البدء في الإنتاج، بحيث يبدأ توجيه التكلفة في المراحل الأولية لتصميم المنتج؛
- البحث عن المواطن الحقيقية لتخفيض التكلفة من خلال كلاً من تحليل القيمة وهندسة القيمة وإدارة الأنشطة خلال دورة حياة المنتج؛
- رقابة التكلفة قبل وأثناء وبعد العملية الإنتاجية لتحقيق التكاليف المستهدفة.

لكن بالرغم من انتشار واتساع هذا المصطلح في السنوات الأخيرة، إلا أنه لا يوجد تعريف متفق عليه من قبل الباحثين، وقد تعددت الآراء حوله فقد استخدمه البعض للتعبير عن قرارات المديرين لإرضاء الزبائن من خلال التركيز على تخفيض التكاليف والرقابة عليها، ويرى البعض الآخر بأنه أصبح يمثل جانباً من مجهودات المؤسسة لتحقيق الجودة والأداء الأفضل<sup>1</sup>.

فقد عرّفت إدارة التكلفة بأنها عبارة عن مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير والطويل الأجل فضلاً عن الرقابة على التكاليف<sup>2</sup>؛ فيقصد بإدارة التكلفة كل ما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمؤسسة وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها - دون المساس بالجودة - واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة وبما يحقق للمؤسسة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط أكبر من رضا الزبائن.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن إدارة التكلفة عبارة عن مجموعة من الأساليب والطرق التي تؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات وتعظيم ربحيتها من خلال توفير معلومات دقيقة وشاملة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات بما يسمح لها باستخدام الموارد المتاحة للمؤسسة وظروف البيئة الخارجية لها بالشكل الذي يساهم في تحقيق أهدافها وتدعيم مركزها التنافسي.

نحاول في هذا المبحث التطرق إلى بعض أهم أدوات إدارة التكلفة وأكثرها استخداماً، سواء تلك التي يتم تطبيقها في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، أو تلك التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج أو بعده، مع إبراز دور تطبيق كل أداة ومساهمتها في تخفيض تكاليف المؤسسة.

### المطلب الأول: التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف

تعتبر التكلفة المستهدفة من أهم أدوات إدارة التكلفة التي تبحث في إمكانية تخفيض التكلفة خلال تصميم المنتجات، مع الحفاظ على الجودة وتحقيق الربحية في ظل سوق المنافسة الكاملة السائدة، فهي تعمل على تغيير تفكير المسيرين فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة وهذا يعني استبعاد التكاليف غير الضرورية مع الحفاظ على جودة المنتج. فالأسعار تحدد التكاليف في التكلفة المستهدفة عكس التسعير على أساس التكلفة التي تكون فيها التكاليف هي التي تحدد الأسعار. كما

<sup>1</sup> سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، كلية التجارة - جامعة المنصورة، مصر، 2006، ص 43  
 نقلاً عن: أمين بن سعيد وزغدار أحمد، دور إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي لتعزيز الموقف التنافسي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 6، المجلد 1، السنة السادسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2013، ص 14

<sup>2</sup> مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف: الأصالة والمعاصرة رؤية إستراتيجية، ج 1، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، دط، 2001، ص 316

تعمل التكلفة المستهدفة على تنشيط مراقبة التكاليف قبل وأثناء تطوير المنتج بينما في المدخل التقليدي تنتظر المؤسسة حتى مراحل متأخرة من دورة حياة المنتج، في هذا الوقت يصبح جزء هام من التكاليف ثابتاً وكنتيجة لذلك لن تكون للمؤسسة قدرة كبيرة على تغيير التكاليف أو التحكم فيها.

### أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة

**1- تعريف التكلفة المستهدفة:** تعتبر التكلفة المستهدفة من أدوات إدارة التكلفة الهامة والحديثة، حيث تؤدي دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والقدرة والاستمرارية على المنافسة في ظل المتغيرات الاقتصادية والتقنية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، التي تبحث حول إمكانية تخفيض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته<sup>1</sup>. إذ يقصد بالتكلفة المستهدفة التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج، ويمكن اعتبارها كمدخل لإحداث تخفيض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج<sup>2</sup>. ولقد عرّفت التكلفة المستهدفة على أنها تمثل الوسيط بين السوق التي تحدد القيمة التي يوليها الزبائن لمنتج معين، والمهارات والموارد الداخلية التي تحدد تكلفة إنجاز منتج يوافق انتظارات المستهلكين<sup>3</sup>. كما عرّفت بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإنّ هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل الأخرى التالية لها، مع مراعاة الاحتفاظ بجودة الإنتاج ودرجة الثقة والرضا من جانب الزبائن<sup>4</sup>. وعرّفها أيضاً المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I): إنّ التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على الزبون وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال الاستخدام الفعال لسلسلة القيمة الكلية<sup>5</sup>.

فالتكلفة المستهدفة في الحقيقة ليست بتقنية لتقييم التكاليف، هي بالأصح برنامج كامل لتخفيض التكاليف والذي يبدأ حتى قبل خلق المخططات الأولى للمنتج، فهي مدخل يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة عبر دورة حياة هذه الأخيرة، مع تلبية احتياجات المستهلكين فيما يتعلق بقضية الجودة والموثوقية... إلخ

<sup>1</sup> فراس إبراهيم كريم الحميري، تخفيض التكاليف باستخدام التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الأربعون، العدد 110، جامعة ديالى، بغداد، 2017، ص 276

<sup>2</sup> محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف: المنظور التقليدي والحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011، ص 331  
<sup>3</sup> Yves DE RONGÉ, Comptabilité de gestion, De Boeck Université, Bruxelles, 1998, in, M Gervais, Contrôle de gestion, ECONOMICA, Paris, 2000, P 198

<sup>4</sup> سامي محمد أحمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، يناير 2014، ص 1

<sup>5</sup> حسين محمد أحمد عيسى، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عين شمس، العدد 2، أبريل 2001، ص

بتجريب كل الأفكار الممكنة لتخفيض تكاليف مرحلة التخطيط، التطوير النمذجة الأولية، وهذا ليس بتقنية بسيطة لتخفيض التكاليف لكنه نظام كامل للتسيير الإستراتيجي للربح<sup>1</sup>.

ويتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة للوحدة باستخدام العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة للوحدة = السعر المستهدف للوحدة - الربح المستهدف للوحدة

ومنه نستنتج أن:

التكلفة المستهدفة (المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - العائد (الأرباح المستهدفة)

من خلال ما سبق، يمكن القول أن التكلفة المستهدفة أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل تخطيط، تصميم وتطوير المنتج، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا الزبون. كما تعتبر أداة لتخطيط الربحية والأسعار ووسيلة لتحقيق المزايا التنافسية، فهي إذن نظام "تغذية أمامية" خلافاً لنظام التكلفة الإضافي، الذي يمثل نظام "تغذية عكسية"، وتمثل الطريقة المناسبة التي تسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج وذلك من خلال تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة وهو ما يساعد على ضبط الطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج وتمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج<sup>2</sup>.

**2- أهداف التكلفة المستهدفة:** إن الهدف الرئيسي للتكلفة المستهدفة هو تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، حيث تمثل التكلفة في هذه المرحلة الجزء الأكبر من تكلفة الإنتاج، بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يعتبر هدف إستراتيجي يساهم بشكل فعال في زيادة تنافسية المؤسسة. كما تهدف أداة التكلفة المستهدفة إلى تحقيق<sup>3</sup>:

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها؛
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم تخفيض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للزبائن؛
- التركيز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من خلال التركيز على مواصفات وخصائص المنتج ورغبات واحتياجات الزبائن وإمكانيات وظروف المنافسين، مما يساعد على الوصول إلى التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج بالمؤسسة؛
- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للإدارة العليا والحفاظ على الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة، في ظل التغير المستمر في كل من أذواق الزبائن والظروف التكنولوجية والاقتصادية السائدة؛

<sup>1</sup> P.LORINO et autres, Contrôle de gestion et pilotage, Edition Nathan, Paris, 1997, P 212

<sup>2</sup> فؤاد أحمد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، مؤتمر سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية التجارة، جامعة الملك سعود، 2010، ص 17

<sup>3</sup> اعتماداً على:

- حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، 2013، ص ص 48-49
- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، ص 286

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يعمل على زيادة قدرة الموردين على الابتكار مما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة إلى الموردين وهذا يعود بالفائدة الإيجابية على الموردين والمؤسسة معاً؛
  - تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
  - إنتاج المنتجات بالجودة المناسبة والتي تفي باحتياجات الزبون سعراً وجودةً؛
  - تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛
  - مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
- 3- مبادئ التكلفة المستهدفة: تتضمن التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية وهي<sup>1</sup>:
- 1-4- قيادة السعر للتكلفة: القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر سنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها؛
- 2-4- التركيز على الزبون: معرفة الإدارة بالمنتج المفضل لديهم وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم؛
- 3-4- التركيز على تصميم المنتج: وهذا يلزم المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة؛
- 4-4- التركيز على عملية التصميم: فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج؛
- 5-4- فرق متداخلة المهام: استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المؤسسة؛
- 6-4- دورة حياة التكاليف: الانتباه عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار؛
- 7-4- توجيه سلسلة القيمة: قد تزيد التكلفة المخططة في بعض الأحيان عن التكلفة المستهدفة، وفي هذه الحالة تتطلب مزيد من الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة.

### ثالثاً: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل والتي لا بد وأن تبدأ بمرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل البدء في عملية التصنيع، ومن ثم متابعة محاولات التحسين المستمر من خلال المراحل التالية عن طريق ما يعرف بدورة حياة المنتج، دون أن يتم تخفيض خصائص أو جودة المنتج لذلك يمكن أن تقسم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

- 1- تخطيط المنتج وتصميمه: تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع هذا المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، وتقوم المؤسسة بدراسة جدوى تسويق المنتج وبعد ذلك يتم التوصل إلى المشروع المبدئي بعد القيام بتقييم دراسة السوق مع الأخذ بالحسبان المنافسة التي تنتمي لها هذه الصناعة ونوع المستهلكين المحتملين لهذا المنتج، بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي لتكلفة التصميم ويقوم المحاسب الإداري في هذه المرحلة بمراجعة تقديرات

<sup>1</sup> خليل الدليمي، حازم علي عبد الله المومني، أثر تطبيق احتساب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 39، 2016، ص ص 386 - 387

تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أن هناك جدوى من إنتاج وتسويق المنتج الجديد تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكوّن منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد<sup>1</sup>.

**2- تحديد السعر المستهدف:** يقصد به السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغب الزبون ويكون قادراً على دفعه؛ وبذلك فهو السعر الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات الآتية:

- الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة؛
- ألا يزيد السعر بأي حال من الأحوال على أسعار المنافسين؛
- الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف إلى تحقيقه الإدارة ولا يمكنها التنازل عنه.

ولأخذ هذه الاعتبارات في الحسبان عند تحديد السعر المستهدف يجب أن يكون في المؤسسة إدارة لبحوث السوق قادرة على دراسة السوق واحتياجاته وجمع المعلومات عن أسعار المنافسين وتحليلها والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار، كذلك التنبؤ بردود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة والتي ترغب المؤسسة في تحديدها لمنتجاتها.

**3- تحديد هامش الربح المستهدف:** يمكن تعريف الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب المؤسسة في الحصول عليه بعد القيام ببيع المنتج، ولكي يتم تحديد الربح المستهدف في أي مؤسسة لا بد من أخذ بعض الاعتبارات بالحسبان عند السعي لتحصيله وهي:<sup>2</sup>

- أن يكون هذا المنتج واقعياً وكافياً لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج؛
- حجم المال المستثمر ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد عليها؛
- معدلات التوزيعات السائدة لدى المؤسسات المنافسة.

يتم حساب الربح المستهدف للمنتج الجديد وفقاً للعلاقة التالية:

الربح الإجمالي المستهدف = المبيعات المستهدفة x معدل العائد على المبيعات  
حيث تحدد المبيعات المستهدفة بالعلاقة التالية:

المبيعات المستهدفة = سعر البيع المستهدف للوحدة x حجم المبيعات المتوقعة

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، ص 287

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، ص ص 287-288



هو الهامش الذي يجب أن تحقق المؤسسة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، وهذا الهامش يتم تحديده بناءً على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، والنتائج التاريخية وتحليل المنافسة، وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج<sup>1</sup>.

**4- تحديد التكلفة المستهدفة:** يمكن احتساب التكلفة المستهدفة عن طريق الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف، ويطلق عليها أحياناً طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف. كذلك يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة، وهو أن يتم تقرير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة، ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد<sup>2</sup>. وبعد تحديد سعر البيع المستهدف يطرح منه الربح المستهدف للحصول على التكاليف المسموح بها، وتحسب كالاتي:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة = سعر بيع السوق - هامش الربح المرغوب

حيث أن التكلفة المسموح بها عبارة عن مستوى التكلفة الذي يطابق أسعار المؤسسة مع هامش ربحها المطلوب، وفي بعض الأحيان تعتبر التكلفة المسموح بها على أنها هي التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة.

**5- تصميم المنتج بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة. وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للمنتج، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة<sup>3</sup>.

**6- إعداد التصميم النهائي للمنتج:** يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها، وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، وتعد تلك المعايير بمنزلة أهداف إستراتيجية تحقق الملاءمة والقدرة التنافسية والتخفيض الإيجابي الحقيقي للتكلفة، ويتم بعد ذلك وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقاً للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق

<sup>1</sup> صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، العدد 3، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2001، ص 474

<sup>2</sup> KATO. Y, Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese, Companies, Management Accounting Research Vol. 4, 1993, P 38

نقلا عن: غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، ص 288

<sup>3</sup> أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2006، ص 335



تلك التكلفة أو محاولة إعادة هندسة القيمة مرة أخرى<sup>1</sup>.

#### رابعاً: تقييم التكلفة المستهدفة

- 1- **مزايا التكلفة المستهدفة:** هناك العديد من المزايا يمكن أن تعود على المؤسسات من وراء تطبيق أداة التكلفة المستهدفة، من أهمها ما يلي:<sup>2</sup>
  - يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (بجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة) من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المواد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
  - وجود حافز قوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تقديم منتجات جديدة إلى السوق بتكلفة اقتصادية؛
  - تسهيل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه؛
  - يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛
  - التكلفة المستهدفة تساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية وذلك بتخطيطه للربح المستهدف؛
  - يؤدي تطبيق التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل الزبون وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح؛
  - تمكن التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى الزبائن؛
  - تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المؤسسة والموردين معاً بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين؛
  - تعمل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها؛

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، ص 290

<sup>2</sup> اعتماداً على:

- حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية مجلد رقم 2، العدد 9، 2008، ص 119 - 120
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 28، 2000، ص 36

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة وعلاقتها بأنشطة الموردين والزبائن، 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 مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية؛
- يحقق التفاعل الإيجابي بين الإمكانيات الداخلية للمؤسسة والبيئة الخارجية للزبائن والمنافسين؛
- تحقيق هدف الحصول على حصة في السوق وبالتالي تحسين الإيرادات والأرباح المحققة؛
- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
- 2- **عيوب التكلفة المستهدفة:** على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أنّ لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضاً منها فيما يلي<sup>1</sup>:
  - عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة في الواقع العملي لكثير من المؤسسات الاقتصادية؛
  - ضعف قدرة إدارة المؤسسة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة؛
  - إنّ تحديد التكلفة المستهدفة فنّاً أكثر منه علماً، وبالتالي على المؤسسة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط؛
  - تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل؛
  - وجود صراع بين الأطراف المسؤولة عن تحديد التكاليف المستهدفة، فالضغوط التي تمارسها المؤسسة على الموردين للالتزام بالخطة من أجل تخفيض التكاليف تؤدي إلى فشل هؤلاء الموردين في الوفاء بالتزاماتهم، هذا بجانب شعور فريق المهندسين في المؤسسة بعدم العدالة بسبب الضغوط المفروضة عليهم نتيجة للالتزامهم بتخفيض تكاليف الإنتاج، في حين توجد أقساماً أخرى مثل أقسام الدعاية والإعلان والتوزيع والتسويق تتفق مبالغ طائلة دون حد أقصى لها؛
  - يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحاً قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإنّ قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق. وفي هذه الحالة غالباً ما ترحب الإدارة العليا بأيّ طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة؛
  - يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً، دار اليازوري للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2010، ص 170

- مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتحقيق التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة الدراسات للعلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، الجامعة الأردنية، الأردن، 2014، ص ص 172 - 175

- بالرغم من إمكانية تحقق التكلفة المستهدفة، إلا أنّ وقت التطوير بسبب إعادة هندسة القيمة لتخفيض التكاليف قد يطول مما يؤدي لوصول المنتج متأخراً إلى السوق؛
- يحتاج تطبيق هذا المنهج إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأنّ علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

### المطلب الثاني: تحليل القيمة كأداة لتخفيض التكاليف

يُعدّ تحليل القيمة من الأدوات التي تطبّق في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج بهدف المساعدة في تخفيض التكلفة وتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج، حيث يظهر دورها عندما تكون التكلفة المقدرة للمنتج أكبر من التكلفة المستهدفة له، ويتحقق تخفيض التكلفة من خلال إجراء التعديلات الممكن إدخالها على التصميم المقترح للمنتج مثل استبعاد المكونات غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة للمنتج، أو استبدال أجزاء المنتج بأجزاء أخرى أقل تكلفة أو استبدال نوعية المواد الأولية بنوعية أخرى أقل تكلفة مما يؤدي إلى تحقيق تخفيض التكلفة المقدرة للمنتج دون التأثير على جودته والوصول إلى التكلفة المستهدفة المحددة من قبل.

### أولاً: مفهوم تحليل القيمة

إنّ مصطلح تحليل القيمة يستعمل في حالة العمليات المتعلقة بالمنتجات الموجودة، بينما يستعمل مصطلح هندسة القيمة عند تحليل منتجات جديدة وأحياناً تلك التي تكون في مراحل مبكرة من إنشائها، ثم ظهر مصطلح مراقبة القيمة وإدارة القيمة اللذان يُظهران الحاجة إلى "المراقبة"، أي إلى التحكم الدائم في تكاليف المؤسسة ومنتجاتها أو أنشطتها. فنجد أنّ مصطلح هندسة القيمة يشير إلى التكاليف الواجب تجنبها قبل عملية الإنتاج، بينما مصطلح تحليل القيمة فيشير إلى تخفيض التكاليف خلال أو أثناء الإنتاج، لذلك تعمل أنشطة هندسة القيمة على توليد وتحسين القيمة عن طريق التركيز على تحقيق المواصفات الوظيفية الضرورية لتلبية متطلبات الزبون بطريقة مثالية، وتقلل برامج هندسة القيمة التكاليف عندما يتم إدارتها بشكل كفاء بين 15% و 70%، بالحفاظ على نفس مستوى الجودة، حيث تشير الدراسات بأنّ كل دولار يتم إنفاقه على هندسة القيمة يمكن أن يؤدي إلى تحقيق وفورات تتراوح بين 10 إلى 25 دولار<sup>1</sup>.

والأسئلة التي يمكن أن تثار من خلال عملية هندسة وتحليل القيمة هي<sup>2</sup>:

- ما هي وظيفة كل عنصر؟ وهل هي ضرورية؟ وهل يمكن أن تتجزأ بطرائق أخرى؟
- ما هي المواد المستخدمة؟ وهي يمكن المحافظة على بقاء تكاليف المواد منخفضة؟
- كم هي المواد التالفة خلال عملية التصنيع؟ وهل يمكن أن يتم تقليل كمية المواد التالفة؟

كما تقوم هندسة القيمة بالإجابة عن الأسئلة والاستفسارات التالية:

<sup>1</sup> كاظم أحمد جواد، استخدام أسلوب هندسة القيمة في تحديد أسعار الجودة على وفق تفضيلات الزبون، الجامعة المستنصرية، بغداد، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد 74، 2009 ص 75

<sup>2</sup> المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

- هل يمكن تخفيض عدد الأجزاء الجديدة المستخدمة في المنتج ؟ وهل يمكن استبدالها بأخرى نمطية أقل تكلفة، بما يحقق في النهاية تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتج ؟
  - هل يمكن التأثير على الموردين الحاليين، أو اختيار موردين آخرين للحصول على مستلزمات الإنتاج بتكلفة أقل دون التأثير على جودة مستلزمات الإنتاج أو استقرار سياسات التوريد المتبعة في المؤسسة ؟
  - هل يمكن استبدال نوعية المواد الأولية بأخرى أقل تكلفة ؟ وما إذا كانت هناك أجزاء يمكن شراؤها من السوق بتكلفة أقل بدلاً من إنتاجها داخل المؤسسة والعكس؟
  - هل يمكن اختيار أسلوب وإجراءات تشغيل أقل تكلفة مما هو متبع حالياً ؟
- هذا ويجب على المؤسسة الإجابة عن الأسئلة السابقة حتى يتم تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتج وصولاً إلى التكلفة المستهدفة، حيث أنه وفي ظل الإجابة عن هذه الأسئلة يمكن صياغة عدة بدائل محتملة لتصميم المنتج من عدة زوايا بدعم هندسي محاسبي اعتماداً على قاعدة معلومات تشمل وظائف المنتج الممكنة لتلبية احتياجات الزبائن، والتكلفة المقابلة لكل وظيفة، ومعلومات عن كافة المكونات، والمواد الأولية، والآلات، والأفراد المشاركين في تصنيع المنتج.

**1- تعريف تحليل القيمة:** تعرّف تحليل القيمة على أنها: تقنية عمل تهدف إلى تحقيق أفضل منتج يستجيب إلى متطلبات الزبون وبأقل تكلفة ممكنة<sup>1</sup>. فهي عبارة عن منهج منظم يستخدم في تحليل قيمة أغراض متعددة: كالمنتجات، الخدمات، العمليات، الأنشطة، المشاريع،... الموجودة، بهدف تحقيق وظائفها المطلوبة من طرف الزبائن بأقل تكلفة ممكنة دون المساس بأدائها المطلوب والربحية المطلوبة. كما عرّفت بأنها: منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل عليها الزبون عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج<sup>2</sup>. فتحليل القيمة وسيلة عمل فريق لخلق منتج بهدف إشباع جيد لحاجات المستهلكين بتكاليف أقل، وأسلوب منهجي يهدف إلى تطوير الميزات التي تجعل المنتج على قدر عالٍ من التنافسية، يتم فيها البحث عن بدائل المواد الأولية والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية، أو تخفيض عدد الأجزاء والمكونات بهدف تخفيض التكاليف مع الوفاء بالقيمة المقدمة للزبائن متمثلة في مجموعة المنافع التي يحققها المستهلك بامتلاكه أو استخدامه لهذا المنتج، لذلك فهي عبارة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة المسؤولة عن خلق قيمة بدءاً من مصادر الحصول على المواد الأولية من المورد وانتهاءً بتسليم المنتجات إلى المستهلك النهائي.

إنّ تحليل القيمة يهتم بالقيمة التي يقدمها المنتج للمستهلكين والتي يحدّد معاملها وفقاً للعلاقة التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> HUBERAC Jean- Pierre, Guide des méthodes de la qualité : Choisir et mettre en œuvre une démarche qualité qui vous convienne dans l'industrie ou les services, Edition MAXIMA, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2001, P 85.

<sup>2</sup> أحمد محمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 1، 2007، ص ص

<sup>3</sup> عبد العزيز سليمان اليوسفي، إدارة القيمة: المفهوم والأسلوب، مكتبة الملك فهد الوطنية، ط4، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 28

$$\text{معامل قيمة المنتج} = \frac{\text{الاستحقاق}}{\text{التكلفة}}$$

حيث: يقصد بالاستحقاق كل من انطباعات المستعمل والرضا في الاستخدام (إشباع الحاجة).

2- أهداف تحليل القيمة: يهدف تحليل القيمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها<sup>1</sup>:

- تحقيق تغيير جذري في الأداء أو المنتج: يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق تغيير جذري في الأداء عن طريق تغيير أسلوب وأدوات العمل والنتائج، وكذا تمكين العاملين من تصميم المنتجات وفقا لاحتياجات الزبائن وأهداف المؤسسة؛

- التركيز على الزبائن: ويهدف هذا الأسلوب إلى توجيه المؤسسة إلى التركيز على الزبائن من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم، بحيث يتم إعادة بناء المنتجات أو العمليات لتحقيق هذا الغرض؛

- السرعة: يهدف هذا الأسلوب إلى تمكين المؤسسة من القيام بأعمالها بسرعة عالية من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها؛

- تخفيض التكاليف: يهدف هذا الأسلوب إلى تخفيض التكلفة من خلال إلغاء أو استبعاد العمليات أو الأنشطة غير الضرورية والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة.

تجدر الإشارة إلى أن البعض يعطي الأولوية لهدف تخفيض التكاليف ضمن أهداف تحليل القيمة من خلال إزالة تكلفة الوظائف التي لا تضيف قيمة للمنتج، بينما البعض الآخر يعطي الأولوية لتحسين وظيفة المنتج، وبذلك فإنّ الهدفين الرئيسيين لتحليل القيمة يكمل بعضهما البعض، ولا يمكن فصلهما عن بعضهما، لأنّ تحسين قيمة المنتج إن رافقته زيادة في التكاليف أكثر من الزيادة الحاصلة في الاستحقاق الوظيفي للمنتج قد لا يعني تحسنا في القيمة بمعنى الكلمة، وإذا ما تم التفكير في تخفيض تكلفة المنتج فمن الممكن أن تتخفض معه قيمته أي الوظيفة التي يقدمها المنتج، ولكن هذا لا يمنع من أن يؤدي المنتج للوظيفة المرغوب فيها بتكلفة أقل.

3- أنشطة تحليل القيمة: عادة ما يتضمن أسلوب تحليل القيمة القيام بثلاثة أنشطة تتمثل في الآتي<sup>2</sup>:

✓ التحليل الوظيفي للمنتج: فكل منتج له وظائف رئيسية تتجمع معا لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج، وفي خلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية، ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب الزبون في دفعه مقابل الانتفاع بتلك الوظيفة، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية على عدم أهميتها من وجهة نظر الزبون، فهذا الأخير لن يدفع مقابل لوظائف ليست لها قيمة لديه، وبع عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناءً على الأهمية النسبية لكل وظيفة.

<sup>1</sup> حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية مجلد رقم 2، العدد 9، 2008،

<sup>2</sup> محمود عبد الله جمعة أبو عنجة، مرجع سبق ذكره، ص ص 215-216

✓ **تحليل مكونات المنتج:** بمجرد تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من وظائف المنتج وفي سبيل ذلك يتم الاستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط وتصميم المنتج، ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء الاعتبارات الفنية ومدى مساهمة كل مكون في تحقيق وظائف المنتج، ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات بحيث يكون مجموع التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات يتساوى مع التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف، ثم يتم تحديد المكونات التي يمكن ترشيحها لعمليات تخفيض التكلفة عن طريق الحذف أو الدمج أو الإحلال وذلك بالمقارنة بالأهمية النسبية لكل مكون.

✓ **إدارة العلاقات مع الموردين:** حيث أنّ التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة لموردي تلك المكونات، ويتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين، فإذا كانت تلك الأسعار مرضية يتم قبولها من جانب المؤسسة، أما إذا كانت تلك الأسعار مرتفعة فتقوم المؤسسة بمفاوضات إضافية مع الموردين، كما قد ترسل المؤسسة مهندسيها إلى الموردين لمساعدتهم في تخفيض تكاليفهم بما يؤدي إلى تخفيض في أسعار المكونات، كم يمكن للمؤسسة إتباع نظام السحب من الموردين ووفقاً لهذا النظام تطلب المستلزمات من الموردين وقت الحاجة إليها بحيث تتدفق المكونات من الموردين إلى مواقع الإنتاج مباشرة بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف التخزين، وقد يتم إشراك الموردين في عملية تصميم المنتج فهذه الخطوة تمثل نقل العلاقة مع الموردين من ربح طرف على حساب الآخر إلى علاقة تكامل بين المؤسسة والموردين.

### ثانياً: خطوات تطبيق تحليل القيمة

يتميز أسلوب هندسة القيمة بوجود خطوات متسلسلة ينبغي إتباعها عند إجراء أي دراسة لتحليل قيمة المنتجات لضمان كفاءة التطبيق، بحيث يتم تطبيق تحليل القيمة على سبع مراحل يتم تفصيلها فيما يلي:<sup>1</sup>

1- **توجيه العمل (النشاط):** وهذه الخطوة تسبق تطبيق أسلوب هندسة القيمة وتتضمن اختيار فريق الدراسة ومجالها المناسب، وعادة يتكوّن فريق الدراسة من ممثلي الأقسام من الإنتاج والمبيعات، التكاليف والمشتريات والتصميم، وكما يمكن أن يشترك الزبون والمورد مع فريق الدراسة. وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد الأهداف المتبعة في إطار تحليل القيمة والحصول على إدراك المشكلة المطروحة للحل.

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- كاظم أحمد جواد، استخدام أسلوب هندسة القيمة في تحديد أسعار الجودة على وفق تفضيلات الزبون، الجامعة المستنصرية، بغداد، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد 74، 2009 ص 76
- قاسم عمر وسواش الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 1، 2012، ص 113
- ذوايدي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسويق، العدد 9، 2009، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسويق، الجزائر، ص 213-214

2- اختيار المنتج: في هذه الخطوة يتم اختيار المنتج الذي يكون مناسباً للتحسين، واختيار منتج معين يتطلب موافقة الجهات العليا في المؤسسة، وتوجد عوامل تؤثر في عملية الاختيار منها:

- بحوث السوق لتحديد عمر المنتج؛

- التغيرات المنتظرة في تكاليف المواد واليد العاملة خلال عمر المنتج؛

- حجم الإنتاج والوفورات المنتظرة.

3- جمع البيانات والمعلومات: تتم هذه الخطوة قبل أن يجتمع فريق هندسة القيمة للمرة الأولى ويفضل أن يقوم كل عضو بجمع البيانات والمعلومات التي تدخل في نطاق عمله مثل: المعلومات الفنية عن المنتج وعن مواصفاته وتكلفته، وذلك من مصادر مختلفة قد تكون خارجية كالبائعين والمنافسين والزبائن، وقد تكون داخلية كقسم هندسة الإنتاج وقسم المحاسبة والمشتريات. تعتبر هذه المرحلة أساسية لأنّ البيانات المتحصل عليها تمثل المادة الأساسية للتحليل، وتختلف طبيعة هذه البيانات حيث يمكن تبويبها إلى معلومات حول المنتج، معلومات حول السوق التي يتوجه إليها المنتج، ومعلومات عن المنافسين.

4- التحليل الوظيفي: يعدّ التحليل الوظيفي جوهر تحليل القيمة، وينشئ المواصفات التفصيلية لوظائف المنتج عادة في شكل مخطط يسمى بمخطط تقنية نظام التحليل الوظيفي (FAST\*) الذي يفصل الوظائف الرئيسية للمنتج من خلال التركيز على وظائف المنتج، وأنّ فريق التصميم غالباً ما يأخذ بعين الاعتبار المكونات التي تقدم الوظيفة نفسها في منتجات أخرى، أي استخدام المكونات المعيارية في عملية التحليل بهدف الزيادة في الجودة وتحقيق تكاليف أقل.

تتم هذه المرحلة على خطوات كالآتي:

1-4- تحديد وظائف المنتج وإعداد النموذج الوظيفي له: ينظر إلى المنتج في هذه المرحلة على أنه مجموعة

من الوظائف وليس مجموعة من المركبات المادية، فلا بد أولاً من تحديد وظيفة المنتج بالإجابة عن السؤال التالي: فيما يستعمل هذا المنتج «à quoi sert-il؟»، وذلك في " فعل واسم" وبالأحرى " مصدر واسم" مثل: نقل الصوت بالنسبة للهاتف، وحمل الأمتعة بالنسبة للحقيبة، ... وبهذه الطريقة يتم تحديد كل وظائف المنتج التي تشبع احتياجات المستهلك بشكل مفصل ودقيق شريطة عدم تجاوز ما هو مطلوب، بمعنى أنّ المنتج لا بد أن يشبع فقط الاحتياجات المطلوبة لا أكثر.

2-4- تقييم الوظائف وتحليل التكاليف: بعد التعرف على الوظائف التي يؤديها المنتج أو التي يفترض أن يؤديها

المنتج المستقبلي يتطلب تحليل القيمة قياس هذه الوظائف من حيث عدة جوانب:

- من حيث مستوى الأداء: ما إن كانت الوظيفة تتوافق مع المتطلبات أو كانت تشبّعها بشكل مفرط أو مجحف (قياس نوعي) ويمكن أن تقيّم أو تقاس حسب أدائها (كمياً)؛

\* FAST : Functional Analysis System Technique

(عرّف FAST على أنه تقنية خريطة فعالة تخطط بشكل رسم بياني أو خريطة المشاريع والمنتجات والعمليات في حدود وظيفية وتحدد الاعتمادات الوظيفية. يبنى FAST بناءً على تحليل القيمة باستخدام ربط العبارة البسيطة (فعل- اسم) للوظائف بهدف وصف النظم المعقدة)



- من حيث الوزن أو الأهمية: ليست لكل الوظائف نفس الأهمية حيث أن لبعضها وزنا نسبيا أكبر من غيرها؛  
 - السعر الذي يكون الزبائن مستعدين لدفعه مقابل الحصول على الوظيفة: وهو يعكس في نفس الوقت مستوى الأداء والوزن، فكلما كان للوظيفة أهمية ومستوى أداء أكبر كلما كان هناك استعدادًا أكبر للدفع مقابلها.

يتطلب تحليل القيمة في هذه المرحلة كذلك تقدير تكلفة كل وظيفة من وظائف المنتج، ومن بين الأدوات التي تستعمل قاعدة 80/20 Paréto ( 20% من الوظائف تمثل 80% من التكلفة) لمعرفة الوظائف التي تمثل نسبة كبيرة من التكلفة والتي سيتم تركيز الجهود عليها لتخفيض التكلفة. ثم بعد ذلك يتم تلخيص نتائج هذه المرحلة في شكل مصفوفة لقيم وتكاليف الوظائف والتي تساعد على إيجاد الحلول المناسبة لتخفيض التكلفة دون الإضرار بالجودة.

3-4- إعداد دفتر الأعباء الوظيفي: دفتر الأعباء الوظيفي هو جدول شامل يكون معدًا على أساس الوظائف ويلخص كل ما تم التوصل إليه في الخطوات السابقة، يعرف هذا الدفتر المشروع والظروف التي تساعد على إنجازها بشكل جيد، كما يوفر معلومات عن المؤسسة والجوانب التقنية والتجارية ويتم الاعتماد عليه كمرجع لاقتراح الحلول.

5- البحث عن الأفكار والحلول: بعد إعداد دفتر الأعباء الوظيفي، وخلال التحليل يقوم فريق العمل بتقديم أفكار واقتراحات الحلول بشكل عفوي، بحيث تحفظ هذه الأفكار دون رفض أي اقتراح مبدئيًا ودون التركيز على أي منها، بحيث لا توجد أي فكرة سيئة ولا يتم التعليق لأن ذلك قد يقتل الفكرة في مهدها، فهدف هذه المرحلة هو تحريك إبداع أعضاء فريق العمل للوصول إلى طرق أقل تكلفة لتوفير نفس الوظيفة أو لتحقيق أداء أفضل بنفس السعر أو لإحداث تعديل على العناصر المادية لتعظيم قيمة المنتج بأقل تكلفة.

6- دراسة وتقييم الحلول: تتطلب هذه المرحلة موضوعية المشاركين فيها وعدم السماح بالوصول إلى المجادلات الحادة، يتم تقدير تكلفة كل اقتراح لتقييم مدى صلاحيته وبعدها يتم التسجيل المنهجي لإيجابيات وسلبيات كل حل من الحلول. وبعد اكتمال الاختبار الانتقادي لكل اقتراح يتم الاحتفاظ بكل الأفكار لدراستها، حيث لا تقتصر الدراسة على الأفكار المهمة فقط وإنما تشمل كذلك تلك التي تُعدّ غير واضحة تمامًا، وتدخل دراسة الأفكار المنتقاة ضمن السير العادي لعمل مصالح المؤسسة، أما فريق تحليل القيمة فيتمثل دوره في هذه المرحلة في إعداد برامج الدراسة ثم توزيع مهام هذه الدراسة وتحديد الأجل ثم تحليل النتائج الجزئية.

7- الميزانية التقديرية واتخاذ القرار: يتم تقديم الاقتراحات متضمنًا مقارنة منطقية لكل حل على حدى يتضمن (تكلفة الحل، الربح الممكن، المصاريف اللازمة، ميزانية تقديرية لدراسة تقرير الحل،...)، كما يتضمن انتقاء أفضل خيار ممكن وهو ذلك الذي يستجيب لمتطلبات المستعملين وذا المخاطر المحدودة أو تلك التي تمثل إبداعاً حقيقياً مع مخاطر ممكنة القبول، وبطبيعة الحال توضع ميزانية تقديرية لأفضل خيار.



8- **التنفيذ والمتابعة:** في هذه المرحلة يتم تطبيق الحل المختار والذي سيتم تنفيذه من طرف المصالح المعنية بالمؤسسة مع إعلام فريق تحليل القيمة بذلك من أجل متابعة الإنجاز من خلال إعداد الميزانية الفعلية ومقارنتها بالتقديرية لاستخلاص الفروقات الموجودة بينهما واقتراح إجراءات تصحيحية على ذلك.

### ثالثاً: تقييم تحليل القيمة

- 1- **فوائد ومزايا تحليل القيمة:** يحقق استخدام أسلوب هندسة القيمة العديد من الفوائد منها<sup>1</sup>:
  - تحسين المنفعة من المنتج من دون زيادة تكلفته ومن ثم تقديم منتج أفضل للزبون؛
  - يساعد في تحسين التصميم والإنتاج والقابلية على صيانة واستخدام المنتج؛
  - العمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد؛
  - المقارنة المرجعية لأجزاء المنتج من حيث التكاليف لتقارن مع القيمة المسلمة للزبون من هذه الأجزاء، فضلاً عن استبعاد مقدار كبير من الوقت الضائع ضمن عملية الشراء والتصنيع الذي سيؤدي إلى تخفيضات حقيقية في وقت الاستجابة لمتطلبات الزبون.
  - استخدام معايير دقيقة وأكثر موضوعية لقياس الأداء وتحسين جودة المنتج وإيجاد طرق جديدة للأداء؛
  - تخفيض التكاليف فضلاً عن تحسين هامش الربح من خلال تحقيقه للتكلفة المستهدفة للمنتج، وزيادة رضا الزبون ورفع الروح المعنوية للعامل؛
  - تحسين الأداء الجماعي بانتشار التعاون والإقبال على المساهمة بالأفكار الجديدة في العمل؛
  - مكافأة وتحفيز العاملين المبدعين والتميّزين ونشر روح التحدي والرغبة في التفوق؛
  - تحسين الموقف التكاليفي للمؤسسة وبالتالي تدعيم قدرتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية؛
  - إتاحة الفرصة للإدارة لتحليل مجتمعات التكلفة ومسبباتها مما يمكنها من تخفيض آثارها على المؤسسة، ومن ثم تخفيض التكلفة الإجمالية والوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
  - يؤدي تحليل أنشطة القيمة إلى الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة جزئياً أو كلياً إلى القيمة، وتسبب بالتبعية في أن تفقد التكاليف قدرتها الإستراتيجية؛
  - استخدام الموارد المتاحة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة؛
  - زيادة ربحية خطوط الإنتاج وزيادة الحصة السوقية للمؤسسة؛

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- حاتم كريم كاضم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد رقم 2، العدد 9، 2008، ص 114
- قاسم عمر وسواش الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 1، 2012، ص 113 - 114، كاظم أحمد جواد، استخدام أسلوب هندسة القيمة في تحديد أسعار الجودة على وفق تفضيلات الزبون، الجامعة المستنصرية، بغداد، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد 74، 2009، ص 75 - 76

- 2- **عيوب تحليل القيمة:** تحليل القيمة ليست بعيدة عن النقد وقد يكون عليها العديد من القيود على النحو التالي<sup>1</sup>:
- عدم توفر البيانات: ويستمد تحليل القيمة البيانات الداخلية على التكاليف والإيرادات والأصول المستخدمة لتحليل سلسلة القيمة من المعلومات المالية لفترة واحدة، لاتخاذ قرار استراتيجي طويل الأجل، التغييرات في هيكل التكاليف، وأسعار السوق واستثمارات رأس المال وما إلى ذلك قد لا تكون متوفرة بسهولة؛
  - التثبيت من التكاليف والإيرادات والأصول: العنقور على الإيرادات والأصول تكاليف كل نشاط لسلسلة القيمة يطرح/ يؤدي إلى صعوبات خطيرة، لا يوجد منهج علمي ويعتمد كثيرا على أساليب التجربة والخطأ والتجريب؛
  - تحديد محركات التكلفة: عزل محركات التكلفة لكل نشاط مولد للقيمة، وتحديد روابط سلسلة القيمة في جميع الأنشطة وحوسبة هامش ربح الموردين والزبائن تحديات جسيمة؛
  - المقاومة من الموظفين: تحليل سلسلة القيمة ليست مفهومة بسهولة لجميع الموظفين، وبالتالي قد يواجه مقاومة من الموظفين وكذلك المسيرين؛
  - العلم مقابل الفن: تحليل القيمة ليست علما دقيقا بل إنها "فن" أكثر منها إعداد تقارير محاسبية دقيقة، وعليه بعض الأحكام وعوامل التحليل هي ذاتية بحتة وتختلف من شخص لآخر.

### المطلب الثالث: التحسين المستمر كأداة لتخفيض التكاليف

يعتبر التحسين المستمر أداة من أدوات إدارة التكلفة الحديثة تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومتتالية على الإنتاج وتهدف إلى إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير، وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف، ويتم تحقيق ذلك عن طريق ممارسة الرقابة المستمرة على العملية الإنتاجية وعلى جميع أقسام ومراحل المؤسسة للتأكد من سيرهم بالصورة المطلوبة والعمل على اكتشاف مواطن الخلل وعلاجها بصورة جذرية.

#### أولاً: مفهوم التحسين المستمر

يُعدّ التحسين المستمر منهجية يابانية لتحسين الأداء، والتي تتبنّى مبدأ التحسين المستمر لكل شيء بالمؤسسة اعتماداً على استخدام الأساليب المنطقية في الإدارة، وتفعيل الاستخدام الأمثل للموارد الحالية دون الحاجة إلى تخصيص استثمارات وموارد جديدة، وهي المنهجية التي صنعت المعجزة اليابانية والتي يمكن استخدامها في ظروف محدودة الموارد. فالتحسين المستمر كان ولا يزال يُرى من قبل المدراء اليابانيين على أنه التطبيق العملي لفلسفة (Deming) الصناعية المتمثلة في: خطط - صمم - راقب وتأكد - اعمل - ضع المقاييس لأفضل أداء، وهو بالإضافة إلى ذلك يُرى من قبل هؤلاء المدراء على أنه القوة التي تحرك الطاقة الكامنة لدى العمال لتحسين أدائهم.

<sup>1</sup> هدى جاب الله، دور أدوات إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2017، ص 39

يركز التحسين المستمر على تخفيض التكاليف خلال المرحلة الإنتاجية من دورة حياة المنتج، والهدف يعتبر هدفا مقبولا بسبب أنّ المنتج في مرحلة الإنتاج يتميز بوجود صعوبة في إجراء تغييرات جوهرية لغرض تخفيض التكاليف<sup>1</sup>.

**1- تعريف التحسين المستمر:** يمكن تعريف التحسين المستمر بأنه السعي المتواصل والمستمر نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حدّ ممكن دون المساس بالجودة، بذلك فإنّ التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكاليف في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج بهدف زيادة الحصة السوقية للمؤسسة وتحقيق ميزة تنافسية وتلبية رغبات الزبائن<sup>2</sup>. كما يعرف أسلوب التحسين المستمر على أنه نظام التحسين والتطوير المستمر لمراحل الإنتاج والتصنيع وذلك عن طريق عمليات تطوير لأساليب وإجراءات الإنتاج، وتأخذ هذه التحسينات أشكال تطوير عمليات إعداد الآلات وتقليل الفاقد من العمليات الإنتاجية للسلع أو الخدمات الإدارية عن طريق تنمية وتطوير العمال وزيادة أدائهم<sup>3</sup>.

وهناك خمسة مداخل مختلفة لتعريف التحسين المستمر<sup>4</sup>:

- تخفيض الموارد المستخدمة: حيث أن العمليات التي تستخدم موارد أكثر مما هو مخطط يعتبر إسرافا؛
- تخفيض الأخطاء: والتي تكون ناتجة في أغلب الأحيان عن العمالة الرديئة والتي تتطلب إعادة التصحيح؛
- تحقيق أو التفوق على توقعات المستهلكين: حيث يمكن تحسين العمليات عن طريق تحقيق توقعات المستهلكين أو التفوق عليها؛
- جعل العمليات أكثر أمنا: إنّ مكان العمل الآمن أكثر إنتاجية وفعالية حيث يتم الإنتاج بمعدلات أقل من الحوادث وأقل من تعويضات ومطالبات العاملين؛
- زيادة رضا القائمين بالعمليات: يعتبر تحقيق رضا القائمين بالعمليات أمرا ضروريا بالرغم من صعوبة تحديد من هو العامل الراضي والسعيد، ولكن تبين أنّ الكثير من الأبحاث قد أظهرت أن العامل السعيد والراضي يكون أكثر إنتاجية من غيره.

من خلال ما تقدم يمكن القول بأنّ التحسين المستمر يدعم عمليات تخفيض التكاليف على مستوى منتج قائم عبر مراحل إنتاجه إلى أدنى حدّ ممكن دون المساس بجودته، من خلال عمليات تطوير وتحسين أساليب الأداء، والمفاضلة والاختيار من بين العديد من بدائل التشغيل للوصول إلى أفضل الطرق وأقلها تكلفة، وذلك بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتقديم قيمة أعلى له لتلبية رغباته وإرضاء طموحه وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة وبالتالي زيادة حصتها السوقية.

<sup>1</sup> حاتم كاظم كريم، مرجع سبق ذكره، ص 120

<sup>2</sup> باسيلي مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية: مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، ط3، 2001، ص 109

<sup>3</sup> حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، 2013، ص 50

<sup>4</sup> سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2000، ص ص 238 - 239

## 2- خصائص التحسين المستمر: يتميز التحسين المستمر بجملة من الخصائص نوردتها في الآتي<sup>1</sup>:

- التحسين المستمر مسؤولية كل فرد في المؤسسة بدءاً من الإدارة العليا ووصولاً إلى العمال؛
- التحسين المستمر يركّز على تحسين العمليات وتطويرها للوصول إلى نتائج أفضل؛
- التحسين المستمر يعني تحسين الأداء في جميع مجالات العمل داخل المؤسسة؛
- التحسين المستمر توليفة متكاملة من الفكر الإداري، إذ تضم نظم العمل، سبل تحليل المشاكل واتخاذ القرار؛
- تعتمد فلسفة التحسين المستمر على التسليم بأهمية الزبون وضرورة إشباع رغباته وإرضائه؛
- التحسين المستمر عملية مستمرة في ذاتها، لذا يجب على كل من الإدارة والعمال أن يولوها اهتماماً مستمراً.
- ليس للتحسين نهاية، فهو مستمر طالما المؤسسة قائمة، وهو من متطلبات وجودها؛
- التحسين عملية شاملة لأن الجودة لا تتجزأ وبالتالي فهي تشتمل على:

✓ عناصر المدخلات؛

✓ مراحل وعمليات تحويل المدخلات إلى مخرجات؛

✓ كافة عمليات انتقال السلعة أو الخدمة إلى الزبائن.

- الذي ينكسر لا نقوم بإصلاحه بل نستبدله بشيء جديد متطور، فالتحسين لا يعني الترميم؛

- لا يعني عدم وجود أخطاء عدم وجود حاجة للتحسين؛

## 3- أسس التحسين المستمر: يقوم التحسين المستمر على عدة أسس يمكن إيجازها فيما يلي:

- ضرورة اقتناع الإدارة العليا بأهمية برامج التحسين المستمر كأحد البرامج التي تساعد على تخفيض التكلفة، وذلك يعني ضرورة تفهم الإدارة العليا لدورها في عملية التحسين المستمر الذي يتضمن توفير المصادر والرعاية والقيادة ومساعدة العاملين على تنفيذ أهداف المؤسسة، مما يؤدي إلى إطلاق الطاقات الإبداعية لدى العاملين، والحصول على التزاماتهم بالتحسين؛
- ضرورة إشراك جميع العاملين في المؤسسة أيّاً كان مستواهم التنظيمي في تنفيذ عملية التحسين المستمر تطبيقاً لمبدأ المشاركة، وهو مبدأ أساسي يقوم عليه التحسين المستمر؛
- ضرورة التركيز على الأنشطة وليس الموارد، بمعنى أن تركز الإدارة العليا انتباه العاملين حول ضرورة تحسين طرق أداء الأنشطة، وليس طرق أو مصادر الحصول على تلك الأنشطة، وذلك للوصول إلى تخفيض التكاليف بجانب الحفاظ على الجودة المطلوبة؛
- ضرورة فهم العاملين في فرق التحسين المستمر لأهمية كسب رضا المستهلك، وذلك خلال وضع برامج التحسين المستمر، مما يؤدي إلى تحقيق المزايا التنافسية للمؤسسة والمحافظة عليها، ويكون التحسين في

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- علي السلمي، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهل للأيزو، دار غريب للطباعة والنشر، دط، القاهرة، 1995، ص 81

- عمر وصفي عقيلي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، عمان، الأردن، 2001، ص ص

المؤسسة عن طريق التعرف على أذواق المستهلكين، ومقدار المنافسة في السوق مما يعني أهمية القيام بالدراسات التسويقية لمعرفة احتياجات المؤسسة للتحسين المستمر إلى جانب الاهتمام بالوظيفة الإنتاجية، وإنتاج منتجات على درجة عالية من الجودة، بحيث يمكن للمؤسسة التضحية بالربح في الأجل القصير لتعظيم الربح في الأجل الطويل، وذلك من أجل إشباع احتياجات المستهلك وبالتالي الحصول على رضاه.

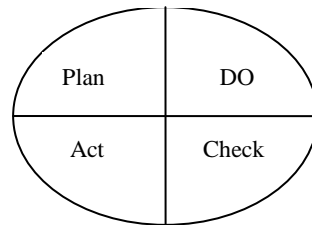
#### 4- أهداف التحسين المستمر: يهدف التحسين المستمر إلى تحقيق ما يلي<sup>1</sup>:

- الإلتقان الكامل في أداء العمليات الإنتاجية من خلال مشاركة جميع العاملين في المؤسسة؛
- تلبية احتياجات الزبائن من خلال تحسين المواصفات؛
- تخفيض التكلفة باستمرار وذلك من خلال اعتماد سياسة إنتاج خالي من العيوب.
- لذلك فإنّ التحسين المستمر يهدف إلى تحقيق التفوق في المجالات التالية:
- التفوق في التصنيع: والذي يمكن تحقيقه من خلال تخفيض مستويات المخزون وارتفاع مستوى الجودة وتخفيض أوقات التسليم أو سرعة الاستجابة لطلبات المستهلكين؛
- التفوق في التصميم: ويمكن تحقيق ذلك من خلال تبسيط تصميم المنتجات وإمكانية تحسين تدفق الإنتاج بدقة وبأقل أعطال ممكن وبدون إسراف في استخدام الموارد؛
- التفوق في التسويق: ويمكن تحقيق ذلك من خلال الفهم الجيد لاحتياجات المستهلك وتلبية تلك الاحتياجات بفعالية وفي الوقت المناسب.
- التفوق في تخفيض الوقت المطلوب للقيام بالأنشطة: وقد يتم تخفيض طول الفترة الزمنية المطلوبة لإعداد وتجهيز الآلات من عدة ساعات إلى عدة دقائق فقط، ويمكن أداء هذه المهمة من خلال القيام بالتالي: تحسين التدريب، التخلص من المهام المتناقضة المكلف بها العمال، وضع الآلات والأدوات في مواقع ملائمة.

#### ثانياً: خطوات تطبيق التحسين المستمر

من أهم المداخل المعروفة في مجال تصميم مراحل عملية التحسين المستمر مدخل (PDCA Cycle) والذي تم تطويره من قبل (Deming, Shewhart) ليصبح إطاراً عاماً لمرحل أنشطة أسلوب التحسين المستمر، ويمكن توضيح خطوات تطبيق أسلوب التحسين المستمر وفق الشكل التالي:

#### الشكل (11): خطوات تطبيق أسلوب التحسين المستمر .



المصدر: محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، عمان، 2008، ص 182

<sup>1</sup> علي إبراهيم الكسب، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر في المنشآت الصناعية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة

يتضح أن خطوات تطبيق أسلوب التحسن المستمر تتضمن أربعة خطوات هي<sup>1</sup>:

1- **خطّ (Plan):** تبدأ الخطوة الأولى بالتخطيط أي تقديم الخطط اللازمة للتحسين بعد تحديد المشكلة وجمع البيانات الضرورية وتحليلها؛

2- **إفعل (Do):** تنفيذ الخطة وتطبيق التغيير في نطاق محدود؛

3- **افحص (Check):** أي القيام بقياس النتائج وتقييمها، وتحديد إذا كان هناك نجاح في جهود التحسين أم لا؛

4- **نفذ (Act):** وتعني إذا كانت النتائج ناجحة يتم اعتماد خطة التحسين وتطبيقها على مجالات أخرى في المؤسسة، أما إذا كانت النتائج غير ناجحة فيتم تعديل الخطة أو إلغائها.

ومن خلال ما تقدم يمكن تفصيل خطوات تطبيق التحسين المستمر كالتالي<sup>2</sup>:

1- **التعرف على مجالات التحسين:** لتطبيق التحسين المستمر لابد أولاً من الاقتناع بالحاجة إلى التحسين، ومن ثم تحديد الخطوات اللازمة لتلبية تلك الحاجة، والخطوة الأولى في عملية التحسين المستمر هو أن يتم تحديد المجالات المتاحة للمؤسسة، ومن ثم معرفة كيفية القيام بالتحسين، مما يعني ضرورة توافر الرؤية الواضحة حول اتجاه جهود التحسين المستمر لدى فريق التحسين المستمر، وتتحصر مجالات التحسين في مجالين هما: (تحسين النشاط، وتحسين العملية)؛

1-1- **تحسين النشاط:** النشاط عبارة عن جزء من عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل المؤسسة والتي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج، ويمكن تقسيم الأنشطة إلى أنشطة أساسية وهي الأنشطة المتعلقة بالمهمة الأساسية للمؤسسة، وأنشطة ثانوية وهي الأنشطة التي تدعم وتساعد الأنشطة الأساسية. ومن زاوية أخرى يمكن تقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وهي الأنشطة التي تزيد من قيمة النشاط نفسه ومن ثم تضيف قيمة للمنتج من خلال ما أضافته من قيمة على النشاط، وأنشطة لا تضيف قيمة، وهي الأنشطة التي لا تزيد من قيمة النشاط نفسه ومن ثم لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي تعتبر خسارة تتحملها المؤسسة نتيجة أداء هذه الأنشطة؛

2-1- **تحسين العملية:** العملية عبارة عن مجموعة من الأنشطة المنسقة التي تلبي احتياجات المستهلك، ويبدأ عمل فريق التحسين المستمر في المؤسسة بالتعرف على خصائص العملية محل التحسين وطبيعة ارتباطها بالأنشطة الأخرى في المؤسسة، وتحديد فئات العاملين المشاركين في أدائها وفئات المستفيدين منها واحتياجاتهم وتوقعاتهم، ويتضمن عمل فريق التحسين المستمر التعرف على الاختلافات في الطريقة التي تؤدي بها العمليات، كما يقوم فريق التحسين المستمر بقياس الانحرافات في المخرجات، وبعد ذلك يتم البحث عن أسباب تلك الانحرافات ومحاولة القضاء عليها باختيار أفضل الطرق.

<sup>1</sup> محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، عمان، الأردن، 2008، ص 183

<sup>2</sup> محمد دسوقي، تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، عين شمس، القاهرة، مصر، 1999، ص ص 8 - 9

- 2- تحديد أسباب ارتفاع تكلفة النشاط: إن الهدف من التحسين المستمر هو تخفيض التكلفة مع الحفاظ على جودة المنتج للحصول على رضا المستهلك، ولتطبيق التحسين في المؤسسة لابد لفريق التحسين المستمر من معرفة الأسباب الرئيسة وراء ارتفاع تكلفة النشاط ومعالجتها، وهنا تظهر أهمية العاملين في المؤسسة حيث إنهم أكثر الملمين بجوانب العمل، وبالتالي هم أكثر القادرين على تحديد أسباب ارتفاع تكلفة النشاط؛
- 3- التعرف على أفضل الحلول الممكنة: في كثير من الأحيان يترتب على البحث عن حل لمشكلة معينة التوصل إلى أشياء غير متوقعة تماماً، وعلى هذا الأساس فإنه من المهم أن يقوم فريق التحسين المستمر عند تقييم الحلول الخاصة بالتحسين المستمر بتقييم الأفكار الجديدة لمعرفة مدى منطقيتها، وذلك عن طريق إجراء المناقشات المستمرة بين أعضاء فريق التحسين المستمر إلى أن يتم التوصل إلى الحلول المناسبة؛
- 4- تطبيق أفضل الحلول ومراجعة النتائج: يجب أن يختار فريق التحسين المستمر الحل الذي يتصف بتأثيره البالغ والقوي على المشكلة والبدء بتطبيقه، ومن ثم يراجع الفريق النتائج للتأكد من أن الحل المقترح يحقق الهدف المرجو من برنامج التحسين المستمر، وإن لم يكن كذلك لابد من تجربة الحل البديل. وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد الحلول التي يتم إتباعها لتحسين أداء الأنشطة الإنتاجية بهدف أدائها بأقل تكلفة مع الاحتفاظ بمستوى الجودة المطلوب من وجهة نظر الزبون، وذلك من خلال استخدام تحليل العملية والذي يتضمن اختيار العمليات الإنتاجية التي تحتاج إلى تحسين في مستوى أدائها بهدف تخفيض تكلفتها، وتوصيفها وتحديد نوع التحسين الذي يتم تطبيقه سواءً من خلال إجراء تعديلات مبسطة على أنشطة العملية، أو عن طريق إعادة التصميم الكلي من خلال تغيير معظم أنشطة العملية وإعادة ترتيب أدائها مرة أخرى، على أن يتم متابعة النتائج المترتبة على التحسين المستمر بهدف التأكد من تحقيق تخفيض التكلفة.

### ثالثاً: تقييم التحسين المستمر

- 1- مزايا التحسين المستمر: هناك ميزتين أساسيتين تميز أسلوب التحسين المستمر هما<sup>1</sup>:
- وجهة النظر الإدارية لمعايير أداء المؤسسة: فبموجب أسلوب التحسين المستمر تنظر إدارة المؤسسة إلى مستوى الأداء بأنه سيتحدد بشكل مستمر ويرتقي بشكل متزايد؛
  - طريقة النظر إلى إسهام القوة العاملة وأثرها: إن شمول العاملين وجهود الفريق في المؤسسات الناجحة هي مفتاح التحسين، أي اعتماد أسلوب التحسين المستمر على نشر ثقافة التحسينات الصغيرة المستمرة التعاونية بين أفراد المؤسسة جميعهم.

كما يحقق التحسين المستمر المزايا التالية<sup>2</sup>:

- جعل العمل أكثر سهولة وأكثر إنتاجية من خلال تضافر جهود جميع الأقسام في المؤسسة؛
- تساعد المؤسسة على مواجهة التحديات وضغوطات المنافسة، والمحافظة على هامش ربح مناسب؛
- يساعد على تخفيض تكلفة الإنتاج سنة بعد أخرى من خلال التحسين المستمر لأنشطة المؤسسة؛

<sup>1</sup> حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري للنشر والتوزيع، دط، عمان، 2010، ص ص 183-185

<sup>2</sup> عبد القادر دبون، دور مدخل التكيف التكنولوجي في إدارة التغيير في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد 6، جامعة ورقلة، الجزائر، 2008، ص 159

- تحسين نوعية المنتج أو الخدمة المقدمة، وأيضاً إرضاء الزبون وإشباع رغباته.
- **2- عيوب التحسين المستمر:** ينتقد أسلوب التحسين المستمر لعدة أسباب أهمها<sup>1</sup>:
  - أنها تضع مختلف الضغوط على العاملين لتخفيض كل ما يمكن تخيلته من التكلفة؛
  - أنها تؤدي إلى عمل تحسينات متزايدة أكثر من التحسينات الجذرية، وهذا يمكن أن يسبب قصر نظر لإدارة المؤسسة واتجاهها للتركيز على التفاصيل أكثر؛
  - إن إمكانية تخفيض التكلفة تكون أقل لأنّ المنتجات موجودة بالفعل في مرحلة التصنيع أو التقديم ونسبة مهمة من التكاليف أصبح ملتزم به؛
  - تفتقر برامج التحسين بإحكام مع الوظائف والعمليات الأخرى في المؤسسة ومع الزبائن والمنافسين في الأسواق، والفشل في تفسير معلومات التغذية العكسية بين هذه النشاطات يؤدي إلى آثار جانبية غير متوقعة تكون في أغلب الأحيان ضارة بالمؤسسة.
  - التحديد الخاطئ لمواطن التحسين المستمر أو تحديد أهداف منخفضة لجهود التحسين المستمر، حيث تحدد الإدارة العليا أنشطة معينة ليتم التركيز عليها من خلال جهود التحسين المستمر، مع أنّ هناك أنشطة أخرى قد يؤدي تركيز جهود التحسين المستمر عليها إلى تخفيض أكثر في التكلفة من الأنشطة التي حددتها الإدارة؛
  - عدم اقتناع العاملين في الشركة بأهمية جهود التحسين المستمر، وبأنّ هذه الجهود لن تعود عليهم بأيّ فائدة شخصية، وبالتالي يقاوم العاملون هذه الجهود مع أنّهم أساس نجاح برنامج التحسين المستمر؛
  - عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء قد يصعب الوصول إلى الأهداف المرجوة من جهود التحسين، لأنّ العاملين في فريق التحسين المستمر يشعرون أنّ جهودهم لا يتم قياس نتائجها أو آثارها بصورة سليمة وعادلة؛
  - عدم توافر نظام معلومات جيد عن الأنشطة الخاضعة لجهود التحسين المستمر، مما يجعل من الصعب على العاملين في برنامج التحسين المستمر التعرف على أثر جهودهم على التكلفة وتحقيق رضا المستهلك.
  - العلاج الظاهري للمشكلة دون علاج السبب الحقيقي لها، مما يؤدي إلى تكرار حدوث المشكلة في ظروف أخرى مختلفة، ممّا يعني ضياع جهود التحسين المستمر؛
  - بالرغم من قدرة الأسلوب على تخفيض التكاليف، إلا أنّ هذا التخفيض قد يؤدي إلى تخفيض المواصفات التي يرغبها الزبون في المنتج، وبالتالي انخفاض الطلب عليه، مما يسبب انخفاض الحصة السوقية للمؤسسة، بالإضافة إلى أنّ تخفيض التكلفة يعتمد على حساب معدل لهذا التخفيض، وقد يتأثر هذا المعدل بالحكم الشخصي الذي يتدخل في تحديد التكاليف المقدرة أو النسبة المستهدفة لتخفيض التكلفة، ومن الممكن أن تكون هذه النسبة أكبر مما يجب أو أقل مما يجب.

<sup>1</sup> حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص ص 183 - 185



## المطلب الرابع: نظام الإدارة على أساس الأنشطة\* (ABM) كأداة لتخفيض التكاليف

تقوم فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة على اعتبار أنّ إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وزيادة الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة، ذلك لأنه أصبح ينظر إلى المؤسسة على أنها مجموعة من أنشطة قابلة للتعديل والتحسين بما يتوافق ومتطلبات البيئة وحاجات ورغبات المستهلكين، وهذه الأنشطة تخضع لمعايير معينة لقياس أدائها ومقارنته بما هو مخطط، للوقوف عند مراكز الخلل والضعف بهدف التصحيح والتخلص من الأفكار والأساليب القديمة واقتناص الفرص المناسبة لتحسين الأداء وإيجاد قيمة مضافة وتحقيق الأهداف المرجوة. فهو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة والعمليات كونها تعتبر أكثر استقراراً من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها، إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظرها الزبون، مما أوجب إدارتها بفعالية.

وقبل تفصيل نظام الـ(ABM) يجب الإشارة أولاً إلى مفهوم الأنشطة وأنواعها.

## أولاً: تعريف الأنشطة وأنواعها

1- تعريف الأنشطة: النشاط هو مجموعة من المهام الأساسية التي تستعمل عدد من الموارد، الوقت، عمل الآلات، معلومات تسمح بالحصول على نتيجة معينة (فاتورة، طلبية مرسلّة أو كسب زبون داخلي أو خارجي) مثل: الحصول على طلبية، إرسال طلبية، استلام سلعة، إعداد فاتورة، إعداد لوحة قيادة، تقديم خدمة، استقبال زبون في الشباك، تحضير ملف عرض الزبون<sup>1</sup>. فهو عبارة عن مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة<sup>2</sup>. كما عرّف بأنه وحدة من عمل أو مهمة لها هدف محدد وتصف وتقيس كيف تساهم موارد المؤسسة وموظفوها بإنجاز ذلك العمل<sup>3</sup>.

2- أنواع الأنشطة: بصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع هي<sup>4</sup>:

- ✓ أنشطة المدخلات: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالإعداد والتهيئة لإنتاج المنتج كنشاط البحث والتطوير، نشاط شراء المواد الأولية،...
- ✓ أنشطة العمليات: وهي تلك الأنشطة المتعلقة بعملية تصنيع المنتجات، مثل نشاط تجهيز الأجهزة، نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات ونشاط تخزين المنتجات قيد التنفيذ،...
- ✓ أنشطة المخرجات: وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع الزبائن كنشاط بيع المنتجات، نشاط طلبيات الزبائن والقيد على حسابهم، ونشاط تسليم المنتجات للزبائن،...

\* ABM : Activity Based Management

<sup>1</sup> Xavier Bouin FRANÇOIS & Xavier SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNOD, Paris, 2002, P124.

<sup>2</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة(ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، 2006، ص 71

<sup>3</sup> رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 9، العدد 1، 2009، ص 89

<sup>4</sup> أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2008، ص190

✓ **أنشطة إدارية:** وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة السابقة، مثل نشاط خدمات المحاسبة أو نشاط الخدمات القانونية والإدارية.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن تصنيف الأنشطة حسب وجهة نظر الزبون إلى نوعين هما:

✓ **الأنشطة التي تضيف قيمة:** النشاط الذي يحقق قيمة مضافة هو ذلك النشاط الذي يرغب الزبون في أن يدفع قيمة مقابله، ويؤدي بدرجة عالية من الكفاءة ويكون ضرورياً لتحقيق أهداف المؤسسة، فالأنشطة التي تضيف قيمة تتسم بالخصائص التالية:

- أنها أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون؛

- أنها أنشطة تؤدي بأقصى درجة من الكفاءة؛

- أنها أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة.

✓ **الأنشطة التي لا تضيف قيمة:** هي تلك الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة والتي يمكن استبعادها دون فقدان رضا المستهلك، ودون أن يؤثر ذلك على تحقيق أهداف المؤسسة، وأغلب ما تعد تكلفة هذه الأنشطة تكاليف ضائعة تتحملها المؤسسة نتيجة القيام بها. فكل الأنشطة التي تنتج تكاليف مباشرة أو غير مباشرة وتأخذ وقتاً، موارد أو تتطلب تخزين، ولكن بدون إضافة قيمة أو تحسين المنتج، يمكن تسميتها بأنشطة غير مضيعة للقيمة.

نشير إلى أن الأنشطة التي تضيف قيمة لا يمكن استبعادها، بينما الأنشطة التي لا تضيف قيمة يمكن استبعادها دون أن تؤثر على جودة المنتجات، فمن جهة أخرى هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر الزبائن ولكن لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها بصورة كاملة بل يمكن تخفيض حجمها أو إنجازها بكفاءة، مثل النشاط الإداري، ونشاط الأفراد ونشاط المحاسبة.

### ثانياً: مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة

بعد ظهور تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والتي اهتمت بدراسة وتحليل الأنشطة وإدارة تكلفة العمليات لخدمة الإدارة، ظهر نظام الـ ABM الذي يؤدي دوراً فعالاً في تخفيض التكاليف، إذ يُعدّ نظاماً مكملاً لنظام الـ ABC، ذلك أنّ هذا الأخير لوحده لا يمكنه تحقيق هدف المؤسسة لأنّ هدفه الأساسي تحديد التكلفة الصحيحة النهائية ليأتي نظام الـ ABM لتخفيض هذه التكلفة واتخاذ القرارات التي تسعى بالدرجة الأولى إلى تحسين ربحية المؤسسة.

1- **تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة:** عرّف نظام الـ ABM على أنه طريقة لإدارة المؤسسة والتي ينبغي لها بأن تمكّنها من الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة بهدف تحسين الأداء عن طريق خطوات التحسين المستمر<sup>1</sup>. فهو عبارة عن تلك القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات ABC لتحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية وأنّ هذه القرارات تتضمن التسعير وتشكيلة المنتجات وتخفيض التكاليف، وقرارات تصميم المنتج

<sup>1</sup> C.AIAZARD et S.SÉPARI, Contrôle de gestion, 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2013, P 618.

وتحسين عملية الإنتاج<sup>1</sup>. كما عرّف على أنه عملية تحليل الأنشطة لمساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات<sup>2</sup>. أي أنه أسلوب يعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق الاستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح<sup>3</sup>. كما عرّف أيضا على أنه مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام الـABC<sup>4</sup>.

من خلال ما تقدم يمكن القول أنّ الـABM هو طريقة تسيير يستغل معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) لتحديد الأنشطة غير المضيئة للقيمة لإلغائها أو على الأقل للتخفيض منها والأنشطة المضيئة للقيمة لتطويرها، ويسعى هذا النظام لإدارة الأنشطة وإدارة تكاليف تلك الأنشطة عن طريق التعامل مع معلومات الأنشطة المالية وغير المالية، كما أنه هو وصف للقرارات الإدارية التي تستخدم معلومات التكاليف حسب الأنشطة لتحقيق رضا المستهلك وتحسين الربحية.

## 2- أهداف نظام الإدارة على أساس الأنشطة: يمكن تحديد أهداف نظام الـABM في الآتي<sup>5</sup>:

- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المؤسسة ؛
- تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن أن تحذف من دون التأثير على جودة المنتج والأداء والقيمة المستخدمة؛
- تحديد كفاءة وفعالية جميع الأنشطة المنجزة في المؤسسة؛
- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمؤسسة.
- كما يهدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى ما يلي<sup>6</sup>:
- زيادة مستويات أرباح المؤسسة عن طريق استقطاب المستهلكين؛
- تلبية احتياجات زبائن المؤسسة من المنتجات والخدمات المقدمة لهم بالجودة ومستوى الخدمة المناسبة؛
- تحقيق التحسين المستمر في جميع أوجه النشاط داخل المؤسسة وذلك من خلال تحديد أوجه نقاط الضعف والقوة لدى المؤسسة وكذا مختلف الفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسة خارجيا.

<sup>1</sup> HORNGREN Charles Tomas, Gorge Foster, Sirkant M. Datar, Cost accounting: a managerial emphasis, 11<sup>th</sup> edition, Printice-Hall international, Inc, New Jersey, U.S.A, 2003, P 148

نقلا عن: معاد خلف إبراهيم الجنابي، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، كلية

الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل جمهورية العراق

<sup>2</sup> إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية : قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2007، ص 31

<sup>3</sup> مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف: الأصالة والمعاصرة، ج1، رؤية إستراتيجية، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، ط 3، 2001، ص 313

<sup>4</sup> Mendoza CARLA et autres, Coûts et décision, Gaulino éditeur, Paris, 2004, P 291

<sup>5</sup> علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، العدد 98،

مجلة 32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2010، ص 232

<sup>6</sup> صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص 45

## ثالثاً: خطوات تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة

1- **تحديد وتحليل الأنشطة:** يهدف تحليل الأنشطة إلى تحسين الأداء التشغيلي لهذه الأنشطة من خلال معرفة السبب الذي قامت من أجله هذه الأنشطة وبأي طريقة سيتم القيام بها، هذا التحليل يمكن من تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير المضيعة للقيمة، فالأنشطة التي تصيف قيمة من وجهة نظر المستهلك، تحاول المؤسسة تخفيض تكلفتها من خلال تحسين أدائها وتنفيذها بكفاءة، أما الأنشطة التي لا تصيف قيمة من وجهة نظر المستهلك فهي الأنشطة التي يجب أن تُعطى لها أولوية قصوى، لأنه تكون فيها فرص تخفيض التكلفة ممكنة دون تخفيض قيمة المنتج المقدم للمستهلك، مثل أنشطة التخزين والتعبئة والتفريغ وإعادة التصنيع، فإنه يتم ترتيبها بحسب إمكانية التخفيض من الأكبر إلى الأصغر، وحذفها أو تنفيذها بشكل أكثر كفاءة، كتخفيض حركة المواد وتحسين تدفق الإنتاج وتخفيض المخزون. وهناك بعض الأنشطة لا يمكن تصنيفها على أنها نشاط مضيع للقيمة، أو غير مضيع للقيمة لأنها تتضمن الوجهتين معاً مثل نشاط الفحص ومناولة المواد فهذه الأنشطة غير مضيعة للقيمة من وجهة نظر المستهلك، لكنها تحدث في معظم المؤسسات الصناعية تكون مطلوبة لضمان الجودة وحركة المنتجات خلال العمليات الصناعية، وفي سبيل تخفيض هذه التكاليف تحاول المؤسسات تحسين تصميم المنتج والعملية الإنتاجية عن طريق تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT وإدارة الجودة الشاملة TQM، ومحاولة تمييز ما هو مضيع للقيمة عن ما هو غير مضيع للقيمة يوفر إطاراً عاماً يفيد في تطبيق أسلوب هندسة القيمة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف غير المضيعة للقيمة عن طريق تخفيض كمية مسبب التكلفة لهذه الأنشطة غير المضيعة للقيمة، فلتخفيض تكاليف إعادة التصنيع يجب تخفيض ساعات العمل لإعادة التصنيع، أما الأنشطة المضيعة للقيمة فتخفف عن طريق أداء هذه الأنشطة بصورة أكثر كفاءة، فلتخفيض تكاليف الأجر المباشرة لنشاط التصنيع يجب تخفيض ساعات العمل المطلوبة لأداء النشاط<sup>1</sup>. فعلى سبيل المثال: انتقال المنتج داخل المصنع (بين مرحلتين للإنتاج) يعتبر نشاطاً غير مهماً، أي نشاط بدون قيمة من وجهة نظر المستهلك، إلا أنه لا يمكن إلغاء هذا النشاط مادام هناك مرحلتين منفصلتين عملياً، لكن يمكن إعادة تنظيم المصنع، أي العمل على تقليص المسافة إلى أدنى حد ممكن بين العمليتين، باعتبار أن المسافة هي العامل المسبب للنشاط، وبالتالي إقصاء نشاط الانتقال باعتباره نشاطاً بدون قيمة<sup>2</sup>.

2- **تحليل مسببات (مركبات) التكلفة للأنشطة:** مسبب التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ويمثل السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط، وتحليل مسببات التكلفة هو التحليل الذي يتناول تحديد سبب حدوث التكاليف مع مراعاة أن مسبب التكلفة يحدث قبل النشاط ذاته. فوفقاً للأنظمة القائمة على أساس الأنشطة فإن مسببات التكلفة عبارة عن العوامل المسببة لحدوث التكلفة عن طريق تحليل الشكل المعقد لعناصر سلسلة القيمة متمثلة في الأنشطة الرئيسية والداعمة، حيث كان التحليل التقليدي مُنصباً على أثر سلوك التكاليف في

<sup>1</sup> علي حازم يونس الياحور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الراقدين، العدد 98،

مجلد 32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2010، ص ص 234 - 235

<sup>2</sup> Mendoza CARLA et autres, Op.cit, PP 293 - 294

تغير حجم الإنتاج، بينما يتناول التحليل الاستراتيجي للتكلفة تفسيرات أخرى لسلوك التكلفة مثل إعطاء قيم كمية، شرح تأثير مسببات التكلفة، استخدام النتائج وفقاً لبرامج مختلفة (التحسين المستمر والمقارنة المرجعية)<sup>1</sup>.

إنّ تحديد تكلفة كل نشاط يتطلب تخصيص الموارد على الأنشطة، مما يتعيّن وجود علاقة سببية بين كل النشاط والموارد المستنفدة فيه التي تحدد عن طريق مسببات التكلفة، فالتكاليف التي تحدث في إنجاز كل نشاط من أنشطة المؤسسة يمكن أن تزيد أو تنقص اعتماداً على نوعين رئيسيين لمحركات التكلفة هي<sup>2</sup>:

**1-2- محركات التكلفة الهيكلية أو التسلسل الهرمي والطبقي لمحركات التكلفة:** وهي التي تحدد نوعية التكاليف والموارد المستنفدة في أداء أنشطة المؤسسة، وهي السبب الرئيس في تكوين التكاليف وهيكلها العام وفكرة التسلسل الهرمي أو الطبقي لمحركات التكلفة جاءت من ملاحظة أن مستويات مختلفة لمحركات التكلفة تؤثر في تكاليف مختلفة.

**2-2- محركات التكلفة الإجرائية أو التنفيذية:** وهي التي تحدد كيفية أداء وتنفيذ المؤسسة لأنشطتها وأعمالها وأسباب استهلاك الموارد في ذلك العمل، وهي مجموعة السياسات والطرائق والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لغرض إنجاز أعمالها، حيث أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في التكلفة منها كيفية تنفيذ العاملين لإجراءات التحسين المستمر، سلوك العاملين وإمكانات المؤسسة لرفع جودة المنتجات، دورة كفاءة الوقت في تقديم وتطوير منتجات جديدة، مدى كفاءة العمليات في التصميم والتنفيذ، كيفية العمل بكفاءة وفاعلية مع الموردين أو المستهلكين لتخفيض التكلفة في إنجاز الأنشطة.

لذلك فإنه لإدارة التكلفة إدارة فعالة يجب العمل على تحليل مسببات التكلفة ومعرفة السبب لتكاليف هذه الأنشطة، حيث يتطلب الأمر فحص وتحديد وتفسير تأثيرات مسببات التكلفة على تكاليف الأنشطة، ونتائج هذا التحليل غالباً ما تستخدم من قبل الإدارة في برامج التحسين المستمر، المساعدة في خفض الوقت وتحسين الجودة وتخفيض التكلفة وهذا التحليل يعدّ الأنشطة كنقطة بداية، ثم البحث عن العوامل التي تسبب تغيير تكاليف هذه الأنشطة التي هي عبارة عن جهد منفق لتحديد العوامل التي تعد السبب الرئيسي لتكاليف الأنشطة المختلفة في المؤسسة.

**3- قياس وتقييم أداء الأنشطة:** إنّ الـ ABM يركز على التحسين المستمر لكل نشاط، وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات التي يمكن أن يؤخذ بها لقياس وتقييم أداء هذه الأنشطة والتي يمكن أن تتضمنها مقاييس الأداء، ومن أهم هذه المؤشرات: الوقت اللازم لإتمام كل نشاط، جودة العمل المنجز بكل نشاط، تكلفة كل النشاط، وكل مؤشر من هذه المؤشرات يمكن استخدامه كمقياس لمدى كفاءة النشاط في أداء المهام والوظائف المطلوبة.

<sup>1</sup> محمود أحمد إبراهيم، التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص 88

<sup>2</sup> علي حازم يونس الياصور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، العدد 98، مجلد 32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2010، ص ص 235-236

منه، واستخدام هذه المؤشرات معاً يوفر صورة واضحة عن العمليات الداخلية في المؤسسة، وتوفر بيانات مهمة حول مدى إنجاز برامج التحسين والتطوير في المؤسسة، وفيما يأتي توضيح لكل مقياس من هذه المقاييس<sup>1</sup>:

**3-1- مقاييس الوقت:** بدأت إدارة المؤسسات تعتمد في قياسها لأداء الأفراد والأنشطة على مقاييس الوقت بوصفها من أهم المقاييس في بيئة التنافس اليوم، فلوقت اللازم لإتمام العمل المتعلق بتصنيع المنتج أو تقديم الخدمة بنجاح أهمية قصوى، وهو على علاقة مباشرة بمستوى رضا المستهلك، ولهذه الأسباب يجب قياس دورة الوقت لكي يتمكن من تقييم الأداء في المؤسسة وبشكل مناسب، إن استخدام دورة الوقت كمقياس رئيس لأداء الشركة لا يعني فقط تصنيع المنتج داخل الإطار الزمني المحدد، وإنما أيضاً ضمان كفاءة استخدام الوقت والجهد والموارد الأخرى المهمة، وهذا يتطلب حذف أي خطوات غير ضرورية لا تضيف أي قيمة، وهذا من شأنه أن يعمل على تخفيض التكلفة بشكل عام.

**3-2- مقاييس الجودة:** تُعد الجودة من العوامل الرئيسية التي تسهم بشكل مباشر في تحقيق رضا المستهلك، والجودة هي مدى توافق المنتجات والخدمات في المواصفات والأداء مع المعايير والمتطلبات المحددة لها مقدماً، ويتطلع المستهلك إلى جودة أعلى في المنتجات والخدمات، وتبذل الشركات جهوداً كبيرة لتحسين جودة ما تقدمه من خدمات ومنتجات من خلال تبنيها مبدأ إدارة الجودة الشاملة بحيث تشمل جميع أنشطة المؤسسة، وتحسين الجودة يتعلق بأمرين هما: الأول: يتعلق بعملية التطبيق، والثاني: يتعلق بعملية القياس، فعادة ما يتطلب تطبيق برنامج تحسين الجودة التركيز للحصول على منتجات سليمة من دون عيوب من المرة الأولى، أي من بداية كونها فكرة في مرحلتها البحوث والتصميم ومروراً بعملية الإنتاج حتى تصبح بيد المستهلك، ويكتمل برنامج تحسين الجودة بعملية القياس أيضاً بحيث يضمن وجود مقاييس أداء ملائمة تشجع على تحقيق الجودة، فهناك مقاييس عديدة يمكن من خلالها معرفة مستوى جودة ما تقدمه المؤسسات من منتجات وخدمات منها: نسبة الإنتاج المعيب كجزء من المليون، نسبة الإنتاج الجيد إلى إجمالي الإنتاج، نسبة الكفاءة الإنتاجية، التلف، الخردة، إعادة التصنيع، المرودات، معدل العمليات الواقعة تحت رقابة الأدوات الإحصائية.

**3-3- مقياس التكلفة:** إن استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في قياس تكلفة العمليات يسهم في تحسين دقة تكلفة المنتج أو الخدمة من خلال استخدام موجهات تكاليف متعددة، لتتبع تكاليف الأنشطة للمنتجات والخدمات المرتبطة التي تستهلك موارد المؤسسة، حيث يركز نظام الـ ABC على مسببات التكلفة وليس على أهداف التكلفة (كما تفعل أنظمة التكاليف التقليدية). فنظام الـ ABC يقوم بتوزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف لتحديد تكلفة كل نشاط، ثم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط، فإذا لم يستخدم منتج ما نشاطاً معيناً فلا يتحمل أي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.

**3-4- مقياس المرونة:** وهي درجة الاستجابة لأي تغيرات قد تحدث في البيئة الداخلية للمؤسسة أو البيئة الخارجية؛ فمثلاً في حالة تغير المواصفات التي يطلبها الزبون في السلعة، فهل يتمتع النشاط بالقدرة على

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص ص 236-237

التجاوب مع ذلك، أي ما مدى التنوع في خدمات أو منتجات النشاط في حالة حدوث تغيير في الأساليب التكنولوجية المستخدمة في الإنتاج؛ بمعنى هل يستطيع النشاط أن يتواءم مع هذه التغييرات أم لا؟.

4- **تحسين أداء الأنشطة:** بعد قيام المؤسسة بتحديد وتحليل أنشطتها وقياس أداء كل نشاط باستخدام معايير معيَّنة يأتي دور تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال الوقوف على الأسباب التي تُعيق فعاليتها وكفاءتها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها. ويُقصد بتحسين الأداء استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى. ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء:

- الوعي بتحقيق احتياجات وتوقعات الزبون (داخلي/خارجي)؛
- إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة العاملين جميعاً؛
- التركيز على النظم والعمليات؛
- القياس المستمر ومتابعة الأداء.

وتعتبر **مقاييس أداء الأنشطة** من بين المقاييس الحديثة التي جاءت بها المداخل الحديثة لقياس الأداء ونذكر على سبيل المثال من بين المقاييس غير المالية ما يلي:<sup>1</sup>

- مقاييس أداء أنشطة عمل الآلات: مثل مقاييس الإمكانات المتاحة للآلات، نسبة الاستخدام، نسبة الأعطال ووقت البرمجة والإعداد للآلات؛
  - مقاييس أداء أنشطة التسليم: مثل نسبة التسليم في الموعد المحدد، زمن دورة التسليم، و زمن دورة المخرجات...إلخ؛
  - مقاييس رقابة الجودة: مثل عدد شكاوى الزبائن، نسب الإنتاج المعيب، إجمالي تكلفة الجودة...إلخ؛
  - مقاييس رقابة المواد: مثل فترة التوريد، نسبة الخردة بالنسبة للقطع الجيدة...إلخ.
- وتميل هذه المقاييس إلى أن تكون غير مالية في طبيعتها، كما أن طرق استخدامها مختلفة كثيراً عن التكاليف المعيارية.

#### رابعاً: تقييم نظام الإدارة على أساس الأنشطة

1- **مزايا تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة:** يحقق نظام الـ ABM للمؤسسة العديد من المزايا يمكن أن نورد بعضها فيما يلي:

- نظام الإدارة على أساس الأنشطة يسمح للمسيرين على أساس محركات التكاليف وتجميع الأنشطة، بتقويم بصفة إستراتيجية، آثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج، بالنسبة لإستراتيجية المفاضلة وتجزئة السوق مثلاً، يكون من آثارها إنتاج أصناف صغيرة الحجم ونمذجة غير متطورة للإنتاج. في هذه الحالة إذا تم اللجوء إلى استعمال وحدات عمل تقليدية تعتمد على الحجم، لا يكون ذلك ملائماً لحساب التكاليف، وذلك بسبب الآثار السلبية المرتبطة بالتدعيم الخفي لبعض المنتجات من طرف منتجات أخرى، أو لبعض الأصناف من طرف

<sup>1</sup> رى إيش جاريسون، إيريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، السعودية، 2008، ص ص 503-504



- أصناف أخرى، أو لمنتجات على القياس من طرف منتجات موحدة النمط، أما إذا تم التحليل على أساس المحركات لمعرفة سبب التكلفة، فسيجعل من التكاليف أداة فعالة للتسيير<sup>1</sup>؛
- يمكن نظام الـABM إدارة المؤسسة من الإجابة على الأسئلة<sup>2</sup>:
  - ✓ هل يمكن تبسيط العمليات؟
  - ✓ كيف يمكن تحقيقها بشكل مختلف؟
  - ✓ ما الذي يمنع من تحقيق الأفضل؟
  - ويسمح نظام الـABM بإعادة تنظيم الأنشطة والعمليات من خلال:
  - ✓ استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن؛
  - ✓ اكتشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر، والتي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيئة لقيمة وتحسين أدائها؛
  - ✓ إعادة تشكيل العمليات (Reengineering) للتقليل من تعقيدها وذلك بالاستعانة بأنشطة ثانوية.
  - يسمح نظام ABM بتحديد العوامل الأساسية المفسرة للتغير في التكاليف.
- 2- عيوب تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة: على الرغم من المزايا والفوائد التي يقدمها نظام الـABM إلا أنه هنالك مجموعة من الانتقادات التي وجهت له منها ما يلي<sup>3</sup>:
- حاجة المؤسسة إلى مدة طويلة لتطبيق نظام الـABM الأمر الذي من الممكن أن يؤدي إلى فشله دون تحقيق النتائج المرجوة منه بسبب تحميله لتكاليف إضافية مرتبطة بدراسته والعمل على تقديمه بالوقت المناسب والبرامج المستخدمة فيه، لذلك لا بد من انتباه الإدارة إلى مبدأ التكلفة/ المنفعة عند اتخاذ قرارات بتطبيقه والعمل على الحد من هذه المعوقات في حال تبنيه؛
  - إن تطبيقه يحتاج إلى تكاليف عالية تتمثل بوضع منهج عملي يناسب أهداف الإدارة، وتهيئة الخبراء والقائمين على تنفيذه وتدريبهم وتعليمهم لضمان التنفيذ في الوقت المناسب وتحقيق النتائج القابلة للقياس والعمل على إجراءات التحسين والتطوير المستمرين له.

<sup>1</sup> درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة- الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004/2005، ص ص 263-266

<sup>2</sup> قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، مداخلة في الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات و تفعيل الإبداع يوم 2017/04/25، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، ص 13

<sup>3</sup> سليمان البشناوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABM & ABC) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، 2014مجلة جامعة النجاح للأبحاث(العلوم الإنسانية)، المجلد 2 (8)،الأردن، 2014، ص 1878



## خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أنه إذا أرادت المؤسسة الوصول إلى تحقيق التخفيض الحقيقي لإجمالي التكاليف التي تتحملها، فإنّ عليها اعتماد وتبني عدة سياسات من سياسات تخفيض التكاليف في نفس الوقت أو على الأقل اعتماد سياسة واحدة من هذه السياسات. ذلك لأنّه بإمكان كلّ سياسة تحقيق تخفيض التكلفة في مجال من المجالات وبالتالي تطبيق المؤسسة لهذه السياسات مجتمعة يمكنها من الوصول إلى تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة في جميع مجالات تخفيضها الممكنة.

فبتطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في الوظائف من خلال التحكم في وظيفة الشراء وذلك باعتمادها الأصول العلمية في الشراء ومحاولة التحكم الجيد في إجراءات الشراء؛ ومن خلال التحكم في وظيفة التخزين وذلك باهتمامها بتطبيق التسيير العلمي للمخزونات؛ ومن خلال التحكم في وظيفة الإنتاج وذلك بالعمل الدائم على تخفيض تكاليف المواد الأولية المستعملة، تكاليف التشغيل، تكاليف الأصول الثابتة، التكاليف الإدارية، تكاليف الجودة، اعتماد نظام التصنيع المرن،...؛ ومن خلال التحكم في وظيفة التسويق بمحاولة التحكم في عناصر المزيج التسويقي بالمؤسسة وبإعادة النظر في السياسات البيعية لديها؛ كلّ ذلك من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق تخفيض تكاليف هذه الوظائف مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة.

وبتطبيق المؤسسة لسياسة تخريج الأنشطة من خلال التوقف عن إنجاز نشاط أو وظيفة كانت تنجز داخليا والقرار بإسناد تنفيذها وتسييرها إلى متعامل خارجي وتحميله مسؤولية تلك الوظيفة، من شأنه أن يكسبها المرونة الكافية لمواجهة تحديات المحيط.

وبتطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في التكاليف الخفية من خلال معرفة وتحديد الأسباب التي تؤدي إلى نشوء مثل هذه التكاليف، والتي أرجعها Henri SAVALL إلى: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب، وكذلك من خلال محاولة التحكم في مؤشرات هذه التكاليف والمتمثلة في: التغيب، دوران العمل، حوادث العمل، اللاجودة وفروق الإنتاجية المباشرة، كلّ ذلك من شأنه توفير مبالغ جدّ معتبرة لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار من طرف أنظمة المعلومات المحاسبية، مما يساهم مساهمة فعالة في تخفيض إجمالي التكاليف التي تتحملها المؤسسة.

وكذلك بتطبيق المؤسسة لسياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة، من خلال استخدام مجموعة من الأدوات والأساليب والطرق التي تستخدم في مختلف مراحل دورة حياة المنتج، بحيث هناك أدوات يتم تطبيقها في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج مثل تحليل القيمة والتكلفة المستهدفة، وهناك أدوات يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج مثل التحسين المستمر والمقارنة المرجعية، كما توجد أدوات تطبق بعد مرحلة الإنتاج مثل نظام الـ(JIT) والإدارة بالأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن. كلّ ذلك من شأنه أيضا أن يؤدي إلى تحقيق تخفيض تكاليف المنتجات وتعظيم ربحيتها من خلال توفير معلومات دقيقة وشاملة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات بما يسمح لها باستخدام الموارد المتاحة للمؤسسة وظروف البيئة الخارجية لها بالشكل الذي يساهم في تحقيق أهدافها وتدعيم مركزها التنافسي.

## **الفصل الثالث**

**تنافسية المؤسسة وعلاقتها بسياسات تخفيض التكاليف**

## تمهيد

إنّ أيّ توفير في التكلفة من شأنه أن يعطي المؤسسة نطاقاً أوسع في استخدام الأسعار كسلاح تنافسي في السوق، ويتيح لها فرصة أكبر في زيادة المبيعات وزيادة نصيبها من الطلب الكلي، وبالتالي زيادة أرباحها، فالتكلفة إذن تلعب دوراً هاماً كسلاح تنافسي، إذ لا يمكن تحديد الأسعار دون ضبط مستمر للتكاليف والتعرف على محددات التكلفة التي يمكن استخدامها في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمقارنة مع المنافسين.

وهذا الفصل هو محاولة للإحاطة ببعض ما يتعلق بالمنافسة، الميزة التنافسية وتنافسية المؤسسة وعلاقتها بسياسات تخفيض التكاليف، وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تتناول الموضوع من عدة جوانب، حيث يتناول المبحث الأول مفاهيم حول المنافسة، الميزة التنافسية وتنافسية المؤسسة، وفي المبحث الثاني يتم التركيز على تنافسية المؤسسة الاقتصادية من خلال بيان العوامل المؤثرة فيها وكذا مؤشرات قياسها بالإضافة إلى التطرق إلى الإستراتيجيات العامة للتنافس، ثم محاولة إيجاد العلاقة بين سياسات تخفيض التكاليف وتنافسية المؤسسة الاقتصادية من خلال بيان أهمية تطبيق هذه السياسات في تحسين تنافسية المؤسسة وذلك في المبحث الثالث.

## المبحث الأول: مفاهيم حول: المنافسة، الميزة التنافسية وتنافسية المؤسسة

من خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى بعض المفاهيم العامة حول كل من المنافسة، الميزة التنافسية وتنافسية المؤسسة الاقتصادية، ثم التركيز على أساسيات تنافسية المؤسسة من خلال بيان العوامل المؤثرة فيها ثم مؤشرات قياسها وبعدها الإستراتيجيات العامة للتنافس.

## المطلب الأول: عموميات حول المنافسة

من خلال هذا المطلب يتم التطرق إلى بيان مفهوم المنافسة وأهميتها وأهدافها، ثم إبراز مختلف أشكالها بالإضافة إلى بيان أسباب المنافسة والآثار المترتبة عنها.

## أولاً: مفهوم المنافسة

المنافسة لغة مشتقة من مصدر "التنافس" فيقال نافس في الشيء منافسة: إذا رغب فيه على وجه المباراة في الكرم، وتنافس القوم في شيء: رغبوا فيه و تسابقوا فيه وتباروا دون أن يلحق بعضهم الضرر ببعض<sup>1</sup>؛ فهي أيضاً مشتقة من المنافسة وهي المبادرة إلى الكمال الذي يشاهده الإنسان في غيره فينافسه فيه حتى يلحقه أو يجاوزه، لذلك فإن أصلها من الشيء النفيس الذي تتعلق به النفوس طلباً ورغبة. أي أن معناها يدور بين ارتفاع القيمة والمبالغة في الشيء والترغيب فيه والتسابق إليه على نحو الاستحقاق وبذل الجهد في سبيل التفوق؛ كما أن المنافسة هي نزعة فطرية تدعو إلى بذل الجهد في سبيل التفوق أو التشبه بالعظماء واللاحق بهم، وهي الرغبة في الشيء النفيس الجيد من نوعه والافراد به<sup>2</sup>. إن كلمة "Concurrence" المقابلة لكلمة "منافسة" في اللغة العربية مشتقة من المصطلح اللاتيني "Cum-Ludere" الذي يعني "Jouer ensemble" أي اللعب في جماعة أو "à courir ensemble" أي يجري مع أو يسرع في جماعة، لذلك كان مفهوم المنافسة في بداية شيوعه يعني حالة خصومة وتنافس وصراع وحالة عداء دائم ومستمر\*.

أما من الناحية الاقتصادية، فالمنافسة تعني مواجهة عدة مؤسسات تبحث كل واحدة عن رفع حصتها في السوق قدر الإمكان، كما تعني طريقة أداء الأسواق التي تتطلب حدّ أدنى من حرية الدخول والخروج. فهناك من يعرف المنافسة على أنها حالة صراع بين المنتجين الذين يعرضون منتجات متماثلة أو متقاربة في نفس السوق<sup>3</sup>، بمعنى أن المنافسة تحدّد على أساس الثنائية (منتج، سوق). وهناك من عرفها على أنها مواجهة المؤسسة لمؤسسات أخرى تنتج نفس المنتج أو تشعب نفس الحاجة أو تستعمل نفس الموارد<sup>4</sup>. كما عرفت على أنها تعدد المسوقين وتنافسهم لكسب الزبون بالاعتماد على أساليب مختلفة كالأسعار، الجودة، المواصفات،

<sup>1</sup> مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، جمهورية مصر العربية، ط4، 2004، ص 940

<sup>2</sup> جابر فهمي عمران، المنافسة في منظمة التجارة العالمية تنظيمها-حمايتها دراسة مقارنة القانون الأمريكي-الاتحاد الأوروبي- القانون المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2011، ص 320

<sup>3</sup> يذهب البعض إلى أن اللغة الفرنسية ميّزت منذ القديم بين المنافسة كتراحم وصراع (Rivalité) وبين المنافسة كعملية تنافس (Compétition)، ومن ثم فإن المنافسة عرفت أكثر بالمعنى الأول الذي يتمثل في تلك الصراعات التي تحصل بين عدة قوى لها نفس الهدف وتسعى إلى التفوق والسيطرة، فهي نزعة أو حبّ الريادة قد تصل أحياناً إلى توافر نية تحطيم الطرف الآخر.

<sup>4</sup> Jean Claud TARONDEAU, Stratégie industrielle, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Vuibert, Paris, 1998, P3

<sup>4</sup> منير نوري، التسويق مدخل للمعلومات والإستراتيجية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص.ص 219-220.

توقيت البيع، أسلوب التوزيع، الخدمة ما بعد البيع وكسب الولاء السلعي وغيرها<sup>1</sup>. كما عرّفت أيضا بأنها شكل من أشكال تنظيم الاقتصاد تحدّد آليات العمل داخل السوق والعلاقات المختلفة ما بين المتعاملين الاقتصاديين بشكل يؤثر في تحديد السعر<sup>2</sup>. فالمنافسة هي نظام من العلاقات الاقتصادية ينضوي تحته عدد كبير من البائعين والمشتريين كلّ منهم يتصرّف مستقلاً عن الآخرين للبلوغ بأرباحه إلى الحدّ الأقصى، فهي الوسط الذي يتم فيه مراقبة الأسعار والجودة عن طريق السوق الذي يتّصف بدرجة عالية من تشابه السلع والخدمات<sup>3</sup>.

من خلال ما سبق، يمكن القول بأنّ المنافسة سُنّة كونية للبشر غايتها التفوق في جميع المجالات والأعمال والأنشطة أيّاً كانت طبيعتها، فهي تعبّر عن المزاحمة بين عدد من الأشخاص أو بين عدّة قوى تنشط في قطاع معيّن تسعى لتحقيق نفس الهدف، بحيث تتسابق من أجل الحصول على الموارد لاستخدامها في نشاطها على النحو الذي يضمن لها البقاء والاستمرار والنمو؛ كما يمكن القول بأنّه تغيّرت وجهة نظر المنافسة من حرية الدخول والخروج من السوق إلى مدى إمكانية الحفاظ على المكانة على غصون الصراع والتنافس الشديد لتحقيق رضا الزبون والاقتراب منه والبحث عمّا يريده حالياً والتطلّع لما يريده مستقبلاً.

تجدر الإشارة إلى أنّ موضوع المنافسة يتعلّق بأداب السلوك حتى وصفت بأنها "ديمقراطية النشاط الاقتصادي" حيث يجب أن تسود مبادئ الديمقراطية بما يسمح بالقضاء على فكرة التمييز وعدم المساواة، وعليه تُعدّ المنافسة حقّ لكلّ الأفراد والمتعاملين في السوق في إطار تنظيمي تحدده القانون، حمايةً للمنافسة ذاتها<sup>4</sup>؛ لذلك فإنّ تنظيم المنافسة في إطار قانوني محكم يعتبر شيء أكثر من ضروري، فوجود ميل طبيعي من المتعاملين الاقتصاديين الأقوياء إلى الهيمنة والاحتكار في السوق يمكن أن يؤدي إلى إقصاء الضعفاء منها لأنه وكما يقال: "كثرة المنافسة تقتل المنافسة"؛ لذلك يجب أن تكون للمنافسة قوانين تنظّمها وتضمن السير الحسن لها من خلال توفير الأمن وفرض احترام القوانين المختلفة والالتزام بها من جميع الأطراف المعنية بها، فمبدأ حرية المنافسة يخول لكل مؤسسة الحق في استعمال كل الوسائل التي تراها مناسبة لاستقطاب الزبائن، إلّا أنّها قد تتحوّل إلى عمل غير مشروع، لهذا لا تتردّد الدول في تنظيم المنافسة بين المؤسسات ومنع السلوك الضار بها لضمان استعمالها في الحدود المشروعة وحماية المستهلكين والاقتصاد المحلي<sup>5</sup>؛ فقانون المنافسة يضمن في ذات الوقت حرية ومشروعية المنافسة، أي أنّه يحرص في ذات الوقت على حماية مصالح المتنافسين أنفسهم من جهة، ومصالح المستهلكين من جهة أخرى.

<sup>1</sup> فريد النجار، المنافسة والترويج التطبيقي، مؤسسة شهاب الجامعة للنشر، الإسكندرية، 1999، ص 20

<sup>2</sup> أحمد زغار، المنافسة- التنافسية: البدائل الاستراتيجية، دار الجرير، الجزائر، 2011، ص 12

<sup>3</sup> سليم سعداوي، المنافسة في سوق الهاتف النقال- موبيليس نموذجاً- الدار الحديثة للكتاب، الجزائر، 2008، ص 64

<sup>4</sup> الماجي حسين، تنظيم المنافسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص 54

<sup>5</sup> سوزان بوكس وفيل إيفانز، المنافسة والتنمية قوة الأسواق التنافسية، ترجمة ميشل دانو، ط1، الدار العربية للعلوم ناشرون، مركز البحوث للتنمية

الدولية، بيروت، 2010، ص 25

وما تجدر الإشارة إليه أيضا هو تغيير المفهوم التقليدي لكلمة "منافسة"، حيث أصبح له مفهوما جديدا يعني التعاون والتكامل، وقد كان لهذا التغيير عوامل وأسبابه الهامة كإكتشاف المتنافسين أن توحيد جهودهم في أسواقهم المحلية ضروري جدا لتمكنهم من مواجهة المنافسة العالمية، وكذلك فإن تبادل المعلومات التقنية والمتخصصة في مجال نشاطهم هو أمر لازم لاستمرارهم، وإكتشافهم أنه مهما بلغت القوة الإنتاجية والمالية لأحدهم، سيبقى غير قادر على السيطرة على كل أدوات وعناصر الإنتاج بمفرده، وبالتالي تصبح عملية توزيع الأدوار بين المتنافسين أمرا حتمياً.

### ثانيا: أهمية وأهداف المنافسة

#### 1- أهمية المنافسة: تكمن أهمية المنافسة فيما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ تحقيق الرقابة للمستهلكين: تدور المنافسة بين المؤسسات حول كسب الزبائن من خلال تحقيق رضاهم وتلبية حاجياتهم بأحسن طريقة وأقل تكلفة ممكنة، وهذا ما يجعل المؤسسات في تحسين مستمر لخدمة الزبون، الأمر الذي يؤدي إلى تلبية حاجياتهم وتطويرها باستمرار محققا بذلك رفاهية المستهلك؛
- ✓ ترشيد استخدام موارد المجتمع: من شروط فعالية الأداء والبقاء في ظل المنافسة وخاصة تلك المبنية على الأسعار هو ترشيد وعقلنة استخدام الموارد والإمكانيات للمؤسسة، حيث يتم استخدام أقل قدر ممكن من المدخلات من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات وبأحسن جودة ممكنة، وهذا ما يؤدي إلى ترشيد استخدام موارد المجتمع بصفة عامة، حيث تسعى كل مؤسسة إلى ترشيد استخدام مواردها كشرط للبقاء والاستمرارية في ظل المنافسة؛
- ✓ تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع: حيث يؤدي ترشيد استخدام الموارد من جهة وتعظيم الاستفادة منها من جهة أخرى والعمل على تحسين حياة الفرد إلى تحقيق تنمية اجتماعية واقتصادية؛
- ✓ دعم الابتكار التكنولوجي والعلمي: في سعيها لتلبية حاجيات المستهلكين المتنامية والمتغيرة بأحسن طريقة تعمل المؤسسات على ابتكار منتجات ووسائل إنتاج متطورة باستمرار، وهذا ما يشجعها على الإبداع والابتكار المستمر مؤديا ذلك إلى التطور العلمي والتكنولوجي.

#### 2- أهداف المنافسة: هناك عدة أهداف للمنافسة نذكر من بينها:<sup>2</sup>

- ✓ تحقيق درجة عالية من الكفاءة، بمعنى أن المؤسسة تحقق نشاطها أو أعمالها بأقل مستوى من التكاليف، وفي ظل التطور التكنولوجي المسموح به، فالمنافسة تساهم في بقاء المؤسسات الأكثر كفاءة؛
- ✓ التطور والتحسين المستمر للأداء، وهذا من خلال التركيز على الإبداعات التكنولوجية والابتكارات، والتي تكون تكلفتها مرتفعة نسبيا إلا أنها صعبة المحاكاة من قبل المؤسسات المنافسة؛
- ✓ الحصول على نمط مفيد للأرباح، إذ تتمكن المؤسسة ذات الكفاءة الأعلى والأكثر تطورا من تميّزها

<sup>1</sup> Philip KOTLER et Bernard DUBOIS, Marketing Management, Edition-Union Public , 10<sup>ème</sup> edition, Paris,2000, P 47.

<sup>2</sup> علة مراد، إدارة المعرفة لبناء وتطوير الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012/2011، ص 196.

وتفوقها في أدائها.

### ثالثاً: أشكال المنافسة

يمكن أن نجد عدّة أشكال للمنافسة بحيث تختلف باختلاف الزوايا التي ينظر منها وحسب معايير

التصنيف التي يتم اعتمادها والتي نذكر منها ما يلي:

**1- حسب هيكل السوق:** حسب هذا المعيار تأخذ المنافسة الأشكال الأربعة التالية: المنافسة التامة، المنافسة الاحتكارية، احتكار القلة والاحتكار التام:

**1-1- المنافسة التامة:** وتسمّى أيضاً بالمنافسة الكاملة، وتتميّز بوجود عدد كبير من المؤسسات تقوم بإنتاج سلع متجانسة ومتماثلة تماماً، أي أنّ إنتاج أيّ مؤسسة يكون في نظر المستهلك معوّض لإنتاج باقي المؤسسات ويكون تعويضاً تاماً، وهذا يعني وجود معايير وأسس متشابهة يؤخذ بها لتحديد المواصفات المادية للسلعة، ولا يمثل إنتاج أيّ من هذه المؤسسات إلاّ جزءاً صغيراً جداً من الإنتاج الكليّ في الصناعة، ومقدار ما تبيعه المؤسسة الواحدة لا يؤثر على السعر السائد في السوق، وعليه تقبل المؤسسة السعر في ظل المنافسة التامة ولا تحدّده، بحيث يتحدّد هذا السعر عن طريق تفاعل قوى العرض والطلب، لذلك فإنّ تواجد نظام المنافسة التامة يفرض وجود أربعة شروط تتمثل في حرية الدخول والخروج إلى ومن السوق، التجانس، المرونة والشفافية<sup>1</sup>. وتجدر الإشارة إلى أنّه وحسب العديد من الكتاب والاقتصاديين فإنّ هذا الشكل من المنافسة أصبح غير موجود في الواقع العملي وقد يكون أمراً بعيداً نوعاً ما عن الحقيقة ولا يمكن لأحد الادّعاء بالمنافسة التامة<sup>2</sup>.

**2-1- المنافسة الاحتكارية:** يمثّل الشكل الأقرب من الواقع لذلك يطلق عليه أيضاً تسمية المنافسة الفعلية، وتعرف على أنّها تداخل عنصر المنافسة والاحتكار معاً، حيث أنّ كلّ منتج في قطاع معيّن يتمتّع بدرجة طفيفة من الاحتكار نظراً لتنوّع المنتجات وبدرجة كبيرة من المنافسة نظراً لكثرة عدد المنتجين<sup>3</sup>. ففي هذا الشكل لا وجود لاحتكار كامل ولا منافسة تامة، وما تتميّز به المنافسة الاحتكارية هو وجود عدد كبير من المؤسسات تنتج منتجات متشابهة لكنّها ليست متجانسة، بمعنى أنّ المنتجات التي يتعامل بها المتنافسون الاحتكاريون هي منتجات بعضها بديل للآخر ولكنه بديل غير تام، كما تتميّز أيضاً بوجود درجة محدودة من التّحكّم في الأسعار بحيث يتمّ التنافس فيها بوسائل أخرى غير السعر وذلك بإبراز الصفات والخصائص الثانوية التي يتميّز بها المنتج من خلال استعمال وسائل ترويجية، كما أنّ الدخول إلى السوق أو الخروج منها في هذا الشكل من المنافسة يكون ممكناً إلاّ أنّه أقلّ سهولة ممّا هو عليه في حالة المنافسة التامة.

**3-1- احتكار القلة:** يظهر هذا الشكل في حالة وجود عدد محدود من المؤسسات تقدّم نفس المنتج، وبالتالي هناك ارتباط قويّ بين المؤسسات المتنافسة، فالمعرفة الجيدة للمؤسسات لبعضها البعض تجعل كلّ حركة من

<sup>1</sup> Bernard BERNIER, Henri-LOUIS VÉDIE, Initiation à la micro-économie, Paris DUNOD, 2000, P.98

<sup>2</sup> علي كساب، النظرية الاقتصادية التحليل الجزئي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 340

<sup>3</sup> حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، دار الفكر العربي، مصر، 1996، ص 458

مؤسسة ما يتبعها رد فعل من طرف المؤسسات المنافسة، وهذا ما يفرض على المؤسسات عند قيامها بأيّ تحرك أو نشاط أن تأخذ في الحسبان مواقف وردود الفعل المحتملة للمنافسين<sup>1</sup>. فاحتكار القلّة يتميّز بوجود عدد قليل من المؤسسات تسيطر على الصناعة أو السوق، وأنّ المنتجات التي ينتجها محتكر القلّة قد تكون متجانسة ولكن غالبًا ما تكون متميّزة، الشيء الذي يفرض وجود أساليب الدعاية والإعلان كأداة للمنافسة بين المنتجين. كما أنّ كلّ منتج في هذا الشكل يخطّط سياسته الإنتاجية والسعرية بناءً على سياسة غيره في نفس الصناعة، بمعنى أنّ المنتج يقوم بدراسة وتحليل آثار وردود أفعال المنتجين الآخرين حين يقوم باتخاذ قرار ما (كرفع السعر أو تخفيضه)، كما يتميّز احتكار القلّة أيضًا بوجود عوائق مرتفعة لدخول السوق، بحيث قد لا يكون الهدف في مثل هذا النموذج تعظيم مستوى الأرباح بل قد يكون الهدف مجرد البقاء والاستمرار في السوق دون تكبّد خسائر.

**4-1- الاحتكار التام:** يمثّل هذا الشكل حالة معاكسة للمنافسة التامة، حيث يتميّز بوجود منتج واحد فقط، وتتميّز السلعة التي ينتجها المنتج المحتكر بعدم وجود بدائل قريبة لها، وهذا يعني أنّ هذا المنتج يمثّل السوق كلّهُ لأنه يسيطر على مجموع الإنتاج، ومن خلال سيطرته على الإنتاج يمكنه التحكم في الأسعار، كما يتميّز الاحتكار التام بوجود صعوبات وموانع (موانع قانونية، تكنولوجية، إدارية، مالية...) تمنع المنتجين الآخرين من الدخول إلى السوق<sup>2</sup>. تجدر الإشارة إلى أنّ هذا الشكل نادر الوجود في الواقع العملي إلاّ إذا كانت هناك موانع قانونية تجعل من مؤسسة واحدة فقط تنشط في السوق المحلية.

من خلال ما سبق، يمكن تلخيص أشكال المنافسة حسب معيار هيكل السوق في الجدول التالي:

**الجدول (4): أشكال المنافسة حسب هيكل السوق.**

الخصائص	المنافسة التامة	المنافسة الاحتكارية	احتكار القلّة	الاحتكار التام
عدد المنافسين	عدد كبير جدا سواء من البائعين أو المشترين	عدة بائعين ومشتريين	عدد قليل من البائعين	بائع واحد
حجم المؤسسات المنافسة	صغير	يتغيّر من صناعة لأخرى حسب الصناعة وظروفها	كبير	ليس هناك منافسون
طبيعة السلعة محل التنافس	متشابهة إلى حدّ التماثل	هناك تفاوت فيها ولا سيما في مستويات الجودة وخدمات ما بعد البيع	قد تكون متشابهة أو متميزة	فريدة فلا يوجد أيّ بدائل لها
مدى سيطرة البائع على الأسعار	معدومة تقريبا	يعتمد على درجة التمايز بين السلع محلّ التنافس	هناك سيطرة بحرص شديد	السيطرة الكاملة في حدود ما تسمح به القوانين والأنظمة الحكومية
إمكانية دخول منافسين جدد	سهلة جدًا	سهلة	صعبة	صعبة جدًا

المصدر: محمد الصيرفي، التسويق الإستراتيجي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 146

<sup>1</sup> Jean Jacques LAMBIN, Le marketing stratégique, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 1993, P288

<sup>2</sup> عمر صخري، مبادئ الاقتصاد الجزئي الوجودي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2001، ص 99



2- حسب مجال الأعمال: حسب هذا المعيار تأخذ المنافسة شكلين هما: المنافسة المباشرة والمنافسة غير المباشرة:

1-2- المنافسة المباشرة: تتمثل أساساً في تلك المنافسة القائمة بين المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع الاقتصادي أو تقوم بإنتاج نفس المنتجات أو الخدمات، وتختلف شدة المنافسة باختلاف القطاع، حيث تعرف بعض القطاعات منافسة شديدة وأخرى تعرف منافسة محدودة، أو ما يعرف باحتكار القلة وذلك بحسب عدد المؤسسات المتدخلّة في السوق وإمكانات المتدخلين<sup>1</sup>.

2-2- المنافسة غير المباشرة: تتمثل في المنافسة والصراع القائم بين المؤسسات في بلد ما أو مجتمع ما من أجل الفوز وكسب الموارد المتاحة في البلد، فالمؤسسات من خلال بحثها عن المردودية والربحية والتفوق على منافسيها تسعى إلى الفوز بنصيب الأسد من هذه الموارد وبأحسن الشروط وذلك من ناحية الجودة والتكلفة، ممّا يسمح للمؤسسة بتعظيم الأرباح في ظلّ المنافسة الشرسة التي يعرفها الاقتصاد والتجارة العالمية<sup>2</sup>.

3- حسب أسلوب المنافسة: حسب هذا المعيار تأخذ المنافسة شكلين هما: المنافسة السعريّة والمنافسة غير السعريّة:

1-3- المنافسة السعريّة: وتمثل الأسلوب التقليدي للمنافسة، بحيث يتم التركيز في هذا الشكل على خفض السعر في مواجهة المنافسة مثل البيع بالخصم، فيكون هناك حرب أسعار بين المنافسين وتزداد فيه تكاليف الدعاية والإعلان بدرجة معتبرة، فالصراع فيها إذن يكون مركزاً حول تخفيض الأسعار.

2-3- المنافسة غير السعريّة: وتعني التركيز على أيّ عنصر من عناصر المزيج التسويقي بخلاف السعر (المنتج أو الخدمة، المكان، الترقية أو الترويج)، بمعنى أنّ هذا الشكل من المنافسة يعتمد على وسائل أخرى عدّة غير السعر كجودة المنتجات والخدمات، حسن الاتصال بالزبائن وتوفير الراحة لهم، كما يتطلّب هذا الأسلوب منافسة في الابتكار والبحث والتطوير والنقدّم التقني والتحسين المستمر في المنتجات.

رابعاً: أسباب المنافسة والآثار المترتبة عنها

1- أسباب المنافسة: تتعدد الأسباب التي جعلت من المنافسة الركن الأساسي في نظام الأعمال المعاصر ولعلّ من أهم هذه الأسباب ما يلي<sup>3</sup>:

- ضخامة وتعدد الفرص في السوق العالمي بعد أن انفتحت الأسواق أمام حركة تحرير التجارة الدولية نتيجة اتفاقيات الـ (Gatt) ومنظمة التجارة العالمية؛

<sup>1</sup> فرحات غول، مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية (حالة المؤسسات الجزائرية)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص ص 71-72.

<sup>2</sup> بوشعور محمد حريري، ميمون خيرة، المنافسة وآلية حمايتها من الأعمال المنافسة لها- دراسة قانونية، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي

الرابع حول: المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي، 8-9 نوفمبر 2010، ص 15.

<sup>3</sup> علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، دط، القاهرة، مصر، 2001، ص ص 102-103

- وفرة المعلومات عن الأسواق العالمية والسهولة النسبية في متابعة وملاحقة المتغيرات نتيجة تقنيات المعلومات والاتصال وتطور أساليب بحوث التسويق وتقنيات المقارنة المرجعية (Benchmarking)، والشفافية النسبية التي تتعامل بها المؤسسات الحديثة في المعلومات المتصلة بالسوق وغيرها من المعلومات ذات الدلالة على مراكزها التنافسية؛
  - سهولة الاتصالات وتبادل المعلومات بين المؤسسات المختلفة وفيما بين وحدات وفروع المؤسسة الواحدة بفضل شبكة الإنترنت وغيرها من آليات الاتصالات الحديثة و تطبيقات المعلوماتية المتجددة؛
  - تدفق نتائج البحوث والتطورات التقنية، وتسارع عمليات الإبداع والابتكار بفضل الاستثمارات الضخمة في عمليات البحث والتطوير ونتيجة للتحالفات بين المؤسسات الكبرى في هذا المجال؛
  - مع زيادة الطاقات الإنتاجية وارتفاع مستويات الجودة والسهولة النسبية في دخول منافسين جدد في الصناعات كثيفة الأسواق، تحول السوق إلى سوق مشتري تتركز القوة الحقيقية فيه للزبائن الذين انفتحت أمامهم فرص الاختيار والمفاضلة بين بدائل متعددة لإشباع رغباتهم بأقل تكلفة وبأيسر الشروط، ومن ثم أصبح المنافسة هي الوسيلة الوحيدة للتعامل في السوق من خلال العمل على اكتساب وتنمية القدرات التنافسية.
- 2- الآثار المترتبة عن المنافسة: يترتب على المنافسة مجموعة من الآثار الإيجابية التي تسهم في تطور الفرد والمؤسسة والمجتمع، لكن في المقابل قد يوجد لها بعض الآثار السلبية كذلك، وهي<sup>1</sup>:
- 1-2- الآثار الإيجابية: تتبع أهمية المنافسة من المزايا التي تحققها والتي يمكن توضيحها في العناصر التالية:
- زيادة الربحية من خلال المساهمة في تخفيض التكاليف؛
  - تحسين الأداء والكفاءة الإنتاجية من خلال تبني المشاركة الجماعية والجودة ما يسهم في تحقيق فرص تسويقية؛
  - تحسين الاستقرار الاقتصادي وبناء نسيج اقتصادي تنافسي.
  - جعل المؤسسة أكثر استجابة للتغيرات في بيئتها من خلال قدرتها على المنافسة في ظل مختلف الظروف؛
  - فتح أبواب الابتكار والإبداع والاكتشافات والمحافظة على الحيوية والتجديد والتحسين؛
  - ضمان حرية المستهلكين في الحصول على المعلومات واختيار الخدمات والمنتجات التي تناسبهم؛
  - كسب رضا المجتمع من خلال إرضاء الزبائن الذين هم جزء من المجتمع بأعلى جودة وأقل تكلفة.
- 2-2- الآثار السلبية: يمكن توضيحها فيما يأتي:
- تؤدي المنافسة بين المؤسسات التجارية الضخمة إلى القضاء على المؤسسات الصغيرة ومن ثم إلى اضمحلال وجودها الفعلي في الوسط التجاري؛

<sup>1</sup> عبد الرزاق حميدي، أثر إدارة الجودة الشاملة في تطوير تنافسية البنوك مع الإشارة لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2014، ص 88

- ظهور الاحتكارات نتيجة قوة منافسة بعض المؤسسات وبالتالي ارتفاع أسعار المنتجات في السوق الذي يتواجد فيه المحكّر واستخدام الأساليب الاحتياطية للتلاعب بالأسعار؛
- قيام المؤسسات المتنافسة في حالة شدة المنافسة بتخفيض الأسعار لدرجة تتجاوز أحياناً حدود المنافسة المشروعة، إذ تقوم المؤسسات بالبيع بسعر أقل بكثير من سعر التكلفة الحقيقية بغرض جذب زبائن المؤسسات الأخرى والتأثير على نشاطها؛
- في حالة المنافسة الشديدة والرغبة في زيادة الأرباح وتقليل التكاليف قد تقوم بعض المؤسسات باستخدام مواد منخفضة التكاليف ولكنها ضارة بصحة الإنسان بل تهدد حياته مباشرة؛
- التأثير السلبي على البيئة من خلال استخدام الطاقة غير النظيفة والملوثة.

### المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول الميزة التنافسية

نركز في هذا المطلب على الميزة التنافسية من خلال بيان مفهومها ومحدداتها ثم الأسس العامة لبنائها.

#### أولاً: مفهوم الميزة التنافسية

1- تعريف الميزة التنافسية: تعرّف الميزة التنافسية على أنها العنصر الحرج الذي يقدّم فرصة جوهرية لكي تحقق المؤسسة ربحية دائمة مقارنة بمنافسيها<sup>1</sup>. وتعرّف بأنها أداء المؤسسات لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة وفعالية مقارنة بالمنافسين<sup>2</sup>. كما تعرّف بأنها مجموع الخصائص\* والصفات التي يتصف بها منتج أو علامة وتعطي للمؤسسة بعض التفوق عن منافسيها<sup>3</sup>. فهي الوسيلة التي تستطيع المؤسسة من خلالها الفوز في منافستها مع الآخرين، ويرى Porter أنّ الميزة التنافسية تنشأ من القيمة التي باستطاعة مؤسسة ما أن تخلقها لزبائنها، بحيث يمكن أن تأخذ شكل أسعار أقل بالنسبة لأسعار المنافسين بمنافع متساوية، أو بتقديم منافع متفردة في المنتج تعوّض بشكل واع الزيادة السعرية المفروضة<sup>4</sup>. أما Kotler فيرى أنّ الميزة التنافسية هي ميزة على المنافسين تكتسبها المؤسسة عن طريق تقديمها قيمة أكبر للمستهلكين، إما من خلال أسعار أقل أو عن طريق تقديم منافع أكبر والتي تبرر الأسعار الأعلى<sup>5</sup>.

لقد أثبت Porter أنّ الميزة التنافسية ترتبط بالمؤسسة لا بالدولة، فهي تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر نجاعة وفعالية من تلك المستعملة من قبل منافسيها وتحقق من خلال ذلك قيمة مضافة لمستهلكيها. وتتكون الميزة التنافسية من عنصرين أساسيين: يتمثل الأول في قدرة التميّز على المنافسين في الجودة و/أو السعر و/أو السعر و/أو توقيت التسليم و/أو خدمات ما بعد البيع، وكذا في الابتكار

<sup>1</sup> MICHEL Porter, L'Avantage concurrentiel, Edition DUNOD, Paris, France, 2000, P P 41-42

<sup>2</sup> محي الدين القطب، الخيار الإستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2012، ص 79

\* هذه الخصائص يمكن أن تتركز في المنتج نفسه أو في الخدمات الضرورية أو المضافة التي ترافق الخدمة الأساسية أو في نمط الإنتاج والتوزيع...

<sup>3</sup> Jean Jaques LAMBIN et autres, Marketing stratégique et opérationnel :du Marketing à l'orientation marché, 6<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, France, 2005, P304

<sup>4</sup> MICHEL Porter, L'Avantage concurrentiel : Comment devancer les concurrents et maintenir son Avance, Edition DUNOD, Paris, France, 2000, P 08

<sup>5</sup> فليب كوتلر، جاري أرمسترونج، ترجمة سرور علي إبراهيم سرور، أساسيات التسويق، دار المريخ، دط، الرياض المملكة العربية السعودية، 2007،

والقدرة على التغيير السريع الفاعل؛ أما العنصر الثاني فهو القدرة على تلبية احتياجات الزبائن بطريقة سريعة تزيد من رضاهم وتضمن ولاءهم<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق نلاحظ بأن التعاريف المختلفة للميزة التنافسية تركز على ما يلي:

- الإبداع والتجديد كأساس لتحقيق الميزة التنافسية؛
- التكلفة الأقل والمنفعة الأكبر كأساس لتحقيق الميزة التنافسية؛
- اختيار أفضل الإستراتيجيات لإدارة نشاط المؤسسة مقارنة بمنافسيها؛
- تحقيق رضا الزبون وولائه؛
- الاستغلال الأمثل للإمكانيات والموارد الفنية والتنظيمية والمادية والمعلوماتية بالإضافة إلى المهارات والكفاءات التي تمكنها من تصميم وتطبيق إستراتيجياتها.

ومن خلال ما تقدّم يمكن القول بأنّ الميزة التنافسية هي ذلك النشاط، العامل، الوضعية، المنتج، معدل الربح... الذي يتوفر لمؤسسة ما دون غيرها، و تتجسد من خلال تحقيق رضا الزبون والذي يتحقق بدوره بإتباع المؤسسة إستراتيجيات تنافس معيّنة من خلال استخدامها لمواردها المتاحة وإمكانياتها بكفاءة وفعالية وتميّز، ويتجلى ذلك من خلال مستوى التكلفة وتميّز المنتجات وهذا ما يزيد من فجوة تفوقها على المنافسين؛ فهي الوسيلة التي تستطيع من خلالها المؤسسة التفوق على منافسيها عن طريق استغلال الفرص الخارجية أو الحد من أثر التهديدات، وقدرتها على خلق قيمة لزبائنها من خلال تبني إستراتيجية تنافسية ذكية وفعالة، تؤكد تميزها واختلافها عن منافسيها، وتمكينها من مواجهتهم وزيادة حصتها السوقية، وتحقيق أرباح تضمن لها البقاء والاستمرار في السوق.

## 2- خصائص الميزة التنافسية: تتمتع الميزة التنافسية بالخصائص التالية<sup>2</sup>:

- تبنى على اختلاف وليس على تشابه: أي أنّ المؤسسة لا تستطيع امتلاك ميزة تنافسية بمحاكاة وتقليد المؤسسات الأخرى، بل يتوجب عليها أن تنشئ خصائص ومميزات خاصة بها مقارنة بالمؤسسات المنافسة لها؛
- أنها نسبية وليست مطلقة، وتتحقق بالمقارنة مع المنافسين؛

<sup>1</sup> أحمد سيد مصطفى، التغيير كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمنظمات العربية، دار غريب للنشر، د.ط، القاهرة، 2001، ص 366

<sup>2</sup> اعتماداً على:

- Michael PORTER, L'Avantage concurrentiel : Comment devancer les concurrents et maintenir son Avance, Edition DUNOD, Paris, France, 2000, P 14

- حسين عجلان حسن، إستراتيجيات الإدارة المعرفية في منظمات الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008، ص 63

- حسن علي الزغبني، نظم المعلومات الإستراتيجية: مدخل إستراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2005، ص 138

- طاهر محسن منصور الغالبي، وائل صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، الأردن،

2009، ص 310

- نجم عبود نجم، إدارة العمليات : النظم والأساليب والاتجاهات الحديثة، ج1، معهد الإدارة العامة، الأردن، 2001، ص 27

- محمود الروسان، أثر العلاقة بين الميزة التنافسية والخيار الإستراتيجي على الأداء التصديري، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد،

العراق، 1997، ص 37

- عادة ما تكون مركزة جغرافيا؛
- يتم تأسيسها في الأجل الطويل ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها؛
- تتبع من داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها، كما تقدم التحفيز والتوجيه لكل مؤسسة فهي تمثل قاعدة للتحسينات لاحقا؛
- أنها تنعكس في كفاءة أداء المؤسسة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدمه لربائنها أو كلاهما؛
- تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى؛
- أنها تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين؛
- لها دور في التأثير في الربائن، وإدراكهم للأفضلية لما تقدمه المؤسسة من منتجات وتحفزهم للشراء منها؛

3- أهداف اكتساب المؤسسة لميزة تنافسية: من أبرز النتائج التي تحققت المؤسسة من امتلاكها للميزة التنافسية ما يلي<sup>1</sup>:

- قدرتها على إقناع زبائنها بما تقدمه من منتجات متميزة عن ما يقدمه المنافسون؛
- خلق فرص تسويقية جديدة؛
- دخول مجال تنافسي جديد لدخول سوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من الزبائن أو نوعية جديدة من السلع والخدمات؛
- إمكانية حصولها على حصة سوقية أفضل وأكبر قياسا بالمنافسين، واستمرار هذا النجاح سينعكس على زيادة العوائد المالية المتحققة والأرباح الصافية؛
- تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المؤسسة الوصول إليها والفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها؛
- خلق القيمة للربائن، حيث تسعى المؤسسة من خلال تحقيق وتعظيم القيمة للوصول إلى رضا الزبون وضمان تأكيد بقائها في السوق التنافسية الحالية؛
- تمثل الميزة التنافسية معيارا مهماً لتحديد المؤسسات الناجحة عن غيرها، لأنّ المؤسسات الناجحة تتميز بإيجاد نماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها ومحاكاتها.
- 4- أنواع الميزة التنافسية: هناك نوعين من المزايا التنافسية هما الميزة التنافسية الداخلية والميزة التنافسية الخارجية:

1-4- الميزة التنافسية الداخلية: تكون الميزة التنافسية داخلية عندما تكتسب المؤسسة الأفضلية بتحكمها في تكاليف الإنتاج وإدارة وتسيير المنتج، فالإنتاجية الجيدة تعطي للمؤسسة مردودية حسنة وتزيد من طاقاتها على مواجهة التخفيض في الأسعار المفروضة من طرف السوق أو المنافسين. فالإستراتيجية التي تبنى على الميزة

<sup>1</sup> علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر، دط، القاهرة، مصر، 2001، ص 104

التنافسية الداخلية تعتبر إستراتيجية السيطرة عن طريق التكاليف والتي تعني قدرة المؤسسة على تصميم، تصنيع وتسويق المنتج بأقل تكلفة مقارنة مع المؤسسات المنافسة، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق أرباح أكبر.

**4-2- الميزة التنافسية الخارجية:** تكون الميزة التنافسية خارجية عندما يمكن تقديم منتج ذو نوعية متميزة، والتي تنشئ قيمة للزبون إما عن طريق تخفيض تكاليف الاستعمال أو عن طريق تحسين أداء الاستعمال، وهذا ما يعطي للمؤسسة قوى أكبر في السوق بحيث تتمكن من فرض أسعار أعلى مقارنة بالمنافسين الآخرين، ونجد أنّ الإستراتيجية المبنية على أساس الميزة التنافسية الخارجية تكون إستراتيجية التميز والتي تعني قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر الزبون.

### ثانياً: محددات الميزة التنافسية

يتوقف تحقيق المؤسسة للميزة التنافسية على أربع محددات رئيسية أشار إليها Porter والتي تتمثل في الآتي<sup>1</sup>: ظروف عوامل الإنتاج، ظروف الطلب المحلي، الصناعات المغذية والمساندة، إستراتيجية المؤسسة وهيكل الصناعة وطبيعة المنافسة، بحيث تعمل هذه المحددات في شكل منظومة متكاملة وليس بشكل فردي، ويضاف إليها محددتين آخرين مكملين هما: دور الحكومة والصدفة.

### 1- المحددات الرئيسية للميزة التنافسية

**1-1- ظروف عوامل الإنتاج:** يعتبر مفهوم عوامل الإنتاج من منظور Porter أكثر شمولاً من المفهوم التقليدي المتداول، فهو يتضمن بالإضافة إلى عوامل الإنتاج التقليدية من موارد بشرية وطبيعية ورأسمال، عوامل أخرى كالبنية التحتية وعوامل متقدمة كالمعرفة التكنولوجية والفنية والخبرات الإدارية الحديثة<sup>2</sup>. فالمقصود بظروف عوامل الإنتاج مدى وفرتها وملائمتها وسهولة وصول المؤسسات إليها، فبقدر ما تتوفر هذه العوامل وتتنخفض تكلفتها وتزداد فعاليتها وكفاءتها بقدر ما تكون محققة للميزة التنافسية للمؤسسات، غير أنّ وفرة وأهمية هذه العوامل لا يكون مجدياً في حالة سوء استخدامها، وربما أدى ذلك إلى فقدان روح الإبداع والتطوير لدى المؤسسة، في حين قد تدفع الندرة النسبية لعوامل الإنتاج بالمؤسسة إلى الإبداع والتطوير بما يخلق ميزة تنافسية، لذا يرى Porter أنّ توافر عوامل الإنتاج الأساسية يعتبر شرطاً لتحقيق ميزة نسبية في صناعة ما، وإن كان غير كافٍ لارتباط ذلك بكفاءة استخدام عوامل الإنتاج وتطويرها<sup>3</sup>.

**1-2- ظروف الطلب المحلي:** تستطيع المؤسسات والصناعات على حد سواء تحقيق ميزة تنافسية، إذا ما استجابت إلى ظروف الطلب من حيث حجمه، تأثيراته وأنماطه المختلفة، فكلما تحقق نمو الطلب وارتفع كلما أدى إلى إمكانية تصريف منتجات المؤسسة، مما سيفتح مجالاً للجوء إلى اقتصاديات الحجم، واستغلال أثر الخبرة

<sup>1</sup> سليم أحمد عبد السلام، الإدارة الإستراتيجية والميزة التنافسية في المنظمات الحديثة، المكتب الجامعي الحديث، دط، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 352

<sup>2</sup> بلالي أحمد، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية بين مواردها الخاصة وبيئتها الخارجية، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2007، ص 95

<sup>3</sup> سمالي يحيى، أثر التسيير الإستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 37

والتعلم بهدف رفع وتحسين مستوى الإنتاجية، ومنه رفع القدرة التنافسية للمؤسسة، وكلما زادت الضغوطات المستمرة من قبل المستهلكين لطلب منتجات متميزة كلما دفع بالمؤسسات المتنافسة إلى المزيد من الإبداع والابتكار وتفعيل التكنولوجيا رفعا لمستوى الجودة وتحقيقا لخاصية التميز في المنتجات، الأمر الذي ينعكس في النهاية على تقوية المزايا التنافسية المحققة للصناعة مقارنة بالمنافسين الآخرين<sup>1</sup>.

**3-1-3-1 الصناعات المرتبطة والمساندة:** ويقصد بالصناعات المرتبطة تلك الصناعات التي تشترك مع الصناعة التي تنشط فيها المؤسسة سواء من حيث المدخلات أو التكنولوجيا المستخدمة أو قنوات التوزيع وكذا الصناعات التي تنتج مواد مكملة لهذه الصناعة، بينما الصناعات المساندة أو المغذية فهي تلك الصناعات التي تقدم الدعم للصناعة المعنية من حيث المدخلات التي تتطلبها العملية الإنتاجية<sup>2</sup>. إن هذا النوع من الصناعات من شأنه أن يسمح للمؤسسة بتكوين علاقات وتكاملات أمامية وخلفية وما ينجم عنها من امتيازات لا تتوفر للمؤسسة التي لا تستفيد من هذه العلاقات مثل وفورات في التكلفة بفعل الاستفادة من تسهيلات إنتاج مشتركة، أو خبرة فنية، أو منافع توزيع...<sup>3</sup>؛ لذلك فإن هذه الصناعات تلعب دورا هاما في خلق ميزة تنافسية من خلال ما يمكن أن تقدمه كمنتجات لها ومدخلات لصناعات أخرى، مما يوفر الوقت ويقلص التكاليف بسبب انخفاض أسعار المدخلات.

**4-1-4-1 إستراتيجية المؤسسة وهيكل الصناعة وطبيعة المنافسة:** يشمل هذا المحدد كل من أهداف المؤسسة وإستراتيجيتها وطرق التنظيم والإدارة بها، والتي تعتبر انعكاسا للبيئة المحلية بكافة خصائصها من سياسات مختلفة ونظم للتعليم والتدريب، وثقافات وعادات، كما يلعب مدى توافر بيئة محلية ملائمة ومشجعة للمنافسة دورا رئيسيا في تحديد القدرة التنافسية. فالوضع الإستراتيجي والتنافسي للمؤسسة يبقى محكوما بهيكل المؤسسة ومختلف التفاعلات التنظيمية من جهة، وبدرجة المنافسة وتأثيرات مختلف قوى المنافسة كعامل خارجي من جهة أخرى، وبهدف تحسين الوضع الإستراتيجي والتنافسي للمؤسسة يرى Porter أنه يجب على المؤسسة أن تسعى بشكل دائم إلى الابتكار، التطوير، التحسين، التجديد، رفع الكفاءة وتحسين الإنتاجية، فضلا عن ما توفّره المنافسة من تعميم للتكنولوجيا، سرعة تدفق وانتشار المعلومات، الخبرة وإفساح المجال لاقتصاديات الحجم، وهي كلها عوامل تصب مباشرة في تنافسية المؤسسة<sup>4</sup>. فعندما تكون المنافسة المحلية في إحدى الصناعات قوية وشرسة، يكون إلزاما على الشركات في هذه الحالة أن تهتم باستثمار وإنفاق المزيد من الأموال بهدف تطوير الابتكارات والرفع من جودة المنتجات التي تقدمها، فمثلا نجاح الشركات اليابانية في التصنيع وزيادة منتجاتها

<sup>1</sup> Michael PORTER, Choix Stratégiques Et Concurrence, Edition ECONOMICA, Paris, 1982, P04

<sup>2</sup> شارل هيل؛ جاريث جونز، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، ترجمة: محمد أحمد سيد عبد المتعال؛ إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ، د. ط،

الرياض، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 173

<sup>3</sup> بلالي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 96

<sup>4</sup> سمالي يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 39



في السوق الدولية مثل الطابعات وأجهزة الفاكس يرتبط بشكل أساسي بالمنافسة الشرسة القائمة بين الشركات اليابانية المحلية<sup>1</sup>.

**2- المحددات المساعدة للميزة التنافسية:** يعتبر Porter بأنّ المحددات الأربع السابقة أساسية من أجل تحقيق المؤسسة لميزة تنافسية، أضاف إلى ذلك أنّ هناك محدّدات مساعدة تتمثل في سياسات الحكومة والعوامل غير المتوقعة (الصدفة) ، والتي بدورها تؤثر في المحددات الرئيسية للميزة التنافسية وهي عناصر غير دائمة الفعالية وذات انعكاسات على الميزة التنافسية.

**1-2- دور الحكومة:** على الرغم من أنّ Porter لم يعتبر الحكومة أحد المحددات الرئيسية للميزة التنافسية إلا أنه أشار إلى دورها الفعال باعتبارها من المحددات المساعدة في خلق الميزة التنافسية، وذلك من خلال التأثير بصورة إيجابية أو سلبية على باقي المحددات الأخرى<sup>2</sup>. ويظهر هذا الدور من خلال السياسات الحكومية في التأثير على شروط الإنتاج مثلا من خلال الإعانات والسياسات اتجاه أسواق رأس المال والسياسة التعليمية، أو من خلال التأثير على قوانين حماية المستهلكين، كذلك فإنّ الحكومة قد تؤثر على خصائص الصناعات المرتبطة والمساندة من خلال دعم هذه الصناعات ووضع المواصفات القياسية لمنتجاتها، أيضا فالحكومة من خلال سياساتها وتشريعاتها تؤثر على إستراتيجيات المؤسسات ودرجة التنافس بينها، من خلال أدواتها المتمثلة في<sup>3</sup>: تشريعات أسواق رأس المال، السياسات الضريبية، قوانين الاحتكار، التأثير على سياسة سعر الصرف، فرض معايير صارمة للحفاظ على سلامة المنتجات والبيئة. فالحكومة تقوم بدور فعال ومحوري كمنظم للنشاط الاقتصادي وخلق البيئة المؤسسية والتشريعية وسياساتها المواتية لجذب الاستثمار وتقديم الخدمات العامة من الصحة والتعليم وبنية أساسية، من شأنه أن يحسّن أو يعرقل الميزة التنافسية.

**2-2- الصدفة:** تلعب الأحداث العفوية أو التلقائية التي تحدث بمحض الصدفة دورا هاما في تنافسية ونجاح كثير من الصناعات بالرغم من ضآلة أثرها، حيث أنها في الغالب تقع خارج إطار قوة المؤسسات وقوة الدولة أيضا وسيطرتها، وتأتي أهمية الصدفة فيما ينتج عنها من خلق فجوات أو ثغرات تسمح بحدوث تغييرات في الوضع التنافسي، مثل ظهور اختراع أو ابتكار جديد، أو التقلبات العالمية المفاجئة في الطلب وأسعار المدخلات وأسواق المال وأسعار الصرف والحروب والكوارث والأوبئة، يمكن أن تخلق فجوات تسمح بحدوث تغييرات في المزايا التنافسية للدول التي لديها قدرة على تحويل هذه الصدفة إلى ميزة تنافسية؛ وبمعنى آخر فإن توفر العناصر الإنتاجية بكافة أشكالها وأنواعها عن طريق الصدفة وعدم التخطيط المسبق لها يمكن أن يكون الأساس لوجود قدرة تنافسية لصناعة أو قطاع ما في دولة ما.

<sup>1</sup> منير نوري، أهمية الميزة التنافسية العربية لمسايرة العولمة الاقتصادية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 3-4 ماي 2005، ص 4

<sup>2</sup> سامية لحول، مرجع سبق ذكره، ص 73

<sup>3</sup> نوير طارق، دور الحكومة الداعم للتنافسية: حالة مصر، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، القاهرة، 2002، ص 9



## رابعاً: الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية

1- **الكفاءة:** المقصود بالكفاءة في المؤسسة درجة استغلال الموارد وعناصر الإنتاج في العملية الإنتاجية، بحيث يتم الحصول على أكبر ناتج ممكن باستخدام تلك الموارد، أو إنتاج حجم معين من الإنتاج بأقل حجم ممكن من الموارد، أي بأقل تكلفة ممكنة بالمقارنة مع منافسيها في الصناعة<sup>1</sup>. وكنتيجة لذلك سوف تحقق المؤسسة ميزة تنافسية من خلال انخفاض أسعارها بناءً على انخفاض تكاليفها، مما يمكنها من بيع منتجاتها بنفس الأسعار أو بأقل من مستوياتها المتوسطة السائدة في الصناعة، وهذا ما يمكنها من تحقيق قيمة أكبر مقارنة بمنافسيها، وبالتالي تحقيق أرباح أعلى. فالكفاءة هي العلاقة بين النتيجة المحصلة والموارد المستخدمة، أي الوصول إلى النتائج المرغوبة من خلال الحد الأدنى من الموارد.

فالكفاءة تتجسد في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتقاس بكمية المدخلات المستخدمة لإنتاج وحدات معينة من المخرجات، فالمؤسسة ما هي إلا أداة لتحويل المدخلات ممثلة في العوامل الأساسية للإنتاج مثل العمالة، الأرض، رأس المال ... إلى مخرجات تمثل في السلع والخدمات<sup>2</sup>.

إن أبسط قياس للكفاءة يتمثل في مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، وكلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، فعلى سبيل المثال إذا استلزم الأمر من شركة (A) 20 ساعة عمل لصنع سيارة، و15 ساعة عمل بالنسبة للشركة (B)، يمكن القول هنا أن الشركة (B) أكثر كفاءة من الشركة (A)<sup>3</sup>.

$$\text{وهذا يعني أن: الكفاءة} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

فكلما قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة ارتفع معدل كفاءة المؤسسة الأمر الذي يسمح بتحقيق مزايا تنافسية منخفضة التكاليف، ومن العناصر التي تسمح برفع كفاءة المؤسسة ومن ثم تخفيض التكاليف نجد: اقتصاديات الحجم، أثر التعلم، منحى الخبرة، إدارة المواد، ... ، ونجد أن أهم المكونين الأكثر أهمية للكفاءة في أغلب المؤسسات هما: إنتاجية العامل والتي تقاس بالمخرجات بالنسبة لكل عامل، وإنتاجية رأس المال والتي تقاس بالمخرجات بالنسبة لكل وحدة.

2- **الجودة:** وتعني توافر خصائص ومواصفات في المنتج تشبع احتياجات وتوقعات الزبون، ويأتي ذلك بترجمة توقعاته إلى تصميم المنتج بجودة عالية، وتقديم المنتج مع الخدمات المصاحبة إن تطلّب الأمر بما يتوافق وحاجات وتوقعات الزبائن<sup>4</sup>. فالجودة تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات الزبون أو تزيد

<sup>1</sup> احمد سعيد بامخرمة ، اقتصاديات الصناعة، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1 ، المملكة العربية السعودية، 1994، ص 219

<sup>2</sup> شارلز هيل وجاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية: مدخل متكامل، ج1، ترجمة: رفاعي محمدرفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنشر والتوزيع، دط، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2007، ص204

<sup>3</sup> شارلز هيل وجاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية: مدخل متكامل، ج1، ترجمة: رفاعي محمدرفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنشر والتوزيع، دط، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2007، ص196

<sup>4</sup> أحمد سيد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات مكتبة أنجلو المصرية، ط4 ، القاهرة، 1999 ، ص 54

عنها، بحيث تستند المؤسسة إلى مفهوم الجودة الشاملة كسلاح إستراتيجي للحيازة على مزايا تنافسية ودخولا للسوق الدولية وكسب ثقة المتعاملين، ذلك لأنّ ضمان بقاء المؤسسة في السوق، مرتبط بتنويع منتجاتها وخدماتها بطرق تجعل الزبائن أكثر تطلعا إليها.

وتتحقق الجودة بما يلي<sup>1</sup>:

- جودة التصميم: وهي درجة ملاءمة مواصفات التصميم مع المتطلبات التي يرغبها الزبون وأن تكون على درجة كبيرة من التطابق مع توقعاته، ويتم ذلك بالاعتماد على دقة النشاط التسويقي في تحديد حاجات ورغبات السوق المستهدف، والدرجة التي يتمكّن بها نشاط العمليات من ترجمة الحاجات والرغبات إلى مواصفات وخصائص التصميم؛
- جودة المطابقة: وتتمثل بدرجة التوافق بين المنتج المقدم للسوق وحاجات ورغبات الزبائن من جهة، وجعل نسبة المعيب والتالف إلى أدنى درجة ممكنة؛
- جودة الخدمة: الكثير من المنتجات يتوقف شراؤها على الخدمات المرافقة لها والتي من شأنها أن تزيد من قيمة المنتج وجودته وقبوله من طرف الزبون.

ويعتبر تأثير الجودة على الميزة التنافسية تأثرا مضاعفا، وهو ذو بعدين<sup>2</sup>:

- **البعد الأول:** هو أنّ توفير منتجات مرتفعة الجودة يزيد من قيمتها في أعين المستهلكين، وأنّ هذا الإدراك المدعم للقيمة يمنح للمؤسسة خيار فرض سعر أعلى لمنتجاتها؛
- **البعد الثاني:** إنّ التأثير الثاني للجودة على الميزة التنافسية مصدره الكفاءة العالية التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف إلى حد كبير من خلال العمل على سلامة العملية الإنتاجية، فعلى سبيل المثال اختصار الموظف لعامل الوقت يرفع من مستوى إنتاجيته وتخفيض تكاليف الوحدة أو المنتج. فالمنتج عالي الجودة لا يسمح للشركة فقط بتميز منتجاتها بل يؤدي إلى تخفيض التكلفة أيضا مما يعزز خلق القيمة للمنتج.

3- **الإبداع أو التحديث:** غالبا ما يستعمل مصطلح الابتكار (Créativité) ومصطلح التحديث (Innovation) كمترادفين، إلا أنه يجب التفرقة بين المصطلحين، فالابتكار يتعلق باستغلال أفكار جديدة لتقديمها إلى السوق في شكل سلع وخدمات، بينما الإبداع هو نقطة البداية فيه<sup>3</sup>. إذن الابتكار يسبق الإبداع ويعتبر كأحد شروط نجاحه.

يعتبر الإبداع بُعدا رئيسيا للميزة التنافسية من خلال قدرته على استكشاف الفرص الجديدة في البيئة الخارجية ومراقبتها وسرعة الاستجابة لها بإنجاز تطوّر معيّن أو عمل خلاق، سواء في مجال الإنتاج والتكنولوجيا المستعملة، أو إيجاد طرق جديدة أكثر خلقا للقيمة في مجالات النشاط الاقتصادي للمؤسسة

<sup>1</sup> ثامر البكري، إستراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2008، ص 207

<sup>2</sup> شارلز هيل وجاريت جونز، مرجع سبق ذكره، ص 209

<sup>3</sup> العلي عبد الستار وآخرون، المدخل إلى إدارة المعرفة، دارة المسيرة، دط، عمان، الأردن، 2006، ص 68

تختلف عن تلك الطرق القائمة<sup>1</sup>. فالإبداع إذن عبارة عن عملية تجديد منتجات أو عمليات، حيث هناك نوعان رئيسيان من التجديد: تجديد المنتج وتجديد العمليات، فتجديد المنتج هو العمل على تطويره وابتكار منتجات جديدة تماما أو إكساب المنتجات الموجودة في السوق صفات متميزة، أما تجديد العمليات فهو يشمل تطوير عمليات لإنتاج المنتجات. ويمنح التحديث للمنتجات وعمليات المؤسسة قيمة يفتقر إليها المنافسون مما يسمح بتخفيض التكلفة إلى مستوى أقل منهم، ويمكن للمؤسسة تحقيق التحسين المستمر من خلال تسهيل تصنيع المنتج بتقليل عدد الأجزاء المكونة له، أو بتخفيض الوقت اللازم لتجميع الأجزاء مما يساعد على رفع مستوى إنتاجية العامل، كما تستطيع وظيفة البحث والتطوير رفع كفاءة المؤسسة بجعلها رائدة في تطوير عمليات التصنيع وهو ما يعطيها ميزة تنافسية<sup>2</sup>.

4- الاستجابة لحاجات الزبون: لكي تكون المؤسسة قادرة على مواجهة المنافسة المفروضة، يتعين عليها أن تكون قادرة على أداء مهامها بشكل أفضل من منافسيها، في تحديد وإشباع احتياجات زبائنها، وهذا سيخلق ولاء من قبل الزبائن ويحقق قيمة أكبر لمنتجاتها، مما يؤدي إلى خلق التميز القائم على المزايا التنافسية، وتكون أسبقية الاستجابة لحاجات الزبون بتقديم منتجات متنوعة حسب الطلب، أي تطوير قدرات المؤسسة على تغيير نوع المنتج وفقا لحاجات الزبون تبعا للتغير في طلبات السوق، والتي يطلق عليها "الزبونية" وتعني القدرة على التكيف والاستجابة مع الحاجات الفريدة لكل زبون وتغيير تصاميم المنتج، حيث يتم تقديم المنتجات والخدمات حسب تفضيلات الزبائن، وترتبط هذه الاستجابة بـ<sup>3</sup>:

- تحسين جودة وتطوير وتصميم المنتجات بشكل يتلاءم مع حاجات ورغبات الزبائن؛
- تقليص وقت تقديم المنتج أو الخدمة للزبون؛
- التفوق في تقديم خدمات ما بعد البيع وعمليات الدعم.

فلتحقيق الاستجابة المتفوقة للزبون يتعين على المؤسسة إعطاء الزبائن ما يريدونه ووقتما يريدونه، وكما ارتفع مستوى استجابة المؤسسة لاحتياجات الزبائن، ارتفع مستوى الولاء للمنتج وبالتالي التمكين من الاستحواذ على المزايا التنافسية. كما أنّ تحقيق الاستجابة للزبائن يعني منح قيمة لنقودهم، وهي خطوة لتحسين كفاءة عمليات الإنتاج إلى جانب توافق جودة منتجات المؤسسة، كما أنّ توفير ما يريده الزبائن من منتجات يتطلب تطوير منتجات جديدة ذات مواصفات جديدة أي أنه تحققت كل من الكفاءة المتفوقة، الجودة المتفوقة والابتكار المتفوق التي تعدّ جزءاً من تحقيق الاستجابة المتفوقة وبالتالي الميزة التنافسية.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنه هناك علاقة متشابكة ومتكاملة فيما بين هذه الأسس، فمثلا الجودة المتفوقة يمكن أن تقود إلى الكفاءة المتفوقة بينما الابتكار فهو يدعم الكفاءة والجودة والاستجابة لحاجات الزبون إلى غير ذلك من العلاقات المرتبطة فيما بينها. إذن يمكن اعتبار الكفاءة والجودة والتجديد والاستجابة للزبون

<sup>1</sup> نبيل محمد مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، د.ط، مصر، 1998، ص 18

<sup>2</sup> شارلز هل وجاريت جونز، مرجع سبق ذكره، ص 211

<sup>3</sup> Michael PORTER, L'avantage concurrentiel des nations, enter édition, Paris, 1993, P 43

كعناصر مهمة في تحقيق الميزة التنافسية، بحيث أنّ الكفاءة المتفوقة تمنح المؤسسة الفرصة لتخفيض تكاليفها، وأنّ الجودة المتفوقة تسمح لها أيضا بفرض سعر عالٍ، كما أنّ التجديد المتفوق يمكن أن يؤدي إلى فرض سعر أعلى أو تكلفة أقل بالنسبة للوحدة الواحدة.

### المطلب الثالث: التنافسية- مدخل مفاهيمي

يتم التركيز في هذا المطلب على تنافسية المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق إلى العوامل المؤثرة فيها (الداخلية والخارجية بنوعها العامة والخاصة)، وكذا بيان مؤشرات قياس التنافسية ثم التطرق إلى الإستراتيجيات العامة للتنافس.

### أولاً: مفهوم التنافسية

يختلف تعريف التنافسية باختلاف مستوى تحليلها والهدف من التحليل، كما يختلف باختلاف المعايير المعتمدة فيه ومحل الحديث فيها إذا كان عن دولة أو قطاع أو مؤسسة، وسوف نتناول بالتحليل هذه الأنواع مع التركيز على تنافسية المؤسسة لكونها لها علاقة بموضوع بحثنا.

#### 1- تعريف تنافسية الدولة: تعددت التعارف التي تناولت تنافسية الدولة نذكر منها ما يلي:

✓ عرّف تقرير التنافسية العالمية الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي (WEF)\* التنافسية بأنها القدرة على توفير البيئة الملائمة لتحقيق معدلات نمو مرتفعة ومستدامة؛ وفي نص آخر عن المنتدى فإنّ التنافسية عبارة عن مقدرة الاقتصاد الوطني على التوصل إلى معدلات مستدامة من النمو الاقتصادي محسوبة بمعدلات التغير السنوي لدخل الفرد<sup>1</sup>.

✓ وعرفتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)\* بالتركيز على السوق وشروطه وأيضاً بربطها بالدخول الحقيقية للأفراد على أنها: المجال المتاح لدولة تعمل ضمن شروط سوق حرة ونزوية من أجل إنتاج سلع وخدمات تلبي معايير السوق الدولية و تحافظ وترفع في نفس الوقت من الدخل الحقيقية لأفرادها في الأجل الطويل<sup>2</sup>.

✓ وعرفها معهد التنافسية الدولية بأنها قدرة الدولة على الإنتاج الكفاء وعالي الجودة وبتكلفة أقل وقدرتها على التصدير واستقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة<sup>3</sup>.

✓ وعرفها مجلس التنافسية الصناعية الأمريكي على أنها مقدرة البلد على إنتاج السلع والخدمات التي تستوفي شروط الأسواق الدولية، وفي الوقت نفسه تسمح بتنمية المداخل الحقيقية<sup>4</sup>.

\* WEF : World Economic Forum

<sup>1</sup> تقرير المعهد العربي للتخطيط، التنافسية العربية، الكويت، 2003، ص 21

\* OCDE : Organization for Economic Cooperation and Development

<sup>2</sup> P.BARDELLI, Compétitivité, définitions, fondements, Juin 2014, P 01.

<sup>3</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط1،

الإسكندرية، 2011، ص 28

<sup>4</sup> تقرير المعهد العربي للتخطيط، التنافسية العربية، الكويت، 2003، ص 21

وفي نفس الوقت تضمن نمو متواصل ومتصاعد في مستوى معيشة المواطنين في الأجل الطويل<sup>1</sup>.  
 ✓ وعرفها المجلس الأوروبي في اجتماعه في برشلونة سنة 2000 على أنها القدرة على التحسين الدائم لمستوى معيشة مواطنيها، وتوفير مستوى تشغيل عالي وتماسك اجتماعي، وهي تغطي مجال واسع من العوامل وتخص كل السياسات الاقتصادية<sup>2</sup>.  
 ✓ كما عرّفت على أنها قدرة الدولة على إنتاج السلع والخدمات التي تلبي احتياجات الأسواق العالمية، وتساعد على تحقيق ارتفاع في متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي والعمل على تحقيق استمرارية هذا الدخل المرتفع<sup>3</sup>.

✓ كما عرّفت أيضا على أنها قدرة الاقتصاد على القيام في ظل شروط السوق الحرة والعدالة بإنتاج السلع والخدمات التي تلبي معايير الأسواق الدولية، مع القيام في الوقت نفسه بحفظ وزيادة مستويات الدخل الحقيقي للمواطنين في الأجل الطويل<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنّ هناك من ركّز في تعريفه لتنافسية الدولة على التجارة الخارجية للدول فقط، وهناك من التعاريف من يأخذ بعين الاعتبار مستويات المعيشة فقط، وهناك من يأخذ بعين الاعتبار أوضاع التجارة الخارجية للدول ومستويات المعيشة معاً.

وحسب المرصد الوطني السوري للتنافسية 2011 فإنّ تعريف تنافسية الدولة يختلف حسب درجة التطور في الاقتصاد، فيما إذا كانت الدولة متقدمة أو دولة نامية وذلك كما يلي<sup>5</sup>:

- **الدول المتقدمة:** إنّ التنافسية لدى الدول المتقدمة تعني قدرتها على الحفاظ على موقعها الريادي في الاقتصاد العالمي، من خلال الإبداع والابتكار، وذلك بعد قيامها بتحقيق الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج، أي أنها وصلت إلى مستويات مرتفعة من الإنتاجية، ولم يبق أمامها في تحقيق النمو المستدام إلا الاعتماد على الابتكار؛

- **الدول النامية:** تعني التنافسية لدى الدول النامية قدرتها على النمو والحصول على الحصة السوقية في المجالات التي تتوفر فيها الفرصة لتحويل الميزات النسبية التي تمتلكها إلى ميزات تنافسية، بالإضافة إلى إيجاد المزيد من الميزات التنافسية، عبر تبني مجموعة من الإصلاحات والسياسات الاقتصادية المناسبة.

2- **تعريف تنافسية القطاع(الصناعة):** عند الحديث عن قطاع صناعي معيّن فهو يمثل مجموعة من المؤسسات التي تشترك في نفس النشاط الرئيسي، ولذلك فإنه من المهم تحديده بشكل دقيق لأنّ المجالات

<sup>1</sup> نيفين حسين شمت، التنافسية الدولية وتأثيرها على التجارة العربية والعالمية، دار التعليم الجامعي، دط، الإسكندرية، 2010، ص 21

<sup>2</sup> Isabelle de KERVILIER, La Compétitivité : Enjeux d'un nouveau modèle de développement, Les éditions des journaux officiels, France, Octobre 2011, P 5

<sup>3</sup> سامي عفيفي حاتم، الاتجاهات الحديثة في الاقتصاد الدولي والتجارة الدولية: مبادئ اقتصاديات التجارة الدولية، الدار المصرية اللبنانية، ط1، القاهرة، 2005، ص 178

<sup>4</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط1،

الإسكندرية، 2011، ص 27

<sup>5</sup> المرصد الوطني السوري للتنافسية، 2011، ص12

المختلفة في صناعة ما قد لا تكون مشابهة في ظروف الإنتاج<sup>1</sup>. فالمقصود بالقطاع إذن مجموع المؤسسات التي تعمل في مجال واحد والتي تتميز بإمكانية إحلال منتج المؤسسة الواحدة محلّ منتجات المؤسسات الأخرى في حالة تباين الأسعار، ويتحتمّ على المؤسسة دراسة جيدة للقطاع الذي تتواجد فيه والاهتمام بتطور منافسيها باستمرار، حيث لا بد من تحديد قطاع الصناعة بشكل دقيق.

وتعرّف التنافسية على مستوى القطاع على أنها قدرة مؤسسات قطاع معيّن في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية<sup>2</sup>. فتنافسية الصناعة هي قدرة القطاع على تحقيق القيمة المضافة العالية ضمن بيئة الأعمال وضمن تشريعات مرنة تتماشى مع التطورات الاقتصادية، وضمن آليات فعالة لقوى السوق، ومن ناحية الموردين والمستهلكين بالإضافة إلى حرية الدخول إلى سوق العمل والخروج منه<sup>3</sup>. فيكون القطاع تنافسيا إذا كانت إنتاجية عوامله أعلى أو مساوية على الأقل لمثيلاتها بالنسبة للقطاعات المشابهة لها في الدول الأخرى. أي إذا كانت الإنتاجية الكلية في القطاع مساوية لها لدى المؤسسات الأجنبية المزاخرة، أو أعلى منها أو كان مستوى تكاليف الوحدة بالمتوسط يساوي تكاليف الوحدة للمزاحمين الأجانب أو يقل عنها<sup>4</sup>.

وتقاس تنافسية صناعة معيّنة من خلال الربحية الكلية للقطاع، وميزانه التجاري ومحصلّة الاستثمار الأجنبي المباشر الداخل والخارج، إضافة إلى مقاييس تتعلّق بالتكلفة وجودة المنتجات على مستوى الصناعة<sup>5</sup>. كما تقاس تنافسية الصناعة أو النشاط الممارس من حيث تفوقه على الأنشطة الأخرى في المجالات التالية، أو قدرة المؤسسات المنتمية إلى نفس القطاع الصناعي في دولة ما على تحقيق ما يلي<sup>6</sup>:

- الجودة الأفضل والمواصفات القياسية الأرقى؛
- قدرة المنتجات على إشباع الحاجيات المتنامية؛
- التكنولوجيا المستخدمة وخدمات ما بعد البيع.

ومن أهم مؤشرات تنافسية القطاع الربحية الكلية للقطاع وميزانه التجاري ومحصلّة الاستثمار الأجنبي المباشر، إضافة إلى مقاييس متعلقة بتكلفة المنتجات على مستوى الصناعة وجودتها.

**3- تعريف تنافسية المؤسسة:** تعتبر المؤسسة أحسن مستوى لتطبيق التنافسية والتعرف عليها، لأنّ المؤسسات هي التي تتنافس في الأسواق وليس الدول. بحيث تتفق أغلب الدراسات على أنّ مستوى المؤسسة هو كما يقول Paul KRUGMAN المستوى الأنسب لتطبيق فكرة التنافسية، لأنّ التنافس الفعلي يكون ما بين

<sup>1</sup> Rachid BEN AIBOU CHE, La nouvelle technique de gestion, Casbah éditions, Alger, 2001, P 11

<sup>2</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كألية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2011، ص 24

<sup>3</sup> المرصد الوطني السوري للتنافسية، 2011، ص 4

<sup>4</sup> Gorge MARI et autres, La Compétitivité : Une approche méthodologique, Article de formation sur les instruments de mesure de la compétitivité et d'analyse de politiques et négociations commerciales, Haïti : Portau-Prince, juillet 2007, P 13

<sup>5</sup> نسرين بركات، التنافسية والتجارب الناجحة في النفاذ إلى الأسواق العالمية، مركز الأردن الجديد للدراسات، عمان، 2002، ص102

<sup>6</sup> محسن أحمد الخصيري، صناعة المزايا التنافسية، مجموعة النيل العربية، ط1، مصر، 2004، ص 26

المؤسسات وليس ما بين الدول أو الصناعات<sup>1</sup>. فالتنافسية مصطلح لا معنى له عند تطبيقه في الاقتصاديات الوطنية، فهو ينكر أن يكون التنافس بين الدول ويؤكد وجوده بين المؤسسات فقط، بحيث يرى أن الإفلاس يكون للمؤسسات وبالتالي انسحابها من دائرة النشاط، وهذا لا يمكن حدوثه بالنسبة للدول التي لا تعتبر التجارة الدولية مباراة ذات نتيجة صفرية.

يفرق أحمد مصطفى بين شقين من تعريف تنافسية المؤسسة، الأول هو قدرة التميز على المنافسين في الجودة و/أو السعر و/أو توقيت التسليم و/أو خدمات ما قبل أو بعد البيع وفي الابتكار والقدرة على التغيير السريع الفاعل، وأما الشق الثاني فهو القدرة على التأثير في الزبائن لتهيئة وزيادة رضائهم وتحقيق ولائهم<sup>2</sup>. تمتع المؤسسة التنافسية بقدرة أعلى من منافسيها في استغلال الفرص الخارجية أو تفادي التهديدات الداخلية من خلال الاستغلال الأمثل لمختلف الموارد البشرية و المالية والمعرفية، واستخدامها الطرق التكنولوجية الحديثة لتخفيض تكاليف إنتاجها<sup>3</sup>.

وعرّفت تنافسية المؤسسة -حسب التعريف البريطاني- على أنها: القدرة على إنتاج السلع الصحيحة والخدمات بالنوعية الجيدة وبالسعر المناسب وفي الوقت المناسب، وهذا تلبية لحاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى<sup>4</sup>. فهي قدرة المؤسسة على تقديم منتجات ذات قيم عالية مما يقدمه المنافسون بنفس التكاليف، أو نفس القيم بتكاليف أقل، ومن ثم تضمن بناء مكانة تفضيلية تسمح لها بتحقيق أداء اقتصادي أعلى على طول الفترة<sup>5</sup>. كما عرّفت على أنها القدرة على مواجهة القوى المضادة في الأسواق والتي تقلل من نصيبها سواء في السوق المحلي أو العالمي<sup>6</sup>. كما عرّفت أيضا على أنها امتلاك المؤسسة للمهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح لها إنتاج قيم ومنافع تزيد عما تقدمه المؤسسات المنافسة، ويؤكد تميزها واختلافها عن هذه المؤسسات من وجهة نظر الزبائن الذين يتقبلون هذا الاختلاف أو التميز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون<sup>7</sup>. أو هي الجهود والإجراءات والابتكارات والضغوط وكافة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية والابتكارية والتطويرية التي تمارسها المؤسسة من أجل الحصول على شريحة أكبر ورقعة أكثر اتساعا ففي الأسواق التي تهتم بها<sup>8</sup>. ويعتمد مكتب الاستشارات (BCG)\* في تعريفه لتنافسية المؤسسة كليا على التكاليف كمعيار مرجعي لها، وحسبه: "

<sup>1</sup> أحمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 11، ماي 2007، ص 249

<sup>2</sup> أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الواحد والعشرين: مدخل إنتاجي، نشر المؤلف، مصر، 2003، ص 15

<sup>3</sup> عبد الغفور دادان، حفصي رشيد، المؤسسة بين تحقيق التنافسية ومحددات المسؤولية الاجتماعية والبيئية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الأول حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، 20-21 نوفمبر 2012، جامعة ورقلة، ص 412

<sup>4</sup> محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية وقياسها، مجلة جسر التنمية، العدد 24، السنة 2، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ديسمبر 2003، ص 10

<sup>5</sup> Philippe de WOOT et Gérard KOENIG, Management stratégique et compétitivité, Boeck université, Marc Ingham Ed, Bruxelles, 1995, P 2

<sup>6</sup> فريد راغب النجار، إدارة العمليات الإستراتيجية، الدار الجامعية للنشر، دط، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 123

<sup>7</sup> علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر، دط، القاهرة، 2001، ص 104

<sup>8</sup> المرجع نفسه، ص 123

\* BCG : Boston Consulting Group مجموعة بوسطن الإستشارية: مكتب استشارات للدراسات والتحليل الإستراتيجية بالولايات المتحدة الأمريكية:



تكون المؤسسة تنافسية إذا كانت تكاليفها الإنتاجية أقل من مثيلاتها وهذا في محيط تنافسي، أي المؤسسة التي تعتمد على العوامل الفعالة للتخفيض من التكاليف المحددة لمستوى الأسعار<sup>1</sup>.

من خلال ما تقدم فإنّ تنافسية المؤسسة تعني قدرتها على تحقيق نتائج تفوق المعدل الذي تحققه نظيراتها في نفس القطاع، فهي تعكس قدرتها على الصراع من أجل الحصة السوقية، والمؤسسة التنافسية هي التي تستطيع أن تحقق أحسن نتيجة من حيث الثنائية: النمو/ الحصة السوقية، ذلك لأنه يمكن للمؤسسة أن تسجل نمواً في رقم أعمالها نتيجة نمو القطاع بصفة عامة ولكنها قد تحقق تراجعاً في الحصة السوقية، مما يعني ضعف تنافسياتها. لكن ما يمكن ملاحظته أنه تغيّر مفهوم التنافسية، بحيث أنّ التنافسية الجديدة ليست مجرد محاولة التفوق على السلع أو العمليات التي يمارسها المنافسون، أو مجرد احتلال موقع في السوق وزحزحة المنافسين عنه، أو الحصول على حصة من السوق كانت تابعة للمنافسين، أو الوصول إلى حصة سوقية أكبر من المنافسين، ولكنها إيجاد وتنمية الفرص الجديدة من خلال تكوين رؤية مبتكرة مستقبلية، بمعنى أنّ التنافسية الجديدة ليست الصراع على حصة من السوق الحالي، بل هي تنمية وتطوير سوق جديدة أكبر وأفضل والسبق إلى الاستثمار فيه.

### ثانياً: أهمية وأهداف التنافسية

1- أهمية تنافسية المؤسسة: تكمن أهمية التنافسية على مستوى المؤسسة في الآتي:

- تعتبر التنافسية على مستوى المؤسسة معياراً لتحديد المؤسسات الناجحة من غيرها، لأنها تتميز بإيجاد نماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها ومحاكاتها باستمرار، كما تحدد مدى توافر عناصر النجاح الأساسية مقارنة بالمنافسين، فالتنافسية بالنسبة للمؤسسة هدفاً أساسياً وضرورياً تسعى إليه من أجل تحقيق التفوق والتميز، وهي سلاح لها من أجل مواجهة تحديات السوق والمؤسسات المنافسة من خلال قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية حاجيات الزبائن حالياً ومستقبلاً<sup>2</sup>.
- تتبع أهمية التنافسية من كونها تعمل على توفير البيئة التنافسية الملائمة لتحقيق كفاءة تخصيص الموارد واستخدامها وتشجيع الإبداع والابتكار بما يؤدي إلى تحسين مستوى معيشة المستهلكين عن طريق تخفيض التكاليف والأسعار<sup>3</sup>؛
- المساعدة في القضاء على أبرز عقبة تواجه تحسين الكفاءة الإنتاجية والمتمثلة في عقبة ضيق السوق المحلي التي تحول دون الاستفادة من وفورات الحجم الكبير؛
- تعظيم الاستفادة ما أمكن من الميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي والتقليل من سلبياته حيث تعطي التنافسية المؤسسات في الدول الصغيرة فرصة للخروج من محدودية السوق إلى رحابة السوق العالمي؛

<sup>1</sup> Abdallah ALOUI, La compétitivité internationale : Stratégies pour les entreprises Françaises, INNOVAL, 2005, P 67

<sup>2</sup> علاء فرحان طالب وزينب محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار الحامد، ط1، الأردن، 2012، ص 148

<sup>3</sup> عبد الرحمن بن عنتر، نحو تحسين الإنتاجية وتدعيم القدرة التنافسية للمنتجات الصناعية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 152



- قدرة المؤسسات التي تمتلك قدرة تنافسية عالية على رفع مستوى معيشة أفراد دولها بالنظر إلى أنه وكما أشارت التقارير الدولية يرتبط مستوى معيشة أفراد دولة ما بالدرجة الأولى بنسبة نجاح المؤسسات العاملة بها وقدرتها على اقتحام الأسواق الدولية من خلال التصدير أو الاستثمار الأجنبي المباشر.
- كما تبرز أهمية التنافسية من خلال المزايا العديدة التي تحققها والتي يمكن إيجازها فيما يلي<sup>1</sup>:
- تعتبر وسيلة رئيسية لتطوير قدرة الاقتصاديات المتقدمة والنامية على التعايش في ظل بيئة دولية منسجمة مع العولمة، انفتاح الاقتصاديات وتحرير أسواق شعارها البقاء للأفضل؛
- نقل من آثار السلبية لانفتاح الاقتصاد العالمي، وتمكّن الدول عن طريق أداء مؤسساتها الاقتصادية من تعزيز إيجابيات هذا الانفتاح وزيادة تنافسيتها ودعم مكانتها الاقتصادية بين دول العالم؛
- تمكّن من تحقيق التطور والنمو خاصة للدول النامية والدول الصغيرة، إذ تمنح التنافسية لمؤسسات هذه الدول فرصة للخروج من محدودية السوق الصغير إلى رحاب السوق العالمي؛
- الدول النامية ومؤسساتها الاقتصادية أقدر على الاستفادة من التنافسية من الدول المتقدمة، لأنّ هذه الأخيرة بلغت الطاقة القصوى في الإنتاج تقريباً، بينما الدول النامية لديها القدرة على رفع إنتاجيتها ومعدلات النمو عن طريق الاستفادة من وفورات الحجم، واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة بشكل أفضل، مما يوفر لها إمكانية أكبر لتسويق منتجاتها في الأسواق المحلية والدولية.

## 2- أهداف تنافسية المؤسسة: تهدف التنافسية على مستوى المؤسسة إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup>:

- تحقيق درجة عالية من الكفاءة: بمعنى أن تحقق المؤسسة نشاطها وأعمالها بأقل مستوى ممكن من التكاليف، وفي ظل التطور التكنولوجي المسموح به بالتنافسية تساهم في بقاء المؤسسات الأكثر كفاءة؛
- التطوير والتحسين المستمر للأداء: من خلال التركيز على تحقيق الإبداعات التكنولوجية والابتكارات، والتي تكون تكلفتها مرتفعة نسبياً، إلا أنها صعبة المحاكاة من قبل المؤسسات المنافسة؛
- الحصول على نمط مفيد للأرباح: إذ تتمكن المؤسسات ذات الكفاءة الأعلى والأكثر تطوراً من تعظيم أرباحها، فالأرباح تعد مكافأة المؤسسة عن تميزها وتفوقها في أدائها؛
- تشجيع المنافسة في الأسواق المحلية والدولية: وذلك من خلال تعزيز مستوى التنافسية السوقية، وتحقيق الكفاءة في توظيف الموارد وعدالة الدخول إلى الأسواق والخروج منها.

## ثالثاً: أنواع التنافسية

هناك عدة تصنيفات للتنافسية، غير أنّ أبرزها: التصنيف وفق معيار السعر، التصنيف وفق معيار الزمن والتصنيف حسب معيار الموضوع.

<sup>1</sup> علي طالب شهاب، أهم مقومات دعم القدرة التنافسية للاقتصاد البصري، مجلة دراسات البصرة، السنة 7، العدد 12، جامعة البصرة، بغداد، العراق، 2011، ص 270

<sup>2</sup> صلاح الشنواني، اقتصاديات الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2000، ص ص 130-131

1- التنافسية حسب معيار الزمن: تنقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى التنافسية السعرية والتنافسية غير السعرية:

1-1- التنافسية السعرية: يطلق عليها كذلك التنافسية بالتكلفة، فالتكلفة تلعب دورا هاما كسلاح تنافسي فلا يمكن تحديد أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف، حتى أنّ كثيرا من المؤسسات المتميزة تنافسيا تستهدف أن تكون الفائزة في تخفيض عناصر التكلفة بين منافسيها في نفس الصناعة أو النشاط<sup>1</sup>. فالبلد ذو التكاليف الأرخص يتمكّن من تصدير السلع إلى الأسواق الخارجية بصورة أفضل، أي أنّ منتجاته يكثر عليها الطلب العالمي بغض النظر عن جودتها<sup>2</sup>. هذه التنافسية تعبر عن هيكلية الأسعار والتكاليف التي تحظى بها مؤسسة ما مقارنة مع المؤسسات الأخرى، وهي بعيدة عن التأثير على مجموعة الخصائص التي تسمح ببيع المنتج (التغليف)، وترتكز في جزء منها على التكاليف الداخلية كتكلفة الأجور، فالبلد ذو التكلفة الأقل هو الذي يتمتع بتنافسية عالية بالنسبة لصادراته إلى الأسواق العالمية ويشمل هذا النوع من التنافسية أثر سعر الصرف للعملة الوطنية<sup>3</sup>.

هذا النوع من التنافسية شديد الارتباط بتكاليف الإنتاج في المؤسسة مقارنة بمنافسيها، فهو يتعلق بالأجل القصير لأنّ المنافسين يمكن أن تكون لهم ردة فعل سريعة، أما على مستوى الدولة فالتنافسية السعرية تكون إما بزيادة الحصص السوقية المرتبطة بالصادرات أو بالحد من الواردات للأسواق المحلية. فهذا النوع يركّز على السعر لكن أحيانا يكون السعر الأعلى من سعر منتجات المنافسين سبب نجاح الكثير من المؤسسات، فارتفاع أسعار بعض المنتجات يحمل دلالة للمستهلك تتمثل في جودة هذه المنتجات، مما يفودنا إلى الحديث عن النوع الثاني من التنافسية والمتمثل في التنافسية غير السعرية.

1-2- التنافسية غير السعرية: يطلق عليها كذلك التنافسية الهيكلية، وهي تعني التنافسية التي تؤثر على الطلب بفضل مجموعة عوامل بعيدة عن السعر تتعلق بالجودة وتميّز المنتج، فهي تعتمد على المرونة، البحث والتطوير، الإبداع، المهارات والكفاءات وتسيير المعرفة حول التكنولوجيا. وتسمى أيضا التنافسية خارج السعر بمعنى أنّ تنافسية المؤسسة يمكن أن ترتبط بعوامل أخرى غير السعر مثل جودة المنتجات وخدمات المنتج بشكل فردي أو كتشكيلة، والصورة الذهنية والسمعة. أما على مستوى الدولة فالتنافسية الهيكلية ترتبط بقدرة الدولة على جذب الطلب الخارجي والمحلي باستخدام منافذ أخرى غير السعر، يهتم هذا النوع في هذا المجال بمعدل النمو في هيكل الاستثمار في الدولة في الأجل الطويل. فالتنافسية الهيكلية هي مجموعة من العوامل غير المتغيرة نسبيا وذات طبيعة هيكلية، والتي تؤثر بصفة مستديمة على نمو الحصص السوقية

<sup>1</sup> نوري منير، السياسات الاقتصادية في ظل العولمة، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 2010، ص 135

<sup>2</sup> هشام حريز وبوشمال عبد الرحمن، التسويق كمدخل إستراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، الإسكندرية، مصر،

2014، ص 138

<sup>3</sup> وديع محمد عدنان، مرجع سبق ذكره، ص7

وبالتالي تأخذ طابعا طويل الأجل، هذا النوع من التنافسية أصبح أكثر أهمية لدى الدول المتقدمة الأكثر تصنيعا، والتي تُعطي المنتج ذو الجودة العالية الأولوية مهما كان سعره مرتفعا<sup>1</sup>. وتشمل التنافسية غير السعرية الأنواع التالية:

- **التنافسية النوعية:** وتشمل بالإضافة إلى الجودة والملاءمة وتسهيلات التقديم عنصر الابتكارية، فالبلد ذو المنتجات المبتكرة وذات النوعية، والأكثر ملاءمة للمستهلك بوجود المؤسسات المصدرة ذات السمعة الجيدة في السوق، يتمكن من تصدير سلعة حتى ولو كانت أعلى سعرا من سلع منافسيها مثل اليابان وسويسرا. وتشمل إضافة لنوعية المنتجات وعنصر الملائمة القدرة على الابتكار فالبلد الذي يتمتع بمقدرة أكبر في مجال الابتكار والنوعية الجيدة للإنتاج والملائمة لذوق المستهلك إضافة لتوفر مؤسسات التصدير ذات السمعة الحسنة في الأسواق يستطيع تصدير بضائعه وتسويقها حتى بأسعار أعلى من منافسيها<sup>2</sup>.

- **التنافسية التقنية:** حيث يتم التنافس على أساس الإنتاج عالي التقنية (Hi-tech) والأكثر تعقيدا مثل الولايات المتحدة الأمريكية. وتتمثل في قدرة المؤسسة على التحكم في الأساليب التقنية المرتبطة في إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة. إذ أن ذلك يفرض عليها أن تساير التطور التقني مع وجود تنسيق محكم بين مختلف الأنشطة، وأخذ مختلف القوى الداخلية أو الخارجية بعين الاعتبار، مما يدعم قدرتها التنافسية التقنية. كما تتركز عملية الإبداع التكنولوجي على رأس المال البشري والفكري، وتحتوي على عناصر عديدة، مثل: التعليم، رأس المال البشري، الإنتاجية، مؤسسات البحث والتطوير، الطاقة الإبداعية، قوى السوق... الخ<sup>3</sup>.

- **التنافسية التنظيمية والتسييرية:** يتعلق الأمر في تنظيمها لوظائفها بدرجة تسمح لها بتحقيق أهدافها بصورة فعالة، ويتوقف ذلك على نوعية الأنشطة، وطبيعة التنظيم والقرارات ودرجة الاندماج. أما قدرتها التسييرية تتضح من خلال كفاءة مسيرتها وعلاقتها بالمرؤوسين. ويتعلق مصدر التنافسية التسييرية بالقيم التي يتميز بها مسؤولو المؤسسات، حيث تمس الصفات التي يتحلون بها، أو التي تتولد من خلال التجارب السابقة، والمعارف المتحصل عليها من طبيعة التكوين والتمهين<sup>4</sup>.

2- **التنافسية حسب معيار الزمن:** حسب هذا المعيار يمكن تقسيم التنافسية إلى: التنافسية اللحظية والتنافسية المستديمة.

1-2- **التنافسية اللحظية:** وتدعى أيضا التنافسية الظرفية أو الجارية وهي التي تحددها المنتديات الاقتصادية الدولية ويقصد بها التنافسية التي تركز على مناخ الأعمال وعمليات الشركات وإستراتيجياتها

<sup>1</sup> بغداد كربالي، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، 21،

ماي 2002، جامعة البليدة، الجزائر، ص 13

<sup>2</sup> عمار طهرات، الإستراتيجيات التسويقية وتنافسية المؤسسة الاقتصادية "حالة الجزائر"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية

للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، 8 - 9 نوفمبر 2010، ص 04

<sup>3</sup> المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

<sup>4</sup> بغداد كربالي، مرجع سبق ذكره، ص 13

وتحتوي على عناصر مثل التوريد (الإمدادات)، التكلفة، النوعية والحصة في السوق<sup>1</sup>. وتعتمد على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية، غير أنه لا يجب أن نحكم أو نتفاعل بهذه النتائج كونها معتمدة على اقتناص (استغلال) فرصة عابرة في السوق أو عن طرق ظروف جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية تكون في الغالب ذات أجل قصير، فالنتائج الإيجابية في الأجل القصير قد لا تكون كذلك في الأجل الطويل.

2-2- التنافسية المستديمة: يطلق عليه كذلك القدرة التنافسية وتستند إلى مجموعة من المعايير: الموقع في السوق، المرونة، معرفة كيفية العمل، الجودة، الخدمات، التكاليف الإنتاجية، مردودية رأس المال المستثمر، حيث أنّ هذه المعايير تربطها علاقات متداخلة فيما بينها، وكل معيار يعتبر ضروريا لأنه يوضح جانبا من القدرة التنافسية، ويُبقي المؤسسة صامدة في بيئة مضطربة، ولكنه لا يكفي بمفرده.

كما تركز على الابتكار ورأس المال البشري والفكري، حيث تحتوي عناصر هذا الأخير على مستوى التعليم والتأهيل، الإنتاجية، مؤسسات البحث العلمي والتطوير والطاقة الابتكارية، الوضع المؤسسي وقوى السوق. تستند إلى مجموعة من المعايير المترابطة والمتداخلة فيما بينها قصد إبقاء المؤسسة صامدة في البيئة الديناميكية المضطربة، وعلى خلاف التنافسية اللحظية، فإنّ القدرة التنافسية تختص بالفرص المستقبلية بنظرة طويلة الأجل من خلال عدة دورات استغلال<sup>2</sup>. فهي تهتم بالآفاق والفرص المستقبلية للمؤسسة بالتنبؤ طويل الأجل بناءً على عدة دورات استغلال سابقة مما يحدد درجة صمود المؤسسة في بيئة متغيرة.

3- التنافسية حسب معيار الموضوع: تنقسم التنافسية حسب هذا المعيار إلى: تنافسية المنتج وتنافسية المؤسسة:

1-3- تنافسية المنتج: تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما لتنافسية المؤسسة لكنها غير كافية، وكثيرا ما يتم الاعتماد على سعر التكلفة كمعيار لتقويم تنافسية منتج معين، رغم أنّ هناك معايير أخرى قد تكون أكثر دلالة كالجودة وخدمات ما بعد البيع...<sup>3</sup>. وتعتبر هذه التنافسية شرطا أساسيا لتنافسية المؤسسة، لكن لا يعني بأنها شرطا كافيا، كما أنه كثيرا ما يتم الاعتماد على سعر التكلفة كمعيار وحيد لتقييم تنافسية منتج معين، حيث يعد ذلك أمرا مضللا باعتبار أنه هناك معايير أخرى قد تكون أكثر دلالة يبنى عليها الحكم على تنافسية المنتج كالجودة، خدمات ما بعد البيع... وعليه يجب اختيار عدة معايير تمكّن من معرفة مدى تنافسية المنتج في وقت معين في السوق المستهدفة.

2-3- تنافسية المؤسسة: يتم تقييم تنافسية المؤسسة على أساس أشمل من تلك المعايير المتعلقة بالمنتج، حيث يتم التقييم المالي للمنتج بالاستناد إلى الهامش الذي يحققه هذا الأخير، في حين يتم تقييم تنافسية المؤسسة

<sup>1</sup> وديع محمد عدنان، مرجع سبق ذكره، ص7

<sup>2</sup> داودي الطيب ومحمود مراد، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 12، جامعة محمد خيصر،

بسكرة، الجزائر، نوفمبر 2007، ص 39

<sup>3</sup> المرجع نفسه، الصفحة نفسها

بالأخذ بعين الاعتبار هوامش كل المنتجات والأعباء الإجمالية<sup>1</sup>. بمعنى يتم الأخذ بعين الاعتبار هوامش كل المنتجات من جهة، والأعباء الإجمالية (تكاليف البنية، النفقات العامة، نفقات البحث والتطوير، المصاريف المالية...) من جهة أخرى، فإذا فاقت هذه المصاريف والنفقات الهوامش واستمر ذلك لمدة أطول، فإن ذلك يؤدي إلى خسائر كبيرة يصعب على المؤسسة تحملها ومن ثم فالمؤسسة مطالبة بتقديم قيمة لربائنها، ولا يتم ذلك إلا إذا حققت قيمة إضافية في كل مستوياتها.

من خلال كل ما تقدم، يمكن القول بأنه يوجد اختلاف بين المصطلحات: المنافسة التنافسية والميزة التنافسية، بحيث يمكن التفريق بين المنافسة والتنافسية، وبين هذه الأخيرة والميزة التنافسية كما يلي:

➤ المنافسة (La concurrence): هي شروط المزاحمة في السوق، أي حرية دخول المؤسسات وخروجها من السوق، مع مواجهة المتعاملين الآخرين لتحديد الأسعار وتبادل السلع والخدمات ضمن شروط السوق المحددة مسبقاً<sup>2</sup>.

➤ أما الميزة التنافسية (L'avantage concurrentiel): فتتمثل في ذلك الاختلاف والتميز الذي تحوزه المؤسسة عن منافسيها، ويعتبر هذا المصطلح امتداد للميزة النسبية<sup>3</sup>.

➤ في حين التنافسية (Compétitivité): فتتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة المنافسة والتغلب عليها أي أنها القدرة المستمرة للمؤسسات على بيع السلع والخدمات بربحية في الأسواق المفتوحة وبالتالي فهذه الأخيرة أشمل وأوسع من مفهوم الميزة التنافسية التي إن تم تحقيقها تمثل جزء من تنافسية المؤسسة.

نستنتج مما سبق أنّ العلاقة بين التنافسية على المستويات الثلاثة: الدولة، القطاع والمؤسسة، هي علاقة تكاملية، إذ أنّ أحدهما يؤدي إلى الآخر، فوجود مؤسسات محلية فعالة وذات قدرة تنافسية كبيرة سيظهر في النهاية في شكل قطاع أو قطاعات فعالة تنعكس في النهاية على القدرة التنافسية للدولة ككل، إضافة إلى أنّ ما تتبناه الدولة من إجراءات لدعم قدرتها التنافسية كتحسين ظروف العمل، المؤسسات، العمل... كلها عوامل تساعد على تهيئة المناخ المناسب الذي تعمل في ظله المؤسسات والقطاع.

#### رابعاً: أسباب الاهتمام بالتنافسية

تزايد الاهتمام بالتنافسية نظراً للتغيرات الحاصلة على كافة الأصعدة البشرية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتقنية والعلمية، والمتمثلة فيما يلي<sup>4</sup>:

- التغيرات الحاصلة على الصعيد البشري في مختلف جوانبه الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فقد شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات كبيرة في الفكر الاقتصادي تتعلق بمحددات القدرة التنافسية، مثل: تطور

<sup>1</sup> داودي الطيب ومحمود مراد، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 12، جامعة محمد خيصر، بسكرة، الجزائر، نوفمبر 2007، ص 39

<sup>2</sup> Jean-Pierre OLSEM, Stratégie d'entreprise et politique industrielle dans la nouvelle économie mondiale, édition Armand colin, Paris, France, 1999, P17.

<sup>3</sup> نيفين حسين شمت، التنافسية الدولية وتأثيرها على التجارة العربية والعالمية، دار التعليم الجامعي، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 22

<sup>4</sup> عيسى محمد الغزالي، القدرة التنافسية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط، العدد 24، السنة 2، ديسمبر 2003، الكويت، 2003، ص 3

- نظريات النمو والتجارة، التغييرات في نظريات إدارة الإنتاج والتوزيع والتخزين، وظهور نظرية إدارة الجودة الشاملة والتنافسية عوضاً عن المنافسة بالسعر؛
- التطورات على المستوى العلمي والتقني، إذ لم تعد الصناعة مرتبطة بالضرورة بكثافة رأس المال بقدر ارتباطها بالمعرفة ومهارات العاملين والإدارة الكفأة؛
  - التطورات السياسية والتوجهات الجديدة وظهور عالم القطب الواحد، وتعزيز دور المؤسسات الدولية، مما أدى إلى انعكاسات على مختلف الأنشطة، مثل الإنتاج والحوكمة والمشاركة ومنظومة القيم؛
  - يدعم التاريخ الاقتصادي افتراض أن العولمة ستمكن الاقتصاد العالمي من تحقيق نمو اقتصادي أعلى، فقد أوضح آدم سميث في كتابه ثروة الأمم هذه الفرضية، ويبين أن مستويات الإنتاجية والنمو يعتمدان على التخصص، والتخصص يعتمد على اتساع السوق الدولية للسلع، إذ يسمح بزيادة التخصص وتحقيق عائدات أعلى وزيادة مستويات الإنتاجية ومعدلات النمو.

ونتيجة للأسباب السابقة يتمتع المستهلكون والمشترون عموماً سواء من الأفراد والمؤسسات بميزة تعدد البدائل وافتتاح الفرص أمامهم للمفاضلة والاختيار من بين المنتجات والخدمات المتنافسة مما يضع المتنافسين في موقف صعب يتطلب بذل الجهد الأكبر أي المزيد من التنافس لإرضاء الزبائن والاستحواذ عليهم أو اقتناصهم من المنافسين. كذلك يتمتع المنافسون في مختلف قطاعات الإنتاج في معظم دول العالم بوفرة المعلومات العلمية ونتائج التطويرات التقنية نتيجة كثافة عمليات البحث العلمي والتطوير التقني التي تتولاها مؤسسات عديدة في الجامعات ومراكز ومعاهد التطوير وكذا مكاتب الاستشارات والبحوث المتخصصة في جميع مجالات الإنتاج والأعمال. والنتيجة أن هذا التدفق لنتائج البحوث والتطورات التقنية يتيح للمؤسسات المعاصرة الدخول في مشروعات مهمة لتطوير منتجاتها دون أن تضطر إلى تكوين إمكانيات للبحث والتطوير خاصة بها. ومن ثم توفر الاستثمارات الطائلة والتي قد لا تكون متاحة لها فضلاً عن اختصار الوقت والجهد، كل ذلك يصب في اتجاه مزيد من القدرات والجهود التنافسية، والمحصلة النهائية لجميع تلك الأسباب أن تحوّل السوق في معظم دول العالم وبالنسبة لأغلب السلع والخدمات إلى سوق مشتريين يكون القرار فيه نظرياً للمشتري الذي يتمتع بفرص بديلة ويتنافس المنتجون على إرضاءه، ومن ثم تصبح التنافسية هي الوسيلة الوحيدة للتعامل من خلال محاولة كل مؤسسة اكتساب المزيد من القدرات التنافسية.

#### المبحث الثاني: أساسيات حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية

من خلال هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، يتم التطرق إلى العوامل المؤثرة في تنافسية المؤسسة في المطلب الأول، والمطلب الثاني يتناول مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة الاقتصادية، بينما يتناول المطلب الثالث الإستراتيجيات العامة للتنافس.

#### المطلب الأول: العوامل المؤثرة في تنافسية المؤسسة

يتم التركيز في هذا المطلب على العوامل المؤثرة في تنافسية المؤسسة، وذلك من خلال بيان العوامل الداخلية التي تؤثر على تنافسية المؤسسة وكذا العوامل الخارجية المؤثرة فيها سواءً العوامل الخارجية

الخاصة أو العامة.

### أولاً: العوامل الداخلية المؤثرة في تنافسية المؤسسة

تتمثل العوامل الداخلية في كل المتغيرات والقوى الموجودة داخل المؤسسة والتي تؤثر على نشاطها، بحيث تهتم المؤسسات بتحليل وتقييم كافة العوامل الداخلية بهدف تحديد نقاط القوة والضعف التي يتسم بها كل عامل\*؛ هذه العوامل تتمثل في كل من الهيكل التنظيمي للمؤسسة، الثقافة التنظيمية السائدة داخلها وكذلك عوامل الموارد والإمكانات المتاحة، حيث أنّ محتوى هذه العناصر يحدد ما إذا كانت المؤسسة تتمتع بعوامل قوة أو عوامل ضعف.

**1- الهيكل التنظيمي:** يعرف الهيكل التنظيمي بأنه عبارة عن إطار يوضح كيفية تقسيم الأنشطة، وتجميعها والتنسيق بينها<sup>1</sup>. كما يعرف بأنه تنظيم رسمي للمراكز والأدوار والعلاقات بين الأفراد والأقسام نحو تحقيق أهداف ومهام المؤسسة<sup>2</sup>. فهو ترجمة للكيفيات التي وُزعت بها المهام ووُكّلت بها المسؤوليات وقُسمت بها الوظائف والأنشطة، كما يُظهر طبيعة العلاقات بين مُختلف المسؤولين. بحيث يهدف إلى تحديد المسؤوليات والصلاحيات للأفراد داخل المؤسسة ضمن المستويات الإدارية وينظمها ويرتبط مفهوم الهيكل التنظيمي بمفهومين مكملين له وهما:

✓ **الخريطة التنظيمية:** وهي صورة لهيكل المؤسسة أو شكل يوضح بالرسم كافة الوظائف الرئيسية والوحدات الإدارية والعلاقات التي تربط تلك الوحدات ببعضها البعض وخطوط السلطة والمسؤولية التي تربط بين أجزاء المؤسسة والأبعاد الأفقية لنطاق الإشراف، فهي توضح حجم الهيكل التنظيمي، التبعية، نطاق الإشراف، عدد المستويات الإدارية وخطوط انسياب السلطة، وقد تكون الخريطة من اليمين إلى اليسار وقد تكون دائرية فهي تُعتبر مُلخص مرئي للتنظيم كله؛

✓ **دليل التنظيم:** عبارة عن كتيب توضيحي يتضمّن التفاصيل التنظيمية المختلفة لعناصر التنظيم، إضافة إلى اختصاصات الوحدات الإدارية والوظيفية واختصاصات المراكز والأقسام المختلفة، ويمكن أن يوصف الدليل التنظيمي ويعرف بأنّه البطاقة الشخصية للمؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أنه ينبغي لكل مؤسسة مراعاة عدة اعتبارات عند تصميمها للهيكل التنظيمي بحيث تحدد هذه العملية نجاح المؤسسة من فشلها، ومن أهم هذه الاعتبارات يمكن ذكر ما يلي:

- تصميم الهيكل التنظيمي يجب أن يتلاءم من أهداف المؤسسة وخطتها الإستراتيجية؛
- تحديد الصلاحيات والسلطات لمختلف الأقسام، وهذا يعد عاملاً ضرورياً لتحقيق التعاون والتكامل بين الأقسام والأفراد في المؤسسة؛

\* عامل القوة: يقصد به قدرة المؤسسة على مجابهة التحديات التي تواجهها كقيود بيئية؛

عامل الضعف: يقصد به تراجع المؤسسة في قدرتها وعجزها عن الصمود أمام القيود البيئية والتحديات التي تواجهها والتي تخلق لديها حالة اختلال وعدم توازن يؤديان إلى عدم بقائها.

<sup>1</sup> حريم، حسين، مبادئ الإدارة الحديثة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 145

<sup>2</sup> الدوري، زكرياء مطلق، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ودراسة حالات، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2005، ص 125



- تحديد المسؤوليات وتحليلها وفقا لحجم العمل المتوقع؛
- تحديد الأفراد المناسبين للقيام بالأعمال وتحمل المسؤوليات؛
- تحديد الوظائف وتوصيفها بهدف التخلص من التداخل والازدواجية؛
- تحديد درجة المركزية واللامركزية المطلوبة، ودراسة مدى فعاليتها في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- دراسة العلاقات بين الأقسام التنفيذية من جهة، والعلاقات بين الأقسام التنفيذية والاستشارية من جهة أخرى، للتعرف على مدى فعالية الاتصالات والعلاقات داخل المؤسسة.

2- **الثقافة التنظيمية:** ثقافة المؤسسة هي مجموعة من القواسم المشتركة بين الأفراد بالمؤسسة والتي تكونت عبر الزمن والمتمثلة في القيم والأعراف والقواعد السلوكية، التي يتقاسمونها وتحكم الطريقة التي يتفاعلون بها مع بعضهم البعض والتي يتعاملون بها مع باقي الأطراف ذات المصلحة<sup>1</sup>. فهي عملية تشارك أعضاء المؤسسة ببعض الأمور العامة داخل التنظيم كالقيم والمبادئ والأخلاق والمعتقدات وتأثرهم بها، بالإضافة إلى بعض الجوانب كالنمط القيادي واتخاذ القرارات وحل الصراعات الوظيفية والمكافآت وعلاقات العمل وطرق التعامل مع العاملين والتفاعل مع بيئتها<sup>2</sup>.

تلعب الثقافة التنظيمية دورا هاما في بقاء المؤسسة من خلال التكيف الخارجي والتكامل الداخلي، بالإضافة إلى دورها في إنجاح المؤسسة لاستخدامها في التغيير الداخلي، وباعتبارها من العوامل التنافسية المؤثرة في تشكيل سلوك الأفراد، أصبح واسع الانتشار في المؤسسات. كما أصبح هناك تفهما كافيا بين المديرين فيما يتعلق بكيفية تغيير الثقافة التي تحول دون تحقيق المزايا التنافسية للمؤسسة، فعن الكيفيات التي يمكن من خلال ثقافة المؤسسة تحقيق ميزة تنافسية، نذكر أهمها: إيجاد طرق جديدة لأداء الأعمال؛ دعم الاتصالات في الاتجاهين من أسفل لأعلى والعكس؛ التركيز على الكفاءة وخلق إحساس بالملكية لدى العاملين بشكل يحقق المرونة والاحترام للأفراد؛ خلق ثقافة تنظيمية تشجع العاملين على التحدي والتجربة والتجديد في إنجاز أعمالهم؛ جذب والاحتفاظ بالعاملين الأكفاء، فبالإضافة إلى العوامل المادية، يبحث العامل في وظيفته على "ثقافة المؤسسة" خاصة فيما يتعلق بالمعاملة والقيم<sup>3</sup>. لذلك فالمؤسسات التي تتميز بثقافة تنظيمية متماسكة وقوية هي المؤسسات الأكثر إبداعاً في كل شيء.

3- **الموارد:** موارد المؤسسة تتمثل في جميع الأصول، القدرات، العمليات التنظيمية، الميزات، المعلومات والمعارف... التي تراقبها المؤسسة وتسمح لها بتصميم وتنفيذ الإستراتيجيات التي تمكنها من تعزيز كفاءتها وفعاليتها<sup>4</sup>. فهي مجموع ما تمتلكه المؤسسة من عناصر الإنتاج وتستخدمه بطريقة منظمة لإنتاج سلع أو خدمات توجه للبيع، وهذه الموارد تتمثل في:

<sup>1</sup> شارلز وجاريت جونز، مرجع سبق ذكره، ص 650

<sup>2</sup> عاكف لطفي خصاونة، إدارة الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011، ص 88

<sup>3</sup> علي جمال عبد البر، نموذج مقترح للعلاقة بين ثقافة المنظمة ومستوى رضا المستهلك في المنظمات الخدمية بالتطبيق على القطاع الخدمي، رسالة دكتوراه،

كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002، ص.ص 142-144.

<sup>4</sup> Sandrine GHERRA, Stratégies de développement durable, Revue française de gestion - N° 204, Lavoisier, Paris, 2010, P.143



- ✓ الموارد الملموسة: وتشمل كل من المواد الأولية، معدات الإنتاج والموارد المالية؛
- ✓ الموارد غير الملموسة: وتشمل كل من: الجودة، التكنولوجيا، المعلومات والمعرفة.
- ✓ الموارد البشرية والكفاءات: فتحقيق الأداء الجيد للمؤسسة يتوقف على قدرتها على توفير نوعيات خاصة من الموارد البشرية التي تمتلك القدرة على تعظيم الاستفادة من الموارد الطبيعية والمالية والتكنولوجية، أما الكفاءات فتتمثل في مجموعة المعارف النظرية (Savoir) والمعارف العملية (Savoir faire) والمعارف السلوكية (Savoir être) والتي يجب توظيفها بالطريقة المناسبة وفي وضعيات مختلفة (Savoir agir)<sup>1</sup>.

لقد أخذت الموارد بُعدًا إستراتيجيًا وأصبحت توصف بالإستراتيجية، ليس لمساهمتها في تحقيق المزايا التنافسية فحسب، بل لصعوبة اكتسابها وحمايتها بعوائق ومنع نقلها من مؤسسة إلى أخرى، بحيث تكون الموارد مصدرا للميزة التنافسية إذا تميّزت بخصائص المورد الإستراتيجي المتمثلة في<sup>2</sup>:

- القيمة: هل يمتلك المورد قيمة تنافسية؟
- الندرة: هل يمتلك المنافسون مثل هذا المورد؟
- التقليد: هل تكاليف تقليد المنتج من قبل المنافسين عالية؟
- القدرة على التنظيم: هل هيأت المؤسسة نفسها ووفّرت التسهيلات اللازمة للاستثمار أو استغلال الموارد بشكل جيد؟

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأنه من المهم بالنسبة للمؤسسة تحليل وتقييم كافة هذه العوامل الداخلية لغرض تبيان نقاط القوة والضعف التي يتسم بها كل عامل من العوامل الداخلية والتي تُعدّ خطوة ضرورية في إعداد الإستراتيجية المناسبة للمؤسسة.

### ثانيا: العوامل الخارجية العامة المؤثرة في تنافسية المؤسسة

تتمثل في مجموعة العوامل أو القوى في المجتمع الأوسع والتي لها تأثير على نشاط المؤسسات وتؤدي إلى تعيّر مسارها وإستراتيجياتها، فهي تقع خارج سيطرة المؤسسات، ومن ثم فإنها تمثل المجموعة الواسعة من العوامل التي تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على تنافسية كل مؤسسة في كل القطاعات لكن بدرجات متفاوتة حسب طبيعة ونوع المؤسسة، وتشمل هذه العوامل كافة العوامل الاقتصادية، السياسية، القانونية، الاجتماعية، الثقافية، الديمغرافية، التكنولوجية، الطبيعية، الإيكولوجية والدولية.

**1- العوامل الاقتصادية:** تعبر هذه العوامل عن التوجه الاقتصادي للدولة ودرجة تطور ونمو اقتصادياتها بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية الراهنة ومختلف المؤشرات الاقتصادية، ويتوقف نشاط المؤسسات على التقديرات الخاصة بالحالة الاقتصادية والتي تقاس بعدة مؤشرات منها معدلات التضخم، معدلات البطالة، معدل النمو الاقتصادي، هذه المؤشرات تمثل فرصاً أو تهديدات للمؤسسات. وتتألف البيئة الاقتصادية من

<sup>1</sup> Guy le BOTERF, Repenser les compétences pour dépasser les idées reçues: 15 proposition, Edition d'organisation, Groupe Eyrolles, Paris, 2008, P.15

<sup>2</sup> مؤيد سعيد السالم، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2005، ص 115

العوامل التي تؤثر على القدرة الشرائية للمستهلك وعلى طريقة الإنفاق لما يتوفر له من مصادر، ومن هذه العوامل نجد: الدخل، الطلب، السياسات المالية والنقدية للدولة (زيادة الضرائب، نقص حجم المعروض من النقود)، التقلبات الدورية (بما تشمله من مراحل: الرخاء، الركود، الكساد، الانتعاش)، موارد الإنتاج<sup>1</sup>:

2- **العوامل السياسية والقانونية:** فالعوامل السياسية تتمثل في نمط السلطة، الوعي السياسي، درجة الاستقرار السياسي ودرجة الديمقراطية السائدة في المجتمع<sup>2</sup>. أما القانونية فتتمثل في القوانين المؤسسة للصناعة والتجارة والعلاقات الاقتصادية الوطنية والدولية، قوانين التأمينات، قوانين الضرائب والجمارك إلى جانب قوانين البيئة ومنع التلوث.

تعتبر البيئة السياسية من العناصر المهمة في البيئة الكلية لما لها من تأثير للقوانين على المؤسسات، حيث لا تعمل المؤسسات بمعزل عما يحدث في البيئة السياسية المحيطة بها وبالنسبة للقوانين التي تصدرها الدولة، فمنها على سبيل المثال<sup>3</sup>: قرار منع استيراد بعض المواد الأولية أو السلع النهائية لا بد أن يؤثر على عمل المؤسسات؛ قرار التحول إلى خصخصة قطاع الأعمال العام وما يرتبط به من قوانين؛ قوانين حماية البيئة وما تفرضه من ممارسات على المؤسسة؛ قوانين تشجيع الاستثمار ومنح التسهيلات والقروض والإعفاءات... الخ.

وتتمثل البيئة القانونية في مجموعة القوانين المؤثرة على عمل المؤسسة، وهناك مجموعة كبيرة من القوانين المؤثرة تأثيراً مباشراً على المؤسسة، حيث نادراً ما تقدم المؤسسة بأداء عمل دون أن تصطدم بقانون أو أكثر يحد من نشاطها ويعيق من حركتها، ويمكن تقسيم هذه القوانين إلى<sup>4</sup>: القوانين المرتبطة بالبيئة؛ القوانين الخاصة بالعلاقات مع العاملين؛ القوانين الخاصة بالدفاع عن حقوق المستهلكين؛ القوانين الخاصة بالنظام الاقتصادي.

فهناك علاقة وطيدة بين العوامل السياسية والقانونية، فغالبا ما تؤدي التغيرات الحاصلة في البيئة السياسية إلى تغيرات في البيئة القانونية<sup>5</sup>.

3- **العوامل الاجتماعية والثقافية:** تتمثل في العلاقات الاجتماعية، النمو السكاني، توزيع الهيكل العمري، نمط المعيشة، فهي تفرز في النهاية خصائص التركيبية الاجتماعية للأفراد الذين يمثلون القطاعات التي يمكن أن تتعامل معها المؤسسات وتتأثر بها<sup>6</sup>.

فالعوامل الاجتماعية هي عبارة عن التغيرات التي تمس المجتمع ولها انعكاسات على المؤسسة الاقتصادية وأنشطتها سواء من جانب الموارد البشرية التي تحصل عليها أو من جانب الطلب على مخرجاتها، كما يمكن أن

<sup>1</sup> عبد الناصر خري، مرجع سبق ذكره، ص ص 27 - 28

<sup>2</sup> عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 2000، ص 45

<sup>3</sup> أحمد ماهر، الإدارة الإستراتيجية: الدليل العملي للمديرين، الدار الجامعية، ط 4، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 176

<sup>4</sup> فلاح حسن عداي الحسيني، مرجع سابق، ص 40

<sup>5</sup> عمر وصفي عقيلي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 48

<sup>6</sup> مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الإستراتيجي وإعداد الخطة الإستراتيجية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، دط، مصر، 2000، ص 182

يكون لها تأثير على بيئة هذه المؤسسة الاقتصادية الخارجية الدولية العامة ككل تحت إطار ما يعرف بالأمن الاجتماعي.

أما العوامل الثقافية فلها تأثير واسع على إستراتيجية المؤسسة كونها تتحكم في اتجاهات الطلب والعرض على المنتجات لكونها مصدر الأذواق والعادات والأنماط الاستهلاكية لدى المستهلك، ويُعدّ مستوى التعليم والوعي ومدى الالتزام بالقيم والأخلاق الأساسية واحترامها في المجتمع من العوامل التي ينبغي رصدها باستمرار وتوقع ما يمكن أن يحدث فيها من تغيير وتحديد أثرها على المؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أنّ العوامل الاجتماعية والثقافية تلعب دوراً هاماً في التأثير على سلوك المستهلك الذي يعتبر محور نشاط المؤسسة<sup>1</sup>.

**4- العوامل الديمغرافية:** وهي التغيرات التي تطرأ على بيئة المجتمع من خلال حركة السكان كعدد المواليد والأطفال في المجتمع، والهجرة بين الريف والمدينة، وحجم الأسرة في المجتمع، وتركيبية الأعمار في المجتمع، ومعدل دخل الفرد في المجتمع، وكذلك المستوى التعليمي والتوزيع والكثافة السكانية... وكل هذا يؤثر بشكل أو بآخر في حجم الطلب على السلع والخدمات وكذلك زيادة المستوى التعليمي في المجتمع يزيدهم الوعي والإدراك لأهمية بعض السلع وخاصة المتقدمة تكنولوجياً<sup>2</sup>.

**5- العوامل التكنولوجية:** يقصد بالتكنولوجيا تلك المعرفة المستمدة من البحوث العلمية لإنجاز بعض المهام أو تحقيق بعض الأهداف<sup>3</sup>، فهي تجسيد المعرفة في الواقع، بمعنى: Technologie = Technique + Savoir faire، فمعناها الواسع هي تطبيق عملي للعلم على المنتج وأسلوب الإنتاج، وتدعى إبداعاً تكنولوجياً إذا كانت تتعلق بالمستجدات الإيجابية التي تمس مختلف المنتجات وأساليب الإنتاج فتساهم في تخفيض التكلفة، الرفع من الجودة، رفع القدرة الإنتاجية وتحقيق أكبر مردودية<sup>4</sup>. ويؤثر التطور السريع في التكنولوجيا الذي يحدث في العالم على أداء المؤسسات، فالأدوات التي تستخدمها هذه الأخيرة غالباً ما تتعرض إلى ما يسمى بالاهتلاك التكنولوجي نتيجة تسارع التطور التكنولوجي، فإذا أرادت المؤسسة المنافسة والبقاء والحفاظ على مركزها في السوق فعليها مراقبة وإتباع هذا التطور.

**6- العوامل الطبيعية والإيكولوجية:** تتضمن ما يتعلق بمكونات البيئة الطبيعية من أرض وماء وهواء وكذلك السياسات البيئية والقوانين المرتبطة بها والجمعيات المتخصصة بحماية البيئة ورعايتها<sup>5</sup>. بحيث تشمل جميع التغيرات الراهنة والمتوقعة التي تقع على المستوى الإيكولوجي والمؤثرة على المؤسسة الاقتصادية وأنشطتها، والتي من أهم أسبابها نجد التلوث واستنزاف الموارد. وتؤثر التغيرات الإيكولوجية على المؤسسة الاقتصادية - باعتبارها نظاماً مفتوحاً- وعلى نشاطها الحالي أو المستقبلي، إما مباشرة عن طريق مكونات هذا النظام، أو بتأثير

<sup>1</sup> عابدة نخلة رزق الله، سلوك المستهلك والاستراتيجيات التسويقية، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1998، ص 13

<sup>2</sup> محمود جاسم الصميدعي، وعثمان يوسف ردينة، التسويق الإستراتيجي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2010، ص 196

<sup>3</sup> عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، ط 1، 2001، ص 116

<sup>4</sup> محمد السعيد أوكيل، نشاطات ووظائف المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 1995، ص 28

<sup>5</sup> صلح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2007، ص 115

غير مباشر عن طريق السياسة الإيكولوجية الحالية أو المستقبلية لمواجهة هذه التغيرات، كفرض المعايير القياسية للبيئة، أو فرض ضرائب بيئية على الأنشطة الاقتصادية<sup>1</sup>.

7- **العوامل الدولية:** تتمثل في كل الظروف والتغيرات التي تميّز المستوى الدولي والتي لها تأثير على المؤسسة كظاهرة العولمة، الاتفاقيات الدولية، الهيئات الدولية، التكتلات الاقتصادية، العلاقات والسياسات الدولية،...، خاصة المؤسسات ذات النشاط الدولي والتي تعمل في ظل ثقافات متباينة ومنافسة في ظروف وأحوال مميزة لكل دولة. وتشمل التكتلات الاقتصادية: العلاقات على مستوى الدول حيث أنّ سوء العلاقة بين دولتين تعني تقييداً لقدرة المؤسسات العاملة في كلا البلدين على التعامل في أسواق الدولة الأخرى<sup>2</sup>.

من خلال ما سبق، يمكن القول بأنّ هذه العوامل الخارجية العامة عبارة عن قوى لا تخضع لتحكم المؤسسة، فهي متغيّرات لا يمكن السيطرة عليها لكن لا يمكن للمؤسسة إهمالها، لذلك يجب عليها القيام بتحليلها كي تعرف ما إذا كانت ستواجه في المستقبل فرصاً أم تهديدات. كما يمكن القول بأنّه لا ينبغي على المؤسسة المبالغة كثيراً بالاهتمام بالعوامل الخارجية العامة لأنّ ذلك يصبح مضيعة للوقت، فالمهم هو الحيطه والحذر في اختيار المتغيرات التي يكون لها تأثير وتحديد طبيعة التأثير، بعكس العوامل الخارجية الخاصة التي يعتبر تأثيرها مباشراً على نشاط المؤسسة وبالتالي على تنافسيتها، الشيء الذي يتطلب من المؤسسة أن تولي اهتماماً أكبر بها.

### ثالثاً: العوامل الخارجية الخاصة المؤثرة في تنافسية المؤسسة

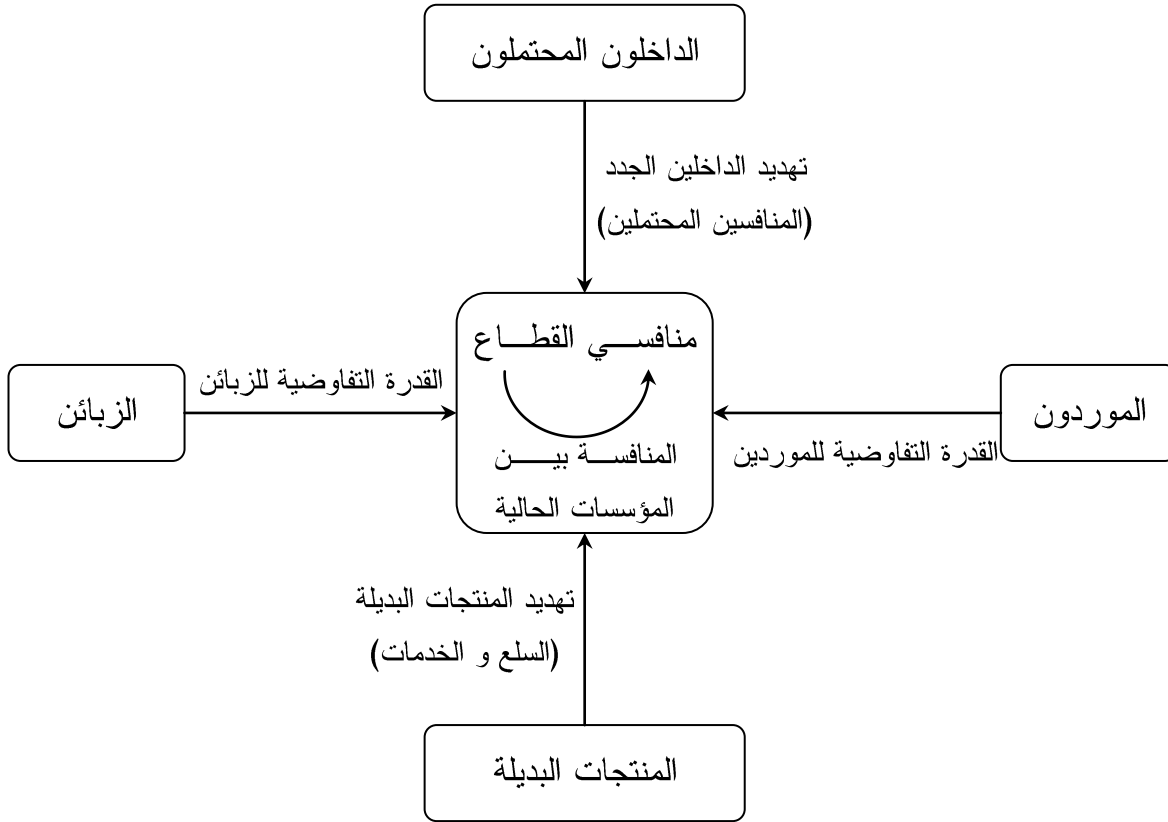
إنّ أهم ما يكونّ العوامل الخارجية الخاصة هي القوى الخمس لـ Porter، حيث يرى أنّ تركيز المؤسسة ينصبّ على درجة حدّة المنافسة داخل النشاط، وتتوقف درجة حدّة المنافسة على قوى التنافس الخمس والمتمثلة في: المنافسين المباشرين، المنافسين المحتملين، الزبائن، الموردين والمنتجات البديلة، مع الإشارة إلى أنه أضيفت له قوة سادسة وهي القوة النسبية لأصحاب المصالح. فهي مجموعة المتغيرات الخارجية المباشرة والتي تقع خارج حدود تعاملات المؤسسة فيمكن التأثير فيها نسبياً.

وبتطبيق نموذج Porter للقوى الخمس يمكن قياس حالات القوة وحالات الضعف والفرص المستقبلية للمؤسسة بحيث يخلص Porter إلى أنه كلما زادت قوة عامل من تلك العوامل تقلصت قوة المؤسسة القائمة على تحقيق الأرباح، ففي هذه الحالة يمكن اعتبار عامل المنافسة القويّ كعامل تهديد للمؤسسة لأنه يؤدي إلى تقليص الأرباح، أما عامل المنافسة الضعيف يمكن اعتباره فرصة لأنه يسمح بتحقيق أرباح أكبر. والشكل التالي يوضح القوى الخمس للتنافسية:

<sup>1</sup> Stéphanie MONJON , Julien HAMOTEAU : Développement , Croissance et Environnement , Cahier Français , n° 337 , 2006 , p : 36.

<sup>2</sup> عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، د.ط، الجزائر، 2003، ص 67

الشكل(12): قوى التنافس الخمس



Source : Michael Porter, l'avantage concurrentiel, édition DUNOD, Paris, France, 1999, p15

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن القوى الخمس التي تؤثر على تنافسية المؤسسة والتي تحدد مردودية القطاع تتمثل في المنافسون الحاليون، المنافسون المحتملون، المنتجات البديلة، الموردون، الزبائن، ونظرا لأهمية هذه القوى سنتطرق إلى شرحها وتحليلها.

**1- المنافسون الحاليون:** هم مجموعة المؤسسات المتقاربة في الحجم والإمكانات والتي تقدم نفس السلع وتخدم نفس قطاع الزبائن الذي تستهدفه المؤسسة، ويتوقف ما تحصل عليه المؤسسة من حصة سوقية على قوتها النسبية مقارنة مع المنافسين الآخرين، فإذا كانت المنافسة ضعيفة فإنه تتاح الفرص للمؤسسات لرفع الأسعار وتحقيق الأرباح، أما إذا كانت المنافسة قوية فقد يترتب عن ذلك منافسة سعرية حادة قد تصل إلى درجة نشوب حرب أسعار، فتؤدي بذلك إلى تقليص الأرباح من خلال تخفيض هوامش الربح على المبيعات وهو ما يعرف بتهديد قوة الربحية. ففي معظم الصناعات يلاحظ أن المؤسسات تعتمد على بعضها البعض، وأي تصرف يصدر عن مؤسسة يكون له صدى عند المؤسسات الأخرى.

وتتحدد حالة المنافسة في الصناعة عادة من خلال مجموعة من العوامل يمكن تلخيصها فيما يأتي<sup>1</sup>: الهيكل التنافسي (عدد المؤسسات المتنافسة)؛ حجم وقوة المؤسسات المتنافسة؛ معدل نمو الصناعة؛ التميز في المنتجات؛ حجم التكاليف الثابتة؛ تكاليف التحول؛ تنوع المتنافسين؛ حواجز الخروج؛ بالإضافة إلى ظروف الطلب.

**2- تهديد المنافسون المحتملون (الداخلون الجدد):** يتمثل المنافسون المحتملون في المؤسسات التي يتوقع دخولها إلى القطاع بحيث يحملون معهم طاقات إنتاجية جديدة، وتدفعهم رغبة الحصول على موارد إضافية باكتساب حصة سوقية، وفي حالة تمكنهم من دخول القطاع فإن ذلك من شأنه أن يؤثر على استقرار القطاع، من زيادة للكميات المعروضة وتخفيض للأسعار مع ارتفاع للتكلفة تتبعها انخفاض في المردودية. وبالتالي فإن المنافسون المحتملون يشكلون تهديدا على المؤسسات الموجودة، بحيث يرتبط هذا التهديد بمدى فعالية موانع الدخول التي تفرضها المؤسسات المنافسة في السوق وقدرتهم على تجاوزها، فكلما كانت القيود أو حواجز الدخول مرتفعة فهذا سيقبل من فرص دخول منافسين جدد والعكس صحيح<sup>2</sup>. لذا تعتبر حواجز الدخول المرتفعة مفسرة للمستوى المرتفع للربحية، ومن ثم فإن الإستراتيجية المعتمدة على زيادة الحواجز ستؤدي إلى تحقيق الصناعة لعوائد مرتفعة في الأجل الطويل<sup>3</sup>.

لقد حدد Porter سبعة عوائق تواجه المنافسين الجدد عند دخولهم الصناعة والتي عرفها بمجموعة من الصعوبات يلقاها الراغب في الاستثمار في صناعة معينة، والمتمثلة في اقتصاديات الحجم، تميز المنتج، متطلبات كثافة رأس المال، تكاليف التحويل، اختراق قنوات التوزيع، مزايا المؤسسات القائمة مسبقا وسياسة الحكومة<sup>4</sup>. بالإضافة إلى عوائق أخرى مثل: التكنولوجيا (براءات الاختراع مثلاً)، هوية العلامة التجارية، الولاء للمؤسسة والتهديد بالانتقام الهجومي.

**3- قوة تفاوض الموردين:** يتمثل الموردون في مختلف مصادر التمويل والتمويل التي تتعامل معها المؤسسة بما في ذلك مورد العنصر البشري (سوق العمل)، حيث يؤثر الموردون على الصناعة من خلال قدرتهم على رفع الأسعار أو تخفيض جودة السلع أو الخدمات المشتراة وتكون قوة تفاوضهم كبيرة عندما يكونون مركزين أو عندما يكون القطاع المعني لا يمثل مشتريهم. وتزداد قوة الموردين كلما كانوا منظمين ومهيكلين بشكل جيد في السوق وهذا ما يدفعهم إلى التأثير بشكل كبير على أسعار منتجاتهم، ومن ثم التأثير على ربحية مؤسسات القطاع التي تشتري تلك المنتجات، ومن ثم تقليص ربحية المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- رشيد صالح عبد الرضا، جلاب حسان دهمش، الإدارة الإستراتيجية: مدخل تكاملي، دار المناهج للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2008، ص 116-119.

- روبرت بيترس؛ ديفيد لي، الإدارة الإستراتيجية: بناء المزايا التنافسية، ترجمة: عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط1، القاهرة، 2008، ص 15

<sup>2</sup> Michael PORTER, Choix Stratégique et concurrence technique, ECONOMICA, Paris 1982, P 07

<sup>3</sup> سملاي يحضيه، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص ص 34-35

<sup>4</sup> طارق سويدان، قيادة السوق، دار ابن حزم للطباعة، د.ط، بيروت، لبنان، 2001، ص 17

في حالة ضعف الموردين فإنّ ذلك يمكن للمؤسسة من فرض أسعار منخفضة وطلب مدخلات عالية الجودة مما يزيد من ربحيتها<sup>1</sup>. كما تزداد القوة التفاوضية للموردين خاصة في الحالات التالية<sup>2</sup>:

- القطاع لا يمثل زبونا مهما: فعندما يبيع الموردون لقطاعات مختلفة تمثل حصص بسيطة من رقم أعمالهم يميلون أكثر للضغط، أما في الحالة العكسية فإنّ مصير الموردين يكون مرتبط أكثر بالقطاع المشتري؛

- تميّز المنتج أو وجود تكلفة التبديل: في حال امتلاك المورد لمنتج متميّز، فإنه يخلق نوع من التبعية لدى الزبون لأنه لا يستطيع التخلي عنه، خاصة في حال وجود تكلفة التبديل.

4- **قوة تفاوض الزبائن:** يعتبر الزبائن حاليا بمثابة محور نشاط المؤسسة، حيث تسعى إلى إرضائهم بإشباع حاجتهم لضمان وفائهم لعلامتها التجارية، فإذا كانت المنافسة هي سعي المؤسسات نحو الحصول على أكبر قدر من الموارد فإنّ دخل الزبون هو أحد أهم هذه الموارد، ويتحقق لها ذلك عندما تتمكن من إشباع حاجة الزبون ما يضمن بقاءها واستمرارها. يستطيع الزبائن التأثير على المؤسسات المتنافسة، من خلال قدرتهم على التفاوض بخصوص سعر المنتج وجودته<sup>3</sup>. فالقدرة التفاوضية للزبائن هي قدرة تأثيرهم على سعر البيع، شروط البيع، الخدمات ما بعد البيع، آجال الدفع<sup>4</sup>،...، فيمكن النظر إلى الزبائن على أنهم يشكلون تهديدا تنافسيا عندما يكونون في وضع يطلبون فيه الشراء من المؤسسة بأسعار منخفضة، أو عندما يتطلعون إلى تلقّي منتجات أفضل، إذ الزبائن يمثلون قوة من القوى المهمة التي من شأنها التأثير على مردودية القطاع وتحديدها، ويمكن القول بأنّ قوة تفاوض الزبائن مرتبطة بتوفر الشروط التالية<sup>5</sup>:

- إذا كانت المنتجات المشتراة من القطاع نمطية وغير متميزة وبالتالي قدرة الزبائن على إيجاد موردين آخرين بسهولة؛
- كبر حجم مشتريات الزبائن، أو تركّز مجموعة منهم بشرائها لكميات معتبرة مقارنة برقم أعمال المؤسسة؛
- الكمية المشتراة من القطاع تمثل حصة معتبرة من تكاليف الزبائن بحيث يكونون أكثر حساسية للسعر؛
- إذا كان الزبائن يمثلون تهديدا للتكامل الأمامي؛
- إذا كانت منتجات القطاع لا تؤثر على جودة المنتجات أو خدمات الزبائن؛
- امتلاك الزبائن المعلومات الكاملة المتعلقة بالمنتج، أي يكونون على دراية تامة بالطلب، السعر الحقيقي للسوق وحتى التكاليف التي يتحملها المورد.

<sup>1</sup> جمال الدين محمد المرسي وآخرون، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية: منهج تطبيقي، الدار الجامعية، د.ط، مصر، 2002، ص 174

<sup>2</sup> روبرت بيتس؛ ديفيد لي، الإدارة الإستراتيجية: بناء المزايا التنافسية، ترجمة: عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط1، القاهرة، 2008، ص 154-155

<sup>3</sup> توفيق محمد عبد المحسن، بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية، دار الفكر العربي، د.ط، مصر، 2006، ص 158

<sup>4</sup> Michael PORTER, L'avantage concurrentiel, Traduit par Philippe de LAVERGNE, 1<sup>ère</sup> Edition, DUNOD, Paris, 1999, P16

<sup>5</sup> تشارلز هل، جاريت جونز، مرجع سبق ذكره، ص 146



لكن بالرغم من أنّ الحالات التي تناولناها أعلاه تعطي قوة تفاوضية للزبائن على حساب المؤسسة لكن ليس بالضرورة أن يتحقق ذلك، ففي دراسة قام بها Simon H<sup>1</sup> حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ذات الأداء العالي على المستوى الدولي أنّ ما نسبته 20-50% من رقم أعمال هذه المؤسسات يتم تحقيقه مع خمسة زبائن فقط، كما أنّ 7/1 من هذه المؤسسات تحقق ما نسبته 50% من رقم أعمالها مع زبون واحد، ورغم ذلك فالمؤسسات استطاعت أن تحافظ على مستويات أداء عالية بمعزل عن ضغط زبائنها، بل تمكّنت من المحافظة على توازن واستقرار علاقتها معهم. والسبب في استمرارية هذه العلاقات لا دخل للجوانب الإنسانية فيه، بل يعود السبب إلى تحكم المؤسسات في المزايا التنافسية التي اكتسبتها واستطاعت أن تعكسها على المنتجات التي تعرضها، ما سمح ببقاء الزبائن أوفياء للعلامة التجارية دون ممارسة أية ضغوط مهما كان حجمهم وأهميتهم في رقم الأعمال، إذن فعرض منتجات تستجيب وحاجات الزبائن بحيث تحقق لهم أكبر إشباع ممكن هو الحكم الرئيسي في اكتساب المؤسسة لقوة تفاوضية على زبائنها<sup>2</sup>.

**5- تهديد المنتجات البديلة:** المنتجات البديلة هي تلك المنتجات التي تحقق نفس المنفعة لدى نفس مجموعة المستهلكين، وتختلف من حيث خصائصها<sup>3</sup>، وهي عبارة عن كل منتج أو خدمة تؤدي إلى إشباع نفس الحاجة للمستهلك<sup>4</sup>. فهي تلك المنتجات التي تقدمها صناعات أخرى، والتي بإمكانها أن تلبّي حاجات المستهلكين بأسلوب يشبه الأسلوب الذي تفي به منتجات هذه الصناعة أو بأسلوب مقارب، فكلما كانت البدائل قريبة من المنتجات الأصلية وبأسعار أقل كلما ازدادت حدة التهديد التنافسي، حيث يؤثر ذلك على سعر هذه الأخيرة ومن ثم تتأثر ربحية المؤسسة ومن خلالها تراجع ربحية القطاع ككل. ويزداد تهديد المنتجات البديلة في الحالات الآتية<sup>5</sup>:

- انخفاض أسعار المنتجات البديلة بالمقارنة مع المنتجات الأصلية؛
- انخفاض تكاليف التحول بالنسبة للزبائن من المنتجات الأصلية إلى المنتجات البديلة؛
- عدم وجود تميّز واضح بين النوعين من المنتجات البديلة والأصلية.

ومن أجل الحدّ من هذا التهديد فإنه يجب على مؤسسات القطاع تكثيف الحملات الإشهارية وتكثيف الجهود في شتى مجالات التحسين الأخرى، كالجودة، جهود الاتصال، والمحاولات الرامية إلى ضمان الانتشار الواسع للمنتج<sup>6</sup>. كما يتطلب من المؤسسات القائمة في الصناعة زيادة استثماراتها في مجال البحث والتطوير لغرض

<sup>1</sup> SIMON H, Les champions cachés de la performance : comment devenir n° 1 quand on est des PME, trad. le Seac'h M, Paris : DUNOD, 1998, P 70

<sup>2</sup> لزهر العابد، إشكالية تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2013/2012، ص ص 73 - 74

<sup>3</sup> Jean-Jacques LAMBIN, Op.cit, P 213

<sup>4</sup> عبد السلام أبو قحف، أساسيات التسويق، دار الجامعة الجديد للنشر، دط، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 58

<sup>5</sup> رشيد صالح عبد الرضا، جلاب حسان دهمش، الإدارة الإستراتيجية: مدخل تكاملي، دار المناهج للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2008، ص 124

<sup>6</sup> شارلز هل و جاريث جونز، مرجع سبق ذكره، ص 150



خلق تميز واضح لمنتجاتها فيما إذا قورنت بالمنتجات البديلة أو تخفيض أسعارها لغرض الاحتفاظ بالزبائن الحاليين وعدم تحولهم إلى التعامل مع المؤسسات التي تقدم منتجات بديلة.

**6- الأطراف ذات المصلحة:** وهي تمثل القوة الجديدة التي أُضيفت إلى نموذج قوى التنافس، وهي تمثل القوة السادسة، وتشمل كل من: القوة النسبية للنقابات، الحكومة، حملة الأسهم، الجماعات المحلية،... وتختلف أهمية كل جماعة باختلاف طبيعة الصناعة<sup>1</sup>. حيث تم تقسيم الأطراف ذات المصلحة إلى مجموعتين:

**1-6- الأطراف الداخلية:** وهم الأفراد أو الجماعات الذين ينتمون إلى الكيان الداخلي للشركة، وغالبا ما تكون إسهامات هذه الأطراف من خدمات وموارد هامة محصورة لهذه الشركة دون غيرها يمكن تصنيفهم إلى<sup>2</sup>: المساهمون؛ العاملون أو الموظفون و المديرون أو المسيرين.

**2-6- الأطراف الخارجية:** هم الأفراد والجماعات أو الهيئات التي تزود الشركة بموارد مهمة أو إسهامات في مقابل مراعاة مصالحهم والحفاظ عليها، لكن هذه الإسهامات غير مقتصرة على هذه الشركة فحسب بل تقدمها لشركات أخرى ويمكن تصنيفها إلى<sup>3</sup>: الزبائن؛ الموردون؛ الحكومة؛ التنظيمات النقابية والجمهور العام.

من خلال ما تقدّم يمكن القول بأنّ تحليل قوى التنافس ومحددات قوى الربحية في الصناعة له أهمية كبيرة في صياغة الإستراتيجية، كما يعتبر مدخلا أساسيا لتحليل الفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسة في بيئة الصناعة من خلال تحديد المنافسين الأقوياء ومدى فاعليتهم وتأثيراتهم.

#### المطلب الثاني: مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة الاقتصادية

لكي تتمكن المؤسسة من معرفة درجة تنافسيته مقارنة بمنافسيها لضمان بقائها واستمرارها فإنه لا بدّ من قياس هذه التنافسية وذلك اعتماداً على مؤشرات يمكن حصرها في الآتي:

#### أولاً: مؤشر الربحية

يعتبر مؤشر الربحية مؤشر هام لتنافسية المؤسسة، إذ يرتبط بالحصة السوقية التي تعتبر هي الأخرى مؤشر عن تنافسية المؤسسة، حيث أنّ المؤسسة قد تعمل على تعظيم أرباحها دون أن تعمل على تحقيق رفع حصتها السوقية، إذن هي بذلك تتنازل عن بعض أرباحها قصد تحقيق ذلك، فهي لن تكون متأكدة من ربحيتها المستقبلية، أما إذا كانت تعمل على البقاء والنمو في السوق فيجب أن تستند إلى الربحية على فترة طويلة، لذلك فإنّ القيمة الحالية لأرباح المؤسسة تكون مرتبطة بالقيمة السوقية لها، إذ تعتمد المنافع المستقبلية للمؤسسة على إنتاجيتها وتكلفة عوامل إنتاجها، وكذا مدى جاذبية منتجاتها في الفترة الطويلة، وعلى اهتمامها على الإنفاق الحالي في البحث والتطوير والبراءات والامتيازات التي تحصل عليها قصد النفاذ إلى الأسواق والمحافظة عليها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> نادية العارف، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية للنشر، ط2، الإبراهيمية، مصر، 2003، ص 171 - 176

<sup>2</sup> شارلز هل وجاريت جونز، مرجع سبق ذكره، 2001، ص 77

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 78

<sup>4</sup> محمد وديع عدنان، مرجع سبق ذكره، ص 11

تُعرّف الربحية على أنها التجسيد الفعلي للنتائج المحققة من طرف المؤسسة والتي تهم جهات متعددة وفئات مختلفة ( الملاك، المساهمون، المقرضون، الموردون، العمال... الخ)، وهذا ما جعل مفهومها أكثر نسبية يتحدد ويرتبط بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها كل جهة من هذه الجهات، فالربحية هي مفهوم يطبق على كل عمل اقتصادي تستعمل فيه الإمكانيات المادية والبشرية والمالية، ويعبر عنها بالعلاقة بين النتيجة والإمكانيات المستعملة، وتعتبر القياس النقدي للفعالية. فهي مفهوم تشغيلي بمعنى أنّ الربحية تتحقق عندما تكون النتائج الاقتصادية المتحصل عليها أكبر من العناصر المستخدمة<sup>1</sup>.

ويمكن تفسير ربحية المؤسسة بدرجة أقل من منظور العوائد الاحتكارية (عوائد بسبب قوة السوق)، كما يمكن تفسيرها بدرجة أكبر من خلال العوائد على الموارد حيث تتحقق ميزة تنافسية أكبر من التكاليف الحقيقية للموارد، وعلى العكس من ذلك ففي حالة تناقص الموارد أو تقادمها أو تقليدها من جانب المؤسسات المنافسة، تميل العوائد التي يخلقها إلى الانخفاض أو ربما الاختفاء<sup>2</sup>.

وهناك عاملين يمكن أن تتحقق الربحية من خلالهما هما<sup>3</sup>:

- مدى جاذبية الصناعة التي تعمل بها: أي أنّ البيئة الخارجية وعلى وجه التحديد بيئة الصناعة هي أحد العوامل المحددة للاختلافات في الربحية بين المؤسسات؛
- تحقيق ميزة تنافسية: وهي المحور الأول لربحية المؤسسة، أي التأكيد على تركيز المؤسسات على المفاضلة بين مزايا التكلفة الأقل ومزايا التميز.

وبصفة عامة يمكن القول بأنّ الربحية تعبر عن العلاقة القائمة ما بين النتائج المحققة والوسائل المستخدمة لتحقيقها خلال فترة زمنية معينة فهي بمثابة المعيار أو المقياس للكفاءة النسبية الناتجة عن مدى تحقيق النتائج من خلال استغلال الوسائل استغلالاً أمثلاً.

$$\frac{\text{النتائج}}{\text{الوسائل المستخدمة}} = \text{الربحية} \text{ التالية: العلاقة وفقا للعلاقة التالية: الربحية} = \frac{\text{النتائج}}{\text{الوسائل المستخدمة}}$$

ولغرض قياس الربحية يتم الاعتماد على مؤشرات مختلفة نذكر منها ما يلي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> عبد اللطيف مصيطفي، عبد القادر مراد، أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 4، 2013، ص 34

<sup>2</sup> نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، بيروت، 1996، ص 43

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 41

<sup>4</sup> اعتماداً على :

- عبد اللطيف مصيطفي، عبد القادر مراد، أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 4، 2013، ص 35

- أسامة عبد الخالق الأنصاري، الإدارة المالية، كتب عربية، دط، القاهرة، دس ن، ص 181.

✓ العائد على المبيعات (هامش الربح): يقيس هذا المؤشر مدى الربحية التي تحققت على مبيعات المؤسسة،

$$100 \times \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{صافي المبيعات}} = \text{العائد على المبيعات: العلاقة التالية:}$$

✓ معدل العائد على حقوق الملكية: يقيس هذا المؤشر معدل العائد على الأموال المستثمرة ويتم حسابه وفقا

$$100 \times \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{حقوق الملكية}} = \text{معدل العائد على حقوق الملكية: العلاقة التالية:}$$

✓ العائد على إجمالي الأصول: يهدف حساب هذا المؤشر إلى قياس مدى كفاءة التشغيل في المؤسسة، ويتم

$$100 \times \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{متوسط إجمالي الأصول}} = \text{العائد على إجمالي الأصول: العلاقة التالية:}$$

حيث متوسط إجمالي الأصول يحسب كالتالي:

$$\frac{\text{إجمالي الأصول في بداية المدة} + \text{إجمالي الأصول في نهاية المدة}}{2} = \text{متوسط إجمالي الأصول}$$

وحيث أن مفهوم الكفاءة التشغيلية يشير إلى العلاقة بين مستويين من الإنتاج، أحدهما فعلي والآخر كامل، أي أنه يربط بين حجم الإنتاج الذي يحصل عليه المجتمع في وقت معين وبين حجم الموارد الإنتاجية

$$\frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج في ظل التشغيل الكامل للموارد}} = \text{العلاقة التالية: الكفاءة التشغيلية}$$

✓ العائد على رأس المال العامل: يقيس هذا المؤشر القدرة على التحكم بفعالية وكفاءة الأصول المتداولة بطريقة توفر للمؤسسة أقصى عائد على أصولها وتقليل المدفوعات عن التزاماتها، ويتم حسابه وفقا

$$100 \times \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{رأس المال العامل}} = \text{العلاقة التالية: العائد على رأس المال العامل}$$

وتعكس الربحية كفاءة المؤسسة في تشغيل أموالها ومدى تحقيقها لمستويات أداء جيدة للأنشطة، وما تجدر الإشارة إليه هو أن المؤسسة عندما تركز على تحقيق الربحية فإن هدفها ليس التركيز على الوفرة في النقود فقط، وإنما التركيز أيضا على تلبية حاجيات الزبائن بشكل أفضل من المنافسين، من أجل المحافظة عليهم واستقطاب زبائن جدد، ومن ثم تكون النتيجة تحسين الربحية مع التوسع في فرص النمو في الأجل الطويل<sup>1</sup>.

### ثانيا: مؤشر تكلفة الإنتاج

إذا كانت تكلفة الإنتاج المتوسطة تتجاوز سعر المنتج في الأسواق بالنسبة لأي مؤسسة، فإنه يمكن القول بأنها غير تنافسية، ويحصل ذلك نتيجة لانخفاض الإنتاجية أو ارتفاع تكلفة عوامل الإنتاج أو السببين معاً، والإنتاجية الضعيفة يمكن أن تكون نتيجة تسيير غير فعال (إدارة غير كفأة)، ويرى البعض أنه يمكن تعويض تكلفة الإنتاج المتوسطة بتكلفة العمل إذا كانت هذه الأخيرة هي الغالبة على التكاليف، وهو ما يشهد

<sup>1</sup> محمد قريشي، التغيير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012/2013، ص 47

تراجعا بالنسبة إلى مساهمة هذه الأخيرة من خلال التطور التكنولوجي الملاحظ، غير أنّ هذه الوضعية قليلة الوجود<sup>1</sup>. فيجب الأخذ بعين الاعتبار عناصر تكلفة الإنتاج (المواد الأولية، اليد العاملة، الآلات المستخدمة)، فإذا كانت التكلفة المتوسطة لإنتاج المنتج تتجاوز سعره في السوق فإنّ المؤسسة في هذه الحالة ليست تنافسية، فعليها العمل على تحقيق تكلفة إنتاج منخفضة بالنسبة لمتوسط التكلفة التي تتعلق بالمنافسين، كما يتوجب عليها أن تحسن التحكم في تكاليف إنتاج منتجاتها وفي مسببات زيادة هذه التكاليف والتي يعود سببها إلى ارتفاع تكاليف عوامل الإنتاج أو انخفاض إنتاجية هذه العناصر أو للسببين معاً، كما يمكن أن يعود سبب ذلك إلى عدم كفاءة تسيير عملية الإنتاج وطريقة ضبط ومراقبة التكاليف المرتبطة بها.

إنّ تكلفة الإنتاج للمؤسسة تكون غير تنافسية إذا كان معدلها المتوسط يتجاوز سعر منتجات منافسيها في السوق، ويعود ذلك لعدة عوامل من بينها<sup>2</sup>:

- انخفاض إنتاجيتها بسبب الإدارة غير الفعالة أو أنّ المؤسسة تنتمي إلى قطاع نشاط ذو منتجات متنوعة؛
  - عوامل الإنتاج مكلفة جداً بسبب معدل التضخم المرتفع أو تكاليف استيراد بعض أو كل مكونات الإنتاج.
- إنّ الاجتهاد في تخفيض عناصر التكاليف بشكل عام يُعدّ مطلباً أساسياً لتعزيز تنافسية المؤسسة، وهو ما يتطلب تصميم معايير إنفاق علمية وموضوعية لكل عنصر من عناصر التكلفة وتطويرها بما يتناسب والتغيير في تكنولوجيا العمليات ومستويات التكلفة لدى المنافسين<sup>3</sup>. وتبقى التكلفة أحد أهم مؤشرات تنافسية المؤسسة، فالمؤسسات التي تنتج منتجاتها بأقل تكلفة مقارنة بمنافسيها، تكون لها القدرة على بيع كميات أكبر وبالأخص في ظل تمتع منتجات المؤسسة بالجودة العالية.

### ثالثاً: مؤشر الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج

بصفة عامة يشير مصطلح الإنتاجية إلى نسبة المخرجات إلى المدخلات، وتمثل المدخلات ساعات العمل أي تكلفتها وتكاليف الآلات والمعدات، بينما تشمل المخرجات: المبيعات، الدخل، الحصة السوقية<sup>4</sup>. فالإنتاجية تعبر عن النسبة الحسابية بين كمية المخرجات من السلع والخدمات خلال فترة زمنية معينة وكمية المدخلات التي استخدمت في تحقيق ذلك القدر من الإنتاج، بمعنى أنها تقيس درجة نجاح المؤسسة في استغلال مواردها لإنتاج سلع وخدمات، فهي بذلك مقياس لنجاعة نظام إنتاجي معين، وبالتالي فإنّ تحسينها يؤدي إلى تقليص مقدار وقت العمل المبذول للحصول على المنتجات ومن ثم تخفيض سعر تكلفتها مما يؤدي إلى تمتع المؤسسة بقدر أكبر من التنافسية في الأسواق.

<sup>1</sup> محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية وقياسها، سلسلة جسر التنمية، سلسلة دورية تعني بقضايا التنمية في الأقطار العربية، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، العدد 32، ديسمبر 2003، ص 11

<sup>2</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، مصر، 2011، ص ص 46 - 47

<sup>3</sup> أحمد سيد مصطفى، مجالات وإستراتيجيات المنافسة في القرن الحادي والعشرين، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد 22، العدد 87، اتحاد غرف الصناعة والتجارة، دبي، 2001، ص 124

<sup>4</sup> مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 33

فالإنتاجية إذن عبارة عن القدرة على تحقيق الأهداف عن طريق تحويل المدخلات إلى المخرجات المطلوبة بأقل تكلفة، وبناء على ذلك نجد أنّ الإنتاجية تشمل جانبين هما<sup>1</sup>:

- تحقيق الأهداف وهو ما يطلق عليه بالفعالية (Efficacité)؛

- حسن استخدام الموارد المتاحة وهو ما يطلق عليه بالكفاءة (Efficience).

فيمكن القول بأنّ الإنتاجية مقياس شامل يحقق مدى تحقيق المؤسسة للأهداف، الفعالية والكفاءة.

أي أنّ: الإنتاجية = الكفاءة + الفعالية

كما تمثل الإنتاجية علاقة الإنتاج بمفردات العملية الإنتاجية ( كمية الإنتاج وعدد الآلات، كمية الإنتاج وعدد العمال، قيمة الإنتاج وساعات العمل) فهي تحمل تقييمها أكثر دقة من الإنتاج في تقييم المؤسسة وكفاءة العامل وطريقة استخدام الآلة أو المواد الأولية.

وتستخدم الإنتاجية للتعبير عن اتجاهين هما<sup>2</sup>:

- كمؤشر لقياس كفاءة المؤسسة من خلال الاتجاه العام لارتفاع أو انخفاض الإنتاجية فيها، والذي يعكس درجة استثمار المؤسسة لمواردها، وهذا ما يعبر عنه باتجاه الإنتاجية الكلية؛

- كمؤشر لقياس كفاءة أحد عناصر العملية الإنتاجية داخل المؤسسة ودرجة الانتفاع منه، وهو ما يعبر عنه بالإنتاجية الجزئية.

ويمكن التعبير عن الإنتاجية الكلية بالعلاقة التالية<sup>3</sup>: الإنتاجية الكلية =  $\frac{\text{المخرجات (كمية أو قيمة)}}{\text{المدخلات (كمية أو قيمة)}}$

أو بالعلاقة التالية: الإنتاجية =  $\frac{\text{الإنتاج (المخرجات)}}{\text{(الأرض+العمل+رأس المال+المواد الأولية)}}$

تتحقق زيادة الإنتاجية الكلية من خلال العلاقة النسبية بين المخرجات والمدخلات، عندما تزداد المخرجات بنسبة أكبر من الزيادة في المدخلات، أو عندما تنخفض المدخلات مع بقاء المخرجات ثابتة، أو عندما تزداد المخرجات مع بقاء المدخلات ثابتة، أو عندما تنخفض المدخلات بنسبة أكبر من انخفاض المخرجات.

ولكن نظرا لصعوبة قياس جميع المدخلات بوحدات متشابهة تبرز صعوبة استخدام الإنتاجية الكلية، لذلك من السهل مقارنة المخرجات (الإنتاج) مع عامل واحد، وهو ما يعرف بالإنتاجية الجزئية والتي تعبر عن العلاقة

بين حجم الإنتاج وأحد عوامل الإنتاج، وهو ما يعبر عنه بالعلاقة التالية: الإنتاجية الجزئية =  $\frac{\text{الإنتاج}}{\text{أحد عوامل الإنتاج}}$

<sup>1</sup> محمد جمال الكفاي، الاستثمار في الموارد البشرية للمنافسة العالمية، الدار الثقافية للنشر، د.ط، القاهرة، 2006، ص 233

<sup>2</sup> البشير عبد الكريم، الإنتاجية كميّار لقياس كفاءة الأداء في المؤسسات الإنتاجية وعلاقتها بالعمالة الماهرة، الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، 10 - 11 نوفمبر 2009، منشورات مخبر السياسات والإستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، الجزائر، 2010، ص ص 320 - 324

<sup>3</sup> جلال إبراهيم العبد، إدارة الإنتاج والعمليات : مدخل كمي، الدار الجامعية، د.ط، مصر، 2002، ص 23

وما دام أنّ عوامل الإنتاج متعددة، فإنه تتعدد كذلك أنواع الإنتاجية الجزئية منها: إنتاجية العمل، إنتاجية رأس المال، إنتاجية المواد، ...

إنّ الإنتاجية هي معيار لقياس كيفية التعامل وإدارة موارد محدد للحصول على أهداف ونتائج من حيث الكمية والجودة، وتقيس الإنتاجية الكلية للعوامل (PTF)\* الكفاءة التي تحوّل بها المؤسسة مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، ولكن هذا المفهوم لا يوضح مزايا ومساوئ تكلفة عناصر الإنتاج، كما أنه إذا كان الإنتاج يقاس بالوحدات الفيزيائية (كالطن مثلاً)، فإنّ الإنتاجية الإجمالية للعوامل لا توضح شيئاً حول جاذبية المنتجات المعروضة من جانب المؤسسة. ومن الممكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها لعدة مؤسسات في المستويات المحلية والدولية، ويمكن إرجاع نموها سواءً إلى التغيرات التقنية وتحرك دالة التكلفة نحو الأسفل، أو إلى تحقيق وفورات الحجم، كما يتأثر دليل نمو الإنتاجية الكلية للعوامل بفروق الأسعار المستندة إلى التكلفة الحدية. ويمكن إرجاع ضعف الإنتاجية إلى إدارة أقل كفاءة أو إلى سياسة استثمارية غير كفؤة أو كلاهما معاً.<sup>1</sup> وتقيس الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج كفاءة المؤسسة في تمويل مدخلاتها من عوامل الإنتاج إلى مخرجات أو منتجات أو خدمات.

إنّ تنافسية المؤسسة تظهر من خلال قدرتها على التحكم في التكاليف، لذلك فإنّ الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج تعتبر أحسن مؤشر للدلالة على تنافسية المؤسسة، وتعد المؤسسة تنافسية إذا استطاعت أن ترفع من إنتاجية عوامل الإنتاج مقارنة بالمؤسسات الأخرى ذات الإنتاج المتجانس.

فانخفاض إنتاجية مؤسسة ما بالنسبة لإنتاجية غيرها من المؤسسات التي تنتج السلعة أو الخدمة ذاتها، يعني أنّ هذه المؤسسة تنتج تلك السلعة أو الخدمة بتكاليف عالية ومع استمرار الارتفاع في تكلفة الإنتاج نجد أنّ تلك المؤسسة تفقد مبيعاتها حيث يتحوّل الزبائن إلى البائعين الأقل تكلفة وبذلك نلاحظ أنه توجد علاقة وثيقة بين الإنتاجية والحصة من السوق.

#### رابعاً: مؤشر الحصة السوقية

تُعد الحصة السوقية من أهم المؤشرات التي يتم من خلالها الحكم على نجاعة الأداء التنافسي للمؤسسة ومدى تحقيقها لأهداف النمو والاستمرار، حيث تسعى كل المؤسسات جاهدة إلى الحصول على نصيب معيّن من مبيعات السوق الذي تعمل فيه، حيث يكون هذا الهدف ملائماً إذا كان السوق ينمو وكانت هناك فرصاً مستقبلية تسعى إلى اغتنامها. فقد تبحث المؤسسة عن حصتها في السوق عن طريق السيطرة على منتج أو مجموعة أصناف من المنتجات، أو السيطرة على خدمة أو مجموعة خدمات تنفرد بها، وقد تندمج المؤسسة مع شركات أخرى منافسة للحصول على الحصة السوقية كما أنّ هناك شركات تحصل على حصتها في السوق عن طريق علامتها التجارية.

\* PTF : Productivité Totale des Facteurs

<sup>1</sup> محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية وقياسها، مرجع سبق ذكره، ص 11 - 12

فالحصة السوقية تمثل مجموع المبيعات التي تحققها مؤسسة أو علامة ما، ويعبر هذا المؤشر عن وضع المؤسسة في السوق، وعن حركة المستهلكين بين سلع المؤسسة و سلع المنافسين، حيث يُعطي هذا المؤشر مدى الفرق بين المؤسسة وأكبر منافسيها بدقة. وتعتبر الحصة السوقية المؤشر الأول الذي يعكس تنافسية المؤسسة، حيث يعتمد هنا على مقارنة أداء المؤسسة بأداء المنافسين في السوق من خلال حساب حصة السوق النسبية، حيث تمثل هذه الأخيرة النسبة بين حصة سوق المؤسسة وحصة سوق المنافس الأحسن أداءً. وبعد هذه المقارنة يمكن أن نجد ثلاث حالات:

- حصة السوق النسبية أكبر من الواحد، هذا يعني أنّ تنافسية المؤسسة تضاهي تنافسية المنافس؛
  - حصة السوق النسبية تساوي الواحد، هذا يعني أنّ تنافسية المؤسسة تماثل تنافسية المنافس؛
  - حصة السوق النسبية أقل من الواحد، هذا يعني أنّ تنافسية المؤسسة أقل من تنافسية المنافس.
- وتجدر الإشارة إلى أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار فيما يخص حصة السوق النسبية بالنسبة للمؤسسة النقاط الثلاث الرئيسية التالية:<sup>1</sup>

- الأولى: من الممكن أن تكون المؤسسة مربحة وتستحوذ على جزء هام من السوق الداخلية، عندما تكون السوق المحلية محمية بعوائق اتجاه التجارة الدولية، ويمكن أن تكون المؤسسة ذات ربحية آنية ولكنها غير قادرة على الاحتفاظ بالمنافسة عند تحرير التجارة أو زوال السوق، ومن أجل معرفة احتمال ونوع هذا الأمر يجب مقارنة تكاليف المؤسسة مع تكاليف منافسيها الدوليين المحتملين؛
- الثانية: في حالة تعاضد المنافع ضمن نشاط اقتصادي متجانس الإنتاج، فإنه كلما كانت التكلفة الحدية للمؤسسة ضعيفة بالقياس إلى تكاليف منافسيها كلما كانت حصتها السوقية أكبر وكانت المؤسسة أكثر ربحية مع افتراض تساوي الأمور الأخرى، فالحصة السوقية تترجم المزايا في الإنتاجية أو تكلفة عوامل الإنتاج؛
- الثالثة: في قطاع نشاط ذو إنتاج غير متجانس، ضعف ربحية المؤسسة يمكن تفسيره بالأسباب السابقة إضافة إلى أنّ المنتجات التي تقدمها المؤسسة أقل جاذبية من منتجات المنافسين بافتراض تساوي الأمور الأخرى أيضاً، حيث كلما كانت المنتجات المقدمة من المؤسسة أقل جاذبية كلما ضعفت حصتها من السوق. ويمكن قياس الحصة السوقية من خلال خمسة مقاييس هي:<sup>2</sup>

1- الحصة السوقية الإجمالية: تقاس الحصة السوقية الإجمالية للمؤسسة عن طريق قسمة مبيعات المؤسسة على مبيعات الصناعة (أي جميع المؤسسات العاملة في الصناعة)، وذلك على النحو التالي:

$$\text{حصة المؤسسة من السوق} = \frac{\text{مبيعات المؤسسة في فترة زمنية معينة}}{\text{مبيعات الصناعة في نفس الفترة الزمنية}} \times 100$$

<sup>1</sup> مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 47

<sup>2</sup> محمد سليمان، بن عمار نصر الدين، الحصة السوقية كمؤشر لقياس فعالية الأداء التسويقي بالمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، 10 - 11 نوفمبر 2009، منشورات مخبر السياسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، 2010، ص 410



2- **الحصة السوقية النسبية:** وتقاس الحصة السوقية النسبية من خلال مقارنة مبيعات المؤسسة بمبيعات أعلى ثلاث مؤسسات في الصناعة كما هو معبر عنه في العلاقة التالية:

$$\text{الحصة السوقية النسبية للمؤسسة} = \frac{\text{مبيعات المؤسسة في فترة زمنية معينة}}{\text{مبيعات أعلى ثلاث مؤسسات في الصناعة في نفس الفترة الزمنية}} \times 100$$

فإذا كان نصيب مؤسسة من السوق 30% ونصيب أكبر مؤسستين تاليتين هو 20%، 10%، يمكن القول بأنّ الحصة السوقية النسبية للشركة الأولى هي 50% : (60/30)، وللشركة الثانية هي: 33,33% (60/20)، وللشركة الثالثة هي 16,67% (60/10).

3- **الحصة السوقية للمنافس الأساسي:** تقوم بعض المؤسسات بمقارنة حصتها كنسبة من مبيعات المؤسسة القائمة في الصناعة، فعلى سبيل المثال فإنّ شركة MICROSOFT يمكن حساب حصتها عن طريق مقارنة مبيعاتها بمبيعات IBM وكلما اقتربت النسبة إلى 100%، كلما كان ذلك يعني اتجاه المؤسسة للحصول على مركز قيادي داخل الصناعة.

4- **الحصة السوقية بالقيمة:** لا يتم حسابها انطلاقاً من المبيعات وإنما على أساس رقم الأعمال. إنّ الحصة السوقية بالقيمة تكون في الغالب صعبة التفسير وذلك للفروق والتعديلات السعرية بين العلامات.

5- **الحصة السوقية للقطاع المخدم:** تحدد بالمقارنة بين مبيعات قطاع أو القطاعات السوقية التي تتجه نحوها المؤسسة، فمثلاً بالنسبة للعلامة سيارة مثل: Rolls Royce بمعنى قطاع السيارات الفخمة والتي تكون موجهة بشكل واضح نحو فئة محددة من المشتريين المحتملين، وتكون هذه الحصة دائماً أكبر من الحصة السوقية المطلقة.

$$\text{ويمكن قياس الحصة السوقية للمؤسسة من خلال العلاقة التالية}^1: \text{PME} = \frac{\text{CAE}}{\text{CAI}}$$

حيث:  $\text{PME}$  : تمثل الحصة السوقية للمؤسسة؛

$\text{CAE}$  : يمثل رقم الأعمال بالنسبة للمؤسسة ؛

$\text{CAI}$  : يمثل رقم الأعمال بالنسبة للصناعة.

وتجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى المؤشرات السابقة والتي تعتبر مؤشرات كمية، هناك مؤشرات أخرى نوعية لقياس تنافسية المؤسسة والتي تتمثل في مؤشرات رضا الزبائن، بحيث تنصبّ هذه الأخيرة على أساس مدى رضا الزبون عن منتجات المؤسسة قياساً بالمنافسين الآخرين من خلال التمييز بين عدد من المستويات المختلفة للنوعية والتي تمثل الميزة التنافسية وهي<sup>2</sup>:

✓ **النوعية المتوقعة:** وهي تلك النوعية التي يرى الزبون وجوب وجودها في المنتج، وهذا أمر صعب تحقيقه في الغالب بسبب التباين والاختلاف بين خصائص وحاجيات الزبائن ورغباتهم؛

<sup>1</sup> وديع محمد عدنان، القدرة التنافسية وقياسها، مرجع سبق ذكره، ص12

<sup>2</sup> ثامر البكري، إستراتيجيات التسويق، دار اليازوري للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2008، ص ص 200-201



- ✓ النوعية المدركة: وهي تلك الدرجة من النوعية التي يكتشفها الزبون عند اقتنائه للمنتج وقد تكون درجتها أكبر أو أقل مما كان متوقعا، وهذا ما ينعكس على درجة رضا الزبون من عدمه؛
- ✓ النوعية القياسية: وهي تمثل ذلك المستوى من النوعية التي تقدمها المؤسسة والتي تتطابق مع المواصفات الأساسية المحددة من قبلها مسبقا والمخطط لها.

### المطلب الثالث: الإستراتيجيات العامة لتنافسية المؤسسة الاقتصادية

يتوقف مدى نجاح أو فشل المؤسسات على ما تتبعه من إستراتيجيات، فهي بحاجة لإدراك وضعها الحالي واستشراف مستقبلها، ولا يمكن أن تدرك المؤسسة مرادها إلا عن طريق تحديد إستراتيجية خاصة بها، فبالإستراتيجية تترجم المؤسسة أهدافها وبرامجها إلى واقع. ذلك لأنّ تحقيق الربحية وكذا البقاء والاستمرار لأيّ مؤسسة مرهون بتبني هذه الأخيرة لإستراتيجية تنافسية مناسبة. حيث نجد من أهم التصنيفات للإستراتيجيات العامة للتنافس هو ما قدّمه Porter الذي اشتمل على إستراتيجية السيطرة بالتكاليف، إستراتيجية التميّز وإستراتيجية التركيز.

لكن وقبل التطرق إلى تفضيل هذه الإستراتيجيات العامة لتنافسية المؤسسة، نرى أنه من الضروري الإشارة أولاً إلى مفهوم الإستراتيجية التنافسية.

#### أولاً: مفهوم الإستراتيجية التنافسية

- 1- تعريف الإستراتيجية التنافسية: عرّف Porter الإستراتيجية التنافسية بأنها البحث عن أفضل مركز تنافسي في الصناعة بهدف تحقيق ميزة تنافسية متواصلة للمؤسسة في مواجهة قوى التنافس الموجودة في الصناعة<sup>1</sup>. فهي مجموعة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة ومتواصلة على المنافسين<sup>2</sup>. كما عرّفت بأنها الطريقة التي تمكّن المؤسسة من تحقيق التكامل بين مختلف أنشطتها ووظائفها وبين عناصر البيئة التي تنشط فيها بما يمكنها من تحقيق الميزة التنافسية<sup>3</sup>. وبالتالي فهي تعتمد على عدة خطوات هي<sup>4</sup>:
  - معرفة القوى التنافسية الموجودة في بيئة الأعمال وترتيبها بحسب مدى تهديدها لوضعية المؤسسة؛
  - تحديد الأهداف الإستراتيجية بحيث يتم التركيز عليها واستخدام إستراتيجيات المنافسة؛
  - تحديد الإستراتيجية التنافسية المناسبة بحسب إمكانية وظروف المؤسسة.
- وتختلف العمليات الخاصة بتنفيذ كل إستراتيجية أساسية من قطاع إلى آخر، كما أنّ الإستراتيجيات الأساسية الممكنة في كل قطاع محدودة، واختيار الإستراتيجية المناسبة ليس بالشيء البسيط لكنه ضروري بالنسبة لكل مؤسسة من أجل التوصل إلى تحقيق ميزة تنافسية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Philip KOTLER, Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation and Control, Prentice-Hall, Inc, The Millennium Edition, New Jersey, 2000, p123.

<sup>2</sup> علاء طالب فرحان، زينب مكي محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار الحامد، ط1، الأردن، 2012، ص 152

<sup>3</sup> علاء فرحان طالب، حسين حريجة غالي، إستراتيجية العمليات والسقيات التنافسية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، دط، الأردن، 2011، ص 11

<sup>4</sup> حسن علي الزعبي، نظم المعلومات الإستراتيجية: مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2005، ص 141

<sup>5</sup> Michael Porter, L'avantage concurrentiel, Op.cit, P 23

2- أنواع الإستراتيجيات التنافسية: توجد العديد من الاستراتيجيات التي تبناها الباحثون، ولكن النموذج الأشهر والأكثر اعتمادا وانتشارا هو نموذج Porter والذي يتضمن ثلاث أنواع أساسية للإستراتيجية التنافسية، تعتمد كل إستراتيجية على ثقافة مختلفة وتصور مغاير لكيفية تجسيد التفوق على حساب المنافسين، هذه الإستراتيجيات تتمثل في: إستراتيجية السيطرة بالتكاليف، إستراتيجية التميز وإستراتيجية التركيز، كما يبيّنها الشكل التالي:

الشكل (13): الإستراتيجيات التنافسية العامة

		التكلفة الأقل	التميز
النطاق التنافسي	قطاع واسع	إستراتيجية السيطرة بالتكاليف	إستراتيجية التميز
	قطاع ضيق	إستراتيجية التركيز بالتكلفة	إستراتيجية التركيز بالتميز

Source : Michael PORTER, L'avantage concurrentiel : Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Traduit par Philippe de LAVERGNE, 1<sup>ère</sup> Edition, DUNOD, Paris, 1999, P 24

### ثانيا: إستراتيجية السيطرة بالتكاليف (La Domination par les coûts)

1- مفهوم إستراتيجية السيطرة بالتكاليف : تعرف إستراتيجية السيطرة بالتكاليف بأنها قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف بالنسبة للمنافسين الآخرين دون أن يكون ذلك على حساب مستوى الجودة والخدمات المرافقة للمنتج<sup>1</sup>. فهذه الإستراتيجية تضع على رأس قائمة أولوياتها توجيه كل جهود المؤسسة نحو هدف رئيسي وجوهري هو تخفيض التكاليف الكلية، أي أنّ المؤسسة تعمل على تحقيق تكلفة أقل بالنسبة إلى منافسيها، وهو ما يعني أنّ البيع بأسعار أقل والسيطرة على السوق، وقد يكون ذلك من خلال اقتصاديات الحجم، أو من خلال الضغط على التكاليف، أو بإدخال مواد أو طريقة صنع أقل تكلفة<sup>2</sup>. ذلك لأنّ قدرة المؤسسة على احتلال موقع تنافسي مناسب يرتبط بقدرتها على الإنتاج بأقل تكاليف ممكنة، وبالتالي فإنّ دورها يتمثل بالدرجة الأولى في البحث عن كيفية تخفيض التكاليف وهذا ليس من خلال تقليص حجم الاستثمارات إنما بتحسين طرق الإنتاج<sup>3</sup>.

إنّ الهدف من هذه الإستراتيجية هو الحصول على ميزة تكاليف جوهرية على حساب بقية المنافسين، حيث يسمح الاستخدام الجيد لهذه الإستراتيجية بجعل المؤسسة أقل المنتجين تكلفة في تلك الصناعة وبالتالي التربع على

<sup>1</sup> Etienne COLGNON, Michel WISSLER, Qualité et Compétitivité des Entreprises, 2<sup>ème</sup> Edition, Edition ECONOMICA, Paris, France 1983, P 60

<sup>2</sup> حسين رحيم، إستراتيجية المؤسسة، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، دط، قسنطينة، الجزائر، 2008، ص 103

<sup>3</sup> Jean Jacques LAMBIN , Op.cit, P304

2 - M. Porter, Op.cit, P 52

حصة أكبر في السوق<sup>1</sup>. ولكي تحقق المؤسسة ميزة التكلفة الأقل وتحافظ عليها يجب أن تحقق نتائج تفوق نتائج متوسط القطاع، ويشترط أن تفرض سعر قريب من متوسط سعر القطاع، وعند فرض سعر مساوٍ أو أقل من أسعار المنافسين تترجم وضعية السيطرة بالتكلفة بتحقيق عوائد أعلى، إلا أنه لا يمكن للمؤسسة المسيطرة بالتكلفة التعااضي بشكل نهائي عن تحقيق التميز وإلا لن يصبح المنتج الذي تسوّقه مقبولاً في نظر الزبائن وبالتالي لا يمكن مقارنته بالمنتجات المنافسة<sup>2</sup>.

يمكن القول أنّ إستراتيجية السيطرة بالتكلفة تضع المؤسسة في وضع أفضل لتوسيع حصتها السوقية، والحفاظ على زبائنها الحاليين وجذب زبائن جدد وتعويض ضعف الهوامش المحققة في الوحدة الواحدة، والاستحواد على موقع تنافسي ممتاز نتيجة قدرتها على إنتاج نفس المنتجات وبنفس المواصفات التي ينتجها المنافسون وبأسعار أقل، وبالتالي مواجهة أيّ هجوم من المنافسين الجدد أو المنتجات البديلة.

**2- متطلبات إستراتيجية السيطرة بالتكاليف:** إنّ تبنّي هذه الإستراتيجية يتطلب من المؤسسة أن تضع نفسها في وضع هجومي من خلال إعداد مختلف التجهيزات والمعدات والاستثمارات الكبيرة المحققة لوفورات الحجم الفعالة، مع تركيز اهتمامها وبحوثها بشكل رئيسي على تخفيض التكلفة إلى أدنى حدّ ممكن، وذلك سوف لن يتم ما لم ترفق العملية بمراقبة دقيقة وفعالة للتكاليف بحيث يصبح مفهوم "تخفيض التكاليف" هو الإطار الموجّه لكامل الإستراتيجية. بحيث هناك مجموعة من الشروط التي يؤدي توافرها وتحقيقها إلى أن تكون إستراتيجية السيطرة بالتكاليف فعالة وقادرة على تحقيق الميزة التنافسية، ومن جملة هذه الشروط يمكن ذكر ما يلي<sup>3</sup>:

- أن تكون المنافسة السعرية هي السائدة بين المنافسين بوصفها قوة سوقية؛
- تكون المنتجات أو الخدمات في الصناعة معيارية أو نمطية وفي متناول الجميع؛
- تكون هناك محدودية لتحقيق التميز؛
- تبسيط التقنية المتعلقة بتصميم المنتجات وبعمليات الإنتاج (استخدام مواصفات مقبولة في المواد الأولية، اختيار مواقع التسهيلات، التسويق المباشر، تخفيض تكاليف البحث والتطوير،...) للتحكم الجيد في التكاليف؛

<sup>1</sup> روبرت.أ. بتس، ديفيد.لي، الإدارة الإستراتيجية: بناء الميزة التنافسية، ترجمة: عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، دط، القاهرة، مصر، 2008، ص 302

<sup>2</sup> Michael PORTER, L'avantage concurrentiel, Op.cit, P 24

<sup>3</sup> اعتماداً على:

- عبد الرحمن ابتهاج مصطفى، الإدارة الإستراتيجية: البدائل الإستراتيجية: التنفيذ والرقابة- إدارة التغيير الإستراتيجي، المنظمة العربية للنشر والتوزيع، دط، مصر، 1997، ص 79
- محي الدين القطب، الخيار الإستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد، ط1، 2012، ص 103- 105
- إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم وحالات تطبيقية، المكتب العربي الحديث، دط، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 200
- خليل نبيل مرسي، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 116
- Jean Jacques LAMBIN , marketing stratégique et compétitive opérationnel, DUNOD, Paris, 2005,P304
- Michael, PORTER, choix stratégiques et concurrence : techniques d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie", Traduction : Philippe de LAVERGNE, ECONOMICA, Paris, France, 2004, P 38.

- التركيز على تحقيق وفورات بكل أشكالها، سواء كانت متأتية من اقتصاديات الحجم، منحى الخبرة، التكامل العمودي؛ والحد من الإضافات على المنتجات وتقليص عددها، ومنح رواتب وأجور منخفضة مقارنة بالمنافسين؛
  - تقديم منتج أساسي دون أي نوع من الكماليات الإضافية التي تؤدي إلى زيادة تكلفة إنتاجه؛
  - وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة بالنسبة لكل المشتريين؛
  - وجود طلب مرن للسعر، بحيث يؤدي أي تخفيض في السعر إلى زيادة مشتريات المستهلكين للسلعة؛
  - محدودية تكاليف التبديل أو عدم وجودها بالمرّة بالنسبة للزبائن؛
  - كفاءة اليد العاملة بتكوين فعال لها وهيكل تنظيمية جيدة، والتحديد الواضح للمسؤوليات للتخلص من أي سوء فهم بين المستخدمين.
- 3- مزايا إستراتيجية السيطرة بالتكاليف: تحقق إستراتيجية السيطرة بالتكاليف العديد من المزايا توفر للمؤسسة قدر من الحماية عند مواجهة المنافسين، وتتمثل هذه المزايا في الآتي<sup>1</sup>:
- تشكل حاجزا دفاعيا أمام أقوى المنافسين، فإذا حاول المنافسون تخفيض تكاليفهم بطريقة غير كفأة سيكون ذلك على حساب الأرباح وبالتالي خروجهم من السوق، أما في حالة ما إذا فضل المنافسون البقاء على وضعهم الحالي فلن يتمكنوا من المنافسة بسبب ارتفاع تكاليفهم النسبية الأمر الذي ينعكس على مستوى الأسعار الذي ينعكس سلبا على الكمية المطلوبة من منتجاتهم؛
  - أما في حالة ما إذا كانت هناك ضغوط على المؤسسات مثلا من قبل جمعيات حماية المستهلك لتخفيض الأسعار فلن تكون هناك أي ضغوطات ومطالب على المؤسسة كون تكاليفها منخفضة وبالتالي فإن تبني هذه الإستراتيجية يشكل حاجزا دفاعيا أمام القوة التفاوضية للمستهلكين؛
  - إن نجاح هذه الإستراتيجية يشكل حاجزا دفاعيا أمام القوة التفاوضية للموردين؛ إذ أن تبنيها يوفر مرونة كافية لدى المؤسسة في حالة ارتفاع أسعار مدخلات الإنتاج حيث تمكن المؤسسة من تعويض الزيادة في أسعار مدخلات الإنتاج من خلال تخفيض التكاليف في الأنشطة الأخرى؛
  - تشكل هذه الإستراتيجية حاجزا قويا أمام أي محاولة لدخول السوق من قبل منافسين جدد خاصة باعتمادها لاقتصاديات الحجم ستضع حواجز أمام هؤلاء وترفع من تكلفة الدخول عندهم، فتحقيق الحجم الكبير يتطلب استثمارات ضخمة ومصاريف كبيرة، كما أن الانطلاق بحجم ضعيف لن يسمح للمؤسسة الجديدة بالصمود أمام أسعار القطاع؛
  - تعمل هذه الإستراتيجية على حماية المؤسسة من خطر وجود السلع البديلة التي يمكن أن تنافس منتجاتها، فالتهديد يكمن في أن هذه المنتجات لا تحوز فقط على نفس خصائص المنتج المراد تعويضه وإنما أيضا في قدرتها على المنافسة السعرية؛ أي على مستوى التكاليف وهو ما سيكون صعبا في مواجهة مؤسسة تعتمد على هذه الإستراتيجية.

<sup>1</sup> أحمد بلالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 466-467

- 4- مخاطر إستراتيجية السيطرة بالتكاليف: إن إتباع هذه الإستراتيجية يخلق العديد من المخاطر منها<sup>1</sup>:
- سهولة تقليد هذه الإستراتيجية من قبل المنافسين خاصة إذا لم تتمكن المؤسسة الرائدة في مجال التكاليف من وضع الحواجز أمامهم؛
  - انخفاض مستوى الجودة نتيجة محاولة المؤسسة تقليل أشكال وأنواع المنتج سعياً وراء تخفيض التكلفة، حيث يمكن أن يفقد المنتج ملامحه الأساسية مما يؤدي إلى تعثر سمعة المؤسسة وفقدانها لعدد من زبائنها وبالتالي فقدانها القدرة على المنافسة؛
  - عدم مواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في السوق بسبب تركيز المؤسسة على تخفيض التكاليف، وإهمال جانب تكيف المؤسسة مع تلك التطورات لاسيما تلك المرتبطة بالتطور التكنولوجي وتغير سلوك المستهلكين؛
  - صعوبة التكيف مع الوضعيات الجديدة، حيث أن هذه الإستراتيجية تتطلب الإنتاج بكميات كبيرة والتي بدورها تلزم المؤسسة ببذل مجهودات كبيرة في توفير الاستثمارات والتجهيزات، هذه الوضعية ينتج عنها مشاكل متعددة في التكيف مع التغيرات التي قد تحصل،
  - تحمل خسائر كبيرة، لأن اعتماد المؤسسة هذه الإستراتيجية يتطلب منها الدخول باستثمارات رأسمالية كبيرة وبحجم إنتاج كبير؛
  - الإهمال الحاد للتمييز والجودة وبالتالي إهمال شريحة مهمة من المستهلكين الذين يفضلون الجودة والتمييز؛
- ثالثاً: إستراتيجية التمييز (La Différentiation)

- 1- مفهوم إستراتيجية التمييز: التمييز يعني قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد له قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، خصائص خاصة بالمنتج، خدمات ما بعد البيع)<sup>2</sup>. فالتمييز يعني عرض منتج أو خدمة يقدم قيمة إضافية تكون إما في تصميم المنتج أو الخدمات التي يقدمها والتي لا يمكن للمنافسين تقديم مثلها، فالتمييز لا يكون على جانب واحد من النشاط، فقد يكون من خلال الشراء أو التصميم المتميز أو التصنيع أو التصميم أو خدمة الزبائن، ... أو من خلال مختلف هذه المجالات مجتمعة.
- وإستراتيجية التمييز تعرف على أنها إستراتيجية تهدف إلى تقديم منتج مختلف عن ما يقدمه المنافسون ليناسب رغبات وحاجات المستهلكين الذين يهتمون بالجودة والتمييز أكثر من اهتمامهم بالسعر<sup>3</sup>. حيث تستند على قدرة المؤسسة على تقديم خدمة متميزة ومتفردة للزبائن عبر صيغ مختلفة مثل الإبداع في التصميم

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- حسن محمد أحمد مختار، الإدارة الإستراتيجية: المفاهيم والنماذج، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، د.ط، القاهرة، مصر، 2008، ص 198

- نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، د.ط، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 140

- G.GARIBALDI, Op.cit, P P 99 - 101.

- العربي عطية، تدنية التكاليف كأداة إستراتيجية لمواجهة المنافسة المحتملة في ظل الاقتصاد الانتقالي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، 9/8 مارس 2005، ص 448

<sup>2</sup> نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، د.ط، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 84

<sup>3</sup> محمد أحمد العوض، الإدارة الإستراتيجية: الأصول والأسس العلمية، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 176

والتكنولوجيا، السمعة، العلامة التجارية وقنوات التوزيع<sup>1</sup>. فهي الإستراتيجية التنافسية التي تتبناها المؤسسة من خلال توفير السلع والخدمات بخصائص استثنائية عن تلك المقدمة من قبل المنافسين وبشكل يتم إدراكه من قبل المستهلك، ويتمثل هذا التميز في تصميم المنتج، الجودة والمواصفات التكنولوجية، خدمة الزبائن، التوزيع والتسويق، توفير قطع الغيار،...، وبالتالي فإنّ الفكرة الأساسية لهذه الإستراتيجية هي جذب الزبائن وزيادة حجم المبيعات وإعطاء حماية للمؤسسة من منافسيها.

وتبحث المؤسسة بإتباعها لهذه الإستراتيجية عن تحقيق الانفرادية على مستويات محددة من أجل نيل رضا الزبائن، وللوصول إلى ذلك تركز على المواصفات التي يعتبرها عدد كبير من الزبائن ضرورية مما يجعل منتج المؤسسة في وضعية المنتج الوحيد الذي يلبي حاجة ورضا الزبون، وتعوض جهود المؤسسة لتحقيق هذه الوضعية الانفرادية بسعر أعلى لمنتجها في السوق أي بعوائد إضافية للمؤسسة<sup>2</sup>. إذ تستطيع الإستراتيجية الفعالة للتميز حماية المؤسسة أمام منافسيها، نظرا لولاء المستهلك لعلامة معيّنة وما يترتب على ذلك من تخفيض الحساسية للسعر، ومن خلال تميز المؤسسة وولاء المستهلك للعلامة تستطيع أن تضع أسعاراً لمنتجاتها أعلى من أسعار المنافسين، كما تحقق هوامش ربحية أعلى نسبياً<sup>3</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أنه لنجاح إستراتيجية التميز يجب أن تكون القيمة التي يعطيها المنتج للمستهلك تبرر السعر الإضافي، حيث يجب على المؤسسة تحقيق التوازن بين الزيادة في السعر والزيادة في التكلفة.

**2- متطلبات إستراتيجية التميز:** لتطبيق هذه الإستراتيجية لابدّ من توافر مجموعة من الشروط والتي تتمثل فيما يلي<sup>4</sup>:

- تعدد استخدامات المنتج وتوافقها مع حاجة المستهلك؛
- تكثيف جهود البحث والتطوير اتجاه المنتج بحيث يؤدي إلى تقديم منتجات بخصائص أداء أفضل؛
- المرونة وسرعة الاستجابة للتغيرات في أذواق ورغبات الزبائن؛
- الاهتمام بالتسويق من خلال تقديم المساعدة الفنية للمستهلك، التسليم السريع، الصيانة، معلومات أكثر للمستهلك على كيفية استخدام المنتج، خدمات ما بعد البيع،...

<sup>1</sup> صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهب جلاب، الإدارة الإستراتيجية : مدخل تكاملي، دار المناهج، د.ط، الأردن، 2008، ص 308

<sup>2</sup> M. Porter, l'avantage concurrentiel, Op.cit, P 26

<sup>3</sup> نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، د.ط، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 119

<sup>4</sup> اعتماداً على :

- مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية للطباعة والنشر، د.ط، الإسكندرية، مصر، 1996، ص ص 111 - 114
- جمال الدين محمد المرسي، مصطفى محمود أبو بكر، طارق رشدي جبة، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2002، ص ص 274 - 275
- مايكل بورتر، الإستراتيجية التنافسية: أساليب تحليل الصناعات والمنافسين، ترجمة عمر سعيد الأيوبي، هيئة أبو ظبي للثقافة والتراث، د.ط، الإمارات، 2010، ص 83
- يحضيه سمالي، أثر التسيير الإستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية : مدخل الجودة والمعرفة، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 27
- Gérard GARIBALDI, L'Analyse Stratégique, 3<sup>ème</sup> édition, Edition d'Organisation, 2<sup>ème</sup> tirage, Paris, 2008, P 102

- إدراك المستهلك لقيمة الفرق بين منتج المؤسسة ومنتجات المنافسين من خلال الميزة التي تتوفر فيه؛
- عدم وجود مؤسسات تنتهج نفس إستراتيجية التميّز؛
- الاستخدام الأمثل للموارد الفكرية، المهارات، الوقت، الجهد والأفراد؛
- ضرورة اعتماد المؤسسة على إمكانياتها ومهاراتها الذاتية، لأنّ تميّز المؤسسة على أساس إمكانياتها تصعب على المنافسين من تقليدها؛
- ضرورة التأكد من الخصوصيات التي تميّز بها، ويرجع ذلك إلى الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة لضبط خصوصيات الزبون؛
- لا بدّ من التوفيق بين القيمة الإضافية في السعر والقيمة التميّزية الإضافية في المنتج، حتى يكون الزبون مستعداً لدفع هذه الزيادة في السعر ويكون مقتنعاً بها؛
- يجب أن تحذر المؤسسة من إقامة التميّز على أساس قواعد تتصف بالسكون لأنّ الزبون ينتظر الإبداع والديناميكية؛
- 3- مزايا إستراتيجية التميّز: تحقق إستراتيجية التميّز العديد من المزايا نذكر منها ما يلي<sup>1</sup>:
- تسمح للمؤسسة بعزل نفسها جزئياً من الخصومة التنافسية، فعندما تقدّم منتجات متميّزة فإنها تجد نفسها غير منخرطة في حروب سعرية مدمّرة مع منافسيها؛
- زبائن المنتجات المتميّزة أقل حساسية للسعر، وبذلك يمكن للمؤسسة رفع أسعار منتجاتها؛
- حواجز الدخول تكون واضحة لأنّ الداخلين الجدد يحتاجون إلى استثمارات مكلفة جداً من أجل الاقتراب من مركز المؤسسة التنافسي؛
- زيادة العائد على الاستثمار بسبب ولاء الزبائن، حيث تقل حساسيتهم للسعر، كما أنّ ارتفاع التكاليف الناتج عن إتباع إستراتيجية التميّز يتحمّله المستهلك.
- توفير الحماية للمؤسسة من منافسيها، خاصة إذا توصلت إلى حد خلق الولاء لعلامتها ومنتجاتها من طرف الزبائن؛
- الخصائص والمميّزات المنفردة في حدّ ذاتها تعتبر عامل إضعاف لتهديد مساومة الزبائن خاصة في ظل انعدام منتجات متكافئة أو مقارنة لمنتجات المؤسسة على مستوى الجودة أو الخصائص الفنية أو الخدمات المقدمة؛

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- روبرت.أ. بتس، ديفيد.لي، الإدارة الإستراتيجية: بناء الميزة التنافسية، ترجمة: عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، د.ط، مصر، 2008، ص ص 337-338
- مؤيد سعيد سالم، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2005، ص 147
- خليل مرسي نبيل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، د.ط، بيروت، لبنان، 1996، ص 215
- ثابت عبد الرحمن إدريس، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 38



- الهوامش المرتفعة التي يحققها نجاح هذه الإستراتيجية من شأنه أن يجعل المؤسسة في وضعية تنافسية مقبولة لأجل مفاوضة مورديها؛

- إنّ تميّز منتجات المؤسسة ووفاء زبائنها ورضاهم على أدائها سوف يحدّ من درجة تهديد المنتجات البديلة، حيث لا يتحقق لها ذلك إلا إذا كانت تحقق نفس خصائص المنتجات المراد تعويضها وبأسعار أقل أو مماثلة لها.

4- **مخاطر إستراتيجية التميّز:** على الرغم من المزايا التي يمكن أن تكتسبها المؤسسة من خلال تبنيها لإستراتيجية التميّز، إلا أنّ الفهم الخاطئ لعوامل هذه الإستراتيجية وتكلفتها يشكّل مخاطر كبيرة للمؤسسة نذكر منها ما يلي:<sup>1</sup>

- أنّ المبالغة في التميّز قد يؤدي إلى المبالغة في توسع المؤسسة في استغلال مواردها وارتفاع تكاليف التشغيل التي قد تلتهم علاوة السعر التي يدفعها الزبائن؛

- فقدان المؤسسة لولاء الزبون لمنتجاتها المتميّزة، والخوف من أن لا تصبح المميّزات والخصائص تمثل قيمة لدى هذا الزبون نتيجة الفجوة بين مستوى التكاليف بالمؤسسة ومستوى التكاليف المنخفضة للمؤسسات المنافسة؛

- أساليب التميّز تصبح أقل أهمية للمستهلك بسبب تغيير سلوكاته وبالتالي ضياع فائدة عامل التميّز في نظره، مما يؤدي إلى فقدان المؤسسة لمكانتها التنافسية؛

- قد تواجه المؤسسة خطر قدرة بعض المنافسين على تقليد المنتج المتميّز بسهولة مع مرور الوقت، وهو ما يمسّ بقدرة إدراك الزبون للتميّز وتصبح له صورة متقاربة عن المنتجات؛

- في حالة اعتماد المؤسسة في تميّزها على الخصائص الفيزيائية للمنتج أو الخدمة أو على أشكال التوزيع فإنّ عملية التقليد من طرف المنافسين تصبح سهلة، ويرجع ذلك إلى إهمال المؤسسة لإمكانيات التميّز من خلال سلسلة القيمة؛

- مع مرور الوقت تصبح إشكالية السعر المرتفع تشكّل خطراً على المؤسسة لأنّ المنتج أصبح مألوفاً في السوق، وهنا يصبح الزبائن أكثر ذكاءً حول ما يريدونه وحول نوع وحجم القيمة الأصلية وما هم على استعداد لدفعه؛

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- مقدم عبيرات، حساب محمد الأمين، إستراتيجيات وضع حواجز الدخول أمام تهديد المنافس المحتمل، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5، الشلف، الجزائر، 2008، ص 313
- حسن محمد أحمد مختار، الإدارة الإستراتيجية: المفاهيم والنماذج، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2008، ص 199
- ثابت عبد الرحمن إدريس، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية للنشر، ط1، مصر، 2002، ص 26
- زكريا مطلق الدوري، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، دط، الأردن، 2005، ص 255
- خليل نبيل مرسي، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 114
- Michael PORTER, L'Avantage Concurrentiel, Op.cit , PP 198- 200



- الإبداع والابتكار من المنافسين الحاليين أو المحتملين.

#### رابعاً: إستراتيجية التركيز (La Concentration)

1- مفهوم إستراتيجية التركيز: تختلف هذه الإستراتيجية تماماً عن الإستراتيجيتين السابقتين إذ تستند إلى تضيق المجال التنافسي ضمن الصناعة، فالمؤسسة التي تنتهج هذه الإستراتيجية تقوم باختيار تجزئة أو مجموعة من التجزئات بدلاً من التعامل مع السوق ككل. فإستراتيجية التركيز تعرف على أنها إستراتيجية تنافسية موجهة لقطاع محدود من السوق المستهدف، أو إلى مجموعة معينة من المشترين دون غيرهم، بدلاً من التعامل مع السوق بأكمله<sup>1</sup>. فهي تسعى إلى الاستفادة من ميزة تنافسية في السوق الجغرافي المحدود، من خلال تقديم منتجات ذات أسعار أقل من المنافسين بسبب التركيز على تخفيض التكلفة ومنه إستراتيجية التركيز مع تخفيض التكلفة، أو تقديم منتجات في الجودة والموصفات ومنه إستراتيجية التركيز مع التميز.

ويرى Porter بأنّ هذه الإستراتيجية هي التي تركز من خلالها الشركة نشاطها، أي تنتقي شريحة أو مجموعة من الشرائح في القطاع وتنسج إستراتيجيتها بالضبط لخدمتهم من أجل إقصاء وإبعاد كل المنافسين الآخرين<sup>2</sup>. فالتركيز يقصد به الاعتماد على كلتا الإستراتيجيتين معاً، ولكن مع التركيز إما على التكلفة على حساب التميز، أو التركيز على التميز أكثر من التكلفة، وهذا معناه تبني وتطبيق الإستراتيجيتين في وقت واحد مع التركيز على واحدة أكثر من الأخرى. وحسب Porter فإنّ إستراتيجية التركيز لديها نوعين اثنين هما<sup>3</sup>:

✓ إستراتيجية التركيز اعتماداً على التكلفة وتتمثل في البحث عن الميزة بامتلاك التكلفة الأقل في الشريحة المستهدفة؛

✓ إستراتيجية التركيز اعتماداً على التميز وتتمثل في الاختلاف عن الشريحة المستهدفة.

تتناسب هذه الإستراتيجية مع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي لا تستطيع منافسة المؤسسات الكبيرة في كلّ السوق، فتختار قطاعاً معيناً لا تخدمه هذه المؤسسات الكبيرة أو تتجاهله، خاصة وأنّ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تهدف للربح بدلاً من النمو<sup>4</sup>. وتقوم هذه الإستراتيجية على أساس التركيز على جزء محدد من السوق أو منطقة جغرافية صغيرة بدل تغطية السوق ككل للوصول إلى أفضل موقع فيه، وتبرّر هذه الإستراتيجية على أساس أنّ المؤسسة التي تتخصص في تلبية حاجيات فئة من الزبائن تكون أكثر نجاعة من المنافسين الذي يتوجهون إلى جميع زبائن السوق، ويتم تحقيق الميزة التنافسية إما بتميز المنتج بشكل أفضل يشبع حاجيات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي أو بالتميز والتكلفة معاً<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> جمال الدين محمد المرسي وآخرون، التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية: منهج تطبيقي، الدار الجامعية، ط، الإسكندرية، ص 275

<sup>2</sup> Michael PORTER, L'Avantage concurrentiel, Op.cit, P 27.

<sup>3</sup> Ibid, P P 27,28.

<sup>4</sup> مؤيد سعيد سالم، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، ط، الأردن، 2005، ص 152

<sup>5</sup> أحمد ز غدار، المنافسة والتنافسية والبدائل الإستراتيجية، دار جرير للنشر، ط، الأردن، 2011، ص 53

تهدف هذه الإستراتيجية إلى التحديد الدقيق للسوق المستهدفة والتركيز الكامل عليها بدلاً من التعامل مع السوق ككل، إذ تسعى المؤسسات إلى الاستفادة من ميزة تنافسية في قطاع السوق المستهدف بواسطة تقديم منتجات ذات أسعار وتكلفة أقل من المنافسين أو منتجات متميزة من حيث الجودة، المواصفات، أو خدمة الزبائن<sup>1</sup>. فهي تهدف إلى التمتع الجيد داخل الصناعة وبناء ميزة تنافسية من خلال تركيز نشاطاتها على مجموعة معينة من الزبائن، أو على مستوى سوق جغرافي معين، أو التركيز على استخدامات وخصائص معينة للمنتج<sup>2</sup>.

إن نجاح هذه الإستراتيجية سواءً على مستوى التميز أو على مستوى التكلفة الأدنى أو على المستويين معاً، من شأنه أن يجعل من المؤسسة تحقق أرباحاً أعلى من متوسط أرباح القطاع خاصة إذا كان الجزء المخدوم مهما هيكلياً.

**2- متطلبات إستراتيجية التركيز:** تتطلب هذه الإستراتيجية مزيج من القدرات والمتطلبات المشار إليها في كل من إستراتيجية السيطرة بالتكلفة وإستراتيجية التميز وموجهة إلى جزء معين من القطاع. كما تتطلب اختيار السوق المستهدف بعناية تأخذ فيه المؤسسات جملة من العوامل بعين الاعتبار كالربحية، مدى قوة القوى التنافسية، احتمالات النمو،...، وغالباً ما يرتبط بحجم المؤسسة، بحيث تدرك هذه الأخيرة أنها لا تمتلك الموارد الكافية التي تتيح لها المجابهة على مستوى السوق ككل<sup>3</sup>.

فهذه الإستراتيجية تتطلب خطوتين مهمتين هما<sup>4</sup>:

✓ **اختيار وتحديد قطاع السوق:** يعتمد ذلك في القدرة على تحليل قطاعات السوق ودراساتها لتحديد مدى الجاذبية التي يتمتع بها كل قطاع من وجهة نظر المؤسسة، ويستند التحليل إلى ضرورة معرفة حجم القطاع ومدى المنافسة والأهمية النسبية للقطاعات من وجهة المنافسين الرئيسيين، ومن ثم الربحية المتوقعة لكل قطاع ومدى التوافق بين إمكانيات المؤسسة واحتياجات القطاع؛

✓ **تحديد كيفية تحقيق الميزة التنافسية في القطاع المستهدف:** تتم المفاضلة بين تحقيق قيادة في التكاليف كإستراتيجية تتبناها المؤسسة عند التعامل مع قطاع معين بما يتناسب مع ظروف المؤسسة والقطاع، أو تتبع إستراتيجية التميز في ظل التوافق بين إمكانيات المؤسسة واحتياجات القطاع المستهدف.

بالإضافة إلى ما سبق فإن نجاح المؤسسة في تطبيق إستراتيجية التركيز يتطلب ضرورة توافر جملة من الشروط من بينها نذكر ما يلي:

- وجود أسس ومعايير تستخدم للمفاضلة بين اعتبارات زيادة الربح أو توسيع الحصة السوقية؛

<sup>1</sup> علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 204

<sup>2</sup> M<sup>d</sup> Sghir DJITLI, Marketing stratégique, Berti édition, Alger, Algérie, 1998, P 82

<sup>3</sup> Gerard GARIBALDI, Op.cit, P 69

<sup>4</sup> بشير عامر، دور الاقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة

- المفاضلة بين خدمة الزبائن أو الأسواق أو المناطق من خلال التركيز على تخفيض التكاليف أو التميز في مستوى جودة المنتجات أو التميز في مستوى الخدمات المقدمة؛
- البحث عن قطاع سوقي أو منطقة جغرافية أو فئة من الزبائن يكون لديهم رغبات غير مشبعة أو حاجات إضافية لا تستطيع المؤسسات الحالية تلبيتها؛
- وضع موازنة ملائمة للإنفاق على البحث والتطوير لتحسين الجودة وترشيد التكاليف.
- 3- مزايا إستراتيجية التركيز:** من خلال تبني المؤسسة لإستراتيجية التركيز فإن ذلك يمكنها من كسب عدة مزايا نذكر منها ما يلي<sup>1</sup>:
- المؤسسات التي تتبع إستراتيجيات التركيز عادة تكون قادرة على أن تبقى أرباحها مرتفعة حتى عندما تبدو الصناعة غير جذابة؛
- تتمتع المؤسسة المتبنية لهذه الإستراتيجية بالحماية من المنافسين، نظرا لقدرتها على تقديم منتج أو خدمة للزبائن لا يستطيع المنافسون تقديمها، وتمنح هذه القدرة للمؤسسة قدرا من القوة والتأثير على زبائنها لأنهم لا يستطيعون الحصول على نفس الشيء من مصدر آخر؛
- تعمق انعزالها عن المنافسين الكبار الذين لا يستطيعون خدمة هذه الفئة على مستوى الصناعة؛
- إيجاد مصادر أخرى لتحسين الأنشطة المضيئة للقيمة من أجل المساهمة في تحسين وضع التكاليف أو التميز؛
- تميز أفضل المنتجات إما من خلال مستوى جودة أفضل، خدمات أفضل بحيث تشبع حاجات قطاع السوق المستهدف؛
- تقديم تكاليف أقل للمنتج في القطاع المستهدف بالمقارنة بالمنافسين؛
- بما أن المؤسسة تعمل على تلبية متطلبات مجموعة معينة من المستهلكين (قطاع معين من السوق) فإنها بذلك تستطيع أن تكسب ولاء الزبائن وبالتالي تصنع بذلك حاجزا أمام دخول المنافسين بمنتجات بديلة؛
- تمنح هذه الإستراتيجية للمؤسسة القدرة على الاستجابة أحسن لمتطلبات الزبائن، وإمكانية تحقيق التجديد والابتكار بشكل أسرع من المؤسسات التي تتجه إلى السوق كله؛
- إمكانية التوسع في المستقبل وخاصة أن المؤسسة تعرف جيدا متطلبات السوق وذلك باكتشافها قطاعات سوقية أخرى؛

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- روبرت.أ. بتس، ديفيدلي، الإدارة الإستراتيجية: بناء الميزة التنافسية، ترجمة: عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2008، ص ص 349-350
- الحاج نعاس خديجة، معمر قوادري فضيلة، أثر إدارة التغيير على الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 8-9 نوفمبر 2010، ص ص 19-20
- العيد فراحتية، دور نظام المعلومات التسويقية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2014/2015، ص 259

- تمكّن إستراتيجية التركيز من تحسين مصادر أخرى للأنشطة المضيفة للقيمة من أجل المساهمة في تحسين وضع التكاليف أو التميز.
- 4- **مخاطر إستراتيجية التركيز:** إن امتلاك المؤسسة مزايا نتيجة تبنيها لإستراتيجية التركيز لا يعني بالضرورة أنها لا تواجه مخاطر وخاصة أنّ المؤسسة تكون أمام خيارين يصعب الفصل فيهما، ومن أبرز تلك المخاطر ما يلي<sup>1</sup>:
  - قدرة المنافسين على غزو الأسواق التي تركز عليها المؤسسة المتبعة لإستراتيجية التركيز، وهو ما يعني اختفاء الميزة التنافسية؛
  - قد تنعدم الميزة التنافسية للمؤسسة المتبعة لإستراتيجية التركيز، نتيجة تضيق هدفها على مستوى قطاع إنتاجي أو سوق، وانتشار باقي المنافسين على مستوى كل الصناعة، وهو ما يسمح لهم بتجاوز أيّ ميزة تحققها المؤسسة؛
  - ظهور مؤسسات جديدة تتبع نفس الإستراتيجية على نفس أجزاء القطاع؛
  - خروج الزبائن بسرعة من دائرة الولاء لمنتجات المؤسسة إذا تغيّرت إدراكاتهم حول السلع أو الخدمات التي تقدمها؛
  - عدم الاستفادة من وفورات الحجم الكبير وبالتالي تضيق أرباح نتيجة عدم خدمة شرائح سوقية أكثر؛
  - ضآلة فرق التكاليف بين المتنافسين الذين يخدمون السوق ككل والمؤسسة التي تعمل على خدمة جزء من السوق؛
  - الوضعية غير الملائمة اتجاه الموردين نظراً للحجم الصغير الذي يتم شراؤه من طرف المؤسسات التي تتبنى إستراتيجية التركيز، مما يضعف قدرتها على التفاوض معهم؛
  - يواجه هذا النوع من المؤسسات مشكلة اختيار واحد من الميزتين (التركيز بالتكلفة أو بالتميز)؛ فإذا اختارت الميزة الأولى فإنّ المؤسسة تواجه خطر المؤسسات المتبينة لإستراتيجية السيطرة بالتكاليف نظراً للحجم الصغير الذي تقوم بإنتاجه، أما إذا اختارت الميزة الثانية فإنها تواجه مشكلة ارتفاع التكاليف خاصة وأنّ التميز يتطلب استثمارات كبيرة وهذا ما لا يتناسب مع حجم مواردها وإمكانياتها؛
  - احتمال الاختفاء المفاجئ لشريحتها السوقية، إما بسبب عدم قدرتها لمواكبة التكنولوجيا المتطورة أو بسبب تغير أذواق المستهلكين، فيصعب على المؤسسة التي تتبع إستراتيجية التركيز التحول إلى أجزاء أخرى لخصوصية مواردها وإمكانياتها وكفاءتها؛

<sup>1</sup> اعتماداً على:

- جمال الدين محمد المرسي وآخرون، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية للنشر، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 280
- مايكل بورتر، الإستراتيجية التنافسية: أساليب تحليل الصناعات والمنافسين، ترجمة عمر سعيد الأيوبي، هيئة أبو ظبي للثقافة والتراث، الإمارات، 2010، ص 90
- محمد حامدي، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2016، ص 134

مما سبق نجد أن الإستراتيجيات الثلاث ما هي إلا بدائل إستراتيجية يتم اختيار الأنسب منها وفقاً لظروف المؤسسة بالدرجة الأولى، أي دراسة نقاط القوة والضعف لديها ومصادر الفرص والتهديدات في البيئة الخارجية.

### المبحث الثالث: أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة

تعتبر التكلفة أحد محددات تنافسية المؤسسة حيث تلعب دوراً هاماً كسلاح تنافسي إذ لا يمكن تحديد أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف، ولا يتحقق ذلك إلاّ باعتماد المؤسسة وتطبيقها لسياسات تخفيض التكاليف من أجل اكتشاف فرص تخفيض هذه الأخيرة والرقابة الفعالة عليها وبالتالي تخفيضها إلى أدنى حدّ ممكن. ومن أجل توضيح العلاقة الوثيقة بين تطبيق سياسات تخفيض التكاليف وتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، نحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف (التي تمّ التطرق إليها بالتفصيل في الفصل الثاني) في الحدّ أو التقليل من تهديد قوى التنافس الخمس (منافسو القطاع، الداخلين الجدد، القوة التفاوضية للموردين، القوة التفاوضية للزبائن و تهديد المنتجات البديلة)، وكذلك إبراز أهمية تطبيقها في التأثير على مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة (مؤشر الربحية، مؤشر تكلفة الإنتاج، مؤشر الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج، مؤشر الحصة السوقية وكذلك مؤشر رضا الزبائن)، بالإضافة إلى ذلك إبراز أهمية تطبيق هذه السياسات في تحقيق الإستراتيجيات العامة للتنافس (إستراتيجية السيطرة بالتكاليف، إستراتيجية التميّز وإستراتيجية التركيز).

### المطلب الأول: أهمية سياسات تخفيض التكاليف في تقليل تهديد قوى التنافس الخمس

تنشط المؤسسة في بيئة تشتمل على عدة قوى تنافسية تشكل تهديداً على قدراتها التنافسية، لذلك فإنها تحاول دائماً العمل على الحدّ من هذا التهديد أو على الأقلّ تقليله من خلال استعمال عدة أساليب تمكّنها من تحقيق ذلك والتي من بينها تطبيق سياسات تخفيض التكاليف، لذلك سنحاول من خلال هذا المطلب معرفة كيفية استخدام المؤسسة لبعض من هذه السياسات لتقليل تهديد قوى التنافس الخمس المتمثلة في: القوة التنافسية لمنافسي القطاع (المنافسون الحاليون)، المنافسون المحتملون (الداخلون الجدد)، القوة التفاوضية للموردين والزبائن و تهديد المنتجات البديلة.

### أولاً: سياسات تخفيض التكاليف والقوة التنافسية لمنافسي القطاع (المنافسون الحاليون)

منافسو القطاع أو المنافسون الحاليون هم المنافسون الذين تقابلهم المؤسسة في وضعية تنافسية داخل قطاع معيّن، بحيث يمكن المقارنة بين هؤلاء المنافسين من حيث معدل النمو، الأرباح، النشاطات... إلخ؛ فالقوة التنافسية لمنافسي القطاع تُعدّ من أكثر القوى الخمسة تأثيراً في المؤسسة، فقد تكون أمام المؤسسة فرصاً للنمو لكنها تواجه منافسة حادة بين عدة منافسين سواءً بتخفيض الأسعار أو بتقديم منتج جديد أو من خلال الحروب الإعلانية، مما يؤدي إلى تخفيض الربحية للصناعة.

ويتيح تطبيق سياسات تخفيض التكاليف فرصة للمؤسسات العاملة في نفس النشاط، التعامل مع المنافسين بشكل أكثر فعالية لأنّ المنافسة حالة عادية تساهم في إرساء سعر السوق وتمكّن المؤسسة الناجحة من جني

الأرباح؛ فالمؤسسات التي تُنتج سلعةً بتكلفة أقلّ تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر<sup>1</sup>. بحيث عند تطبيق سياسات تخفيض التكاليف والوصول إلى تحقيق التخفيض الحقيقي في التكلفة فإنّ ذلك يشكّل حاجزاً دفاعياً أمام أقوى المنافسين، إذ أنّ المؤسسات منخفضة التكلفة تستطيع استخدام سلاح الأسعار لجذب الزبائن بعيداً عن منافسيها، فإذا حاول المنافسون تخفيض تكاليفهم بطريقة غير كفّاءة من أجل تخفيض الأسعار فسيكون ذلك على حساب الأرباح، بحيث سيواجهون مشكلة انخفاض هامش الربح أو حتى تحقيق خسائر وبالتالي خروجهم من السوق، أما في حالة ما إذا فضّل المنافسون البقاء على وضعهم الحالي فلن يتمكنوا من المنافسة بسبب ارتفاع تكاليفهم النسبية الأمر الذي ينعكس على مستوى الأسعار الذي ينعكس سلباً على الكمية المطلوبة من منتجاتهم<sup>2</sup>.

ومن أجل إبراز أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تقليص تهديد المنافسين الحاليين داخل الصناعة، يمكن أن نعتد مثلاً على إبراز أهمية تطبيق سياسة التحكم في وظائف المؤسسة في تقليص تهديد منافسي القطاع، وذلك من خلال التحكم في كلّ وظيفة من الوظائف والعمل على تخفيض تكاليفها وأقلّ ما يمكن، حيث نجد أنّ:

- وظيفة الشراء تهدف إلى تزويد المؤسسة بالاحتياجات من المواد الأولية والمعدات بالجودة المناسبة، بالكمية المناسبة، بالسعر المناسب، في الوقت المناسب، ومن مصدر التوريد المناسب<sup>3</sup>، أي البحث الدائم عن كيفية تعظيم القيمة من وراء عملية الشراء والتزويد المستمر والنوعي لاحتياجات المؤسسة، مما يؤدي إلى التحكم في تكاليف شراء وتخزين المواد الأولية واللوازم التي تشكّل نسبة هامة من تكلفة الإنتاج، وكذلك إلى تفادي تحمّل تكاليف توقّف العملية الإنتاجية أو تذبذبها وتجنّب كثرة الإنتاج المعيب وتحمّل تكاليف اللاجودة؛

- وظيفة التخزين تهدف إلى مساعدة المؤسسة في التمتع بمزايا الشراء بكميات كبيرة والحصول على خصم الكمية، بالإضافة إلى الاستفادة من فروق الأسعار حين يتم تخزين المواد بعد شرائها بأسعار منخفضة واستخدامها عند ارتفاع أسعارها، كما تهدف إلى ترتيب وتنظيم المخازن بالطريقة التي تكفل ضمان الحفظ الجيد للمخزونات، بحيث تتم مناولتها وتداولها ونقلها بأقلّ مجهود وتكلفة ووقت<sup>4</sup>، مما يؤدي إلى التحكم في تكاليف التخزين وتجنّب المؤسسة تكاليف إضافية (التلف، الضياع،...)

- وظيفة الإنتاج تهدف إلى إنتاج منتجات ذات المواصفات المحددة بكميات مقررة، في الوقت المناسب، بالجودة المناسبة وبأحسن وأرخص الطرق الصناعية، حيث تقلّل من دورة المنتج من أجل زيادة الإنتاجية

<sup>1</sup> محمد محمد منصور، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية لبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، العدد 3 و 4، 2004، ص 20

<sup>2</sup> أحمد بلالي، إستراتيجية التنافس كأساس لميزة تنافسية مستدامة، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، 9/8 مارس 2005، ص 466

<sup>3</sup> غانم فنجان موسى ومحمد عبد حسين، إدارة المشتريات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 24

<sup>4</sup> محمد حيدر صادق محيلان، إجراءات التخزين، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2002، ص 37

المادية أي الكمية المنتجة لساعة عمل أو للآلة، هذه الزيادة من شأنها التقليل من تكلفة الإنتاج<sup>1</sup>. وبالتالي ضمان أدنى تكلفة ممكنة واستقرار هذه التكاليف مما يؤدي إلى تحقيق هامش معتبر على سعر البيع؛

- وظيفة التسويق تهدف إلى تحديد السعر المناسب وهو السعر الذي يجب أن يكون مرتفعاً إلى المستوى الذي يمكن من تغطية التكاليف ومنخفضاً إلى المستوى الذي يمكن أن يستميل الأفراد لشراء السلعة أو الخدمة<sup>2</sup>. فيساهم التحكم في هذه الوظيفة في تخفيض التكاليف من خلال جمع البيانات عن الموردين وتحليلها للوصول إلى المعلومات الكفيلة باختيار أحسنهم، بالإضافة إلى ما تساهم به هذه الوظيفة في قياس أداء هذه التكاليف مما تساهم بدورها في ترشيدها أو تخفيضها، كما أنّ التحكم في وظيفة التسويق يساهم في تميّز المؤسسة عن منافسيها من خلال التفوق في مجال معيّن كاختيارها لهيكل قنوات توزيع منتجاتها، خدمة الزبون سواء أثناء البيع أو بعده، التركيب، الصيانة الدورية، الصراحة و الاحترام،...، مما يؤدي إلى تطبيق المؤسسة لأسعار تنافسية تحقق بها قيمة مضافة وتتحصل على هامش ربح مرتفعة تضمن بها مواجهة المنافسة والاستمرار والبقاء.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنّ تطبيق المؤسسة لسياسات تخفيض التكاليف يمكنها من الإنتاج بتكلفة أقلّ، وبالتالي تكون أكثر مرونة وأكثر استعداداً لمواجهة أيّ تغييرات سعرية غير متوقعة خاصة في ما يتعلق بسياسات تسعير المنافسين وبالتالي تكون وضعيتها التنافسية النسبية أفضل، مما يخفّف عنها شدة المزاومة في القطاع.

### ثانياً: سياسات تخفيض التكاليف والمنافسون المحتملون (الداخلون الجدد)

لا تتوقف المنافسة على المنافسين الحاليين، بل تمتد لتشمل المنافسين المحتملين الذين ينتظرون الفرصة للدخول إلى السوق، والتهديد الأساسي من دخول منافسين جدد هو احتمال زيادة العرض عن الطلب، وبالتالي المنافسة وانخفاض الأسعار، فالداخلون الجدد لأيّ صناعة يجلبون طاقة إنتاجية جديدة وقدرات جديدة وذلك رغبة في الحصول على حصة سوقية أو أكبر كمية من الموارد، لذا يشكّلون تهديداً أمام المؤسسات القائمة، إنّ ضغط هؤلاء على القطاع الصناعي بصفة عامة والقطاع السوقي بصفة خاصة قد يخلق قواعد جديدة ويغيّر من الوضعية التي كانت تحتلها المؤسسات، وهذا التأثير قد يتمثل في انخفاض هامش الربح، مما سيضجّع على حرب الأسعار أو ارتفاع في التكاليف، حيث فكلما كان من السهل دخول منافسين جدد كلما زاد التهديد على المؤسسات التي تعمل حالياً في الصناعة، لذلك فإنّ تقييم درجة ضغط هؤلاء يتوقف على حواجز الدخول الموجودة في هذا القطاع والمتمثلة أساساً في: قوة المؤسسات الموجودة بالقطاع، اقتصاديات الحجم، أثر الخبرة، حجم رأس المال المطلوب (كثافة الاحتياجات الرأسمالية)، امتلاك التكنولوجيا، تميّز المنتج، منافذ وقنوات التوزيع، تكاليف التحويل، سياسة الحكومة...، فمجموع هذه الحواجز تشكل عاملاً إيجابياً لمؤسسات القطاع للحفاظ على مكانتها في السوق، ولكن تعتبر عامل سلبي وعائق أمام الداخلون المحتملون

<sup>1</sup> Gilles BRESSY et Christian KONKUYT, Op.cit, P.88

<sup>2</sup> ناجي معلا ورائف توفيق، أصول التسويق: مدخل تحليلي، دار وائل للنشر، ط3، عمان، الأردن، 2005، ص 227



الذين يستدعي دخولهم إلى القطاع التمتع بقدرة كبيرة على مواجهة ومقاومة هذه الحواجز ورد الفعل للمؤسسات الموجودة في القطاع، وكذا التحضير لها بكل الإمكانيات.

إنّ الداخلون الجدد يستحوذون على جزء من الأرباح في قطاع سوقي معيّن، ولذا تلجأ المؤسسة إلى منع هذه المؤسسات من الدخول إلى هذا القطاع السوقي من خلال وسائل متعددة من بينها تطبيق سياسات تخفيض التكاليف، فإذا ما تمكّنت المؤسسات القائمة من بناء الولاء للعلامة لمنتجاتها من خلال تحقيقها للتخفيض الحقيقي والمستمر للتكلفة، فإنّ هذا الأمر يترتب عليه تقليص المخاطر المرتبطة بدخول المنافسين الجدد إلى الصناعة، وعندما تتدنى تلك المخاطر تتمكن المؤسسات القائمة عن طريق إستراتيجية التسعير مواجهة المنافسين المحتملين، وبالتالي التخفيض من جاذبية الصناعة للمستثمرين الجدد. فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقلّ تكون في وضع تنافسي جيّد، يمكنها من تخفيض السعر لمواجهة أيّ حجم من المنافسين الجدد المحتمل دخولهم للسوق<sup>1</sup>؛ فتحكّم المؤسسة في تكاليفها والإنتاج بتكلفة أقلّ يشكّل حاجزا قويا أمام أيّ محاولة لدخول السوق من قبل منافسين جدد، خاصة باعتمادها لاقتصاديات الحجم بحيث ستضع حواجز أمام هؤلاء وترفع من تكلفة الدخول عندهم، ذلك لأنّ تحقيق الحجم الكبير يتطلب استثمارات ضخمة ومصاريف كبيرة، كما أنّ الانطلاق بحجم ضعيف لن يسمح للمؤسسة الجديدة بالصمود أمام أسعار القطاع<sup>2</sup>؛

ومن أجل إبراز أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تقليص تهديد المنافسين المحتملين، يمكن أن نعتمد مثلاً على إبراز أهمية تطبيق سياسة استخدام بعض أدوات إدارة التكلفة وسياسة تخريج الأنشطة في تقليص تهديد الداخلون الجدد، حيث نجد أنّ:

- أنّ العناصر التي تتحكم في تحديد الحد الأقصى للتكلفة تقع في البيئة الخارجية للمؤسسة في ظل أداة التكلفة المستهدفة، على العكس من الأنظمة التقليدية التي تعتمد أساساً على عوامل الإنتاج داخل بيئتها الداخلية، وعليه فإنّ هذا التوجه للسوق يجعل من التكلفة المستهدفة تتعدى كونها تقنية لحساب أو تحديد التكلفة المرغوبة إلى كونها أداة لتخطيط الأرباح وإدارتها، حيث أنّ الانطلاق من ما يرغب فيه الزبون ومن ما يوفره المنافسون الآخرون في السوق لتحديد الأسعار ومن ثم التكاليف، أكيد أنه سيجعل المؤسسة قادرة تطوير منتجاتها ووضع وإدارة أسعار تنافسية رائدة تجذب زبائن جدد وتتميّز عن المنتجات المنافسة وذلك عن طريق اختبار كل الأفكار التي يمكن أن تؤدي إلى تخفيض التكاليف في مراحل تخطيط المنتج، والبحوث والتطوير، ومراحل الإنتاج المختلفة، مما يؤدي إلى تعزيز الحصة السوقية للمؤسسة وتحسين تنافسيّتها خاصة السعرية، وبالتالي تقليص تهديد المنافسين المحتملين؛

- إنّ استخدام المؤسسة لأداة نظام الإدارة بالأنشطة (ABM) الذي يتضمّن إجراءات تحميل الأنشطة بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الجودة الأمر الذي يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر باشتراك الأنشطة عن طريق عمل التغييرات اللازمة لجعل النشاط يخدم أكثر من منتج في وقت

<sup>1</sup> خليل نبيل مرسي، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 115

<sup>2</sup> أحمد بلالي، مرجع سبق ذكره، ص 466



واحد لتحقيق وفورات اقتصادية الحجم<sup>1</sup>، التي تعتبر إحدى العوائق الهامة التي تمنع المنافسين المحتملين من الدخول إلى الصناعة؛

- كما أنّ استخدام سياسة تخريج الأنشطة المحيطة بالمؤسسة يعدّ من الحلول التي بواسطتها يمكن لها تحمّل تكاليف أقلّ وذلك من خلال الاستفادة من وفورات الحجم المحققة من طرف المورد الخارجي، بحيث يمكن لهذا الأخير تحقيق اقتصاديات السلم من خلال تجميعه للأنشطة المماثلة لعدد كبير من المؤسسات الزبونة مما يخلق حواجز مرتفعة للدخول إلى الصناعة وبالتالي تحقيقها لعوائد مرتفعة في الأجل الطويل؛

- كما أنّ استخدام سياسة تخريج الأنشطة يسمح للمؤسسة باستعمال كفاءة ومعرفة لم تكن متاحة لها من قبل لاستكمال الأنشطة الأساسية لها وتوفير قطع الغيار والأجزاء ذات الجودة العالية، مما يحقق تميّز منتجات المؤسسة والذي يعتبر أيضاً إحدى حواجز الدخول الأساسية.

### ثالثاً: سياسات تخفيض التكاليف والقوة التفاوضية للموردين

تعدّ القوة التفاوضية للموردين من العوامل المؤثرة على تنافسية المؤسسة، لأنها تؤدي إلى زيادة التكاليف وبالتالي تقليل الأرباح، وتظهر قوة الموردين التنافسية من خلال تحكّمهم في أسعار المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة وقدرتهم على رفع أسعارها وكذا تحكّمهم في آجال تسليمها أو تهديدهم بتخفيض جودة السلع أو الخدمات المشتراة أو في فرض شروط معيّنة للبيع أو امتلاكهم الحق في بعض الأنشطة التسويقية كالتوزيع مثلاً، وعندما يكون لديهم قوة تفاوضية عالية فإنه بإمكانهم ممارسة ضغوطاً على المنتجين في صناعة ما، فالتأثير الذي يحدثه هؤلاء الموردون على المؤسسة يمكن أن يؤثر على مردوديتها مما يؤدي إلى تقليص أرباحها إذا لم تستطع استرداد الزيادة في التكلفة من الزبائن المباشرين. وتتوقف درجة القدرة التفاوضية للموردين على عدة عوامل منها: درجة أهمية سلع المورد بالنسبة للمؤسسة، درجة أهمية المؤسسة بالنسبة للمورد، وجود عدد قليل من الموردين، عدم وجود بدائل للمواد التي يتم توريدها، تميّز منتجات المورد عن الآخرين، قدرة المورد على إنتاج ما تنتجه المؤسسة (التكامل الأمامي). وحتى تكون المؤسسة في وضعية قوية للتفاوض لا بدّ أن يكون لديها فائض في المنتجات، وأن تتبع إستراتيجية تنويع مصادر التمويل ممّا يقلل درجة التبعية للموردين، كما يتوجّب عليها انتهاج سياسة تمكّنها من مواجهة هذه الوضعيات الحرجة والتي من بينها تطبيق سياسات تخفيض التكاليف.

فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقلّ يمكن أن تكون في بعض الحالات في مأمن من الموردين الأقوياء، خاصة إذا كانت كفاءتها تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح مُرضٍ لمواجهة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة<sup>2</sup>؛ بمعنى أنّ الإنتاج بتكلفة أقلّ يشكّل حاجزاً دفاعياً أمام القوة التفاوضية للموردين حيث يوفر

<sup>1</sup> علي مجاهد أحمد السيد، إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، دت ص ص 26-27

<sup>2</sup> محمد محمد منصور، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية لبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، العدد 3 و 4، 2004، ص 21

مرونة كافية لدى المؤسسة في حالة ارتفاع أسعار مدخلات الإنتاج حيث تستطيع المؤسسة تعويض الزيادة في أسعار مدخلات الإنتاج من خلال تخفيض التكاليف في الأنشطة الأخرى.

وللتغلب على قوة الموردين اعتمدت المؤسسات على تطبيق سياسات تخفيض التكاليف والتي من بينها سياسة التحكم في وظائف المؤسسة وبالأحرى محاولة التحكم في وظيفة الإنتاج من خلال تخطيط وتطوير وصيانة تجهيزات الإنتاج، بالإضافة إلى أتمتة (Automatisation) عمليات الإنتاج لتقليل الاعتماد على القوى العاملة، وكذا استخدامها لأنظمة معلومات متقدمة من أجل الحصول على معلومات عن الموردين وأسعارهم وخدماتهم، بحيث أصبح المشتري يمتلك قوة تفاوضية اتجاه المورد بحكم قدرته على الوصول إلى مصادر المعلومات وتحليلها قبل الإقدام على عملية الشراء مما أدى إلى السيطرة على الكثير من أنشطة الموردين. كما تطبق المؤسسة سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة والتي من بينها أداة تحليل القيمة (هندسة القيمة) والتي تنطوي على إجراء دراسة منظمة لوظيفة المنتج بالنسبة لاحتياجات المستهلك، وذلك من أجل الوصول إلى مدى إمكانية استعمال أجزاء ومكونات بديلة في المنتج والاستغناء عن تلك الأجزاء الأصلية التي كانت تستعملها في عملياتها الإنتاجية دون المساس بجودة المنتج، وهو ما يكسب المؤسسة قوة تفاوضية إضافية اتجاه مورديها لأنها ستستعمل الأجزاء البديلة كورقة ضغط في مفاوضاتها مع مورديها<sup>1</sup>.

#### رابعاً: سياسات تخفيض التكاليف والقوة التفاوضية للزبائن

الزبائن هم المستهلكون لمنتجات المؤسسة سواء كانوا أفراداً أو مؤسسات، وعندما يكون للزبون قوة تفاوضية عالية، فإنه يمكن أن يرغب المؤسسة على تخفيض السعر والمساومة على جودة أعلى أو تقديم المزيد من الخدمات، أي المطالبة بجودة أعلى وبالسعر نفسه، مما يؤثر على معدلات الربحية المحققة. حيث نجد أنه كلما تمكّن الزبائن من تحويل طلباتهم إلى منتجين آخرين بسهولة وبتكلفة أقل، كلما زادت القوة التفاوضية للزبائن حيث يتجهون إلى المؤسسة التي تقدم أفضل الشروط. وتتمثل في قدرة الزبائن على التفاوض على تخفيض الأسعار، وتحسين وتنويع الخدمات المرتبطة بالمنتجات، مما يؤثر سلباً على مردودية وأرباح المؤسسة، ولكن هذه القدرة تتوقف على بعض العوامل منها: درجة أهمية الزبون بالنسبة للمؤسسة، أهمية المنتج بالنسبة للزبون، توفر المعلومات الكافية لدى الزبون حول الطلب عن المنتج وتكاليف إنتاجه وأسعار السوق، إمكانية قيام الزبون بصنع المنتج بدلاً من شرائه (التكامل الخلفي)، تجمع الزبائن في عملية الشراء (المشتريات المجمعة « Achats groupés »)، تكاليف التحويل، انخفاض مستوى أرباح الزبون. إنّ تأثير الزبائن على المؤسسة يتمثل في قدرتهم على التفاوض في تخفيض الأسعار وتحسين الجودة والتنويع في الخدمات، الأمر الذي يكون له تأثير على مردودية المؤسسة.

تساهم القوة التفاوضية للزبائن في تقليص أرباح المؤسسة الناشطة في قطاع سوقي معين، لذلك تحاول المؤسسات دائماً التقليل من هذه القوة التفاوضية باعتماد على عدة أساليب وإمكانيات متاحة ومن بينها تطبيق سياسات تخفيض التكاليف، حيث يمكن تطبيق هذه الأخيرة من تغيير شكل العلاقة بين هذه المؤسسات والزبائن

<sup>1</sup> Michael PORTER, L'Avantage Concurrentiel, Op.cit, P 214.

الذين تتعامل معهم. فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل سوف تتمتع بحصانة ضدّ الزبائن الأقوياء، حيث لا يمكنهم التفاوض أو المساومة على تخفيض السعر مع إمكانية اتساع الوعاء الزبوني<sup>1</sup>؛ أما في حالة ما إذا كانت هناك ضغوط على المؤسسات مثلاً من قبل جمعيات حماية المستهلك لتخفيض الأسعار فلن تكون هناك أيّ ضغوطات ومطالب على المؤسسة كون تكاليفها منخفضة، وبالتالي فإنّ تطبيق سياسات تخفيض التكاليف ومن خلالها تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة يشكّل حاجزاً دفاعياً أمام القوة التفاوضية للزبائن.

إنّ تطبيق سياسات تخفيض التكاليف يمكن من تقليص القوة التفاوضية للزبائن وذلك من خلال ما يلي:

✓ يساهم تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في زيادة تكاليف التحوّل التي هي عبارة عن التكاليف التي يتحملها الزبون إن هو حاول الانتقال في تعاملاته التجارية من مؤسسة إلى أخرى، مثل تكاليف إعادة تدريب العاملين والتكاليف المترتبة على إعادة هندسة الإنتاج والتصميم، وتكاليف الآلات والمعدات المساعدة المقدمة من قبل المؤسسة إلى الزبون، وتكاليف ما بعد البيع... الخ. وذلك من خلال تطبيق سياسة التكاليف الخفية لتقييم تكاليف أهم أسبابها المتمثلة في التدريب وإدارة الوقت؛

✓ يساهم تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تميّز منتجات المؤسسة عن منتجات المؤسسات المنافسة، وذلك من خلال استخدام أداة التحسين المستمر وتحليل القيمة، هذا التميّز يمكن أن تستعمله المؤسسة لتقليص القوة التفاوضية للزبائن لأنها توفر لهم منتجات مختلفة عن منتجات المؤسسات الأخرى، وهي نقطة تستعملها المؤسسة لعدم قدرتهم على إيجاد منتجات بنفس الخصائص الموجودة في منتجات المؤسسة، وبالتالي فتميّز منتجات المؤسسة يُعدّ عقبة تقف في وجه القوة التفاوضية للزبائن اتجاه المؤسسة؛

✓ بتطبيق سياسات تخفيض التكاليف والتي من بينها سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة مثل أداة التحسين المستمر، فإنها يمكن أن تضيف بعض الخصائص إلى المنتج، وهذه الخصائص تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه الزبائن في اختيار هذا المنتج، فسوف يؤدي ذلك إلى خلق تفضيل قويّ من جانب الزبائن مما يؤدي إلى تضيق نطاق المفاوضة والمساومة بينهم وبين المؤسسة.

#### خامساً: سياسات تخفيض التكاليف وتهديد المنتجات البديلة

المقصود من المنتجات البديلة تلك المنتجات التي لها قدرة الإحلال بدل المنتجات الأصلية، وتشير إلى ما تقدمه مؤسسات أخرى من خارج الصناعات من منتجات وخدمات تحقق نفس القيمة المضافة للزبون، فهي المنتجات التي تقوم بنفس وظائف منتج المؤسسة، فهي تبدو مختلفة ولكنها تشبع نفس الحاجة، وأخطرها على مؤسسات القطاع هي تلك المنتجات التي تتميز بجودة مرتفعة وسعر منخفض، وبعائد أرباح مرتفع يعزز حظوظها في البقاء في السوق والسيطرة عليه، الشيء الذي سيؤثر على سياسة المنتج لدى مؤسسات القطاع من ناحية: الجودة، السعر، التكلفة، هامش الربح. فهذه المنتجات لها تأثير في قوة مساومة الزبائن والموردين، أو الأسعار ومن ثم فإنها تقلل من جاذبية الصناعة، وتزداد سرعة تقادم المنتجات عندما تكون الجودة المدركة

<sup>1</sup> خليل نبيل مرسي، مرجع سبق ذكره، ص 115

للبدائل عالية وإذا لم تستطع هذه الصناعة أن ترفع من مستوى جودة منتجاتها أو تميّزها بطريقة معيّنه، فإنّ هذه الصناعة تعاني في أرباحها ويحتمل أن تعاني في نموها أيضا.

إنّ معرفة المنتجات البديلة يدفع بالمؤسسات إلى البحث عن المنتجات التي تلبّي نفس الحاجات بأقلّ تكلفة ممكنة مع استعمال الكفاءات الضرورية لضمان لنفسها حصة معتبرة في القطاع السوقي. فإذا كانت لمنتجات المؤسسة بدائل قوية ودقيقة فإنها تمثل تهديدا تنافسيا كبيرا وتشكّل قيودا على السعر الذي تفرضه المؤسسة ومن ثم تراجع ربحيتها، أما إذا كانت منتجات المؤسسة ليس لها بدائل قوية، فهنا قد تنهيا الفرصة أمام المؤسسة لرفع الأسعار والحصول أرباح إضافية. فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقلّ يمكنها استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضدّ السلع البديلة التي قد تتمتع بأسعار جذابة مقارنة بمنافسيها<sup>1</sup>؛ فالإنتاج بتكاليف أقلّ يوفر الحماية للمؤسسة من خطر وجود السلع البديلة التي يمكن أن تنافس منتجاتها، فالتهديد يكمن في أنّ هذه المنتجات لا تحوز فقط على نفس خصائص المنتج المراد تعويضه وإنما أيضا في قدرتها على المنافسة السعرية. وتزداد حدة المنافسة التي يتم التعرض لها من قبل المنتجات البديلة في الحالات التالية: انخفاض أسعار المنتجات البديلة، ارتفاع مستوى أدائها وجودتها، انخفاض تكاليف تحويل المستهلكين إليها.

تعدّ المنتجات البديلة لمنتجات المؤسسة من العوامل المؤثرة على تنافسية المؤسسات، حيث تؤدي إلى تقليل الحصة السوقية لها وبالتالي تقليل أرباحها إذا استطاعت هذه المنتجات البديلة من جذب المستهلكين، لذلك فإنّ اعتماد سياسات تخفيض التكاليف من خلال تطبيق سياسة التحكم في وظائف المؤسسة وبالأحرى التحكم في وظيفة الإنتاج من خلال استخدام نظام التصنيع المرن واستخدام تكنولوجيا الإنتاج المتطورة تجعل من الصعب على الزبون التوجه إلى المنتجات البديلة، وتقلل من مخاطر التهديد الناتجة عن تقديم المنافسين لمنتجات بديلة أو خصائص جديدة نظرا لتحسين قدرة المؤسسة على الاستجابة السريعة لتحقيق مزايا تنافسية.

كما يمكن تقليص تهديدات المنتجات البديلة من خلال تطبيق سياسة تخريج الأنشطة التي تمكّن المؤسسة من تقوية قدرتها على الإبداع دون تحمّل تكاليف البحث والتطوير، الشيء الذي يحقق لها تميّز واضح لمنتجاتها من حيث الجودة والأداء مقارنة بتلك المتعلقة بالمنتجات البديلة، كما يحقق لها البيع بأسعار منخفضة والتي تعتبر بمثابة حصانة للمؤسسة في مواجهة خطر السلع البديلة.

ومن هنا نتضح لنا أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف لما توفره من حماية للمؤسسة ضد كل أنواع قوى التنافس الخمس.

#### المطلب الثاني: أهمية سياسات تخفيض التكاليف في التأثير على مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة

حتى تتمكن المؤسسة من تحسين أدائها التنافسي وضمان استمرارية نشاطها يتوجب عليها معرفة درجة تنافسيها مقارنة بمنافسيها وذلك من خلال معايير معبّرة يتم وضعها والتي تتمثل في مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة. لذلك سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز تأثير تطبيق المؤسسة لبعض من سياسات تخفيض

<sup>1</sup> محمد محمد منصور، مرجع سبق ذكره، ص 21

التكاليف على مختلف مؤشرات قياس تنافسياتها والمتمثلة في: مؤشر الربحية، مؤشر تكلفة الإنتاج، مؤشر الإنتاجية، مؤشر الحصة السوقية، بالإضافة إلى مؤشر رضا الزبائن.

#### أولاً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر الربحية

تعرف الربحية من الناحية المحاسبية بأنها زيادة الإيرادات الكلية عن التكاليف الكلية خلال مدة معيّنة، أما من الناحية الاقتصادية فهي عبارة عن الزيادة في الثروة والتي تتضمن زيادة الإيرادات المتحققة عن التكاليف مضافاً إليها تكاليف الفرص البديلة، أي يعني أنّ الربح الاقتصادي أقلّ من الربح المحاسبي بسبب وجود هذه التكاليف المضافة<sup>1</sup>. فتحكم المؤسسة في مختلف تكاليفها والضغط عليها باستمرار لتخفيضها من شأنه أن يساهم مساهمة جد فعالة في زيادة ربحيتها حتى وإن لم تحقق زيادة في إيراداتها، ومن أجل تحقيق ذلك تلجأ المؤسسة إلى تطبيق سياسات تخفيض التكاليف والتي من شأنها تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة. ويمكن إبراز تأثير تطبيق بعض هذه السياسات في ربحية المؤسسة من خلال ما يلي:

- إنّ تطبيق أداة التكلفة المستهدفة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف من خلال تصميم منتجات بمواصفات ذات كفاءة عالية، تساعد على تخطيط ربحية المؤسسة في ضوء الإمكانيات المتاحة لها ووفقاً للمنظور الخارجي الذي يأخذ بعين الاعتبار أسعار السوق وتكلفة إنتاج المنافسين، فهذه الأداة ليست فقط تقنية لتخفيض التكاليف بل هي جزء من الأنظمة الإستراتيجية لإدارة ربحية المؤسسة؛

✓ إنّ تطبيق أداة تحليل القيمة يسمح بتحليل سلسلة قيمة المؤسسة ومقارنتها بسلاسل قيمة المنافسين أو المنافس الأساسي، بحيث تعتبر وسيلة فعالة جداً لمعرفة مصادر قوته وتقليدها إن أمكن، كما أنها تساهم في المقارنة المرجعية (Benchmarking) من أجل تحديد أفضل الممارسات لدى المؤسسات الرائدة في مجال نشاط المؤسسة المعنية ومحاولة تقليدها، مما يساعد المؤسسة على تخفيض تكاليفها ورفع جودة منتجاتها وتحسين آجالها وبالتالي زيادة ربحيتها؛

- كما أنه بتطبيق المؤسسة لأداة تحليل القيمة أو هندسة القيمة يتم إظهار بشكل واضح الوظائف التي يولها الزبون قيمة وتلك التي لا يهتم بها ولا تمثل أيّ قيمة في نظره، وخاصة تلك التي يمكن الاستغناء عنها لعدم إضافتها قيمة للمنتج أو لأنها غير ضرورية لتحقيق الأداء المتوقع، ومن ثم تركّز المؤسسة جهودها على إلغائها أو على الأقل تخفيضها، مما يؤدي إلى تخفيض أو إلغاء الموارد المستهلكة وبالتالي تخفيض التكاليف، ومنه إمكانية تحقيق المؤسسة عروضها بأسعار أقلّ وبقية أكبر من منافسيها ومن ثم بأسعار بيع تنافسية وبالتالي زيادة ربحية المؤسسة؛

- إنّ تطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في وظائف المؤسسة بالتكامل مع استخدام أداة تحليل القيمة يساهم مساهمة فعالة في تحقيق ربحية أكبر للمؤسسة، وذلك من خلال الآتي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> ثامر البكري، إستراتيجيات التسويق، دار اليازوري، الطبعة العربية، عمان، الأردن، 2008، ص 300

<sup>2</sup> محمود أحمد إبراهيم، التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية، مجلة تنمية الرافدين مجلد 32، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص 85

✓ إدارة التوريد: وذلك بتحسين العلاقات مع الموردين بحيث تقوم المؤسسة عن طريق قسم التموين بإعداد جداول الإنتاج المقدّر للسداسي أو السنة المالية وتقديمها للموردين بغرض جدولة الإمدادات وتحقيق وفرة في التكاليف وكذلك تحديد مواطن تخفيض التكاليف من خلال علاقة المؤسسة بالموردين وذلك عند دراسة البدائل الإستراتيجية مثل: دراسة فرص التكامل عكس الاتجاه لتحقيق السيطرة على المواد الأولية والأجزاء جاهزة الصنع، ودراسة إمكانية استخدام مدخلات إحلالية مما يؤثر على تشكيلة الموردين وكذلك تحديد أثر ذلك على تشكيل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة؛

✓ إدارة العلاقات مع الزبائن: عن طريق توجيه اهتمام المؤسسة إلى التكاليف المرتبطة باستخدام المنتج بعد شراء الزبون لمنتجاتها، وهذا يؤدي إلى خلق مزايا تنافسية لمنتجات المؤسسة بتميزها في تكاليف تشغيلها واستخدامها أقل من المنتجات البديلة، وهذا يفيد في مجال إدارة التكلفة والتعرّف على مواطن تخفيض التكاليف من خلال علاقة المؤسسة مع الزبائن؛

✓ العلاقات التفاعلية بين العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة: من خلال استغلال العلاقات بين وحدات الأعمال الإستراتيجية وبين أنشطة القيمة التي تنظمها هذه الوحدات، فتحقق وفورات تكاليفية للمنتج من خلال تسويق منتجاتها التي تحمل نفس العلامة التجارية.

- وكما أنه من خلال تطبيق المؤسسة لنظام إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABM) والذي يهدف إلى تزويد الإدارة بنظرة إستراتيجية تركز على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة ونقاط الضعف والقوة في أنشطتها، فإنه يؤدي إلى زيادة مستويات أرباح المؤسسة عن طريق زيادة الإقبال لدى جمهور المستهلكين على السلع؛

- وكما أنّ تطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في التكاليف الخفية يساعدها على الرفع من مردوديتها في الأجل القصير من خلال التخلص أو التقليل منها، بينما في الأجل الطويل فيساعدها ذلك على تقليص التكاليف الخفية حدودها الدنيا مما يؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة وتحقيق استمرارها وتطورها من خلال تحسين تنافسياتها<sup>1</sup>.

### ثانياً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر تكلفة الإنتاج

تعتبر التكلفة أحد محددات تنافسية المؤسسة إذ أنها تلعب دوراً هاماً كسلاح تنافسي، فلا يمكن تحديد أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف وتحليل عناصرها بهدف ترشيدها، فالاجتهاد في تخفيض تكلفة المنتجات بتطبيق سياسات تخفيض التكاليف دون التضحية بمستوى الجودة يُعدّ من المتطلبات الأساسية لتحسين تنافسية المؤسسة. ويمكن إبراز تأثير تطبيق بعض من هذه السياسات في تكلفة الإنتاج بالمؤسسة من خلال ما يلي:

- إنّ تطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في وظائف المؤسسة من شأنه أن يساهم مساهمة فعالة في جعل التكلفة النهائية عند حدّها الأدنى وذلك من خلال التحكم في وظيفة الإنتاج مثلاً، حيث تستطيع المؤسسة تخفيض

<sup>1</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P-P 124 -125

تكلفة الوحدة من خلال ترشيد عملية الإنتاج وإدخال التقنيات الجديدة فيها لإدخال تحسينات أو تغييرات في المنتجات ، مما يسمح بتمكين التجهيزات وآلات الإنتاج من الإسراع ومعالجة أكبر كمية من المدخلات خلال فترة زمنية معينة، فترتفع بذلك عدد الوحدات المنتجة بالمؤسسة؛ مما يسمح للمؤسسة بالاستفادة من اقتصاديات الحجم وبالتالي تخفيض تكاليفها، وتحقيق هوامش ربح أكبر، وبالتالي ضمان البقاء والاستمرار بواسطة استثمارات جديدة أو إضافية؛

- يُعدّ تخفيض التكاليف من أهم الأهداف التي تسعى أداة التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها، وذلك مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والإبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل الزبون، حيث يتم من خلالها تحديد سعر المنتج ليس على أساس تكلفة الإنتاج كما في نظام التكاليف التقليدي، وإنما يحدد السعر في ضوء وضعها التنافسي في السوق وقدرة الزبائن على دفع تلك القيمة مقارنة مع القيمة المضافة التي يحققها لهم المنتج. واستخدام هذه الأداة من طرف المؤسسة يمكنها من إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتخصصة خلال دورة حياة المنتج، بدءاً من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل من 80 إلى 90 % من تكلفة المنتج خلال هذه المرحلة، وانتهاءً بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج للمستهلك<sup>1</sup>؛ كما يمكنها من الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة، وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة أسبابها والعمل على سدّ هذه الفجوة. لذلك فإنّ التكلفة المستهدفة تُعدّ من أهم التقنيات في مجال تحليل التكاليف وتخفيضها وتخطيط ربحية المؤسسة<sup>2</sup>.

- إنّ تطبيق أداة التحسين المستمر تسمح بتطوير منتجات المؤسسة وتخفيض تكاليفها، حيث تقوم بتحقيق ذلك عن طريق ممارسة الرقابة المستمرة على العملية الإنتاجية وعلى جميع أقسام المؤسسة للتأكد من سيرها بالصورة المطلوبة والعمل على اكتشاف مواطن الخلل وعلاجها بصورة جذرية، وهو بذلك يهدف إلى إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير، وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف إلى أدنى حدّ ممكن دون المساس بجودتها. فالهدف الأساسي لأداة التحسين المستمر هو الوصول إلى الإتقان الكامل من خلال تحقيقه للتفوق في كلّ من التصنيع الذي يمكن تحقيقه من خلال تخفيض مستويات المخزون وتحسين مستوى الجودة وتخفيض أوقات التسليم أو سرعة الاستجابة لطلبات المستهلكين، والتفوق في التصميم الذي يمكن تحقيقه من خلال تبسيط تصميم المنتجات وإمكانية تحسين تدفق الإنتاج بدقة وبأقل أعطال ممكنة وبدون إسراف في استخدام الموارد. فالتحسين المستمر يقوم على أساس نشاط لا يتوقف في البحث عن وسائل تخفيض التكاليف والحد من الفاقد وتحسين الجودة ورفع كفاءة الأنشطة التي تنتج القيمة من وجهة نظر المستهلك<sup>3</sup>. وبالتالي فإنّ هدف التحسين المستمر هدفاً متحركاً وذلك من خلال

<sup>1</sup> مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتحقيق التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة الدراسات للعلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، الجامعة الأردنية، الأردن، 2014، ص ص 172 - 175

<sup>2</sup> ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الالكترونية-بغداد، مجلة التقني، العدد 23، العراق، 2010،

ص 4

<sup>3</sup> رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ط1، بيروت، لبنان، 2000، ص 32



تخفيض التكاليف باستمرار لمحافظة المؤسسة على ميزتها التنافسية وكذلك من خلال اعتماد سياسة إنتاج خالي من العيوب والتالف.

- كما أنّ تطبيق أداة تحليل القيمة يلعب دوراً هاماً في تخفيض تكاليف المؤسسة ودعم تنافسيتها، حيث نجد أنّ معظم مجهودات القائمين بمراقبة التسيير في مجال تخفيض تكاليف تركّز على المواد وتصنيع المنتجات أثناء عملية الإنتاج، في حين أنّ حتى خيارات التصميم تحدد بقوة هذه التكلفة، فمن بين كل التكاليف المنفقة خلال مدة حياة المنتج نجد أنّ 75 % منها تحدد خلال خيارات التصميم و 10 % منها خلال خيارات التصنيع، وبالتالي فإنّ أدوات مراقبة التسيير تتركز فقط على 15 % من مجموع التكاليف المنفقة. وعليه فإنّ تحليل القيمة أو هندسة القيمة والتي تركز بخلاف الطرق التقليدية جهودها على مرحلة التخطيط والتصميم لتستهدف المرحلة الأكثر تحدياً وأهميةً لحساب التكلفة، وبعبارة أخرى تخطط وتصمم وتحسب التكلفة قبل وجود المنتج، وفي حالة وجوده تحاول إعادة تصميمه بالطريقة التي تخفض من تكلفته<sup>1</sup>.

- كما أنّ تطبيق أداة تحليل القيمة بالنسبة لأنشطة المؤسسة من شأنه التأثير في ربحيتها وذلك من خلال تحديد تكاليف الأنشطة بتطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) والذي من شأنه توجيه المسيرين لتسليط الضوء على الأنشطة عالية التكلفة الشيء الذي يتيح فرصة محاولة تخفيض تكاليفها بالاستعانة بتحليل محركات التكلفة، وهذا من شأنه تخفيض تكاليف المؤسسة؛

- كما أنّ تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) يساهم مساهمة فعالة في تخفيض تكاليف المؤسسة وذلك من خلال تركيزه على تحديد العمليات والأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة<sup>2</sup>، حيث يعمل على استبعاد هذه الأخيرة والاستغناء عنها (لأنها سبب وجود التكاليف التي لا تضيف قيمة) بهدف تخفيض تكلفتها وتحسين عمليات أدائها وتطويرها باستمرار لزيادة تنافسية المؤسسة. وتجدر الإشارة إلى أنّ هذا النظام يتكامل مع نظام الـABC باستخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة وبالشكل الذي ينعكس أثره على إدارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال إدارة الأنشطة المسببة لها؛

- كما يمكن أيضاً تطبيق سياسة تخريج الأنشطة، التي تمكّن من إعادة بنية التكاليف لتكون أكثر وضوحاً وشفافية كما يمكنها أن تجعل من بعض التكاليف لأن تكون قابلة للتقدير وبالتالي مراقبتها بشكل أفضل، كما يمكن تقييم وتحديد التكاليف بصفة مسبقة من خلال العلاقة التعاقدية مع المورد الخارجي الشيء الذي يمكن من التحكم في التكاليف بشكل أفضل. بالإضافة إلى ذلك فإنّ اعتماد سياسة التخريج تسمح للمؤسسة بتحويل التكاليف الثابتة إلى متغيرة والذي ينطوي عليه تحقيق وفورات ضريبية كبيرة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> C.ALAZARD, S.SÉPARI, Op.cit, P 479

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، الإدارة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 27، المجلد 8، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2001، ص 354

<sup>3</sup> Jérôme BARTHELEMY, Op.cit, P 47



## ثالثاً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر الإنتاجية

تشير الإنتاجية الكلية أو إنتاجية العوامل الكلية إلى العلاقة الكمية بين الإنتاج وبين جميع عناصر الإنتاج التي ساهمت في إنتاجه، وعليه فإن الإنتاجية بحسب هذا المفهوم ما هي إلا النسبة الحسابية بين كمية المخرجات من السلع والخدمات التي تم إنتاجها خلال فترة زمنية محددة، وكمية المدخلات التي استخدمت في تحقيق ذلك القدر من الإنتاج. فهي إذن عبارة عن مؤشر يوضّح قدرة عناصر الإنتاج المختلفة على تحقيق مستوى معيّن من المخرجات، قياساً بالمدخلات التي تم استثمارها للغرض الإنتاجي. بحيث كلما استطاعت المؤسسة إنتاج كميات أكبر من الوحدات المنتجة بمجهود أقل وبموارد أقل، كلما جعل منتجاتها أكثر قدرة على منافسة مثيلاتها في السوق، بحيث يؤدي زيادة الإنتاجية إلى تخفيض أسعار بيع المنتجات وبالتالي إلى زيادة الطلب وزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الربحية. ولتحقيق ذلك يتوجب على المؤسسة تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بهدف الضغط على كل مجال من مجالات تخفيض التكاليف للوصول إلى التخفيض الحقيقي للتكلفة ومنه زيادة إنتاجيتها. ويمكن إبراز تأثير تطبيق بعض من هذه السياسات في إنتاجية المؤسسة من خلال ما يلي:

- إن تطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في وظائف المؤسسة من شأنه أن يساهم مساهمة فعالة في تحسين إنتاجية المؤسسة. فالتحكم في وظيفة الإنتاج مثلاً من خلال العمل على احترام الآجال التي تفرضها التزامات المؤسسة مع الزبائن من التقليل من مدة تحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي، وكذلك من خلال الزيادة في الكفاءة الإنتاجية باستغلال مختلف عوامل الإنتاج وتوجيه استخدام الموارد المتاحة لتحقيق أكبر منفعة اقتصادية، وأيضاً من خلال تخطيط ومراقبة الإنتاج وكفاءة ومرونة ودرجة أوتوماتية العملية الإنتاجية بالإضافة إلى استخدام نظم التصنيع المرنة التي تسمح بالاستغلال الأفضل للطاقة الإنتاجية من خلال توافر مدى واسع من أحجام الإنتاج الاقتصادية، كل ذلك من شأنه زيادة إنتاجية المؤسسة. كما أن التحكم في وظيفة التخزين من خلال محاولة تطبيق نموذج التخزين الصفري الذي يوفر فرصاً كبيرة لتحقيق منافع متوقعة في مجال تخفيض التكلفة من شأنها التأثير إيجابياً على إنتاجية المؤسسة. وأيضاً التحكم في وظيفة التسويق التي تؤثر تأثيراً مباشراً على إنتاجية المؤسسة، بحيث يظهر ذلك من خلال التغيرات المستمرة في طريقة أداء المؤسسة في إنتاج معيّن، كما يشمل هذا التأثير أيضاً العلاقات بين المؤسسة والموردين والزبائن والمنافسين باعتبارهم عوامل مؤثرة في الإنتاجية، كما تؤثر وظيفة التسويق على إنتاجية المؤسسة من خلال تأثيرها على مجموعة من العوامل الفرعية للإنتاجية مثل طبيعة المنتجات، دورة حياة المنتج، قنوات التوزيع، اقتصاديات الحجم، اكتشاف أسواق جديدة.

- يتم تحسين مؤشر الإنتاجية عن طريق زيادة المخرجات مع ثبات المدخلات من خلال ابتكار طرق أكثر قدرة على تحقيق منتجات المؤسسة، أو عن طريق ثبات المخرجات مع تقليص في المدخلات من خلال ابتكار طرق تزيد من الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة<sup>1</sup>. ولتحقيق ذلك فإن المؤسسة تلجأ إلى استخدام أداة

<sup>1</sup> رعد عبد الله الطائي، عيسى قعدة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، الأردن، 2008، ص ص 213-214

التحسين المستمر التي ارتبط مفهومها بتحسين إنتاج المؤسسة وعملياتها والتي تهدف إلى الإلتقان الكامل في أداء العمليات الإنتاجية من خلال مشاركة جميع العاملين في المؤسسة.

- إن تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية يساهم أيضا مساهمة فعالة في تحسين إنتاجية المؤسسة خاصة إنتاجية العمال، وذلك سواء من خلال محاولة التحكم في أسباب التكاليف الخفية أو من خلال التحكم في بعض من مؤشراتها، وفيما يلي نشير إلى بعض منها:

✓ من أسباب نشوء التكاليف الخفية السلوكيات السلبية للأفراد داخل المؤسسة والناجئة عن عدم رضاهم عن ظروف العمل، لذلك فإنه للتحكم في هذا السبب تحاول المؤسسة الاهتمام بتوفير ظروف العمل الملائمة التي تُعد من الأمور الضرورية التي تساعد على تحقيق أداء أفضل، رفع الروح المعنوية للأفراد، تقليل حوادث العمل، تخفيض معدلات التغيب وترك العمل، تخفيض نسبة المنتجات المعيبة... وبالتالي تحقيق إنتاجية أعلى؛

✓ ومن أسباب نشوء التكاليف الخفية أيضا سوء تنظيم العمل الذي يؤدي إلى نشوء ظاهرة عدم التوافق بين قدرات الأفراد والدور المطلوب منهم أدائه، كما يؤثر على مختلف العلاقات داخل المؤسسة سواء بين الأفراد والإدارة أو بين الأفراد فيما بينهم وبالتالي على السير الحسن للعمل، لذلك فإنه للتحكم في هذا السبب تحاول المؤسسة تنظيم العمل الذي يلعب دور خلق تكامل وتنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة وإقامة علاقات ملائمة بين وحدات العمل لتحقيق أكبر تعاون ممكن بين الأفراد في المؤسسة مما يؤثر ذلك إيجابيا على إنتاجيتها؛

✓ ومن أسباب نشوء التكاليف الخفية كذلك سوء إدارة الوقت الذي يعتبر من أهم المظاهر السلوكية التي تؤدي إلى ضغوط العمال ومن خلالها عدم الرضا الوظيفي للعمال وبالتالي نشوء التكاليف الخفية. لذلك فإنه للتحكم في هذا السبب تحاول المؤسسة تسخير كافة إمكانياتها من أجل الاستفادة القصوى من أوقات العاملين لديها، والتقليل من ضياع الوقت قدر المستطاع ذلك لأن الإدارة الرشيدة للوقت ترتبط ارتباطا وثيقا بالأداء وبتحسين الإنتاجية؛

✓ ومن أسباب نشوء التكاليف الخفية أيضا ضعف التدريب بالمؤسسة، فإذا كانت البرامج التدريبية ضعيفة وأن المؤسسة لا تهتم بتدريب عمالها من حين لآخر بغية مواكبة ومسايرة التطور، تجعل من العامل أقل خبرة ومهارة استعمالا لتكنولوجيات الحديثة تظهر في صور عديدة تؤدي جميعها إلى ظهور وتفاقم التكاليف الخفية. لذلك فإنه للتحكم في هذا السبب تحاول المؤسسة تسطير وتكثيف البرامج التدريبية لعمالها، بحيث كلما نجحت هذه البرامج زادت مهارة العامل وبالتالي زيادة إنتاجيته ومنها إنتاجية المؤسسة ككل؛

✓ كما أن من مؤشرات التكاليف الخفية مؤشر دوران العمل الذي يشير إلى حركة اليد العاملة داخل المؤسسة خروجاً ودخولاً، بحيث تتمثل التكاليف الخفية لهذا المؤشر في كل من التكاليف المرتبطة بالتوظيف، تكاليف التكوين، تكاليف التأهيل، انخفاض درجة كفاءة العامل بسبب الحداثة ونقص الخبرة، وفرق الفعالية الذي يعني الخسارة في فعالية المؤسسة بين وقت خروج العامل القديم وبين وقت استعادة مستوى الإنتاجية

العادية باكتساب العامل الموظف حديثاً للمهارات اللازمة في العمل<sup>1</sup>. لذلك فإنه للتحكم في هذا المؤشر تحاول المؤسسة التقليل من أسباب دوران العمل خاصة تلك التي يمكن تجنبها كظروف العمل، علاقات العمل، الأجور،... إلخ، لأن ذلك يتسبب في عدم الاستقرار الوظيفي للعامل وبالتالي تأثيره المباشر على إنتاجيته ومنه على إنتاجية المؤسسة ككل.

#### رابعاً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر الحصة السوقية

تعرف الحصة السوقية بأنها تعبير أو مؤشر لمدى قوتها التأثيرية وحجم نشاطها في ذات الصناعة التي تعمل بها قياساً بالمنافسين الآخرين<sup>2</sup>. فهي نسبة مبيعات المؤسسة إلى مبيعات الصناعة، أو هي نسبة تعبر عن نصيب المؤسسة من الصناعة، كما أنها تقابل قوة منافسة المؤسسة في السوق، أي مكانتها في السوق بالقياس إلى مكانة المؤسسات المنافسة المتواجدة في السوق. كما تعبر أيضاً عن مدى كفاءة نشاطاتها التسويقية والتي ينعكس أثرها على حجم مبيعاتها في الصناعة مقارنة مع المبيعات الكلية لنفس الصناعة.

وتسعى المؤسسة إلى تحقيق أكبر حصة سوقية لها وذلك من خلال السعي إلى تحليل حصتها السوقية وجمع المعلومات عن حركة الزبائن بين المؤسسات المنافسة وتحاول تحديد أسباب الانتقال للزبائن وتحديد مقدار الكسب والخسارة لكي تتمكن من توقع المستقبل<sup>3</sup>. ويمكن القيام بتحليل الحصة السوقية على مستوى المنتج، أو خط المنتجات، أو على مستوى نوع الزبون، وكذلك على مستوى قنوات التوزيع... إلخ، كما يجب أن تتوفر النتائج المرتبطة بتحليل الحصة السوقية بشكل شهري أو على الأقل بشكل فصلي أمام المدير من أجل التسهيل من مهمة الرقابة والقدرة على تصحيح الأخطاء الناتجة عن الانحرافات، لذا فتحليل الحصة السوقية من الأهمية بمكان في الرقابة على الأنشطة والجهود المبذولة للمؤسسة ومعرفة مكانها في السوق الناشطة فيه مقارنة بمنافسيها من زاوية مواطن القوة ونقاط القصور<sup>4</sup>.

إن جميع المؤسسات الراغبة في الهيمنة والتفوق تسعى إلى الاستحواذ والاستئثار بأكبر حصة سوقية لها، حيث تعتبر المؤسسة التي تحصل على أكبر حصة سوقية مؤسسة رائدة تقود إلى تغييرات في الأسعار أو تقديم منتجات جديدة أو إدخال تكنولوجيا حديثة إلى السوق، وتحقيق تغطية سوقية مناسبة لمنتجاتها، ولها انتشار ونشاط ترويجي ملائم يحقق لها أهدافها، ولهذا يتطلب من المؤسسة التي تطمح في تنمية حصتها السوقية أن تجد وسيلة ملائمة تحقق لها التوسع في حجم الأسواق الإجمالية وحماية الجزء الحالي لها في السوق، ومن بين هذه الوسائل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف للوصول إلى تحقيق التخفيض الحقيقي لتكاليف منتجاتها لها مما يوفر لها الحماية والدفاع عن نفسها وعن منتجاتها.

وفيما يلي إبراز تأثير تطبيق بعض من سياسات تخفيض التكاليف في الحصة السوقية للمؤسسة:

<sup>1</sup> Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Op.cit, P 158.

<sup>2</sup> ثامر البكري، إستراتيجيات التسويق، دار اليازوري، الطبعة العربية، عمان، الأردن، 2008، ص 330

<sup>3</sup> محمود الصميدعي وريثة يوسف، الأساليب الكمية في التسويق، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط 2، عمان، الأردن، 2006، ص 59

<sup>4</sup> إسماعيل السيد ونبيلة عباس، التسويق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004/2003، ص ص 86-88

- إن تطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في وظائف المؤسسة من شأنه أن يساهم مساهمة فعالة في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة. حيث نجد مثلاً أنّ وظيفة التسويق تساهم في تحقيق هدف النمو من خلال التوسع عن طريق زيادة حجم المبيعات الذي يتأتى بزيادة حصة المؤسسة من حجم السوق أو غزو أسواق جديدة، وذلك عن طريق تحكمها في مختلف عناصر المزيج التسويقي، فمثلاً اختلاف قنوات التوزيع وتنوعها في نفس المؤسسة يجعلها تكسب ثقة المتعاملين بكل أنواعهم: وسطاء أو زبائن، كما يسمح هذا التنوع بتوسيع رقعة العلامة التجارية، فعوض أن تكون فقط في ذهن المستهلك النهائي في حالة استعمال القنوات المباشرة (منتج - مستهلك) تتسع لتشمل تجار الجملة و تجار التجزئة في حالة استعمال القنوات غير المباشرة، كما أنّ التوزيع يسمح بتوسيع الحصة السوقية من خلال إيصال المنتجات إلى كل أماكن تواجد الزبائن المحتملين. بالإضافة إلى ذلك فإنّ الترويج أيضاً يساهم مساهمة مباشرة في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة كونه يهدف أساساً إلى زيادة حجم المبيعات ومنه زيادة رقم الأعمال من خلال التعريف بمنتجات المؤسسة وإثارة الطلب عليها والترغيب والإقناع والحث على شرائها.

- كما أنّ التحكم في وظيفة الإنتاج من خلال تقليل أوقات التصنيع والتأخيرات في العمل، إضافة إلى الوفاء باحتياجات الزبائن والاستجابة السريعة لكلّ التغييرات باعتماد نظام التصنيع المرن، يؤدي إلى تحسين صورة المؤسسة ومكانتها وبالتالي زيادة ولاء الزبائن لها أو كسب زبائن جدد على حساب المنافسين، وبالتالي إيجاد فرص جديدة لزيادة مبيعاتها وأرباحها، مما يعمل على ارتفاع حصتها السوقية؛

- إنّ تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة تساهم مساهمة فعالة في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة، فمثلاً نجد أنّ أداة التكلفة المستهدفة تهدف إلى تحديد سعر البيع المستهدف الذي يحقق التوافق بين الأسعار التي يتقبلها المستهلك، ويمكن للمؤسسة من خلاله تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة؛ كما أنّ استخدام أداة تحليل القيمة يحقق زيادة ربحية خطوط الإنتاج وزيادة الحصة السوقية للمؤسسة، كما يمكنها من المنافسة بنجاح في الأسواق المحلية والعالمية. هذا بالإضافة إلى أنّ تحليل أنشطة المؤسسة يسلط الضوء على الأنشطة ذات القيمة لدى الزبائن وهو ما من شأنه توجيه جهود المسيرين للحفاظ عليها وتحسينها حسب توقعات الزبائن لضمان ولاءهم والحفاظ على الحصة السوقية للمؤسسة. كما أنّ أداة التحسين المستمر تهدف إلى تخفيض التكاليف في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج بهدف زيادة الحصة السوقية للمؤسسة، كما تسمح بتطوير منتجات المؤسسة وتحسين جودتها ومن ثم تحسين صورة المؤسسة لدى الزبائن، وبما أنه لا يمكن تقدير الربح أو الخسارة المتعلقة بصورة المؤسسة فإنه من المؤكد أنّ تحسين الجودة يؤدي إلى زيادة ولاء الزبائن وثقتهم في المؤسسة مما يساهم في تحسين صورتها وهذا ما يؤدي إلى رفع حصتها السوقية وكسب زبائن جدد؛

- إنّ استخدام سياسة التحكم في التكاليف الخفية يساهم أيضاً مساهمة فعالة في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة، وذلك من خلال محاولة التحكم في مؤشر اللاجودة الذي ينطوي على تكاليف الإخفاق وبالأحرى الخارجية منها والتي تخص اكتشاف العيوب من طرف الزبائن بعد استلامهم للمنتج، بحيث تشمل أصناف

كثيرة من التكاليف الخفية والتي من بينها وأكثرها أهمية تكاليف خسارة الحصة السوقية، لذلك فإنّ تطبيق هذه السياسة يسمح للمؤسسة بالكشف عن هذا النوع من التكاليف الخفية ومحاولة الحدّ منها أو تخفيضها من أجل زيادة الحصة السوقية للمؤسسة أو على الأقل المحافظة عليها.

#### خامساً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر رضا الزبائن

يعرّف رضا الزبون على أنه مقارنة توقعات الزبون بالتصورات المتعلقة بالخدمة التي قدمت إليه<sup>1</sup>. بحيث يعبرّ الزبون عن رضاه بسلوكيات مختلفة نابعة من إيمانه بقدرة المؤسسة على الاستجابة والتي من بينها: الرغبة في تكرار الشراء، الاتصالات المباشرة والولاء للمؤسسة. فرضا الزبون يتعلّق بمدى قدرة المؤسسة على إشباع احتياجات الزبون، بحيث يتطلب ذلك معرفة العوامل التي على أساسها يقيّم الزبون المنتجات أو الخدمات المعروضة في ضوء رغباته المطلوبة في المنتج أو الخدمة، وتعد درجة تحقيق منتجات وخدمات المؤسسة لرغبات الزبائن من أهمّ العوامل التي يتم اعتمادها في تقييم أداء المؤسسات، فعلى هذه الأخيرة أن تقوم بتحديد الاحتياجات الحالية والمستقبلية للزبائن وذلك سواء عبرّ الزبون عنها أم لا.

إنّ رضا الزبون يستحوذ على أهمية كبيرة في سياسة أيّ مؤسسة ويُعدّ أكثر المعايير فعالية للحكم على أدائها لاسيما عندما تكون هذه المؤسسة متوجهة نحو تحقيق الجودة، وتبرز أهمية رضا الزبون في كونه: إذا كان راضيا عن الخدمة المقدمة إليه من قبل المؤسسة فإنّ قراره بالعودة إليها سيكون سريعا واحتمال توجهه إلى المؤسسة الأخرى يبقى منخفضا؛ يمثل رضا الزبون تغذية عكسية للمؤسسة فيما يخص الخدمة المقدمة إليه مما يقود المؤسسة إلى تطوير خدماتها المقدمة؛ إذا كان الزبون راض عن أداء المؤسسة فإنه سيتحدث للآخرين خاصة الاتصال عن طريق الكلمة المنطوقة الموجبة مما يولّد زبائن جدد.

من أجل ذلك كان لزاماً على المؤسسة إقامة علاقات تفاعلية مع الزبون، هدفها تبادل القيمة من خلال توفير المؤسسة لأحسن المنتجات للزبون، وتقديم هذا الأخير لقيمة تعكس تميّز المؤسسة في نظره، وذلك من خلال ما يعرف بتسيير علاقات الزبائن والذي تعتمد فيه المؤسسة على أفكار ومعارف مركزة وثرية، وتقنيات حديثة ودقيقة توظفها لدعم مسارها الإستراتيجي ليس فقط من خلال البحث عن الزبون والسعي إلى إبرام علاقات وطيدة معه وإنما أيضا من خلال الاستثمار في عملية التعرف على الزبون وتحديد عوامل كسب رضاه من عدمها والتدقيق في تصنيف الزبائن حسب مختلف الاعتبارات من أجل استهدافهم بأكثر دقة، ليتمّ بعد ذلك خدمتهم بأحسن وجه، والبحث عن تطلعاتهم لتتعرف المؤسسة على حاجاتهم ورغباتهم المستقبلية لتلبيتها وتحقيقها حتى تتمكن من كسب ثقتهم والحفاظ عليهم إلى غاية الوصول لولائهم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> يوسف حجيم سلطان الطائي، فوزي دباس العبادي، إدارة علاقات الزبون، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2009، ص 220

<sup>2</sup> إيمان قحموش، وسيلة بن ساهل، مساهمة المعرفة عن ولأجل الزبون في تحسين تسيير علاقات الزبائن: دراسة تقييمية مطبقة على إطار مؤسسة صناعة الكوابل بيسكرة (ENICAB)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد2، ديسمبر 2014، جامعة أم البواقي، ص 33-34

يتأثر رضا الزبون بمجموعة من العوامل منها<sup>1</sup>: الجودة، الوقت، التكلفة والسعر، وهذا الأخير يعتمد عليه الزبون بشكل كبير فهو يحتل أهمية كبيرة لديه، وكما أنّ السعر مرتبط بالتكاليف فإنّ أيّ مؤسسة تعتبر تحديد التكلفة بمثابة الأرضية التي تبني عليها سياستها السعرية، فتقوم بتحديد السعر الذي يحقق لها الربح من جهة والذي يرضي الزبون من جهة أخرى، ولتحقيق ذلك تلجأ المؤسسة إلى تطبيق سياسات تخفيض التكاليف من أجل التحكم فيها وتخفيضها إلى أدنى حدّ ممكن، وفيما يلي إبراز تأثير تطبيق بعض من سياسات تخفيض التكاليف في رضا الزبائن:

- إنّ تطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في وظائف المؤسسة من شأنه أن يساهم مساهمة فعالة في تحقيق رضا الزبائن، فمثلا التحكم في وظيفة الإنتاج من خلال تحويل العملية الإنتاجية من مجرد تحويل للمدخلات إلى مخرجات في إطار علبة سوداء إلى عملية قائمة بحدّ ذاتها تشمل التصميم والإبداع، تحاول المؤسسة من خلالها تجسيد أفكار وتطلعات زبائنها بمنتجات ترضي رغباتهم. فمن خلال وظيفة الإنتاج أصبحت المؤسسة توجّه اهتماما كبيرا للزبون وتعتبره أساساً في تصميم منتجاتها، بحيث تستغرق وقتا كبيرا في التعلم والبحث عن احتياجات ورغبات زبائنها الحالية والمستقبلية وفهمها، لتقديم عروض تشبع هذه الرغبات وتحقق قيمة أفضل من المنافسين، حتى أنّ بعض المؤسسات أصبحت تربط إنتاجها بالزبائن الذين أصبحوا يتحاورون مع الباحثين والمصممين والمهندسين من أجل أخذ حاجاتهم ورغباتهم وآرائهم بعين الاعتبار في عملية تطوير المنتجات، أي أصبح ينظر للزبائن على أنهم مبتكرون، يأتون بالأفكار الجديدة حسب حاجاتهم ورغباتهم والمصممون يقومون بتحويلها إلى منتجات حسب تلك الحاجة<sup>2</sup>. مما يزيد من درجة رضائهم وولائهم للمؤسسة؛.

- كما أنّ التحكم في وظيفة التسويق من خلال تطوير الفنون البيعية وأساليب الاتصال والتعامل مع الزبون وفنّ عرض السلعة عبر نقاط توزيع مختلفة من أجل توفير المنتج بالقرب من الزبون، وأيضا تكثيف الحملات الترويجية التي أصبحت تمثّل أحد مؤشرات التميّز والتفوق في المجال التنافسي، بالإضافة إلى تبني التوجه التسويقي الحديث القائم على معرفة وتحديد حاجيات ورغبات الزبائن ثم العمل على إشباعها بشكل أفضل من المنافسين، والذي يركّز أكثر على الزبون باعتباره نقطة الانطلاق الأساسية لجميع أنشطة المؤسسة التسويقية، وكذلك تطوير العلاقة مع الزبون وابتكار وتبني الأفكار الجديدة القادرة على ملئ فجوة العلاقة التسويقية، بالإضافة تحسين وتطوير وابتكار المنتجات بصفة مستمرة باعتبارها أداة الإشباع الأولى. ومن خلال كلّ ذلك بإمكان المؤسسة أن تحقق إشباع حاجات ورغبات زبائنها بشكل أفضل من المنافسين وبالتالي كسب ثقة وولاء هؤلاء الزبائن؛

- إنّ التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسات التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفاءتها، فالزبون يرغب بمنتجات متعددة الوظائف وذات كفاءة عالية في الأداء وبأسعار منخفضة، لذا فإنّ تطبيق أداة التكلفة المستهدفة-

<sup>1</sup> يسري محمد حسين، علاقة الإبداع التقني برضا الزبون، مجلة الإدارة، العدد 81، 2010، ص ص 138-141

<sup>2</sup> نجم عبود نجم، إدارة المعرفة: المفاهيم، الاستراتيجيات والعمليات، الوراق للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2008، ص 334

التي تنطلق من متطلبات الزبون والسوق - يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات ومقابلة رغبات الزبائن وإشباع احتياجاتهم المتغيرة وتحقيق توقعاتهم وهو ما يجعلها الأفضل في الاستجابة لهم، والتالي زيادة رضائهم وولائهم للمؤسسة؛

- إن أداة التحسين المستمر تقوم على أساس نشاط لا يتوقف في البحث عن وسائل تخفيض التكاليف والحدّ من الفاقد وتحسين الجودة ورفع كفاءة الأنشطة التي تنتج القيمة من وجهة نظر الزبون<sup>1</sup>. وبذلك فإنّ هدف التحسين المستمر هو هدف متحرك من خلال الفهم الجيد لاحتياجات الزبائن وتحسين المواصفات باستمرار حسب تلك الاحتياجات وبالتالي تلبّيتها بكفاءة وفي الوقت المناسب ومنه زيادة رضا الزبائن؛
- كما أنّ تطبيق سياسة تخريج الأنشطة يساهم مساهمة فعالة في زيادة رضا الزبائن وذلك لكونه إحدى الطرق التي يمكن بواسطتها زيادة مرونة المؤسسات الأمر الذي ينمّي لديها القدرة على ردّ الفعل تجاه الطلب المتذبذب، وبالتالي تحقيق الاستجابة للتقلبات السريعة لمتطلبات الزبائن.

### المطلب الثالث: أهمية سياسات تخفيض التكاليف في تحقيق الإستراتيجيات العامة للتنافس

إنّ تطبيق سياسات تخفيض التكاليف يمكن المؤسسة من رؤية شاملة لإمكانياتها الداخلية ومحيطها، بحيث يؤدي التكامل بين مختلف هذه السياسات أو بين الأدوات التي تستخدمها كلّ سياسة فيما بينها إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها الإدارة من أجل تحليل وضعها الحالي والتخطيط للمستقبل، فتحدد تكاليف المنتجات والخدمات بشكل دقيق وإحكام السيطرة عليها وقياس الأداء يؤدي بالمؤسسة إلى تطبيق استراتيجياتها التنافسية بسهولة وبالشكل الذي يسمح لها بتحقيق أهدافها التنافسية.

### أولاً: سياسات تخفيض التكاليف وإستراتيجية السيطرة بالتكلفة

إنّ إستراتيجية السيطرة بالتكلفة تُعدّ مدخلاً تنافسياً قوياً في الأسواق التي يتميّز مشتريها بحساسيتهم نحو الأسعار، ذلك لأنها تحقق أعلى نصيب من الحصة السوقية كونها تقوم على أساس محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج والتسويق إلى أدنى مستوى ممكن وبالتالي تتيح للمؤسسة تحقيق مركزاً تنافسياً أفضل في السوق. فإذا ما زادت حدّة المنافسة داخل القطاع وبدأت المؤسسات تتنافس على الأسعار نجد بأنّ المؤسسة التي تتحكم في تكاليفها (الرائدة في مجال التكلفة) تكون قادرة على تحمّل المنافسة بشكل أحسن وستستمر في تحقيق أرباح أعلى من منافسيها نظراً لما تتمتع به من مزايا التكلفة المنخفضة. وإذا ما ظهرت منتجات بديلة في السوق فإننا نجد بأنّ المؤسسة التي تتمتع بتكاليف منخفضة تستطيع أن تخفّض من أسعارها لحسم المنافسة لصالحها والاحتفاظ بحصة من السوق وضمان البقاء والاستمرار.

ويمكن إبراز أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحقيق إستراتيجية السيطرة بالتكلفة من خلال ما يلي:

- إنّ التحكم في وظيفة الإنتاج من خلال تخطيط ومراقبة الإنتاج وترشيد العملية الإنتاجية وتسييرها بكفاءة والاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج وإدخال تقنيات جديدة في عملية الإنتاج، يكون لها التأثير الإيجابي على

<sup>1</sup> رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ط1، بيروت، لبنان، 2000، ص 32



زيادة عدد الوحدات المنتجة وعلى الإسراع في عملية الإنتاج من خلال معالجة أكبر كمية من المدخلات ضمن فترة زمنية معينة، وهذه الزيادة في الإنتاج غالباً ما تؤدي إلى التخفيض من تكاليف الإنتاج عامة وتكلفة الوحدة المنتجة خاصة، الأمر الذي يضمن للمؤسسة أحسن مردودية وبالتالي يدعم تبنيتها لإستراتيجية السيطرة بالتكلفة؛

- تتمثل أهم عناصر القوة في أداة التكلفة المستهدفة في تأثيرها على عملية تخطيط وتصميم المنتجات بحيث تعمل على تخفيض تكاليفها وتحسين نوعيتها والوظائف التي تؤديها، وذلك عن طريق تحليل ودراسة المنتجات المنافسة التي تؤثر بشكل أو بآخر في المنتج بهدف تحقيق الاستجابة لرغبات ومتطلبات الزبون وضمان تسويق المنتج في الوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، وبالتالي فإن استخدام هذه الأداة يساهم في دعم إستراتيجية السيطرة بالتكلفة والوصول إلى مستوى الأداء الذي يمكن المؤسسة من مواجهة تحديات السوق وتحقيق الميزة التنافسية.

- تُعد أداة تحليل القيمة أو هندسة القيمة من الأدوات الرئيسية التي يستخدمها مصممو الإنتاج في تحقيق التكلفة المستهدفة لمنتجاتهم نظراً للدور الحيوي الذي تقوم به، إذ تعمل على البحث عن المناطق المحتملة لتخفيض التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج كأداة مكملة لأداة التكلفة المستهدفة، فالجانب الهام في هندسة القيمة هو أن هدفها ليس تخفيض تكلفة المنتج ولكن تحقيق مستوى معين من تخفيض التكلفة، وذلك من خلال تبسيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والسعي للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج<sup>1</sup>، وكذلك تحليل واختبار أداء وتكلفة كل نشاط لإنتاج المنتج بحيث يتم تحقيق توازن بين الأداء المطلوب والتكلفة، بالإضافة إلى تحليل احتياجات المستهلك بشكل دوري للتعرف على التفضيلات الرئيسية له ومعرفة أي تغييرات تطرأ عليها والتي من الممكن أن تخفف التكلفة. لذلك فإن أداة تحليل القيمة تعمل على ابتكار أفكار تخفيض التكلفة بحيث يتم إجراء بعض التعديلات في مكونات المنتج مثل الخفض أو الحذف أو التتميط أو الدمج أو الإحلال أو إعادة الترتيب، حتى يمكن إنتاج مكونات المنتج بتكلفة أقل تؤدي نفس الوظائف وبنفس درجة الكفاءة والفعالية. وبعدها يتم تقييم أفكار تخفيض التكلفة بهدف التأكد من جدواها فنياً ومالياً وقبولها لدى الزبائن، مما يشكل ما يسمى بقاعدة أفكار هندسة القيمة، وبعد الانتهاء من تطبيق أداة هندسة القيمة يمكن تحديد أقل تكلفة ممكنة لإنتاج المنتج بالمواصفات الفنية المطلوبة. وكل ما سبق يدل على أن استخدام هذه الأداة يساهم في دعم إستراتيجية السيطرة بالتكلفة؛

- تهدف أداة التحسين المستمر إلى تخفيض التكلفة باستمرار وذلك من خلال اعتماد سياسة إنتاج خالي من العيوب<sup>2</sup>. فاستخدام هذه الأداة يؤدي إلى تقليل العيوب ومنع حدوثها مستقبلاً، وبالتالي إلى تقليل تكلفة إصلاح العيب أو إعادة تصنيع المنتجات. وهي على ذلك تهدف إلى إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير، وتقليل كل

<sup>1</sup> فائق مال الله محمود البالكي، تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 25، جامعة الحدياء الموصل، العراق، 2009، ص25

<sup>2</sup> الكسب، علي إبراهيم، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2004، ص 13



أشكال الفوائد (الفاقد بسبب المخزون الزائد عن الحاجة، الفاقد بسبب عيوب في المنتج، الفاقد في حركة العاملين، الفاقد بسبب نقل المواد الفاقد في استغلال الأفكار الإبداعية للعاملين) من العملية الإنتاجية أو الأنشطة إلى أدنى قدر ممكن مما يسمح بالحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف. وكل ذلك من شأنه أن يساهم في دعم المؤسسة لتبني إستراتيجية السيطرة بالتكلفة.

- يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) أداة ناجعة تهدف إلى إدارة التكلفة في بيئة الأعمال سواء من حيث تخطيط التكلفة وتقديرها، رقابتها، تجنبها واستيعابها إلى غير ذلك، وبغية تحقيق هذا الهدف بكفاءة وفعالية وجب تقديم هذه الأداة التحليلية التي تحدد الأنشطة المضيئة للقيمة من غيرها، وذلك لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة قصد التقليل منها بغرض ترشيد التكاليف وتدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال تبنيها لإستراتيجية السيطرة بالتكلفة بالاستناد إلى نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)<sup>1</sup>.

- إن تطبيق سياسة التخريج يمكن المؤسسة من الاستفادة من كل المزايا التي يتمتع بها المورد الخارجي المختص (انخفاض تكلفة اليد العاملة، اقتصاديات الحجم، اقتصاد التشكيلة، أثر الخبرة، طرق التنظيم، التكنولوجيا المستعملة... إلخ) لتخفيض تكاليف النشاط المخرّج. كما أن تخريج المؤسسة لبعض أنشطتها غير الإستراتيجية يسمح لها بتحرير مواردها المالية وإعادة توجيهها في تكوين ميزة تنافسية، كما يسمح لها بتحقيق وفورات عالية محفزة للتخلص من الديون من خلال بيع الأصول التي يتركز عليها النشاط المخرّج. كل ذلك أيضاً من شأنه أن يساهم في دعم المؤسسة لتبني إستراتيجية السيطرة بالتكلفة؛

- إن تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية يسمح للمؤسسة بالكشف عن مؤشرات وأسباب تفاقم هذا النوع من التكاليف ومحاولة الحد منها أو على الأقل تخفيضها، مثل تخفيض تكاليف مختلف الاختلالات وسوء التشغيل، البحث عن أفضل الحلول للتخفيض من تكلفة التغيب والذي يعتبر خلل وتكلفة إضافية للمؤسسة، العمل على التقليل من حوادث العمل التي يترتب عنها تكاليف ضخمة تتحملها المؤسسة، تخفيض التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر الجودة كتكاليف الوقاية والتقييم وتكاليف الإخفاق الداخلي أو الخارجي؛ وكل ذلك أيضاً من شأنه أن يساهم في دعم المؤسسة لتبني إستراتيجية السيطرة بالتكلفة.

### ثانياً: سياسات تخفيض التكاليف وإستراتيجية التميز

إن إستراتيجية التميز هي عبارة عن الإستراتيجية التنافسية التي تتبناها المؤسسة من خلال توفير السلع والخدمات بخصائص استثنائية عن تلك المقدمّة من قبل المنافسين وبشكل يتم إدراكه من قبل زبائن القطاع أنها فريدة من نوعها أو متميزة ويمكنها تلبية حاجاتهم ورغباتهم بدرجة أعلى وأفضل من باقي المنتجات المنافسة. تبحث المؤسسة بإتباع هذه الإستراتيجية عن تحقيق الانفرادية على مستويات محددة من أجل نيل رضا الزبائن، وللوصول إلى ذلك تركز على المواصفات التي يعتبرها عدد كبير من الزبائن ضرورية مما يجعل منتج المؤسسة في وضعية المنتج الوحيد الذي يلبي حاجة ورضا الزبون. وتعوّض جهود المؤسسة لتحقيق

<sup>1</sup> حنان جابر حسن، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي

في ظل الأزمة المالية العالمية (دراسة نظرية-تطبيقية)، مجلة البحوث المحاسبية جامعة الملك سعود، المجلد العاشر العدد الأول، السعودية، 2011، ص 317

هذه الوضعية الانفرادية بسعر أعلى لمنتجها في السوق أي بعوائد إضافية للمؤسسة<sup>1</sup>. فهذه الإستراتيجية تنسم بارتفاع في التكاليف وتتطلب إدارة كفاءة تفكر باستمرار في سمات وملامح جديدة تضيف قيمة مادية ومعنوية لما تقدمه لربائنها، لأنّ معظم المزايا التنافسية الناتجة عن التميّز تكون قصيرة الأجل. لذلك فإنه لنجاح هذه الإستراتيجية يجب أن تكون القيمة التي يعطيها المنتج للمستهلك تبرّر السعر الإضافي، أي يجب تحقيق التوازن بين الزيادة في السعر والزيادة في التكلفة.

ويمكن إبراز أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحقيق إستراتيجية التميّز من خلال ما يلي:

- إنّ التحكم في وظيفة الشراء من خلال التقييم المستمر لخصائص ومواصفات مختلف الأصناف المشتراة للتأكد من أنّ مستويات جودتها تحقق أهداف المؤسسة ولا تؤدي إلى زيادة تكاليف الشراء، وكذا من خلال العمل على توفير مستلزمات الإنتاج بكفاءة ومهارة، بالكميات المناسبة، والسعر المناسب، والوقت المناسب، وبالجودة المناسبة ومن مصدر التوريد المناسب، يؤدي إلى تحسين جودة مدخلات العملية الإنتاجية مما يؤثر إيجابيا على مخرجاتها من المنتجات وبالتالي مساهمته في دعم المؤسسة لتبني إستراتيجية التميّز؛
- إنّ التحكم في وظيفة التخزين من خلال فحص وتفتيش المواد طبقا للمواصفات المحددة بأوامر الشراء المصدرة لاستلامها وتخزينها في ظروف تخزينية ملائمة، وضمان الحفظ الجيد للمخزون بحيث تتم عملية المناولة وصرف واستقبال المخزون بطريقة مناسبة لتجنّب المؤسسة تكاليف إضافية (التلف، الضياع...)؛<sup>2</sup> يساهم أيضا في تحسين جودة مدخلات العملية الإنتاجية وبالتالي التأثير على جودة مخرجاتها من المنتجات مما يساعد المؤسسة ويشجعها على تبني إستراتيجية التميّز؛
- تساعد وظيفة التسويق على حفظ وإطلاق إبداعات تهدف لتميّز المؤسسة عن منافسيها والخروج من المنافسة السعرية وزيادة الطلب وتعزيز تنافسية المؤسسة، كما تسمح بتحسين المنتجات والخدمات لضمان استمرارية النشاط وإنشاء علامات قوية وزبائن أوفياء، فوظيفة التسويق هي التي تقرّر ما هي خصائص المنتجات والخدمات بإبلاغ إدارة الإنتاج أو التصميم برغبات المستهلكين وآرائهم بشأن السلع المطلوبة سواء من حيث الشكل أو الجودة أو الاستخدامات، من أجل إنتاج سلع مميّزة بجودة عالية وتقديم خدمات مميزة وسريعة تختلف عما يقدمه المنافسين، وهذه العوامل تعطي مبررا للزبائن لدفع أسعار عالية ومميّزة لهذه السلع أو الخدمات تغطي التكاليف التي تتكبدها المؤسسة لتثبت هذه الصورة<sup>3</sup>. لذلك فإنّ التحكم في وظيفة التسويق يساهم أيضا في تحقيق المؤسسة لإستراتيجية التميّز؛

- وجدت بعض المؤسسات أنّ التكلفة المستهدفة تؤدي إلى تحسين جودة كلاً من المنتجات الجديدة والمعاد تصميمها، ذلك لأنّ ممثلي الأقسام الأخرى في فريق العمل مثل التصنيع، المشتريات يمكنهم تقديم اقتراحات

<sup>1</sup> Michael PORTER, l'avantage concurrentiel, Op.cit, P 26

<sup>2</sup> محمد ماضي توفيق، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 19.

<sup>3</sup> تشارلز وجاريت جونز، مرجع سبق ذكره، ص 194

ومدخلات للتحسين أثناء مرحلة التصميم وقد بينت التجارب أن هذه الاقتراحات يمكن أن تؤدي إلى رفع جودة المنتج دون رفع تكلفته؛

- يمكن لأداة تحليل القيمة أن تستعمل كأداة لبلوغ التكلفة المستهدفة وذلك بالتركيز على وظائف المنتج لتخفيض تكاليفه، خاصة وأنّ هناك خصائص مشتركة تجمع بين الأدوات، نذكر من بينها: التركيز على تلبية احتياجات الزبون بشكل دقيق، تشجيع العمل الجماعي، تنمية الإمكانيات البشرية والإبداع، العمل على ضمان الجودة وتخفيض التكاليف في مرحلة التصميم وبذلك رفع تنافسية المنتجات بتحقيق أفضل نسبة بين الجودة/السعر. لذلك فإنّ تحليل القيمة مفيدة لاكتشاف وتطوير الطرق المختلفة لتحسين جودة المنتج بشكل كامل وبالتالي تحقيق تميزه؛

- تحليل محركات التكلفة هو محور من محاور الإدارة بالأنشطة، وتعتبر محركات التكلفة من أهم ما جاءت به هذه الأداة، حيث أنه بفضل محاسبة التكلفة بالأنشطة ABC نقوم بتحديد محركات التكلفة، ولاحقاً من خلال ABM نقوم بتحليلها والمقصود بذلك هو دراسة وتحديد الأسباب الجذرية لتكاليف الأنشطة، وعليه بمجرد تحديد هذه الأسباب يمكن للمسيرين وضع برنامج للتحسين المستمر من أجل إزالة هذه الأسباب وتخفيض تكاليف هذه الأنشطة وتحسين الآجال وتحسين الجودة، وهذا من شأنه دعم تبني المؤسسة لإستراتيجية التميز؛

- يُعدّ تحسين الجودة إحدى الدوافع للجوء المؤسسة إلى تطبيق سياسة تخريج بعض أنشطتها، فعدم قدرة المتخصصين الداخليين على تلبية المنتجات ذات الجودة العالية حسب المعايير المطلوبة، يؤدي إلى اللجوء إلى المستوى العالي من المهارات والخبرات المتخصصة لدى الموردين الخارجيين، وبالتالي يتم إنجاز هذه الأنشطة بكفاءة وجودة عالية مما يسمح للمؤسسة بتحقيق التميز؛

- كما أنّ تطبيق سياسة تخريج الأنشطة يؤدي إلى تقوية القدرة على الإبداع، لأنّ المؤسسة بإمكانها تغيير المورد الخارجي عندما تكون هناك تكنولوجيا جديدة متاحة في السوق، مما يلزم الكلّ بتعزيز قدرته على الإبداع، مما يسمح للمؤسسة بالحصول آخر التقنيات الحديثة فيما يخص الخصائص والتصاميم الإبداعية والأساليب الفنية الجديدة، والتعرف على آخر التطورات في مجالات تقنيات الإنتاج والتوزيع، مما يجعلها دائمة العمل على التحسين المستمر لأساليبها وأدواتها دون تحملها لتكاليف البحث والتطوير، مما يمكنها من إنتاج سلع مميزة بجودة عالية تختلف عما يقدمه المنافسون مما يدعّ تبني المؤسسة لإستراتيجية التميز.

### ثالثاً: سياسات تخفيض التكاليف وإستراتيجية التركيز

إنّ إستراتيجية التركيز في ظل العولمة التي تشهدها بيئة المؤسسات تمثل التوجه الشامل الرئيسي المطبق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتعتبر هذه الإستراتيجية أنها دعامة أساسية للإبداع<sup>1</sup>. بمعنى أنّ المؤسسة تتخصص في خدمة نسبة معيّنة من السوق الكلي بأكثر كفاءة وفعالية من خدمة السوق ككل. حيث يمكن للمؤسسة أن تركز جهودها لتستهدف قطاع سوقي معيّن أو شريحة معيّنة من السوق من خلال البحث في خصائص زبائن هذه الشريحة السوقية والعمل على التفنّن في خدمتهم والإنتاج وفقاً لمتطلباتهم. فالمؤسسة التي

<sup>1</sup> J. P. Helfer et J. ORSONI, Management stratégique :la politique générale de l'entreprise, Edition Vuibert, 3<sup>ème</sup>Ed, Paris, 1994, P 142.

تركز اهتمامها على فئة معينة بغرض تقديم منتجاتها وخدماتها لهم بأقل تكلفة من المنافسين بسبب التركيز على تخفيض التكلفة ومنه إستراتيجية التركيز مع تخفيض التكلفة، أو تقديم المنتجات ذات الصفات والمميزات والجودة العالية وبالتالي إستراتيجية التركيز مع التميز، لذلك فإن إستراتيجية التركيز في الغالب تتبع مزيج من الاستراتيجيات الأخرى.

تقوم هذه الإستراتيجية على اعتقاد بأن التركيز على خدمة جزء معين من السوق يشكل كفاءة دفاعية أكثر من خدمة السوق بالكامل، بمعنى أن المؤسسة لا تستطيع تحقيق التميز في التكلفة أو ميزة المنتج في حالة خدمة السوق ككل، إلا أنه باستطاعتها ذلك إذا ركزت على أهداف سوقية معينة مما يعني تمتع المؤسسة بحماية سوقية من القوى التنافسية مع ضرورة دراسة السوق المستهدف بعناية<sup>1</sup>. هذه الإستراتيجية تتميز بتكاليف إنتاج عالية مقارنة بإستراتيجيتي السيطرة بالتكلفة والتميز، وهذا بسبب انخفاض كمية المخرجات التي تؤدي إلى حرمانها من تحقيق اقتصاديات الحجم، ولكنها تعوّض ذلك بتميزها من خلال تقديم خدمات عالية الجودة للزبائن<sup>2</sup>. كما أنها تحقق أدنى مستوى من العائد على الاستثمار لأنها تقوم على أساس التركيز على نوعية مختلفة من المنتجات التي قد لا ترغب المؤسسات المنافسة في إنتاجها، إلا أنها تحقق قدرًا أكبر من الحصة السوقية مقارنة بإستراتيجية التميز.

وكما أن تطبيق سياسات تخفيض التكاليف له دور كبير في تخفيض التكلفة وبالتالي تأثيره على إستراتيجية السيطرة بالتكلفة، كما يساهم أيضا في تحقيق تميز المنتجات وبالتالي تأثيره على إستراتيجية التميز، فإن هذه السياسات أيضا لها تأثير على إستراتيجية التركيز، إما من خلال التركيز على التكاليف أو من خلال التركيز على التميز.

فالمؤسسة التي تركز اهتمامها على شريحة معينة من السوق لتقديم منتجاتها أو خدماتها لهم بأقل تكلفة وجودة عالية، فإنها تحتاج إلى تطبيق العديد من سياسات تخفيض التكاليف للوصول إلى استغلال كل الفرص المتاحة لتحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة وكذا الوصول إلى استغلال كل الفرص الممكنة لتطوير وتحسين المنتجات، فإذا عملت المؤسسة على تخفيض تكاليف المنتجات أو الخدمات التي تقدمها إلى الفئة المركز عليها فإنها تتبع إستراتيجية التركيز مع تخفيض التكلفة، أما إذا أرادت تقديم هذه المنتجات أو الخدمات بجودة عالية فإنها تتبع إستراتيجية التركيز مع التميز. لذلك فإن إستراتيجية التركيز في الغالب تتبع مزيج من الإستراتيجيات الأخرى.

<sup>1</sup> عبد الحكيم عبد الله النور، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، كلية

الاقتصاد، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا، 2009، ص 116

<sup>2</sup> شارلز هـ وجاريت جونز، مرجع سبق ذكره، ص 690

## خلاصة الفصل الثالث

لقد سمح لنا هذا الفصل باستخلاص بعض النقاط كما يلي:

✓ يوجد اختلاف بين المنافسة والميزة التنافسية والتنافسية، فالمنافسة هي شروط المزاومة في السوق، بينما الميزة التنافسية فتتمثل في ذلك الاختلاف والتميز الذي تحوزه المؤسسة عن منافسيها، أما التنافسية فتتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة المنافسة والتغلب عليها، لذلك نجد أن التنافسية أشمل وأوسع من مفهوم الميزة التنافسية التي إن تم تحقيقها تمثل جزء من تنافسية المؤسسة؛

✓ العلاقة بين التنافسية على المستويات الثلاثة: الدولة، القطاع والمؤسسة، هي علاقة تكاملية، إذ أن أحدهما يؤدي إلى الآخر، فوجود مؤسسات محلية فعالة وذات قدرة تنافسية كبيرة سيظهر في النهاية في شكل قطاع أو قطاعات فعالة تنعكس في النهاية على القدرة التنافسية للدولة ككل، إضافة إلى أن ما تتبناه الدولة من إجراءات لدعم قدرتها التنافسية كتحسين ظروف العمل، المؤسسات، العمل... كلها عوامل تساعد على تهيئة المناخ المناسب الذي تعمل في ظله المؤسسات والقطاع؛

✓ من المهم بالنسبة للمؤسسة تحليل وتقييم كافة العوامل الداخلية المؤثرة على تنافسيها لغرض تبيان نقاط القوة والضعف التي يتسم بها كل عامل من العوامل الداخلية والتي تُعدّ خطوة ضرورية في إعداد الإستراتيجية المناسبة للمؤسسة، كما يجب عليها أيضا القيام بتحليل العوامل الخارجية العامة لمعرفة ما إذا كانت ستواجه فرصاً أم تهديدات في المستقبل، ذلك لأنّ هذه العوامل عبارة عن قوى لا تخضع لتحكم المؤسسة ولا لسيطرتها، لكن لا ينبغي على المؤسسة إهمالها أو المبالغة كثيرا بالاهتمام بها لأنّ ذلك يصبح مضيعة للوقت، فالمهم هو الحيطة والحذر في اختيار المتغيرات التي يكون لها تأثير وتحديد طبيعة التأثير، بعكس العوامل الخارجية الخاصة التي يعتبر تأثيرها مباشرا على نشاط المؤسسة وبالتالي على تنافسيها، الشيء الذي يتطلب من المؤسسة أن تولي اهتماما أكبر بها؛

✓ هناك مؤشرات كمية لقياس تنافسية المؤسسة تتمثل في مؤشر الربحية، مؤشر تكلفة الإنتاج، مؤشر الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج ومؤشر الحصة السوقية، وهناك مؤشرات أخرى نوعية لقياسها تتمثل في مؤشرات رضا الزبائن، والتي تنصب على أساس مدى رضا الزبون عن منتجات المؤسسة قياسا بالمنافسين الآخرين من خلال التمييز بين عدد من المستويات المختلفة للنوعية والتي تمثل الميزة التنافسية كالنوعية المتوقعة، النوعية المدركة والنوعية القياسية؛

✓ توجد العديد من الاستراتيجيات التي تبناها الباحثون، ولكن النموذج الأشهر والأكثر اعتمادا وانتشارا هو نموذج Porter الذي يتضمن ثلاث أنواع أساسية للإستراتيجية التنافسية، تعتمد كل إستراتيجية على ثقافة مختلفة

وتصور مغاير لكيفية تجسيد التفوق على حساب المنافسين، هذه الإستراتيجيات تتمثل في: إستراتيجية السيطرة بالتكاليف، إستراتيجية التميز وإستراتيجية التركيز، وما تجدر الإشارة إليه أنّ هذه الإستراتيجيات الثلاث ما هي إلا بدائل إستراتيجية يتم اختيار الأنسب منها وفقاً لظروف المؤسسة بالدرجة الأولى، أي دراسة نقاط القوة والضعف لديها ومصادر الفرص والتهديدات في البيئة الخارجية، إذ أنّ لكل إستراتيجية مزايا ومخاطر؛

✓ إنّ تطبيق سياسات تخفيض التكاليف يمكن المؤسسة من رؤية شاملة لإمكانياتها الداخلية ومحيطها، بحيث يؤدي التكامل بين مختلف هذه السياسات أو بين الأدوات التي تستخدمها كلّ سياسة فيما بينها إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها الإدارة من أجل تحليل وضعها الحالي والتخطيط للمستقبل، فتحدد تكاليف المنتجات والخدمات بشكل دقيق وإحكام السيطرة عليها وقياس الأداء يوفر حماية للمؤسسة ضد كل أنواع قوى التنافس الخمس، ويمكنها من معرفة درجة تنافسياتها مقارنة بمنافسيها من خلال مؤشرات قياس التنافسية، كما يؤدي بالمؤسسة إلى تطبيق استراتيجياتها التنافسية بسهولة وبالشكل الذي يسمح لها بتحقيق أهدافها التنافسية.

## الفصل الرابع

أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية

شركة «TCHIN LAIT» بجاية وشركة «HODNA LAIT» بالمسيلة - دراسة مقارنة -



## تمهيد

تدعيما لما تم تناوله في الجانب النظري من خلال الفصول الثلاثة السابقة، تمت محاولة إعداد دراسة تطبيقية مقارنة بين شركتين جزائريتين ينتميان إلى القطاع الخاص والمتخصصتين في تصنيع وتوزيع الحليب وهما شركة «TCHIN LAIT» ببجاية وشركة «HODNA LAIT» بالمسيلة، بحيث سيتم التعريف بهما من خلال هذا الفصل حسب ما تم توفره من بيانات وما تم تجميعه من معلومات انطلاقا من مختلف المقابلات التي تم إجراؤها مع مسؤولي بعض المديریات والمصالح بهما، كما سيتم تحليل مجموعة من البيانات المتحصل عليها من خلال الوثائق الداخلية للشركتين، وذلك لغرض إبراز واقع وأهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بهما، ثم إجراء المقارنة بينهما لتحديد مساهمة تطبيق هذه السياسات في تحسين تنافسية كل شركة من خلال التركيز على بيان تأثير تطبيقها على مختلف مؤشرات قياس التنافسية.

لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، يتضمن المبحث الأول سياسات تخفيض التكاليف بشركة «TCHIN LAIT» وذلك من خلال تقديم عام للشركة ودراسة وتحليل مختلف تكاليفها، ثم بيان واقع تطبيق هذه السياسات بهذه الشركة، والمبحث الثاني يتضمن بالمقابل سياسات تخفيض التكاليف بشركة «HODNA LAIT» وذلك من خلال تقديم عام للشركة ودراسة وتحليل مختلف تكاليفها، ثم بيان واقع تطبيق هذه السياسات بهذه الشركة، والمبحث الثالث يتضمن بيان أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية شركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» وذلك من خلال محاولة تطبيق بعض من هذه السياسات في كل منهما ثم بيان أهمية تطبيقها ومساهمتها في تحسين تنافسية الشركتين، ثم تفسير نتائج التحليل وفق فرضيات البحث.



## المبحث الأول: سياسات تخفيض التكاليف بشركة «TCHIN LAIT» :

من خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى بيان تقديم عام لشركة «TCHIN LAIT» ثم دراسة وتحليل مختلف تكاليفها، وبعدها بيان واقع تطبيق هذه السياسات بهذه الشركة.

### المطلب الأول: تقديم عام لشركة «TCHIN LAIT»

يتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بشركة «TCHIN LAIT» من خلال تقديم نبذة تاريخية عنها، وكذا بعض البيانات القانونية والتقنية والاقتصادية والمالية، ثم تقديم هيكلها التنظيمي وتحليله.

#### أولاً: التعريف بشركة «TCHIN LAIT»

1- نبذة تاريخية: إن التسمية التي تحملها شركة «TCHIN LAIT» ليست وليدة الصدفة، فهي اختيار يرمز إلى عائلة «بركاتي» كدليل امتداد واستمرارية للإرث الذي تم الحصول عليه من خلال شركة «TCHIN TCHIN» التي كانت في الأصل شركة عائلية متخصصة في إنتاج المشروبات الغازية منذ عام 1954 والتي كانت تعتبر جوهرة من بين أهم مصانع المشروبات الغازية بحيث ساهمت في ميلاد وظهور عدة علامات تجارية مشهورة مثل «SLIM». ونتيجة لانفتاح السوق الجزائرية على المنافسة ودخول الشركات العملاقة الكبيرة المتخصصة في مجال المشروبات الغازية مثل: «COCA COLA, PEPSI COLA» وشركات عالمية أخرى بنفس المكانة والوزن، أدى إلى شعور شركة «TCHIN TCHIN» بتهديد حقيقي لمستقبلها من حيث التطور والاستمرار وأنها ليست في مستوى هذه الشركات القوية ولا يمكن لها منافستها والبقاء معها في السوق، لذلك وبعد تخطيط عميق وطويل- بعد العديد من الدراسات المعمقة، الاتصالات، الزيارات والملتقيات- عمدت الشركة إلى مراجعة إستراتيجيتها وقررت أن تتحول من إنتاج المشروبات الغازية إلى إنتاج الحليب المعقم بدرجة حرارة عالية\*(UHT)، ولقد تم اتخاذ هذا القرار اعتماداً على عدة عوامل نذكر منها خاصة سيطرة مؤسسات القطاع العام على سوق الحليب بحيث الإنتاج كان موجهاً بصفة شبه كلية إلى صنع الحليب المبستر في أكياس البوليثلان والذي كان يحظى بتدعيم من طرف الدولة، أما بعض المنتجات من الحليب المعقم (UHT) التي تتوفر في السوق فكانت مستوردة من الخارج، كما أنّ الجزائر تعتبر من البلدان التي تتميز بمناخ حار وخاصة المنطقة الجنوبية فإنّ توزيع الحليب المبستر في أكياس بلاستيكية يتنافى مع الشروط الضرورية المطلوبة ( $+6^{\circ}\text{C}$ )، خاصة مع الانعدام شبه الكلي لسلسلة التبريد (Chaîne de froid) التي تتطلبها عملية توزيع هذا النوع من الحليب بدءاً من مرحلة التكييف إلى غاية وصوله للمستهلك النهائي مروراً بعملية التخزين والنقل، الشيء الذي أدى إلى تعزيز فكرة تصنيع الحليب الذي يتلاءم أكثر مع سوق التوزيع وبالخصوص السوق الجزائرية التي تفتقر إلى الوسائل الكافية واللازمة للتبريد، أضف إلى ذلك وجود عدد كبير من السكان في جنوب الصحراء بسبب استغلال موارد النفط والغاز -Bases de vie- حيث أنّ في هذه المنطقة يكون فيها الحليب المبستر غائباً نتيجة لصعوبة توصيله في ظروف ملائمة وصعوبة الاحتفاظ به.

\* UHT: Ultra Haute Température

كل هذه العوامل السابقة الذكر أدت بشركة «TCHIN TCHIN» إلى التحول واتخاذ قرار تصنيع الحليب المعقم (UHT)، وبالتالي ميلاد شركة «TCHIN LAIT» تحت العلامة التجارية لشركة «CANDIA» الفرنسية.

2- **الوضعية القانونية:** «TCHIN LAIT» هي شركة خاصة حسب تصنيف المؤسسات وفقا للمعيار القانوني في القانون الجزائري، أنشأت في 17 أوت 1999 وكانت تأخذ الشكل القانوني (SARL) شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال اجتماعي قدره 497.000.000,00 دج، حيث 90 % من الحصص الاجتماعية تعود ملكيتها للسيد فوزي بركاتي مسير الشركة والباقي أي 10% منها تعود ملكيتها لزوجته.

وفي سنة 2015 وبعد فتح شركة «Générale Laiterie Jugurta SPA» لرأسمالها والتي كانت تدعى «YOPLAIT» سابقا، اشترت شركة «TCHIN LAIT» أسهم فيها، بحيث أصبح لديها موقع ثاني للإنتاج والذي يتواجد مقره ببراق (الجزائر)، وبعد أن أصبح للشركة بعدا متزايد الأهمية، ظهرت الحاجة إلى إعادة التفكير في النموذج التنظيمي والهيكل الذي يحكم وينظم سيرورة عملياتها، والذي كان يعتبر عقبة حقيقية أمام أي جهد توسعي أو تطوري، أصبح ضرورة ملحة؛ هذا التفكير شغل بال المؤسسة طيلة سنة 2016.

وهكذا، فإن فكرة "المجمّع" قد نمت حتى أصبحت واقعا لا مفرّ منه من شأنها أن تلتزم بموجبها «TCHIN LAIT» في إعادة تشكيل هيكلها التنظيمي على نطاق واسع؛ فالمجمّع يسمح بمزج إمكانية تركيز الموارد، اللامركزية في الإدارة والمسؤوليات، وأن تكون مؤهلة للحصول على العديد من الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف القانون والتنظيم المعمول به. لذلك وخلال سنة 2017 تم وبصورة نهائية تنفيذ إعادة الهيكلة العضوية المتعلقة بتشكيل هذا المجمّع. وهكذا تم الالتزام خلال هذه السنة بالانتهاء من الآتي:

- التحوّل القانوني لشركة «TCHIN LAIT SARL» وجعلها شركة مساهمة والدخول في رأس مال الشركة لخمسة (5) مساهمين جدد، جميعهم ينتمون إلى عائلة "بركاتي"؛
- زيادة مساهمتها إلى 1.920.000.000,00 دج في شركة «Générale Laiterie Jugurta SPA» من خلال تفرّعها في مارس 2017 وهو الشيء الذي يترجم حيازتها على 95,05 % من رأس مالها الاجتماعي؛
- زيادة رأس مال شركة «TCHIN LAIT SPA» إلى مستوى 1.700.000.000,00 دج، لزيادة هذا المبلغ من 1.000.000.000,00 دج إلى 2.700.000.000,00 دج، وذلك بهدف تعزيز وتقوية هيكلها المالي؛
- احتواء شركة «Générale Laiterie Jugurta SPA» عن طريق الاندماج في المرحلة الأخيرة في 6 نوفمبر 2017 مصحوبة بزيادة رأس مال جديد بمبلغ 57.140.000,00 دج مخصص لمكافأة مساهمي الشركة المنصهرة؛

وعلى امتداد عملية إعادة التنظيم هذه، تم إنشاء شركتين فرعيتين أين تحوز شركة «TCHIN LAIT SPA» على أغلبية المساهمات بنسبة 90,10 % خلال الفصل الثاني من نفس السنة؛ وبعد هذه العملية أصبح لدى «TCHIN LAIT SPA» رأس مال اجتماعي قدره 2.757.140.000,00 دج محرر بالكامل، والذي يتكون من ثلاث مصانع للإنتاج تقع في بجاية، الجزائر العاصمة وسطيف، بالإضافة إلى شركتين فرعيتين هما:

- TCHIN AGRO SPA: برأسمال قدره 20 مليون دج، تكون مكلّفة بتطوير إنتاج الحليب الطازج وجمعه وتقع في برج بوعريريج؛
- TCHIN LOGISTIQUE SPA: من أجل القيام بمهمة إدارة وحسن تسيير حظيرة النقل وتدفقات المواد والمنتجات النهائية، والتي يقع مقرها الرئيسي في وادي غير ببجاية. وفيما يلي بعض المعلومات القانونية المكملّة عن الشركة<sup>1</sup>:
  - التسمية: TCHIN LAIT؛
  - العلامة التجارية: CANDIA (علامة بترخيص)؛
  - الشكل القانوني: شركة مساهمة (SPA)؛
  - رأس المال الاجتماعي: 2.757.140.000,00 دج؛
  - المقر الاجتماعي: الطريق الوطني رقم 12 بئر السلام - بجاية؛
  - تاريخ الإنشاء: 1999/08/17؛ تاريخ بداية الاستغلال: ماي 2001؛
  - رقم السجل التجاري: 99 B 0183 086 - 06/00؛ الرقم الجبائي: 0999 0601 8308 631
  - رقم مادة الإخضاع: 0 601 84 04 812
- 3- **الموقع الجغرافي:** يقع مجمع «TCHIN LAIT» في النسيج الحضري لمدينة بجاية بالمنطقة الصناعية (بئر السلام) بمدخل المدينة، ويتوزع جغرافيا على النحو التالي:
  - **SPA TCHIN LAIT:** وتضم مواقع الإنتاج الثلاثة التي تقع على الترتيب:
    - ✓ بجاية: الطريق الوطني رقم 12 بئر السلام - بجاية؛
    - ✓ الجزائر العاصمة: حوش الأميرات براقى - الجزائر؛
    - ✓ سطيف: المنطقة الصناعية تجزئة رقم 163 سطيف.
  - **SPA TCHIN AGRO:** وتقع في برج بوعريريج
  - **SPA TCHIN LOGISTIQUE:** وتقع في واد غير ببجاية
- كما تقع شركة «TCHIN LAIT SARL» بمحاذاة الطريق الوطني رقم 12 (بجاية - الجزائر) وعلى بعد 2 كلم من وسط المدينة، وعشرات الأمتار من السكة الحديدية و3 كلم من الميناء وبنفس المسافة على مطار بجاية الدولي، الأمر الذي وفر لها موقعا إستراتيجيا هاما في علاقاتها التجارية والدولية. ولقد تم إنجازها على مساحة إجمالية قدرها 6000 متر مربع مغطاة وهي مقسمة على عدة بنايات.
- 4- **الخيارات الإستراتيجية:** تتمثل الخيارات الإستراتيجية لشركة «TCHIN LAIT» في اختيارها إنتاج الحليب المعقم (UHT) واختيارها استعمال ترخيص شركة «CANDIA» الفرنسية، بمعنى حصولها على ترخيص لاستعمال علامتها (Franchise):

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم (01): البطاقة التعريفية والفنية للشركة (Fiche signalétique)

#### 1-4- اختيارها لإنتاج الحليب المعقم(UHT): إن اختيار الشركة لمجال إنتاج الحليب المعقم(UHT) عوضا

عن إنتاج الحليب المبستر - المجال المعتاد- يركز على عدة عوامل نذكر منها خاصة:

- كون طريقة الإنتاج هذه تسمح باحتفاظ الحليب بكامل خصائصه الغذائية؛
- افتقار السوق الوطنية لهذا النوع من المنتجات، رغم كونه يمثل الجزء الأكبر من الحليب المستهلك في بلدان أخرى؛
- كون الحليب المعقم(UHT) المنتج المثالي خلال فترات الحرارة المرتفعة خاصة في مناطق الجنوب، حيث يمكن حفظه في مثل هذه الظروف عكس الحليب المبستر الذي تتطلب عملية توزيعه توفر سلسلة تبريد مستمرة.

لذلك تولدت قناعة لدى شركة «TCHIN LAIT» بأن نتائج اختيار إنتاج هذا النوع من الحليب أكيدة ومضمونة وأن الاستثمار في هذا المجال أضحى خيارا إستراتيجيا يعد بالكثير في المستقبل. لكن عدم المعرفة الحقيقية بهذا الميدان وانعدام الخبرة في هذه المهنة أصبح يشكل معضلة حقيقية لدى الشركة، ومن أجل تجاوز ذلك فإن فكرة الشراكة مع محترف في المهنة فرضت نفسها وأصبحت ضرورة حتمية ووسيلة أساسية للنجاح في هذا الميدان الجديد، لذلك اختارت شركة «TCHIN LAIT» الشراكة مع شركة «CANDIA» الفرنسية من خلال طلب رخصة استعمال علامتها أو حصولها على ترخيص أو امتياز(Franchise) من طرف هذه الشركة.

#### 2-4- اختيارها استعمال ترخيص(Franchise Candia): لقد قامت شركة «TCHIN LAIT» بتوقيع اتفاق

شراكة مع شركة «CANDIA» الفرنسية التي تصنف من بين الأوائل في إنتاج وتوزيع الحليب في أوروبا نظرا لخبرتها الطويلة (أكثر من 50 سنة) والرائدة في مجال إنتاج وتصنيع الحليب وتعبئته، هذه الشراكة تمثلت في توقيع عقد بين الشركتين من أجل تحقيق منافع متبادلة، حيث يلتزم المتعامل الفرنسي «CANDIA» بموجب هذا العقد أن يرخص لشركة «TCHIN LAIT» تصنيع وتوزيع منتجاتها باستعمال علامته التجارية- مما يسمح للشركة بالاستفادة من السمعة العالمية الجيدة لهذه العلامة - كما يقدم لها المساعدة التقنية والتجارية الضرورية لتصنيع وتسويق منتجاتها في الجزائر من خلال إرساله لفرقه المتخصصة في فترات متفق عليها خلال السنة، هذه المساعدة تتعلق بطرق وتقنيات التصنيع، اختيار التجهيزات والتموينات، تفعيل مراقبة جودة الأغلفة والمنتجات التامة، أي استفادة شركة «TCHIN LAIT» من خبرة المتعامل في المجالات السابقة الذكر والاستفادة أيضا من تحويل التكنولوجيات الحديثة التي يستعملها في مجال الإنتاج، المعالجة ومراقبة جودة الحليب، وكذلك تقديم الدعم في مجال البيع والتسويق والترويج، بالإضافة إلى التزامه باستقبال وتكوين مستخدمي الشركة في مصانعه بأوروبا، هذا الالتزام من طرف هذا المتعامل يكون مقابل حصوله على أتاوات سنوية والتي تتمثل في نسبة مئوية من رقم الأعمال تكون محددة ومتفق عليها مسبقا<sup>1</sup>. أما من جهة المتعامل الجزائري (شركة «TCHIN LAIT») فإنه بالإضافة إلى دفع

<sup>1</sup> حسب السجلات الداخلية للشركة: بلغ المعدل المتوسط للأتاوات 0,05% للفترة (2012-2016)

الأتاوات السنوية وحقوق الدخول التي يجب دفعها بعد إمضاء عقد الحصول على الامتياز، يلتزم بالمحافظة على صورة وسمعة العلامة التجارية لشريكه من خلال تجنب كل أنواع المنافسة غير المشروعة لمنتجاته، وكذلك من خلال احترام معايير الجودة المحددة من طرف «CANDIA» وذلك فيما يخص مراقبة جودة المواد الأولية، المواد الإضافية، الأغلفة ومختلف اللواحق وكذا المنتجات النهائية، هذا بالإضافة إلى أنه يجب على المرخص له أن يحظى بالموافقة المسبقة لـ «CANDIA» على اختيار موردي التجهيزات والمواد الأولية، بحيث تحتفظ هذه الأخيرة بحق رفض أيّ مورد تراه بإمكانه أن يعرض مستوى الجودة أو الإنتاجية التي تشترطها منتجات «CANDIA».

لقد تم توقيع اتفاق الشراكة بين شركة «TCHIN LAIT» وشركة «CANDIA» الفرنسية في 1999/04/21 لمدة حددت بـ 10 سنوات، حيث دخلت «TCHIN LAIT» الاستغلال في شهر ماي 2001، وبعد انقضاء هذه المدة أي في شهر أبريل 2011 قامت شركة «CANDIA» بتجديد العقد لمدة 10 سنوات أخرى نظرا للنجاح الكبير الذي حققته هذه الشركة في الجزائر ورضاها عن أداء شريكها، الأمر الذي يؤكد الخيار الإستراتيجي لشركة «TCHIN LAIT» والذي اعتبر اليوم وبعد أكثر من 16 سنة من المرافقة الوسيلة المثلى للتحويل من مهنة إلى مهنة أخرى جديدة، كما حقق هذا الاختيار الأمان الحقيقي للشركة التي كانت تفتقر تماما إلى التجربة والخبرة في مجال تصنيع وتوزيع الحليب المعقم (UHT).

لقد حوّل هذا الامتياز لشركة «TCHIN LAIT» الحق في استخدام العلامات التجارية والأشكال المميزة للتعبئة والتغليف فضلا عن الإعلانات والإبداعات الترويجية والترقوية، كما حقق لها فعلاً نقل المهارات والمعرفة بما في ذلك صيغ وإجراءات التصنيع، كما ضمن لها الدعم الفني والتسويقي وكذا المساعدة التجارية والتقنية المستمرة (من خلال الدورات التدريبية والتدخلات والتوصيات التجارية)، ولقد أعطى هذا الامتياز الحق لشركة «TCHIN LAIT» في الوصول إلى جميع الخبرات المتراكمة لمانح الامتياز من حيث السمعة، وظروف الأسعار، والتأزر، ووفورات الحجم، وتقاسم الابتكارات، والوصول إلى أدوات التسيير والإدارة والإعلان (نقاط البيع، والملصقات...)، كما أنّ حضور مانح الامتياز جنبا إلى جنب مع شركة «TCHIN LAIT» من خلال تدخلاته ونصائحه فيما يخص التوسعات في الطاقة الإنتاجية التي تطمح الشركة القيام بها، والمفاوضات من أجل شراء تجهيزات جديدة وكذا شراء مواد التعبئة والتغليف من شركائه السويديين أو الألمان، كان دائما ضمانا لا يمكن إنكاره من قوة الضمان والمساومة أو المفاوضات.

من خلال ما سبق، نجد أنه من بين أهم العوامل التي ساعدت الشركة محل الدراسة من فرض وجودها واحتلالها لمكانة جيدة في السوق المحلية واستحواذها على أكبر حصة من سوق الحليب في ظرف قصير جدا، هي اختيارها لمجال إنتاج الحليب المعقم (UHT) - كونه مجال جديد في الجزائر - واختيارها استعمال ترخيص (Franchise) شركة «CANDIA» الفرنسية الرائدة في مجال إنتاج وتصنيع الحليب وتعبئته وذلك من خلال توقيع الشركة لاتفاق شراكة معها، الشيء الذي سمح لها من الاستفادة من الخبرة الطويلة لهذه الشركة

وكذا استفادتها من السمعة العالمية لعلامتها، بحيث تمكنت في ظرف قصير جدا من فرض وجودها واحتلال مكانة جيدة في السوق المحلية كونها محتكرة لسوق الحليب المعقم إلى حدّ الآن.

بالإضافة إلى كل ما سبق، اختارت شركة «TCHIN LAIT» أيضا الدخول والمساهمة في رأس مال شركة «Générale Laiterie Jugurta SPA» والتي كانت تدعى «YOPLAIT» سابقا، وذلك في سنة 2015 كمرحلة أولى، ثم خلال سنة 2016 كمرحلة ثانية فكرت الشركة في إعادة تشكيل هيكلها التنظيمي على نطاق واسع من خلال إنشاء مجمع يسمح لها بمزج إمكانيّة تركيز الموارد وتحقيق اللامركزية في الإدارة والمسؤوليات، وأن تؤهلها للحصول على العديد من الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف القانون والتنظيم المعمول به؛ وبذلك في 6 نوفمبر 2017 تم وبصورة نهائية تنفيذ إعادة الهيكلة العضوية المتعلقة بتشكيل هذا المجمع، وذلك من خلال احتوائها لشركة «Générale Laiterie Jugurta SPA» عن طريق الاندماج.

#### 5- بعض البيانات التقنية والاقتصادية والمالية للشركة:

1-5- الاستثمارات المنجزة في النشاط الأساسي للشركة: تمتلك شركة «TCHIN LAIT» ثلاث مصانع إنتاجية وهي: مصنع بجاية، مصنع سطيف، ومصنع الجزائر (براق)، وشركتين فرعيتين هما: «TCHIN AGRO» ببرج بوعريريج و«TCHIN LOGISTIQUE» بواد غير ببجاية حيث:

- الفرع الأول «TCHIN AGRO» تم إنشاؤه خلال سنة 2017 برأسمال اجتماعي قدره 20 مليون دج، من خلال اقتناء مزرعتين، الأولى بولاية برج بوعريريج بمساحة إجمالية قدرها 60 هكتار، والثانية بولاية المسيلة بمساحة إجمالية قدرها 1700 هكتار، موجهة لتربية الأبقار الحلوب وزراعة الأعلاف.

- الفرع الثاني «TCHIN LOGISTIQUE» تم إنشاؤه خلال سنة 2017 كذلك لكن لم تتم الانطلاقة الفعلية له. المصانع الثلاثة التي تمتلكها شركة «TCHIN LAIT» عبارة عن ملبنات حديثة تم تجهيزها بآلات ومعدات وتجهيزات جد حديثة ومتطورة، وذات تكنولوجيا جد متقدمة وقدرة هائلة في الإنتاج والتي تم تركيبها من طرف الشركة الفرنسية (Tétra Pack)، كما تضم هذه المصانع الاستثمارات التالية:

- ورشات الإنتاج: ويتم فيها إعادة تشكيل الحليب، المعالجة الحرارية، والتعبئة والتغليف؛
- المخابر: للقيام بمختلف التحاليل الميكروبيولوجية والفيزيوكيميائية للحليب؛
- المرافق المختلفة: محطة التبريد المركزي، محطة معالجة المياه، المولدات والمعدلات الكهربائية (groupes électrogènes et Onduleurs)، الضواغط (Compresseurs)، المراجل (Chaudières)؛
- مباني الإدارة العامة: والتي تضم المديرية العامة ومديرية الموقع الصناعي، مديرية التسويق والمبيعات، مديرية سلسلة التوريد، مديرية المشتريات، مديرية المالية والمحاسبة، مديرية البحث والتطوير ومديرية أنظمة المعلومات؛

- مستودعات التخزين للمنتجات النهائية والتي تتسع لتخزين قرابة 3 ملايين لتر، كما أن مستودع بجاية يصلح كأرضية للإرسال من أجل التسليم للموزعين عبر كافة التراب الوطني.

- أربعة خطوط إنتاج مستقلة تماما؛

- معدات ووسائل النقل والمناولة (أكثر من 100 وسيلة)؛

- مركز توزيع في الجزائر العاصمة (الدار البيضاء)؛

5-2- الطاقة الإنتاجية للشركة: تبلغ الطاقة الإنتاجية الكلية لشركة «TCHIN LAIT» 415 مليون لتر سنويا

من المنتجات بكل أنواعها منها أكثر من 300 مليون لتر حليب معقم سنويا، بحيث تتم عملية التعبئة والتغليف لمنتجات الشركة في علب مختلفة الأحجام وهي: علب ذات سعة 1 لتر؛ علب ذات سعة 1/2 لتر؛ علب ذات سعة 200 مل؛ علب ذات سعة 125 مل.

وتتوزع هذه الطاقة الإنتاجية حسب الوحدة والشكل على النحو التالي:

الجدول(5): توزيع الطاقة الإنتاجية على مواقع الإنتاج (الوحدة: مليون لتر)

موقع الإنتاج	شكل العبوة		المجموع
	1 لتر	200 مل	
بجاية	170	20	190
براقى	110	40	150
سطيف	55	20	75
<b>المجموع</b>	<b>335</b>	<b>80</b>	<b>415</b>

المصدر: وثائق الشركة

بينما تبلغ الطاقة الإنتاجية النظرية لموقع الإنتاج ببجاية 752400 لتر يوميا من المنتجات بكل أنواعها، وهو ما نوضحه من خلال الجدول التالي:

الجدول(6): الطاقة الإنتاجية النظرية حسب كل آلة (الوحدة: لتر)

الآلة	شكل العبوة	الطاقة النظرية/الساعة	عدد الساعات/ اليوم	الطاقة اليومية
CFA 310	1 ل	10.000	18	180.000
CFA 312	1 ل	12.000	18	216.000
A3 Speed	1 ل	15.000	18	270.000
A3 Speed	200 مل	4.800	18	86.400
<b>المجموع</b>				<b>752.400</b>

المصدر: وثائق الشركة

وتجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى عملية الإنتاج تقوم شركة «TCHIN LAIT» بعملية تجارية من خلال شراء الحليب الجاف الجاهز للاستهلاك المباشر (Lait en poudre 500G) من شركة «CANDIA» لإعادة بيعه على حاله، لكن بنسبة ضئيلة لا تتعدى في المتوسط 4% من قيمة مشتريات الشركة من مسحوق الحليب المستعمل في الإنتاج ومواد التعبئة والتغليف والتموينات الأخرى، بحيث تناقصت الكمية المشتراة خلال السنوات 2012، 2013، 2014، حتى انعدمت تماما في سنتي 2015 و 2016.

5-3- تشكيلة منتجات الشركة: يتمثل طموح شركة «TCHIN LAIT» في الاستجابة لكل أذواق واحتياجات

المستهلكين، لذلك نجدها تعمل باستمرار على التنويع في المنتجات التي تقدمها لهم بحيث تسعى إلى توفير لكل واحد الحليب الخاص به والذي يرغب فيه (Chacun son lait)، فهي تتوفر في الوقت الحالي على تشكيلة متنوعة من المنتجات (أكثر من 16 نوع) لكل الأعمار وكل الأذواق والتي تضم الأصناف التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم(02): تشكيلة منتجات شركة «TCHIN LAIT»



1-3-5- الحليب المعقم غير المعطر (Non aromatisé): يتم تصنيع هذا النوع من الحليب في الوقت الحالي على أربع نسخ (Versions) وهي:

- حليب منزوع الدسم جزئيا: موجه للاستهلاك العادي تحت التسمية التجارية (الحليب: Le Lait)؛
- حليب منزوع الدسم جزئيا والغني بالفيتامينات الأكثر حيوية: وهو موجه للاستهلاك العادي أيضا وتحت التسمية التجارية (Viva)؛
- حليب منزوع الدسم كليا: موجه أساسا للأشخاص الحريصين على رشاقة أجسامهم كون هذا النوع مدعم أيضا بعدد كبير من الفيتامينات، أو للذين يتبعون نظاما غذائيا دون دسم فهو يعتبر مناسب جدا للذين يعانون من ارتفاع نسبة الكولسترول، ويأخذ التسمية التجارية (Silhouette)؛
- حليب كامل: ينصح استهلاكه من طرف الأطفال خاصة.

2-3-5- الحليب المعقم المعطر (Aromatisé): ويشمل الأصناف التالية:

- حليب بالشكولاتة: ويأخذ التسمية التجارية (Candy Choco)؛
  - الحليب الممزوج بالعصير: والمتوفر بثلاث نكهات: البرتقال، الأناناس والخوخ، المشمش والتوت، ويأخذ التسمية التجارية (TWIST)؛
  - المشروبات الثمرية بالبرتقال أو كوكتيل الفواكه، وتأخذ التسمية التجارية (Candy Jus).
- 3-3-5- منتجات أخرى: وتشمل الأصناف التالية:

- مستحضر سائل للطبخ (Préparation culinaire liquide)؛

- مستحضر القشدة المجمدة (Préparation crème glacée)، ويأخذ التسمية التجارية (LE MAITRE).

4-5- الموارد البشرية: توظف شركة «TCHIN LAIT» 883 عامل إلى غاية 2017/12/31 موزعين على مواقع الإنتاج ومختلف المديریات والمصالح بالشركة حسب الفئات المهنية، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (7): توزيع المستخدمين بشركة «TCHIN LAIT» حسب الفئات المهنية

الفئات المهنية	عدد العمال	%
إطار	91	10
عون تحكم	351	40
عون تنفيذ	441	50
المجموع	883	100

المصدر: وثائق الشركة

وما تجدر الإشارة إليه هو أنّ كل الإطارات وأعاون التحكم بالشركة قد استفادوا من تكوين متخصص في عين المكان (داخل الشركة) كما استفادوا من تربيص أو عدة تربيصات في مصانع «CANDIA» بفرنسا، وذلك في مختلف المجالات التالية: تكنولوجيا الحليب؛ عملية ومسار التصنيع؛ صيانة المعدات والتجهيزات؛ تحاليل الجودة؛ كما نشير أيضا إلى أنّ الشركة تساهم أيضا في خلق أكثر من 300 منصب عمل غير مباشر في مجال شبكة التوزيع المباشر لمنتجاتها.



5-5- الإنتاج: نتيجة للتزايد المستمر لحجم استثمارات شركة «TCHIN LAIT» في مجال إنتاج الحليب المعقم من سنة إلى أخرى وتوسعاتها المختلفة، فإنّ إنتاجها الشركة شهد تطورا ملحوظا، إذ نلاحظ أنه يزداد من سنة إلى أخرى، وهو ما يتم توضيحه في الجدول التالي:

الجدول(8): تطور الكميات المنتجة لشركة «TCHIN LAIT» خلال الفترة(2012-2016)

السنوات	الكمية المنتجة(مليون لتر)
2012	126
2013	149
2014	167
2015	191
2016	261

المصدر: وثائق الشركة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنّ إنتاج الشركة يزداد ويتطور من سنة إلى أخرى وذلك بنسبة جدّ معتبرة والتي بلغت 37 % خلال سنة 2016، كما نلاحظ أنّ جل اهتمام الشركة كان منصبا على إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئيا والذي تتم تعبئته في علب ذات سعة 1 لتر (Demi écrémé 1L) وذلك بنسبة متوسطة قدرها 62 % من إجمالي إنتاج الشركة ككل وذلك خلال نفس الفترة.

5-6- التسويق: إنّ سوق الحليب المعقم(UHT) مقسم بين عدد جدّ محدود من المنتجين في الجزائر حيث تتمثل على سبيل الحصر في الشركات التالية<sup>1</sup>: «TCHIN LAIT» تحت العلامة التجارية لشركة Candia ، وCOLAITAL تحت العلامة التجارية لشركة O'LAIT، وIFKI LAIT تحت العلامة التجارية لشركة LACTEL، بالإضافة إلى LOYA، وCELIA و MILK SIDI FERAJ، لكن تعتبر شركة «TCHIN LAIT» المنتج الأهم من بينهم بحيث تحتل الصدارة وتستولي على 90% من الحصة في سوق الحليب المعقم(UHT)، وذلك من خلال إنتاجها المتنوع -حليب منزوع الدسم جزئيا، حليب كامل، حليب منزوع الدسم كليا، حليب غني بالفيتامينات، ومشروبات معطرة- ذو الجودة العالية، بحيث رغم سعره المرتفع(75 د.ج) والذي يمثل ثلاث مرات سعر الحليب المبستر المعبأ في أكياس والمدعم(25 د.ج) إلا أنّ الشركة استطاعت تسويق ما يقارب 171 مليون لتر من الحليب خلال سنة 2016<sup>2</sup>.

وعلى غرار الزيادة المستمرة في الحصة السوقية للشركة فإنّ رقم أعمالها أيضا يزداد بانتظام وباستمرار سنة بعد سنة، وذلك منذ دخولها النشاط الاستغلالي في شهر ماي 2001، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup> Mohamed KACI et Yacine SASSI, Rapport sur l'industrie laitière et des corps gras, Recueil des fiches sous sectorielles, EDPME, édition 2007, P.13

<sup>2</sup> أنظر الملحق(03): الكميات المباعة خلال سنة 2016

الجدول (9): تطور رقم أعمال شركة «TCHIN LAIT» خلال الفترة (2012-2016)

السنوات	رقم الأعمال (مليون د.ج)
2012	10.407
2013	11.434
2014	14.593
2015	11.811
2016	12.738

المصدر: وثائق الشركة

وتجدر الإشارة إلى أنّ رقم الأعمال المحقق من بيع منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (J1) يمثل في المتوسط أكثر من 63% من إجمالي رقم أعمال الشركة، وبنفس المعدل تقريبا بالنسبة للوحدات المباعة من ذات المنتج<sup>1</sup>.

6- آفاق مستقبلية: سطرت شركة «TCHIN LAIT» حتى آفاق 2025 تحقيق الأهداف الإستراتيجية

التالية:

- إنتاج وبيع مليار لتر من الحليب ومشتقاته؛
  - أن تصبح العلامة المرجعية لدى المستهلكين؛
  - التوصل إلى تحقيق معدل إدماج الحليب الطازج بنسبة 50%؛
  - تركيب خطوط إنتاج العلب بولاية سكيكدة والتي ستكون الأولى من نوعها للتخلص من استيراد مواد التعبئة والتغليف.
  - تطوير المبيعات نحو التصدير؛
- ولتحقيق هذه الأهداف فإنّ الشركة تركز على ثلاث محاور أساسية تتمثل في الآتي:
- 1- تشييد بُنى تحتية وطاقات إنتاجية كافية تضمن التغطية الكاملة لطلب السوق عن طرق التخطيط المزدوج الكمي والنوعي والتوسع في تشكيلة المنتجات؛
  - 2- الحفاظ على المكانة الريادية للشركة وتقويتها في سوق الحليب المعقم (UHT)، من خلال الوفرة الدائمة لمنتجاتها بمختلف تشكيلاتها، وكذا التحديث وانتهاج سياسة السعر المتوافق مع القدرة الشرائية للمستهلكين؛
  - 3- التأمين من المسبق للتموينات من المواد الأولية عن طريق تطوير إنتاج الحليب الطازج، بحيث تنوي الشركة مستقبلا إنتاج مسحوق الحليب المستخلصة من حليب الأبقار كوسيلة وحيدة لتحقيق الاكتفاء الذاتي من هذه المادة الأساسية.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لشركة «TCHIN LAIT»

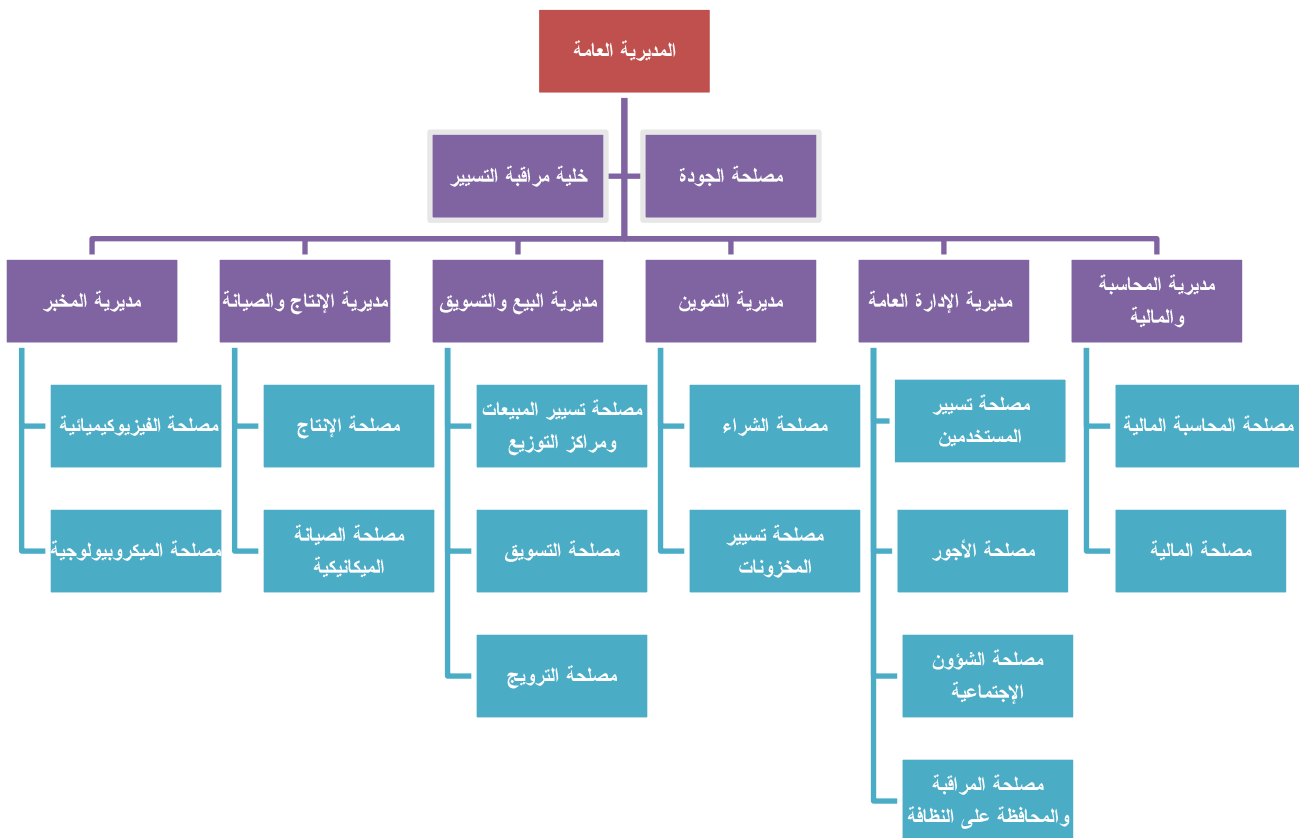
بصفة عامة الهيكل التنظيمي لشركة ما يتمثل في مجموع الوسائل والإمكانات التي تهدف إلى تقسيم العمل بين النشاطات المختلفة وتحديد العلاقة اللازمة بين هذه النشاطات، فهو يختلف من شركة لأخرى لأنه

<sup>1</sup> أنظر الملحق (03): الكميات المباعة خلال 2016

يعتمد على عوامل كثيرة منها: الحجم، طبيعة النشاط، رقم الأعمال وعوامل أخرى لها تأثيرها على رسم الهيكل التنظيمي المناسب لهذه الشركة، إذ أنه من الصعب إيجاد هيكل تنظيمي نموذجي يمكن تطبيقه على جميع المؤسسات ولو كانت في نفس القطاع، ذلك لأنّ اختلاف تلك العوامل السالفة الذكر من شركة لأخرى تجعل هياكلها التنظيمية مختلفة.

1- **شكل الهيكل التنظيمي للشركة:** يتكون الهيكل التنظيمي لشركة «TCHIN LAIT» من المديرية العامة التي تشرف على ست مديريات أساسية هي: مديرية الإدارة العامة، مديرية المخبر، مديرية الإنتاج والصيانة، مديرية البيع والتسويق، مديرية التموين، مديرية المحاسبة والمالية، حيث تشرف كل مديرية على مجموعة من المصالح الفرعية حسب مهامها وأدوارها، بالإضافة إلى مصلحة الجودة وخطية مراقبة التسيير اللتان ترتبطان مباشرة بالمديرية العامة. ومن أجل التسيير الحسن للشركة تم وضع هيكل تنظيمي يسهل عملية توزيع المهام بين مديرياتها ومصالحها، وهو ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل (14): الهيكل التنظيمي لشركة «TCHIN LAIT»



المصدر: وثائق الشركة

2- **تحليل الهيكل التنظيمي للشركة:** إنّ الهيكل التنظيمي لشركة «TCHIN LAIT» يعتبر من النوع العمودي، حيث يحدد هذا النوع من الهياكل التنظيمية العلاقات الموجودة بين كل رئيس (مسؤول) ومرؤوسيه وكذا العلاقات بين مختلف الوحدات الإدارية على جميع المستويات. يوجد هذا النوع من التنظيمات خاصة في

المؤسسات الجديدة حيث لا يتلقى الموظف تعليمات إلا من طرف مسؤول واحد وهذا حسب مبدأ وحدة القيادة (Unité de commandement)، وتحدد السلطة عموديا أي من المديرية العامة إلى أبسط عامل مرورا بجميع المستويات، وهذا ما يسمى أيضا بمبدأ تفويض السلطة<sup>1</sup>.

ومن خلال التمعن في الهيكل التنظيمي لهذه الشركة نلاحظ وجود بعض النقائص والثغرات لأبد من الاهتمام بها والعمل على تداركها إذا أرادت الشركة تحقيق التسيير الجيد لمختلف مصالحها، ومن بينها نذكر خاصة:

✓ غياب مديرية تعتبر في منتهى الأهمية والتي تتمثل في مديرية البحث والتطوير التي تعمل على تطوير المنتجات وتصميمها وابتكار منتجات جديدة تواكب تطلعات المستهلكين.

✓ جمع مصلحة الإنتاج ومصلحة الصيانة في مديرية واحدة يعيق السير الحسن للمصلحتين وذلك نظرا لضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقها، فإنشء مديرية خاصة بالإنتاج ومديرية خاصة بالصيانة ربما يكون أحسن للشركة.

✓ غياب مصلحة خاصة بحاسبة التكاليف-أو على الأقل قسم خاص بها- في مديرية المحاسبة والمالية وهو ما يدل عن غياب التقييم الحقيقي لسعر التكلفة- رغم الجهود الجبارة المبذولة في مجال حساب التكاليف من طرف كل من مصلحة المحاسبة العامة وخليّة مراقبة التسيير-.

✓ عدم ظهور مصلحة الإعلام الآلي في أي مستوى من مستويات الهيكل التنظيمي للشركة رغم وجودها الفعلي ممثلة في مهندس متخصص في الميدان، حيث لاحظنا الدور الفعال الذي يلعبه والخدمات التي يقدمها لكل مديريات ومصالح الشركة خاصة مع ربطها بشبكة محلية (Intranet).

تجدر الإشارة إلى أنه ابتداءً من شهر نوفمبر 2017، وبعد إعادة الهيكلة العضوية للشركة والتي تتعلق بتشكيل المجمع تغيير شكل هيكلها التنظيمي<sup>2</sup>.

### 3- مهام مديريات ومصالح شركة «TCHIN LAIT»:

#### 3-1- المديرية العامة: يمكن تلخيص مهام المديرية العامة في النقاط التالية:

- ضمان حسن تسيير وإدارة الشركة؛
- التطبيق الصارم للنصوص والتعليمات؛
- الإشراف على مختلف مديريات ومصالح الشركة وتأطيرها وتوجيهها؛
- إعداد ميزانيات الشركة ومختلف حساباتها والمصادقة عليها بعد التحقق من صحتها؛
- تحديد إستراتيجية الشركة وكذا أهدافها.

3-2- مصلحة الجودة: هذه المصلحة مسؤولة عن وضع ومتابعة نظام إدارة الجودة بالشركة، حيث تكلف بكل النشاطات المتعلقة بقضايا الجودة والمواصفة الدولية الإيزو 9001 إصدار 2000 - والتي تعتبر نموذج

<sup>1</sup> GAGNON P.D, SAVARD G et les autres, L'entreprise, Edition Gaétan Morin, 2<sup>ème</sup> édition, 2000, P.115

<sup>2</sup> أنظر الملحق (04): شكل الهيكل التنظيمي لمجمع «TCHIN LAIT»

لضمان الجودة في التصميم والتطوير والإنتاج والتركيب وتقديم الخدمات، فهي أكثر المعايير شمولاً حيث تحتوي على 20 عنصراً تغطي احتياجات نظام جودة فعال منذ تسليم التعاقد وخلال مراحل وعمليات التصميم والتطوير وحتى المرحلة النهائية لتقديم الخدمات اللازمة بعد التسليم - وترتبط هذه المصلحة مباشرة بالمديرية العامة.

**3-3-3-3-خلفية مراقبة التسيير:** تهتم بمعالجة المعلومات الواردة إليها من مختلف المديريات والمصالح والتنسيق بينها، كما تقوم بتقييم دوري للإنجازات وفقاً لما تم التخطيط له بالإضافة إلى مراجعة وتلخيص المعلومات المرتبطة بالتسيير ثم تقديم الاقتراحات والحلول الممكنة من أجل ضمان السير الحسن للشركة.

**3-3-4-مديرية المخبر:** تعتبر مديرية المخبر مسؤولة عن مراقبة جودة المنتج في مختلف مراحل عملية إنتاجه، أي من المادة الأولية إلى غاية أن يصبح منتجاً نهائياً، حيث تضم مصلحتين أساسيتين هما:  
- مصلحة الفيزيوكيميائية، وتتولى مراقبة المعايير الفيزيوكيميائية للمنتج (نسبة المادة الدسمة، درجة الحموضة، PH، ...).

- مصلحة الميكروبيولوجية، وتتولى مراقبة درجة تعقيم المنتج (La stérilité).

**3-3-5-مديرية الإنتاج والصيانة:** تضم هذه المديرية مصلحتين هما مصلحة الإنتاج والمصلحة التقنية (الصيانة):  
3-5-1- مصلحة الإنتاج: وتضم قسم العمليات الذي يتولى استئصال، إعادة تشكيل والمعالجة الحرارية للمنتج، وقسم التعبئة والتغليف الذي يتولى تعبئة وتغليف المنتجات ثم تجميعها على منصات نقالة (Palettisation).

**3-5-2- مصلحة الصيانة:** وتسمى أيضاً المصلحة التقنية، وتكفل بالصيانة الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية الخاصة بالآلات وتجهيزات معالجة الحليب أو تلك الخاصة بتعبئته وتغليفه، كما تكفل بصيانة مختلف وسائل الاستخدام الأخرى في الشركة (المرافق المختلفة) كمحطة التبريد المركزي، محطة معالجة المياه، المولدات والمعدلات الكهربائية، المراجل، ...

**3-6-مديرية البيع والتسويق:** تتمثل مهامها في الآتي:

- القيام بدراسات وأبحاث السوق؛
- إطلاق منتجات جديدة في السوق؛
- تطوير قوة البيع من خلال ترقية المبيعات واليقظة التنافسية؛
- تطوير سياسة الاتصال والدعاية والإشهار؛
- متابعة العلاقات الإعلامية، تنظيم أيام مفتوحة والمشاركة في المعارض.

تضم هذه المديرية ثلاث مصالح أساسية هي:

**3-6-1- مصلحة تسيير المبيعات ومراكز التوزيع:** وتكفل بالمعالجة الإدارية للمبيعات ومتابعة طلبات الزبائن.

2-6-3- مصلحة التسويق: وتكلف بالإشراف على تنفيذ الإستراتيجية التسويقية للشركة، وكذا الإشراف على الاتصالات الخارجية لها(الحملات الإشهارية في وسائل الإعلام، العلاقات الإعلامية، المعارض)، كما تشرف على إنجاز دراسات وأبحاث السوق واختبار المستهلكين وكذا متابعة وتسيير شكاواهم.

3-6-3- مصلحة الترويج: وتكمن مهمتها في الإشراف على مبيعات الشركة ومراقبتها وترقيتها عند الموزعين وتجار الجملة وتجار التجزئة، والعمل على تعظيم تواجد منتجات «TCHIN LAIT» في نقاط البيع بالإضافة إلى مهام اليقظة التنافسية(الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بالسوق وبالمنافسين وبالتوزيع).

3-7-3- مديرية التموين: تكون هذه المديرية تحت الإشراف المباشر للمديرية العامة، وتتمثل المهمة الأساسية لها في القيام بتزويد الشركة بكل ما تحتاجه- مواد أولية ولوازم، قطع الغيار، تجهيزات وخدمات أخرى - للقيام بأنشطتها، وذلك بأفضل شروط التكاليف، الجودة، الآجال والأمان.

ويمكن تلخيص مهام وظيفة التموين بالشركة في الآتي:

- وضع سياسة تموين وفق المخطط المتعدد السنوات بالتعاون مع المدير العام وباقي المديريات الأخرى التي لها علاقة مباشرة معها؛
- ضمان إمداد الشركة بكل ما تحتاج إليه من مختلف المدخلات بالكمية المطلوبة والجودة والسعر المناسبين ومن مصدر التموين الملائم وبأقل تكلفة، مما يسمح بتحقيق برامج الإنتاج المسطرة والحفاظ على سمعة الشركة؛
- البحث عن الأنواع والبدائل الجديدة من المواد وغيرها من الأساليب الفنية التي يمكن أن تستخدمها الشركة؛
- البحث باستمرار على تحسين العلاقة جودة/سعر؛
- إعداد تقارير يومية، أسبوعية و سنوية ومختلف الإحصائيات حول المواد الأولية المشتراة؛
- تقديم الطلبات في الآجال المحددة وحسب الكميات اللازمة من المواد الأولية وقطع الغيار ومواد ولوازم أخرى؛
- يقع على عاتقها مسؤولية اختيار مورديها ونوعية المواد المشتراة وكذا أسعارها وآجال تسليمها؛
- تهتم بتسيير المخزون ومتابعة حركة دخول وخروج المواد؛
- القيام بمختلف عمليات العبور، النقل والجمركة لتموينات الشركة؛
- توجيه وتنميط نشاطات مصالح الوظيفة والتنسيق فيما بينها؛
- السهر على تحقيق أهداف الوظيفة بما يتوافق مع أهداف الشركة ككل.

وتشتمل مديرية التموين بالشركة على مصلحتين هما: مصلحة الشراء ومصلحة تسيير المخزونات، إذ تشرف مصلحة الشراء على عمليات الشراء التي تتم داخل وخارج الوطن، أما مصلحة تسيير المخزونات

فتشرف على قسمي تسيير مخزونات المواد الأولية وتسيير مخزونات قطع الغيار كما تعمل على التنسيق بين مصلحة الشراء واحتياجات مختلف المديریات والمصالح الأخرى بالشركة.

3-8-8-3- مديرية الإدارة العامة: تكمن مهام هذه المديرية في التسيير الإداري للشركة وتسيير الموارد البشرية، وتضم أربع مصالح هي:

3-8-3-1- مصلحة تسيير المستخدمين: وتتمثل مهامها في التوظيف وذلك حسب المخطط التنظيمي للشركة، دراسة اقتراحات الترقية المقدمة من طرف المصالح، متابعة الغياب وتطور الحياة المهنية للعامل، ...

3-8-3-2- مصلحة الأجور: وتكلف بمتابعة كل ما يتعلق بأجور عمال الشركة.

3-8-3-3- مصلحة الشؤون الاجتماعية: وتكلف بمتابعة الملفات الاجتماعية لعمال الشركة، حوادث العمل، الطب الاجتماعي، التعاقدية الاستهلاكية، ...

3-8-3-4- مصلحة المراقبة والمحافظة على النظافة: تكلف بالحرص على النظافة والأمن داخل المصنع.

3-9-3- مديرية المحاسبة والمالية: تتمثل المهام الرئيسية لهذه المديرية في الآتي:

- تسيير التدفقات النقدية للشركة؛
- ضمان التسجيل المحاسبي اليومي لعمليات الشركة؛
- مسك الوثائق المحاسبية، مراجعتها والتأكد من التزامها بالقواعد المحاسبية؛
- إعداد تصريحات الضرائب؛
- وضع خطط التمويل ومتابعة حالة الخزينة.

تضم هذه المديرية مصلحتين هما مصلحة المحاسبة العامة ومصلحة المالية:

3-9-3-1- مصلحة المحاسبة المالية: وتكلف بالتسجيل المحاسبي لكل العمليات المحاسبية الخاصة بالبيع، الشراء، الأجور،... ومتابعة ملفات الموردين والزبائن، كما أوكلت إليها مهمة حساب التكاليف المتعلقة بالمنتجات النهائية وإعداد الميزانيات الحالية والتقديرية.

3-9-3-2- مصلحة المالية: وتكلف بدراسة احتياجات الشركة المتعلقة بالتمويل وتسيير الخزينة والحسابات البنكية، مراقبة الملفات الخاصة بالتسديدات، بالإضافة إلى مراقبة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتنسيق مع مصلحة المحاسبة العامة فيما يخص مراقبة النفقات والإيرادات.

**المطلب الثاني: دراسة وتحليل تكاليف لشركة «TCHIN LAIT»**

في هذا المطلب نحاول تحليل إجمالي التكاليف التي تتحملها شركة «TCHIN LAIT» خلال الفترة (2012-2016)، وذلك من خلال تصنيف التكاليف بالشركة حسب معايير عدة، وكذا دراسة تطور مكونات عناصر التكلفة بالشركة خلال نفس الفترة، ثم محاولة حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة بالتركيز على منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ل1).

### أولاً: تصنيف التكاليف بشركة «TCHIN LAIT»

1- تصنيف التكاليف حسب طبيعتها: وفقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF) الذي ينص على أن تصنيف التكاليف حسب طبيعتها في أي شركة عملية إجبارية<sup>1</sup>، فإن تصنيف التكاليف بشركة «TCHIN LAIT» حسب هذا المعيار يتم حسب ما يظهره الجدول التالي:

الجدول(10): تصنيف التكاليف حسب طبيعتها للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

رقم الحساب	اسم الحساب	2012	2013	2014	2015	2016
60	المشتريات المستهلكة	7 529	8 463	10 848	8 300	8 334
61	الخدمات الخارجية	52	60	118	97	87
62	الخدمات الخارجية الأخرى	433	454	386	431	503
63	أعباء المستخدمين	331	456	453	574	599
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	134	118	161	123	126
65	الأعباء العملياتية الأخرى	85	76	155	178	263
66	الأعباء المالية	122	169	85	222	46
67	العناصر غير العادية - الأعباء	-	1 217	-	-	-
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات و خ ق	300	256	1 258	593	395
69	الضرائب على النتائج وما يماثلها	293	11	241	371	465
	<b>المجموع</b>	<b>9 279</b>	<b>11 280</b>	<b>13 705</b>	<b>10 889</b>	<b>10 818</b>

المصدر: وثائق الشركة

وكما سبق وأن تمت الإشارة إليه في الجانب النظري، فإن تخفيض التكاليف ينبغي أن يكون حاضراً بالنسبة لجميع عناصر التكاليف مهما بلغت ضآلة قيمتها، فلا يمكن إغفال أو الاستهانة بأي عنصر من عناصر التكاليف لصغر القيمة، حيث أن التخفيض المتكرر لبعض التكاليف الصغيرة قد يوفر في النهاية مبالغ كبيرة، لكن - وحسب قواعد تخفيض التكاليف- يجب التركيز أولاً على العناصر ذات الأثر النسبي الأكبر في تخفيض التكاليف وبأقل مجهود بالمقارنة مع العناصر الأخرى؛ وعليه يجب أن نقوم بإعادة ترتيب الأعباء حسب درجة أهمية مبالغها وذلك من خلال حساب نسبة كل عبء إلى مجموع الأعباء، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول(11): تحديد الأهمية النسبية للتكاليف للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

رقم الحساب	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
60	7 529	81,14	8 463	75,03	10 848	79,15	8 300	76,22	8 334	77,04
61	52	0,56	60	0,53	118	0,86	97	0,89	87	0,80
62	433	4,67	454	4,02	386	2,82	431	3,96	503	4,65
63	331	3,57	456	4,04	453	3,31	574	5,27	599	5,54
64	134	1,44	118	1,05	161	1,17	123	1,13	126	1,16
65	85	0,92	76	0,67	155	1,13	178	1,63	263	2,43
66	122	1,31	169	1,50	85	0,62	222	2,04	46	0,43
67	-	-	1 217	10,79	-	0,00	-	0,00	-	0,00
68	300	3,23	256	2,27	1 258	9,18	593	5,45	395	3,65
69	293	3,16	11	0,10	241	1,76	371	3,41	465	4,30
	<b>9 279</b>	<b>100</b>	<b>11 280</b>	<b>100</b>	<b>13 705</b>	<b>100</b>	<b>10 889</b>	<b>100</b>	<b>10 818</b>	<b>100</b>

المصدر: وثائق الشركة

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، التاريخ 2009/03/25، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 45.



من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المشتريات المستهلكة (حـ/ 60) تحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية بنسبة 78% في المتوسط خلال الفترة (2012- 2016)، وبالتالي يمكن تركيز جهود تخفيض التكاليف على هذا العنصر، مع عدم إهمال العناصر الأخرى خاصة الخدمات الخارجية الأخرى(حـ/62) وأعباء المستخدمين (حـ/63) وكذا المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة(حـ/68). ومن أجل تحديد العنصر الأكثر أهمية في المشتريات المستهلكة (حـ/ 60)، يتعين تحليل هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية المكوّنة له، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول(12): تحديد الأهمية النسبية لمكونات المشتريات المستهلكة(حـ/ 60) للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر.ح	اسم الحساب	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
600	مشتريات البضائع المباعة	1 070	14	526	6	355	3	-	0	-	0
601	المواد الأولية	4 455	59	5 630	67	7 752	71	5 913	71	5 339	64
602	التموينات الأخرى	107	1	134	2	179	2	163	2	181	2
606	مواد التعبئة والتغليف	1 771	24	2 015	24	2 387	22	2 080	25	2 642	32
607	المشتريات غير المخزنة	126	2	158	2	175	2	144	2	172	2
	المجموع	7 529	100	8 463	100	10 848	100	8 300	100	8 334	100

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المشتريات المستهلكة (حـ/ 60) بالشركة محل الدراسة تتكون من خمس حسابات فرعية، وأن أهم هذه الحسابات من حيث مبلغها خلال الفترة(2012- 2016) نجد: المواد الأولية المستهلكة (حـ/601) في المرتبة الأولى بنسبة 67% في المتوسط والمتمثلة في مسحوق(مسحوق) الحليب بمختلف أصنافها(0%، 26%)، ثم تليها مواد التعبئة والتغليف في المرتبة الثانية بنسبة 25% في المتوسط، أي أنّ هذين الحسابين يمثلان 92 % من مجموع المشتريات المستهلكة (حـ/ 60).

إنّ تصنيف التكاليف حسب طبيعتها لا يفيد في الحكم على كون النفقة تدخل في تكلفة إنتاج منتج معيّن أو أنّها جزء من نفقة إدارة المؤسسة كوحدة، لذلك كان من الضروري تحليل هذه النفقة من أجل الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، لذلك هناك عدة تصنيفات أخرى للتكاليف وهي التي سنتناولها في العناصر التالية.

## 2- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج

1-2- التكاليف المباشرة: تتكوّن التكاليف المباشرة بشركة «TCHIN LAIT» من العناصر التالية: المواد الأولية(مسحوق الحليب بمختلف أصنافه)، التموينات الأخرى(المواد الكيميائية وقطع الغيار) ومواد التعبئة والتغليف بمختلف أنواعها(العلب الفارغة، السدادات، الشريط،....)، والجدول التالي يوضح مكونات التكاليف المباشرة للشركة للفترة(2012- 2016):

الجدول(13): مكونات التكاليف المباشرة بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر.ح	مكونات التكاليف المباشرة / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
601	المواد الأولية	4 455	5 630	7 752	5 913	5 339
602	التموينات الأخرى	107	134	179	163	181
602110	المواد الكيميائية	43	47	51	46	49
602250	قطع الغيار	64	87	128	117	132
606	مواد التعبئة والتغليف	1 771	2 015	2 387	2 080	2 642
	مجموع التكاليف المباشرة	6 333	7 779	10 318	8 156	8 162

المصدر: وثائق الشركة

2-2- التكاليف غير المباشرة: تتكون التكاليف غير المباشرة بشركة «TCHIN LAIT» من كل العناصر الأخرى غير المواد الأولية والتموينات ومواد التعبئة والتغليف مثل: المواد الكيميائية، قطع الغيار، الماء، الكهرباء والغاز، اللوحات الخشبية، ملابس العمل، توريدات التنظيف والصيانة، الإيجارات، الصيانة والتصلبات، التأمينات، النقل، أعباء المستخدمين، أعباء الفوائد وخسائر الصرف، المخصصات للاهتلاكات المؤونات...؛ والجدول التالي يوضح مكونات التكاليف غير المباشرة للشركة للفترة (2012-2016):

الجدول(14): مكونات التكاليف غير المباشرة بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

2016	2015	2014	2013	2012	مكونات التكاليف غير المباشرة / السنوات	ر ح
172	144	175	158	126	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	607
33	35	39	37	32	الماء	607100
39	30	32	30	26	الكهرباء والغاز	607200
0,4	2	0,6	0,2	0,4	تجهيزات وأدوات صغيرة	607300
36	30	37	13	5	مواد استهلاكية للمخبر	607350
17	7	20	30	26	لوحات خشبية	607360
10	14	15	9	14	توريدات متنوعة	607410
3,2	5	5,4	13,8	4	ملابس العمل	607420
10	8	7	10	8	توريدات التنظيف	607430
7	3	4	4	0,6	توريدات الصيانة	607440
0,4	-	-	-	-	شراء تجهيزات اجتماعية	607450
16	10	15	11	10	رقم TVA غير المسترجع/ مشتريات الاستهلاكات	607990
87	97	118	60	52	الخدمات الخارجية	61
63	70	69	20	29,2	الإيجارات	613
8,8	10	29	24	10	الصيانة والتصليلات	615
12,5	16	18,4	13	10	أقساط التأمينات	616
2,7	1	1,6	3	2,8	التوثيق والمستندات	618
503	431	386	454	433	الخدمات الخارجية الأخرى	62
124,5	101,0	18,3	145,8	126	العاملون الخارجيون عن المؤسسة	621
14	5,3	8	16	15,1	أجور الوسطاء والأتعاب	622
226	213,9	130	38	60,3	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	623
45,6	29,5	136,3	178	155,2	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	624
60	39,6	40,3	28,9	24,7	التنقلات والمهمات والاستقبالات	625
5	6,2	6,7	5,3	6	مصاريق البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626
27,2	34,8	46,3	41,5	45,4	الخدمات البنكية وما شابهها	627
0,7	0,7	0,1	0,5	0,3	الاشتراكات والمستندات	628
599	574	453	456	331	أعباء المستخدمين	63
493	473	365,4	371,8	269,6	أجور المستخدمين	631
-	-	6,6	5,2	2,4	مكافآت الشركاء	633
106	101	81	79	59	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635
126	123	161	118	134	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
3,5	-	-	-	-	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة عن الأجور	641
121,8	122,4	159,4	116,5	133,1	الضرائب و الرسوم المسترجعة عن رقم الأعمال TAP	642
0,7	0,6	1,6	1,5	0,9	الضرائب و الرسوم الأخرى	645
263	178	155	76	85	الأعباء العملية الأخرى	65
3,2	9	7,2	3	4,5	أتاوى الامتيازات والبراءات والرخص	651
-	-	-	-	16,3	خسائر عن حسابات دائنة غ قابلة للتحويل	654
11,2	1,7	3,4	0,6	1,4	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة	656
246,9	165,5	143,3	72	62,4	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
1,7	1,8	1,1	0,4	0,4	أعباء أخرى للتسيير الجاري	658
46	222	85	169	122	الأعباء المالية	66
9	59,5	65,5	85	85	أعباء الفوائد	661
37	162,5	19,5	84	37	خسائر الصرف	666
-	-	-	1 217	-	العناصر غير العادية- الأعباء	67
-	-	-	1 217	-	أعباء استثنائية	671
395	593	1 258	256	300	المخصصات للاهتلاكات والمؤنات و خ القيمة	68
274	258,2	241	256	224	المخصصات للاهتلاكات و م و خ ق أ غ جارية	681
121	334,8	1 017	-	76	المخصصات للاهتلاكات و م و خ ق أ جارية	685
465	371	241	11	293	الضرائب على النتائج وما يماثلها	69
465	371	241	11	293	الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية	695
<b>2 656</b>	<b>2 733</b>	<b>3 032</b>	<b>2 975</b>	<b>1 876</b>	<b>مجموع التكاليف غير المباشرة</b>	

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدولين السابقين يمكن إعداد الجدول التلخيصي التالي الذي يبين التكاليف الكلية بشركة «TCHIN LAIT»:

الجدول(15): تحديد الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الإجمالية للشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

مكونات التكلفة الإجمالية	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
مجموع التكاليف المباشرة	6 333	77	7 779	72	10 318	77	8 156	75	8 162	75
مجموع التكاليف غير المباشرة	1 876	23	2 975	28	3 032	23	2 733	25	2 656	25
المجموع	8 209	100	10 754	100	13 350	100	10 889	100	10 818	100

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ بأنّ التكاليف المباشرة تحتل نسبة جدّ معتبرة تقدر بـ 75% في المتوسط من مكونات التكلفة الإجمالية للشركة، ممّا يدل على ضرورة الاهتمام بها أكثر مقارنة بالتكاليف غير المباشرة التي لا تمثل سوى 25% في المتوسط.

تجدر الإشارة إلى أنّ الاختلاف الملاحظ في مجموع التكاليف الكلية عند تصنيف الأعباء حسب طبيعتها وحسب علاقتها بالمنتج راجع إلى عنصر مشتريات البضائع المباعة (ح/600)، حيث الفرق ظهر في السنوات 2012، 2013، 2014 لأنّ شركة «TCHIN LAIT» كانت تقوم بعملية تجارية من خلال شراء الحليب الجاف الجاهز للاستهلاك المباشر (Lait en poudre 500G) من شركة «CANDIA» لإعادة بيعه على حاله، بينما لم نلاحظ الفرق في السنتين 2015 و 2016 وذلك راجع لتخلي الشركة عن هذا النشاط، وهو ما نوضّحه من خلال الجدول التالي:

الجدول(16): مقارنة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها وحسب علاقتها بالمنتج للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

تصنيف التكاليف	2012	2013	2014	2015	2016
حسب الطبيعة	9 279	10 063	13 705	10 889	10 818
حسب العلاقة بالمنتج	8 209	9 537	13 350	10 889	10 818
الفرق	1 070	526	355	-	-

المصدر: وثائق الشركة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأنّ الفرق المسجل في السنوات 2012، 2013، 2014 يمثل بالتحديد قيمة مشتريات البضائع المباعة (ح/600) خلال نفس الفترة. وهو موضح في الجدول(3).

### 3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمستوى النشاط

3-1- التكاليف المتغيرة: تتكون التكاليف المتغيرة بشركة «TCHIN LAIT» من عدة عناصر لها علاقة مباشرة مع مستوى نشاطها مثل: المواد الأولية، التموينات الأخرى كالمواد الكيميائية وقطع الغيار، المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات كالماء والغاز والكهرباء وملابس العمل وتوريدات التنظيف والصيانة، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم كالرسم على النشاط المهني (TAP) وكذلك الضرائب على الأرباح؛ والجدول التالي يوضح مكونات التكاليف المباشرة للشركة للفترة (2012-2016):

الجدول(17): مكونات التكاليف المتغيرة بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر ح	مكونات التكاليف المتغيرة / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
601	المواد الأولية	4 455	5 630	7 752	5 913	5 339
602	التموينات الأخرى	107	134	179	163	181
602110	المواد الكيميائية	43	47	51	46	49
602250	قطع الغيار	64	87	128	117	132
606	مواد التعبئة والتغليف	1 771	2 015	2 387	2 080	2 642
607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	126	158	175	144	172
607100	الماء	32	37	39	35	33
607200	الكهرباء والغاز	26	30	32	30	39
607300	تجهيزات وأدوات صغيرة	0,4	0,2	0,6	2,0	0,4
607350	مواد استهلاكية للمخبر	5	13	37	30	36
607360	لوحات خشبية	26	30	20	7	17
607410	توريدات متنوعة	14	9	15	14	10
607420	ملابس العمل	4,0	13,8	5,4	5,0	3,2
607430	توريدات التنظيف	8	10	7	8	10
607440	توريدات الصيانة	0,6	4	4	3	7
607450	شراء تجهيزات اجتماعية	-	-	-	-	0,4
607990	رقم TVA غير المسترجع/ مشتريات الاستهلاكات	10	11	15	10	16
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	134	118	161	123	126
641	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة عن الأجر	-	-	-	-	3,5
642	الضرائب و الرسوم المسترجعة عن رقم الأعمال TAP	133,1	116,5	159,4	122,4	121,8
645	الضرائب و الرسوم الأخرى	0,9	1,5	1,6	0,6	0,7
69	الضرائب على النتائج وما يماثلها	293	11	241	371	465
695	الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية	293	11	241	371	465
	<b>مجموع التكاليف المتغيرة</b>	<b>6 886</b>	<b>8 066</b>	<b>10 895</b>	<b>8 794</b>	<b>8 925</b>

المصدر: وثائق الشركة

3-2- التكاليف الثابتة: تتكون التكاليف الثابتة بشركة «TCHIN LAIT» من عدة عناصر ليس لها علاقة مباشرة مع مستوى نشاطها مثل: الخدمات الخارجية كالإيجارات والصيانة والتوصيلات وأقساط التأمينات، الخدمات الخارجية الأخرى كالنقل والإشهار ومصاريف البريد والهاتف ومختلف الخدمات البنكية، أعباء المستخدمين، مختلف الأتاوى وأعباء الفوائد وخسائر الصرف، بالإضافة إلى أعباء الاهتلاكات وخسائر القيمة وغيرها؛ والجدول التالي يوضح مكونات التكاليف الثابتة للشركة للفترة(2012- 2016):

الجدول(18): مكونات التكاليف الثابتة بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر ح	مكونات التكاليف الثابتة / السنوات	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
61	الخدمات الخارجية	52	60	118	97	87
613	الإيجارات	29,2	20	69	70	63
615	الصيانة والتصليلات	10	24	29	10	8,8
616	أقساط التأمينات	10	13	18,4	16	12,5
618	التوثيق والمستندات	2,8	3	1,6	1	2,7
62	الخدمات الخارجية الأخرى	433	454	386	431	503
621	العاملون الخارجيون عن المؤسسة	126	145,8	18,3	101	124,5
622	أجور الوسطاء والأتعاب	15,1	16	8	5,3	14
623	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	60,3	38	130	213,9	226
624	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	155,2	178	136,3	29,5	45,6
625	التنقلات والمهمات والاستقبالات	24,7	28,9	40,3	39,6	60
626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	6	5,3	6,7	6,2	5
627	الخدمات البنكية وما شابهها	45,4	41,5	46,3	34,8	27,2
628	الاشتراكات والمستندات	0,3	0,5	0,1	0,7	0,7
63	أعباء المستخدمين	331	456	453	574	599
631	أجور المستخدمين	269,6	371,8	365,4	473	493
633	مكافآت الشركاء	2,4	5,2	6,6	-	-
635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	59	79	81	101	106
65	الأعباء العملياتية الأخرى	85	76	155	178	263
651	أتاوى الامتيازات والبراءات والرخص	4,5	3	7,2	9	3,2
654	خسائر عن حسابات دائنة غ قابلة للتحويل	16,3	-	-	-	-
656	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة	1,4	0,6	3,4	1,7	11,2
657	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	62,4	72	143,3	165,5	246,9
658	أعباء أخرى للتسيير الجاري	0,4	0,4	1,1	1,8	1,7
66	الأعباء المالية	122	169	85	222	46
661	أعباء الفوائد	85	85	65,5	59,5	9
666	خسائر الصرف	37	84	19,5	162,5	37
67	العناصر غير العادية- الأعباء	-	1 217	-	-	-
671	أعباء استثنائية	-	1 217	-	-	-
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخ الف	300	256	1 258	593	395
681	المخصصات للاهتلاكات وم وخ ق أ غ جارية	224	256	241	258,2	274
685	المخصصات للاهتلاكات وم وخ ق أ جارية	76	-	1 017	334,8	121
	<b>مجموع التكاليف الثابتة</b>	<b>1 323</b>	<b>2 688</b>	<b>2 455</b>	<b>2 095</b>	<b>1 893</b>

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدولين السابقين يمكن إعداد الجدول التلخيصي التالي الذي يبين التكاليف الكلية بشركة

«TCHIN LAIT»:

الجدول(19): تحديد الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الإجمالية للشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

مكونات التكلفة الإجمالية	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
مجموع التكاليف المتغيرة	6 886	84	8 066	75	10 895	82	8 794	81	8 925	83
مجموع التكاليف الثابتة	1 323	16	2 688	25	2 455	18	2 095	19	1 893	17
<b>المجموع</b>	<b>8 209</b>	<b>100</b>	<b>10 754</b>	<b>100</b>	<b>13 350</b>	<b>100</b>	<b>10 889</b>	<b>100</b>	<b>10 818</b>	<b>100</b>

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ بأنّ التكاليف المتغيرة تحتل نسبة جّد معتبرة تقدر بـ 81% في المتوسط من مكونات التكلفة الإجمالية للشركة، مما يدلّ على أهمية الاهتمام بها أكثر مقارنة بالتكاليف الثابتة التي لا تمثل سوى 19% .

#### ثانياً: تطور مكونات عناصر التكلفة بشركة «TCHIN LAIT»

تنقسم العناصر التي تساهم في خلق الإنتاج أو النشاط إلى ثلاثة عناصر هي: المواد الأولية واليد العاملة والخدمات الأخرى، بحيث تمثل هذه العناصر الثلاثة ما تحتاجه المؤسسة للقيام بأوجه نشاطاتها المختلفة والتي يجب توافرها بنسب متفاوتة حتى يمكن أن يتم تصنيع المنتج أو المنتجات المستهدفة من هذه النشاطات.

4- **عنصر تكلفة المواد:** يتمثل في كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها العمليات الإنتاجية في المؤسسة بحيث تشمل أساساً العناصر التالية: مسحوق الحليب بأنواعها المختلفة، مواد التعبئة والتغليف، المواد الكيميائية، قطع الغيار، الماء، الكهرباء، الغاز، المواد الاستهلاكية الخاصة بالمخبر، اللوحات الخشبية، ملابس العمل، توريدات الصيانة والتنظيف، بالإضافة إلى مختلف التموينات الأخرى كالسكر، مسحوق الكاكاو، المواد الأساسية ذات النكهات المتنوعة والتي تخص إنتاج العصير مع الحليب. والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول (20): عنصر تكلفة المواد للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر ح	اسم الحساب / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
601	المواد الأولية	4 455	5 630	7 752	5 913	5 339
602	التموينات الأخرى	107	134	179	163	181
602110	المواد الكيميائية	43	47	51	46	49
602250	قطع الغيار	64	87	128	117	132
606	مواد التعبئة والتغليف	1 771	2 015	2 387	2 080	2 642
607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	126	158	175	144	172
607100	الماء	32	37	39	35	33
607200	الكهرباء والغاز	26	30	32	30	39
607300	تجهيزات وأدوات صغيرة	0,4	0,2	0,6	2	0,4
607350	مواد استهلاكية للمخبر	5	13	37	30	36
607360	لوحات خشبية	26	30	20	7	17
607410	توريدات متنوعة	14	9	15	14	10
607420	ملابس العمل	4	13,8	5,4	5	3,2
607430	توريدات التنظيف	8	10	7	8	10
607440	توريدات الصيانة	0,6	4	4	3	7
607450	شراء تجهيزات اجتماعية	-	-	-	-	0,4
607990	رقم TVA غ المسترجع/ مشتريات الاستهلاكات	10	11	15	10	16
	<b>مجموع عنصر تكلفة المواد</b>	<b>6 459</b>	<b>7 937</b>	<b>10 493</b>	<b>8 300</b>	<b>8 334</b>

المصدر: وثائق الشركة

5- **عنصر تكلفة الأجور:** يشمل كل المبالغ وكافة المزايا العينية والنقدية التي تقدمها المؤسسة للعاملين فيها، والتي تتمثل أساساً في الأجر القاعدي والساعات الإضافية ومختلف العلاوات والتعويضات والعطل المدفوعة، بالإضافة إلى مكافآت الشركاء وكذا مختلف الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول(21): عنصر تكلفة الأجور للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر ح	اسم الحساب / السنوات	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
631	أجور المستخدمين	269,6	371,8	365,4	473	493
631100	الأجر القاعدي	135	178,5	183,2	203	199,4
631200	الساعات الإضافية	0,6	0,8	0,4	0,8	0,5
631300	العلاوات المختلفة	106,3	157,5	129	218	235,4
631400	علاوات الحليب	3,7	4	4,8	5,2	5
631500	العطل المدفوعة	24	31	48	46	52,7
633	مكافآت الشركاء	2,4	5,2	6,6	-	-
635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	59	79	81	101	106
	<b>مجموع عنصر تكلفة الأجور</b>	<b>331</b>	<b>456</b>	<b>453</b>	<b>574</b>	<b>599</b>

المصدر: وثائق الشركة

6- **عنصر تكلفة الخدمات الأخرى:** ويشمل المبالغ التي تتحملها المؤسسة ولا تدخل ضمن العناصر المذكورة سابقا مثل الخدمات الخارجية كالإيجارات والصيانة والتصليلات وأقساط التأمينات، وكذا الضرائب والرسوم ومختلف الأتاوى وأعباء الفوائد وخسائر الصرف، بالإضافة إلى أعباء الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة وغيرها، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:



الجدول(22): عنصر تكلفة الخدمات الأخرى للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

87	97	118	60	52	الخدمات الخارجية	61
63	70	69	20	29,2	الإيجارات	613
8,8	10	29	24	10	الصيانة والتصليلات	615
12,5	16	18,4	13	10	أقساط التأمينات	616
2,7	1	1,6	3	2,8	التوثيق والمستندات	618
503	431	386	454	433	الخدمات الخارجية الأخرى	62
124,5	101	18,3	145,8	126	العاملون الخارجيون عن المؤسسة	621
14	5,3	8	16	15,1	أجور الوسطاء والأتعاب	622
226	213,9	130	38	60,3	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	623
45,6	29,5	136,3	178	155,2	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	624
60	39,6	40,3	28,9	24,7	التنقلات والمهمات والاستقبالات	625
5	6,2	6,7	5,3	6	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626
27,2	34,8	46,3	41,5	45,4	الخدمات البنكية وما شابهها	627
0,7	0,7	0,1	0,5	0,3	الاشترابات والمستندات	628
126	123	161	118	134	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
3,5	-	-	-	-	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة عن الأجور	641
121,8	122,4	159,4	116,5	133,1	الضرائب و الرسوم المسترجعة عن رقم الأعمال TAP	642
0,7	0,6	1,6	1,5	0,9	الضرائب و الرسوم الأخرى	645
263	178	155	76	85	الأعباء العملياتية الأخرى	65
3,2	9	7,2	3	4,5	أتاوى الامتيازات والبراءات والرخص	651
-	-	-	-	16,3	خسائر عن حسابات دائنة غ قابلة للتحويل	654
11,2	1,7	3,4	0,6	1,4	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة	656
246,9	165,5	143,3	72	62,4	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
1,7	1,8	1,1	0,4	0,4	أعباء أخرى للتسيير الجاري	658
46	222	85	169	122	الأعباء المالية	66
9	59,5	65,5	85	85	أعباء الفوائد	661
37	162,5	19,5	84	37	خسائر الصرف	666
-	-	-	1 217	-	العناصر غير العادية- الأعباء	67
-	-	-	1 217	-	أعباء استثنائية	671
395	593	1 258	256	300	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخ القيمة	68
274	258,2	241	256	224	المخصصات للاهتلاكات وم وخ ق أ غ جارية	681
121	334,8	1 017	-	76	المخصصات للاهتلاكات وم وخ ق أ جارية	685
465	371	241	11	293	الضرائب على النتائج وما يماثلها	69
465	371	241	11	293	الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية	695
<b>1 885</b>	<b>2 015</b>	<b>2 404</b>	<b>2 361</b>	<b>1 419</b>	مجموع عنصر تكلفة الخدمات الأخرى	

المصدر: وثائق الشركة

ومن أجل توضيح أكثر لمكونات التكاليف بالمؤسسة محلّ الدراسة وبيان الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكاليف بها، نقوم بتلخيص عناصر التكاليف المبينة في الجداول السابقة من خلال الجدول التالي:

الجدول(23): تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكلفة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

عناصر التكاليف	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
مجموع عنصر تكلفة المواد	6 459	79	7 937	74	10 493	79	8 300	76	8 334	77
مجموع عنصر تكلفة الأجور	331	4	456	4	453	3	574	5	599	6
مجموع عنصر تكلفة الخدمات	1 419	17	2 361	22	2 404	18	2 015	19	1 885	17
مجموع عناصر التكاليف	<b>8 209</b>	<b>100</b>	<b>10 754</b>	<b>100</b>	<b>13 350</b>	<b>100</b>	<b>10 889</b>	<b>100</b>	<b>10 818</b>	<b>100</b>

المصدر: وثائق الشركة

ولتوضيح أكثر الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكلفة بالمؤسسة محلّ الدراسة يمكن حساب النسبة المتوسطة لكل عنصر من هذه العناصر خلال الفترة المعتبرة (2012-2016) وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول(24): تحديد الأهمية النسبية المتوسطة لكل عنصر من عناصر التكلفة للفترة (2012-2016)

عناصر التكاليف	%
مجموع عنصر تكلفة المواد	77
مجموع عنصر تكلفة الأجرور	4
مجموع عنصر تكلفة الخدمات الأخرى	19
مجموع عناصر التكاليف	100

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ عنصر تكلفة المواد بالشركة محلّ الدراسة هو عنصر التكلفة الأكثر أهمية بحيث يحتل المرتبة الأولى بنسبة 77% في المتوسط، لذلك يتعيّن على الشركة التركيز عليه أكثر وإعطائه الأهمية القصوى من خلال محاولة التحكم فيه والبحث عن مختلف المجالات الممكنة لتخفيض تكلفته، ثم يليه عنصر تكلفة الخدمات الأخرى بنسبة متوسطة قدرها 19% وبعده يأتي عنصر تكلفة الأجرور بنسبة متوسطة قدرها 4% .

ثالثاً: حساب التكاليف وسعر التكلفة بشركة «TCHIN LAIT»

لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة فإنّ شركة «TCHIN LAIT» تطبق طريقة التكاليف الكلية، وفيما يلي توضيح نظام التكلفة بالشركة وكذا كيفية حساب تكلفة المنتج.

1- نظام التكلفة بالشركة: تتبع مصلحة المحاسبة المالية بالتنسيق مع خلية مراقبة التسيير في حساب سعر تكلفة منتجاتها طريقة التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل كافة الأعباء المباشرة وغير المباشرة، سواءً الثابتة أو المتغيرة على المنتجات، وتعتمد في ذلك طريقة الأقسام المتجانسة من أجل حصر كافة التكاليف ثم تحميلها على المنتجات باستعمال مفاتيح التوزيع التي تراها ملائمة، وبذلك فإنّ الشركة تقوم بحساب سعر تكلفة منتجاتها بإتباع المنهجية التالية:

1-1- حصر كافة الأعباء المباشرة للمنتج: والتي تتكون أساساً من:

- المواد الأولية: والتي تتمثل في مسحوق الحليب بمختلف أنواعها ( 0 % ، 26 % )؛
- التموينات الأخرى: والتي تشمل أساساً عنصرين هما: المواد الكيميائية وقطع الغيار؛
- مواد التعبئة والتغليف: والتي تتمثل في مواد التعبئة الأساسية والمتمثلة في العلب الفارغة، وكذا مواد التعبئة والتغليف الإضافية والتي تشمل أساساً: السدادات، BOUCHON، BARQUETTE UHT TBA، SLIM CAP A3، INTERCALAIRES، بالإضافة إلى مختلف مستلزمات التعبئة والتغليف مثل: PATCH(PEP، TAB STRIP (8729-728-01)، LS STRIP(8856-951-01)، PEROXYDE 35% TBA، FILM، COLLE BARQUETTE TCP، COLLE SLIM CAP 250.85، STRIP (8865-967-01)، FILM ETIRABLE، RETRACTABLE 500/60Á.

## 2-1- حصر كافة الأعباء غير المباشرة: والتي لا يمكن تحميلها مباشرة على المنتج لأنها تشترك فيها

- العديد من المنتجات وتخص أكثر من منتج، والتي تتمثل أساسا في العناصر التالية:
- المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات: والتي تشمل عدة عناصر منها: الماء، الكهرباء والغاز، اللوحات الخشبية (Palettes en bois) ملابس العمل، توريدات الصيانة والتنظيف، ...
- الخدمات الخارجية: والتي تشمل عدة عناصر منها: الإيجارات، التأمينات، الصيانة والتصليحات، ...؛
- الخدمات الخارجية الأخرى: والتي تشمل عدة عناصر منها: أجور الوسطاء والأتعاب، الإشهار والنشر، النقل، البريد والهاتف، الخدمات البنكية، ...؛
- أعباء المستخدمين: وتشمل أجور المستخدمين، مكافآت الشركاء ومختلف الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية؛
- الضرائب والرسوم: وتشمل مختلف الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور والضرائب على رقم الأعمال (TAP) وكذا مختلف الضرائب والرسوم الأخرى؛
- الأعباء العملية الأخرى: وتشمل مختلف الأتاوى والرخص وكذا مختلف الغرامات والعقوبات والأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري؛
- الأعباء المالية: وتشمل أعباء الفوائد وخسائر الصرف؛
- المخصصات للاهتلاكات والضرائب على الأرباح.

## 2- حساب تكلفة المنتج بالشركة: تنتج الشركة تشكيلة متنوعة من المنتجات (حوالي 23 نوع) تتمثل في

- الحليب غير المعطر كالحليب المنزوع الدسم جزئيا (Le Lait) والحليب الكامل (Entier)، ...، بالإضافة إلى الحليب المعطر كالحليب بالشكولاتة (Candy Choco) والحليب الممزوج بالعصير (Lait & Jus)، ...،
- ولتوضيح كيفية حساب الشركة لمختلف التكاليف وسعر التكلفة لمنتجاتها المتنوعة، نكتفي بتوضيح كيفية حسابها على منتج واحد وهو الحليب المنزوع الدسم جزئيا (Le Lait : Demi ecrémé Speed 1L) لأنه يعدّ المنتج الأكثر أهمية بحيث نجد أنّ رقم الأعمال المحقق من بيع هذا المنتج يمثل في المتوسط أكثر من 60% من إجمالي رقم أعمال الشركة، وبنفس المعدل تقريبا بالنسبة للوحدات المباعة من ذات المنتج.

## 2-1- وصف المراحل المختلفة لعملية الإنتاج بالشركة: يمرّ إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئيا بعدة

- مراحل تتمثل في الآتي<sup>1</sup>:
- مرحلة إعادة التشكيل والتركيب (Reconstitution & Recombinaison)؛
- مرحلة التبريد (Réfrigération)؛
- مرحلة البسترة (Pasteurisation)؛
- مرحلة التخزين (Stockage)؛
- مرحلة التعقيم (Stérilisation)؛

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم (05): وصف مسار إنتاج الحليب المعقم بشركة «TCHIN LAIT»

- مرحلة التعبئة والتغليف (Conditionnement).

2-2- مراكز التكلفة بالشركة: يتم توضيح مراكز التكلفة بالشركة من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (25): جدول مراكز التكلفة بالشركة للفترة (2012-2016)

المراكز الأساسية			المراكز الثانوية	
التوزيع	الإنتاج	التموين	الأعباء خارج الاستغلال	الإدارة

المصدر: وثائق الشركة

3-2- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة: فيما يلي نقوم بمحاولة لإعداد جدول توزيع الأعباء غير

المباشرة الخاص بسنة 2016 بصفة تفصيلية من أجل تحديد تكلفة وحدة القياس الخاصة بكل وظيفة من

الوظائف الأساسية، ثم بنفس الطريقة نقوم بحساب تلك الخاصة بالفترة (2012-2015):

الجدول(26): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لسنة 2016. الوحدة: دج

خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية	المبلغ الإجمالي	الأعباء غير المباشرة	ر ح
	التوزيع	الإنتاج	التموين	الإدارة			
-	1 875 985	100 665 634	19 266 839	50 165 152	171 973 610	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	607
-	234 973	31 890 121	275 728	491 945	32 892 767	الماء	607100
-	280 885	36 428 807	2 336 041	302 000	39 347 733	الكهرباء والغاز	607200
-	-	369 844	5 702	4 850	380 396	تجهيزات وأدوات صغيرة	607300
-	102 481	21 406 821	10 619 178	4 136 344	36 264 824	مواد استهلاكية للمخبر	607350
-	-	-	-	17 434 200	17 434 200	لوحات خشبية	607360
-	1 074 705	905 906	3 108 393	4 260 770	9 349 774	توريدات متنوعة	607410
-	-	-	413 107	2 382 055	2 795 162	ملابس العمل	607420
-	-	122 283	87 009	9 622 899	9 832 191	توريدات التنظيف	607430
-	-	677 060	417 944	6 178 976	7 273 980	توريدات الصيانة	607440
-	-	-	-	398 448	398 448	شراء تجهيزات اجتماعية	607450
-	182 941	8 864 792	2 003 737	4 952 665	16 004 135	غير المسترجع TVA / مشتريات الاستهلاكات	607990
-	2 185 477	14 692 481	8 531 232	61 220 126	86 629 316	الخدمات الخارجية	61
-	502 000	-	7 664 600	54 421 668	62 588 268	الإيجارات	613
-	731 326	5 049 753	284 987	2 675 670	8 741 736	الصيانة والتصليلات	615
-	19 920	9 642 728	423 545	2 679 367	12 765 560	أقساط التأمينات	616
-	932 231	-	158 100	1 443 421	2 533 752	التوثيق والمستجدات	618
-	409 540 627	2 201 115	10 204 516	80 875 922	502 822 180	الخدمات الخارجية الأخرى	62
-	108 620 527	95 561	-	15 755 089	124 471 177	العاملون الخارجيون عن المؤسسة	621
-	319 198	1 234 914	631 442	11 740 591	13 926 145	أجور الوسطاء والأتعاب	622
-	216 921 559	-	7 735 006	1 280 764	225 937 329	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	623
-	42 252 335	21 500	22 618	3 296 914	45 593 367	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	624
-	41 378 645	849 140	1 734 508	16 005 905	59 968 198	التنقلات والمهمات والاستقبالات	625
-	44 268	-	425	4 939 137	4 983 830	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626
-	4 095	-	35 517	27 232 522	27 272 134	الخدمات البنكية وما شابهها	627
-	-	-	45 000	625 000	670 000	الاشتراكات والمستجدات	628
-	<b>413 602 089</b>	<b>117 559 230</b>	<b>38 002 587</b>	<b>192 261 200</b>	<b>761 425 106</b>	<b>مجموع جزئي</b>	

مجموع جزئي مرحل						
-	413 602 089	117 559 230	38 002 587	192 261 200	761 425 106	63 أعباء المستخدمين
-	108 526 133	288 957 893	25 923 317	175 115 499	598 522 842	631 أجور المستخدمين
-	88 619 500	238 886 560	21 362 739	143 884 846	492 753 645	635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
-	19 906 633	50 071 333	4 560 578	31 230 653	105 769 197	64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
-	121 720 171	-	-	4 241 098	125 961 269	641 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة عن الأجور
-	-	-	-	3 576 121	3 576 121	642 الضرائب و الرسوم المسترجعة عن رقم الأعمال GAP
-	121 720 171	-	-	-	121 720 171	645 الضرائب و الرسوم الأخرى
-	-	-	-	664 977	664 977	65 الأعباء العملياتية الأخرى
262 936 795	-	-	-	-	262 936 795	651 أتوى الامتيازات والبراءات والرخص
3 205 410	-	-	-	-	3 205 410	654 خسائر عن حسابات دائنة غ قابلة للتحويل
-	-	-	-	-	-	656 الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة
11 442 569	-	-	-	-	11 442 569	657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري
246 694 917	-	-	-	-	246 694 917	658 أعباء أخرى للتسيير الجاري
1 593 899	-	-	-	-	1 593 899	66 الأعباء المالية
37 511 966	-	-	-	8 822 272	46 334 238	661 أعباء الفوائد
-	-	-	-	8 822 272	8 822 272	666 خسائر الصرف
37 511 966	-	-	-	-	37 511 966	68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخ القيمة
19 715 118	130 487 443	188 358 609	27 106 143	28 908 183	394 575 496	681 المخصصات للاهتلاكات وم وخ ق أ غ جارية
-	29 464 397	188 358 609	27 106 143	28 908 183	273 837 332	685 المخصصات للاهتلاكات وم وخ ق أ جارية
19 715 118	101 023 046	-	-	-	120 738 164	69 الضرائب على النتائج وما يماثلها
-	-	-	-	465 271 273	465 271 273	695 الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية
-	-	-	-	465 271 273	465 271 273	مجموع التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
<b>320 163 879</b>	<b>774 335 836</b>	<b>594 875 732</b>	<b>91 032 047</b>	<b>874 619 525</b>	<b>2 655 027 019</b>	التوزيع الثانوي
-	148 685 319	690 949 425	34 984 781	-874 619 525	-	الإدارة
<b>320 163 879</b>	<b>923 021 155</b>	<b>1 285 825 157</b>	<b>126 016 828</b>	-	-	مجموع التوزيع الثانوي
لتر مباع	لتر مباع	لتر منتج	قيمة المشتريات			طبيعة وحدة القياس
170 751 771	170 751 771	170 215 355	6 799 615 571			عدد وحدات القياس
<b>1,88</b>	<b>5,41</b>	<b>7,55</b>	<b>0,019</b>			تكلفة وحدة القياس

المصدر: وثائق الشركة

\* - توضيحات:

لإعداد هذا الجدول تم مراعاة ما يلي:

- ✓ تصفح ميزان المراجعة بعد الجرد الخاص بسنة 2016، والتركيز على حسابات المجموعة السادسة: الأعباء وكل الحسابات الفرعية المتعلقة بها.
- ✓ توزيع الأعباء حسب طبيعتها على مراكز التكلفة باستعمال بعض مفاتيح التوزيع المناسبة حسب الحالة، أو بعض المعاملات المتفق عليها بالمؤسسة كحالة توزيع المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات كمصاريف الكهرباء، الغاز، الماء،...، وذلك اعتماداً على معطيات داخلية للمؤسسة ومختلف المقابلات التي تم إجراؤها مع مديرها للمالية والمحاسبة؛
- ✓ تجدر الإشارة إلى أنه تم اعتماد الوحدة (دج) بدلاً من (مليون دج) التي تم اعتمادها في السابق، لكون مبالغ بعض حسابات الأعباء صغيرة جداً، وبالتالي تحويلها إلى (مليون دج) يُفقد معناها؛
- ✓ توزيع أعباء مركز الإدارة على المراكز الأساسية: التموين، الإنتاج والتوزيع يكون حسب درجة استفادة كل مركز من خدمات الإدارة، فحسب مدير المالية والمحاسبة بالشركة فإنه يتم اعتماد عدد عمال كل مركز كأساس لتوزيع أعباء هذا المركز على المراكز الأساسية وفقاً للنسب التالية على الترتيب: 4%، 79%، 17%. وفيما يلي تفصيل أساس حساب هذه النسب:

الجدول(27): توزيع المستخدمين حسب المراكز بالشركة للفترة: (2016 - 2012)

السنوات / المراكز	الإدارة	التموين	الإنتاج	التوزيع	مج المستخدمين بالمراكز الأساسية	مج العام للمستخدمين
2012	177	13	232	48	293	470
2013	184	13	240	50	303	487
2014	183	13	240	50	303	486
2015	192	14	251	52	317	509
2016	203	15	264	55	334	537

المصدر: وثائق الشركة

اعتماداً على بيانات الجدول أعلاه، يمكن حساب نسبة عدد مستخدمي كل مركز أساسي إلى مجموع المستخدمين بالمراكز وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول(28): تحديد نسب توزيع مركز الإدارة على المراكز الأساسية بالشركة للفترة: (2016 - 2012)

السنوات / المراكز الأساسية	التموين	الإنتاج	التوزيع	المجموع
2012	4%	79%	17%	100%
2013	4%	79%	17%	100%
2014	4%	79%	17%	100%
2015	4%	79%	17%	100%
2016	4%	79%	17%	100%

المصدر: وثائق الشركة

✓ بالنسبة لمركز التموين فلقد تم اعتماد "قيمة المشتريات" كطبيعة وحدة القياس لهذا المركز، بحيث يمكن تحديد عدد وحدات قياس هذا المركز من خلال الجدول التالي:

**الجدول(29): تحديد عدد وحدات قياس مركز التموين بالشركة للفترة: (2012 - 2016)**

2 016	2 015	2 014	2 013	2 012	طبيعة المشتريات / السنوات
-	-	303 416 138	335 108 819	956 928 466	البضائع
4 094 865 132	5 767 245 214	9 887 313 521	6 180 605 539	4 521 722 549	المواد الأولية
240 544 642	229 724 654	208 506 430	169 367 206	158 916 179	المواد والوازم القابلة للاستهلاك
2 464 205 797	2 400 282 668	2 555 242 424	1 855 317 866	1 843 517 904	مواد التعبئة والتغليف
<b>6 799 615 571</b>	<b>8 397 252 536</b>	<b>12 954 478 513</b>	<b>8 540 399 430</b>	<b>7 481 085 098</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: وثائق الشركة

✓ وبالنسبة لمركز الإنتاج ومركز خارج الاستغلال فلقد تم اعتماد "لتر منتج" كطبيعة وحدة القياس لهذا

المركز، بحيث يمكن تحديد عدد وحدات قياس هذا المركز من خلال الجدول التالي:

**الجدول(30): تحديد عدد وحدات قياس مركز الإنتاج بالشركة للفترة: (2012 - 2016)، الوحدة: لتر**

2 016	2 015	2 014	2 013	2 012	السنوات
170 215 355	141 666 845	167 850 314	148 215 727	129 273 326	الكمية المنتجة

المصدر: وثائق الشركة

✓ أما بالنسبة لمركز التوزيع فلقد تم اعتماد "لتر مباع" كطبيعة وحدة القياس لهذا المركز، بحيث يمكن تحديد

عدد وحدات قياس هذا المركز من خلال الجدول التالي:

**الجدول(31): تحديد عدد وحدات قياس مركز التوزيع بالشركة للفترة: (2012 - 2016)، الوحدة: لتر**

2 016	2 015	2 014	2 013	2 012	السنوات
170 751 771	142 363 950	167 411 494	149 058 641	126 907 030	الكمية المباعة

المصدر: وثائق الشركة

✓ وتجدر الإشارة إلى أنه بنفس الطريقة التي تم بها إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لسنة 2016،

يتم إعداد جدول توزيع تلك الأعباء الخاصة بالسنوات 2012، 2013، 2014، 2015، حيث نحاول

تلخيص ذلك من خلال إعداد الجدول التالي:



الجدول(32): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة للفترة (2012- 2015). الوحدة دة: دج

2012							
خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية		المبلغ الإجمالي	البيان
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة			
197 967 669	516 936 575	490 130 490	84 221 906	586 687 361	1 875 944 001	مجموع التوزيع الأولي للأعباء غ المباشرة	
-	99 736 851	463 483 015	23 467 494	-586 687 361		التوزيع الثانوي	
						الإدارة	
197 967 669	616 673 426	953 613 505	107 689 400	-		مجموع التوزيع الثانوي	
لتر مباع	لتر مباع	لتر منتج	قيمة المشتريات			طبيعة وحدة القياس	
126 907 030	126 907 030	129 273 326	7 481 085 098			عدد وحدات القياس	
1,56	4,86	7,38	0,014			تكلفة وحدة القياس	
2013							
خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية		المبلغ الإجمالي	البيان
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة			
1 377 582 328	556 688 308	609 044 689	96 279 664	335 662 692	2 975 257 681	مجموع التوزيع الأولي للأعباء غ المباشرة	
-	57 062 658	265 173 527	13 426 508	-335 662 692		التوزيع الثانوي	
						الإدارة	
1 377 582 328	613 750 966	874 218 216	109 706 172	-		مجموع التوزيع الثانوي	
لتر مباع	لتر مباع	لتر منتج	قيمة المشتريات			طبيعة وحدة القياس	
149 058 641	149 058 641	148 215 727	8 540 399 430			عدد وحدات القياس	
9,24	4,12	5,90	0,013			تكلفة وحدة القياس	
2014							
خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية		المبلغ الإجمالي	البيان
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة			
1 093 865 487	645 234 777	631 261 992	97 210 494	563 425 106	3 030 997 856	مجموع التوزيع الأولي للأعباء غ المباشرة	
-	95 782 268	445 105 834	22 537 004	-563 425 106		التوزيع الثانوي	
						الإدارة	
1 093 865 487	741 017 045	1 076 367 826	119 747 498	-		مجموع التوزيع الثانوي	
لتر مباع	لتر مباع	لتر منتج	قيمة المشتريات			طبيعة وحدة القياس	
167 411 494	167 411 494	167 850 314	12 954 478 513			عدد وحدات القياس	
6,53	4,43	6,41	0,009			تكلفة وحدة القياس	
2015							
خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية		المبلغ الإجمالي	البيان
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة			
675 553 891	577 072 016	616 371 432	115 699 305	749 100 517	2 733 797 161	مجموع التوزيع الأولي للأعباء غ المباشرة	
-	127 347 088	591 789 408	29 964 021	-749 100 517		التوزيع الثانوي	
						الإدارة	
675 553 891	704 419 104	1 208 160 840	145 663 326	-		مجموع التوزيع الثانوي	
لتر مباع	لتر مباع	لتر منتج	قيمة المشتريات			طبيعة وحدة القياس	
142 363 950	142 363 950	141 666 845	839 725 536			عدد وحدات القياس	
4,75	4,95	8,53	0,173			تكلفة وحدة القياس	

المصدر: وثائق الشركة

4-2- حساب تكلفة شراء المواد الأولية: فيما يلي نقوم بحساب تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة في إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئياً والمتمثلة أساساً في مسحوق الحليب، مواد التعبئة والتغليف والمواد واللوازم القابلة للاستهلاك، حيث يتم تفصيل تكلفة الشراء الخاصة بسنة 2016، ثم بنفس الطريقة نقوم بحساب تلك الخاصة بالفترة (2012-2015):

الجدول(33): حساب تكلفة شراء مسحوق الحليب لسنة 2016. الوحدة: دج

المبلغ	التكلفة الوحديّة	الكمية	البيان / السنوات
2 914 313 732	215 837,04	13 502,38	ثمن الشراء
515 237 538			مصاريف الشراء المباشرة
145 715 687			مصاريف الجمركة
29 143 137			مصاريف النقل
340 378 714			مصاريف أخرى ملحقه بالشراء
7 589 866			مصاريف الشراء غير المباشرة
7 589 866			قسم التموين
3 437 141 136	254 558,17	13 502,38	تكلفة الشراء للفترة
2 962 766 866	339 224,55	8 733,94	مخزون بداية السنة
6 399 908 002	287 813,27	22 236,32	المجموع

المصدر: وثائق الشركة

للعلم أنّ الشركة تطبق طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة مع مخزون بداية المدة في تقييم مشترياتها من المواد واللوازم.

الجدول(34): حساب تكلفة شراء مواد التعبئة والتغليف واللوازم القابلة للاستهلاك لسنة 2016. الوحدة: دج

البيان	المواد واللوازم القابلة للاستهلاك	مواد التعبئة والتغليف
ثمن الشراء	226 111 964	216 353 449
مصاريف الشراء المباشرة	34 427 543	352 685 272
مصاريف الجمركة	12 027 232	123 210 290
مصاريف النقل	2 405 446	24 642 058
مصاريف أخرى ملحقه بالشراء	19 994 865	204 832 924
مصاريف الشراء غير المباشرة	4 570 348	46 819 910
قسم التموين	4 570 348	46 819 910
تكلفة الشراء	265 109 855	615 858 631

المصدر: وثائق الشركة

5-2- حساب تكلفة الإنتاج: فيما يلي نقوم بحساب تكلفة إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئياً والخاصة بالفترة (2012-2016):

الجدول(35): حساب تكلفة إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئياً للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الاستعمالات:	3 626 607 203	4 341 889 963	5 763 507 573	4 037 626 877	4 847 037 321
مسحوق الحليب	2 654 082 828	3 109 684 258	4 473 262 530	3 088 345 975	3 359 336 921
مواد ولوازم قابلة للاستهلاك	217 819 133	281 080 394	312 746 268	221 201 894	356 280 550
مواد التعبئة والتغليف	754 705 242	951 125 311	977 498 775	728 079 008	1 131 419 850
أعباء الإنتاج:	594 931 866	574 141 113	655 429 654	643 552 870	817 485 453
مركز الإنتاج	594 931 866	574 141 113	655 429 654	643 552 870	817 485 453
تكلفة الإنتاج	4 221 539 069	4 916 031 076	6 418 937 227	4 681 179 747	5 664 522 774
عدد الوحدات المنتجة	80 614 074	97 312 053	102 251 116	75 445 823	108 276 219
التكلفة الوحديّة للإنتاج	52,37	50,52	62,78	62,05	52,32

المصدر: وثائق الشركة

6-2- حساب سعر التكلفة: فيما يلي نقوم بحساب سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئياً والخاصة بالفترة (2012-2016):

الجدول(36): حساب سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة(2012- 2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
تكلفة الإنتاج المباع	4 159 463 744	4 930 276 758	6 408 665 658	4 790 461 160	5 644 058 735
أعباء التوزيع:	386 023 433	402 087 461	452 247 598	382 175 115	583 658 137
مركز التوزيع	386 023 433	402 087 461	452 247 598	382 175 115	583 658 137
سعر التكلفة	<b>4 545 487 177</b>	<b>5 332 364 219</b>	<b>6 860 913 257</b>	<b>5 172 636 275</b>	<b>6 227 716 872</b>

المصدر: وثائق المؤسسة

7-2- حساب سعر التكلفة النهائي: فيما يلي نقوم بحساب سعر التكلفة النهائي للحليب المنزوع الدسم جزئيا والخاص بالفترة (2012- 2016):

الجدول(37): حساب سعر التكلفة الكامل(النهائي) للحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة(2012- 2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
سعر التكلفة	4 545 487 177	5 332 364 219	6 860 913 257	5 172 636 275	6 227 716 872
أعباء خارج الاستغلال	123 908 756	901 768 967	666 631 336	366 733 697	202 823 900
سعر التكلفة النهائي	<b>4 669 395 933</b>	<b>6 234 133 186</b>	<b>7 527 544 593</b>	<b>5 539 369 972</b>	<b>6 430 540 772</b>
عدد الوحدات المباعة	79 428 690	97 594 044	102 087 494	77 207 094	107 885 053
سعر التكلفة النهائية للوحدة	<b>58,79</b>	<b>63,88</b>	<b>73,74</b>	<b>71,75</b>	<b>59,61</b>

المصدر: وثائق الشركة

ومن أجل توضيح أكثر لسعر التكلفة النهائي لعلبة الحليب المنزوع الدسم جزئيا، يمكن إعداد الجدول التالي الذي يظهر التكلفة الوحيدة لكل مكون من مكونات المنتج:

الجدول(38): حساب سعر التكلفة النهائي للعلبة من الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة(2012- 2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الاستعمالات:	<b>44,99</b>	<b>44,62</b>	<b>56,37</b>	<b>53,52</b>	<b>44,77</b>
مسحوق الحليب	32,93	31,96	43,75	40,94	31,03
مواد ولوازم قابلة للاستهلاك	2,70	2,89	3,06	2,93	3,29
مواد التعبئة والتغليف	9,36	9,77	9,56	9,65	10,45
أعباء الإنتاج	7,38	5,90	6,41	8,53	7,55
تكلفة الإنتاج	<b>52,37</b>	<b>50,52</b>	<b>62,78</b>	<b>62,05</b>	<b>52,32</b>
أعباء التوزيع	4,86	4,12	4,43	4,95	5,41
سعر التكلفة	<b>57,23</b>	<b>54,64</b>	<b>67,21</b>	<b>67,00</b>	<b>57,73</b>
أعباء خارج الاستغلال	1,56	9,24	6,53	4,75	1,88
سعر التكلفة النهائي	<b>58,79</b>	<b>63,88</b>	<b>73,74</b>	<b>71,75</b>	<b>59,61</b>

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ مكون مسحوق الحليب يعتبر الأكثر أهمية مقارنة بالمكونات الأخرى للمنتج، حيث يمثل 64% في المتوسط من تكلفة الإنتاج، كما يمثل 55% في المتوسط من سعر التكلفة النهائي للمنتج، وبالتالي يتعين على المؤسسة التركيز عليه كمجال جد هام من مجالات تخفيض التكاليف.

المطلب الثالث: واقع تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركة «TCHIN LAIT»

من خلال الدراسة الميدانية لاحظنا بأنّ شركة «TCHIN LAIT» تحاول تطبيق سياستين من جملة سياسات تخفيض التكاليف وهما سياسة التحكم في الوظائف وسياسة تخريج الأنشطة، وهو ما سيتم التطرق إليه من خلال هذا المطلب.

## أولاً: واقع تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بالشركة

1- **التحكم في وظيفة الشراء:** تعتبر وظيفة الشراء وظيفة حيوية بشركة «TCHIN LAIT» إذ تمثل الشق الأول من الوظيفة التموينية بها، حيث تتولى مصلحة الشراء بالشركة القيام بهذه الوظيفة تحت الإشراف المباشر لمديرية التموين، فهذه المصلحة تكون مسؤولة عن توفير وتدبير جميع احتياجات الشركة من المواد والتجهيزات المختلفة وفق سياسة محددة وواضحة بما يخدم النشاطات المختلفة للشركة للوصول إلى الأهداف المرسومة، وذلك في الوقت المناسب وبأفضل العلاقة جودة/سعر من أجل ضمان السير الحسن للشركة ومختلف مرافقها.

تهتم أيضا وظيفة الشراء بهذه الشركة بما يلي:

- التعرف على الأسواق ومصادر التموين الخاصة بكل أصناف المشتريات ورصد ومراقبة تغيراتها؛
  - جمع المعلومات التقنية اللازمة لبحوث السوق؛
  - الاشتراك في تحديد ملامح ومواصفات الأصناف المراد شراؤها؛
  - المتابعة المنتظمة لتغيرات وتطورات النصوص القانونية التي تنظم التجارة الخارجية.
- كما تختص هذه الوظيفة بالقيام بما يلي:
- وضع جدول زمني للشراء والتقديرات المتعلقة بميزانية المشتريات؛
  - استلام التقديرات والتنبؤات واستغلال الطلبات المقدمة من طرف المستعملين بالشركة (الطالبين)؛
  - المسك اليومي لملف المواد وكذا ملف الموردين؛
  - البحث واختيار الموردين؛
  - التفاوض على أفضل شروط التسديد؛
  - إصدار طلبيات الشراء؛
  - متابعة تسليم الطلبيات ومراقبة استلامها؛
  - متابعة تنفيذ الجدول الزمني للشراء وبيان الانحرافات إن وجدت.
- إنّ شركة «TCHIN LAIT» تتبع في تنظيمها للشراء طريقة التنظيم حسب طبيعة ومصدر الشراء، بحيث تنقسم مصلحة الشراء بها إلى قسمين هما: قسم الشراء المحلي وقسم الشراء الأجنبي (المستورد):
- **قسم الشراء المحلي:** يتكفل هذا القسم بتلبية جميع احتياجات الطالبين - مختلف مديريات ومصالح الشركة - المتوفرة في السوق الوطنية، مثل السكر ومواد التنظيف وغيرها، ويتولى القيام بالأعمال التالية:
  - إصدار طلبيات الشراء لدى الموردين المحليين مع مراعاة الإجراءات المحددة والمعمول بها؛
  - متابعة عمليات الشحن ومواعيد التسليم المتفق عليها؛
  - استلام البضاعة عندما لا تكون بكميات جد معتبرة؛
  - إمضاء أدونات التسليم (Bons de livraison) من طرف أمين المخزن أو المستعمل المخول؛
  - الأمر بالصرف ومتابعة تسديد الموردين؛

- التحيين المنتظم لملف موردي المواد؛
- فتح ملفات الموردين وترتيب المراسلات.
- قسم الشراء الأجنبي(المستورد): تتمثل مهمة هذا القسم في ضمان تزويد المستعملين بكل ما يحتاجونه من مواد ولوازم وغيرها من المستلزمات الأخرى والمتوفرة في السوق الخارجية والتي تكون محل عملية استيراد، مثل مسحوق الحليب ومواد التعبئة والتغليف وغيرها، ويتولى القيام بالأعمال التالية:
  - الاتصال بالموردين ثم استقبال وجمع عروضهم؛
  - دراسة عروض الأسعار المستلمة وإعداد جدول مقارن لتلك العروض(TCO\*)<sup>1</sup>؛
  - التفاوض على الشراء؛
  - إصدار الطلبات وفقا لدفتر الشروط الخاص بالمصنع وبطاقات المواصفات التقنية بعد الموافقة عليها من طرف المديرية العامة؛
  - متابعة عمليات الشحن ومدى احترام مواعيد التسليم المتفق عليها؛
  - تأمين البضائع عند استلام إشعار الشحن؛
  - العلاقات البنكية المتعلقة بكل عمليات الاستيراد في حدود الصلاحيات المخولة له؛
  - العلاقات مع وكيل العبور(Transitaire) بالنسبة لكل العمليات المرتبطة بالجمركة، سحب البضائع، صياغة التحفظات المحتملة؛
  - استلام أدونات التسليم والاستلام(Bons de livraison et bons de réception) المؤشر عليها من طرف أمناء المخازن التي تؤكد الدخول الفعلي للبضائع وكل الوثائق المرافقة لها والتي تثبت نوعية البضاعة المستلمة؛
  - مراقبة المطابقة مقارنة مع ما تنص عليه شروط التعاقد؛
  - فتح ملفات الموردين وترتيب مختلف المراسلات؛
  - المسك اليومي لملف موردي المواد المستوردة؛
  - متابعة التسديدات المتعلقة بالموردين.
- إنّ توفير جميع الاحتياجات اللازمة لجهات الاستخدام بشركة«TCHIN LAIT» يجب أن يمرّ عبر إجراءات وخطوات تؤثر على وقت التنفيذ وعلى الجهد المبذول وعلى تكاليف الشراء، فهي إذن جملة وسائل وأدوات فعالة تستخدمها مديرية التموين لتسهيل القيام بمهامها والتي يشترط فيها أن تكون متطورة وغير معقدة ومناسبة للظروف التي تطبق فيها، وتتمثل هذه الإجراءات في الآتي:

\* TCO : Tableau Comparatif des Offres

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم (05): جدول مقارن للعروض

1-1- تحديد الحاجة والتعبير عنها: قبل المرور إلى عملية الشراء تقوم مختلف المديريات والمصالح والأقسام بالشركة بتحديد إجمالي احتياجاتها وذلك استنادا إلى برنامج الإنتاج الشهري والميزانية التشغيلية أو الاستثمارية، بعد ذلك يتم التعبير عن هذه الاحتياجات من خلال استعمال وثيقتين أساسيتين هما:

✓ طلب إعادة التموين (Demande de réapprovisionnement)؛

✓ طلب الشراء (Demande d'achat).

ويأتي هذا الطلب (سواء طلب إعادة التموين أو طلب الشراء) من مصدرين أساسيين هما:

✓ مصلحة تسيير المخزونات بالنسبة لجميع الأصناف التي دخلت في دورة الإنتاج؛

✓ مختلف هياكل ومصالح الشركة عندما يتعلق الأمر بالأصناف التي يكون تسيير مخزوناتها خارج عن اختصاصات مصلحة تسيير المخزونات، أو الأصناف ذات الطابع الاستثنائي.

يتم تقديم هذه الطلبات إلى مصلحة الشراء والتي يجب أن تكون مرفوقة ببطاقات تقنية أو بطاقات تحليل و/أو بطاقات التقديرات المتوقعة من أجل صياغة وتحديد المواصفات والخصائص التي يجب أن تتوفر في تلك الاحتياجات والغاية من ذلك أن تعرف إدارة التموين والجهات المعنية الأخرى كالمورد ما هو المطلوب منها بشكل واضح ودقيق وتفادي كل غموض، كما يجب أن تكون هذه الطلبات مؤشر عليها من طرف رئيس كل مصلحة من المصالح المعنية.

يتم تحرير طلب إعادة التموين أو طلب الشراء في نسختين، بحيث توجه الأولى إلى مصلحة الشراء لتسجيل الطلب وإصدار الطلبية أما النسخة الثانية فتعاد إلى الطالب كوصل استلام (accusé de réception).

وعند ذلك فقط يبدأ عمل مصلحة الشراء بقسميها سواء المحلي أو الأجنبي بحيث تقوم بتوزيع الاحتياجات شهريا بالأخذ بعين الاعتبار: المخزونات، الاحتياجات المعبر عنها من طرف المصالح التشغيلية (تسيير مخزونات الإنتاج، الصيانة أو المخبر)، إمكانيات وأجال التموين، وذلك يتوقف على ما إذا كان الشراء محليا أو أجنبيا، ثم تقوم بعد ذلك بتنفيذ عمليات الشراء (استيراد أو محلي). نشير إلى أنّ الاحتياجات المعبر عنها من طرف مختلف المصالح يتم تحديدها وفقا لبرنامج الإنتاج المعتمد من طرف مختلف الأطراف المعنية (مديرية الإنتاج والصيانة، مديرية المبيعات، مديرية المخبر) والذي تم إعداده على أساس المعايير المحددة والمعتمدة من طرف الشركة، تاريخ الشركة، المخزونات القائمة، الاحتياجات المعبر عنها والطلبات قيد التنفيذ.

2-1- اختيار الموردين: بعد استلام طلب الشراء وبعد أن يتم التحقق من الحاجة، يبدأ قسم الشراء المحلي أو الأجنبي بالبحث عن مصادر التوريد وذلك استنادا على عدة مصادر للمعلومات منها: ملف الموردين، الفواتير الأولية، المقاييسات أو التقييمات، البطاقات التقنية، العينات، الكتالوجات، الدليل التجاري، الممثلين والتقنيين،... للإشارة أنّ أغلب المعلومات تتحصل عليها الشركة عن طريق الاتصال الهاتفي بالموردين. وفي بعض الأحيان قد يقوم الطالب بتحديد أو تعيين الموردين الممكن الاتصال بهم على طلب الشراء كونهم موردين مشهورين ومعروفين في السوق، وبذلك يساعد قسمة الشراء في عملية البحث والتحري، أما في

حالة عدم تحديد الطالب للموردين الممكن الاتصال بهم على طلبه للشراء فإن قسم الشراء المحلي أو الأجنبي يقوم بالإعلان عن مناقصة مفتوحة من خلال وسائل الإعلام طبقاً للتنظيم المعمول به للجنة الصفقات، بعد إعداد كشف المواصفات (Cahier des charges) والذي يوضع تحت تصرف مقدمي العروض مقابل دفع مبلغ مالي لتمكينهم من معرفة ترتيبات المناقصة وشروط التعاقد.

ونشير في هذا المجال إلى أنه توجد بعض حالات الاحتكار ذلك لأنّ التموين ببعض المواد يكون من طرف نفس الشركات المصنعة للآلات التي تستخدمها شركة «TCHIN LAIT» مثل: شركتنا (COMBIBLOC et TETRA PACK) للتموين بمواد التعبئة والتغليف، و (EPI et VREUGDENHIL) للتموين بمسحوق الحليب 0% و 14,5%، وبعض الموردين المختارين والموافق عليهم من طرف الشركة مثل: (IECO SIFCO, OMNICHIM, DOHLER, TONIC EMBALLAGE).

3-1- إصدار أمر التوريد (الطلبية): بعد استلام الشركة لعروض الموردين يتم إعداد جدول مقارنة للعروض، - وذلك في حالة المادة الأولية أو المواد الأساسية فقط- والذي يتضمن كل الشروط التي تمكن من الاختيار الأمثل والأنسب، وبعد الدراسة الدقيقة للجدول المقارن للعروض يمكن للشركة أن تقوم بالاختيار الأولي لمورد أو عدة موردين بحيث تحتفظ بهم تمهيدا لقيامها بالمفاوضات معهم من أجل الوصول إلى الاختيار النهائي والذي يتم وفقا لعدة معايير تعتمد على الشركة وهي مرتبة حسب درجة الأهمية كالتالي:

- العلاقة جودة/سعر؛

- آجال التسليم؛

- شروط ومواعيد التسديد؛

- القوة المالية للمورد وقدرته على تلبية تكرار طلبات الشركة.

بالإضافة إلى هذه المعايير هناك معايير أخرى تعتمد عليها الشركة في اختيار المورد المناسب كالقدرة التقنية للمورد، الخدمات التقنية لما بعد البيع أو الصيانة، القدرة على التأقلم مع المشاكل التي تصادفه (درجة مرونة المورد)، الطاقة الإنتاجية، القدرة التسييرية ...

وعندما يقع اختيار الشركة على مورد معين ومنحه الصفقة فإنّ إدارة التموين تؤكد الطلبية بتحرير أمر التوريد (Bon de commande) في ثلاث نسخ مؤشر وموقع عليها، أو تقوم بإمضاء العقد مع المورد الذي تم اختياره ومنحت له الصفقة بحيث يحتوي هذا العقد على العناصر الأساسية التالية: الموضوع (تعيين المادة، الكمية، السعر الوحدوي) والمبلغ الإجمالي للصفقة؛ المطابقة والضمان؛ التسديد وكيفية الدفع؛ واجبات المورد؛ مواعيد التسليم وغرامات التأخير؛ الفسخ (La résiliation). وإذا تعلق الأمر بالشراء الأجنبي فإنه بالإضافة إلى العناصر السابقة هناك عناصر أخرى يتضمنها العقد مثل: القانون الواجب تطبيقه؛ التأمينات وشروط الشحن؛ الضرائب، الحقوق والرسوم.

وإذا تعلق الأمر باستيراد مسحوق الحليب فإنه يجب على الشركة أولاً وقبل كل شيء أن توجه طلب إلى وزارة الفلاحة للحصول على ترخيص صحي للاستيراد. أما في حالة المشتريات المحلية فإن إرسال وصل الطلب يكفي لبدء عملية الشراء.

أما من جهة المورد، فإنه يقوم بدوره بالتأكد على الطلبية والمصادقة على الشروط المتفق عليها مع الشركة ثم يقوم بإرجاعها لها ليتم التأشير عليها من طرف مدير التموين والمدير العام ثم ترجع إلى المورد ثانية، وبالتالي تصبح هذه الوثيقة - وصل الطلب المصادق عليه - بمثابة عقد بين الطرفين.

4-1- متابعة تنفيذ الطلبية أو العقد: تضمن مديرية التموين متابعة تنفيذ الطلبيات وذلك بالاتصال المستمر بالموردين لتذكيرهم بمواعيد التسليم المتفق عليها، ومعرفة أي تعديل أو تغيير من طرفهم لاتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب، كما أنها تقيم بانتظام وباستمرار خدمات الموردين وذلك على أساس معايير موضوعية محددة من خلال إعداد بطاقة الهوية والتقييم لكل مورد، كذلك تتوفر الشركة على نظام التقييم المستمر لأداء الموردين والذي يتم مرة واحدة في السنة، بحيث يحتوي هذا النظام على ثلاث معايير رئيسية، وكل معيار مجزأ إلى معايير فرعية يقابل كل معيار عدد من النقاط حسب الأهمية المعطاة له في الشركة، تتم التقييمات مرة واحدة في السنة على أساس شبكة التقييم<sup>(\*)</sup> بمجموع نقاط مستهدفة تساوي 30 نقطة، بعد ذلك يتم الترتيب حسب عدد النقاط التي يتحصل عليها كل مورد وذلك حسب الفئات التالية:

✓ A: مورد ممتاز، عندما يكون عدد النقاط أكبر من 22.

✓ B: مورد جيد، عندما يكون عدد النقاط محصوراً بين 12 و 22.

✓ C: مورد متوسط، عندما يكون عدد النقاط أقل من 12.

نشير إلى أن هذا التقييم يتعلق فقط بموردي المواد الحرجة والإستراتيجية والتي على رأسها مسحوق الحليب.

5-1- الفحص والاستلام: بعد استكمال الإجراءات المتعلقة بالبنك ووصول المواد إلى الميناء/ المطار، يقوم مسؤولو الشراء بمراقبة وفحص كل الوثائق والمستندات المرافقة لتلك المواد وتقديم كل الوثائق الضرورية لوكيل العبور لاستكمال إجراءات الجمركة، بالإضافة إلى قيامهم بتسديد الحقوق الجمركية واستعادة (D3) وكل الوثائق الأخرى للجمركة.

تجدر الإشارة إلى أن عملية الاستلام والفحص تختلف حسب طبيعة الشراء حيث:

- في حالة الشراء المحلي: تتم عملية الاستلام من طرف أمين المخزن وذلك بعد فحص مدى مطابقة المواد المستلمة (من حيث الكمية والنوعية) مع وصل الطلب والوثائق المرافقة لتلك المواد (وصل الاستلام، الفاتورة النهائية والوثائق الأخرى المطلوبة كالبطاقة التقنية وكشف التحاليل...).
- في حالة الشراء الأجنبي: تختلف عملية الاستلام في حالة الاستيراد حسب نوع وطبيعة المواد المستوردة وذلك كما يلي:

(\*) أنظر الملحق رقم (06) : شبكة تقييم الموردين بشركة «TCHIN LAIT»



✓ **المواد الأولية:** تقوم مصلحة المراقبة البيطرية على مستوى الميناء بالإشراف على أخذ عينات من الشحنة المرسلّة والتي يتمّ تقديمها لمصلحة الشراء التي بدورها تقوم بإرسالها إلى المخبر المتواجد بـ " ذراع بن خدة" بولاية تيزي وزو من أجل القيام بالتحاليل اللازمة للتأكد من مطابقتها. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا كانت نتائج التحاليل سلبية فإنّه يتم إرجاع الشحنة إلى المورد، أما إذا كانت عكس ذلك أي نتائج التحاليل إيجابية فإنّه يتم استكمال إجراءات جمركة الشحنة بعد مرور الملف الكامل لها إلى مديرية المنافسة والأسعار (DCP\*) مرفقا ببيان الموافقة للطبيب البيطري.

✓ **المواد المساعدة:** استلام هذا النوع من المواد يتم مباشرة في مخازن الشركة، بحيث تتم عملية المراقبة والفحص لمدى مطابقتها من طرف المخبر سواء على مستوى المخازن أو قبل استعمالها في الإنتاج.

✓ **المعدات وقطع الغيار:** الاستلام يتم مخازن الشركة بعد مراقبة مطابقتها من طرف مصلحة الصيانة الميكانيكية بمديرية الإنتاج والصيانة بالشركة.

✓ **تجهيزات الإنتاج:** استلام تجهيزات الإنتاج يتم من طرف مديرية الإنتاج والصيانة وفقا لشروط التعاقد المعمول بها في هذا المجال.

6-1- **التخزين:** بعد فحص ومراقبة المواد المرسلّة من طرف المورد (مراقبة كمية ونوعية) واستلامها، ترسل إلى المخازن كي يتم تخزينها في انتظار استهلاكها وفق البرامج المخططة لها، بحيث تتوفر الشركة على مركزين لتخزين مشترياتها من مختلف أصناف المواد واللوازم أحدهما داخل الشركة مقسم إلى قسمين، قسم مخصص لتخزين المواد الأولية والآخر مخصص لقطع الغيار، والمركز الثاني المتواجد بمدينة براقى بالجزائر العاصمة والذي تخصصه الشركة لاستقبال المواد الأولية القادمة من الخارج (المشتريات المستوردة)، تتوفر مخازن الشركة على كل الشروط الضرورية للتخزين المناسب لمختلف الأصناف المشتراة لكنها لا تتسع لاستقبال كل احتياجات الشركة خاصة عندما ترغب في الشراء بكميات كبيرة اغتناما لفرص انخفاض الأسعار أو تلك المتعلقة بالتخفيضات.

وبعد إجراء المراقبة الكمية والنوعية على المواد واللوازم المستلمة تقوم مصلحة التخزين بإصدار وصل استلام (Bon de réception) يبين الدخول الفعلي للمواد إلى المخازن وذلك في ثلاث نسخ، نسخة تقدم إلى مصلحة المحاسبة المالية وأخرى لمديرية التموين وتحتفظ بالثالثة في مصلحة نفسها.

7-1- **مراجعة الفواتير وتسديد المورد:** يتم في هذه المرحلة القيام بفحص ما ورد في الفاتورة التي أرسلها المورد على ضوء أمر التوريد وتقرير الاستلام والفحص للتأكد من مطابقة الفاتورة لما ورد فيهما، وترجع أهمية المراجعة إلى احتمال ورود أخطاء في الفواتير (الكميات، السعر الوحدوي، المجاميع، التخفيضات والخصومات...) أو في المواد المرسلّة أو في النوعية...، مما يقتضي اتخاذ الإجراءات اللازمة وإيجاد

\* DCP : Direction de la Concurrence et des Prix

الحلول المناسبة قبل تسديد الموردين، بعد ذلك يتم إرسال الفواتير إلى مصلحة المالية لمباشرة إجراءات التسديد، لكن مع الاحتفاظ بنسخة منها في مصلحة الشراء تفاديا لإعادة تسديد المورد مرة أخرى<sup>1</sup>. وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة المشتريات الأجنبية فإنه يتم التسديد لموردي الشركة بإحدى الطريقتين التاليين:

- قرض بضمان (Lettre de crédit)، وهنا لا يكون التعامل بين المورد والشركة بل التعامل يتم بين بنك المورد وبنك الشركة، إذ بمجرد شحن البضاعة على السفينة يقوم بنك العميل بالدفع لبنك المورد.
- تأجيل وثائقي (Remise Documentaire)، لا يقوم بنك الشركة بدفع المبلغ المستحق للمورد إلا بعد أن يقدم هذا الأخير الوثائق المطلوبة للبنك.

**8-1- حفظ وتوثيق المستندات:** يعتبر الإجراء الأخير من إجراءات التموين بالشركة، حيث يتم جمع وترتيب كل الوثائق والمستندات المتعلقة بالطلبية أو الصفقة وكذلك كل المراسلات التي تم تبادلها مع المورد في ملف الاستيراد. تقوم الشركة بحفظ هذه المستندات وتوثيقها لأغراض تسييرية داخلية وكأدلة إثبات قانونية، بالإضافة إلى كون نسبة كبيرة من المشتريات لها طابع التكرار وبالتالي يمكن الرجوع إليها للاسترشاد بها في عقد صفقات مماثلة وفي اتخاذ قرار بشأن اختيار مصادر التوريد.

**2- التحكم في وظيفة التخزين:** تعتبر وظيفة تسيير المخزونات من الوظائف الأساسية في شركة «TCHIN LAIT» نظرا للدور الكبير الذي تقوم به والذي لا يكمن فقط في حماية وحفظ المواد والمنتجات بل يمتد إلى رفع كفاءة الأموال المستثمرة في المخزون وضمان تدفق العمليات الإنتاجية والوفاء بطلبات الزبائن، إذ لا يمكن لهذه الشركة الاستغناء عن هذه الوظيفة نظرا لاعتمادها الكبير على الاستيراد (استيراد معظم احتياجاتها من أماكن بعيدة) وتفادي كل ما ينجر عنه من مخاطر (فترات الانتظار الطويلة، احتمالات النفاد، ارتفاع الأسعار، تغير الظروف الاقتصادية والسياسية...) هذا من جهة، ومن جهة أخرى السياسة المنتهجة من طرف الشركة فيما يخص سعيها لضمان الجودة العالية لمنتجاتها من خلال الاحتفاظ بالحليب لمدة 72 ساعة قبل عملية تسويقه.

تتلخص مهام وظيفة تسيير المخزونات بشركة «TCHIN LAIT» في الآتي:

- المسك اليومي لملف المخزونات حسب الصنف والمرجع (Référence)؛
- إعداد التقديرات والتنبؤات اللازمة للطلبات الدورية من أجل تزويد المخازن بصفة مستمرة وتفادي الإنقطاعات أو الزيادات (الفائض)؛
- مراقبة المطابقة لما تم استلامه من الأصناف؛
- ترتيب أدونات الاستلام والإخراج (Bons de réception et bons de sortie)؛
- تنفيذ عمليات التخزين كالاستلام، الترتيب، الحفظ، توزيع الأصناف في المخزن...؛
- تموين ورشات الإنتاج؛

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم (07): مسار تسديد فواتير الموردين بشركة «TCHIN LAIT»

- إجراء عمليات الجرد الدورية وجرّد نهاية السنة؛
- الإعداد الدوري لوضعية حركة المخزون.
- كما يجب أن تسهر وظيفة التخزين على:
- التسيير المادي الجيد للمخزونات، وذلك من حيث الأمكنة، التنظيم، التصنيف، طريقة التخزين، المناولة، إلصاق البطاقات التعريفية للأصناف (étiquetage)، الترميز...
- المسك اليومي للمخزونات، وذلك بتسجيل كل حركات الدخول والخروج للأصناف والمعرفة الدائمة لعدد الأصناف في المخزون، وكقاعدة عامة لضمان السير الحسن لتسيير المخازن فإنه لا يسمح لأيّ كان بالدخول إلى المخزن باستثناء أمين المخزن.
- كما تقوم وظيفة التخزين بتقييم حركات المخزونات بالشركة، حيث:
- بالنسبة للمدخلات: تدخل بتكلفة شرائها والتي تتمثل في سعر الشراء مضافا له كل المصاريف المتعلقة بعملية الشراء. حيث يتم احتساب تكلفة الشراء على أساس عناصر السعر التي لها علاقة مباشرة بعملية الشراء والتي تظهر في الوثائق التالية: فاتورة المستورد؛ D3 ؛ فاتورة النقل؛ تصريح التأمين؛ المصاريف المتعلقة بالتفريغ وخدمات العبور؛ ليتم بعدها إعداد بطاقة تكلفة الشراء والتي تضم مجموع المصاريف المذكورة أعلاه، ثم يتم التأشير عليها من طرف مدير التموين بحيث تكون مرفقة بوصل الاستلام ونسخ من الوثائق المذكورة سابقا، وبالتالي تصبح هذه البطاقة كأداة إثبات :
- ✓ لمصلحة المحاسبة لتسجيل العمليات المحاسبية؛
- ✓ لمصلحة تسيير المخزونات لتقييم المدخلات إلى المخزن وتحديد التكلفة المتوسطة المرجحة الجديدة.
- أما بالنسبة للمخرجات: فتستعمل الشركة طريقتين لتقييم مخرجاتها من المخزن، بحيث تستعمل طريقة الوارد أولا يخرج أولا (FIFO) لكون مخزوناتا قابلة للتلف والفساد (Périssable) فيتم تفريغ المخزون القديم قبل المرور إلى المخزون الجديد، أما فيما يخص التقييم فتستعمل الشركة طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل إدخال للمخزونات (CUMP).
- كما تمثل وظيفة تسيير المخزونات الشق الثاني من الوظيفة التموينية بشركة «TCHIN LAIT» وتتولى القيام بها مصلحة تسيير المخزونات تحت الإشراف المباشر لمديرية التموين، وتضم هذه المصلحة قسمين هما:
- قسم تسيير مخزونات المواد الأولية: ويكلف بتلبية طلبات الجهات المستعملة لها وبصفة خاصة مصلحة الإنتاج بالشركة.
- قسم تسيير مخزونات قطع الغيار: ويكلف بتلبية طلبات الجهة المستعملة لها والمتمثلة بصفة خاصة في مصلحة الصيانة الميكانيكية، لكن ما يلاحظ في هذه الشركة أنّ مهمة تسيير مخزونات قطع الغيار قد تم إسنادها بصفة كلية تقريبا إلى مصلحة الصيانة الميكانيكية بمديرية الإنتاج والصيانة، والتي بحكم موقعها يمكنها التحكم أكثر في هذا النوع من المخزونات لأنها المعنية الأولى باستعمال هذه المخزونات.

ويتجلى تنظيم وظيفة تسيير المخزونات بالشركة من خلال التمييز بين وظيفتين أساسيتين لها تتمثلان في: الاستلام والتخزين، البرمجة والتسيير.

• **الاستلام والتخزين (Réception et Magasinage):** وتتمثل في القيام بالمهام التالية:

- ✓ استلام البضائع وإمضاء وصل الاستلام؛
- ✓ مسك بطاقات مخزون المواد بالكميات؛
- ✓ السهر الدائم على مخزون الأمان للأصناف التي تكون تحت مسؤوليتها؛
- ✓ تسليم الأصناف المطلوبة طبقا لطلبات التموين المرسله من طرف المصالح والأقسام المستعملة لها؛
- ✓ ترتيب أذونات الاستلام والإخراج؛
- ✓ الجرد المادي حسب الفترة المعمول بها في الشركة (جرد في شهر جوان وآخر في شهر ديسمبر).

• **البرمجة والتسيير (Programmation et gestion):** وتتمثل في القيام بالمهام التالية:

- ✓ حساب تكاليف الشراء للبضائع المستوردة؛
- ✓ مسك بطاقات مخزون المواد بالكمية والقيمة؛
- ✓ إعداد إحصائيات عن الاستهلاكات حسب الصنف وكذا التقديرات اللازمة للطلبات؛
- ✓ تحيين المؤشرات الخاصة بتسيير المخزونات (مخزون الأمان، مخزون الإنذار،...).

**3- التحكم في وظيفة الإنتاج:** تعتبر وظيفة الإنتاج وظيفه حيوية بشركة «TCHIN LAIT» إذ لا تقل أهمية من سابقتها (الشراء والتخزين)، حيث تتولى مصلحة الإنتاج بالشركة القيام بهذه الوظيفة تحت الإشراف المباشر لمديرية الإنتاج والصيانة، فهذه المصلحة تضم قسم العمليات الذي يتولى استقبال، إعادة تشكيل والمعالجة الحرارية للمنتج، وقسم التعبئة والتغليف الذي يتولى تعبئة وتغليف المنتجات ثم تجميعها على منصات نقالة (Palettisation).

ومن أجل التحكم أكثر في الإنتاج تم تجهيز الشركة بأحدث الآلات والمعدات والتجهيزات المتطورة وذات تكنولوجيا جد متقدمة وقدرة هائلة في الإنتاج، بحيث تعمل الشركة 24/24 ساعة بثلاث ورديات للإنتاج:

- الفريق الأول: يعمل من الخامسة (5<sup>h</sup>) صباحا إلى الواحدة زوالا (13<sup>h</sup>)
- الفريق الثاني: يعمل من الواحدة زوالا (13<sup>h</sup>) إلى التاسعة ليلا (21<sup>h</sup>)
- الفريق الثالث: يعمل من التاسعة ليلا (21<sup>h</sup>) إلى الخامسة صباحا (5<sup>h</sup>)

ويتوقف إنتاج الشركة بصفة كلية يومين في السنة هما عيد الفطر وعيد الأضحى، كما يتوقف بصفة جزئية وبالتناوب نتيجة لأعمال الصيانة الدورية للآلات وبمعدل ست (06) ساعات يوميا، بالإضافة إلى توقفه أثناء إجراء عملية الجرد السنوي التي تتم مرتين في السنة: الأولى في شهر جوان والثانية في شهر ديسمبر، حيث تتوقف العملية الإنتاجية في الفترة الصباحية ريثما تتم عملية الجرد.

- تمر عملية إنتاج الحليب المعقم بالشركة عبر ست (6) مراحل أساسية يمكن إيجازها فيما يلي<sup>1</sup>:
  - ✓ **مرحلة إعادة التشكيل والتركيب:** تشمل هذه المرحلة عمليتين أساسيتين هما:
    - ✓ عملية إعادة التشكيل (Reconstitution): يتم فيها خلط مسحوق الحليب منزوع الدسم (0%) وكامل الدسم (26%) مع الماء المعالج داخل خلاط (Triblender) بإتباع نظام التناوب (Système de rotation).
    - ✓ عملية إعادة التركيبي (Recombinaison): يتم فيها كذلك خلط مسحوق الحليب منزوع الدسم (0%) مع الماء المعالج داخل خلاط بإتباع نظام التناوب أيضا، ثم يتم بعد ذلك إضافة المواد الدسمة.
  - **مرحلة التبريد (Réfrigération):** يتم في هذه المرحلة تبريد الحليب المعاد تكوينه من درجة حرارة 20° (درجة الحرارة المعتدلة للماء) إلى درجة حرارة 5° من خلال لوحات التبريد للحفاظ عليه، ثم تؤخذ عينات منه إلى المخبر للقيام بتحليلها.
  - **مرحلة البسترة (Pasteurisation):** فالحليب الذي تم تبريده تحت درجة حرارة 5° والذي تم تخزينه في صهاريج (Tanks) حافظة للبرودة يكون مبسترا، هذه البسترة تضم ثلاث عمليات:
    - ✓ عملية إزالة الغازات (Dégazage): يوجه الحليب إلى جهاز مزيل الغازات (Dégazeur) للتخلص من كل الغازات المضغوطة والرغوة المشكّلة بالإضافة إلى التخلص من الروائح الكريهة.
    - ✓ عملية التجانس (Homogénéisation): بعد ضخ المادة الدسمة عبر مضخة خاصة ليتم مزجه بالحليب المعالج يمر المزيج عبر آلة التجانس (Homogénéisateur) ليتم تجانس الحليب، بحيث تقوم هذه الآلة بتفجير كريات الدهون التي تحتويها المادة الدسمة لتجنب أيّ عودة لها بواسطة ضغط قدره 60 بار.
    - ✓ عملية البسترة (Pasteurisation): تتمثل في المعالجة الحرارية للحليب أي تسخينه إلى درجة حرارة 90° لمدة 30 ثانية، من أجل القضاء على كل الميكروبات المسببة للأمراض (Microbes pathogènes).
  - **مرحلة التخزين (Stockage):** بعد عملية البسترة يتم تخزين الحليب في صهاريج عازلة (Tanks tampons) والتي يطلق عليها صهاريج العبور (Tanks transits) ذات درجة حرارة 5° في انتظار تعقيمه، وتؤخذ عينات منه إلى المخبر للقيام بتحليلها.
  - **مرحلة التعقيم (Stérilisation):** إنّ تعقيم الحليب بدرجة حرارة جدّ عالية (UHT) يعني إخضاعه إلى المعالجة الحرارية التي تؤدي إلى التدمير أو التعطيل الكلي للإنزيمات والكائنات الدقيقة جدا وسمومها، فالحليب المعقم هو الحليب الذي تم حفظه بالاستخدام المتتالي للتقنيتين التاليتين:
    - المعالجة بطريقة التسخين المباشر أو غير المباشر بتدفق مستمر يطبق مرة واحدة وبطريقة منقطعة لمدة جد قصيرة (من ثانية إلى 3 ثواني) بدرجة حرارة تقارب 140°.
    - التعبئة المعقمة في حاوية معقمة أيضا بالحرارة ومغلقة بإحكام ومنيعة للسوائل والكائنات الدقيقة.

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم (08): مخطط مسار إنتاج الحليب المعقم (UHT) بشركة «TCHIN LAIT»

وفي هذه المرحلة-مرحلة التعقيم- فإنّ الحليب المبستر والمخزن في صهاريج العبور يمرّ في جهاز التعقيم (Stérilisateur) ويخضع للمعالجة التالية:

- ✓ عملية التجانس (Homogénéisation): وتتمثل في التفجير الكلي لكريات الدهون بضغط قدره 200 بار.
- ✓ عملية التعقيم (Stérilisation): وتتمثل في عبور الحليب في نظام التسخين باللوحات الحرارية لبضع ثوان (من ثانية إلى 4 ثوان) في درجة حرارة حوالي 140° للقضاء على بعض الميكروبات.
- **مرحلة التعبئة والتغليف (Conditionnement):** بعدما يتم تعقيم الحليب تبدأ مرحلة تعبئته في علب ذات حجم 1 لتر من خلال عبوره في صهريج معقم بهدف تجنب آثار احتراق السكر فيه (Caramélisation) والحفاظ على بياضه، حيث يتم ذلك باستعمال آلة التعبئة والتغليف (Conditionneuse Tetra Brik Aseptic).

إنّ حليب «TCHIN LAIT» المعقم يعتبر علامة للجودة فهو يحمل ضمان لها، بحيث يتعرض لأكثر من 25 اختبار ومراقبة وتحاليل تتم يوميا وبصفة مستمرة ودائمة ومنظمة بواسطة مخبر «TCHIN LAIT» خلال كل مراحل إنتاجه، حيث يحفظ الحليب (UHT) خلال 72 ساعة قبل تسويقه لضمان تحقيق حليب معقم مما يضمن للمستهلك حليب ذو جودة عالية. هذا بالإضافة إلى أنّ عملية تعبئته وتغليفه تتم باستعمال علب (Briks) مغلقة بإحكام (Hermétiques)، متعددة الطبقات (Multicouches) ومعقمة (Aseptisés) مما يؤدي إلى تحقيقه للمزايا التالية:

- أن يكون عملي وصحي؛

- أن يكون قادرا على البقاء خارج سلسلة التبريد لمدة 3 أشهر؛

- أن يكون جاهزا للاستهلاك، لأنه لا يتطلب القيام بغليه.

**4- التحكم في وظيفة التسويق:** تحتل وظيفة التسويق مكانة هامة في الهيكل التنظيمي لشركة «TCHIN LAIT» بحيث خصصت لها مديرية مستقلة تتمثل في مديرية البيع والتسويق شأنها شأن باقي الوظائف الرئيسية بالمؤسسة أو أفضل، وذلك نظرا لضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقها والمتمثلة في القيام بدراسات وأبحاث السوق وإطلاق منتجات جديدة فيه، بالإضافة إلى العمل على تطوير قوة البيع بالشركة من خلال ترقية المبيعات واليقظة التنافسية؛ بحيث تضم هذه المديرية ثلاث مصالح أساسية هي:

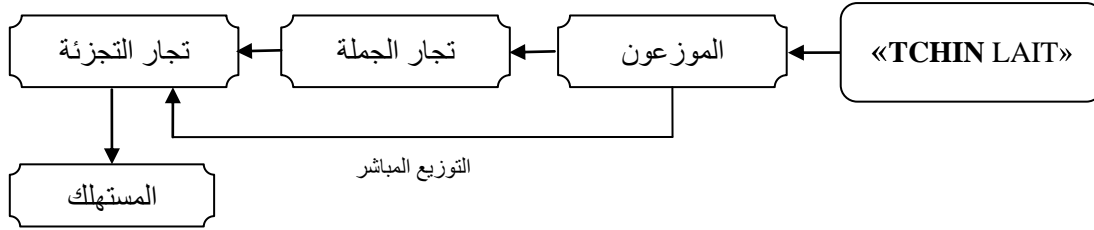
- **مصلحة تسيير المبيعات ومراكز التوزيع:** وتكلف بالمعالجة الإدارية للمبيعات ومتابعة طلبيات الزبائن؛
- **مصلحة التسويق:** وتكلف بالإشراف على تنفيذ الإستراتيجية التسويقية للشركة، وكذا الإشراف على الاتصالات الخارجية لها (الحملات الإشهارية في وسائل الإعلام، العلاقات الإعلامية، المعارض)، كما تشرف على إنجاز دراسات وأبحاث السوق واختبار المستهلكين وكذا متابعة وتسيير شكاواهم؛
- **مصلحة الترويج:** وتكمن مهمتها في الإشراف على مبيعات الشركة ومراقبتها وترقيتها عند الموزعين وتجار الجملة وتجار التجزئة، والعمل على تعظيم تواجد منتجات «TCHIN LAIT» في نقاط البيع

بالإضافة إلى مهام اليقظة التنافسية (الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بالسوق وبالمنافسين وبالتوزيع).

إنّ امتداد تسويق منتجات شركة «TCHIN LAIT» عبر كامل القطر الوطني حيث وخلال 17 سنة من الخدمة تمكنت من تسويق منتجاتها في 48 ولاية، واحتكارها للمرتبة الأولى وطنيا في مجال تسويق الحليب المعقم بحيث أصبحت تتمتع بسمعة طيبة، يرجع للتنظيم المحكم للعملية التسويقية بالشركة والتي تركز على نقطتين أساسيتين هما:

- شبكة الموزعين المعتمدين، حيث استطاعت الشركة تغطية كامل التراب الوطني عن طريق 55 موزع معتمد في معظم الولايات الأساسية بالوطن، بحيث يكون تسليم منتجات الشركة على عاتقها إلى غاية مستودعات الموزعين، بحيث يتحملون فقط مصاريف التوزيع على بائعي الجملة وبائعي التجزئة بوسائلهم الخاصة، كما أنه يكون لدى كل موزع مشرف (Superviseur) تدفع أجرته شركة «TCHIN LAIT»؛
  - قوة البيع (Force de vente)، أكثر من 67 شخص من مشرفين ومنشطين ومروجين، يتكفلون بتأطير وترقية التوزيع المباشر لتجار التجزئة، وبذلك استطاعت منتجات شركة «TCHIN LAIT» أن تكون حاضرة في أكثر من 90 % من نقاط البيع في الجزائر، بحيث تتواجد في أكثر من 52000 نقطة بيع (تجار التجزئة، تجار الجملة،...)، ويتم التسليم باستخدام 380 شاحنة توزيع.
- والشكل التالي يوضح شبكة التوزيع لدى شركة «TCHIN LAIT»:

الشكل (15): شبكة التوزيع لدى شركة «TCHIN LAIT»



المصدر: وثائق الشركة

### ثانيا: واقع تطبيق سياسة تخريج الأنشطة

بصفة عامة يعدّ تخريج المهام المحيطة بالمؤسسة من الحلول التي بواسطتها يمكن لها تحمل تكاليف أقل، وذلك من خلال الاستفادة من وفورات الحجم المحققة من طرف المورد المتخصص لأنه هو الأكثر كفاءة وقدرة على تخفيض التكاليف لكونه يقوم بتوزيع تكاليف أداء أنشطته على عدد كبير من الزبائن، بحيث يمكن لهذا الأخير تحقيق اقتصاديات السلم « Economie d'échelle »، كما يمكن أن يصاحب اقتصاديات السلم اقتصاد التشكيلة « Economie de gamme » الذي يفسر بفعل أنه يمكن للمورد الخارجي أن يستغل في عمليات أخرى المعارف التي يكتسبها.



ومن أجل استفادة شركة «TCHIN LAIT» مما سبق ذكره، ونظرا لتحملها لتكاليف جد مرتفعة فيما يخص أحد أنشطتها الهامة والمتمثلة في نشاط النقل، برزت أهمية اعتماد سياسة التخريج كإستراتيجية تسيير وكسياسة من سياسات تخفيض تكاليف الشركة وذلك بتخريج نشاط النقل الذي أثقل كاهلها من حيث تكاليفه المرتفعة وكذا أدائه المنخفض جدا، فهو لا يستجيب لمتطلبات وتطلعات الشركة في مجال النقل سواء المتعلق بنقل المستخدمين أو المشتريات من المواد الأولية واللوازم أو المبيعات من المنتجات. لذلك نجد أنّ الدافع الأساسي لهذه الشركة من تخريج نشاط النقل هو تخفيض تكاليف النقل بالإضافة إلى البحث عن كفاءة تسيير هذا النشاط وتحسين أدائه وكذا السعي إلى تحقيق جودة أفضل في هذا المجال، كما أن للشركة نظرة إستراتيجية من وراء تخريجها لنشاط النقل وهي محاولة التركيز على النشاط الأساسي أو ما يعرف بقلب المهنة والذي يتمثل في "تصنيع الحليب المعقم(UHT)".

إنّ نشاط النقل بالشركة يشمل ثلاثة أنواع من النقل: نقل المستخدمين، نقل المشتريات (المواد الأولية واللوازم ومواد التعبئة والتغليف) ونقل المبيعات (توزيع منتجاتها على أكثر من 52000 نقطة بيع من تجار التجزئة وتجار الجملة...)، بحيث يتطلب تلبية هذا النشاط امتلاك الشركة لشبه أسطول كامل من وسائل النقل المختلفة، حيث يبلغ حوالي 35 وسيلة نقل ما بين الشاحنات وحافلات نقل العمال ومختلف وسائل النقل الأخرى، أما فيما يخص اليد العاملة الخاصة بنشاط النقل فإنها بلغت 44 عامل من جملة 500 عامل في المتوسط خلال الفترة (2012-2016)، وهو ما يمثل 8,80% من الموارد البشرية للشركة. لكن وبعد اعتماد الشركة سياسة تخريج نشاط النقل تقلص عدد العمال إلى 5 فقط من جملة 537 عامل في سنة 2017 وهو ما يمثل 0,9% فقط من الموارد البشرية للشركة.

لذلك نجد أنّ تكاليف النقل تحتل مكانة كبيرة ضمن هيكل تكاليف الشركة، وذلك من خلال تعدد العناصر المتعلقة بهذه التكاليف والتي تتمثل أساساً في العناصر التالية:

- **عنصر تكلفة المواد:** يتمثل هذا العنصر في مختلف التموينات الأخرى مثل مواد التشحيم، الزيوت، الوقود، مختلف قطع الغيار،...، وكذا مختلف المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات كالماء والغاز والكهرباء وتوريدات الصيانة والتنظيف،...؛
- **عنصر تكلفة الأجور:** وتشمل كل المبالغ التي تدفعها المؤسسة إلى جميع الموظفين سواء كان عملهم مباشر مع عملية النقل أو غير مباشر، مثل رواتب سائقي المركبات، أجور عمال التحميل والنقل والشحن، أجور المجهزين للمركبات والمساعدين وأجور عمال الصيانة والتصليح بالإضافة إلى الاشتراكات المدفوعة والأعباء الاجتماعية الخاصة بالمستخدمين؛
- **عنصر الخدمات الأخرى:** ويشمل المبالغ التي تتحملها المؤسسة والتي لا تدخل ضمن العناصر المذكورة سابقا، حيث يمكن تقسيمه إلى مجموعتين: تتعلق الأولى بالجزء الأكبر من تكلفة الخدمات الأخرى والتي تضم مصاريف الصيانة والتصليحات، التأمينات، الضرائب والرسوم، الاهتلاكات، أعباء تسيير الحظيرة،...، بالإضافة إلى تكاليف الفرصة الضائعة (الفائدة على رأس المال الضخم المستثمر في شراء معدات النقل)،



وكذا تلك الأعباء المتعلقة بتسيير حظيرة السيارات وغيرها؛ أما المجموعة الثانية فتضم عنصر واحد فقط هو مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين (ح/624).

من خلال ما سبق، نستنتج أنه في كل عنصر من عناصر التكاليف حسب طبيعتها (ح/60 إلى ح/68) نجد لنشاط النقل نصيباً معيناً، بالإضافة إلى ذلك عبء الاستثمارات الثقيلة في معدات النقل وكذا تلك الأعباء المتعلقة بتسيير حظيرة السيارات.

لذلك لجأت شركة «TCHIN LAIT» إلى تطبيق سياسة التخريج على نشاط النقل بها وذلك منذ السنوات الأولى من نشأتها، بحيث لاحظنا أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل استطاعت الشركة تخفيض عناصر التكاليف الكلية لنشاط النقل، بحيث تمكن من اقتصاد وتوفير تكاليف جدّ معتبرة أهمها: تكلفة المواد والمستلزمات المتعلقة بنشاط النقل، أجور المستخدمين، تكلفة الخدمات الأخرى، أعباء تسيير حظيرة السيارات، تكاليف الاستثمارات الثقيلة في معدات النقل وما يترتب عنها من أعباء، الغرامات والعقوبات المتعلقة بهذا النشاط، بعض الأعباء غير العادية (تلف وتقدم المعدات، حوادث المرور، السرقة...؛) لكن وبالمقابل فإنّ تطبيق سياسة تخريج نشاط النقل أدى إلى تحمّل الشركة جملة من التكاليف تتمثل كأعباء تسيير عقود التخريج وتكلفة الخدمات المقدمة من طرف المورد الخارجي (تكلفة الصفقة). لكن شتان بين ما تم اقتصاده من تكاليف النقل وما تم تحمّله منها، فالفرق جدّ واضح. (وهو ما يتم توضيحه في المبحث الثالث).

#### المبحث الثاني: سياسات تخفيض التكاليف بشركة «HODNA LAIT»

من خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى بيان تقديم عام لشركة «HODNA LAIT» ثم دراسة وتحليل مختلف تكاليفها، وبعدها بيان واقع تطبيق هذه السياسات بهذه الشركة.

#### المطلب الأول: تقديم عام لشركة «HODNA LAIT»

يتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بشركة «HODNA LAIT» من خلال تقديم نبذة تاريخية عنها، وكذا بعض البيانات القانونية والتقنية والاقتصادية والمالية، ثم تقديم هيكلها التنظيمي وتحليله.

#### أولاً: التعريف بشركة «HODNA LAIT»

1- نبذة تاريخية: حضنة حليب هي شركة خاصة حسب تصنيف المؤسسات وفقاً للمعيار القانوني في القانون الجزائري وتأخذ الشكل القانوني (SARL) شركة ذات مسؤولية محدودة، تم إنشاؤها بتاريخ 1998/12/15 برأس مال اجتماعي قدره 60.000.000,00 دج من طرف أربعة (04) شركاء هم: الأخوين ديلمي وشريكين آخرين من ولاية باتنة، بحيث يمتلك كل شريك من الشركاء الأربعة ¼ (25%) من الحصص الاجتماعية، ومقرها الاجتماعي في المنطقة الصناعية المسيلة. كانت تسمى هذه الشركة بملبنة الحضنة لاقتصارها على إنتاج الحليب فقط وبعد تخصصها في إنتاج الحليب ومشتقاته أصبحت تسمى حضنة حليب «HODNA LAIT»، بدأت الشركة نشاطها فعلياً في 2000/05/15، وكانت آنذاك تنتج (الحليب، اللبن، الرائب، حليب البقر) في أكياس، بحيث كانت الطاقة الإنتاجية تصل إلى 40.000 لتر/ اليوم باستخدام يد عاملة ممتثلة في 25 عامل دائم. تتربع الشركة على مساحة قدرها 32.000 م<sup>2</sup>، منها: 10.000 م<sup>2</sup> غير مبنية،

بحيث تم إقامة البنايات على مساحة 22.000 م<sup>2</sup> منها مساحة 700 م<sup>2</sup> خصصت لبناء مستودعات لتخزين المنتجات النهائية، حيث تتضمن أربع خلايا للتبريد ذات سعة 1.200 م<sup>3</sup>. ومنذ تأسيس هذه الشركة وهي في توسع مستمر حيث تم تجسيد ذلك عبر عدة مراحل نوجزها فيما يلي<sup>1</sup>:

**1-1- مرحلة التوسع الأولى:** كانت خلال الفترة الممتدة من 2001/01/01 إلى 2003/12/31 والتي خصت فقط ورشة الإنتاج رقم 1 التي تتولى إنتاج تشكيلة المنتجات التالية: (الحليب، اللبن، الرائب، حليب البقر) في أكياس، بحيث بلغ حجم الاستثمارات المنجزة خلال هذه الفترة 29.596.968 ج الشيء الذي أدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية إلى 140.000 لتر/اليوم، كما صاحب ذلك زيادة عدد العمال إلى 53 عامل دائم.

**2-1- مرحلة التوسع الثانية:** كانت خلال الفترة الممتدة من 2004/01/01 إلى 2004/12/31 والتي خصت ورشة الإنتاج رقم 2 التي تتولى إنتاج مشتقات الحليب في قارورات وفي العلب (Pots)، بحيث بلغ حجم الاستثمارات المنجزة خلال هذه الفترة 513.938.339 ج وهذا ما أدى إلى رفع الطاقة الإنتاجية من 140.000 لتر/اليوم إلى 320.000 لتر/اليوم والتي من ضمنها 180.000 لتر/اليوم في الورشة رقم 2. ونتيجة لهذه الاستثمارات المنجزة في هذه المرحلة ازداد عدد العمال ليصل إلى 58 عامل دائم، كما استطاعت الشركة إنتاج تشكيلة جديدة من المنتجات تتمثل أساسا في:

- ✓ حليب مبستر، لبن، رائب وحليب البقر في قارورات بسعة 1 لتر؛
- ✓ يـأوورت طبيعي ويـأوورت ممزوج بالفواكه للشرب في قارورات بسعة 1 لتر؛
- ✓ يـأوورت معطر ويـأوورت ممزوج بالفواكه في أوعية (Pots) 110 غرام،
- ✓ حلوى قشدية في أوعية 100 غرام.

**3-1- مرحلة التوسع الثالثة:** كانت خلال الفترة الممتدة من 2005/01/01 إلى 2011/12/31 بحيث بلغ حجم الاستثمارات المنجزة خلال هذه الفترة 556.644.465 ج الشيء الذي أدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية من 320.000 لتر/اليوم إلى 660.000 لتر/اليوم تتوزع كالتالي:

- 240.000 لتر/اليوم بالنسبة للحليب في الأكياس؛
- 240.000 لتر/اليوم بالنسبة لليـأوورت في الأوعية؛
- 180.000 لتر/اليوم بالنسبة لليـأوورت في القارورات.

ونتيجة لهذه الاستثمارات المنجزة في هذه المرحلة ازداد عدد العمال ليصل إلى 663 عامل دائم، كما صاحب ذلك زيادة في رأس مال الشركة حيث بلغ 1.091.000.000 ج في نهاية سنة 2011. كما استطاعت الشركة إدخال خطوط إنتاجية جديدة وإنتاج تشكيلة جديدة أخرى من المنتجات تتمثل أساسا في:

- ✓ حلوى قشدية في أوعية 100 غرام؛
- ✓ فلان كراميل في أوعية 100 غرام؛
- ✓ يـأوورت ممزوج معطر في أوعية 110 غرام،

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم (09): البطاقة التعريفية والفنية للشركة (Fiche signalétique)

- ✓ يـأوورت ممزوج بالفواكه في أوعية 110 غرام؛
- ✓ يـأوورت بالبيفيدوس وبدون سكر في أوعية 110 غرام.
- 4-1- مرحلة التوسع الرابعة: كانت خلال الفترة الممتدة من 2012/01/01 إلى 2014/12/31 بحيث بلغ حجم الاستثمارات المنجزة خلال هذه الفترة 3.038.126.247 ج الشيء الذي أدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية من 660.000 لتر/اليوم إلى 920.000 لتر/اليوم تتوزع كالتالي:
  - 280.000 لتر/اليوم بالنسبة للحليب في الأكياس؛
  - 330.000 لتر/اليوم بالنسبة لليـأوورت في الأوعية؛
  - 180.000 لتر/اليوم بالنسبة لليـأوورت في القارورات؛
  - 130.000 لتر/اليوم بالنسبة للحليب المعقم بدرجة حرارة عالية(UHT) والزبدة.
- ونتيجة لهذه الاستثمارات المنجزة في هذه المرحلة ازداد عدد العمال ليصل إلى 964 عامل دائم، كما صاحب ذلك زيادة في رأس مال الشركة حيث بلغ 2.100.000.000 دج في نهاية سنة 2015. كما استطاعت الشركة إدخال خطوط إنتاجية جديدة وإنتاج تشكيلة جديدة أخرى من المنتجات تتمثل أساسا في:
  - ✓ حلوى قشدية في علب 100 غرام؛
  - ✓ حلوى قشدية في علب 80 غرام؛
  - ✓ فلان كراميل في علب 100 غرام؛
  - ✓ فلان كراميل في علب 80 غرام؛
  - ✓ حليب معقم(UHT)،
  - ✓ حليب البقر (UHT)؛
  - ✓ حليب معقم بالفيتامين(UHT)،
  - ✓ الزبدة والجبن.

من خلال ما تقدم فإنّ شركة «HODNA LAIT» وبفضل مختلف التوسعات التي قامت بها والاستثمارات الضخمة التي تم إنجازها في مجال تصنيع الحليب ومشتقاته، فإنه بإمكانها استقبال 300.000 لتر من الحليب الطازج يوميا والقيام بتحليله في المخبر ثم تخزينه في صهاريج قبل بدء عملية تحويله، كما استطاعت أن تتعاقد مع أكثر من 3500 فلاح أو مربّي أبقار حلوب، وأكثر من 95 مجمّع حليب موزعين عبر 7 ولايات، الشيء الذي سمح لها بأن تحقق إنتاج مليون لتر يوميا من مختلف المنتجات بكل أنواعها. لذلك فإنّ الشركة أصبحت تنافس أعرق المؤسسات المحلية في هذا المجال وخير دليل على ذلك حصولها على الكأس الذهبية للجودة بمدريد الإسبانية سنة 2012، بحيث حُصيت بتكريم في إطار الاحتفال بالأربعينية العالمية للكأس الذهبية للجودة بمدريد، بحيث مثلها مديرتها العام السيد ديلمي اسماعيل يوم 22 فيفري 2012، هذا التميّز يمنح من طرف الشركة المرموقة نادي التجارة «EDITORIAL OFICE» و «TRADE

LEADERS' CLUB» اعترافا بالجدية والمثابرة في العمل وجودة الخدمات المقدمة، وجاء التكريم بعد تصويت 7500 مؤسسة من 90 دولة مختلفة منها 130 مؤسسة تتعامل معها شركة «HODNA LAIT»<sup>1</sup>.

كما تسعى الشركة للحصول على شهادة الإيزو لسلامة الأغذية ISO 22000 ، وهي مواصفة قياسية دولية صادرة عن منظمة ISO العالمية بالتنسيق مع هيئة دستور الأغذية الدولية CODEX، وبالتالي فالشركة تدرك أنّ المنتجات عالية الجودة والأمنه صحيا هي الطريق الدائم لتحقيق النجاح المستمر واكتساب الثقة وتعظيم رضا الزبائن بتحقيق رغباتهم.

وفيما يلي بعض المعلومات القانونية المكملة عن الشركة<sup>2</sup>:

- التسمية: «SARL HODNA LAIT»؛
- العلامة التجارية: «HODNA LAIT»؛
- الشكل القانوني: شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL)؛
- رأس المال الاجتماعي: 2.100.000.000,00 دج؛
- المقر الاجتماعي: المنطقة الصناعية - المسيلة؛
- تاريخ الإنشاء: 1998/12/15؛ تاريخ بداية الاستغلال: 15 ماي 2000؛
- رقم السجل التجاري: 99 B 0562126؛ الرقم الجبائي: 0999 2805 6212 644
- رقم مادة الإخضاع: 28 012 002 333

## 2- بعض البيانات التقنية والاقتصادية والمالية للشركة:

- 1-2- الاستثمارات المنجزة في النشاط الأساسي للشركة: شركة «HODNA LAIT» عبارة عن ملبنة حديثة تم تجهيزها بآلات ومعدات وتجهيزات جد حديثة ومتطورة، وذات تكنولوجيا جد متقدمة وقدرة هائلة في الإنتاج، ففي بداية نشاطها كانت مكونة من وحدة رئيسية واحدة في حين أنها تمتلك في الوقت الحالي ست(06) وحدات أو ورشات إنتاجية تختص كل وحدة بإنتاج منتجات معينة وهي كالتالي:
- وحدة أو ورشة إنتاج رقم 1: تختص في إنتاج المنتجات المبسترة التالية: الحليب، اللبن، الرائب، حليب البقر، والتي يتم تعبئتها في أكياس بلاستيكية(البوليثلان)؛
  - وحدة أو ورشة إنتاج رقم 2: تختص في إنتاج مختلف أنواع الياؤورت والذي يتم تعبئته في أوعية(Pots) مختلفة الأحجام؛
  - وحدة أو ورشة إنتاج رقم 3: تختص في إنتاج الجبن الطازج؛
  - وحدة أو ورشة إنتاج رقم 4: تختص في إنتاج المنتجات المبسترة التالية: الحليب، اللبن، الرائب، حليب البقر، ياؤورت الشرب، والتي يتم تعبئتها في قارورات(قنينات)؛
  - وحدة أو ورشة إنتاج رقم 5: تختص في إنتاج الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية(UHT)؛

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم(09): شهادة اعتراف بجودة منتجات شركة «HODNA LAIT»

<sup>2</sup> أنظر الملحق رقم(10): البطاقة التعريفية والفنية للشركة (Fiche signalétique) «HODNA LAIT»

- وحدة أو ورشة إنتاج رقم 6: تختص في إنتاج الحلوى القشدية.  
هذه الورشات تضم الاستثمارات التالية:
- ورشات الإنتاج: ويتم فيها إعادة تشكيل الحليب، المعالجة الحرارية، والتعبئة والتغليف؛
- المخبر: للقيام بمختلف التحاليل الميكروبيولوجية والفيزيوكيميائية للحليب؛
- المرافق المختلفة: حوض التحضير، المبستر، الخزانات، المسخن البخاري، المعقم، محطة التبريد المركزي، محطة معالجة المياه، المولدات والمعدلات الكهربائية الضواغط، تجهيزات التبريد،...؛
- مباني الإدارة العامة: والتي تضم المديرية العامة، مديرية التموين، مديرية الجودة، المديرية التجارية، المديرية التقنية، مديرية الإنتاج ومديرية الإدارة العامة؛
- مستودعات التخزين للمنتجات النهائية والتي تتسع لتخزين قرابة 9 ملايين لتر؛
- 14 آلة إنتاج مختلفة وأربعة خطوط إنتاج مستقلة تماما؛
- معدات ووسائل النقل والمناولة (أكثر من 300 وسيلة)؛
- ثلاث مراكز للتوزيع في الجزائر العاصمة (روبية)، عنابة ووادي سوف؛
- سكنات (Logements).

2-2- الطاقة الإنتاجية للشركة: تبلغ الطاقة الإنتاجية النظرية الكلية لشركة «HODNA LAIT» 220 مليون لتر سنويا من المنتجات بكل أنواعها: حليب، ياورت، جبن طازج، حلوى قشدية، منها أكثر من 20 مليون لتر حليب معقم سنويا، بحيث تتم عملية التعبئة والتغليف لمنتجات الشركة في أكياس، قارورات، أوعية وعلب مختلفة الأحجام.

وتجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى عملية الإنتاج فإن شركة «HODNA LAIT» تقوم في بعض الأحيان بشراء بعض المنتجات وإعادة بيعها على حالها حسب ما يتطلبه الزبون، بحيث نجد مثلاً في سنتي 2012 و2013 اشترت منتج الجبن الطري- الذي لا تقوم بإنتاجه- لإعادة بيعه على حاله للزبون الذي اشترط على الشركة توريده بكل من الياوروت والجبن.

2-3- تشكيلة منتجات الشركة: يتمثل طموح شركة «HODNA LAIT» في الاستجابة لكل أذواق واحتياجات المستهلكين لذلك نجدها تعمل باستمرار على التنوع في المنتجات التي تقدمها لهم، فهي تتوفر في الوقت الحالي على تشكيلة متنوعة من المنتجات (أكثر من 44 نوع) لكل الأعمار وكل الأذواق والتي تضم الأصناف التالية:

- ✓ حليب مبستر، لبن، رائب وحليب البقر في أكياس بسعة 1 لتر؛
- ✓ حليب مبستر، لبن، رائب وحليب البقر في قارورات بسعة 1 لتر؛
- ✓ ياورت طبيعي وياوروت ممزوج بالفواكه للشرب في قارورات بسعة 1 لتر؛
- ✓ ياورت معطر وياوروت ممزوج بالفواكه في علب 110 غرام،
- ✓ حلوى قشدية في علب 100 غرام وفي علب 80 غرام؛

- ✓ فلان كراميل في علب 100 غرام وفي علب 80 غرام ؛
- ✓ ياؤورت ممزوج معطر في علب 110 غرام،
- ✓ ياؤورت ممزوج بالفواكه في علب 110 غرام؛
- ✓ ياؤورت بالبيفيدوس وبدون سكر في علب 110 غرام؛
- ✓ الزبدة والجبن؛

✓ الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية(UHT) والذي يضم الأصناف التالية:

- الحليب كامل الدسم والمنزوع الدسم جزئيا والمنزوع الدسم الذي يتم إنتاجه باستخدام مسحوق الحليب والذي يحمل التسمية التجارية" بدوة Badwa "؛
- الحليب كامل الدسم والمنزوع الدسم جزئيا والمنزوع الدسم الذي يتم إنتاجه باستخدام مسحوق الحليب والذي يحمل التسمية التجارية" حضنة Hodna "؛
- الحليب المنزوع الدسم جزئيا والمعطر بالكاكاو والرمان الذي يتم إنتاجه باستخدام مسحوق الحليب والحليب الطازج والذي يحمل التسمية التجارية" ميلكوس Milkous "؛

2-4- الموارد البشرية: توظف شركة«HODNA LAIT» 973 عامل إلى غاية 2016/12/31

موزعين على ورشات الإنتاج ومختلف المديريات والمصالح بالشركة حسب الفئات المهنية، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول(39): توزيع المستخدمين بشركة«HODNA LAIT» حسب الفئات المهنية

الفئات المهنية	عدد العمال	%
إطار	113	12
عون تحكم	190	19
عون تنفيذ	670	69
المجموع	973	100

المصدر: وثائق الشركة

2-5- الإنتاج: نتيجة للتزايد المستمر لحجم استثمارات شركة«HODNA LAIT» في مجال إنتاج

الحليب ومشتقاته من سنة إلى أخرى وتوسعاتها المختلفة، فإن إنتاجها شهد تطورا ملحوظا، إذ نلاحظ أنه يزداد من سنة إلى أخرى، وهو ما يتم توضيحه في الجدول التالي:

الجدول(40): تطور الكميات المنتجة لشركة«HODNA LAIT» خلال الفترة(2012-2016)

السنوات	الكمية المنتجة(مليون لتر)
2012	161
2013	158
2014	192
2015	187
2016	184

المصدر: وثائق الشركة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنّ إنتاج الشركة خلال الفترة المعتبرة (2012-2016) بلغ حده الأقصى سنة 2014 بنسبة زيادة معتبرة بلغت 22 % وذلك نتيجة التوسعات المعتبرة في استثمارات الشركة في مجال تصنيع الحليب ومشتقاته، كما نلاحظ أنّ منتج الحليب المعبأ في أكياس يحتل المرتبة الأولى بنسبة متوسطة تبلغ 45 %، ثم تليه منتجات الحليب والياؤورت المعبأة في قارورات بنسبة متوسطة تبلغ 20 % ، وبعدها يأتي في المرتبة الثالثة منتج الحليب المعقم (UHT) بنسبة متوسطة تبلغ 15 % من إجمالي إنتاج الشركة ككل.

2-6- التسويق: على غرار الزيادة المستمرة في الحصة السوقية للشركة فإنّ رقم أعمالها أيضا يزداد باستمرار سنة بعد سنة، وذلك منذ دخولها النشاط الاستغلالي في شهر ماي 2000، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول(41): تطور رقم أعمال شركة «HODNA LAIT» خلال الفترة(2012-2016)

السنوات	رقم الأعمال (مليون د.ج)
2012	8.826
2013	9.064
2014	10.601
2015	10.123
2016	9.896

المصدر: وثائق الشركة

2-7- المجاميع الرئيسية للشركة: يمكن تلخيص المجاميع الرئيسية لشركة «HODNA LAIT» خلال الفترة(2012-2016) على النحو التالي:

الجدول (42): المجاميع الرئيسية لشركة «HODNA LAIT» للفترة(2012-2016)

التعيين	2012	2013	2014	2015	2016
التبنيات العينية (مليون د.ج)	4.346	5.205	4.875	4.226	4.188
مج الأصول(مليون د.ج)	11.027	13.104	13.272	13.750	13.891
رقم الأعمال(مليون د.ج)	8.826	9.064	10.602	10.123	9.896
النتيجة بعد الضريبة (مليون د.ج)	345	278	201	304	296
رأس المال العامل الصافي(مليون د.ج)	7.111	8.272	8.530	8.572	8.922
عدد المستخدمين	944	1.011	997	950	973
إجمالي فائض الاستغلال(مليون د.ج)	1.477	844	1.158	1.437	1.351
كتلة الأجور(مليون د.ج)	399	554	572	614	616
الطاقة الإنتاجية(مليون لتر)	200	200	220	220	220
حجم الإنتاج(مليون لتر)	161	158	192	187	184

المصدر: وثائق الشركة

2-8- آفاق مستقبلية: سطرت شركة «HODNA LAIT» حتى آفاق 2025 تحقيق الأهداف الإستراتيجية التالية:

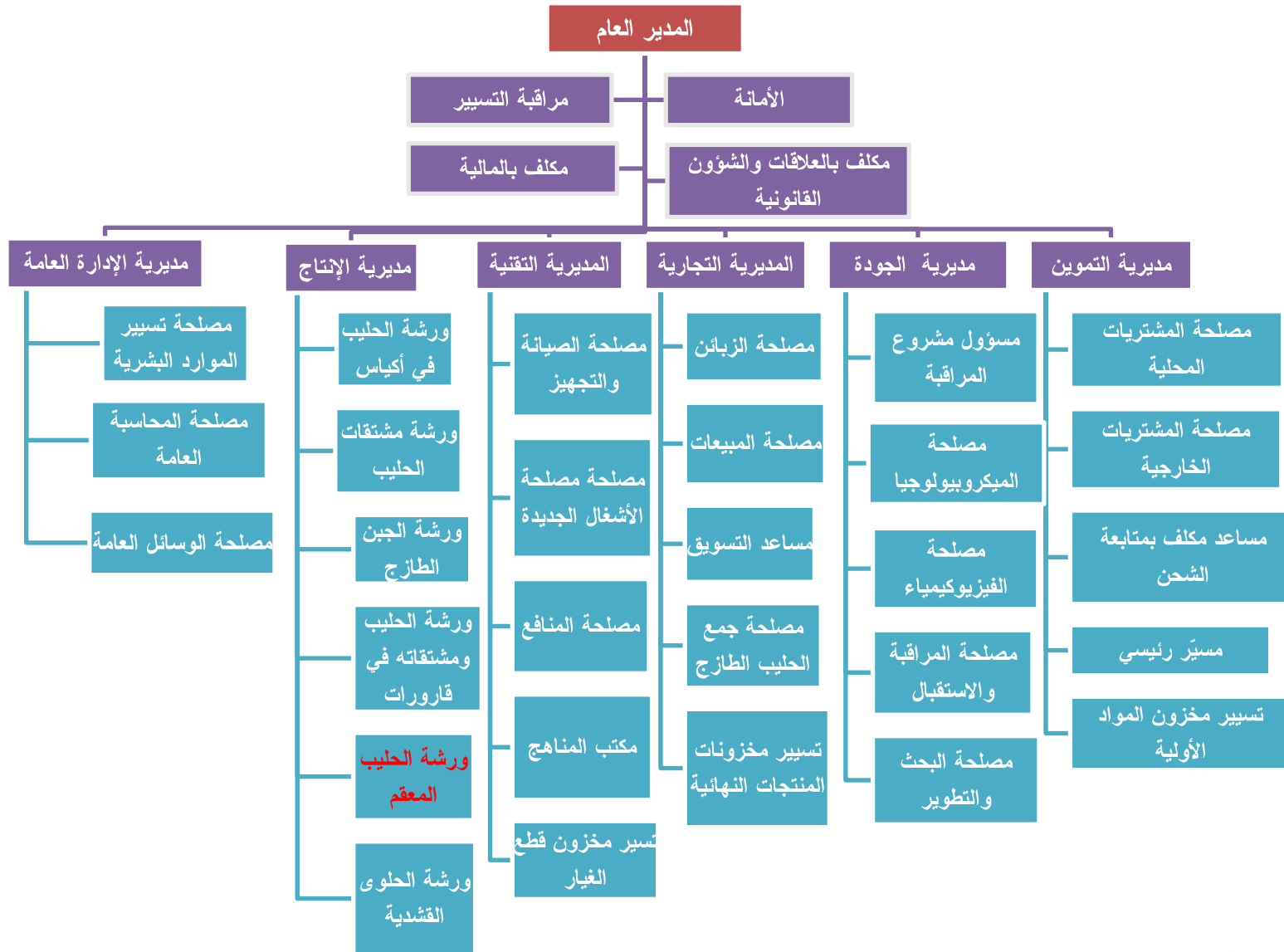
- توسيع وحدتي إنتاج الحليب والياؤورت بكميات كبيرة وبأذواق ونكهات متعددة؛
- تطوير إنتاج الحليب الطازج لتأمين التموين بالمواد الأولية، وذلك من خلال توسيع استيراد الأبقار الحلوب لإنشاء وحدات ومزارع لتربية الأبقار، بالإضافة إلى توسيع توزيع الأبقار على أكبر عدد من المربين وبأعداد معتبرة تفوق 50 بقرة للمربي؛
- إنشاء مزارع للأعلاف وكذا إنشاء قسم بيطرة مؤلف من العديد من المختصين؛
- تجسيد مشروع إنتاج حمض الحليب (Boisson lactée acidulée) وذلك من خلال قارورات عصير الحليب المعطر وكذلك عصير الياؤورت في علب؛
- إنتاج مشروبات (Jus) سواءً بالحليب أو بدونه
- أن تصبح العلامة المرجعية لدى المستهلكين؛
- التوصل إلى تحقيق معدل إدماج الحليب الطازج بنسبة 80%؛
- تركيب خطوط إنتاج العلب والتي ستكون الأولى من نوعها للتخلص من استيراد مواد التعبئة والتغليف.
- تطوير المبيعات نحو التصدير، مثلاً إلى دولة ليبيا؛
- تشجيع مربي الأبقار مجمعي الحليب (منح الأبقار، العلف، المتابعة الصحية، ضمان المشتلة الحيوانية)؛
- فتح العديد من مراكز جمع الحليب وإنجاز مزارع نموذجية.
- تعمل على إدخال منتج العصير في تشكيلة منتجاتها باعتباره منتج جديد لم تقم بإنتاجه من قبل، ومحاولة زيادة حصتها السوقية من خلال طرح منتج العصير والعصير الممزوج بالحليب لمواجهة المنتجات المنافسة مثل منتج «DANAO» لشركة دانون جرجرة.
- السعي لتنفيذ برامج التدريب والتكوين لإطاراتها ومسيرها في مختلف المصالح بالشركات بألمانيا وفرنسا؛
- السعي إلى الحصول على شهادة ISO 22000 و ISO 22002 من خلال التعلم والجودة الشاملة.

#### ثانياً: الهيكل التنظيمي لشركة «HODNA LAIT»

- يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة كخطط توزيع المهام والمسؤوليات على المستوى التنظيمي، فهو وسيلة لتحقيق الأهداف المرجوة إذا تم تنظيمه واستخدامه بشكل جيد ومناسب، كما يعتبر ذلك التصور الذي يوضح مسار التنظيم وثقافة أداء المؤسسة لأنشطتها، بحيث يوضح مواقع الوظائف وارتباطاتها الإدارية والعلاقات بين الأفراد، كما يوضح خطوط السلطة والمسؤولية داخل التنظيم. لذلك يعتبر المرآة العاكسة التي تعكس كيفية أداء المؤسسة لأنشطتها من خلال الوظائف والمصالح المختلفة، إضافة إلى أنه يعكس أسلوب الإدارة ونطاق الإشراف كما يبين قوة إدارة المؤسسة في تطبيق إستراتيجياتها.
- وفي هذا المجال اعتمدت شركة «HODNA LAIT» هيكلًا تنظيميًا لأجل إبراز صورة النظام الهادف والفعال داخل المؤسسة، وتنظيم انتقال المعلومة وفق سياسة واضحة، لأجل تحقيق الأهداف التالية:
- رسم إستراتيجية مستقبلية هادفة؛



- الاهتمام بجودة المنتجات باعتبارها مفتاح النجاح في ظل المنافسة؛
  - العمل على طرح منتجات ذات قيمة غذائية وصحية بأسعار تنافسية؛
  - ترسيخ علامتها التجارية وتحسين صورتها؛
  - تحقيق التطور والنمو من خلال الزيادة في الأرباح والإيرادات؛
  - تحسين وتنويع المنتجات من أجل كسب الزبائن؛
  - تحقيق رضا المستهلك وولائه؛
  - الحيازة على أكبر نسبة من السوق المحلي وبالتالي تحقيق الريادة؛
  - الإشراف على كل المصالح والهيئات والوظائف من أجل ضمان السير الحسن لتسيير الشركة.
- 4- شكل الهيكل التنظيمي للشركة: يتكون الهيكل التنظيمي لشركة «HODNA LAIT» من المديرية العامة التي تشرف على ست مديريات أساسية هي: مديرية الإدارة العامة، مديرية التموين، مديرية الإنتاج، المديرية التقنية، المديرية التجارية، مديرية الجودة، حيث تشرف كل مديرية على مجموعة من المصالح الفرعية حسب مهامها وأدوارها. ومن أجل التسيير الحسن للشركة تم وضع هيكل تنظيمي يسهل عملية توزيع المهام بين مختلف مديرياتها ومصالحها، وهو ما يوضحه الشكل التالي:



المصدر: وثائق الشركة

## 5- مهام مديريات ومصالح شركة «HODNA LAIT»:

### 1-2- المديرية العامة: تتكون من المدير العام بحيث يُعدّ صاحب القرار الأول بالشركة، ويمكن تلخيص

مهامه في النقاط التالية:

- السهر على تطبيق القوانين الداخلية للشركة لضمان حسن تسييرها؛
- التطبيق الصارم للنصوص والتعليمات؛
- الإشراف على مختلف مديريات ومصالح الشركة والتنسيق فيما بينها وتأطيرها وتوجيهها؛
- إعداد ميزانيات الشركة ومختلف حساباتها والمصادقة عليها بعد التحقق من صحتها؛
- عقد الاجتماعات والإشراف عليها؛
- تحديد إستراتيجية الشركة وأهدافها واقتراح الحلول التي تناسب وضعيتها؛
- المصادقة والتوقيع على البريد بأنواعه؛
- العمل على تحسين علاقة المؤسسة مع الأطراف الخارجية.

ويوجد ضمن المديرية العامة كل من الأمانة(السكرتاريا)، المكلف بالعلاقات والأعمال القانونية(مستشار قانوني)، والمكلفة بالمالية بالإضافة إلى خلية مراقبة التسيير.

### 2-2- مديرية التموين: تتمثل مهمتها الأساسية في القيام بتزويد الشركة بكل ما تحتاجه- مواد أولية

ولوازم، مواد التعبئة والتغليف، قطع الغيار، تجهيزات وخدمات أخرى - للقيام بأنشطتها، وذلك بأفضل شروط التكاليف، الجودة، الأجل والأمان.

وتشتمل مديرية التموين بالشركة على المصالح والأقسام التالية:

- ✓ مصلحة المشتريات المحلية: والتي تشرف على عمليات الشراء التي تتم داخل الوطن؛
- ✓ مصلحة المشتريات الخارجية: والتي تشرف على عمليات الشراء التي تتم داخل الوطن؛
- ✓ المكلف بمتابعة عمليات الشحن(العبور)؛
- ✓ قسم تسيير مخزون المواد الأولية.

### 2-3- مديرية الجودة: هذه المديرية مسؤولة عن وضع ومتابعة نظام إدارة الجودة بالشركة، حيث تكلف

بكل النشاطات المتعلقة بقضايا الجودة ونظافة المنتجات النهائية، بحيث تنفرع إلى:

- ✓ مصلحة الميكروبيولوجيا: تهتم بمراقبة جودة المنتج في مختلف مراحل عملية إنتاجه؛
- ✓ مصلحة الفيزيوكيميائية: تتولى مراقبة المعايير الفيزيوكيميائية للمنتج وكذا مراقبة درجة تعقيمه.
- ✓ مصلحة المراقبة والاستقبال: تهتم بمراقبة جودة المنتجات النهائية فور خروجها من ورشات الإنتاج، حيث تولي الشركة درجة كبيرة من الاهتمام بالجودة وتجعلها من أهم أهدافها لإيمانها بأنّ الجودة أحد شروط المنافسة؛
- ✓ مصلحة البحث والتطوير.

### 2-4- المديرية التجارية: تعتبر هذه المديرية الأساس في الجانب التجاري كونها تهتم بتسيير عمليات

الفوترة والصندوق، بحيث يكمن دورها في عملية استلام السلع وفحصها من ناحية الكم والمواصفات والقيام بعملية التسويق، وينفرع منها :

✓ مصلحة الزبائن؛

✓ مصلحة المبيعات؛

✓ مساعد التسويق: يكلف بالإشراف على تنفيذ الإستراتيجية التسويقية للشركة، وكذا الإشراف على الاتصالات الخارجية لها(الحملة الإشهارية في وسائل الإعلام، العلاقات الإعلامية، المعارض)، كما يشرف على إنجاز دراسات وأبحاث السوق واختبار المستهلكين وكذا متابعة وتسيير شكاواهم.

✓ مصلحة جمع الحليب الطازج: والذي يشرف على تسيير عملية الحصول على الحليب الطازج من مختلف المزارع ومربي الأبقار الحلوب؛

✓ قسم تسيير مخزون المنتجات النهائية.

5-2- المديرية التقنية: تتولى العمل على الحفاظ على التجهيزات والآلات التي تمتلكها الشركة وتزويدها بقطع الغيار الجديدة، بحيث تكلف بالصيانة الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية وإصلاح التعطلات والأعطاب الخاصة بآلات وتجهيزات معالجة الحليب أو تلك الخاصة بتعبئته وتغليفه، كما تكلف بصيانة مختلف وسائل الاستخدام الأخرى كأجهزة التكييف والتبريد الخاصة بالمخازن، ويتفرع منها:

✓ مصلحة الصيانة والتجهيز؛

✓ مصلحة الأشغال الجديدة؛

✓ مصلحة المنافع؛

✓ مكتب المناهج؛

✓ قسم تسيير قطع الغيار.

6-2- مديرية الإنتاج: تعتبر أهم مديرية كونها يتوقف عليها استمرار نشاط الشركة، بحيث تتولى إعداد برامج الإنتاج ومتابعتها ميدانيا، ودراسة التغيرات التي تطرأ على عملية الإنتاج والعمل على تحسينها، بالإضافة إلى السهر على سلامة الآلات من خلال توفير الصيانة اللازمة. وتضم ست ورشات إنتاجية وهي: ورشة الحليب المعبأ في أكياس، ورشة الياوورت المعبأ في أوعية، ورشة الجبن الطازج، ورشة الحليب ومشتقاته المعبأة في قارورات، ورشة الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية(UHT)، ورشة الحلوى القشدية.

7-2- مديرية الإدارة العامة: تكمن مهام هذه المديرية في التسيير الإداري للشركة وتسيير الموارد البشرية،

وتضم أربع مصالح هي:

✓ مصلحة تسيير المستخدمين: وتتمثل مهامها في التوظيف وذلك حسب المخطط التنظيمي للشركة، دراسة

اقتراحات الترقية المقدمة من طرف المصالح، متابعة الغياب وتطور الحياة المهنية للعامل، ...

✓ مصلحة المحاسبة العامة: وتكلف بالتسجيل المحاسبي لكل العمليات المحاسبية الخاصة بالبيع، الشراء،

الأجور، ... ومتابعة ملفات الموردين والزبائن، كما أوكلت إليها مهمة حساب التكاليف المتعلقة بالمنتجات

النهائية وإعداد الميزانيات الحالية والتقديرية.

✓ مصلحة الوسائل العامة: تشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل الشركة، فهي المصلحة المسؤولة عن الصحة والأمن والمخازن وموقف السيارات.

#### المطلب الثاني: دراسة وتحليل تكاليف لشركة «HODNA LAIT»

في هذا المطلب نحاول تحليل إجمالي التكاليف التي تتحملها شركة «HODNA LAIT» خلال الفترة (2012-2016)، وذلك من خلال تصنيف التكاليف بالشركة حسب معايير عدة، وكذا دراسة تطور مكونات عناصر التكلفة بالشركة خلال نفس الفترة، ثم محاولة حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة بالتركيز على منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (I1).

#### أولاً: تصنيف التكاليف بشركة «HODNA LAIT»

1- تصنيف التكاليف حسب طبيعتها: يتم تصنيف التكاليف بشركة «HODNA LAIT» وفقاً لهذا المعيار حسب ما يظهره الجدول التالي:

الجدول(43): تصنيف التكاليف حسب طبيعتها للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

رقم الحساب	اسم الحساب	2012	2013	2014	2015	2016
60	المشتريات المستهلكة	6 763	7 572	8 636	7 810	7 602
61	الخدمات الخارجية	105	140	184	204	210
62	الخدمات الخارجية الأخرى	227	335	220	207	307
63	أعباء المستخدمين	399	554	572	614	616
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	60	65	67	53	42
65	الأعباء العملية الأخرى	132	26	171	208	407
66	الأعباء المالية	163	261	213	302	90
67	العناصر غير العادية - الأعباء	17	27	518	113	37
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخ ق	848	693	721	733	727
69	الضرائب على النتائج وما يماثلها	50	40	5	6	6
	المجموع	8 764	9 713	11 307	10 250	10 044

المصدر: وثائق الشركة

إنّ تخفيض التكاليف ينبغي أن يشمل جميع عناصر التكاليف مهما بلغت ضالّة قيمتها، فلا يمكن إغفال أيّ عنصر من عناصر التكاليف لصغر قيمته، حيث أنّ التخفيض المتكرر لبعض التكاليف الصغيرة قد يوفر في النهاية مبالغ كبيرة، لكن - وحسب قواعد تخفيض التكاليف- يجب التركيز أولاً على العناصر ذات الأثر النسبي الأكبر في تخفيض التكاليف وبأقلّ مجهود بالمقارنة مع العناصر الأخرى؛ وعليه يجب أن نقوم بإعادة ترتيب الأعباء حسب درجة أهمية مبالغها وذلك من خلال حساب نسبة كل عبء إلى مجموع الأعباء، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول(44): تحديد الأهمية النسبية للتكاليف للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

رقم الحساب	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
60	6 763	77,17	7 572	77,96	8 636	76,38	7 810	76,20	7 602	75,69
61	105	1,20	140	1,44	184	1,63	204	1,99	210	2,09
62	227	2,59	335	3,45	220	1,95	207	2,02	307	3,06
63	399	4,55	554	5,70	572	5,06	614	5,99	616	6,13
64	60	0,68	65	0,67	67	0,59	53	0,52	42	0,42
65	132	1,51	26	0,27	171	1,51	208	2,03	407	4,05
66	163	1,86	261	2,69	213	1,88	302	2,95	90	0,90
67	17	0,19	27	0,28	518	4,58	113	1,10	37	0,37
68	848	9,68	693	7,13	721	6,38	733	7,15	727	7,24
69	50	0,57	40	0,41	5	0,04	6	0,06	6	0,06
المجموع	8 764	100	9 713	100	11 307	100	10 250	100	10 044	100

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المشتريات المستهلكة (حـ/ 60) تحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية بنسبة 77% في المتوسط خلال الفترة (2012- 2016)، وبالتالي يمكن تركيز جهود تخفيض التكاليف على هذا العنصر، مع عدم إهمال العناصر الأخرى خاصة المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة(حـ/68) و أعباء المستخدمين (حـ/63) وكذا الخدمات الخارجية الأخرى(حـ/62). ومن أجل تحديد العنصر الأكثر أهمية في المشتريات المستهلكة (حـ/ 60)، يتعين تحليل هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية المكوّنة له، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول(45): تحديد الأهمية النسبية لمكونات المشتريات المستهلكة(حـ/ 60) للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر.ح	اسم الحساب	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
600	مشتريات البضائع المباعة	5	0,1	11	0,1	-	0	-	0	-	0
601	المواد الأولية	6 669,93	98,6	7 466	98,6	8 542	98,9	7 708,83	98,7	7 487,95	98,5
602	التموينات الأخرى	0,07	0	-	0	-	0	0,17	0	0,05	0
605	مشتريات المعدات/ت/أشغ	13	0,2	6	0,1	2,6	0	-	0	1	0
607	المشتريات غير المخزنة	73	1,1	83	1,1	91	1,1	95	1,2	111	1,5
608	مصاريف الشراء التابعة	2	0,0	6	0,1	0,4	0	6	0,1	2	0
المجموع		6 763	100	7 572	100	8 636	100	7 810	100	7 602	100

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المشتريات المستهلكة (حـ/ 60) بالشركة محل الدراسة تتكون من ست حسابات فرعية، وأن أهم هذه الحسابات من حيث مبلغها خلال الفترة(2012- 2016) نجد: المواد الأولية المستهلكة (حـ/601) تحتل نسبة جد معتبرة من مجموع المشتريات المستهلكة (حـ/ 60) بحيث تقارب 99% في المتوسط ، والتي تشمل في كل من مسحوق(مسحوق) الحليب بمختلف أصنافها(0%، 26%) والحليب الطازج ، مواد التعبئة والتغليف ومختلف المواد المستهلكة الأخرى في العملية الإنتاجية.

## 2- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج

2-3- التكاليف المباشرة: تتكوّن التكاليف المباشرة بشركة «HODNA LAIT» من العناصر التالية: المواد الأولية(مسحوق الحليب بمختلف أصنافه، والحليب الطازج)، التموينات الأخرى(المواد الكيميائية وقطع الغيار) ومواد التعبئة والتغليف بمختلف أنواعها(العلب الفارغة، السدادات، الشريط،....)، والجدول التالي يوضح مكونات التكاليف المباشرة للشركة للفترة(2012- 2016):

الجدول(46): مكونات التكاليف المباشرة بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر ح	مكونات التكاليف المباشرة / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
601	المواد الأولية	6 669,93	7 466	8 542	7 708,83	7 487,95
602	التموينات الأخرى	0,07	-	-	0,17	0,05
	مجموع التكاليف المباشرة	<b>6 670</b>	<b>7 466</b>	<b>8 542</b>	<b>7 709</b>	<b>7 488</b>

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ التكاليف المباشرة بالشركة محلّ الدراسة في الفترة (2012-2016) تتكون أساسا من المواد الأولية (ح/601) بمختلف أنواعها(مسحوق الحليب والحليب الطازج ، مواد التعبئة والتغليف ومختلف المواد المستهلكة الأخرى)، بحيث تمثل تقريبا 100% في المتوسط من مجموع هذا الصنف من التكاليف، أما التموينات الأخرى فلا تمثل إلا نسبة ضئيلة جدا وتقريبا بمبالغ يمكن إهمالها مقارنة بالمواد الأولية.

4-2- التكاليف غير المباشرة: تتكون التكاليف غير المباشرة بشركة «HODNA LAIT» من كل العناصر الأخرى غير المواد الأولية والتموينات ومواد التعبئة والتغليف مثل: الماء، الكهرباء والغاز، الوقود، ملابس العمل، توريدات التنظيف والصيانة، التجهيزات الصغيرة، الأتعباب، السبونسورينغ، الإيجارات، الصيانة والتصلّيات، التأمينات، النقل، أعباء المستخدمين، أعباء الفوائد وخسائر الصرف، المخصصات للاهتلاكات المؤونات...؛ والجدول التالي يوضح مكونات التكاليف غير المباشرة للشركة للفترة(2012- 2016):

الجدول(47): مكونات التكاليف غير المباشرة بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

2016	2015	2014	2013	2012	مكونات التكاليف غير المباشرة / السنوات	ر ح
1,2	0,2	3,2	6	12	مشتريات التجهيزات والأشغال	605
110,5	95	90,4	82,9	74	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	607
101,20	88,20	84,80	74,00	65,30	الكهرباء والغاز	607100
0,20	0,30	0,50	2,00	4,00	الماء	607110
3,40	3,80	3,60	5,50	4,00	الوقود	607120
5,70	2,70	1,50	1,40	0,70	توريدات الصيانة والأدوات الصغيرة	607300
2,3	5,8	0,4	6	2	مصاريف الشراء التابعة	608
210	204	184	140	105	الخدمات الخارجية	61
127,30	148,80	156,30	107,30	68,90	الإيجارات	613
0,90	0,70	2,30	0,20	7,20	إيجار العقارات	613200
126,40	148,10	154,00	107,10	61,70	إيجار معدات النقل	613510
48,80	55,20	28,00	32,70	13,50	الصيانة والتصليلات	615
33,90	-	-	-	22,60	أقساط التأمينات	616
307	207	220	335	227	الخدمات الخارجية الأخرى	62
8,40	8,20	14,60	7,80	3,00	أجور الوسطاء والأتعاب	622
14,40	24,00	21,10	175,50	31,20	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	623
-	-	-	-	-	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	624
24,70	15,00	15,30	19,00	17,00	التنقلات والمهمات والاستقبالات	625
2,80	5,40	6,40	8,70	4,00	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626
256,70	154,00	162,00	120,00	171,80	الخدمات البنكية وما شابهها	627
-	0,40	0,60	4,00	-	الاشتراكات والمستجدات	628
616	614	572	554	399	أعباء المستخدمين	63
501,00	494,00	461,90	443,80	320,00	أجور المستخدمين	631
-	-	-	1,20	0,70	مكافآت الشركاء	634
115,00	120,00	110,10	109,00	78,30	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635
42	53	67	65	60	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
41,00	51,60	65,60	62,00	59,20	الضرائب و الرسوم المسترجعة عن رقم الأعمال TAP	642
1,00	1,40	1,40	3,00	0,80	الضرائب و الرسوم الأخرى:	645
-	0,90	0,50	-	-	الحقوق الجمركية	645300
1,00	0,50	0,90	0,80	0,80	قسائم السيارات	645400
-	-	-	2,20	-	ضرائب ورسوم أخرى	645700
407	208	171	26	132	الأعباء العملية الأخرى	65
4,20	0,80	2,10	-	2,00	نواقص القيم عن خروج تثبيبات	652
0,60	0,70	1,00	-	0,60	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة	656
401,20	203,50	166,50	26,00	110,90	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
1,00	3,00	1,40	-	18,50	أعباء أخرى للتسيير الجاري	658
90	302	213	261	163	الأعباء المالية	66
83,80	240,60	201,00	234,00	148,20	أعباء الفوائد	661
6,20	61,40	12,00	27,00	14,80	خسائر الصرف	666
37	113	518	27	17	العناصر غير العادية- الأعباء	67
37,00	113,00	518,00	27,00	17,00	أعباء استثنائية	676
727	733	721	693	848	المخصصات للاهتلاكات والمؤنات و خ القيمة	68
727,00	733,00	721,00	693,00	848,00	المخصصات للاهتلاكات وم و خ ق أ غ جارية	681
6	6	5	40	50	الضرائب على النتائج وما يماثلها	69
6,00	6,00	5,00	40,00	50,00	الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية	695
2 556	2 541	2 765	2 236	2 089	مجموع التكاليف غير المباشرة	



من خلال الجدولين السابقين يمكن إعداد الجدول التلخيصي التالي الذي يبيّن التكاليف الكلية بشركة «HODNA LAIT»:

الجدول(48): تحديد الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الإجمالية للشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

مكونات التكلفة الإجمالية	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
مجموع التكاليف المباشرة	6 670	76	7 466	77	8 542	76	7 709	75	7 488	75
مجموع التكاليف غير المباشرة	2 089	24	2 236	23	2 765	24	2 541	25	2 556	25
المجموع	8 759	100	9 702	100	11 307	100	10 250	100	10 044	100

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ بأنّ التكاليف المباشرة تحتل نسبة جدّ معتبرة تقدر بـ 76% في المتوسط من مكونات التكلفة الإجمالية للشركة، ممّا يدل على ضرورة الاهتمام بها أكثر مقارنة بالتكاليف غير المباشرة التي لا تمثل سوى 24% في المتوسط.

تجدر الإشارة إلى أنّ الاختلاف الملاحظ في مجموع التكاليف الكلية عند تصنيف الأعباء حسب طبيعتها وحسب علاقتها بالمنتج راجع إلى عنصر مشتريات البضائع المبيعة (حـ/600)، حيث الفرق ظهر في سنتي 2012 و 2013 لأنّ شركة «HODNA LAIT» كانت تقوم بعملية تجارية من خلال شراء الجبن الطري من شركة أخرى لإعادة بيعه على حاله، وذلك تلبية لمتطلبات عقد صفقات كاملة (توريد منتج الياؤورت مع منتج الجبن الطري) مع بعض الزبائن، بينما لم نلاحظ الفرق في السنوات الثلاثة: 2014، 2015 و 2016 وذلك راجع لتخلي الشركة عن هذا النشاط لعدم وجود طلبات من ذلك النوع، وهو ما نوضّحه من خلال الجدول التالي:

الجدول(49): مقارنة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها وحسب علاقتها بالمنتج للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

تصنيف التكاليف	2012	2013	2014	2015	2016
حسب الطبيعة	8 764	9 713	11 307	10 250	10 044
حسب العلاقة بالمنتج	8 759	9 702	11 307	10 250	10 044
الفرق	5	11	-	-	-

المصدر: وثائق الشركة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأنّ الفرق المسجّل في السنوات 2012، 2013، يمثل بالتحديد قيمة مشتريات البضائع المبيعة (حـ/600) خلال نفس الفترة. وهو موضح في الجدول(3).

### 3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمستوى النشاط

3-3- التكاليف المتغيرة: تتكون التكاليف المتغيرة بشركة «HODNA LAIT» من عدة عناصر لها علاقة مباشرة مع مستوى نشاطها مثل: المواد الأولية، التموينات الأخرى كالمواد الكيميائية وقطع الغيار، المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات كالماء والغاز والكهرباء والوقود وملابس العمل وتوريدات التنظيف والصيانة، بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم كالرسم على النشاط المهني (TAP) وقسائم السيارات وكذلك الضرائب على الأرباح؛ والجدول التالي يوضح مكونات التكاليف المباشرة للشركة للفترة (2012-2016):

الجدول(50): مكونات التكاليف المتغيرة بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

2016	2015	2014	2013	2012	مكونات التكاليف المتغيرة / السنوات	ر ح
7 487,95	7 708,83	8 542,00	7 466,00	6 669,93	المواد الأولية	601
0,05	0,17	-	-	0,07	التموينات الأخرى	602
1,2	0,2	3,2	6,0	12,0	مشتريات التجهيزات والأشغال	605
110,5	95	90,4	82,9	74	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	607
101,2	88,2	84,8	74,0	65,3	الكهرباء والغاز	607100
0,2	0,3	0,5	2,0	4,0	الماء	607110
3,4	3,8	2,6	5,5	4,0	الوقود	607120
5,7	1,7	1,5	1,4	0,7	توريدات الصيانة والأدوات الصغيرة	607300
2,3	5,8	0,4	6	2	مصاريف الشراء التابعة	608
42	53	67	65	60	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
41,0	51,6	65,6	62,0	59,2	الضرائب و الرسوم المسترجعة عن رقم الأعمال TAP	642
1,0	1,4	1,4	3,0	0,8	الضرائب و الرسوم الأخرى:	645
-	0,9	0,5	-	-	الحقوق الجمركية	645300
1,0	0,5	0,9	0,8	0,8	قوائم السيارات	645400
-	-	-	2,2	-	ضرائب ورسوم أخرى	645700
6	6	5	40	50	الضرائب على النتائج وما يماثلها	69
6	6	5	40	50	الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية	695
7 650	7 869	8 708	7 666	6 868	مجموع التكاليف المتغيرة	

المصدر: وثائق الشركة

#### 3-4- التكاليف الثابتة: تتكون التكاليف الثابتة بشركة «HODNA LAIT» من عدة عناصر ليس لها علاقة

مباشرة مع مستوى نشاطها مثل: الخدمات الخارجية كالإيجارات والصيانة والتصليلات وأقساط التأمينات، الخدمات الخارجية الأخرى كالنقل والإشهار ومصاريف البريد والهاتف ومختلف الخدمات البنكية، أعباء المستخدمين، مختلف الأتاوى وأعباء الفوائد وخسائر الصرف، بالإضافة إلى أعباء الاهتلاكات وخسائر القيمة وغيرها؛ والجدول التالي يوضح مكونات التكاليف الثابتة للشركة للفترة(2012- 2016):

الجدول(51): مكونات التكاليف الثابتة بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

2016	2015	2014	2013	2012	مكونات التكاليف الثابتة / السنوات	ر ح
<b>210</b>	<b>204</b>	<b>184</b>	<b>140</b>	<b>105</b>	<b>الخدمات الخارجية</b>	<b>61</b>
127,30	148,80	156,30	107,30	68,90	الإيجارات	613
0,90	0,70	2,30	0,20	7,20	إيجار العقارات	613200
126,40	148,10	154,00	107,10	61,70	إيجار معدات النقل	613510
48,80	55,20	28,00	32,70	13,50	الصيانة والتصليلات	615
33,90	-	-	-	22,60	أقساط التأمينات	616
<b>307</b>	<b>207</b>	<b>220</b>	<b>335</b>	<b>227</b>	<b>الخدمات الخارجية الأخرى</b>	<b>62</b>
8,40	8,20	14,60	7,80	3,00	أجور الوسطاء والأتعاب	622
14,40	24,00	21,10	175,50	31,20	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	623
-	-	-	-	-	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	624
24,70	15,00	15,30	19,00	17,00	التفقات والمهمات والاستقبالات	625
2,80	5,40	6,40	8,70	4,00	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626
256,70	154,00	162,00	120,00	171,80	الخدمات البنكية وما شابهها	627
-	0,40	0,60	4,00	-	الإشترابات والمستجدات	628
<b>616</b>	<b>614</b>	<b>572</b>	<b>554</b>	<b>399</b>	<b>أعباء المستخدمين</b>	<b>63</b>
501,00	494,00	461,90	443,80	320,00	أجور المستخدمين	631
-	-	-	1,20	0,70	مكافآت الشركاء	634
115,00	120,00	110,10	109,00	78,30	الإشترابات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635
<b>407</b>	<b>208</b>	<b>171</b>	<b>26</b>	<b>132</b>	<b>الأعباء العمليانية الأخرى</b>	<b>65</b>
4,20	0,80	2,10	-	2,00	نواقص القيم عن خروج تثبيبات	652
0,60	0,70	1,00	-	0,60	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة	656
401,20	203,50	166,50	26,00	110,90	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
1,00	3,00	1,40	-	18,50	أعباء أخرى للتسيير الجاري	658
<b>90</b>	<b>302</b>	<b>213</b>	<b>261</b>	<b>163</b>	<b>الأعباء المالية</b>	<b>66</b>
83,80	240,60	201,00	234,00	148,20	أعباء الفوائد	661
6,20	61,40	12,00	27,00	14,80	خسائر الصرف	666
<b>37</b>	<b>113</b>	<b>518</b>	<b>27</b>	<b>17</b>	<b>العناصر غير العادية- الأعباء</b>	<b>67</b>
37,00	113,00	518,00	27,00	17,00	أعباء استثنائية	676
<b>727</b>	<b>733</b>	<b>721</b>	<b>693</b>	<b>848</b>	<b>المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخ الق</b>	<b>68</b>
727,00	733,00	721,00	693,00	848,00	المخصصات للاهتلاكات وم وخ ق أ غ جارية	681
<b>2 394</b>	<b>2 381</b>	<b>2 599</b>	<b>2 036</b>	<b>1 891</b>	<b>مجموع التكاليف الثابتة</b>	

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدولين السابقين يمكن إعداد الجدول التلخيصي التالي الذي يبين التكاليف الكلية بشركة

«HODNA LAIT»:

الجدول(52): تحديد الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الإجمالية للشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

%	2016	%	2015	%	2014	%	2013	%	2012	مكونات التكلفة الإجمالية
76	7 650	77	7 869	77	8 708	79	7 666	78	6 868	مجموع التكاليف المتغيرة
24	2 394	23	2 381	23	2 599	21	2 036	22	1 891	مجموع التكاليف الثابتة
<b>100</b>	<b>10 044</b>	<b>100</b>	<b>10 250</b>	<b>100</b>	<b>11 307</b>	<b>100</b>	<b>9 702</b>	<b>100</b>	<b>8 759</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ بأنّ التكاليف المتغيرة تحتل نسبة جدّ معتبرة تقدر بـ 77% في المتوسط من مكونات التكلفة الإجمالية للشركة، مما يدلّ على أهمية الاهتمام بها أكثر مقارنة بالتكاليف الثابتة التي لا تمثل سوى 23% .

## ثانياً: تطور مكونات عناصر التكلفة بشركة «HODNA LAIT»

فيما يلي نبيّن تطور العناصر الثلاثة للتكلفة بشركة «HODNA LAIT» خلال الفترة (2012-2016) والمتمثلة في: المواد الأولية واليد العاملة والخدمات الأخرى.

7- **عنصر تكلفة المواد:** تشمل أساساً العناصر التالية: مسحوق الحليب بأنواعه المختلفة، حليب البقر الطازج، مواد التعبئة والتغليف، المواد الكيميائية، قطع الغيار، الماء، الكهرباء، الغاز، الوقود، المواد الاستهلاكية الخاصة بالمخبر، اللوحات الخشبية، ملابس العمل، توريدات الصيانة والتنظيف، بالإضافة إلى مختلف التموينات الأخرى كالسكر، مسحوق الكاكاو، المواد الأساسية ذات النكهات المتنوعة والتي تخص إنتاج الياؤورت. والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول(53): عنصر تكلفة المواد للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر ح	اسم الحساب / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
601	المواد الأولية	6 669,93	7 466,00	8 542,00	7 708,83	7 487,95
602	التموينات الأخرى	0,07	-	-	0,17	0,05
605	مشتريات التجهيزات والأشغال	12,0	6,0	3,2	0,2	1,2
607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	74	82,9	90,4	95	110,5
607100	الكهرباء والغاز	65,3	74,0	84,8	88,2	101,2
607110	الماء	4,0	2,0	0,5	0,3	0,2
607120	الوقود	4,0	5,5	3,6	3,8	3,4
607300	توريدات الصيانة والأدوات الصغيرة	0,7	1,4	1,5	2,7	5,7
608	مصاريف الشراء التابعة	2	6	0,4	5,8	2,3
	مجموع عنصر تكلفة المواد	6 758	7 561	8 636	7 810	7 602

المصدر: وثائق الشركة

8- **عنصر تكلفة الأجور:** يشمل كل المبالغ وكافة المزايا العينية والنقدية التي تقدمها المؤسسة للعاملين فيها، والتي تتمثل أساساً في الأجر القاعدي والساعات الإضافية ومختلف العلاوات والتعويضات والعطل المدفوعة، بالإضافة إلى مكافآت الشركاء وكذا مختلف الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول(54): عنصر تكلفة الأجور للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

ر ح	اسم الحساب / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
631	أجور المستخدمين	320	444	462	494	501
631100	الأجر القاعدي	230,2	265,1	252	273,4	273,2
631110	الساعات الإضافية	24,7	28,4	17	15,6	14,6
631200	العطل المدفوعة	21,9	26,3	35,4	36	34,2
631300	العلاوات المختلفة	43,2	124	157,5	169	177,2
631530	تكوين وتأهيل مهني	-	-	-	-	1,8
634	مكافآت الشركاء	0,7	1,2	-	-	-
635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	78,3	109	110,1	120	115
	مجموع عنصر تكلفة الأجور	399	554	572	614	616

المصدر: وثائق الشركة

9- **عنصر تكلفة الخدمات الأخرى:** ويشمل المبالغ التي تتحملها المؤسسة ولا تدخل ضمن العناصر المذكورة سابقاً مثل الخدمات الخارجية كالأجارات والصيانة والتصليلات وأقساط التأمينات، وكذا الضرائب

والرسوم وأعباء الفوائد وخسائر الصرف، بالإضافة إلى أعباء الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة وغيرها، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول(55): عنصر تكلفة الخدمات الأخرى للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

2016	2015	2014	2013	2012	اسم الحساب / السنوات	ر ح
<b>210</b>	<b>204</b>	<b>184</b>	<b>140</b>	<b>105</b>	<b>الخدمات الخارجية</b>	<b>61</b>
127,30	148,80	156,30	107,30	68,90	الإيجارات	613
0,90	0,70	2,30	0,20	7,20	إيجار العقارات	613200
126,40	148,10	154,00	107,10	61,70	إيجار معدات النقل	613510
48,80	55,20	28,00	32,70	13,50	الصيانة والتصليلات	615
33,90	-	-	-	22,60	أقساط التأمينات	616
<b>307</b>	<b>207</b>	<b>220</b>	<b>335</b>	<b>227</b>	<b>الخدمات الخارجية الأخرى</b>	<b>62</b>
8,40	8,20	14,60	7,80	3,00	أجور الوسطاء والأتعاب	622
14,40	24,00	21,10	175,50	31,20	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	623
-	-	-	-	-	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	624
24,70	15,00	15,30	19,00	17,00	التنقلات والمهمات والاستقبالات	625
2,80	5,40	6,40	8,70	4,00	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626
256,70	154,00	162,00	120,00	171,80	الخدمات البنكية وما شابهها	627
-	0,40	0,60	4,00	-	الاشتراكات والمستجدات	628
<b>42</b>	<b>53</b>	<b>67</b>	<b>65</b>	<b>60</b>	<b>الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة</b>	<b>64</b>
41,0	51,6	65,6	62,0	59,2	الضرائب و الرسوم المسترجعة/ر. الأعمال TAP	642
1,0	1,4	1,4	3,0	0,8	الضرائب و الرسوم الأخرى:	645
-	0,9	0,5	-	-	الحقوق الجمركية	645300
1,0	0,5	0,9	0,8	0,8	قسائم السيارات	645400
-	-	-	2,2	-	ضرائب ورسوم أخرى	645700
<b>407</b>	<b>208</b>	<b>171</b>	<b>26</b>	<b>132</b>	<b>الأعباء العملياتية الأخرى</b>	<b>65</b>
4,20	0,80	2,10	-	2,00	نواقص القيم عن خروج تقيينات	652
0,60	0,70	1,00	-	0,60	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة	656
401,20	203,50	166,50	26,00	110,90	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657
1,00	3,00	1,40	-	18,50	أعباء أخرى للتسيير الجاري	658
<b>90</b>	<b>302</b>	<b>213</b>	<b>261</b>	<b>163</b>	<b>الأعباء المالية</b>	<b>66</b>
83,80	240,60	201,00	234,00	148,20	أعباء الفوائد	661
6,20	61,40	12,00	27,00	14,80	خسائر الصرف	666
<b>37</b>	<b>113</b>	<b>518</b>	<b>27</b>	<b>17</b>	<b>العناصر غير العادية- الأعباء</b>	<b>67</b>
37,00	113,00	518,00	27,00	17,00	أعباء استثنائية	676
<b>727</b>	<b>733</b>	<b>721</b>	<b>693</b>	<b>848</b>	<b>المخصصات للاهتلاكات والمؤونات و خ ق</b>	<b>68</b>
727,00	733,00	721,00	693,00	848,00	المخصصات للاهتلاكات و م و خ ق أ غ جارية	681
<b>6</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>40</b>	<b>50</b>	<b>الضرائب على النتائج وما يماثلها</b>	<b>69</b>
6	6	5	40	50	الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية	695
<b>1 826</b>	<b>1 826</b>	<b>2 099</b>	<b>1 587</b>	<b>1 602</b>	<b>مجموع عنصر تكلفة الخدمات الأخرى</b>	

المصدر: وثائق الشركة

ومن أجل توضيح أكثر لمكونات التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة وبيان الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكاليف بها، نقوم بتلخيص عناصر التكاليف المبينة في الجداول السابقة من خلال الجدول التلخيصي التالي:

الجدول(56): تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكلفة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

عناصر التكاليف	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
مجموع عنصر تكلفة المواد	6 758	77	7 561	78	8 636	76	7 810	76	7 602	76
مجموع عنصر تكلفة الأجور	399	5	554	6	572	5	614	6	616	6
مجموع عنصر تكلفة الخدمات	1 602	18	1 587	16	2 099	19	1 826	18	1 826	18
مجموع عناصر التكاليف	8 759	100	9 702	100	11 307	100	10 250	100	10 044	100

المصدر: وثائق الشركة

ولتوضيح أكثر الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكلفة بالمؤسسة محلّ الدراسة يمكن حساب النسبة المتوسطة لكل عنصر من هذه العناصر خلال الفترة المعتبرة(2012- 2016) وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول(57): تحديد الأهمية النسبية المتوسطة لكل عنصر من عناصر التكلفة للفترة (2012-2016)

عناصر التكاليف	%
مجموع عنصر تكلفة المواد	77
مجموع عنصر تكلفة الأجور	6
مجموع عنصر تكلفة الخدمات الأخرى	17
مجموع عناصر التكاليف	100

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ عنصر تكلفة المواد بالشركة محلّ الدراسة هو عنصر التكلفة الأكثر أهمية بحيث يحتل المرتبة الأولى بنسبة 77% في المتوسط، لذلك يتعيّن على الشركة التركيز عليه أكثر وإعطائه الأهمية القصوى من خلال محاولة التحكم فيه والبحث عن مختلف المجالات الممكنة لتخفيض تكلفته، ثم يليه عنصر تكلفة الخدمات الأخرى بنسبة متوسطة قدرها 17% وبعده يأتي عنصر تكلفة الأجور بنسبة متوسطة قدرها 6% .

### ثالثاً: حساب التكاليف وسعر التكلفة بشركة «HODNA LAIT»

لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة فإنّ شركة «HODNA LAIT» تطبق طريقة التكاليف الكلية، وفيما يلي توضيح نظام التكلفة بالشركة وكذا كيفية حساب تكلفة المنتج.

3- نظام التكلفة بالشركة: تتبع مصلحة المحاسبة المالية بالتنسيق مع خلية مراقبة التسيير في حساب سعر تكلفة منتجاتها طريقة التكاليف الكلية، فهي بذلك تقوم بتحميل كافة الأعباء المباشرة وغير المباشرة، سواءً الثابتة أو المتغيرة على المنتجات، وتعتمد في ذلك طريقة الأقسام المتجانسة من أجل حصر كافة التكاليف ثم تحميلها على المنتجات باستعمال مفاتيح التوزيع التي تراها ملائمة، وبذلك فإنّ الشركة تقوم بحساب سعر تكلفة منتجاتها بإتباع المنهجية التالية:

#### 3-1- حصر كافة الأعباء المباشرة للمنتج: والتي تتكون أساساً من:

- المواد الأولية: والتي تتمثل في مسحوق الحليب بمختلف أنواعه( 0 % ، 26 % ) وحليب البقر الطازج؛
- التموينات الأخرى: والتي تشمل أساساً عنصرين هما: المواد الكيميائية وقطع الغيار؛

- مواد التعبئة والتغليف: والتي تتمثل في مواد التعبئة الأساسية والمتمثلة في العلب الفارغة، وكذا مواد التعبئة والتغليف الإضافية والتي تشمل أساسا: Film LDV, Bouchon, Adhesif, PEHD, Film thermique, Carton, Colle carton, Intercalaire.
- 2-3- حصر كافة الأعباء غير المباشرة: والتي لا يمكن تحميلها مباشرة على المنتج لأنها تشترك فيها العديد من المنتجات وتخص أكثر من منتج، والتي تتمثل أساسا في العناصر التالية:
  - المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات: والتي تشمل عدة عناصر منها: الماء، الكهرباء والغاز، الوقود، ملابس العمل، توريدات الصيانة والتنظيف، ...
  - الخدمات الخارجية: والتي تشمل عدة عناصر منها: الإيجارات، التأمينات، الصيانة والتصليحات، ...؛
  - الخدمات الخارجية الأخرى: والتي تشمل عدة عناصر منها: أجور الوسطاء والأتعاب، الإشهار والنشر، النقل، البريد والهاتف، الخدمات البنكية، ...؛
  - أعباء المستخدمين: وتشمل أجور المستخدمين، مكافآت الشركاء ومختلف الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية؛
  - الضرائب والرسوم: وتشمل مختلف الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور والضرائب على رقم الأعمال (TAP) وكذا مختلف الضرائب والرسوم الأخرى كقوائم السيارات وغيرها؛
  - الأعباء العملية الأخرى: وتشمل مختلف الغرامات والعقوبات والأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري؛
  - الأعباء المالية: وتشمل أعباء الفوائد وخسائر الصرف؛
  - المخصصات للاهتلاكات والضرائب على الأرباح.
- 3-3- حساب تكلفة المنتج بالشركة: تنتج الشركة تشكيلة متنوعة من المنتجات (حوالي 44 نوع) تتمثل أساسا في حليب، لبن، رائب وحليب البقر المبستر في أكياس وفي قارورات؛ ياؤورت طبيعي، معطر، والممزوج بالفواكه في قارورات وفي علب؛ حلوى قشدية في علب؛ فلان كراميل في علب؛ الزبدة والجبن؛ الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية (UHT) والذي يضم: الحليب كامل الدسم والمنزوع الدسم جزئيا والمنزوع الدسم، وكذا الحليب المنزوع الدسم جزئيا والمعطر، ...
- ولتوضيح كيفية حساب الشركة لمختلف التكاليف وسعر التكلفة لمنتجاتها المتنوعة، نكتفي بتوضيح كيفية حسابها على منتج واحد وهو الحليب المنزوع الدسم جزئيا (Badwa: Demi ecrémé 1L) لأنه يعدّ إحدى المنتجات المتماثلة مع تلك التي تقوم بإنتاجها شركة «TCHIN LAIT»، وذلك لكي يتسنى لنا إجراء المقارنة بين تكاليفهما.
- 4-3- وصف المراحل المختلفة لعملية الإنتاج بالشركة: يمرّ إنتاج الحليب المعقم والمنزوع الدسم جزئيا بعدة مراحل شأنها شأن شركة «TCHIN LAIT» والتي تتمثل في الآتي:
  - مرحلة إعادة التشكيل والتركيب؛ مرحلة التبريد؛ مرحلة البسترة؛ مرحلة التخزين؛ مرحلة التعقيم؛ مرحلة التعبئة والتغليف.

3-5- مراكز التكلفة بالشركة: يتم توضيح مراكز التكلفة بالشركة من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول(58): جدول مراكز التكلفة بالشركة للفترة (2012-2016)

المراكز الأساسية							المراكز الثانوية		
التوزيع	الإنتاج						التموين	الأعباء خارج الاستغلال	الإدارة
	الورشة6	الورشة5	الورشة4	الورشة3	الورشة2	الورشة1			

المصدر: وثائق الشركة

3-6- إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة: فيما يلي نقوم بمحاولة لإعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة الخاص بسنة 2016 بصفة تفصيلية من أجل تحديد تكلفة وحدة القياس الخاصة بكل وظيفة من الوظائف الأساسية، ثم بنفس الطريقة نقوم بحساب تلك الخاصة بالفترة(2012 - 2015):



الجدول(59): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لسنة 2016. الوحدة: دج

خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية	المبلغ الإجمالي	الأعباء غير المباشرة	ر ح
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة			
-	9 076	1 167 770	18 152	15 127	1 210 124	مشتريات التجهيزات والأشغال	605
-	3 469 549	99 459 365	6 666 616	915 223	110 510 753	المشتريات غ المخزنة من المواد والتوريدات	607
-	707 632	93 589 394	6 004 763	788 504	101 090 294	الكهرباء والغاز	607100
-	1 312	169 581	1 399	2 624	174 916	الماء	607110
-	2 760 605	25 577	572 924	51 154	3 410 260	الوقود	607120
-	-	5 674 813	87 529	72 941	5 835 283	توريدات الصيانة والأدوات الصغيرة	607300
-	46 559	1 292 018	290 995	698 388	2 327 960	مصاريف الشراء التابعة	608
-	32 999 328	83 459 958	18 348 984	75 274 550	210 082 820	الخدمات الخارجية	61
-	26 572 308	45 805 597	16 301 454	38 695 440	127 374 799	الإيجارات	613
-	-	-	105 000	735 000	840 000	إيجار العقارات	613200
-	26 572 308	45 805 597	16 196 454	37 960 440	126 534 799	إيجار معدات النقل	613510
-	4 393 618	27 826 249	1 708 629	14 889 484	48 817 980	الصيانة والتصليلات	615
-	2 033 402	9 828 112	338 900	21 689 626	33 890 041	أقساط التأهيلات	616
-	25 926 994	369 736	2 349 675	278 188 483	306 834 888	الخدمات الخارجية الأخرى	62
-	-	-	167 839	8 224 090	8 391 929	أجور الوسطاء والأتعاب	622
-	11 196 186	-	143 541	3 014 358	14 354 085	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	623
-	-	-	-	-	-	نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	624
-	13 433 734	369 736	739 472	10 106 112	24 649 053	التنقلات والمهمات والاستقبالات	625
-	13 936	-	13 936	2 759 232	2 787 103	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626
-	1 283 139	-	1 283 139	254 061 441	256 627 718	الخدمات البنكية وما شابهها	627
-	-	-	1 750	23 250	25 000	الاشتراكات والمستجدات	628
-	101 251 573	298 899 622	40 969 401	174 735 801	615 856 396	أعباء المستخدمين	63
-	85 179 504	245 517 395	30 063 354	140 295 654	501 055 908	أجور المستخدمين	631
-	-	-	-	-	-	مكافآت الشركاء	634
-	16 072 068	53 382 227	10 906 046	34 440 146	114 800 488	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635
-	163 703 080	484 648 468	68 643 823	529 827 571	1 246 822 941	مجموع جزئي	

مجموع جزئي مرحل							
-	163 703 080	484 648 468	68 643 823	529 827 571	1 246 822 941	64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
-	40 890 667	-	-	967 133	41 857 800	642	الضرائب و الرسوم المسترجعة عن رقم الأعمال TAP
-	40 890 667	-	-	-	40 890 667	645	الضرائب و الرسوم الأخرى:
-	-	-	-	967 133	967 133	645300	الحقوق الجمركية
-	-	-	-	67 633	67 633	645400	قسائم السيارات
-	-	-	-	899 500	899 500	645700	ضرائب ورسوم أخرى
-	-	-	-	-	-	65	الأعباء العملياتية الأخرى
406 984 228	-	-	-	-	406 984 228	652	نواقص القيم عن خروج تثبيبات
4 195 958	-	-	-	-	4 195 958	656	الغرامات و العقوبات و الإعانات الممنوحة
594 757	-	-	-	-	594 757	657	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري
401 195 160	-	-	-	-	401 195 160	658	أعباء أخرى للتسيير الجاري
998 353	-	-	-	-	998 353	66	الأعباء المالية
6 415 922	-	-	-	83 801 515	90 217 437	661	أعباء الفوائد
-	-	-	-	83 801 515	83 801 515	666	خسائر الصرف
6 415 922	-	-	-	-	6 415 922	67	العناصر غير العادية- الأعباء
36 875 367	-	-	-	-	36 875 367	676	أعباء استثنائية
36 875 367	-	-	-	-	36 875 367	68	المخصصات للاهلاكات و المؤونات و خ القيمة
-	79 962 239	497 946 671	72 692 945	76 327 592	726 929 446	681	المخصصات للاهلاكات و مخ ق أ غ جارية
-	79 962 239	497 946 670	72 692 945	76 327 592	726 929 446	69	الضرائب على النتاج و ما يماثلها
-	-	-	-	5 911 979	5 911 979	695	الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية
-	-	-	-	5 911 979	5 911 979		
450 275 517	284 555 986	982 595 138	141 336 767	696 835 790	2 555 599 198		مجموع التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
							التوزيع الثانوي
-	146 335 516	508 690 127	41 810 147	-696 835 790			الإدارة
450 275 517	430 891 502	1 491 285 265	183 146 915	-			مجموع التوزيع الثانوي
لتر مباع	لتر مباع	لتر منتج	قيمة المشتريات				طبيعة وحدة القياس
176 407 683	176 407 683	184 352 266	11 107 738 806				عدد وحدات القياس
2,55	2,44	8,09	0,016				تكلفة وحدة القياس

المصدر: وثائق الشركة

\* - توضيحات:

لإعداد هذا الجدول تم مراعاة ما يلي:

- ✓ تصفح ميزان المراجعة بعد الجرد الخاص بسنة 2016، والتركيز على حسابات المجموعة السادسة: الأعباء وكل الحسابات الفرعية المتعلقة بها.
- ✓ توزيع الأعباء حسب طبيعتها على مراكز التكلفة باستعمال بعض مفاتيح التوزيع المناسبة حسب الحالة، أو بعض المعاملات المتفق عليها بالمؤسسة كحالة توزيع المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات كمصاريف الكهرباء، الغاز، الماء،...، وذلك اعتماداً على معطيات داخلية للمؤسسة ومختلف المقابلات التي تم إجراؤها مع مديرها للمالية والمحاسبة؛
- ✓ تجدر الإشارة إلى أنه تم اعتماد الوحدة (دج) بدلاً من (مليون دج) التي تم اعتمادها في السابق، لكون مبالغ بعض حسابات الأعباء صغيرة جداً، وبالتالي تحويلها إلى (مليون دج) يُفقد معناها؛
- ✓ توزيع أعباء مركز الإدارة على المراكز الأساسية: التموين، الإنتاج والتوزيع يكون حسب درجة استفادة كل مركز من خدمات الإدارة، فحسب مدير المالية والمحاسبة بالشركة فإنه يتم اعتماد عدد عمال كل مركز كأساس لتوزيع أعباء هذا المركز على المراكز الأساسية وفقاً للنسب التالية على الترتيب: 6%، 73%، 21%. وفيما يلي تفصيل أساس حساب هذه النسب:

الجدول(60): توزيع المستخدمين حسب المراكز بالشركة للفترة: (2016 - 2012)

السنوات / المراكز	الإدارة	التموين	الإنتاج	التوزيع	مج المستخدمين بالمراكز الأساسية	مج العام للمستخدمين
2012	298	40	507	149	696	994
2013	303	40	516	152	708	1011
2014	299	40	508	150	698	997
2015	285	38	485	142	665	950
2016	292	39	496	146	681	973

المصدر: وثائق الشركة

- اعتماداً على بيانات الجدول أعلاه، يمكن حساب نسبة عدد مستخدمي كل مركز أساسي إلى مجموع المستخدمين بالمراكز وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول(61): تحديد نسب توزيع مركز الإدارة على المراكز الأساسية بالشركة للفترة: (2016 - 2012)

السنوات / المراكز الأساسية	التموين	الإنتاج	التوزيع	المجموع
2012	6%	73%	21%	100%
2013	6%	73%	21%	100%
2014	6%	73%	21%	100%
2015	6%	73%	21%	100%
2016	6%	73%	21%	100%

المصدر: وثائق الشركة

- ✓ بالنسبة لمركز التموين فلقد تم اعتماد "قيمة المشتريات" كطبيعة وحدة القياس لهذا المركز، بحيث يمكن تحديد عدد وحدات قياس هذا المركز من خلال الجدول التالي:

الجدول(62): تحديد عدد وحدات قياس مركز التموين بالشركة للفترة: (2012 - 2016)

2 016	2 015	2 014	2 013	2 012	طبيعة المشتريات / السنوات
-	-	-	11 591 121	5 133 398	البضائع
8 780 605 550	10 443 394 087	8 561 170 125	7 589 982 105	10 630 802 090	المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف
2 327 133 256	3 303 649 876	-	-	85 722 509	التموينات الأخرى
<b>11 107 738 806</b>	<b>13 747 043 963</b>	<b>8 561 170 125</b>	<b>7 601 573 226</b>	<b>10 721 657 997</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: وثائق الشركة

✓ وبالنسبة لمركز الإنتاج ومركز خارج الاستغلال فلقد تم اعتماد "لتر منتج" كطبيعة وحدة القياس لهذا المركز، بحيث يمكن تحديد عدد وحدات قياس هذا المركز من خلال الجدول التالي:

الجدول(63): تحديد عدد وحدات قياس مركز الإنتاج بالشركة للفترة: (2012 - 2016)، الوحدة: لتر

2 016	2 015	2 014	2 013	2 012	السنوات
184 352 266	186 502 608	191 860 196	158 162 925	161 064 210	الكمية المنتجة

المصدر: وثائق الشركة

✓ أما بالنسبة لمركز التوزيع فلقد تم اعتماد "لتر مباع" كطبيعة وحدة القياس لهذا المركز، بحيث يمكن تحديد عدد وحدات قياس هذا المركز من خلال الجدول التالي:

الجدول(64): تحديد عدد وحدات قياس مركز التوزيع بالشركة للفترة: (2012 - 2016)، الوحدة: لتر

2 016	2 015	2 014	2 013	2 012	السنوات
176 407 683	182 004 125	183 168 192	151 946 764	152 683 058	الكمية المباعة

المصدر: وثائق الشركة

✓ وتجدر الإشارة إلى أنه بنفس الطريقة التي تم بها إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لسنة 2016، يتم إعداد جدول توزيع تلك الأعباء الخاصة بالسنوات 2012، 2013، 2014، 2015، حيث نحاول تلخيص ذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول(65): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة للفترة (2012- 2015). الوحدة: دج

2012						
خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية	المبلغ الإجمالي	البيان
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة		
163 519 630	271 808 522	888 885 901	127 642 977	636 859 497	2 088 716 526	مجموع التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
-	108 266 114	503 119 003	25 474 380	-636 859 497		التوزيع الثانوي
163 519 630	380 074 636	1 392 004 904	153 117 357	-		الإدارة
لتر مبيع	لتر مبيع	لتر منتج	قيمة المستريات			مجموع التوزيع الثانوي
152 683 058	152 683 058	161 064 210	10 721 657 997			طبيعة وحدة القياس
1,07	2,49	8,64	0,014			عدد وحدات القياس
						تكلفة وحدة القياس
2013						
خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية	المبلغ الإجمالي	البيان
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة		
80 014 772	407 638 389	880 390 338	130 853 986	736 915 262	2 235 812 746	مجموع التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
-	125 275 595	582 163 057	29 476 610	-736 915 262		التوزيع الثانوي
80 014 772	532 913 984	1 462 553 395	160 330 596	-		الإدارة
لتر مبيع	لتر مبيع	لتر منتج	قيمة المستريات			مجموع التوزيع الثانوي
151 946 764	151 946 764	158 162 925	7 601 573 226			طبيعة وحدة القياس
0,53	3,51	9,25	0,021			عدد وحدات القياس
						تكلفة وحدة القياس
2014						
خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية	المبلغ الإجمالي	البيان
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة		
700 696 590	301 696 209	924 948 205	138 440 049	698 874 569	2 764 655 621	مجموع التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
-	118 808 677	552 110 910	27 954 983	-698 874 569		التوزيع الثانوي
700 696 590	420 504 886	1 477 059 115	166 395 032	-		الإدارة
لتر مبيع	لتر مبيع	لتر منتج	قيمة المستريات			مجموع التوزيع الثانوي
183 168 192	183 168 192	191 860 196	8 561 170 125			طبيعة وحدة القياس
3,83	2,30	7,70	0,019			عدد وحدات القياس
						تكلفة وحدة القياس
2015						
خارج الاستغلال	المراكز الأساسية			المراكز الثانوية	المبلغ الإجمالي	البيان
	التوزيع	الإنتاج	التمويل	الإدارة		
382 455 282	300 630 109	973 425 711	143 681 690	740 939 505	2 541 132 298	مجموع التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة
-	125 959 716	585 342 209	29 637 580	-740 939 505		التوزيع الثانوي
382 455 282	426 589 825	1 558 767 920	173 319 270	-		الإدارة
لتر مبيع	لتر مبيع	لتر منتج	قيمة المستريات			مجموع التوزيع الثانوي
182 004 125	182 004 125	186 502 608	13 747 043 963			طبيعة وحدة القياس
2,10	2,34	8,36	0,013			عدد وحدات القياس
						تكلفة وحدة القياس

المصدر: وثائق الشركة

7-3- توزيع مصاريف مركز الإنتاج على مختلف الورشات: فيما يلي نقوم بمحاولة لإعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة الخاصة بمركز الإنتاج على ورشات الإنتاج الست بشركة «HODNA LAIT»، وذلك من أجل تحديد تكلفة وحدة القياس الخاصة بورشة الإنتاج رقم 5 التي تختص في إنتاج الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية (UHT)، وذلك للفترة المعتبرة (2012- 2016) والتي يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول(66): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لمركز الإنتاج على الورشات للفترة (2012- 2016). الوحدة: دج

مركز الإنتاج						المبلغ الإجمالي	السنوات
الورشة 6	الورشة 5	الورشة 4	الورشة 3	الورشة 2	الورشة 1		
121 841 400	<b>135 379 333</b>	270 758 667	135 379 333	135 379 333	555 055 267	1 353 793 334	<b>2012</b>
70 916 924	<b>198 567 387</b>	312 034 465	99 283 694	382 951 389	354 584 620	1 418 338 479	<b>2013</b>
28 702 533	<b>243 971 529</b>	365 957 293	78 931 965	337 254 760	380 308 560	1 435 126 640	<b>2014</b>
94 190 178	<b>249 861 406</b>	343 294 428	156 731 245	45 429 346	624 804 945	1 514 311 550	<b>2015</b>
119 302 821	<b>193 867 084</b>	268 431 348	217 131 135	216 236 363	476 316 514	1 491 285 265	<b>2016</b>

المصدر: وثائق الشركة

وفيما يلي نقوم بتحديد تكلفة وحدة قياس ورشة الإنتاج رقم 5 التي تختص في إنتاج الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية (UHT) بكل أنواعه، و ذلك للفترة المعتبرة (2012- 2016) والتي يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول(67): جدول تحديد تكلفة وحدة قياس ورشة الإنتاج رقم 5 للفترة (2012- 2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع التوزيع الثانوي	135 379 333	198 567 387	243 971 529	249 861 406	193 867 084
طبيعة وحدة القياس	وحدة منتجة	وحدة منتجة	وحدة منتجة	وحدة منتجة	وحدة منتجة
عدد وحدات القياس (لتر)	16 076 089	20 719 014	19 466 137	21 668 546	20 772 276
تكلفة وحدة القياس	<b>8,42</b>	<b>9,58</b>	<b>12,53</b>	<b>11,53</b>	<b>9,33</b>

المصدر: وثائق الشركة

8-3- حساب تكلفة شراء المواد الأولية: فيما يلي نقوم بحساب تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة في إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئيا والمتمثلة أساساً في مسحوق الحليب، مواد التعبئة والتغليف والمواد واللوازم القابلة للاستهلاك، حيث يتم تفصيل تكلفة الشراء الخاصة بسنة 2016، ثم بنفس الطريقة نقوم بحساب تلك الخاصة بالفترة (2012- 2015):

الجدول(68): حساب تكلفة شراء مسحوق الحليب لسنة 2016. الوحدة: دج

البيان / السنوات	الكمية	التكلفة الوحديّة	المبلغ
ثمن الشراء	306,78	189 151,35	58 027 851
مصاريف الشراء المباشرة			4 983 973
مصاريف الجمركة			4 275 432
مصاريف النقل			697 901
مصاريف أخرى ملحقة بالشراء			10 640
مصاريف الشراء غير المباشرة			1 465 175
قسم التموين			1 465 175
تكلفة الشراء للفترة	306,78	254 558,17	64 476 999
مخزون بداية السنة	392,83	278 749,41	109 501 131
المجموع	699,61	248 678,74	173 978 130

المصدر: وثائق الشركة

للعلم أنّ الشركة تطبق طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة مع مخزون بداية المدة في تقييم مشترياتها من المواد واللوازم.

الجدول(69): حساب تكلفة شراء مواد التعبئة والتغليف واللوازم القابلة للاستهلاك لسنة 2016. الوحدة: دج

البيان	اللوازم القابلة للاستهلاك والتموينات	مواد التعبئة والتغليف
ثمن الشراء	4 120 069 259	6 180 103 888
مصاريق الشراء المباشرة	250 353 568	375 530 352
مصاريق الجمركة	199 486 606	299 229 909
مصاريق النقل	50 020 034	75 030 051
مصاريق أخرى ملحقة بالشراء	846 928	1 270 392
مصاريق الشراء غير المباشرة	72 672 696	109 009 044
قسم التموين	72 672 696	109 009 044
تكلفة الشراء	4 443 095 523	6 664 643 284

المصدر: وثائق الشركة

9-3- حساب تكلفة الإنتاج: فيما يلي نقوم بحساب تكلفة إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئيا والخاصة بالفترة (2012-2016):

الجدول(70): حساب تكلفة إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة(2012-2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الاستعمالات:	203 201 753	401 944 546	307 452 651	262 448 906	370 405 772
مسحوق الحليب	145 327 836	282 820 801	231 748 477	186 244 516	242 581 330
مواد ولوازم قابلة للاستهلاك	13 865 626	29 663 225	19 234 285	18 989 444	33 579 655
مواد التعبئة والتغليف	44 008 291	89 460 520	56 469 889	57 214 947	94 244 787
أعباء الإنتاج:	33 844 831	75 208 238	61 811 716	56 874 936	73 914 624
مركز الإنتاج ورشة رقم 5	33 844 831	75 208 238	61 811 716	56 874 936	73 914 624
تكلفة الإنتاج	237 046 584	477 152 784	369 264 367	319 323 842	444 320 396
عدد الوحدات المنتجة(علبه ل)	4 019 022	7 847 414	4 931 868	4 932 323	7 919 730
التكلفة الوحيدة للإنتاج	58,98	60,80	74,87	64,74	56,10

المصدر: وثائق الشركة

10-3- حساب سعر التكلفة: فيما يلي نقوم بحساب سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا والخاصة بالفترة (2012-2016):

الجدول(71): حساب سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة(2012-2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
تكلفة الإنتاج المباع	235 382 633	472 505 133	373 772 004	316 926 966	444 888 371
أعباء التوزيع:	9 937 314	27 277 846	11 482 244	11 455 192	19 349 869
مركز التوزيع	9 937 314	27 277 846	11 482 244	11 455 192	19 349 869
سعر التكلفة	245 319 947	499 782 979	385 254 248	328 382 158	464 238 240

المصدر: وثائق الشركة

11-3- حساب سعر التكلفة النهائي: فيما يلي نقوم بحساب سعر التكلفة النهائي للحليب المنزوع الدسم جزئيا والخاص بالفترة (2012-2016):

الجدول(72): حساب سعر التكلفة الكامل(النهائي) للحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة(2012- 2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
سعر التكلفة	245 319 947	499 782 979	385 254 248	328 382 158	464 238 240
أعباء خارج الاستغلال	4 270 251	4 118 877	19 120 332	10 280 300	20 222 199
سعر التكلفة النهائي	249 590 198	503 901 856	404 374 580	338 662 458	484 460 439
عدد الوحدات المباعة (علبة 1ل)	3 990 889	7 771 466	4 992 280	4 895 381	7 930 274
سعر التكلفة النهائية للوحدة	62,54	64,84	81,00	69,18	61,09

المصدر: وثائق الشركة

ومن أجل توضيح أكثر لسعر التكلفة النهائي لعلبة الحليب المنزوع الدسم جزئيا، يمكن إعداد الجدول التالي الذي يظهر التكلفة الوحيدة لكل مكون من مكونات المنتج:

الجدول(73): حساب سعر التكلفة النهائي للعلبة من الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة(2012- 2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الاستعمالات:	50,56	51,22	62,34	53,21	46,77
مسحوق الحليب	36,16	36,04	46,99	37,76	30,63
مواد ولوازم قابلة للاستهلاك	3,45	3,78	3,90	3,85	4,24
مواد التعبئة والتغليف	10,95	11,40	11,45	11,60	11,90
أعباء الإنتاج	8,42	9,58	12,53	11,53	9,33
تكلفة الإنتاج	58,98	60,80	74,87	64,74	56,10
أعباء التوزيع	2,49	3,51	2,30	2,34	2,44
سعر التكلفة	61,47	64,31	77,17	67,08	58,54
أعباء خارج الاستغلال	1,07	0,53	3,83	2,10	2,55
سعر التكلفة النهائي	62,54	64,84	81,00	69,18	61,09

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ مكون مسحوق الحليب يعتبر الأكثر أهمية مقارنة بالمكونات الأخرى للمنتج، حيث يمثل 59% في المتوسط من تكلفة الإنتاج، كما يمثل 55% في المتوسط من سعر التكلفة النهائي للمنتج، وبالتالي يتعين على المؤسسة التركيز عليه كمجال جدّ هام من مجالات تخفيض التكاليف.

**المطلب الثالث: واقع تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركة «HODNA LAIT»**

من خلال الدراسة الميدانية لاحظنا بأنّ شركة «HODNA LAIT» تحاول تطبيق سياستين من جملة سياسات تخفيض التكاليف وهما سياسة التحكم في الوظائف وسياسة تخريج الأنشطة، وهو ما سيتم التطرق إليه من خلال هذا المطلب.

**أولا: واقع تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بالشركة**

1- **التحكم في وظيفة الشراء:** تعتبر وظيفة الشراء وظيفة حيوية بشركة «HODNA LAIT» إذ تمثل الشق الأول من الوظيفة التموينية بها، حيث تتولى مصلحة الشراء بالشركة القيام بهذه الوظيفة تحت الإشراف المباشر لمديرية التموين، فهذه المصلحة تكون مسؤولة عن توفير وتدبير جميع احتياجات الشركة من المواد والتجهيزات المختلفة وفق سياسة محددة وواضحة بما يخدم النشاطات المختلفة للشركة للوصول إلى الأهداف



المرسومة، وذلك في الوقت المناسب وبأفضل العلاقة جودة/سعر من أجل ضمان السير الحسن للشركة ومختلف مرافقها.

تقوم الشركة بتجميع الحليب الطازج من مجموعها المنتشرين على ولاية المسيلة والذين يقومون بجمع الحليب من المنتجين الصغار والمربين، كما تقوم الشركة بشراء المواد الأولية من مجموعة متنوعة من الموردين، حيث تقوم بالتنوع في عمليات الشراء بين موردين محليين وموردين أجانب، بحيث تستورد ما يقارب 83% من المواد الأولية من الخارج، ويتم توفير العديد من المواد الأولية من الموردين المحليين الذين يبلغ عددهم 18 مورد محلي.

ومن خلال الجدول التالي يتم توضيح مختلف المواد الأولية المشتراة ومصدرها:

الجدول (74): المواد الأولية المشتراة من طرف شركة «HODNA LAIT» خلال الفترة (2012-2016)

المصدر	البيان
مجمعات الحليب داخل الوطن	الحليب الطازج
أوروبا، آسيا ، أمريكا اللاتينية	مسحوق الحليب
هولندا	مسحوق الكاكاو
فرنسا	مثبت
فرنسا	المجمد
فرنسا	المادة الهلامية(Gélifiant)
الولايات المتحدة الأمريكية	الأمييون
الجزائر	علب كرتون
الدانمارك	خمائر لبنية
الولايات المتحدة الأمريكية	النشاء
الجزائر	شريط PS
بلجيكا	PEHD
فرنسا، سويسرا	عطر
الجزائر ، سويسرا	نكهة الفواكه، اللب والقطع
فرنسا	غلاف الزخرفة

المصدر: وثائق الشركة

وللتحكم أكثر في وظيفة الشراء تحاول الشركة دائما القيام بشراء المواد الأولية في وقتها المناسب، وبالسعر المناسب، في المكان المناسب، بالجودة المناسبة ومن المورد المناسب، أي محاولة تطبيق الإجراءات العلمية في الشراء. مما يمنح للشركة مزايا كبيرة على مستوى العمليات التي تتم في مصلحة المشتريات، كما تحاول الشركة القيام بالعديد من الأمور الإيجابية من الناحية الشرائية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- إنشاء مزرعة بمساحة كبيرة، مجهزة بالآليات عصرية ذات كفاءة وفعالية، مما أدى بها إلى قفزة نوعية في الكميات المنتجة من الحليب الطازج خلال السنتين الماضيتين؛
- القيام بخطوات تشجيعية تخص المربين من حيث جمع الحليب أو تموينهم بالأعلاف لضمان الحصول على حليب كامل؛
- تقديم سلفيات للمربين تساعدهم على توفير متطلبات الأبقار؛
- تخصيص مبالغ مالية من أجل التدعيم البيطري؛

- استخدام وسائل النقل الخاصة بالشركة في جلب المواد الأولية.
- وما دامت الشركة تقوم بالتنوع في عمليات شرائها للمواد الأولية بين موردين محليين وموردين أجانب، مما يمنحها أفضلية في البحث عن أحسن الموردين من حيث التكلفة، السعر والجودة، فضلاً عن ممارسة الضغط على الموردين فيما يخص السعر لأنّ في هذه الحالة التي يكون فيها عدد كبير من الموردين تكون فيها الشركة في موقع تفاوضي جيد مما يمنحها نقطة قوة.
- أما فيما يخص إجراءات الشراء بالشركة، فإنه بعد إخبار مسؤول المخازن عن حالة المخزون لمختلف الأصناف لمسؤول التموين، يتم تحديد الأصناف التي يجب إعادة طلبها وذلك قبل نفاذها وتوقف عملية الإنتاج ثم بعد ذلك:
- يقوم مسؤول التموين بالمفاضلة بين المورد المحلي والأجنبي على أساس درجة الثقة في المعاملة، جودة المواد، السعر المعروف، فترة التوريد اللازمة، مدة دفع المبالغ، حيث تقوم الشركة بإرسال فاكس لكل مورد عن السعر الأدنى الذي يبيع به مع إخبار كل واحد منهم بأنّ الفاكس قد أرسل إلى كل الموردين المتعامل معهم؛
- بعد الاتفاق على سعر الشراء المناسب يقوم مسؤول التموين بإرسال طلب المادة المراد اقتناؤها، حيث يحتوي هذا الطلب على كمية المادة المطلوبة والمواصفات الخاصة بهذه المادة؛
- بعد وصول السلعة يتم تفريغها ومراقبة جودتها وكمياتها وعدد الوحدات التالفة، بحيث في حالة وجود أيّ مشكل من هذه المشاكل يتم تسجيله وإخبار المورد به، أما في حالة عدم وجود أيّ تلف أو نقص في الكمية يتم إعداد وصل الاستلام ممضي من طرف المستلم حيث يحتوي على المعلومات التالية: اسم المورد، رقم الفاتورة، تاريخها، رقم وصل الاستلام وتاريخه، البيان، كمية المواد، وحدة القياس، اسم ولقب وإمضاء المستلم؛
- أما فيما يخص الفاتورة فتسلّم لقسم المحاسبة والمالية وذلك لتسجيل مختلف المعلومات والتكاليف ووضعها في الأرشيف بالإضافة إلى نسخة من وصل الاستلام؛
- كما تتم نفس إجراءات التسجيل فيما يخص استلام المنتجات التامة من ورشات الإنتاج ودخولها إلى المخازن الخاصة بها.

**2- التحكم في وظيفة التخزين:** تعتبر وظيفة تسيير المخزونات من الوظائف الأساسية في شركة «HODNA LAIT» نظراً للدور الكبير الذي تقوم به والذي لا يكمن فقط في حماية وحفظ المواد والمنتجات بل يمتد إلى رفع كفاءة الأموال المستثمرة في المخزون وضمان تدفق العمليات الإنتاجية والوفاء بطلبات الزبائن، إذ لا يمكن لهذه الشركة الاستغناء عن هذه الوظيفة نظراً لاعتمادها الكبير على الاستيراد (استيراد معظم احتياجاتها من أماكن بعيدة) وتفاذي كل ما ينجر عنه من مخاطر (فترات الانتظار الطويلة، احتمالات النفاذ، ارتفاع الأسعار، تغير الظروف الاقتصادية والسياسية...) هذا من جهة، ومن جهة أخرى

السياسة المنتهجة من طرف الشركة فيما يخص سعيها لضمان الجودة العالية لمنتجاتها من خلال الاحتفاظ بالحليب لمدة 72 ساعة قبل عملية تسويقه.

بعد الانتهاء من عملية تصنيع المنتجات (الحليب والياوورت) يتم نقلها مباشرة إلى المخازن وهي عبارة عن غرف للتبريد، أين يجب أن لا تتجاوز مدة بقاء المنتجات بها أكثر من يومين من أجل إجراء التحاليل المخبرية اللازمة وانتظار ظهور النتائج للتأكد من مطابقتها وصلاحياتها للاستهلاك.

تقوم الشركة بتخزين الحليب الطازج والذي يعتبر المادة الأولية الأساسية في العملية الإنتاجية، في مخازن متعددة من أجل حفظ هذا المخزون من الحليب، والحفاظ على خصائصه الفيزيولوجية من أجل الوصول بالمنتجات إلى أحسن جودة.

للشركة معايير ذات جودة عالية في نوعية التخزين، فهي تحافظ على الخصائص الفيزيولوجية للحليب الطازج الذي يتم جلبه من مجمعات التخزين، فضلاً عن الطريقة الجيدة التي تتم على مستوى المخزونات من المنتجات النهائية، كما يمكن للشركة تسريع حركية المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الإنتاج، مما يزيد الشركة من التحكم في تداخل تلك الأنشطة المتمثلة في أنشطة التخزين وأنشطة الإنتاج وأنشطة المناولة والنقل الداخلي بالشركة، كما يجب على الشركة أن تقوم بتسريع حركية المنتجات النهائية والمتمثلة في تداخل أنشطة الإنتاج مع أنشطة التوزيع مما يسمح للشركة بتخفيض تكاليف التخزين.

يوجد بشركة «HODNA LAIT» عدة أصناف من المخزونات بحيث تتمثل في الآتي:

- المواد الأولية: وتتمثل في مسحوق الحليب بمختلف أنواعه (0% ، 26% )، مسحوق الكاكاو، النشاء المعدل، النشاء الطبيعي (غير المعدل)، سكر، خمائر لبنية، معطر، مستحضرات الفواكه، المجمد، مثبت الخليط، حليب بقر طازج.
- مواد التشغيل والصيانة: وتتمثل في كل من الزيوت والشحوم، الوقود، مواد وتوريدات التنظيف، كحول صناعي، أدوات مكتبية، مختلف الأدوات الصغيرة، ...
- مواد نصف مصنعة: وتتمثل في مستحضرات الفواكه، ...
- مواد التعبئة والتغليف: وتشمل البلاستيك بشتى أنواعه، الكرتون، الغراء، ورق التزيين، ورق الألمنيوم، السدادات البلاستيكية، لوازم التغليف، القارورات البلاستيكية، العلب، الأوعية، ...

ومن أجل التحكم أكثر في تسيير مخزونات الشركة فإنها تحاول تخصيص مخزن لكل مجموعة متجانسة من أصناف المخزونات وحسب ما تتطلبه طبيعة هذه الأصناف، فنجد مخزون خاص بمسحوق الحليب، النشاء، مسحوق الكاكاو، السكر،...؛ ومخزون خاص بمواد التشغيل والصيانة كالزيوت والشحوم والوقود، وأدوات النظافة،...؛ وآخر خاص بمواد التعبئة والتغليف،... كما يتم تخصيص مخزن للعملية الإنتاجية ومخزن للمنتجات التامة.

كما تقوم وظيفة التخزين بتقييم حركات المخزونات بالشركة، حيث:

- بالنسبة للمدخلات: تدخل بتكلفة شرائها والتي تتمثل في سعر الشراء مضافا له كل المصاريف المتعلقة بعملية الشراء. حيث يتم احتساب تكلفة الشراء على أساس عناصر السعر التي لها علاقة مباشرة بعملية الشراء والتي تظهر في الوثائق التالية: فاتورة المستورد؛ D3 ؛ فاتورة النقل؛ تصريح التأمين؛ المصاريف المتعلقة بالتفريغ وخدمات العبور؛ ليتم بعدها إعداد بطاقة تكلفة الشراء والتي تضم مجموع المصاريف المذكورة أعلاه، ثم يتم التأشير عليها من طرف مدير التموين بحيث تكون مرفقة بوصل الاستلام ونسخ من الوثائق المذكورة سابقا، وبالتالي تصبح هذه البطاقة كأداة إثبات :

✓ لمصلحة المحاسبة لتسجيل العمليات المحاسبية؛

✓ لمصلحة تسيير المخزونات لتقييم المدخلات إلى المخزن وتحديد التكلفة المتوسطة المرجحة الجديدة.

- أما بالنسبة للمخرجات: فتستعمل الشركة طريقتين لتقييم مخرجاتها من المخزن، بحيث تستعمل طريقة الوارد أولا يخرج أولا (FIFO) لكون مخزوناتنا قابلة للتلف والفساد (Périssable) فيتم تفريغ المخزون القديم قبل المرور إلى المخزون الجديد، أما فيما يخص التقييم فتستعمل الشركة طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل إدخال للمخزونات (CUMP).

كما أنه وللتحكم أكثر في مخزوناتنا تقوم الشركة بمراقبة وتسيير مخزوناتنا بإتباع طريقة (A,B,C)، حيث تقسم هذه المخزونات إلى ثلاث فئات استناداً إلى نسب الاستخدام السنوي، ومن خلال أصناف المواد التي تستخدمها الشركة فإنه يتم تصنيف موادها الأولية حسب الفئات التالية:

- الفئة (A): تشمل الأصناف التالية: مسحوق الحليب بنوعيه (0 %، 26 %) والسكر؛ والتي تقدر نسبة استخدامها السنوية بـ 80%؛

- الفئة (B): تشمل الأصناف التالية: البلاستيك بنوع (PEHD: للقارورات، و PS : للأوعية) والتي تقدر نسبة استخدامها السنوية بـ 10%؛

- الفئة (C): تشمل باقي الأصناف الأخرى كالكرتون، النشاء، المثبت، السدادات، مسحوق الكاكاو، الخميرة اللبنيّة،...، والتي تقدر نسبة استخدامها السنوية بـ 10%.

بعد أن تقوم الشركة بتصنيف المواد الأولية إلى فئات توزع جهود الرقابة على هذه الفئات حسب الأهمية، وبما أنّ الفئة (A) تمثل أعلى نسبة في قيمة الاستخدام السنوي في الشركة بالمقارنة مع الفئتين الباقيتين فإنه يجب تركيز أكبر جهود الرقابة عليها، وبالتالي فهي تحاول تحديد كمية الطلب الاقتصادية (كمية المادة الواجب شراؤها في المرة الواحدة) لمسحوق الحليب، حيث تصل تكاليف الشراء والتخزين إلى أدنى حد ممكن وفي الوقت نفسه يمكن تلبية احتياجات الاستخدام. لكن ونظرا لكون الشركة تستورد أغلب المواد الأولية من الخارج، فإنها غالباً ما تقوم بتخزين كميات كبيرة من هذه المواد تحسباً لأيّ انقطاع مفاجئ في التموين بهذه المواد.

3- التحكم في وظيفة الإنتاج: تعتبر وظيفة الإنتاج وظيفية حيوية بشركة «HODNA LAIT» إذ لا تقل أهمية من سابقتيها (الشراء والتخزين)، حيث تتولى مصلحة الإنتاج بالشركة القيام بهذه الوظيفة تحت الإشراف

المباشر لمديرية الإنتاج، فعملية الإنتاج هي ثاني مرحلة بعد الشراء وتعتبر أهم حلقة في نشاط الشركة حيث تقوم بتحويل المواد الأولية من حالتها الطبيعية إلى منتجات نهائية متمثلة في الحليب ومشتقاته وتنتج هذه المنتجات بشكل يومي وفي كل المواسم إضافة إلى هذا فالشركة تنتج حسب طلبات الزبائن. وبعد الحصول على المواد الأولية وتخزينها والحفاظ على خصائصها الفيزيولوجية، تباشر الشركة بعد ذلك مرحلة العمليات المتعلقة بالإنتاج، باعتبار أن النشاط الرئيسي للشركة هو الإنتاج، حيث يتم تحويل المواد الأولية على رأسها الحليب الطازج إلى منتجات نهائية، هذه المنتجات متنوعة وجودة عالية. ومن أجل البقاء في السوق الجزائرية ومواجهة المنافسة الشديدة في مجال تصنيع وتصنيع الحليب ومشتقاته بحيث يقدر عدد منافسيها 130 منافساً فيما يتعلق بمنتج الحليب و18 منافساً فيما يخص منتج الياوورت على مستوى السوق الوطنية، إذ أن أهم منافسيها شركتي صومام ودانون، مما يجعل الشركة تقوم بإنتاج مجموعة منتجاتها على مدار السنة دون توقف، وذلك من أجل تلبية حاجات ورغبات الزبائن المتزايدة باستمرار. ومن أجل التحكم أكثر في الإنتاج تم تجهيز الشركة بأحدث الآلات والمعدات والتجهيزات المتطورة وذات تكنولوجيا جد متقدمة وقدرة هائلة في الإنتاج، بحيث تعمل الشركة 7/7 في الأسبوع وبثلاث ورديات للإنتاج في اليوم:

- الفريق الأول: يعمل من الخامسة (5<sup>h</sup>) صباحاً إلى الواحدة زوالاً (13<sup>h</sup>)
- الفريق الثاني: يعمل من الواحدة زوالاً (13<sup>h</sup>) إلى التاسعة ليلاً (21<sup>h</sup>)
- الفريق الثالث: يعمل من التاسعة ليلاً (21<sup>h</sup>) إلى الخامسة صباحاً (5<sup>h</sup>)

ويتوقف إنتاج الشركة بصفة جزئية وبالتناوب نتيجة لأعمال الصيانة الدورية للآلات وبمعدل ست (06) ساعات يومياً، بالإضافة إلى توقفه أثناء إجراء عملية الجرد السنوي التي تتم مرتين في السنة: الأولى في شهر جوان والثانية في شهر ديسمبر، حيث تتوقف العملية الإنتاجية في الفترة الصباحية ريثما تتم عملية الجرد.

تمر عملية إنتاج الحليب المعقم بالشركة عبر ست (6) مراحل أساسية أيضاً مثلها مثل شركة TCHIN «LAIT» يمكن إيجازها فيما يلي:

- ✓ مرحلة إعادة التشكيل والتركيب: وتشمل هذه المرحلة عمليتين أساسيتين هما: عملية إعادة التشكيل وعملية إعادة التركيب.
- ✓ مرحلة التبريد: يتم في هذه المرحلة تبريد الحليب المعاد تكوينه من درجة حرارة 20° (درجة الحرارة المعتدلة للماء) إلى درجة حرارة 5° من خلال لوحات التبريد للحفاظ عليه، ثم تؤخذ عينات منه إلى المخبر للقيام بتحليلها.
- ✓ مرحلة البسترة: فالحليب الذي تم تبريده تحت درجة حرارة 5° والذي تم تخزينه في صهاريج (Tanks) حافظة للبرودة يكون مبسترًا، هذه البسترة تضم ثلاث عمليات: عملية إزالة الغازات، عملية التجانس، وعملية البسترة.

✓ **مرحلة التخزين:** بعد عملية البسترة يتم تخزين الحليب في صهاريج عازلة والتي يطلق عليها صهاريج العبور ذات درجة حرارة 5° في انتظار تعقيمه، وتؤخذ عينات منه إلى المخبر للقيام بتحليلها.

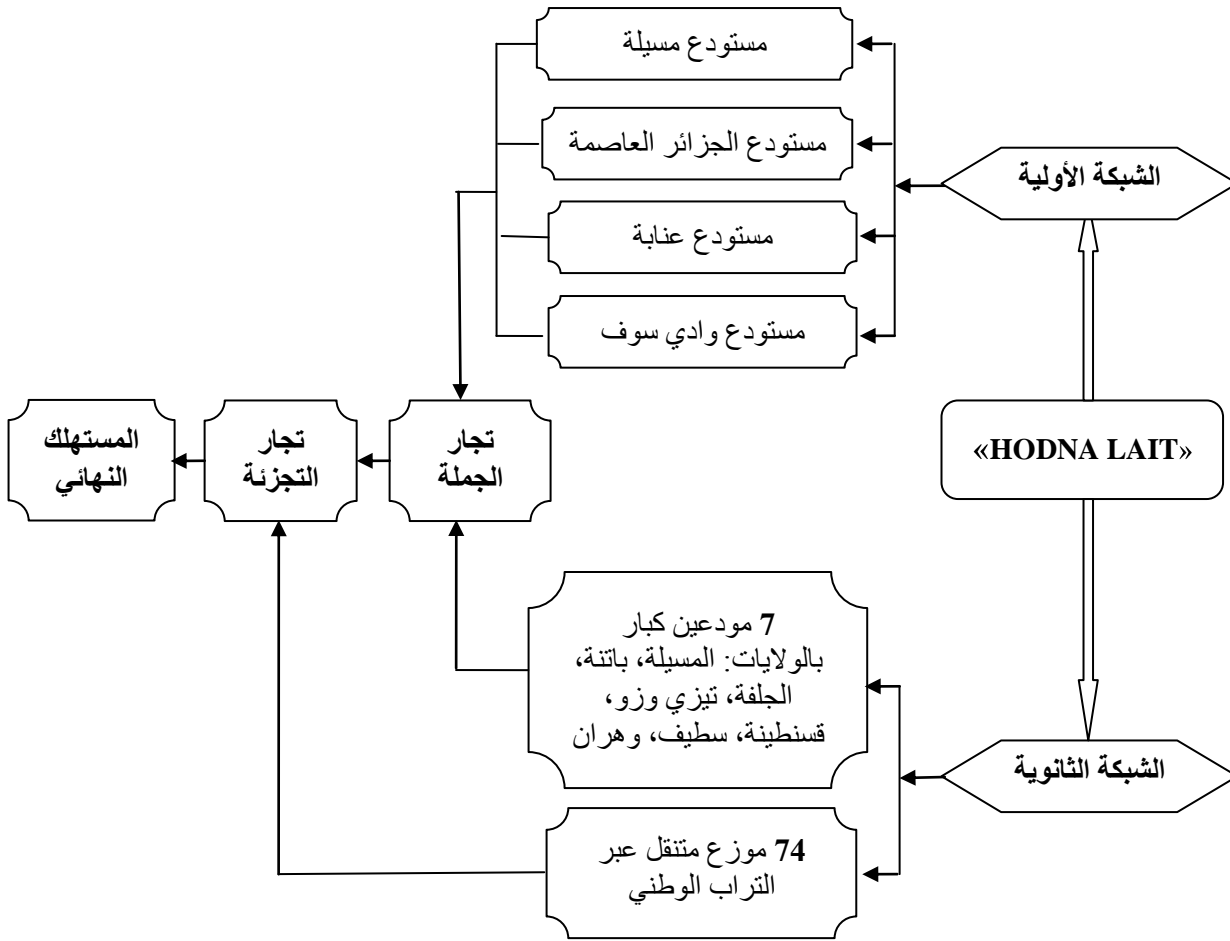
✓ **مرحلة التعقيم:** إنّ تعقيم الحليب بدرجة حرارة جدّ عالية (UHT) يعني إخضاعه إلى المعالجة الحرارية التي تؤدي إلى التدمير أو التعطيل الكلي للإنزيمات والكائنات الدقيقة جدا وسمومها.

✓ **مرحلة التعبئة والتغليف:** بعدما يتم تعقيم الحليب تبدأ مرحلة تعبئته في علب ذات حجم 1 لتر من خلال عبوره في صهريج معقم بهدف تجنب آثار احتراق السكر فيه والحفاظ على بياضه، حيث يتم ذلك باستعمال آلة التعبئة والتغليف.

4- **التحكم في وظيفة التسويق:** يتمثل الدور الأساسي لوظيفة التسويق بشركة «HODNA LAIT» في ربط العلاقات مع الزبائن والبحث عن زبائن وقنوات توزيع جديدة، إضافة إلى إجراء البحوث التسويقية للاستفادة منها في إنتاج منتجات جديدة تلبي حاجيات الزبائن.

إنّ امتداد تسويق منتجات شركة «HODNA LAIT» عبر كامل القطر الوطني حيث وفي غضون فترة قصيرة من نشأتها استطاعت أن تحقق انتشارا واسعا لمنتجاتها عبر مختلف مناطق الوطن، وذلك بفضل إستراتيجية توزيع محكمة تم التخطيط لها بطريقة جيدة، حيث ساهمت في زيادة الحصة السوقية للشركة وحافظت على بقائها واستمرارها. كما يرجع ذلك للتنظيم المحكم للعملية التسويقية بالشركة والتي تعتمد في توزيع منتجاتها على شبكة توزيع أولية وأخرى ثانوية، وهو ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل (17): شبكة التوزيع لدى شركة «HODNA LAIT»



المصدر: وثائق الشركة

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أنّ الشركة تتعامل بشكل مباشر مع تجار الجملة فقط وهي تعتمد في توزيع منتجاتها على نوعين من قنوات التوزيع، الأول تابع للشركة ويدعى الشبكة الأولية (Réseau Primaire) والثاني مستقل عنها ويدعى الشبكة الثانوية (Réseau secondaire):

- الشبكة الأولية: تضم شبكة التوزيع الأولية التابعة لشركة «HODNA LAIT» أربع مستودعات كبيرة تتواجد على مستوى ولايات: المسيلة، الجزائر العاصمة، عنابة ووادي سوف، حيث تمثل هذه المستودعات نقاط توزيع تتعامل في منتجات «HODNA LAIT» فقط وتبيع مباشرة لتجار الجملة، هذه المستودعات تابعة لملكية الشركة وهي تعتبر كذلك بمثابة مخازن لمنتجات الحليب ومشتقاته لأنها تضم غرنا للتبريد.

- الشبكة الثانوية: تعتمد الشركة في توزيع الحليب ومشتقاته أيضا على النوع الثاني من الوسطاء الذين يشكلون الشبكة الثانوية وهم الوسطاء المستقلون، حيث يمارس هؤلاء نشاطهم ببيع منتجات «HODNA LAIT» بالإضافة إلى منتجات المؤسسات المنافسة لها خاصة «TCHIN LAIT»، «SOUMMAM»،

«DANONE»، «TREFLE»، «RAMY». ينقسم الوسطاء المستقلون إلى نوعين: يضم الأول سبعة مودعين رئيسيين يملكون مستودعات ويتواجدون على مستوى ولايات: المسيلة، باتنة، الجلفة، تيزي وزو، قسنطينة، سطيف ووهران؛ أما الثاني فيضم مجموعة من الموزعين الثقيلين الذين يملكون شاحنات تبريد، حيث بلغ عددهم 74 موزعا إلى غاية سنة 2016، فهم يشترون بالجملة مباشرة من الشركة لحسابهم الخاص ثم يقومون بالبيع لتجار التجزئة عبر مختلف ولايات الوطن. تقوم الشركة بتسويق منتجاتها وفقا لطريقتين:

- عن طريق طلبيات الزبائن، والتي يتم فيها تحقيق الربح العالي، لأنه يتم ضمان بيعها بدرجة كبيرة وذلك إما بوسائل نقلها إلى تجار التجزئة مباشرة أو وسائل نقل تجار الجملة إلى تجار التجزئة ثم إلى المستهلكين؛
- أو عن طريق التوزيع مباشرة مما يدل على المخاطرة في ذا النوع من البيع، لأن هذه المنتجات هي من المنتجات التي تفقد خصائصها الفيزيولوجية بسرعة، لذلك فعند إنتاجها لابد من تسويقها بسرعة لضمان الربح العالي، وعلى الرغم من المخاطرة الكبيرة فإن الشركة تقوم بتسويق جميع منتجاتها وضمان الربح الكافي.

أما بالنسبة للتوزيع فيوجد تقريبا في كل ولاية من ولايات الوطن نقطة أو أكثر من نقاط التوزيع الخاصة بالشركة، بالإضافة إلى ذلك فإن المدير العام للشركة يقوم بزيارات دورية لتجار الجملة لتشجيعهم على اعتبار أنهم يمثلون أهم قنوات التوزيع بالشركة، إضافة إلى ذلك فإن الزبائن يتصلون هاتفيا بالشركة وتقوم المصلحة التجارية بتسجيل طلبياتهم والتي تمثل حسب المصلحة التجارية حوالي 60 % من الطلبات الكلية. وتعتمد الشركة في توزيع منتجاتها على تجار الجملة (مجموعة من الموزعين ووسطاء الشحن)، فبعد الانتهاء من عملية تصنيع المنتجات يتم نقلها مباشرة إلى المخازن، أيم لا يجب أن تتعدى مدة تخزينها 24 ساعة (وهي المدة التي يتم فيها إجراء التحاليل المخبرية الضرورية للمنتجات وانتظار ظهور النتائج)، وبما أن الشركة تعمل وفقا لنظام الطلبات فإن عملية التوزيع تبدأ بعد استلام طلبات الزبائن ومعالجتها، وذلك انطلاقا من تعبئة المنتجات ثم شحنها مباشرة في شاحنات التبريد.

كما تقوم الشركة بالترويج لمنتجاتها من خلال مجموعة من الأساليب الترويجية، من بينها التعاقد مع الفرق الرياضية الوطنية، وذلك من خلال وضع شعار الشركة على الألبسة الرياضية للاعبين، استخدام الملصقات والمعلقات واللوحات الإشهارية على الحافلات والشاحنات وفي مواقف الحافلات وفي مداخل المدن وشوارعها وفي الملاعب وبعض المدن المجاورة، بالإضافة إلى استخدامها لإذاعة "الحضنة" من خلال فقرات إعلانية للترويج والتعريف بتشكيلة منتجاتها، الشيء الذي يسمح بدوره للشركة بالتعريف بمنتجاتها وترويجها إلى أقصى حد ممكن.

كما تستخدم الشركة وسائل النقل الخاصة بها ووسائل نقل مجموعة من الخواص لإيصال المنتجات إلى الزبائن في العديد من الولايات داخل الوطن وحتى خارجه.



تهدف الشركة إلى التوسع والانتشار في السوق وعليه فهي تطبق إستراتيجية التوزيع المكثف أو الشامل التي تتطلب تغطية شاملة للسوق والاعتماد على أكبر عدد ممكن من منافذ التوزيع.

كذلك تطبق الشركة إستراتيجيات التأثير على المستهلك، فهي تعتمد على إستراتيجية الدفع عن طريق استخدام الوسطاء في تحفيز الطلب على المنتجات، فالشركة تقوم بتحفيز الوسطاء من خلال تقديم خدمات ما بعد البيع والمتمثلة في النقل المجاني للمنتجات من الشركة إلى أماكن الاستلام، بالإضافة إلى التخفيضات الممنوحة، بحيث تجد الإشارة إلى أنّ هذه الخدمة تقتصر فقط على مشتقات الحليب وليس الحليب، وتقدم الشركة هذه الخدمة إما بواسطة كراء شاحنات نقل أو من خلال شاحناتها الخاصة كنقل المنتجات إلى الجزائر العاصمة، وهران، عنابة، باتنة،...

### ثالثاً: واقع تطبيق سياسة تخريج الأنشطة

تعتمد شركة «HODNA LAIT» في نقل منتجاتها إلى مختلف نقاط البيع الأساسية والثانوية عبر مختلف ولايات الوطن على أسطول من شاحنات التبريد ذات الأحجام المختلفة، منها ما هو تابع في ملكيته للشركة، ومنها ما تقوم باستجاره، ومنها ما هو مستقل تماماً عنها، كما هو الحال للموزعين في الشبكة الثانوية. وعند قيام الشركة باستئجار شاحنات التبريد وسائقها، تعتمد على جملة من المعايير تتعلق بمواصفات الشاحنة ومواصفات صاحبها، فبالنسبة لهذا الأخير ينبغي أن يتّسم بالانضباط والالتزام بتسليم المنتجات في الوقت المحدد والمكان المحدد، إلى جانب الأمانة، حيث قد يتم تكليفه أحياناً بإيصال القيمة النقدية لمبيعات الشركة من عند تجار الجملة، أما المواصفات النظامية التي تتعلق بالشاحنة فهي تخص سعة الشاحنة وتوفر شروط التبريد الملائمة بها.

تمتلك الشركة أكثر من 200 شاحنة وتستأجر أخرى مع سائقيها وهو ما يكلفها حمل أعباء جدّ معتبرة، تتمثل في الآتي:

- التكاليف الثابتة: تشمل التكاليف الثابتة للنقل شقين، يتمثل الأول في مصاريف استئجار الشاحنات بسائقيها، أما الشق الثاني من تكاليف النقل فيتمثل في أجور السائقين الذين توظفهم الشركة يتناوبون على قيادة أكثر من 210 شاحنة ذات الأحجام المختلفة، حيث تدفع لكل سائق مبلغاً ثابتاً قدره 50000 دج شهرياً؛

- التكاليف المتغيرة: يتمثل هذا النوع من تكاليف النقل في الجزء المتغير من أجور السائقين الذي يتم منحه على أساس المسافة التي يقطعها السائق لنقل المنتجات إلى نقاط البيع في الشبكة الأولية، حيث يستفيد كل واحد من مبلغ 18000 دج كمصاريف للإيواء والأكل عند التوجه إلى ولايات: الجزائر، عنابة ووادي سوف، بالإضافة إلى ذلك نجد استهلاك الوقود التي تزيد بزيادة المسافة المقطوعة إلى مختلف نقاط البيع بالشبكة الأولية.

لذلك نجد أنّ تكاليف النقل تحتل مكانة كبيرة ضمن هيكل تكاليف الشركة، وذلك من خلال تعدد العناصر المتعلقة بهذه التكاليف والتي تتمثل أساساً في العناصر التالية:

- **عنصر تكلفة المواد:** يتمثل هذا العنصر في مختلف التموينات الأخرى مثل مواد التشحيم، الزيوت، الوقود، مختلف قطع الغيار،...، وكذا مختلف المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات كالماء والغاز والكهرباء وتوريدات الصيانة والتنظيف،...؛
- **عنصر تكلفة الأجور:** وتشمل كل المبالغ التي تدفعها المؤسسة إلى جميع الموظفين سواء كان عملهم مباشر مع عملية النقل أو غير مباشر، مثل رواتب سائقي المركبات، أجور عمال التحميل والنقل والشحن، أجور المجهزين للمركبات والمساعدين وأجور عمال الصيانة والتصليح بالإضافة إلى الاشتراكات المدفوعة والأعباء الاجتماعية الخاصة بالمستخدمين؛
- **عنصر الخدمات الأخرى:** ويشمل المبالغ التي تتحملها المؤسسة والتي لا تدخل ضمن العناصر المذكورة سابقاً، حيث يمكن تقسيمه إلى مجموعتين: تتعلق الأولى بالجزء الأكبر من تكلفة الخدمات الأخرى والتي تضم مصاريف الصيانة والتصليحات، التأمينات، الضرائب والرسوم، الاهتلاكات، أعباء تسيير حظيرة،...، بالإضافة إلى تكاليف الفرصة الضائعة (الفائدة على رأس المال الضخم المستثمر في شراء معدات النقل)، وكذا تلك الأعباء المتعلقة بتسيير حظيرة السيارات وغيرها؛ أما المجموعة الثانية فتضم عنصر واحد فقط هو مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين.

من خلال ما سبق، نستنتج أنه في كل عنصر من عناصر التكاليف حسب طبيعتها (ح/60 إلى ح/69) نجد لنشاط النقل نصيباً معيناً، بالإضافة إلى ذلك عبء الاستثمارات الثقيلة في معدات النقل وكذا تلك الأعباء المتعلقة بتسيير حظيرة السيارات.

لذلك لجأت شركة «HODNA LAIT» إلى تطبيق سياسة التخريج على نشاط النقل بها لكن بصفة جزئية فقط، بحيث قامت بتخريج نشاط نقل المستخدمين بالإضافة إلى استئجارها للشاحنات كمحاولة منها لتخفيض تكاليف النقل. لذلك نحاول تطبيق سياسة تخريج كل أنواع النقل بالشركة (سواءً تعلق الأمر بنقل المستخدمين، نقل المشتريات أو نقل المنتجات)، للوصول إلى تحديد ما تقتصده الشركة جراء تطبيق هذه السياسة ومقارنته مع ما تنفقه من أجلها. (وهو ما يتم توضيحه في المبحث الموالي).

**المبحث الثالث: تطبيق سياسات تخفيض التكاليف ومساهمتها في تحسين تنافسية شركة «TCHIN LAIT»**

#### **ببجاية و شركة «HODNA LAIT» بالمسيلة - دراسة مقارنة**

من خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى محاولة تطبيق بعض من سياسات تخفيض التكاليف بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT»، ثم إجراء المقارنة بين نتائجهما من أجل إبراز مساهمة تطبيق هذه السياسات في تحسين تنافسية الشركتين.

**المطلب الأول: محاولة تطبيق بعض سياسات تخفيض التكاليف بشركة «TCHIN LAIT»**

من خلال هذا المطلب نحاول تطبيق بعض سياسات تخفيض التكاليف، وذلك حسب إمكانية تطبيقها بشركة «TCHIN LAIT» ومدى توفر المعطيات الضرورية للقيام بذلك.

### أولاً: تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بشركة «TCHIN LAIT»

بما أنّ المواد الأولية تحتل المرتبة الأولى في هيكل تكاليف الشركة بحيث تمثل 77% من مجموع التكاليف التي تتحملها الشركة، فإنّ العمل على تخفيضها سيؤدي حتماً إلى التأثير على التكاليف الكلية لها، لذلك فإننا سنركّز في هذه السياسة على التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين بالشركة لأنهما المسؤولتان على جلب وتخزين هذه المواد. ولتحديد الأهمية النسبية لتكاليف كل وظيفة من وظائف الشركة نقوم بإعداد الجدول التالي:

الجدول(75): تحديد تكاليف وظائف الشركة وأهميتها النسبية للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

الوظائف/ السنوات	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
التموين	359	19	383	20	778	30	566	23	565	20
الإنتاج	954	49	874	47	1 076	41	1 208	49	1 286	46
التوزيع	617	32	614	33	741	29	704	28	923	33
المجموع	1 930	100	1 871	100	2 595	100	2 478	100	2 774	100

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ بأنّ نسبة مصاريف وظيفتي الشراء والتخزين (التموين) تشكل نسبة معتبرة تصل إلى 23% في المتوسط من إجمالي مصاريف وظائف الشركة، مما يتعيّن عليها الاهتمام بهاتين الوظيفتين.

إنّ مصاريف التموين بشركة «TCHIN LAIT» سواءً المباشرة منها أو غير المباشرة تتكوّن من مصاريف الشراء ومصاريف التخزين حيث أنّ:

- مصاريف الشراء تتمثل أساساً في الأعباء غير المباشرة للشراء كرواتب الموظفين القائمين بعملية الشراء، مصاريف التحضير والمتابعة وإصدار الطلبات، مصاريف اللوازم الكتابية، تكاليف الاتصالات (بريد، هاتف، فاكس، إنترنت...)، المصاريف المختلفة الأخرى والتي غالباً ما تتعلق بالاهتلاكات (معدات المكتب، المباني، وسائل النقل...)، الصيانة، الكهرباء والغاز... والأعباء المباشرة للشراء والتي تتمثل أساساً في مصاريف استلام الطلبية كالنقل، التأمين، الرسوم الجمركية...؛

- بينما مصاريف التخزين فتتمثل أيضاً في الأعباء غير المباشرة للتخزين كالأعباء المالية (تتمثل أساساً في الفائدة على المبالغ المستثمرة في المخزون في حالة الاقتراض من المؤسسات المالية، أو في تجميد جزء من رأس مال الشركة لتمويل المخزونات)، وتكاليف التشغيل للمخازن، أجور المستخدمين، مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية، مصاريف التوثيق ولوازم المكتب مصاريف العناية بالمخازن وبتجهيزات التخزين، مصاريف النقل ما بين المخازن، إيجار مساحات للاستغلال اهتلاك المخازن، اهتلاك تجهيزات المخازن والمناولة، اهتلاك الطرق المؤدية للمخازن، مصاريف التأمينات (متعددة الأخطار، كوارث طبيعية...)، مصاريف مراقبة الجودة وتحليل العينات، مصاريف الإعلام الآلي ومحاسبة المواد، بالإضافة إلى الأعباء المباشرة للتخزين كأتعاب العبور، الحقوق الجمركية، المصاريف المتعلقة بـ Swift، ... .

وفيما يلي الجدول التفصيلي لمصاريف التموين خلال الفترة (2012-2016):

الجدول(76): مكونات مصاريف التموين بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

الوظائف/ السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الأعباء المباشرة للتموين	359	383	778	566	565
مصاريف الجمركة	287	306	622	453	452
مصاريف النقل	72	77	156	113	113
الأعباء غير المباشرة للتموين	108	110	120	146	126
مجموع مصاريف التموين	<b>467</b>	<b>493</b>	<b>898</b>	<b>712</b>	<b>691</b>

المصدر: وثائق المؤسسة

كما نركز على مادة "مسحوق الحليب" لأنها المادة الأولية الأكثر أهمية من حيث القيمة، الكمية المشتراة، الكمية المستهلكة والمصاريف، بحيث تمثل في المتوسط 68% من إجمالي مصاريف التموين التي تتحملها الشركة. وهو ما يتم توضيحه من خلال الجدول التلخيصي التالي:

الجدول(77): تحديد مصاريف التموين الخاصة بمادة مسحوق الحليب للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

مصاريف التموين/ السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الأعباء المباشرة للتموين لمسحوق الحليب	217	278	594	388	340
مصاريف الجمركة	174	222	475	311	272
مصاريف النقل	43	56	119	77	68
الأعباء غير المباشرة للتموين لمسحوق الحليب	65	79	91	100	76
قسم التموين	65	79	91	100	76
مجموع مصاريف التموين لمسحوق الحليب	<b>282</b>	<b>357</b>	<b>685</b>	<b>488</b>	<b>416</b>
إجمالي مصاريف التموين	<b>467</b>	<b>493</b>	<b>898</b>	<b>712</b>	<b>691</b>
نسبة مصاريف تموين مسحوق الحليب	<b>60%</b>	<b>72%</b>	<b>76%</b>	<b>69%</b>	<b>60%</b>
النسبة المتوسطة لمصاريف التموين لمسحوق الحليب	<b>68%</b>				

المصدر: وثائق المؤسسة

وبعد تحديد مصاريف التموين لمادة مسحوق الحليب، يمكننا الآن حساب كل من مصاريف الشراء والتخزين، وكذا تحديد تكلفة تموين الطن الواحد من هذه المادة بالإضافة إلى تحديد تكلفة شراء الطلبيبة الواحدة وكذا تكلفة تخزين الطن الواحد من مسحوق الحليب، وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول(78): مصاريف شراء وتخزين مادة مسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012- 2016).  
الوحدة(د.ج)

البيان/ السنوات	2016	2015	2014	2013	2012
ثمن الشراء	3 678 596 552	5 278 808 941	9 202 141 522	5 823 442 321	4 239 928 406
الكمية المشتراة(طن)	13 502,38	14 878,60	22 779,40	17 096,03	13 813,20
متوسط سعر الشراء لطن	272 440,60	354 792,05	403 967,69	340 631,26	306 947,59
مصاريف التموين	416 268 580	488 436 273	685 171 999	357 163 218	281 794 143
تكلفة تموين الطن الواحد	<b>30 829,27</b>	<b>32 828,11</b>	<b>30 078,58</b>	<b>20 891,59</b>	<b>20 400,35</b>
تكلفة الشراء الإجمالية	4 094 865 132	5 767 245 214	9 887 313 521	6 180 605 539	4 521 722 549
تكلفة شراء الطن الواحد	<b>303 269,88</b>	<b>387 620,15</b>	<b>434 046,27</b>	<b>361 522,85</b>	<b>327 347,94</b>
مصاريف الشراء	270 574 577	317 483 578	445 361 800	232 156 092	183 166 193
مصاريف التخزين	145 694 003	170 952 696	239 810 200	125 007 126	98 627 950
عدد مرات الاستلام	12	12	12	12	12
مصاريف شراء الطليبة الواحدة	<b>22 547 881</b>	<b>26 456 965</b>	<b>37 113 483</b>	<b>19 346 341</b>	<b>15 263 849</b>
مصاريف تخزين الطن الواحد	<b>10 790</b>	<b>11 490</b>	<b>10 528</b>	<b>7 312</b>	<b>7 140</b>

المصدر : وثائق المؤسسة

\*- توضيحات:

فيما يلي توضيح كيفية حساب مختلف العناصر المكوّنة للجدول أعلاه والخاص بمادة مسحوق الحليب:

- تم حساب متوسط سعر الشراء بقسمة ثمن الشراء على الكمية المشتراة؛
  - تم حساب تكلفة تموين الطن الواحد بقسمة مصاريف التموين على الكمية المشتراة؛
  - تم حساب تكلفة الشراء الإجمالية بإضافة مصاريف التموين إلى ثمن الشراء؛
  - تم حساب تكلفة شراء الطن الواحد بقسمة تكلفة الشراء الإجمالية على الكمية المشتراة؛
  - مصاريف الشراء تمثل 65 % من مصاريف التموين بينما مصاريف التخزين تمثل النسبة الباقية؛
  - تم حساب مصاريف شراء الطليبة الواحدة بقسمة مصاريف الشراء على عد مرات الاستلام؛
  - تم حساب مصاريف تخزين الطن الواحد بقسمة مصاريف التخزين على الكمية المشتراة.
- كما يمكن تتبع حركة الدخول والخروج الشهري لمادة مسحوق الحليب خلال سنة 2016 من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (79): حركة الدخول والخروج الشهري لمسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» لسنة 2016

المخزونات النهائية	الإخراجات		الإدخالات		الأشهر
	الكميات (طن)	السعر الوحدوي (دج)	الكميات (طن)	السعر الوحدوي (دج)	
				339 224,55	8 733,94
7 445,24	337 555,18	1 538,20	238 062,67	249,50	جانفي 2016
7 440,34	322 668,95	772,78	231 386,71	767,88	فيفري 2016
6 830,69	278 992,95	1 207,18	241 761,96	597,53	مارس 2016
7 002,64	264 395,00	1 296,05	251 597,34	1 468,00	أفريل 2016
6 962,09	259 033,15	1 578,35	248 265,72	1 537,80	ماي 2016
6 450,24	264 969,28	1 559,75	243 181,01	1 047,90	جوان 2016
6 280,64	263 388,16	1 619,50	267 017,32	1 449,90	جويلية 2016
5 220,06	264 656,35	1 435,03	232 188,56	374,45	أوت 2016
4 796,49	266 531,63	1 396,58	225 957,06	973,00	سبتمبر 2016
5 415,94	269 645,59	1 484,53	257 810,53	2 103,98	أكتوبر 2016
4 645,89	270 268,88	1 738,03	290 495,65	967,98	نوفمبر 2016
<b>4 881,61</b>	270 179,67	1 728,75	270 852,98	1 964,48	ديسمبر 2016
		<b>17 354,73</b>		<b>22 236,34</b>	المجموع السنوي

المصدر: وثائق المؤسسة

وبعد تحديدنا لمصاريف التموين المتعلقة بمادة مسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» وتحديدنا لمختلف مكوناتها وكذا تتبع حركة مخزونها، وبغرض تخفيض مصاريف التموين لهذه المادة الأساسية والتحكم فيها من أجل تخفيض تكاليف الشركة ككل. نقوم بالبحث عن عدد الطلبات المثلى وكمية كل طلبية من هذه المادة من خلال استعمال نموذج "ويلسن".

\* - تطبيق نموذج ويلسن: حسب هذا النموذج يمكن استخراج الكمية التي تؤدي إلى تخفيض

مصاريف التموين باستعمال العلاقة التالية:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2 \cdot C_{pass} \cdot C_a}{U_i}}$$

بحيث:

-  $C_{pass}$ : مصاريف شراء الطلبية الواحدة.

-  $i$ : معامل الاحتفاظ بالمخزون والذي يمثل نسبة مئوية من متوسط المخزون

-  $U$ : سعر الشراء الوحدوي للمادة

-  $C_a$ : مجموع الاستهلاكات أو الاستخدام السنوي

ولتطبيق هذه العلاقة يجب أولاً معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لها بحيث:

←  $C_{pass}$ : مصاريف شراء الطلبية الواحدة، تم تحديدها من قبل والتي تقدر بـ 22.547.881 د.ج

← عدد الطلبات = 12

←  $U$ : سعر الشراء الوحدوي (طن) لمادة مسحوق الحليب = 272.440,60 د.ج

←  $C_a$ : مجموع الاستهلاكات السنوية = 17.354,73 طن

←  $i$ : معامل الاحتفاظ بالمخزون: لتحديد هذا المعامل يجب أولاً تحديد متوسط المخزون ثم قيمته.

لتحديد متوسط مخزون مادة مسحوق الحليب وباعتبار حركة مخزون هذه المادة غير منتظمة، يتم استخدام العلاقة التالية:

$$Sm(t1 + t2 + t3 + t4) = \left( \frac{s+s1}{2} t1 + \frac{S1+s2}{2} t2 + \frac{S2+s3}{2} t3 + \frac{S3+s4}{2} t4 + \frac{S4+sf}{2} tf \right)$$

بحيث:

- S4, S3, S2, S1, s : يمثل مخزون بداية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة على التوالي؛
  - sf, s4, s3, s2, s : يمثل مخزون نهاية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة والأخيرة على التوالي.
- ولتحديد ذلك نقوم بإعداد الجدول التالي:

الجدول(80): متوسط المخزون السنوي وقيمتة ومعدل مصاريف تخزين مادة مسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» لسنة 2016

البيان/ الفترات											
t12	t11	t10	t9	t8	t7	t6	t5	t4	t3	t2	t1
شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
4 645,89	5 415,94	4 796,49	5 220,06	6 280,64	6 450,24	6 962,09	7 002,64	6 830,69	7 440,34	7 445,24	8 733,94
1 964,48	967,98	2 103,98	973,00	374,45	1 449,90	1 047,90	1 537,80	1 468,00	597,53	767,88	249,50
4 881,62	4 645,89	5 415,94	4 796,49	5 220,06	6 280,64	6 450,24	6 962,09	7 002,64	6 830,69	7 440,34	7 445,24
5 746,00	5 514,91	6 158,21	5 494,78	5 937,58	7 090,39	7 230,12	7 751,27	7 650,67	7 434,28	7 826,73	8 214,34
6837,44											متوسط المخزون لكل فترة
1745422406											متوسط المخزون السنوي
13%											قيمة متوسط المخزون(د.ج)
13%											معدل مصاريف التخزين

المصدر: وثائق المؤسسة

\* - توضيحات:

فيما يلي توضيح كيفية حساب مختلف العناصر المكونة للجدول أعلاه والخاص بمادة مسحوق الحليب:

- يتم استخراج متوسط مخزون كل فترة من خلال جمع العناصر الثلاثة(مخزون أولي، المشتريات، المخزون النهائي) وترجيحها بكل فترة من الفترات الخاصة بها(ضربها في الفترة)؛
  - يتم حساب متوسط المخزون السنوي بجمع متوسط مخزون كل فترة من الفترات وقسمتها على 12؛
  - يتم حساب قيمة متوسط المخزون بضرب متوسط المخزون السنوي X متوسط سعر شراء الطن الواحد من مسحوق الحليب؛
  - يتم حساب معدل مصاريف التخزين بقسمة مصاريف التخزين على قيمة متوسط المخزون.
- وبعد معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لنموذج "ويلسن" يمكن حساب كمية وعدد الطلبات التي تخفض مصاريف التموين لسنة 2016، وذلك كالتالي:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2 \times 22547881 \times 17354,73}{272440,60 \times 0,13}} = 4700,77$$

أي أنّ الكمية المثلى من مادة مسحوق الحليب الواجب على الشركة طلبها كي تكون مصاريف التموين في أدنى مستوياتها هي: 4.700,77 طن. هذه الكمية تسمى بالكمية الاقتصادية للطلب (EOQ : Economic Order Quantity) أو كمية (Wilson).



ومن خلالها يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات (عدد الطلبات الاقتصادية).

$$N^* = \frac{Ca}{Q^*} \quad \text{أي:} \quad \frac{\text{مجموع الاستهلاكات}}{\text{الكمية الاقتصادية للطلب}}$$

$$N^* = \frac{17354,73}{4700,77} = 3,69$$

كما يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات وفق العلاقة التالية:

$$N^* = \sqrt{\frac{17354,73 \times 272440,60 \times 0,13}{2 \times 22547881}} = 3,69 \quad \text{ومنه:} \quad N^* = \sqrt{\frac{Ca \cdot Ui}{2 \cdot C_{pass}}}$$

أي أن عدد الطلبات المثلى هو 4 طلبات في السنة.

بمعنى أن الشركة تقوم باستلام مادة مسحوق الحليب 4 مرات في سنة 2016 بدلا من 12 مرة، بحيث تكون كميات الطلبات الثلاث الأولى 4.700,77 طن لكل واحدة، أما الطلبية الثالثة فتكون بكمية 3.252,42 طن.

وبالتالي فإن فترة الطلب عبارة عن:

$$t = \frac{12}{3,69} = 3,25 \quad t = \frac{12}{N^*}$$

أي أن فترة الطلب المثلى هي 3 أشهر و 7 أيام.

فإذا أرادت الشركة تخفيض تكاليفها من خلال تخفيض تكاليف التمويل وجعلها عند أدنى مستوياتها فإن عليها إصدار أربع طلبات خلال هذه السنة بحيث أن الزمن الفاصل بين طلبية وأخرى هو 3 أشهر و 7 أيام أي 97 يوم، مع العلم أنها كانت تشتري هذه الاحتياجات السنوية على 12 دفعة.

وحتى تحقق الشركة أدنى مصاريف التمويل يجب أن تتساوى مصاريف الشراء مع مصاريف التخزين نظريا، حيث يمكن تحديد هذه المصاريف بالعلاقة التالية:

$$K1 = K2 = \sqrt{\frac{C_{pass} \cdot Ca \cdot Ui}{2}}$$

بحيث:  $K_1$ : تمثل مصاريف الشراء،  $K_2$ : تمثل مصاريف التخزين

$$K1 = K2 = \sqrt{\frac{22547881 \times 17354,73 \times 272440,60 \times 0,13}{2}} = 83244277,85$$

وبالتالي فإن مصاريف التمويل هي:

$$K = 83244277,85 \times 2 = 166488555,70 \quad \text{ومنه: مصاريف التمويل} = \underline{\underline{166.488.555,70}}$$

كما يمكن تحديد مصاريف التمويل كما يلي:

✓ مصاريف الشراء = مصاريف شراء الطلبية الواحدة × عدد الطلبات المثلى

$$\text{مصاريف الشراء} = 3,69 \times 22547881 = 83201680,89$$

✓ مصاريف التخزين = متوسط المخزون (الاستهلاك) × متوسط سعر الشراء الوحدوي × معدل مصاريف التخزين

$$\text{مصاريف التخزين} = 0,13 \times 272440,60 \times \frac{17354,73}{3,69 \times 2} = 83286896,61$$

منه مصاريف التمويل = 83286896,61 + 83201680,89 = **166.488.577,50**

وهي تقريبا متساوية مع مصاريف التمويل التي تم حسابها بالطريقة السابقة (بفرق قدره: 21,80 دج يمكن إهماله).

ومن خلال ما سبق نلاحظ أنه بتطبيق نموذج "ويلسن" انخفضت مصاريف التمويل بما قيمته:

416.268.580 - 166.488.556 = **249.780.024** دج

ومن أجل التوضيح أكثر لانخفاض مصاريف التمويل بتطبيق نموذج "ويلسن" يمكن تلخيص النتائج السابقة في الجدول التالي:

الجدول (81): أثر استخدام نموذج ويلسن في تسيير مخزون مسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» لسنة 2016

البيان/ السنة	2016
مصاريف التمويل قبل تطبيق النموذج	416 268 580
مصاريف التمويل بعد تطبيق النموذج	166 488 556
الفارق (د.ج)	<b>249 780 024</b>
نسبة الانخفاض %	<b>60%</b>

المصدر: وثائق المؤسسة

نلاحظ أن استخدام النموذج المختار سيمكن الشركة من تخفيض مصاريف التمويل بنسبة متوسطة قدرها 60% وهي نسبة جدّ معتبرة.

من خلال ما تقدّم يمكن القول بأنّ تحكّم الشركة في وظيفتي الشراء والتخزين يساهم مساهمة فعالة في تخفيض مصاريف التمويل، إذ نجد مثلاً أنّ الجزء الثابت من مصاريف التخزين التي تتحملها الشركة كمصاريف إيجار المساحات التي يتم استغلالها في التخزين (بحيث تقوم الشركة بدفع هذه المصاريف للمؤجر بصفة مسبقة ولمدة سنة كاملة سواء تم استغلال هذه المساحات خلال تلك السنة أم لم يتم استغلالها)، اهتلاك المخازن ومختلف تجهيزاتها، اهتلاك الطرق المؤدية للمخازن...، يمثل نسبة جدّ هامة من إجمالي مصاريف التخزين والتي تبلغ في المتوسط 60%. لذلك يمكن القول أنّ تأثير زيادة أو نقصان عدد الطلبات يكون على 40% من إجمالي تكاليف التخزين (وهو الجزء المتغير منها) وهو المجال الذي يمكن للشركة أن تعمل على التحكم فيه من أجل تخفيضه ومن خلال ذلك يتم تخفيض مصاريف التمويل وبالتالي تخفيض تكاليفها ككل.

ولتوضيح تأثير التخفيض الذي نتج عن التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين (تخفيض مصاريف التمويل) على مختلف تكاليف وسعر تكلفة المنتج خلال الفترة (2012-2016) نقوم بإعداد الجدول التالي:

الجدول(82): تحديد تأثير تخفيض مصاريف التموين الخاصة بمادة مسحوق الحليب على مختلف تكاليف وسعر تكلفة المنتج للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	البيان / السنوات
44,77	53,52	56,37	44,62	44,99	تكلفة الشراء للمواد الأولية :
31,03	40,93	43,75	31,96	32,93	منها: مسحوق الحليب
52,32	62,05	62,78	50,52	52,37	تكلفة الإنتاج
5,41	4,95	4,43	4,12	4,86	تكلفة التوزيع
57,73	67,00	67,21	54,64	57,23	سعر التكلفة
59,61	71,77	73,73	63,93	58,79	سعر التكلفة النهائي
41,97	49,83	52,43	41,74	42,03	تكلفة الشراء للمواد الأولية :
28,23	37,25	39,81	29,08	29,97	منها: مسحوق الحليب
49,52	58,36	58,84	47,64	49,41	تكلفة الإنتاج
5,41	4,95	4,43	4,12	4,86	تكلفة التوزيع
54,93	63,31	63,27	51,76	54,27	سعر التكلفة
56,81	68,08	69,79	61,05	55,83	سعر التكلفة النهائي
- 2,80	- 3,68	- 3,94	- 2,88	- 2,96	قيمة التخفيض عن كل وحدة (دج)
-4,69%	-5,13%	-5,34%	-4,50%	-5,03%	نسبة التخفيض لكل سنة
		-4,94%			نسبة التخفيض المتوسطة

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيحات:

- فيما يلي توضيح كيفية حساب قيمة التخفيض في سعر تكلفة المنتج خلال الفترة المعتبرة (2012-2016):
- يتم تحديد أولا نسبة مصاريف التموين لمادة مسحوق الحليب إلى تكلفة شراء هذه الأخيرة بقسمة مصاريف التموين على تكلفة شراء المادة؛
  - لحساب قيمة التخفيض في مصاريف التموين لمادة مسحوق الحليب يتم ضرب مصاريف التموين قبل تطبيق سياسة التحكم في الوظائف X نسبة الانخفاض المحققة بعد تطبيقها (60%)؛
  - لحساب مصاريف التموين لمادة مسحوق الحليب بعد تطبيق سياسة التحكم في الوظائف يتم طرح قيمة التخفيض من مصاريف التموين قبل تطبيق السياسة.
- ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة التحكم في الوظائف وذلك من خلال التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين فقط (تخفيض مصاريف التموين) والاقتصار على مصاريف التموين الخاصة بمادة مسحوق الحليب فقط، وكذلك عدم الأخذ بعين الاعتبار تأثير التحكم في باقي الوظائف الأخرى على مختلف التكاليف وسعر التكلفة، فإن الشركة تستطيع تخفيض سعر تكلفة منتجها بنسبة تبلغ في المتوسط 4,94% والتي تعتبر نسبة جدّ معتبرة خاصة إذا كان التخفيض بنفس المعدل أو أكثر بالنسبة لمصاريف التموين المتعلقة بباقي المواد الأولية الأخرى كموايد التعبئة والتغليف واللوازم المستهلكة.

ثانيا: تطبيق سياسة تخريج الأنشطة بشركة «TCHIN LAIT»

يشمل نشاط النقل بشركة «TCHIN LAIT» ثلاثة أنواع من النقل: نقل المستخدمين، نقل المشتريات (مواد أولية ولوازم) ونقل المبيعات (المنتجات)، بحيث تحتل تكاليف هذا النشاط مكانة كبيرة ضمن هيكل

تكاليف الشركة، ونظرا لتعدد العناصر المتعلقة بها قمنا بمحاولة لتحديد نصيب نشاط النقل من التكاليف الكلية حسب كل عنصر من عناصر تكلفة النقل، وذلك قبل اعتماد الشركة لسياسة تخريج هذا النشاط وبعدها.

1- عناصر تكلفة النقل قبل التخريج: سحاول فيما يلي تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة نشاط النقل قبل اعتماد شركة «TCHIN LAIT» لسياسة تخريج هذا النشاط.

1-1- عنصر تكلفة المواد: تتمثل عناصر تكلفة المواد في مختلف التموينات الأخرى كموايد التشحيم، الزيوت، الوقود، قطع الغيار،...، وكذا مختلف المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات مثل الماء، الغاز، الكهرباء، ملابس العمل، توريدات الصيانة والتنظيف،...؛ والتي يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (83): عنصر تكلفة المواد بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة المواد	ر ح
8 804 879	7 724 892	6 789 677	6 071 149	5 350 420	التموينات الأخرى	602
3 074 977	2 562 481	2 135 401	1 856 870	1 547 392	الوقود	602100
614 995	512 496	427 080	371 374	309 478	تشحيم وتنظيف	602101
4 253 211	3 866 555	3 515 050	3 195 500	2 905 000	قطع الغيار للسيارات الوزن الثقيل	602200
300 433	273 121	248 292	225 720	205 200	قطع الغيار لسيارات نقل المستخدمين	602201
432 495	393 177	357 434	324 940	295 400	قطع الغيار للسيارات النفعية	602202
128 768	117 061	106 420	96 745	87 950	قطع الغيار للسيارات السياحية	602203
735 281	783 651	840 756	1 256 912	715 896	المشتريات غ المخزنة من م ب	607
164 464	172 919	195 740	179 681	159 321	الماء	607100
157 391	118 780	128 415	119 888	105 442	الكهرباء والغاز	607200
11 412	24 396	17 934	9 728	20 292	تجهيزات وأدوات صغيرة	607300
74 798	109 881	119 209	73 155	115 810	توريدات متنوعة	607410
156 154	248 963	261 804	735 891	214 620	ملابس العمل	607420
98 322	80 758	74 872	97 759	75 875	توريدات التنظيف	607430
72 740	27 954	42 782	40 810	24 536	توريدات الصيانة	607440
9 540 160	8 508 543	7 630 433	7 328 061	6 066 316	المجموع(1)	

المصدر: وثائق الشركة

1-2- عنصر تكلفة الأجور: كل المبالغ التي تدفعها المؤسسة إلى جميع الموظفين سواء كان عملهم مباشر مع عملية النقل أو غير مباشر، مثل رواتب سائقي المركبات، أجور عمال التحميل والنقل والشحن، أجور المجهزين للمركبات والمساعدين وأجور عمال الصيانة والتصليح بالإضافة إلى الاشتراكات المدفوعة والأعباء الاجتماعية الخاصة بالمستخدمين، والتي يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (84): عنصر تكلفة الأجور بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة الأجور	ر ح
					أعباء المستخدمين	63
36 704 182	37 122 269	30 055 130	30 512 339	22 933 821	أجور المستخدمين	631
7 878 525	7 969 927	6 706 032	6 450 868	5 016 883	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635
44 582 707	45 092 196	36 761 162	36 963 207	27 950 704	المجموع(2)	

المصدر: وثائق الشركة

3-1- عنصر الخدمات الأخرى: ويشمل المبالغ التي تتحملها المؤسسة ولا تدخل ضمن العناصر المذكورة سابقا مثل الضرائب والتأمين والاهتلاكات وأعباء الفوائد بالإضافة إلى تكاليف الفرصة الضائعة (الفائدة على رأس المال الضخم المستثمر في شراء معدات النقل) وكذا تلك الأعباء المتعلقة بتسيير حظيرة السيارات وغيرها، والتي يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (85): عنصر تكلفة الخدمات الأخرى بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عناصر تكلفة الخدمات الأخرى
6 780 280	7 882 837	9 422 300	6 956 247	5 784 037	61 الخدمات الخارجية
4 381 179	4 927 893	4 788 563	3 394 892	3 036 240	613 الإيجارات
611 922	751 289	2 033 618	1 696 963	1 204 773	615 الصيانة والتصليلات
1 787 179	2 203 655	2 600 119	1 864 392	1 543 024	616 أقساط التأمينات
11 123 305	7 526 694	7 714 858	5 540 438	4 819 952	62 الخدمات الخارجية الأخرى
-	-	-	-	-	621 العاملون الخارجيون عن المؤسسة
-	-	-	-	-	622 أجور الوسطاء والأتعاب
-	-	-	-	-	624 نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
10 794 276	7 114 881	7 229 010	5 183 293	4 418 426	625 التنقلات والمهمات والاستقبالات
299 030	373 542	434 998	311 491	351 649	626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
29 999	38 271	50 850	45 654	49 877	627 الخدمات البنكية وما شابهها
180 250	196 000	247 600	215 250	155 750	64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
180 250	196 000	247 600	215 250	155 750	645 الضرائب والرسوم الأخرى
875 000	504 700	784 000	224 000	383 600	65 الأعباء العملياتية الأخرى
875 000	504 700	784 000	224 000	383 600	656 الغرامات والعقوبات
7 025 532	8 265 332	9 723 920	11 439 906	13 458 713	66 الأعباء المالية
7 025 532	8 265 332	9 723 920	11 439 906	13 458 713	661 أعباء الفوائد
44 795 870	35 503 069	184 804 704	260 459 164	129 498 670	68 المخصصات للاهتلاكات وم. خ. ق.
44 795 870	35 503 069	184 804 704	260 459 164	129 498 670	681 المخصصات للاهتلاكات لمعدات النقل
3 209 152	3 351 257	3 528 648	3 743 474	3 998 283	مصاريف أخرى
-	-	-	-	-	أعباء تسيير عقود التخريج
2 147 537	2 386 153	2 651 281	2 945 867	3 273 186	أعباء إضافية (فائدة على ر م المستثمر/ م النقل)
1 061 615	965 104	877 367	797 607	725 097	أعباء تسيير حظيرة السيارات
73 989 389	63 229 889	216 226 030	288 578 480	158 099 005	المجموع (3)

المصدر: وثائق الشركة

ويمكن تلخيص عناصر تكاليف النقل المبينة في الجداول السابقة من خلال إعداد الجدول التلخيصي التالي:

الجدول (86): تلخيص عناصر تكلفة النقل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	العناصر المكونة لتكاليف النقل
9 540 160	8 508 543	7 630 433	7 328 061	6 066 316	المجموع (1): تكلفة المواد
44 582 707	45 092 196	36 761 162	36 963 207	27 950 704	المجموع (2): تكلفة الأجور
73 989 389	63 229 889	216 226 030	288 578 480	158 099 005	المجموع (3): تكلفة الخدمات الأخرى
128 112 257	116 830 628	260 617 625	332 869 748	192 116 026	مجموع التكاليف الكلية للنقل

المصدر: وثائق الشركة

من خلال ما سبق، نلاحظ أنه في كل عنصر من عناصر التكاليف حسب طبيعتها (ح/60 إلى ح/68) نجد لنشاط النقل نصيباً معيناً، أضف إلى ذلك عبء الاستثمارات الثقيلة في معدات النقل وما يترتب عنها من تكاليف الفرصة الضائعة وكذا تلك الأعباء المتعلقة بتسيير حظيرة السيارات. كما نلاحظ أن عنصر تكلفة الخدمات الأخرى يظهر بنسبة مرتفعة مقارنة بباقي عناصر التكاليف الأخرى في نشاط النقل، بحيث يظهر بنسبة قدرها 73 % في المتوسط، ذلك لأن قيام الشركة بنشاط النقل يتطلب امتلاكها للكثير من وسائل النقل بمختلف أنواعها، مما يترتب عن ذلك تحملها لأعباء الخدمات الأخرى والتي تشمل بالدرجة الأولى

أعباء الاهتلاكات وأعباء الخدمات الخارجية وكذا الأعباء المالية، ثم يأتي عنصر تكلفة الأجور بنسبة قدرها 23 % في المتوسط لأنّ نشاط النقل يعتمد بصفة كبيرة على العنصر البشري، ثم في الأخير يأتي عنصر المواد.

2- عناصر تكلفة النقل بعد التخرّيج: سنحاول فيما يلي تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة نشاط النقل بعد اعتماد شركة «TCHIN LAIT» لسياسة تخريج هذا النشاط، وذلك استناداً إلى الوثائق الداخلية للشركة (حساب النتائج، ميزان المراجعة،...) ومختلف المقابلات التي أجريناها مع المدير المالي والمحاسبي.

1-2- عنصر تكلفة المواد: يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (87): عنصر تكلفة المواد بشركة «TCHIN LAIT» - بعد التخرّيج - للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

ر ح	عنصر تكلفة المواد	2012	2013	2014	2015	2016
602	التموينات الأخرى	200 960	261 248	339 622	441 509	618 113
602100	الوقود	200 960	261 248	339 622	441 509	618 113
602101	تشحيم وتنظيف					
602200	قطع الغيار للسيارات الوزن الثقيل					
602201	قطع الغيار لسيارات نقل المستخدمين					
602202	قطع الغيار للسيارات النفعية					
602203	قطع الغيار للسيارات السياحية					
607	المشتريات غ المخزنة من م.ت					
607100	الماء					
607200	الكهرباء والغاز					
607300	تجهيزات وأدوات صغيرة					
607410	توريدات متنوعة					
607420	ملابس العمل					
607430	توريدات التنظيف					
607440	توريدات الصيانة					
	المجموع(1)	200 960	261 248	339 622	441 509	618 113

المصدر: وثائق الشركة

ولتحديد نسبة تخفيض عنصر تكلفة المواد نقوم بإجراء مقارنة بين قيمة هذا الأخير قبل تطبيق سياسة التخرّيج وبعد تطبيقها، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (88): نسبة تخفيض عنصر تكلفة المواد بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

عنصر تكلفة المواد	2012	2013	2014	2015	2016
قبل تطبيق سياسة تخريج الأنشطة	6 066 316	7 328 061	7 630 433	8 508 543	9 540 160
بعد تطبيق سياسة تخريج الأنشطة	200 960	261 248	339 622	441 509	618 113
الفارق (دج)	- 5 865 356	- 7 066 813	- 7 290 810	- 8 067 034	- 8 922 048
نسبة التخفيض %	-97%	-96%	-96%	-95%	-94%

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل استطاعت الشركة تخفيض عنصر تكلفة المواد التي يتطلبها القيام بهذا النشاط بنسبة جدّ معتبرة بلغت في المتوسط 95 % والتي تعتبر تكاليف شبه متغيرة بالنسبة لها، بحيث انخفضت كلّ من مصاريف استهلاك الوقود ومصاريف التنظيف

والتشليم وكذا مختلف قطع الغيار نتيجة للتقليص المعتبر لمعدات النقل بحيث بقيت بحوزة الشركة 5 معدات نقل فقط من أصل 35 وسيلة نقل مختلفة.

2-2- عنصر تكلفة الأجور: يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (89): عنصر تكلفة الأجور بشركة «TCHIN LAIT» - بعد الترخيص - للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة الأجور	ر ح
					أعباء المستخدمين	63
4 588 023	4 640 284	3 756 891	3 814 042	2 866 727	أجور المستخدمين	631
984 816	996 241	838 254	806 358	627 110	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635
<b>5 572 839</b>	<b>5 636 525</b>	<b>4 595 145</b>	<b>4 620 400</b>	<b>3 493 837</b>	المجموع (2)	

المصدر: وثائق الشركة

ولتحديد نسبة تخفيض عنصر تكلفة الأجور نقوم بإجراء مقارنة بين قيمة هذا الأخير قبل تطبيق سياسة

التخريج وبعد تطبيقها، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (90): نسبة تخفيض عنصر تكلفة الأجور بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة الأجور
44 582 707	45 092 196	36 761 162	36 963 207	27 950 704	قبل تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
5 572 839	5 636 525	4 595 145	4 620 400	3 493 837	بعد تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
<b>- 39 009 868</b>	<b>- 39 455 671</b>	<b>- 32 166 017</b>	<b>- 32 342 807</b>	<b>- 24 456 867</b>	الفارق (دج)
<b>-87%</b>	<b>-87%</b>	<b>-88%</b>	<b>-88%</b>	<b>-88%</b>	نسبة التخفيض %

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل استطاعت الشركة تخفيض عنصر تكلفة الأجور بنسبة جدّ معتبرة بلغت في المتوسط 88 % والتي تعتبر تكاليف ثابتة بالنسبة لها، بحيث ونتيجة لعدة أسباب: الإحالة على التقاعد، الانتقال إلى المورد الخارجي، عدم توظيف يد عاملة جديدة لتبني سياسة تخريج نشاط النقل، ... تم تقليص عدد العمال إلى 5 عمال فقط من أصل 44 عامل في نشاط النقل.

2-3- عنصر الخدمات الأخرى: يمكن تقسيم هذا العنصر من التكاليف إلى مجموعتين: الأولى تتعلق بالجزء

الأكبر من تكلفة الخدمات الأخرى والذي يضم مصاريف الصيانة والتوصيلات، التأمينات، الضرائب والرسوم، أعباء الفوائد، الاهتلاكات، أعباء تسيير الحظيرة،...، أما المجموعة الثانية من تكلفة الخدمات فتضم عنصر واحد فقط يتمثل في مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين:

أ- المجموعة الأولى: يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (91): عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) بشركة «TCHIN LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016). الوحدة:

د ج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1)	ر ح
968 611	1 126 119	1 346 043	708 035	583 434	الخدمات الخارجية	61
625 883	703 985	684 080	199 270	290 891	الإيجارات	613
87 417	107 327	290 517	242 423	100 682	الصيانة والتصليلات	615
255 311	314 808	371 446	266 342	191 861	أقساط التأمينات	616
<b>2 162 455</b>	<b>1 464 024</b>	<b>1 445 259</b>	<b>1 276 953</b>	<b>1 132 205</b>	الخدمات الخارجية الأخرى	62
124 471	101 293	17 865	145 817	125 180	العاملون الخارجيون عن المؤسسة	621
139 261	52 403	77 559	163 423	153 405	أجور الوسطاء والأتعاب	622
1 799 046	1 185 813	1 204 835	863 882	736 404	التنقلات والمهمات والاستقبالات	625
99 677	124 514	144 999	103 830	117 216	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626
-	-	-	-	-	الخدمات البنكية وما شابهها	627
<b>20 600</b>	<b>22 400</b>	<b>28 300</b>	<b>24 600</b>	<b>17 800</b>	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
20 600	22 400	28 300	24 600	17 800	الضرائب و الرسوم الأخرى	645
<b>125 000</b>	<b>72 100</b>	<b>112 000</b>	<b>32 000</b>	<b>54 800</b>	الأعباء العملياتية الأخرى	65
125 000	72 100	112 000	32 000	54 800	الغرامات والعقوبات	656
-	-	-	-	-	الأعباء المالية	66
-	-	-	-	-	أعباء الفوائد	661
<b>6 399 410</b>	<b>5 071 867</b>	<b>26 400 672</b>	<b>37 208 452</b>	<b>3 699 962</b>	المخصصات للاهتلاكات و.م. خ.ق	68
6 399 410	5 071 867	26 400 672	37 208 452	3 699 962	المخصصات للاهتلاكات لمعدات النقل	681
<b>193 481</b>	<b>175 892</b>	<b>159 902</b>	<b>145 365</b>	<b>132 150</b>	مصاريف أخرى	
193 481	175 892	159 902	145 365	132 150	أعباء تسبير عقود التخريج	
-	-	-	-	-	أعباء إضافية (فائدة على ر م المستثمر / م النقل)	
-	-	-	-	-	أعباء تسبير حظيرة السيارات	
<b>9 869 557</b>	<b>7 932 402</b>	<b>29 492 175</b>	<b>39 395 405</b>	<b>5 620 351</b>	المجموع (3)	

المصدر: وثائق الشركة

ولتحديد نسبة تخفيض عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) نقوم بإجراء مقارنة بين قيمة هذا الأخير قبل تطبيق سياسة التخريج وبعد تطبيقها، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (92): نسبة تخفيض عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة:

د ج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة الأجرور
73 989 389	63 229 889	216 226 030	288 578 480	158 099 005	قبل تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
9 869 557	7 932 402	29 492 175	39 395 405	5 620 351	بعد تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
-64 119 832	-55 297 487	-186 733 855	-249 183 074	-152 478 654	الفارق (د ج)
-87%	-87%	-86%	-86%	-96%	نسبة التخفيض %

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل استطاعت الشركة تخفيض معظم عناصر تكلفة الخدمات الأخرى (كمصاريف الصيانة والتصليلات، التأمينات، الضرائب والرسوم، أعباء الفوائد، الاهتلاكات، أعباء تسبير الحظيرة،...) بنسب جدّ معتبرة تبلغ في المتوسط 89 % والتي تعتبر تكاليف ثابتة بالنسبة لها، وهذا رغم تحمّل بعض المصاريف الناتجة عن تطبيق هذه السياسة والمتمثلة في أعباء تسبير عقود التخريج.

ب- المجموعة الثانية: يمكن توضيح ذلك من خلال إعداد الجدول التالي:



الجدول(93): عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(2) بشركة«TCHIN LAIT» - بعد التخريج- للفترة(2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عصر تكلفة الخدمات الأخرى(2)
					<b>624</b> نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
37 787 668	22 505 743	116 463 338	135 185 662	122 585 532	مصاريف النقل على المبيعات
1 362 182	1 191 126	1 105 642	1 010 030	1 100 556	مصاريف النقل الجماعي للعاملين
1 923 765	3 576 009	2 480 652	20 145 808	12 461 139	مصاريف النقل المتنوعة
4 519 753	2 173 143	16 463 780	21 816 638	19 035 528	رق م TVA غ.ق للاسترجاع/ م. النقل
<b>45 593 368</b>	<b>29 446 021</b>	<b>136 513 412</b>	<b>178 158 138</b>	<b>155 182 755</b>	<b>المجموع (4)</b>

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل تحمّلت الشركة تكاليف عنصر واحد فقط من عناصر تكلفة الخدمات الأخرى والذي يتمثل في الخدمات الخارجية الأخرى (ح/624) مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين)، بحيث لم تكن تتحملها من قبل لأنها كانت تقوم بنشاط النقل بوسائلها الخاصة وكانت تتحمل هذا النوع من التكاليف في شكل تكاليف ثابتة.

ومن خلال الجداول السابقة التي تبين مختلف عناصر تكاليف النقل، يمكن إعداد الجدول التلخيصي التالي:

الجدول(94): تلخيص عناصر تكاليف النقل بشركة«TCHIN LAIT» - بعد التخريج- للفترة(2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	العناصر المكونة لتكاليف النقل
618 113	441 509	339 622	261 248	200 960	المجموع(1): تكلفة المواد
5 572 839	5 636 525	4 595 145	4 620 400	3 493 837	المجموع(2): تكلفة الأجور
9 869 557	7 932 402	29 492 176	39 395 405	5 620 351	المجموع(3): تكلفة الخدمات الأخرى(1)
45 593 367	29 446 021	136 513 412	178 158 138	155 182 755	المجموع(4): تكلفة الخدمات الأخرى(2)
<b>61 653 876</b>	<b>43 456 457</b>	<b>170 940 355</b>	<b>222 435 191</b>	<b>164 497 903</b>	مجموع التكاليف الكلية للنقل

المصدر: وثائق الشركة

نلاحظ من خلال الجدول التلخيصي أعلاه أنّ عنصر تكلفة الخدمات - والذي يضم مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين (ح/624 الخدمات الخارجية الأخرى) بنسبة 84 % - يظهر بنسبة جدّ مرتفعة (79%) في المتوسط مقارنة بباقي عناصر تكاليف الخدمات الأخرى في نشاط النقل الذي تم تخريجه إلى المورد الخارجي وأصبحت تكاليفه متغيرة. ممّا يدل على أنّ الشركة استطاعت تحويل معظم التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة والتي تعدّ من إحدى الفوائد والمزايا المنتظرة من سياسة التخريج.

ولتحديد نسبة تخفيض كل عناصر تكاليف نشاط النقل نقوم بإجراء مقارنة بين قيمة كل هذه العناصر

قبل تطبيق سياسة التخريج وبعد تطبيقها، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (95): نسبة تخفيض عناصر تكاليف النقل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عناصر تكاليف النقل
128 112 257	116 830 628	260 617 625	332 869 748	192 116 026	قبل تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
9 540 160	8 508 543	7 630 433	7 328 061	6 066 316	عنصر تكلفة المواد
44 582 707	45 092 196	36 761 162	36 963 207	27 950 704	عنصر تكلفة الأجور
73 989 389	63 229 889	216 226 030	288 578 480	158 099 005	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى
61 653 877	43 456 457	170 940 354	222 435 191	164 497 903	بعد تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
618 113	441 509	339 622	261 248	200 960	عنصر تكلفة المواد
5 572 839	5 636 525	4 595 145	4 620 400	3 493 837	عنصر تكلفة الأجور
55 462 925	37 378 423	166 005 587	217 553 543	160 803 106	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى:
9 869 557	7 932 402	29 492 175	39 395 405	5 620 351	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(1)
45 593 368	29 446 021	136 513 412	178 158 138	155 182 755	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(2)
- 66 458 380	- 73 374 171	- 89 677 270	- 110 434 557	- 27 618 123	الفارق (دج)
-52%	-63%	-34%	-33%	-14%	نسبة التخفيض
		-39%			متوسط نسبة التخفيض للفترة

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل استطاعت الشركة تخفيض عناصر التكاليف الكلية لنشاط النقل بنسبة تبلغ في المتوسط 39% ، والتي تعتبر نسبة جدّ معتبرة نلمس تأثيرها الكبير على إجمالي تكاليف النقل ومن خلالها على التكاليف الكلية التي تتحملها الشركة.

ومن خلال ما سبق، نستنتج أنّ تطبيق سياسة تخريج نشاط النقل مكنّ شركة «TCHIN LAIT» من اقتصاد وتوفير تكاليف جدّ معتبرة تتمثل في: تكلفة المواد والمستلزمات المتعلقة بنشاط النقل (وقود، مواد التشحيم، مواد التنظيف، قطع الغيار، والبطاريات،...)؛ تكلفة أجور المستخدمين بهذا النشاط؛ تكلفة الخدمات الأخرى (مصاريف الصيانة والتصلّيات، التأمينات، الضرائب والرسوم، أعباء الفوائد، مخصصات الاهتلاكات،...)؛ أعباء تسيير حظيرة السيارات؛ تكاليف الاستثمارات الثقيلة في معدات النقل وما يترتب عنها من أعباء؛ الغرامات والعقوبات المتعلقة بهذا النشاط؛ بعض الأعباء غير العادية ( تلف وتقادّم المعدات، حوادث المرور، السرقة،...). لكن وبالمقابل فإنّ تطبيق سياسة تخريج نشاط النقل أدى إلى تحمّل الشركة جملة من التكاليف تتمثل في الآتي: أعباء تسيير عقود التخريج؛ تكلفة الخدمات المقدمة من طرف المورد الخارجي (تكلفة الصفقة). لكن شتان بين ما تم إقتصاده من تكاليف النقل وما تم تحمّله، فالفرق جدّ واضح.

ثالثاً: تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية بشركة «TCHIN LAIT»

سنحاول في هذا العنصر الكشف عن مدى وجود التكاليف الخفية بشركة «HODNA LAIT» في الفترة (2012- 2016) وذلك من خلال المؤشرات الخمسة لهذا النوع من التكاليف، بحيث سنقتصر فقط على المقياس المالي من نموذج (SOF) والذي له علاقة بموضوع بحثنا.

#### 1- حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب:

خلال فترة الدراسة (2012- 2016) تم تسجيل تغيّبات كثيرة بشركة «TCHIN LAIT» وللإشارة أننا سنركّز فقط على قسم الإنتاج كون الأثر جدّ واضح وفي الحين، بينما الأقسام الأخرى كالإدارة والتموين

والتوزيع تتأثر أيضا بالتغيّبات لكن بدرجة أقل، إذ يمكن للشركة إيجاد حلاً مناسباً وبأقل تكلفة وبالتالي تقلل أثر هذه التغيّبات على هذه الأقسام.

واعتماد على معطيات الملحق رقم(11)، يمكن تحديد معدل التغيّب لعمال قسم الإنتاج وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (96): معدل التغيّب بقسم الإنتاج بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012-2016).

السنة	عدد العمال	أيام العمل النظرية	عدد التغيّبات	أيام العمل الفعلية	معدل التغيّب
2012	232	56 144	7 050	49 094	12,56%
2013	240	58 080	8 771	49 309	15,10%
2014	240	58 080	8 217	49 863	14,15%
2015	251	60 742	9 457	51 285	15,57%
2016	264	63 888	10 406	53 482	16,29%

المصدر: وثائق الشركة

تجدر الإشارة إلى أنّ عمال شركة «TCHIN LAIT» يشتغلون 22 يوماً في الشهر في الحالات العادية وذلك باستبعاد العطل الأسبوعية، وباعتبار أنّ كل عامل له الحق في شهر كامل كعطلة قانونية سنوياً فإنهم يعملون 11 شهراً في السنة، وبالتالي فإنه يتم حساب أيام العمل النظرية لقسم الإنتاج على النحو التالي:

أيام العمل النظرية = 22 يوم x 11 شهر x عدد عمال ورشة الإنتاج

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنّ معدل التغيّب جدّ مرتفع مما يجعل الشركة تتحمّل تكاليف خفية تتمثل في تكلفة تعويض العامل المتغيّب كذا مصاريف الاشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل المعوّض. والجدول التالي يوضح التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيّب للفترة (2012-2016):

الجدول (97): التكاليف الخفية لمؤشر التغيّب بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012-2016). الوحدة: دج

عناصر التكلفة / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
أجر العامل المعوّض (الساعات الإضافية)	31 086 453	50 999 241	48 531 816	59 968 593	62 156 579
الساعات الإضافية بسعر 150%	20 750 804	34 042 972	32 395 918	40 030 186	41 490 709
الساعات الإضافية بسعر 175%	4 823 303	7 912 926	7 530 086	9 304 590	9 644 073
الساعات الإضافية بسعر 200%	5 512 346	9 043 344	8 605 812	10 633 817	11 021 797
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	8 082 478	13 259 803	12 618 272	15 591 834	16 160 710
تكلفة تعويض العامل المتغيّب	39 168 931	64 259 044	61 150 088	75 560 427	78 317 289
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيّب خلال الفترة المعتبرة(2012-2016)			318 455 780		

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيحات: لإعداد هذا الجدول يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد عدد ساعات التغيّب بضرب عدد أيام التغيّب x 8 ساعات (التي يجب على العامل أن يعملها في اليوم)؛

- يتم تحديد حصة مستخدمي قسم الإنتاج من الأجر القاعدي بقسمة الأجر القاعدي السنوي للشركة على عدد العمال الإجمالي x عدد عمال قسم الإنتاج؛

- يتم تحديد أجرة الساعة الواحدة العادية بقسمة حصة مستخدمي قسم الإنتاج من الأجر القاعدي على عدد ساعات العمل الفعلية؛

- سعر الساعة الإضافية يتغير حسب اليوم، ف سعر الساعة الإضافية يوم السبت 175%، ويوم الجمعة 200%، وسعرها لباقي أيام الأسبوع 150%؛
- معدل الاشتراك في الضمان الاجتماعي (حصة الشركة) يبلغ 26%.

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012- 2016) تقدر بـ: **318.455.780** دج نتيجة لتغيّب عمال قسم الإنتاج فقط بالشركة، دون احتساب التكاليف الخفية الناتجة عن نفس المؤشر لباقي الأقسام الأخرى، بحيث يمثل خلال هذه الفترة نسبة 16% في المتوسط من الكتلة الأجرية بالشركة، مما يدلّ على ضخامة تكاليف هذا المؤشر وبالتالي ضرورة العمل على التحكم فيها.

## 2- حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤثر حوادث العمل:

تسعى شركة «TCHIN LAIT» إلى التقليل من حوادث العمل واتخاذ كل الإجراءات التحسيسية التي من شأنها عدم تعطيل الإنتاج والمتمثلة في:

- الحرص على توفير ظروف العمل المناسبة من وسائل العمل والحماية؛
  - تدريب العمال الجدد؛
  - تشكيل فرقة متخصصة لمعاينة الآلات قبل استخدامها.
- كما تتخذ الشركة عند وقوع حوادث عمل عدة إجراءات لمعالجة آثارها على العمال والآلات، ولضمان السير الحسن للعملية الإنتاجية وتتمثل في:
- نقل العامل المصاب إلى أقرب مستوصف أو مستشفى لتقديم الإسعافات اللازمة، ويتم نقله بسيارة الشركة بمرافقة رئيس الفريق عادة؛
  - تعويض العمال الذين أصيبوا جراء الحادث بعمال متعدّدو المهام، إلى أن يكتمل شفائهم ويعودوا لمزاولة عملهم مرة أخرى؛
  - برمجة ساعات عمل إضافية عند الضرورة فقط، لتغطية النقص في الإنتاج الناجم عن تغيّب العامل المصاب.
- شهدت شركة «TCHIN LAIT» خلال الفترة (2012- 2016) حوادث عمل تم تسجيلها في مختلف أقسامها\*، نقتصر هنا على تلك المتعلقة بقسم الإنتاج والتي يمكن أن نوضحها من خلال إعداد الجدول التالي:
- الجدول (98): حوادث العمل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016).

السنوات	عدد حوادث العمل		الأيام الإضافية	الساعات الإضافية
	بسيط	خطير		
2012	76	-	666	5 328
2013	93	-	812	6 496
2014	107	-	953	7 624
2015	85	-	733	5 864
2016	59	-	524	4 192
المجموع	420	-	3 688	29 504

المصدر: وثائق الشركة

\* أنظر الملحق رقم (12): حوادث العمل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012- 2016)

- \*- **توضيحات:** لقد تم إعداد الجدول أعلاه اعتماداً على الملحق رقم(12) ثم بإتباع الخطوات التالية:
- يتم تحديد عدد حوادث العمل في قسم الإنتاج بقسمة عدد حوادث العمل الإجمالية على عدد عمال الشركة ثم ضربها x عدد عمال قسم الإنتاج؛
  - يتم تحديد عدد الأيام الإضافية بقسمة عدد الأيام الإضافية الإجمالية على عدد حوادث العمل الإجمالية ثم ضربها x عدد حوادث العمل في قسم الإنتاج؛
  - يتم تحديد عدد الساعات الإضافية بضرب عدد الأيام الإضافية x 8 ساعات.
- وتتحمل الشركة نتيجة لحوادث العمل الكثير من التكاليف تتمثل في تكاليف تعويض العامل المصاب نتيجة التوقف عن العمل لفترة معينة تصل حتى عدة أيام، تكلفة إسعاف العمال المصابين ومعالجتهم، تكاليف الضمان الاجتماعي. مما يجعل الشركة تتحمل تكاليف خفية يمكن تلخيصها من خلال إعداد الجدول التالي:

**الجدول (99): التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج**

عناصر التكلفة / السنوات	2016	2015	2014	2013	2012
أجر العامل المعوّض(الساعات الإضافية)	2 834 147	4 208 839	5 096 758	4 275 220	2 659 158
الساعات الإضافية بسعر 150%	1 811 517	2 690 186	3 257 722	2 732 615	1 699 668
الساعات الإضافية بسعر 175%	477 228	708 705	858 217	719 882	447 762
الساعات الإضافية بسعر 200%	545 403	809 948	980 819	822 723	511 728
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	<b>736 878</b>	<b>1 094 298</b>	<b>1 325 157</b>	<b>1 111 557</b>	<b>691 381</b>
مصاريف نقل وإسعاف العامل المصاب	531 000	680 000	749 000	558 000	380 000
مصاريف التسيير الإداري لحوادث العمل	26 550	34 000	37 450	27 900	19 000
تكلفة تعويض العامل المصاب	<b>4 128 576</b>	<b>6 017 137</b>	<b>7 208 365</b>	<b>5 972 677</b>	<b>3 749 539</b>
ب طرح ما تم حسابه في مؤشر التغيب	<b>- 3 571 026</b>	<b>- 5 303 137</b>	<b>- 6 421 915</b>	<b>- 5 386 777</b>	<b>- 3 350 539</b>
التكلفة الخفية لمؤشر حوادث العمل	557 550	714 000	786 450	585 900	399 000
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل خلال الفترة المعتبرة(2012-2016)			<b>3 042 900</b>		

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة(2012- 2016) تقدر بـ: **3.042.900** دج. نتيجة لحوادث العمل التي يصاب بها عمال قسم الإنتاج فقط بالشركة، دون احتساب التكاليف الخفية الناتجة عن نفس المؤشر لباقي الأقسام الأخرى، مع طرح ما تم حسابه في مؤشر التغيب من أجر العامل المعوّض والاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية، وذلك لتفادي الازدواجية في احتساب التكاليف لأنّ العامل المصاب بحدث عمل يُحسب ضمن المتغيّبين.

### 3- حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل:

اعتماداً على الملحق رقم(13) يمكن حساب معدل دوران العمل بشركة «TCHIN LAIT» خلال الفترة (2012- 2016) وهو ما يتم توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (100): معدل دوران العمل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016).

معدل الدوران	دخول	مجموع العمال المغادرون	خروج					السنوات	
			فسخ العقد	انتهاء العقد	وفاة	إقالة	استقالة		تقاعد
4,04	35	19	-	15	-	-	3	1	2012
4,11	38	20	-	16	-	-	2	2	2013
7,41	44	36	-	32	-	-	2	2	2014
9,04	51	46	-	42	-	-	3	1	2015
8,94	48	48	-	43	-	-	4	1	2016
<b>6,71%</b>	<b>216</b>	<b>169</b>	-	<b>148</b>	-	-	<b>14</b>	<b>7</b>	المجموع

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل دوران العمل بالشركة في الفترة (2012-2016) بلغ 6,71% في المتوسط. بحيث يتم حساب هذا المعدل بقسمة مجموع العمال المغادرون على عدد العمال الإجمالي بالنسبة لكل سنة. إذ سجلت الشركة خروج 169 عاملاً خلال هذه الفترة ودخول 216 عامل جديد خلال نفس الفترة. الشيء الذي يؤدي إلى تحمل الشركة لتكاليف خفية ناتجة عن دوران العمل والتي تتمثل في تلك التكاليف المرتبطة بالتوظيف (مختلف تكاليف مراحل التوظيف كالإعلان، الاستقبال، الاختبار، التفاوض، التعاقد،...) وتكاليف تكوين العمال الجدد وتأهيلهم، بالإضافة إلى تكاليف أخرى كفرق الفعالية والتكاليف المرتبطة بانخفاض درجة كفاءة العامل الجديد كإنتاج والإنتاجية وارتفاع نسبة الإنتاج المعيب وكذا ارتفاع عدد إصابات وحوادث العمل.

تجدر الإشارة إلى أنه لم يتم تسجيل أي أثر مالي عن دوران العمل خلال الفترة المعتبرة (2012-2016) كون تكوين العمال الجدد يتم بواسطة عمال الشركة أصحاب الخبرة، وكذلك مشاركتهم في مختلف الدورات والملتقيات الدورية التي تنظم لفائدة كل عمال الشركة، بالإضافة إلى التكوين الذي تضمنه الشركة المرخصة «CANDIA» والذي يعتبر من بين التزامات هذه الأخيرة، بحيث تدخل هذه التكاليف ضمن الإتاوات التي تدفعها الشركة المرخص لها. أما بالنسبة لباقي التكاليف الأخرى التي يمكن أن تنتج عن دوران العمل كتلك المرتبطة بالتوظيف أو فرق الفعالية أو انخفاض درجة كفاءة العامل الجديد، فلم نتمكن من قياسها بحيث لم نجد أي أثر أو أساس لتقييمها، فحسب المدير المالي والمحاسبي للشركة فإن مثل هذه التكاليف تدخل ضمن المهام العادية والروتينية لعمال الشركة خاصة أن أغلبية المشرفين على عملية التوظيف هم إداريون وليسوا من قسم الإنتاج، وبالتالي فإن هذه العملية لا تؤدي فعلاً إلى تعطيل أو نقص الإنتاج، لكن يبقى أنه على الشركة أخذ بعين الاعتبار هذا النوع من التكاليف الخفية الذي يمكن أن يؤدي إلى زيادة تكاليفها خاصة عند ارتفاع معدل دوران العمل بها.

#### 4- دراسة التكاليف الخفية الناتجة عن اللاجودة:

اهتمت شركة «TCHIN LAIT» بالجودة حيث حصلت على شهادة ISO9001 وكذا ISO22000 اعترافاً بالجودة التي تتميز بها منتجاتها والسمعة الحسنة لدى الزبائن من حيث السعر، الشكل... إلخ، خاصة باختيارها الحصول على ترخيص من شركة «CANDIA» الفرنسية لاستعمال علامتها والتي تصنف من بين

الأوائل في إنتاج وتوزيع الحليب في أوروبا نظرا لخبرتها الطويلة (أكثر من 50 سنة) والرائدة في مجال إنتاج وتصنيع الحليب وتعبئته. لذلك وسعيا منها إلى الحفاظ على هذه السمعة الطيبة نجدها تتخذ عدة إجراءات من بينها:

- تكثيف وتفعيل دور خلية مراقبة الجودة لتفادي تكرار عيوب التصنيع مستقبلا؛
- العمل على ضرورة اكتشاف المنتجات المعيبة في بداية العملية الإنتاجية؛
- التدريب والتكوين المستمر للعمال و التقنيين؛
- السعي والسهر على توفير ظروف العمل الجيدة.

لكن ورغم كل ما سبق، فإن الشركة تتحمل تكاليف خفية تتمثل في تكاليف الإخفاق الداخلية، والتي تتمثل في تلك التكاليف التي تحدث قبل تسليم أو شحن المنتج للزبون والتي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم مطابقة منتجها لمواصفات الجودة المحددة، مثل تكاليف الوحدات المرفوضة، وتكاليف البحث عن أسباب العيوب، ، تكاليف إعادة التشغيل، الإصلاح، الاختيار،...، ويمكن توضيح هذه التكاليف من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (101): التكاليف الخفية لمؤشر اللاجودة بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الوحدات المنتجة	129 273 326	148 215 727	167 850 314	141 666 845	170 215 355
الوحدات المعيبة	502 197	838 680	430 795	173 014	39 834
معدل الإنتاج المعيب	0,39%	0,57%	0,26%	0,12%	0,02%
متوسط سعر البيع الوحدوي	72	72	85	83	75
قيمة الإنتاج المعيب	36 107 459	60 553 171	36 482 126	14 353 837	2 971 561
الوحدات المباعة	126 907 030	149 058 641	167 411 494	142 363 950	170 751 771
معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة	0,40%	0,56%	0,26%	0,12%	0,02%
قيمة الإنتاج المباع	9 124 484 469	10 762 113 534	14 177 353 789	11 810 993 852	12 737 967 067
هامش الربح	10%	9%	8%	8,5%	10%
تكاليف الإخفاق الداخلية(الفرصة الضائعة)	<b>3 610 746</b>	<b>5 449 785</b>	<b>2 918 570</b>	<b>1 220 076</b>	<b>297 156</b>
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر اللاجودة للفترة (2012-2016)			<b>13 496 334</b>		

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيحات: لقد تم إعداد الجدول من خلال إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد معدل الإنتاج المعيب بقسمة الإنتاج المعيب على عدد الوحدات المنتجة؛
  - يتم تحديد قيمة الإنتاج المعيب بضرب الوحدات المعيبة x متوسط سعر البيع الوحدوي؛
  - يتم تحديد معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة بقسمة الإنتاج المعيب على عدد الوحدات المباعة؛
  - يتم تحديد تكاليف الإخفاق الداخلية(الفرصة الضائعة) بضرب قيمة الإنتاج المعيب x هامش الربح.
- ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012-2016) تقدر بـ: **13.496.334** دج. تتمثل في تكاليف الإخفاق الداخلية نتيجة للعدد المعبر من الوحدات المعيبة.

##### 5- دراسة التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الإنتاجية:

من أجل المحافظة على حجم الإنتاج العادي وتفاذي نقص الإنتاجية اتخذت شركة «TCHIN LAIT»



عدة إجراءات من بينها: زيادة ساعات إضافية عند الحاجة، القيام بالصيانة الدورية، تقسيم المهام وتحديد المسؤوليات بدقة، تحسين المناخ الفيزيائي للعمل (التهوية، الإنارة، تخفيض الضجيج...)،....  
لكن ورغم كل ذلك لم تصل الشركة إلى إنتاج كل ما تم توقعه خلال الفترة المعتبرة (2012-2016)،  
لذلك نجد أنها تتحمل تكاليف خفية يمكن تلخيصها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (102): التكاليف الخفية لمؤشر نقص الإنتاجية بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع الإنتاج الفعلي	129 273 326	148 215 727	167 850 314	141 666 845	170 215 355
مجموع الإنتاج المتوقع	150 000 000	160 000 000	180 000 000	180 000 000	180 000 000
نسبة التحقيق	86.18	92.63	93.25	78.70	94.56
الفرق	- 20 726 674	- 11 784 273	- 12 149 686	- 38 333 155	- 9 784 646
هامش الربح	9%	8.5%	8%	9%	10%
الفرق(قيمة الفرصة الضائعة)	1 865 401	1 001 663	971 975	3 449 984	978 465
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الإنتاجية للفترة (2012-2016)			8 267 487		

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012-2016) تقدر بـ: **8.267.487** دج. تتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن عدم تحقيق الإنتاج المتوقع بأكمله (نقص الإنتاج الفعلي مقارنة بالإنتاج المتوقع).

#### 6- تكاليف خفية أخرى ناتجة عن تلف المواد والأغلفة:

من خلال تصفحنا لميزان المراجعة لشركة «TCHIN LAIT» والخاص بالفترة (2012-2016) لاحظنا وجود حساب من بين حسابات الأعباء وهو ح/ 657110 مصاريف تلف المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف، مما لفت انتباهنا إلى أنّ مثل هذه المصاريف تكون مصدرا لتحمل الشركة لتكاليف خفية تتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة (رقم أعمال ضائع: عدم تحويل المواد الأولية إلى منتجات قابلة للبيع)، ويمكن توضيح ذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (103): التكاليف الخفية الناتجة عن تلف المواد والأغلفة بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016).

الوحدة: دج

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال	9 124 484 469	10 762 113 534	14 177 353 789	11 810 993 852	12 737 967 067
الاستهلاكات من المواد ومواد التعبئة والتغليف	6 225 974 738	7 645 320 786	10 139 302 979	7 992 664 979	7 981 030 745
مصاريف تلف المواد ومواد التعبئة والتغليف	16 384 034	-	-	11 693 792	232 611 435
نسبة المواد التالفة من إجمالي المواد المستهلكة	0,26%	0%	0%	0,15%	2,91%
الهامش على الاستهلاكات	37,52%	38,03%	33,69%	35,52%	40,31%
رقم الأعمال الضائع (تكلفة الفرصة الضائعة)	9 008 610	-	-	6 138 259	149 662 832
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن تلف المواد الأولية والأغلفة للفترة (2012-2016)			164 809 701		

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيحات: لقد تم إعداد الجدول من خلال إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد نسبة المواد التالفة من إجمالي المواد المستهلكة بقسمة مصاريف تلف المواد ومواد التعبئة والتغليف على الاستهلاكات السنوية من المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف؛



- يتم تحديد تكلفة الفرصة الضائعة (رقم الأعمال الضائع) بضرب رقم الأعمال x الهامش على الاستهلاكات x نسبة المواد التالفة من إجمالي المواد المستهلكة.

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012- 2016) تقدر بـ: **164.809.701** دج. تتمثل في تكاليف الفرصة الضائعة (رقم الأعمال الضائع) الناتجة عن تلف المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف.

ومن خلال كل ما سبق، ومن أجل توضيح أكثر لإجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها شركة «TCHIN LAIT» خلال الفترة المعتبرة (2012- 2016)، نقوم بإعداد الجدول التلخيصي التالي:

الجدول (104): مجموع التكاليف الخفية بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب	39 168 931	64 259 044	61 150 088	75 560 427	78 317 289
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	399 000	585 900	786 450	714 000	557 550
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل	-	-	-	-	-
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر النقص الإنتاجية	1 865 401	1 001 663	971 975	3 449 984	978 465
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر اللجوء	3 610 746	5 449 785	2 918 570	1 220 076	297 156
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن تلف المواد والأغلفة	9 008 610	-	-	6 138 259	149 662 832
المجموع	54 052 688	71 296 392	65 827 083	87 082 746	229 813 292

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية جدّ معتبرة في الفترة (2012- 2016)، كما نلاحظ أنّ مؤشر التغيب هو الأكثر تأثيراً على إجمالي التكاليف الخفية وذلك بنسبة متوسطة تقدر بـ 75% ثم يليه عنصر تلف المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف بنسبة تقدر بـ 18%، وبعدهما يأتي مؤشر نقص الإنتاجية بنسبة تقدر بـ 4%.

ولتوضيح أهمية التحكم في هذا النوع من التكاليف يمكن حساب أهميتها النسبية مقارنة بالنتيجة الصافية للشركة خلال الفترة المعتبرة (2012- 2016)، وهو ما يتم توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (105): نسبة التكاليف الخفية إلى النتيجة الصافية بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
مجموع التكاليف الخفية	54 052 688	71 296 392	65 827 083	87 082 746	229 813 292
النتيجة الصافية	1 621 277 495	299 288 402	1 337 792 578	2 060 796 944	2 438 213 294
النسبة %	3	24	5	4	9
النسبة المتوسطة للفترة %			9%		

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ إجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها الشركة في الفترة المعتبرة (2012- 2016) تمثل نسبة لا يستهان بها من نتيجتها الصافية والتي تقدر في المتوسط بـ 9% . فهذا النوع من التكاليف الذي تتحمّله الشركة يؤثر سلباً على نتيجتها إن لم تحاول التحكم فيها أو على الأقل تخفيضها، فهي تكاليف ضخمة لا يجب على الشركة تجاهلها وهو ما يتم توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (106): مجموع التكاليف الخفية بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

السنوات	التكاليف الخفية
2012	54 052 688
2013	71 296 392
2014	65 827 083
2015	87 082 746
2016	229 813 292
مجموع الفترة (2012-2016)	508 072 201

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012-2016) تقدر بـ: **508.072.201** دج، وهو مبلغ جدّ معتبر يجب عليها العمل على التحكم فيها أو على الأقل تخفيضها.

رابعاً: تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة بشركة «TCHIN LAIT»

نحاول في هذا العنصر تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة بشركة «TCHIN LAIT» وذلك من خلال تطبيق كلّ من أداة التكلفة المستهدفة وأداة تحليل القيمة.

1- **تطبيق أداة التكلفة المستهدفة:** إنّ التكلفة المستهدفة ليست مجرد أداة لحساب التكلفة، وإنما عبارة عن نظام متكامل للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي) ومتطلبات الزبائن (لتحديد خصائص المنتج) وإستراتيجية الشركة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناءً على التكلفة المستهدفة التي يحددها يتم اتخاذ قرارات لإدارة التكلفة وتخفيض التكلفة المقدرّة لامتناس الفرق الموجود بينها وبين التكلفة الفعلية.

ولكي يتم تطبيق أداة التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف منتج الشركة لابد من التعرف على العملية الإنتاجية القائمة في الشركة ومساراتها التقنية، حيث تمّ وصف مسار الإنتاج بهذه الشركة (المبحث الأول من هذا الفصل) إذ أنّ العملية الإنتاجية تمر بست مراحل هي: مرحلة إعادة التشكيل والتكيب، مرحلة التبريد، مرحلة البسترة، مرحلة التخزين، مرحلة التعقيم، مرحلة التعبئة والتغليف. كما يجب أيضاً التعرف على المنتج ومختلف مكوناته، فهو يتمثل في الحليب المنزوع الدسم جزئياً (Demi écrémé 1L)، بحيث تستعمل المؤسسة لإنتاج هذا المنتج ما يلي:

- مسحوق الحليب، مواد التعبئة والتغليف (علب سبتيك)، مواد التغليف الإضافي مثل: Peroxide, Patch, Bouchon, Film retractable, Film étirable.

- تكاليف متغيرة أخرى: كالمواد الكيميائية، قطع الغيار، المياه، الكهرباء، الغاز، الترميمات الأخرى؛

- اليد العاملة كلها غير مباشرة.

وفيما يلي الخطوات المتبعة لتطبيق أداة التكلفة المستهدفة من أجل تخفيض تكلفة منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (1ل) لشركة «TCHIN LAIT» خلال الفترة (2012-2016):

1-1- **التكلفة الفعلية للمنتج:** لقد تم تحديد سعر تكلفة اللتر الواحد أو العبوة الواحدة من الحليب المنزوع

الدسم جزئياً 1ل (Demi écrémé 1L) بحيث يتم تلخيصها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول(107): سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012-2016). الوحدة: دج

السنوات	سعر التكلفة للوحدة
2012	58,79
2013	63,88
2014	73,74
2015	71,75
2016	59,61

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ارتفاع سعر التكلفة للعلبة من الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال وخاصة في سنة 2014 أين وصلت إلى 73,74 دج للتر الواحد، والسبب يعود إلى ارتفاع سعر شراء مادة مسحوق الحليب الذي وصل إلى 411.184,81 دج للطن، بحيث لم يسبق له أن وصل إلى هذا المستوى منذ بداية الشركة في الإنتاج.

2-1- **سعر البيع الحالي:** يختلف سعر بيع العلب من الحليب باختلاف نوع الزبائن، بحيث هناك سعر خاص بالموزعين (الوكلاء المعتمدين لدى الشركة) وسعر آخر خاص ببائعي التجزئة، وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (108): سعر بيع الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012-2016). الوحدة: دج.

السنوات	السعر بيع العلب للموزعين والوكلاء المعتمدين	سعر بيع العلب لبائعي التجزئة
2012	66,81	69,16
2013	70,98	73,43
2014	80,15	82,85
2015	78,85	80,62
2016	70,13	74,51

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ اختلاف سعر البيع حسب نوع الزبون، فالسعر الذي تعتمد عليه الشركة للموزعين أو الوكلاء المعتمدين يكون أقل من سعر البيع الخاص ببائعي التجزئة وذلك راجع إلى تباين هامش الربح المطبق حسب الحالة.

3-1- **هامش الربح:** يتم حساب هامش الربح من خلال العلاقة التالية:

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

ويمكن توضيح هامش الربح المحققة من بيع المنتج محل الدراسة في الفترة(2012- 2016) سواءً للموزعين أو لبائعي التجزئة من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (109): هامش الربح الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

بالنسبة للموزعين					
البيان	2012	2013	2014	2015	2016
سعر البيع للوحدة	66,81	70,98	80,15	78,85	70,13
سعر التكلفة للوحدة	58,79	63,88	73,74	71,75	59,61
هامش الربح للوحدة	8,02	7,10	6,41	7,10	10,52
نسبة هامش الربح	12%	10%	8%	9%	15%
بالنسبة لبائعي التجزئة					
البيان	2012	2013	2014	2015	2016
سعر البيع للوحدة	69,16	73,43	82,85	80,62	74,51
سعر التكلفة للوحدة	58,79	63,88	73,74	71,75	59,61
هامش الربح للوحدة	10,37	9,55	9,11	8,87	14,90
نسبة هامش الربح	15%	13%	11%	11%	20%

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ هامش الربح المطبق من طرف الشركة يختلف باختلاف نوع الزبون، ففي حالة الموزعين يتراوح هامش الربح المطبق ما بين 8% و 15%، بينما في حالة بائعي التجزئة فيتراوح ما بين 11% و 20%. كما نلاحظ أيضا أنّ شركة «TCHIN LAIT» اتبعت سياسة رفع السعر وتخفيض هامش الربح لمواجهة الارتفاع في التكلفة وبالأخص ارتفاع تكلفة شراء مادة مسحوق الحليب. إنّ اعتماد التسعير على أساس التكلفة مضافا إليها هامش الربح المعمول به في الشركة يؤدي إلى أسعار مرتفعة وغير تنافسية، لذلك يتعيّن على الشركة تطبيق أداة التكلفة المستهدفة من أجل تخفيض تكلفة المنتج والحصول على أسعار بيع تنافسية.

**4-1- تحديد السعر المستهدف:** يقصد به السعر التنافسي الذي ينبغي أن تطبقه الشركة على زبائنها، ومن أجل الوصول إلى هذا السعر يجب الانطلاق من السعر الذي يرغب فيه المستهلك النهائي والذي يطبقه بائع التجزئة لتصل إلى السعر المستهدف لبائع الجملة (الموزع) ثم السعر المستهدف للشركة (المطبق على الموزعين).

ومن أجل التعرف على وضعية المنتج محلّ الدراسة في السوق ومعرفة رأي الزبائن ومتطلباتهم فيه، بالإضافة إلى معرفة مدى إقبالهم على المنتج وما هو السعر الذي يرغب فيه الزبائن ويكونون على استعداد لدفعه ومستوى رضاهم وما هي المرتبة التي يحتلها المنتج مقارنة بمنافسيه، فإنه يتعيّن على الشركة إعداد استمارة (Questionnaire) تتضمن مجموعة تساؤلات والقيام بتوزيعها على العديد من موزعي الحليب المعتمدين لديها وكذا تجار التجزئة، بحيث يمكن استرجاع هذه الاستمارة من الوصول إلى تحديد سعر البيع المستهدف ومن ثم تحديد المنتجات المنافسة وأسعارها.

وحسب مدير البيع والتسويق بشركة «TCHIN LAIT» فإنه يتم تحديد سعر البيع المستهدف بدراسة الشركة للسوق الذي يطرح فيه المنتج وذلك من خلال أخذها بعين الاعتبار الزبائن الذين يمثلون أهم حلقة في تحديد التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى المنافسين. بحيث خلال الاستفسار من الإدارة وبالضبط لدى مدير المالية والمحاسبة بالشركة عن السعر الذي يتم به بيع المنتج وكذلك الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في

تحقيقه تبيّن أنّ السعر الذي يرغب فيه المستهلك النهائي ويستعد دفعه اعتماداً على بائعي التجزئة في سنة 2016 هو 75 دج للعلبة (1 لتر)، والذي يمثل ثلاث مرات سعر الحليب المبستر المعبأ في أكياس والمدعم (25 د.ج)، فهو السعر المقبول من طرف زبائن الشركة، وهو مقارب لأسعار المنافسين بحيث أنّ الفرق لا يتجاوز 3 دج صعوداً أو نزولاً؛ وانطلاقاً من هذا السعر وهوامش الربح التي يرغب بائعي التجزئة والجملة في تحقيقها نصل إلى السعر المستهدف الذي ينبغي على الشركة تطبيقه، وهو ما نوضحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (110): سعر البيع المستهدف للحليب المنزوع الدسم جزئياً ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016).  
الوحدة: دج.

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
السعر المستهدف الذي يحقق رضا الزبون	65	68	70	72	75
هامش الربح المرغوب تحقيقه من طرف بائع التجزئة	7,80	8,16	8,40	8,64	9,00
سعر البيع بالنسبة للموزع	57,20	59,84	61,60	63,36	66,00
هامش الربح المرغوب تحقيقه من طرف الموزع	2,29	2,39	2,46	2,53	2,64
السعر المستهدف المطبق على الموزع	54,91	57,45	59,14	60,83	63,36

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ انتقال قرارات التسعير من يد الشركة إلى الزبائن، بحيث تم الانطلاق من السعر المستهدف الذي يحقق رضا الزبون وصولاً إلى السعر المستهدف الذي سوف تطبقه الشركة على الموزعين، لذلك فإنه يتم الاعتماد على أبحاث السوق في التسعير لتطبيق التكلفة المستهدفة.

**5-1- تحديد التكلفة المستهدفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة لمنتج الشركة لابد من تحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه والذي يتراوح بين 8 - 15% ، ونظراً لظروف المنافسة الحادة التي تحيط بالشركة وكذا تغيير أسعار شراء مادة مسحوق الحليب، فإننا سنختار الحد الأدنى لهامش الربح وهو 8% كهامش ربح مستهدف في حالة ارتفاع أسعار شراء مادة مسحوق الحليب والحد الأقصى 15% في حالة انخفاض أسعار شرائها.

يمكن تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال العلاقة التالية:

فعلى سبيل المثال فإنّ تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج لسنة 2016 يكون كالتالي:

لدينا: سعر البيع المستهدف الذي يحقق رضا الزبون هو 75 دج؛

هامش الربح المستهدف الذي يرغب بائع التجزئة في تحقيقه هو: 12%

هامش الربح المستهدف الذي يرغب الموزع في تحقيقه هو: 4%

هامش الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه هو: 15%

إنّ: التكلفة المستهدفة لبائع التجزئة =  $75 - (0,12 \times 75) - 75 = 9 - 66 =$

$$53,86 = 9,50 - 63,36 = (0,15 \times 63,36) - 63,36 = \text{التكلفة المستهدفة للشركة}$$

منه: التكلفة المستهدفة للمنتج لسنة 2016 هي: 53,86 دج

ولتوضيح التكلفة المستهدفة خلال الفترة المعتبرة (2012-2016) يمكن إعداد الجدول التالي:

الجدول (111): التكلفة المستهدفة للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: د.ج.

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
السعر المستهدف	54,91	57,45	59,14	60,83	63,36
هامش الربح المرغوب تحقيقه من طرف الشركة	6,59	5,75	4,73	5,47	9,50
التكلفة المستهدفة	48,32	51,71	54,41	55,36	53,86

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ وجود فجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة، إذ يمكن توضيح ذلك

حسب كل سنة في الفترة (2012-2016) من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (112): فجوة التكلفة للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: د.ج.

السنوات	سعر البيع المستهدف	نسبة هامش الربح المستهدف	الربح المستهدف	التكلفة المستهدفة	التكلفة الفعلية	فجوة التكلفة	النسبة %
2012	54,91	12%	6,59	48,32	58,79	10,47	17,81
2013	57,45	10%	5,75	51,71	63,88	12,17	19,05
2014	59,14	9%	5,32	54,41	73,74	19,33	26,21
2015	60,83	8%	4,87	55,36	71,75	16,39	22,84
2016	63,36	15%	9,50	53,86	59,61	5,75	9,65

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ نسبة فجوة التكلفة إلى التكلفة الفعلية في الفترة المعتبرة (2012-

2016) تتراوح بين 9,65 % و 26,21 %، مما يتعين على شركة «TCHIN LAIT» القيام بإجراءات التخفيض اللازمة من أجل سدّ وامتصاص الفجوة الموجودة بين التكلفة الفعلية أو المقدرة والتكلفة المستهدفة، وذلك من خلال تطبيق أداة من الأدوات الأخرى لإدارة التكلفة والتي تكمل الأداة الأولى والمتمثلة في أداة تحليل القيمة.

2- تطبيق أداة تحليل القيمة: إنّ أسلوب تحليل القيمة من الأدوات التي تلعب دورا هاما في مرحلة

تخطيط وتصميم المنتج، حيث أنه يساعد في تحقيق تخفيض التكلفة كأسلوب مساعد لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج. هذا ويظهر دور أسلوب تحليل القيمة في تخفيض التكلفة عندما تكون التكلفة المقدرة للمنتج أكبر من التكلفة المستهدفة له، ويتحقق تخفيض التكلفة من خلال إجراء التعديلات الممكن إدخالها على التصميم المقترح للمنتج مثل استبعاد المكونات غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة للمنتج، أو استبدال أجزاء المنتج بأجزاء أخرى أقل تكلفة أو استبدال نوعية المواد الأولية بنوعية أخرى أقل تكلفة مما يؤدي إلى تحقيق تخفيض التكلفة المقدرة للمنتج دون التأثير على جودته والوصول إلى التكلفة المستهدفة المحددة من قبل.

ومن أجل القيام بإجراءات التخفيض بتطبيق أداة تحليل القيمة يتم الاعتماد على تقنية التحليل الوظيفي

بهدف الوصول إلى المواضيع التي يمكن تخفيض التكلفة فيها لبلوغ التكلفة المستهدفة التي سبق لنا تحديدها،

بحيث يتم تحديد الفقرات التي ستخضع للتخفيض بما لا يؤثر على جودة ونوعية المنتج. لذلك يجب الاستناد إلى بيان التكلفة الفعلية للعلبة الواحدة من الحليب المنزوع الدسم جزئياً (1ل) لتفصيل وتحليل مكوناتها، وهو ما يمكن إظهاره من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (113): الأهمية النسبية لمكونات سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئياً 1ل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	الأهمية النسبية %
مسحوق الحليب	32,93	31,96	43,75	40,94	31,03	55
مواد ولوازم قابلة للاستهلاك	2,70	2,89	3,06	2,93	3,29	5
مواد التعبئة والتغليف	9,36	9,77	9,56	9,65	10,45	15
أعباء الإنتاج	7,38	5,90	6,41	8,53	7,55	11
أعباء التوزيع	4,86	4,12	4,43	4,95	5,41	7
أعباء خارج الاستغلال	1,56	9,24	6,53	4,75	1,88	7
سعر التكلفة النهائي	58,79	63,88	73,74	71,75	59,61	

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ مسحوق الحليب يحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة النهائي لمنتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (1ل) في الفترة المعتبرة (2012-2016) بنسبة قدرها 55% في المتوسط، ثم تليه مواد التعبئة والتغليف بنسبة قدرها 15% في المتوسط، وبعد ذلك تأتي أعباء الإنتاج بنسبة قدرها 11% في المتوسط، ثم تأتي كل من أعباء الإنتاج وأعباء خارج الاستغلال بنسبة قدرها 7% في المتوسط، وفي الأخير المواد واللوازم القابلة للاستهلاك بنسبة قدرها 5% في المتوسط. وعلى الرغم من كمال المكونات التي يتكون منها المنتج في الشركة واعتمادها بالدرجة الأساسية على مادة مسحوق الحليب المستورد من الخارج، فإنه من الضروري عدم إهمال أهمية أسلوب التحليل المفكك في المساعدة على إيجاد وسائل معيّنة لتخفيض تكاليف المنتجات بمقارنة مكوناتها مع مكونات المنتجات المنافسة، فمن خلال التعرف على المسار التقني للعملية الإنتاجية والمعاشية البسيطة في الشركة والأسئلة والمعلومات التي تم الحصول عليها من إدارة الشركة والعاملين في الإنتاج، ومعرفة وجهات نظرهم وأفكارهم وكذلك استشارة مهندسي العملية الإنتاجية، فقد تبين أنه يمكن تعويض مادة مسحوق الحليب بمادة الحليب الطازج مما يسهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف المواد الأولية الداخلة في عملية تصنيع المنتجات، لما تتمتع به مادة الحليب الطازج المشتركة من الداخل من انخفاض تكلفتها مقارنة بمادة مسحوق الحليب المستوردة من الخارج بنسبة تصل إلى 15% ولا يؤثر ذلك على جودة المنتج، بحيث وحسب تصريح السيد فوزي بركاتي\*: "الفرق الوحيد بين إنتاج هذا الحليب في أوروبا لدى شركة «CANDIA» الفرنسية ونحن، هو أنهم يستعملون حليب البقر الطازج ونحن نستعمل مسحوق الحليب الذي يتم إعادة تشكيله، ففي أوروبا وبما أنّ لديهم فائض في حليب البقر الطازج فينزعون منه الماء ليصبح مسحوق، ونحن نشترى هذا المسحوق لنضيف له الماء؛ ويضيف قائلاً: " أنّ الحل

\* رئيس مجلس إدارة شركة «TCHIN LAIT»



هو أن تقدم لنا الدولة مساعدة في إنشاء مزارع لإنتاج الأعلاف (بتقديمها لنا أراضي في إطار التنازل "Terrains en concession" لزراعة الأعلاف) وفي نفس الوقت إنشاء مزرعة لتطوير ومضاعفة الأبقار الحلوب التي نقوم باستيرادها، ذلك لأنّ استيراد البقرات الحلوب وفي نفس الوقت استيراد الأعلاف سوف يؤدي إلى زيادة سعر تكلفة الحليب<sup>1</sup>.

ولذلك يجب إدخال مادة الحليب الطازج في تصنيع الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ال) أسوة بالمنتجات المنافسة، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض جزء من تكاليف المواد الأولية المباشرة بنسبة قد تصل إلى 20% نتيجة انخفاض المصاريف المباشرة للشراء خاصة تلك المتعلقة بمصاريف الجمركة والنقل والشحن البحري...، بحيث هذه الأخيرة تمثل نسبة هامة من تكلفة شراء مسحوق الحليب والتي لا تقل عن 17% في المتوسط، وبالتالي انخفاض سعر تكلفة الوحدة المنتجة. وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (114): مقدار التخفيض في مادة مسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
مسحوق الحليب في حالة الاستيراد	32,93	31,96	43,75	40,94	31,03
مسحوق الحليب في حالة الإنتاج أو الشراء محلياً	26,34	27,17	37,19	34,80	26,38
مقدار التخفيض	6,59	4,79	6,56	6,14	4,65

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ إنتاج أو شراء الحليب الطازج محلياً عوضاً من استيراد مسحوق الحليب يساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر تكلفة المنتج، حيث وخلال الفترة المعتبرة (2012-2016) يبلغ مقدار التخفيض 5,75 دج في المتوسط، وهو ما يعادل 9% من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة. كما يمكن للشركة أن تعمل على تخفيض تكلفة مواد التعبئة والتغليف التي تحتل تكلفتها المرتبة الثانية بعد تكلفة مسحوق الحليب بحيث تمثل نسبة جدّ معتبرة من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة تصل إلى 15% في المتوسط، فإذا استطاعت الشركة إنتاج أو شراء مواد التعبئة (العلب) محلياً فإنها سوف تتمكن من تخفيض تكاليف هذه المواد قد تصل إلى 15% كون مصاريف شراءها المباشرة من جمركة وشحن بحري... إلخ لا تقل أهمية عن مصاريف شراء مادة مسحوق الحليب، مما يساهم أيضاً في تخفيض سعر تكلفة المنتج، وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (115): مقدار التخفيض في مواد التعبئة والتغليف بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
مواد التعبئة والتغليف في حالة الاستيراد	9,36	9,77	9,56	9,65	10,45
مواد التعبئة والتغليف في حالة الشراء المحلي	7,96	8,30	8,13	8,20	8,88
مقدار التخفيض	1,40	1,47	1,43	1,45	1,57

المصدر: وثائق الشركة

<sup>1</sup> محاوره مع السيد فوزي بركاتي، حاوره كمال مجدوب، حول إنتاج الحليب المعقم (UHT) التحول الناجح لشركة «TCHIN LAIT»، جريدة «El Watan»



من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه في الفترة المعتبرة (2012-2016) قدّر مقدار التخفيض الناتج عن شراء أو إنتاج العلب محليا بدلاً من استيرادها بـ1,46 دج في المتوسط، وهو ما يعادل 2 % من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة.

كما يمكن للشركة أيضا أن تخفّض من بعض العناصر المكونة لأعباء الإنتاج دون المساس بجودة المنتج، والتي من بينها: استهلاك بعض المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات كالاقتصاد في الماء، والتقليل من مواد الاستهلاكية للمخبر، ومصاريف الصيانة والتصلّيات،...، بحيث لو تمكنت من تخفيض ما قيمته 10% فقط من هذه المصاريف فإنّ ذلك سيؤدي إلى تخفيض أعباء الإنتاج بنفس النسبة تقريبا، لأنّ هذه المصاريف تحتل نسبة جدّ معتبرة ضمن إجمالي أعباء الإنتاج قد تصل أحيانا إلى 10% . وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (116): مقدار التخفيض في أعباء الإنتاج بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
أعباء الإنتاج قبل التخفيض	7,38	5,90	6,41	8,53	7,55
أعباء الإنتاج بعد التخفيض	6,64	5,31	5,77	7,68	6,80
مقدار التخفيض	0,74	0,59	0,64	0,85	0,76

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه في الفترة المعتبرة (2012-2016) قدّر مقدار التخفيض الناتج عن ترشيد استهلاك بعض المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات بـ 0,72 دج في المتوسط، وهو ما يعادل 1 % من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة.

إضافة إلى ما سبق، هناك مجال آخر يمكن من خلاله للشركة التخفيض من سعر التكلفة النهائي لمنتجاتها وهو محاولتها التخفيض من نسبة المواد والمنتجات التالفة ومصاريف التأخير والمُهل الإضافية، بحيث لو تمكنت من تخفيض 20% فقط من هذه الأخيرة فإنّ ذلك سوف يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج من خلال تخفيض التكاليف خارج الاستغلال التي أثقلت كاهل الشركة، بحيث كما رأينا سابقا بأنها تحتل نسبة جدّ معتبرة من سعر تكلفة المنتج حيث جاءت في المرتبة الرابعة بعد مادة مسحوق الحليب ومواد التعبئة والتغليف وأعباء الإنتاج بنسبة قدرها 7% في المتوسط. وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (117): مقدار التخفيض في أعباء خارج الاستغلال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
أعباء خارج الاستغلال قبل التخفيض من المواد والمنتجات التالفة	1,56	9,24	6,53	4,75	1,88
أعباء خارج الاستغلال بعد التخفيض من المواد والمنتجات التالفة	1,42	9,10	6,28	4,63	1,45
مقدار التخفيض	0,14	0,14	0,25	0,12	0,43

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه في الفترة المعتبرة (2012-2016) قدّر مقدار التخفيض الناتج عن تخفيض المواد والمنتجات التالفة ومصاريف التأخير والمُهل الإضافية بـ 0,22 دج في المتوسط، وهو ما

يساهم في تخفيض أعباء خارج الاستغلال بنسبة 8% في المتوسط، ومنه تخفيض سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة.

من خلال ما تقدم يمكن تلخيص مقدار التخفيض المتحقق من مختلف مكونات سعر تكلفة منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ال) في الفترة المعتبرة (2012-2016)، وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:  
الجدول (118): إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة المنتج بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: د.ج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
مسحوق الحليب	6,58	4,79	6,56	6,14	4,65
مواد التعبئة والتغليف	1,40	1,47	1,43	1,45	1,57
أعباء الإنتاج	0,74	0,59	0,64	0,85	0,76
إجمالي التخفيض المتحقق في تكلفة الإنتاج	8,72	6,85	8,63	8,44	6,98
التخفيض في أعباء خارج الاستغلال	0,14	0,14	0,25	0,12	0,43
إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة	8,86	6,99	8,88	8,56	7,41

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق أداة تحليل القيمة تم تحقيق تخفيض جدّ معتبر في سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة خلال كل سنوات الفترة المعتبرة (2012-2016) مع المحافظة على جودة المنتج، وأنه تم معالجة الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية، وبالأخص سنة 2016 أين تم تحقيق فجوة إيجابية أي تجاوز إجمالي التخفيض المتحقق (7,41 د.ج) فجوة التكلفة (5,75 د.ج) بمقدار **1,66** د.ج لكل وحدة منتجة.

كما يمكن إظهار نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة المنتج إلى المستهدف من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (119): نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف للمنتج بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: د.ج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
سعر التكلفة الفعلي	58,79	63,88	73,74	71,75	59,61
سعر التكلفة المستهدف	48,32	51,71	54,41	55,36	53,86
الفرق ( الفجوة)	10,47	12,17	19,33	16,39	5,75
إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة	8,86	6,99	8,88	8,56	7,41
نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف	85%	57%	46%	52%	129%
النسبة المتوسطة للتخفيض المتحقق خلال الفترة			74%		

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه في الفترة المعتبرة (2012-2016) بلغت نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ال) إلى التكلفة المستهدفة له 74% في المتوسط، وهي نسبة جدّ معتبرة مما يدل على أن تطبيق أداة تحليل القيمة يساهم مساهمة فعالة في تحقيق تخفيض التكلفة وبالتالي فهي أداة مساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج.

### المطلب الثاني: محاولة تطبيق بعض سياسات تخفيض التكاليف بشركة «HODNA LAIT»

من خلال هذا المطلب نحاول تطبيق بعض سياسات تخفيض التكاليف، وذلك حسب إمكانية تطبيقها بشركة «HODNA LAIT» ومدى توفر المعطيات الضرورية للقيام بذلك.

#### أولاً: تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بشركة «HODNA LAIT»

بما أنّ المواد الأولية تحتل المرتبة الأولى في هيكل تكاليف الشركة بحيث تمثل 77% من مجموع التكاليف التي تتحملها الشركة، فإنّ العمل على تخفيضها سيؤدي حتماً إلى التأثير على التكاليف الكلية لها، لذلك فإننا سنركّز في هذه السياسة على التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين بالشركة لأنهما المسؤولتان على جلب وتخزين هذه المواد، بالإضافة إلى أنّ مصاريف هاتين الوظيفتين تشكّل أيضاً نسبة جدّ معتبرة تصل إلى 29% في المتوسط من إجمالي مصاريف وظائف الشركة، وهو ما يبيّنه الجدول التالي:

الجدول(120): تحديد تكاليف وظائف الشركة وأهميتها النسبية للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

الوظائف/ السنوات	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%
التمويل	762	30	596	23	651	25	957	33	814	30
الإنتاج	1 392	55	1 463	56	1 477	56	1 559	53	1 491	54
التوزيع	380	15	533	21	521	20	427	15	431	16
المجموع	2 534	100	2 592	100	2 649	100	2 943	100	2 736	100

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ بأنّ مصاريف وظيفة التمويل تأتي في المرتبة الثانية بعد مصاريف وظيفة الإنتاج وهو ما يؤكد ضرورة اهتمام الشركة بهذه الوظيفة.

إنّ مصاريف التمويل بشركة «HODNA LAIT» سواءً المباشرة منها أو غير المباشرة تتكوّن من مصاريف الشراء ومصاريف التخزين حيث أنّ:

- مصاريف الشراء تتمثل أساساً في الأعباء غير المباشرة للشراء كرواتب الموظفين القائمين بعملية الشراء، مصاريف التحضير والمتابعة وإصدار الطلبات، مصاريف اللوازم الكتابية، تكاليف الاتصالات (بريد، هاتف، فاكس، أنترنت...)، المصاريف المختلفة الأخرى والتي غالباً ما تتعلق بالاهتلاكات (معدات المكتب، المباني، وسائل النقل...)، الصيانة، الكهرباء والغاز...، والأعباء المباشرة للشراء والتي تتمثل أساساً في مصاريف استلام الطلبية كالنقل، التأمين، الرسوم الجمركية...؛

- بينما مصاريف التخزين فتتمثل أيضاً في الأعباء غير المباشرة للتخزين كتكاليف التشغيل للمخازن، أجور المستخدمين، مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية، مصاريف التوثيق ولوازم المكتب مصاريف العناية بالمخازن وبتجهيزات التخزين، مصاريف النقل ما بين المخازن، إيجار مساحات للاستغلال اهتلاك المخازن، اهتلاك تجهيزات المخازن والمناولة، مصاريف التأمينات(متعددة الأخطار، كوارث طبيعية...)، مصاريف مراقبة الجودة وتحليل العينات، مصاريف الإعلام الآلي ومحاسبة المواد، بالإضافة إلى الأعباء المباشرة للتخزين كأتعاب العبور، الحقوق الجمركية، ... .

وفيما يلي الجدول التفصيلي لمصاريف التمويل خلال الفترة (2012-2016):

الجدول(121): مكونات مصاريف التموين بالشركة للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

الوظائف/ السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الأعباء المباشرة للتموين	608	436	485	784	631
مصاريف الجمركة	505,5	358,6	403,8	648,4	524,0
مصاريف النقل	101,0	71,7	80,8	129,7	104,8
مصاريف أخرى ملحقه بالشراء	1,5	5,7	0,4	5,9	2,2
الأعباء غير المباشرة للتموين	154	160	166	173	183
<b>مجموع مصاريف التموين</b>	<b>762</b>	<b>596</b>	<b>651</b>	<b>957</b>	<b>814</b>

المصدر: وثائق المؤسسة

ولغرض المقارنة مع الشركة السابقة «TCHIN LAIT» نركز أيضا على مادة "مسحوق الحليب" التي تعدّ المادة الأولية الأكثر أهمية من حيث القيمة، الكمية المشتراة، الكمية المستهلكة وكذا مصاريف التموين بهذه المادة التي تمثل في المتوسط 6% من إجمالي مصاريف التموين التي تتحملها الشركة. وهو ما يتم توضيحه من خلال الجدول التلخيصي التالي:

الجدول(122): تحديد مصاريف التموين الخاصة بمادة مسحوق الحليب للفترة (2012-2016) الوحدة: مليون دج

مصاريف التموين/ السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الأعباء المباشرة للتموين لمسحوق الحليب	33	69	65	28	5
مصاريف الجمركة	26,9	61	58	24,7	4,2
مصاريف النقل	6	7,7	6,9	3	0,7
مصاريف أخرى ملحقه بالشراء	0,1	0,3	0,1	0,3	0,1
الأعباء غير المباشرة للتموين لمسحوق الحليب	2	6	5	2	1
قسم التموين	2	6	5	2	1
<b>مجموع مصاريف التموين لمسحوق الحليب</b>	<b>35</b>	<b>75</b>	<b>70</b>	<b>30</b>	<b>6</b>
<b>إجمالي مصاريف التموين</b>	<b>762</b>	<b>596</b>	<b>651</b>	<b>957</b>	<b>814</b>
<b>نسبة مصاريف تموين مسحوق الحليب</b>	<b>5%</b>	<b>13%</b>	<b>11%</b>	<b>3%</b>	<b>1%</b>
<b>النسبة المتوسطة لمصاريف التموين لمسحوق الحليب</b>			<b>6%</b>		

المصدر: وثائق المؤسسة

وبعد تحديد مصاريف التموين لمادة مسحوق الحليب، يمكننا الآن حساب كلّ من مصاريف الشراء والتخزين، وكذا تحديد تكلفة تموين الطن الواحد من هذه المادة بالإضافة إلى تحديد تكلفة شراء الطلبية الواحدة وكذا تكلفة تخزين الطن الواحد من مسحوق الحليب، وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول(123): مصاريف شراء وتخزين مادة مسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012 - 2016).  
الوحدة(د.ج)

البيان/ السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
ثمن الشراء	317 333 795	674 508 384	628 143 782	267 447 763	58 026 906
الكمية المشتراة(طن)	1 286,50	2 494,60	1 696,68	1 031,23	306,78
متوسط سعر الشراء لطن	246 664,43	270 387,39	370 220,45	259 349,57	189 151,35
مصاريف التموين	35 330 640	74 975 037	69 946 561	30 039 020	6 449 148
تكلفة تموين الطن الواحد	<b>27 462,60</b>	<b>30 054,93</b>	<b>41 225,67</b>	<b>29 129,45</b>	<b>21 022,40</b>
تكلفة الشراء الإجمالية	352 664 435	749 483 421	698 090 343	297 486 783	64 476 054
تكلفة شراء الطن الواحد	<b>274 127,04</b>	<b>300 442,32</b>	<b>411 446,12</b>	<b>288 479,03</b>	<b>210 173,76</b>
مصاريف الشراء	21 198 384	44 985 022	41 967 937	18 023 412	3 869 489
مصاريف التخزين	14 132 256	29 990 015	27 978 624	12 015 608	2 579 659
عدد مرات الاستلام	3	3	3	3	3
مصاريف شراء الطلبية الواحدة	<b>7 066 128</b>	<b>14 995 007</b>	<b>13 989 312</b>	<b>6 007 804</b>	<b>1 289 830</b>
مصاريف تخزين الطن الواحد	<b>10 985</b>	<b>12 022</b>	<b>16 490</b>	<b>11 652</b>	<b>8 409</b>

المصدر: وثائق المؤسسة

\*- توضيحات:

فيما يلي توضيح كيفية حساب مختلف العناصر المكوّنة للجدول أعلاه والخاص بمادة مسحوق الحليب:

- تم حساب متوسط سعر الشراء بقسمة ثمن الشراء على الكمية المشتراة؛
  - تم حساب تكلفة تموين الطن الواحد بقسمة مصاريف التموين على الكمية المشتراة؛
  - تم حساب تكلفة الشراء الإجمالية بإضافة مصاريف التموين إلى ثمن الشراء؛
  - تم حساب تكلفة شراء الطن الواحد بقسمة تكلفة الشراء الإجمالية على الكمية المشتراة؛
  - مصاريف الشراء تمثل 60 % من مصاريف التموين بينما مصاريف التخزين تمثل النسبة الباقية؛
  - تم حساب مصاريف شراء الطلبية الواحدة بقسمة مصاريف الشراء على عد مرات الاستلام؛
  - تم حساب مصاريف تخزين الطن الواحد بقسمة مصاريف التخزين على الكمية المشتراة.
- كما يمكن تتبع حركة الدخول والخروج الشهري لمادة مسحوق الحليب خلال سنة 2016 من خلال

إعداد الجدول التالي:

الجدول(124): حركة الدخول والخروج الشهري لمسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» لسنة 2016

المخزونات النهائية	الإخراجات		الإدخالات		الأشهر
	الكميات(طن)	السعر الوحدوي(دج)	الكميات(طن)	السعر الوحدوي(دج)	
				278 749,41	392,83
489,03	255 717,32	105,30	210 815,60	201,50	جانفي 2016
504,86	247 433,59	84,95	207 237,20	100,78	فيفري 2016
447,29	247 433,59	57,57	-	-	مارس 2016
380,42	247 433,59	66,87	-	-	أفريل 2016
295,45	247 433,59	84,97	-	-	ماي 2016
255,71	247 433,59	39,75	-	-	جوان 2016
226,09	247 433,59	29,62	-	-	جويلية 2016
195,24	247 433,59	30,85	-	-	أوت 2016
166,97	247 433,59	28,27	-	-	سبتمبر 2016
132,35	247 433,59	34,62	-	-	أكتوبر 2016
98,10	247 433,59	34,25	-	-	نوفمبر 2016
<b>102,60</b>	-	-	247 196,00	4,50	ديسمبر 2016
		<b>597,00</b>		<b>699,61</b>	المجموع السنوي

المصدر: وثائق المؤسسة

وبعد تحديدنا لمصاريف التموين المتعلقة بمادة مسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» وتحديدنا لمختلف مكوناتها وكذا تتبع حركة مخزونها، وبغرض تخفيض مصاريف التموين لهذه المادة الأساسية والتحكم فيها من أجل تخفيض تكاليف الشركة ككل. نقوم بالبحث عن عدد الطلبات المثلى وكمية كل طلبية من هذه المادة من خلال استعمال نموذج "ويلسن".

\*- تطبيق نموذج ويلسن: حسب هذا النموذج يمكن استخراج الكمية التي تؤدي إلى تخفيض مصاريف

التموين باستعمال العلاقة التالية:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2 \cdot C_{pass} \cdot C_a}{U \cdot i}}$$

بحيث:

-  $C_{pass}$ : مصاريف شراء الطلبية الواحدة؛

-  $i$ : معامل الاحتفاظ بالمخزون والذي يمثل نسبة مئوية من متوسط المخزون؛

-  $U$ : سعر الشراء الوحدوي للمادة؛

-  $C_a$ : مجموع الاستهلاكات أو الاستخدام السنوي؛

ولتطبيق هذه العلاقة يجب أولاً معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لها بحيث:

←  $C_{pass}$ : مصاريف شراء الطلبية الواحدة، تم تحديدها من قبل والتي تقدر بـ 1.289.830 د.ج؛

← عدد الطلبات = 3؛

←  $U$ : سعر الشراء الوحدوي (طن) لمادة مسحوق الحليب = 189.151,35 د.ج؛

←  $C_a$ : مجموع الاستهلاكات السنوية = 597 طن؛

←  $i$ : معامل الاحتفاظ بالمخزون: لتحديد هذا المعامل يجب أولاً تحديد متوسط المخزون ثم قيمته.

لتحديد متوسط مخزون مادة مسحوق الحليب وباعتبار حركة مخزون هذه المادة غير منتظمة، يتم استخدام العلاقة التالية:

$$Sm(t_1 + t_2 + t_3 + t_4) = \left( \frac{s+s_1}{2} t_1 + \frac{S_1+s_2}{2} t_2 + \frac{S_2+s_3}{2} t_3 + \frac{S_3+s_4}{2} t_4 + \frac{S_4+sf}{2} tf \right)$$

بحيث:

- S4, S3, S2, S1, s : يمثل مخزون بداية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة على التوالي؛
  - sf, s4, s3, s2, s : يمثل مخزون نهاية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة والأخيرة على التوالي.
- ولتحديد ذلك نقوم بإعداد الجدول التالي:

الجدول (125): متوسط المخزون السنوي وقيمه ومعدل مصاريف تخزين مادة مسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» لسنة

2016

البيان/ الفترات	t1	t2	t3
شهر واحد	شهر واحد	تسعة أشهر	شهر واحد
الفترة	1	9	1
المخزون الأولي	392.83	489.03	504.86
المشتريات	201.50	100.78	4.50
المخزون النهائي	489.03	504.86	102.60
متوسط المخزون لكل فترة	541.68	4 926.02	305.98
متوسط المخزون السنوي	481.14		
قيمة متوسط المخزون (د.ج)	91 008 202		
معدل مصاريف التخزين	3%		

المصدر: وثائق المؤسسة

\*- توضيحات:

- فيما يلي توضيح كيفية حساب مختلف العناصر المكوّنة للجدول أعلاه والخاص بمادة مسحوق الحليب:
- يتم استخراج متوسط مخزون كل فترة من خلال جمع العناصر الثلاثة (مخزون أولي، المشتريات، المخزون النهائي) وترجيحها بكل فترة من الفترات الخاصة بها (ضربها في الفترة)؛
- يتم حساب متوسط المخزون السنوي بجمع متوسط مخزون كل فترة من الفترات وقسمتها على 12؛
- يتم حساب قيمة متوسط المخزون بضرب متوسط المخزون السنوي X متوسط سعر شراء الطن الواحد من مسحوق الحليب؛
- يتم حساب معدل مصاريف التخزين بقسمة مصاريف التخزين على قيمة متوسط المخزون.
- وبعد معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لنموذج "ويلسن" يمكن حساب كمية وعدد الطلبات التي تخفض مصاريف التموين لسنة 2016، وذلك كالتالي:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2 \times 1289830 \times 597}{189151,35 \times 0,03}} = 520,96$$

أي أنّ الكمية المثلى من مادة مسحوق الحليب الواجب على الشركة طلبها كي تكون مصاريف التموين في أدنى مستوياتها هي: 520,96 طن.

هذه الكمية تسمى بالكمية الاقتصادية للطلب (EOQ : Economic Order Quantity) أو كمية (Wilson).

ومن خلالها يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات (عدد الطلبات الاقتصادية).

$$N^* = \frac{Ca}{Q^*} \quad \text{أي:} \quad \frac{\text{مجموع الاستهلاكات}}{\text{الكمية الاقتصادية للطلب}}$$

$$N^* = \frac{597}{520,96} = 1,15$$

كما يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات وفق العلاقة التالية:

$$N^* = \sqrt{\frac{597 \times 189151,35 \times 0,03}{2 \times 1289830}} = 1,15 \quad \text{ومنه:} \quad N^* = \sqrt{\frac{Ca \cdot U_i}{2 \cdot C_{pass}}}$$

أي أن عدد الطلبات المثلى هو طلبية واحدة في السنة.

بمعنى أن الشركة تقوم باستلام مادة مسحوق الحليب مرة واحدة (دفعة واحدة) في سنة 2016 بدلاً من 3 مرات.

وبالتالي فإن فترة الطلب عبارة عن:

$$t = \frac{12}{1,15} = 10,43 \quad t = \frac{12}{N^*}$$

أي أن فترة الطلب المثلى هي 10 أشهر و 13 يوم.

إذا أرادت الشركة تخفيض تكاليفها من خلال تخفيض تكاليف التمويل وجعلها عند أدنى مستوياتها فإن عليها إصدار طلبية واحدة خلال هذه السنة، بدلاً من اقتناء هذه الاحتياجات السنوية على 3 دفعات.

وحتى تحقق الشركة أدنى مصاريف التمويل يجب أن تتساوى مصاريف الشراء مع مصاريف التخزين نظرياً، حيث يمكن تحديد هذه المصاريف بالعلاقة التالية:

$$K_1 = K_2 = \sqrt{\frac{C_{pass} \cdot Ca \cdot U_i}{2}}$$

بحيث:  $K_1$ : تمثل مصاريف الشراء،  $K_2$ : تمثل مصاريف التخزين

$$K_1 = K_2 = \sqrt{\frac{1289830 \times 597 \times 189151,35 \times 0,03}{2}} = 1478099,79$$

وبالتالي فإن مصاريف التمويل هي:

$$K = 1478099,79 \times 2 = 2956200 \quad \text{ومنه:} \quad \text{مصاريف التمويل} = \underline{\underline{2.956.200}}$$

كما يمكن تحديد مصاريف التمويل كما يلي:

✓ مصاريف الشراء = مصاريف شراء الطلبية الواحدة × عدد الطلبات المثلى

$$\text{مصاريف الشراء} = 1,15 \times 1289830 = 1483304,5$$

✓ مصاريف التخزين = متوسط المخزون (الاستهلاك) × متوسط سعر الشراء الوحدوي × معدل مصاريف التخزين

$$\text{مصاريف التخزين} = \frac{597}{1,15 \times 2} \times 0,03 \times 189151,35 = 1472913,34$$

$$\text{منه مصاريف التمويل} = 1472913,34 + 1483304,5 = \underline{\underline{2.956.217,84}}$$



وهي تقريبا متساوية مع مصاريف التمويل التي تم حسابها بالطريقة السابقة) بفرق قدره: 17,84 دج يمكن إهماله).

ومن خلال ما سبق نلاحظ أنه بتطبيق نموذج "ويلسن" انخفضت مصاريف التمويل بما قيمته:

$$6.449.148 - 2.956.200 = 3.492.948 \text{ دج}$$

ومن أجل التوضيح أكثر لانخفاض مصاريف التمويل بتطبيق نموذج "ويلسن" يمكن تلخيص النتائج السابقة في الجدول التالي:

الجدول(126): أثر استخدام نموذج ويلسن في تسيير مخزون مسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» لسنة 2016

البيان/ السنة	2016
مصاريف التمويل قبل تطبيق النموذج	6 449 148
مصاريف التمويل بعد تطبيق النموذج	2 956 200
الفارق(د.ج)	3 492 948
نسبة الانخفاض %	54%

المصدر: وثائق المؤسسة

نلاحظ أن استخدام النموذج المختار سيمكّن الشركة من تخفيض مصاريف التمويل بنسبة متوسطة قدرها 54% وهي نسبة جدّ معتبرة، وذلك بقدرتها على التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين من خلال محاولتها التأثير والضغط على الجزء المتغير من مصاريف التخزين وكذا التخطيط لترشيد تكاليف الجزء الثابت منها والمتمثل في مصاريف إيجار مساحات ومستودعات التخزين. ولتوضيح تأثير التخفيض الذي نتج عن التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين (تخفيض مصاريف التمويل) على مختلف تكاليف وسعر تكلفة المنتج خلال الفترة(2012- 2016) نقوم بإعداد الجدول التالي:

الجدول(127): تحديد تأثير تخفيض مصاريف التموين الخاصة بمادة مسحوق الحليب على مختلف تكاليف وسعر تكلفة المنتج للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات
46,77	53,21	62,34	51,22	50,56	تكلفة الشراء للمواد الأولية :
30,63	37,76	46,99	36,05	36,17	منها: مسحوق الحليب
56,10	64,74	74,87	60,80	58,98	تكلفة الإنتاج
2,44	2,34	2,30	3,51	2,49	تكلفة التوزيع
58,54	67,08	77,17	64,31	61,47	سعر التكلفة
61,09	69,18	81,00	64,84	62,54	سعر التكلفة النهائي
45,12	51,17	59,80	49,26	48,60	تكلفة الشراء للمواد الأولية :
28,98	35,72	44,45	34,09	34,21	منها: مسحوق الحليب
54,45	62,70	72,33	58,84	57,02	تكلفة الإنتاج
2,44	2,34	2,30	3,51	2,49	تكلفة التوزيع
56,89	65,04	74,63	62,35	59,51	سعر التكلفة
59,44	67,14	78,46	62,88	60,58	سعر التكلفة النهائي
- 1,65	- 2,04	- 2,54	- 1,96	- 1,96	قيمة التخفيض عن كل وحدة (دج)
-2,70%	-2,95%	-3,14%	-3,02%	-3,13%	نسبة التخفيض لكل سنة
		-3%			نسبة التخفيض المتوسطة

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيحات:

- فيما يلي توضيح كيفية حساب قيمة التخفيض في سعر تكلفة المنتج خلال الفترة المعتبرة (2012-2016):
- يتم تحديد أولا نسبة مصاريف التموين لمادة مسحوق الحليب إلى تكلفة شراء هذه الأخيرة بقسمة مصاريف التموين على تكلفة شراء المادة؛
  - لحساب قيمة التخفيض في مصاريف التموين لمادة مسحوق الحليب يتم ضرب مصاريف التموين قبل تطبيق سياسة التحكم في الوظائف X نسبة الانخفاض المحققة بعد تطبيقها (54%)؛
  - لحساب مصاريف التموين لمادة مسحوق الحليب بعد تطبيق سياسة التحكم في الوظائف يتم طرح قيمة التخفيض من مصاريف التموين قبل تطبيق السياسة.
- ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة التحكم في الوظائف وذلك من خلال التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين فقط (تخفيض مصاريف التموين) والاقتصار على مصاريف التموين الخاصة بمادة مسحوق الحليب فقط، وكذلك عدم الأخذ بعين الاعتبار تأثير التحكم في باقي الوظائف الأخرى على مختلف التكاليف وسعر التكلفة، فإن الشركة تستطيع تخفيض سعر تكلفة منتجها بنسبة تبلغ في المتوسط 2,99% والتي تعتبر نسبة معتبرة خاصة إذا كان التخفيض بنفس المعدل أو أكثر بالنسبة لمصاريف التموين المتعلقة بباقي المواد الأولية الأخرى كمواد التعبئة والتغليف واللوازم المستهلكة.

ثانيا: تطبيق سياسة تخريج الأنشطة بشركة «HODNA LAIT»

يشمل نشاط النقل بشركة «HODNA LAIT» ثلاثة أنواع من النقل: نقل المستخدمين، نقل المشتريات (مواد أولية ولوازم) ونقل المبيعات (المنتجات) إلى مختلف نقاط البيع الأساسية والثانوية، بحيث تعتمد

الشركة - في النوع الثالث من النقل (نقل المنتجات) - على أسطول من شاحنات التبريد ذات أحجام مختلفة منها ما تعود ملكيته للشركة ومنها ما تقوم باستئجاره ومنها ما هو مستقل تماماً عنها كحالة الموزعين في الشبكة الثانوية. لذلك نجد أنّ تكاليف هذا النشاط تحتل مكانة كبيرة ضمن هيكل تكاليف الشركة، ونظراً لتعدد العناصر المتعلقة بها قمنا بمحاولة لتحديد نصيب نشاط النقل من التكاليف الكلية حسب كل عنصر من عناصر تكلفة النقل، وذلك قبل اعتماد الشركة لسياسة تخريج هذا النشاط وبعدها.

3- **عناصر تكلفة النقل قبل التخريج:** سنحاول فيما يلي تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة نشاط النقل قبل اعتماد شركة «HODNA LAIT» لسياسة تخريج هذا النشاط.

4-1 **عناصر تكلفة المواد:** تتمثل عناصر تكلفة المواد في مختلف التموينات الأخرى كمواد التشحيم، الزيوت، الوقود، قطع الغيار،...، وكذا مختلف المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات مثل الماء، الغاز، الكهرباء، ملابس العمل، توريدات الصيانة والتنظيف،...؛ والتي يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (128): عنصر تكلفة المواد بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

ر ح	عناصر تكلفة المواد	2012	2013	2014	2015	2016
602	التموينات الأخرى	46 288 650	50 917 515	56 009 267	61 610 193	67 771 212
602101	تشحيم وتنظيف	2 912 000	3 203 200	3 523 520	3 875 872	4 263 459
602200	قطع الغيار للسيارات الوزن الثقيل	43 050 000	47 355 000	52 090 500	57 299 550	63 029 505
602201	قطع الغيار لسيارات نقل المستخدمين	215 400	236 940	260 634	286 697	315 367
602202	قطع الغيار للسيارات النفعية	68 750	75 625	83 188	91 506	100 657
602203	قطع الغيار للسيارات السياحية	42 500	46 750	51 425	56 568	62 224
607	المشتريات غير المخزنة من م والتوريدات	5 402 869	82 762 524	89 582 210	95 054 726	110 510 753
607100	الكهرباء والغاز	1 307 255	73 913 556	84 924 802	88 191 428	101 090 294
607110	الماء	72 733	1 305 362	526 922	315 645	174 916
607120	الوقود	3 959 516	6 334 696	2 596 626	3 841 045	3 410 260
607300	ت الصيانة والأدوات ص وملابس العمل	63 365	1 208 909	1 533 860	2 706 607	5 835 283
	المجموع(1)	47 595 905	124 831 071	140 934 069	149 801 621	168 861 506

المصدر: وثائق المؤسسة

5-1 **عناصر تكلفة الأجور:** تشمل كل المبالغ التي تدفعها المؤسسة إلى جميع الموظفين سواء كان عملهم مباشر مع عملية النقل أو غير مباشر، مثل رواتب سائقي المركبات، أجور عمال التحميل والنقل والشحن، أجور المجهزين للمركبات والمساعدين وأجور عمال الصيانة والتصليح بالإضافة إلى الاشتراكات المدفوعة والأعباء الاجتماعية الخاصة بالمستخدمين، والتي يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (129): عنصر تكلفة الأجور بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

ر ح	عناصر تكلفة الأجور	2012	2013	2014	2015	2016
63	أعباء المستخدمين	80 518 099	109 758 969	114 778 739	129 998 145	128 739 956
631	أجور المستخدمين	19 699 049	26 984 682	27 612 468	31 685 232	29 496 528
635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	100 217 147	136 743 651	142 391 207	161 683 377	158 236 484
	المجموع(2)	100 217 147	136 743 651	142 391 207	161 683 377	158 236 484

المصدر: وثائق المؤسسة

6-1 **عناصر الخدمات الأخرى:** ويشمل المبالغ التي تتحملها المؤسسة ولا تدخل ضمن العناصر المذكورة سابقاً مثل الضرائب والتأمين والاهتلاكات وأعباء الفوائد بالإضافة إلى تكاليف الفرصة الضائعة (الفائدة على

رأس المال الضخم المستثمر في شراء معدات النقل) وكذا تلك الأعباء المتعلقة بتسيير حظيرة السيارات وغيرها، والتي يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (130): عنصر تكلفة الخدمات الأخرى بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

ر ح	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1)	2012	2013	2014	2015	2016
61	الخدمات الخارجية	73 550 388	113 681 443	159 648 306	159 272 562	149 896 411
613	الإيجارات	61 824 985	107 139 897	154 037 182	148 213 569	126 576 799
613200	إيجار العقارات	360 000	9 360	117 350	34 500	42 000
613510	إيجار معدات النقل	61 464 985	107 130 537	153 919 832	148 179 069	126 534 799
615	الصيانة والتصليلات	2 688 616	6 535 679	5 476 214	11 050 405	9 763 596
616	أقساط التأمينات	9 036 787	5 867	134 910	8 588	13 556 016
62	الخدمات الخارجية الأخرى	26 864 622	19 537 358	25 700 049	24 276 673	40 033 804
621	العاملون الخارجيون عن المؤسسة	-	-	-	-	-
622	أجور الوسطاء والأتعاب	60 403	155 052	295 588	163 829	167 839
625	التنقلات والمهمات والاستقبالات	849 034	952 676	775 281	745 564	1 232 453
626	مصاريف البريد والاتصالات	190 560	435 217	321 791	269 877	139 355
627	الخدمات البنكية وما شابهها	25 764 626	17 994 414	24 307 388	23 097 403	38 494 158
64	الضرائب و الرسوم و المماثلة	730 851	776 975	814 400	481 000	899 500
645	الضرائب و الرسوم الأخرى:					
645400	قسانم السيارات	721 500	754 200	809 400	481 000	899 500
645700	ضرائب ورسوم أخرى	9 351	22 775	5 000	-	-
65	الأعباء العملياتية الأخرى	50 000	13 578	19 987	66 833	118 951
656	الغرامات والعقوبات	50 000	13 578	19 987	66 833	118 951
66	الأعباء المالية	44 530 356	70 282 358	80 657 606	96 236 749	33 520 606
661	أعباء الفوائد	44 530 356	70 282 358	80 657 606	96 236 749	33 520 606
67	العناصر غير العادية- الأعباء	509 701	808 393	3 626 389	1 131 483	737 507
676	أعباء استثنائية (حوادث، سرقة، ...)	509 701	808 393	3 626 389	1 131 483	737 507
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤنات وخ ق	131 880 248	175 442 242	138 676 621	157 215 524	137 816 047
681	المخصصات للاهتلاكات لمعدات النقل	131 880 248	175 442 242	138 676 621	157 215 524	137 816 047
	مصاريف أخرى	6 108 276	5 664 466	5 281 740	4 955 657	4 682 393
	أعباء تسيير عقود التخريج	-	-	-	-	-
	أعباء إضافية (فائدة/ ر م مستثمر في النقل)	5 273 186	4 745 867	4 271 281	3 844 153	3 459 737
	أعباء تسيير حظيرة السيارات	835 090	918 599	1 010 459	1 111 505	1 222 655
	المجموع (3)	284 224 443	386 206 814	414 425 097	443 636 481	367 705 220

المصدر: وثائق المؤسسة

ويمكن تلخيص عناصر تكاليف النقل المبيّنة في الجداول السابقة من خلال إعداد الجدول التلخيصي التالي:

الجدول (131): تلخيص عناصر تكلفة النقل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

العناصر المكونة لتكاليف النقل	2012	2013	2014	2015	2016
المجموع (1): تكلفة المواد	47 595 905	124 831 071	140 934 069	149 801 621	168 861 506
المجموع (2): تكلفة الأجور	100 217 147	136 743 651	142 391 207	161 683 377	158 236 484
المجموع (3): تكلفة الخدمات الأخرى	284 224 443	386 206 814	414 425 097	443 636 481	367 705 220
مجموع التكاليف الكلية للنقل	432 037 495	647 781 536	697 750 373	755 121 479	694 803 210

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال ما سبق، نلاحظ أنه في كل عنصر من عناصر التكاليف حسب طبيعتها (ح/60 إلى ح/68) نجد لنشاط النقل نصيباً معيناً، أضف إلى ذلك عبء الاستثمارات الثقيلة في معدات النقل وما يترتب عنها من تكاليف الفرصة الضائعة وكذا تلك الأعباء المتعلقة بتسيير حظيرة السيارات. كما نلاحظ أنّ عنصر تكلفة الخدمات الأخرى يظهر بنسبة مرتفعة مقارنة بباقي عناصر التكاليف الأخرى في نشاط النقل، بحيث يظهر بنسبة قدرها 59% في المتوسط، ذلك لأن قيام الشركة بنشاط النقل يتطلب امتلاكها للكثير من وسائل

النقل بمختلف أنواعها، مما يترتب عن ذلك تحملها لأعباء الخدمات الأخرى والتي تشمل بالدرجة الأولى أعباء الاهتلاكات وأعباء الخدمات الخارجية وكذا الأعباء المالية، ثم يأتي عنصر تكلفة المواد بنسبة قدرها 20% في المتوسط لأنّ نشاط النقل يتطلب استهلاك الكثير من التموينات كالزيوت والتشحيم وقطع الغيار خاصة بتبديل عجلات الشاحنات دورياً، بالإضافة إلى استهلاك كميات جدّ معتبرة من الوقود، ثم في الأخير يأتي عنصر تكلفة الأجور بنسبة قدرها 17% في المتوسط.

4- عناصر تكلفة النقل بعد الترخيص: لاحظنا أنّ شركة «HODNA LAIT» حاولت تطبيق هذه السياسة بصفة جزئية فقط وذلك من خلال التعاقد مع بعض الخواص الذين يمتلكون الحافلات لنقل عمال الشركة، بالإضافة إلى قيامها باستئجار أكثر من 20 شاحنة تبريد بمختلف الأحجام لنقل منتجاتها إلى مختلف نقاط التوزيع، لذلك سنحاول فيما يلي تحديد تكلفة كلّ عنصر من عناصر تكلفة نشاط النقل في حالة اعتماد الشركة لسياسة تخريج هذا النشاط بصفة كلية، وذلك استناداً إلى الوثائق الداخلية للشركة (حساب النتائج، ميزان المراجعة،...) ومختلف المقابلات التي أجريناها مع مدير المحاسبة بالشركة.

4-2- عنصر تكلفة المواد: يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (132): عنصر تكلفة المواد بشركة «HODNA LAIT» - بعد الترخيص - للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة المواد	رح
-	-	-	-	-	التموينات الأخرى	602
					تشحيم وتنظيف	602101
					قطع الغيار للسيارات الوزن الثقيل	602200
					قطع الغيار لسيارات نقل المستخدمين	602201
					قطع الغيار للسيارات النفعية	602202
					قطع الغيار للسيارات السياحية	602203
152 244	171 475	115 921	282 799	176 764	المشترتات غ المخزنة من م والتوريدات	607
					الكهرباء والغاز	607100
					الماء	607110
152 244	171 475	115 921	282 799	176 764	الوقود	607120
					ت الصيانة والأدوات ص وملابس العمل	607300
152 244	171 475	115 921	282 799	176 764	المجموع (1)	

المصدر: وثائق المؤسسة

ولتحديد نسبة تخفيض عنصر تكلفة المواد نقوم بإجراء مقارنة بين قيمة هذا الأخير قبل تطبيق سياسة الترخيص وبعد تطبيقها، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (133): نسبة تخفيض عنصر تكلفة المواد بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة المواد
178 281 965	156 664 919	145 591 476	133 680 039	51 691 519	قبل تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
152 244	171 475	115 921	282 799	176 764	بعد تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
- 178 129 721	- 156 493 444	- 145 475 555	- 133 397 240	- 51 514 755	الفارق (دج)
-99,9%	-99,9%	-99,9%	-99,8%	-99,7%	نسبة التخفيض %

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل تستطيع الشركة تخفيض عنصر تكلفة المواد التي يتطلبها القيام بهذا النشاط بنسبة جدّ معتبرة تبلغ في المتوسط 99,8% والتي تعتبر تكاليف شبه متغيرة بالنسبة لها، حيث تتخفف كل من مصاريف استهلاك الوقود ومصاريف التنظيف والتشحيم وكذا

مختلف قطع الغيار نتيجة للتقليص المعتبر لمعدات النقل بحيث تبقى الشركة بحوزتها 10 معدات نقل فقط من أصل 224 وسيلة نقل مختلفة.

5-2- عنصر تكلفة الأجور: يمكن توضيحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (134): عنصر تكلفة الأجور بشركة «HODNA LAIT» - بعد الترخيص - للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة الأجور	ر ح
					أعباء المستخدمين	63
5 149 598	5 199 926	4 591 150	4 390 359	3 220 724	أجور المستخدمين	631
1 179 861	1 267 409	1 104 499	1 079 387	787 962	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635
<b>6 329 459</b>	<b>6 467 335</b>	<b>5 695 648</b>	<b>5 469 746</b>	<b>4 008 686</b>	المجموع (2)	

المصدر: وثائق المؤسسة

ولتحديد نسبة تخفيض عنصر تكلفة الأجور نقوم بإجراء مقارنة بين قيمة هذا الأخير قبل تطبيق سياسة

التخريج وبعد تطبيقها، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (135): نسبة تخفيض عنصر تكلفة الأجور بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة الأجور
158 236 484	161 683 377	142 391 207	136 743 651	100 217 147	قبل تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
6 329 459	6 467 335	5 695 648	5 469 746	4 008 686	بعد تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
<b>-151 907 025</b>	<b>-155 216 042</b>	<b>-136 695 559</b>	<b>-131 273 905</b>	<b>-96 208 461</b>	الفرق (دج)
<b>-96%</b>	<b>-96%</b>	<b>-96%</b>	<b>-96%</b>	<b>-96%</b>	نسبة التخفيض %

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل تستطيع الشركة تخفيض عنصر تكلفة الأجور بنسبة جدّ معتبرة تبلغ في المتوسط 96 % والتي تعتبر تكاليف ثابتة بالنسبة لها، بحيث ونتيجة لعدة أسباب: الإحالة على التقاعد، الانتقال إلى المورد الخارجي، عدم توظيف يد عاملة جديدة لتبني سياسة تخريج نشاط النقل، ... تم تقليص عدد العمال إلى 15 عامل فقط من أصل 250 عامل في نشاط النقل.

6-2- عنصر الخدمات الأخرى: يمكن تقسيم هذا العنصر من التكاليف إلى مجموعتين: الأولى تتعلق بالجزء

الأكبر من تكلفة الخدمات الأخرى والذي يضم مصاريف الصيانة والتوصيلات، التأمينات، الضرائب والرسوم، أعباء الفوائد، الاهتلاكات، أعباء تسيير الحظيرة،...، أما المجموعة الثانية فتضم عنصر واحد فقط يتمثل في مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين:

ت- المجموعة الأولى: يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (136): عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) بشركة «HODNA LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

ر ح	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1)	2012	2013	2014	2015	2016
61	الخدمات الخارجية	537 859	326 784	273 811	552 520	1 093 359
613	الإيجارات	-	-	-	-	-
613200	إيجار العقارات	-	-	-	-	-
613510	إيجار معدات النقل	-	-	-	-	-
615	الصيانة والتصلّيات	134 431	326 784	273 811	552 520	488 180
616	أقساط التأمينات	403 428	-	-	-	605 179
62	الخدمات الخارجية الأخرى	410 441	619 518	779 184	596 816	685 043
621	العاملون الخارجيون عن المؤسسة	138 750	152 625	167 888	184 676	203 144
622	أجر الوسطاء والأتعاب	84 564	217 072	413 824	229 360	234 974
625	التنقلات والمهمات والاستقبالات	152 826	171 482	139 551	134 202	221 841
626	مصاريف البريد والاتصالات	34 301	78 339	57 922	48 578	25 084
627	الخدمات البنكية وما شابهها	-	-	-	-	-
64	الضرائب و الرسوم و المماثلة	32 200	33 600	36 100	21 500	40 100
645	الضرائب والرسوم الأخرى:	-	-	-	-	-
645400	قوائم السيارات	32 200	33 600	36 100	21 500	40 100
645700	ضرائب ورسوم أخرى	-	-	-	-	-
65	الأعباء العملية الأخرى	5 000	6 000	10 000	20 000	25 000
656	الغرامات والعقوبات	5 000	6 000	10 000	20 000	25 000
66	الأعباء المالية	-	-	-	-	-
661	أعباء الفوائد	-	-	-	-	-
67	العناصر غير العادية- الأعباء	22 755	36 089	161 892	50 513	32 924
676	أعباء استثنائية (حوادث، سرقة، ...)	22 755	36 089	161 892	50 513	32 924
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤنات وخ ق	5 887 511	7 832 243	6 190 921	7 018 550	6 152 502
681	المخصصات للاهتلاكات لمعدات النقل	5 887 511	7 832 243	6 190 921	7 018 550	6 152 502
	مصاريف أخرى	185 250	203 775	224 153	246 568	271 225
	أعباء تسيير عقود التخريج	185 250	203 775	224 153	246 568	271 225
	أعباء إضافية (فائدة/ ر م المستمر في النقل)	-	-	-	-	-
	أعباء تسيير حظيرة السيارات	-	-	-	-	-
	المجموع (3)	7 081 015	9 058 009	7 676 060	8 506 467	8 300 153

المصدر: وثائق المؤسسة

ولتحديد نسبة تخفيض عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) نقوم بإجراء مقارنة بين قيمة هذا الأخير قبل تطبيق سياسة التخريج وبعد تطبيقها، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (137): نسبة تخفيض عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1)	2012	2013	2014	2015	2016
قبل تطبيق سياسة تخريج الأنشطة	284 224 443	386 206 814	414 425 097	443 636 481	367 705 220
بعد تطبيق سياسة تخريج الأنشطة	7 081 015	9 058 009	7 676 060	8 506 467	8 300 153
الفارق (دج)	-277 143 428	-377 148 805	-406 749 036	-435 130 014	-359 405 066
نسبة التخفيض %	-98%	-98%	-98%	-98%	-98%

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل تستطيع الشركة تخفيض معظم عناصر تكلفة الخدمات الأخرى (كمصاريف الصيانة والتصلّيات، التأمينات، الضرائب والرسوم، أعباء الفوائد، الاهتلاكات، أعباء تسيير الحظيرة،...) بنسب جدّ معتبرة تبلغ في المتوسط 98 % والتي تعتبر تكاليف ثابتة بالنسبة لها، وهذا رغم تحملها لبعض المصاريف الناتجة عن تطبيق هذه السياسة والمتمثلة في أعباء تسيير عقود التخريج.

ث- المجموعة الثانية: يمكن توضيح ذلك من خلال إعداد الجدول التالي:



الجدول(138): عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(2) بشركة«HODNA LAIT» - بعد التخريج- للفترة(2012-2016).  
الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(2)
					624 نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
417 920 221	398 019 258	379 065 960	361 015 200	343 824 000	مصاريف النقل على المبيعات
5 860 260	5 581 200	5 315 428	5 062 313	4 821 250	مصاريف النقل الجماعي للعاملين
42 938 257	40 893 578	38 946 265	37 091 680	35 325 410	مصاريف النقل المتنوعة
<b>466 718 738</b>	<b>444 494 036</b>	<b>423 327 653</b>	<b>403 169 193</b>	<b>383 970 660</b>	المجموع (4)

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل تتحمل الشركة تكاليف عنصر واحد فقط من عناصر تكلفة الخدمات الأخرى والذي يتمثل في الخدمات الخارجية الأخرى (ح/624) مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين)، بحيث لم تكن تتحملها من قبل لأنها كانت تقوم بنشاط النقل بوسائلها الخاصة وكانت تتحمل هذا النوع من التكاليف في شكل تكاليف ثابتة.

ومن خلال الجداول السابقة التي تبين مختلف عناصر تكاليف النقل، يمكن إعداد الجدول التلخيصي التالي:

الجدول(139): تلخيص عناصر تكاليف النقل بشركة«HODNA LAIT» - بعد التخريج- للفترة(2012-2016). الوحدة:

دج

2016	2015	2014	2013	2012	العناصر المكونة لتكاليف النقل
152 244	171 475	115 921	282 799	176 764	المجموع(1): تكلفة المواد
6 329 459	6 467 335	5 695 648	5 469 746	4 008 686	المجموع(2): تكلفة الأجور
8 300 153	8 506 467	7 676 060	9 058 009	7 081 015	المجموع(3): تكلفة الخدمات الأخرى(1)
466 718 738	444 494 036	423 327 653	403 169 193	383 970 660	المجموع(4): تكلفة الخدمات الأخرى(2)
<b>481 500 594</b>	<b>459 639 313</b>	<b>436 815 282</b>	<b>417 979 747</b>	<b>395 237 125</b>	مجموع التكاليف الكلية للنقل

المصدر: وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول التلخيصي أعلاه أنّ عنصر تكلفة الخدمات - والذي يضم مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين (ح/624 الخدمات الخارجية الأخرى) بنسبة 98 % - يظهر بنسبة جدّ مرتفعة (97%) في المتوسط مقارنة بباقي عناصر تكاليف الخدمات الأخرى في نشاط النقل الذي يتم تخريجه إلى المورد الخارجي بحيث تصبح تكاليفه متغيرة. ممّا يدل على أنّ الشركة تستطيع تحويل معظم التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة والتي تعدّ من إحدى الفوائد والمزايا المنتظرة من سياسة التخريج. ولتحديد نسبة تخفيض كل عناصر تكاليف نشاط النقل نقوم بإجراء مقارنة بين قيمة كل هذه العناصر قبل تطبيق سياسة التخريج وبعد تطبيقها، وهو ما يوضحه الجدول التالي:



الجدول (140): نسبة تخفيض عناصر تكاليف النقل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	عناصر تكاليف النقل
704 223 669	761 984 777	702 407 780	656 630 504	436 133 109	قبل تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
178 281 965	156 664 919	145 591 476	133 680 039	51 691 519	عنصر تكلفة المواد
158 236 484	161 683 377	142 391 207	136 743 651	100 217 147	عنصر تكلفة الأجور
367 705 220	443 636 481	414 425 097	386 206 814	284 224 443	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى
481 500 594	459 639 313	436 815 282	417 979 747	395 237 125	بعد تطبيق سياسة تخريج الأنشطة
152 244	171 475	115 921	282 799	176 764	عنصر تكلفة المواد
6 329 459	6 467 335	5 695 648	5 469 746	4 008 686	عنصر تكلفة الأجور
475 018 891	453 000 503	431 003 713	412 227 202	391 051 675	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى:
8 300 153	8 506 467	7 676 060	9 058 009	7 081 015	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(1)
466 718 738	444 494 036	423 327 653	403 169 193	383 970 660	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(2)
- 222 723 075	- 302 345 464	- 265 592 498	- 238 650 757	- 40 895 984	الفارق (دج)
-32%	-40%	-38%	-36%	-9%	نسبة التخفيض %
-31%					متوسط نسبة التخفيض للفترة %

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل تستطيع الشركة تخفيض عناصر التكاليف الكلية لنشاط النقل بنسبة تبلغ في المتوسط 31 % ، والتي تعتبر نسبة جدّ معتبرة نلمس تأثيرها الكبير على إجمالي تكاليف النقل ومن خلالها على التكاليف الكلية التي تتحملها الشركة.

ومن خلال ما سبق، نستنتج أنّ تطبيق سياسة تخريج نشاط النقل يمكن شركة «HODNA LAIT» من اقتصاد وتوفير تكاليف جدّ معتبرة تتمثل في: تكلفة المواد والمستلزمات المتعلقة بنشاط النقل (وقود، مواد التشحيم، مواد التنظيف، قطع الغيار، العجلات، والبطاريات،...); تكلفة أجور المستخدمين بهذا النشاط؛ تكلفة الخدمات الأخرى (مصاريف الصيانة والتصلّيات، التأمينات، الضرائب والرسوم، أعباء الفوائد، مخصصات الاهتلاكات،...); أعباء تسيير حظيرة السيارات؛ تكاليف الاستثمارات الثقيلة في معدات النقل وما يترتب عنها من أعباء؛ الغرامات والعقوبات المتعلقة بهذا النشاط؛ بعض الأعباء غير العادية ( تلف وتقادّم المعدات، حوادث المرور، السرقة،...). لكن وبالمقابل فإنّ تطبيق سياسة تخريج نشاط النقل يؤدي إلى تحمّل الشركة جملة من التكاليف تتمثل في الآتي: أعباء تسيير عقود التخريج؛ تكلفة الخدمات المقدمة من طرف المورد الخارجي (تكلفة الصفقة). لكن شتان بين ما يتم اقتصاده من تكاليف النقل وما يتم تحمّله، فالفرق جدّ واضح.

### ثالثاً: تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية بشركة «HODNA LAIT»

سنحاول في هذا العنصر الكشف عن مدى وجود التكاليف الخفية بشركة «HODNA LAIT» في الفترة (2012- 2016) وذلك من خلال المؤشرات الخمسة لهذا النوع من التكاليف، بحيث سنقتصر فقط على المقياس المالي من نموذج (SOF) والذي له علاقة بموضوع بحثنا.

#### 1- حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب:

خلال فترة الدراسة (2012- 2016) تم تسجيل تعيّنات كثيرة بشركة «HODNA LAIT» وللإشارة أننا سنركّز فقط على التعيّنات في قسم الإنتاج كون الأثر جدّ واضح وفي الحين، بينما الأقسام الأخرى كإدارة

والتأمين والتوزيع تتأثر أيضا بالتغيّبات لكن بدرجة أقل، إذ يمكن للشركة إيجاد حلاً مناسباً وبأقل تكلفة وبالتالي نقل أثر هذه التغيّبات على هذه الأقسام.

واعتماد على معطيات الملحق رقم(14)، يمكن تحديد معدّل التغيّب لعمال قسم الإنتاج وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (141): معدل التغيّب بقسم الإنتاج بشركة «HODNA LAIT» للفترة(2012-2016).

السنة	عدد العمال	أيام العمل النظرية	عدد التغيّبات	أيام العمل الفعلية	معدل التغيّب
2012	507	122 694	1 456	121 238	1.19%
2013	516	124 872	1 400	123 472	1.12%
2014	508	122 936	1 548	121 388	1.26%
2015	485	117 370	1 431	115 939	1.22%
2016	496	120 032	1 293	118 739	1.08%

المصدر: وثائق الشركة

تجدر الإشارة إلى أنّ عمال شركة «HODNA LAIT» يشتغلون 22 يوماً في الشهر في الحالات العادية وذلك باستبعاد العطل الأسبوعية، وباعتبار أنّ كل عامل له الحق في شهر كامل كعطلة قانونية سنوياً فإنهم يعملون 11 شهراً في السنة، وبالتالي فإنه يتم حساب أيام العمل النظرية لقسم الإنتاج على النحو التالي:

أيام العمل النظرية = 22 يوم x 11 شهر x عدد عمال ورشة الإنتاج

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنّ معدل التغيّب عادي، لكن ذلك لا يمنع من تحمّل الشركة لتكاليف خفية تتمثل في تكلفة تعويض العامل المتغيّب بالإضافة إلى مصاريف الاشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل المعوّض. والجدول التالي يوضح التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيّب للفترة (2012-2016):

الجدول (142): التكاليف الخفية لمؤشر التغيّب بشركة «HODNA LAIT» للفترة(2012-2016). الوحدة: دج

عناصر التكلفة / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
أجر العامل المعوّض (الساعات الإضافية)	4 442 788	4 830 367	5 163 197	5 422 409	4 755 327
الساعات الإضافية بسعر 150%	2 965 646	3 224 362	3 446 533	3 619 562	3 174 272
الساعات الإضافية بسعر 175%	689 333	749 469	801 110	841 329	737 826
الساعات الإضافية بسعر 200%	787 809	856 536	915 554	961 518	843 229
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	1 155 125	1 255 895	1 342 431	1 409 826	1 236 385
تكلفة تعويض العامل المتغيّب	5 597 913	6 086 262	6 505 629	6 832 236	5 991 712
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيّب خلال الفترة المعيّنة(2012-2016)			31 013 751		

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيحات: لإعداد هذا الجدول يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد عدد ساعات التغيّب بضرب عدد أيام التغيّب x 8 ساعات(التي يجب على العامل أن يعملها في اليوم)؛
- يتم تحديد حصة مستخدمى قسم الإنتاج من الأجر القاعدي بقسمة الأجر القاعدي السنوي للشركة على عدد العمال الإجمالي x عدد عمال قسم الإنتاج؛
- يتم تحديد أجرة الساعة العادية بقسمة حصة مستخدمى قسم الإنتاج من الأجر القاعدي على عدد ساعات العمل الفعلية؛

- سعر الساعة الإضافية يتغير حسب اليوم، فسرر الساعة الإضافية يوم السبت 175%، ويوم الجمعة 200%، وسعرها لباقي أيام الأسبوع 150%؛

- معدل الاشتراك في الضمان الاجتماعي (حصة الشركة) يبلغ 26%.

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012-2016) تقدر بـ: **31.013.751** دج نتيجة لتغيّب عمال قسم الإنتاج فقط بالشركة، دون احتساب التكاليف الخفية الناتجة عن نفس المؤشر لباقي الأقسام الأخرى، بحيث يمثل خلال هذه الفترة نسبة 1,42 % في المتوسط من الكتلة الأجرية بالشركة، مما يدلّ على الأهمية النسبية لتكاليف هذا المؤشر وبالتالي ضرورة العمل على التحكم فيها لتخفيضها.

## 2- حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤثر حوادث العمل:

تسعى شركة «HODNA LAIT» إلى التقليل من حوادث العمل من خلال تحسين ظروف العمل وتوفير وسائل الحماية داخل الشركة، وفي حالة وقوع حوادث عمل يتم نقل العامل المصاب إلى أقرب مستشفى لتقديم الإسعافات اللازمة ثم يتم تعويض العامل المصاب بعامل متعدد المهام، بحيث يتم برمجة ساعات عمل إضافية عند الضرورة فقط.

شهدت شركة «HODNA LAIT» خلال الفترة (2012-2016) حوادث عمل تم تسجيلها في مختلف أقسامها\*، نقتصر هنا على تلك المتعلقة بقسم الإنتاج والتي يمكن أن نوضحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (143): حوادث العمل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016).

السنوات	عدد حوادث العمل			الساعات الإضافية	الأيام الإضافية
	بسيط	خطير	المجموع		
2012	26	4	30	1449	181
2013	34	4	38	2240	280
2014	46	5	51	4113	514
2015	42	2	44	3027	378
2016	23	3	26	3382	423
المجموع	171	18	189	14211	1776

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيحات: لقد تم إعداد الجدول أعلاه اعتماداً على الملحق رقم (15) ثم بإتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد عدد حوادث العمل في قسم الإنتاج بقسمة عدد حوادث العمل الإجمالية على عدد عمال الشركة ثم ضربها x عدد عمال قسم الإنتاج؛

- يتم تحديد عدد الأيام الإضافية بقسمة عدد الأيام الإضافية الإجمالية على عدد حوادث العمل الإجمالية ثم ضربها x عدد حوادث العمل في قسم الإنتاج؛

- يتم تحديد عدد الساعات الإضافية بضرب عدد الأيام الإضافية x 8 ساعات.

\* أنظر الملحق رقم (15): حوادث العمل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)

وتتحمل الشركة نتيجة لحوادث العمل الكثير من التكاليف تتمثل في تكاليف تعويض العامل المصاب نتيجة التوقف عن العمل لفترة معينة تصل إلى عدة أيام، تكلفة إسعاف العمال المصابين ومعالجتهم، تكاليف الضمان الاجتماعي. مما يجعل الشركة تتحمل تكاليف خفية يمكن تلخيصها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (144): التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

عناصر التكلفة / السنوات	2016	2015	2014	2013	2012
أجر العامل المعوّض (الساعات الإضافية)	1 407 873	1 298 350	1 552 749	874 949	500 302
الساعات الإضافية بسعر 150%	899 878	829 873	992 478	559 246	319 780
الساعات الإضافية بسعر 175%	237 065	218 622	261 459	147 328	84 243
الساعات الإضافية بسعر 200%	270 931	249 854	298 811	168 375	96 278
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	366 047	337 571	403 715	227 487	130 078
مصاريف نقل وإسعاف العامل المصاب	260 000	396 000	408 000	266 000	180 000
مصاريف التسيير الإداري لحوادث العمل	13 000	19 800	20 400	13 300	9 000
تكلفة تعويض العامل المصاب	2 046 920	2 051 720	2 384 863	1 381 736	819 380
ب طرح ما تم حسابه في مؤشر التغيب	- 1 773 920	- 1 635 920	- 1 956 463	- 1 102 436	- 630 380
التكلفة الخفية لمؤشر حوادث العمل	273 000	415 800	428 400	279 300	189 000
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل خلال الفترة المعتبرة (2012-2016)			1 585 500		

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012-2016) تقدر بـ: **1.585.500** دج. نتيجة لحوادث العمل التي يصاب بها عمال قسم الإنتاج فقط بالشركة، دون احتساب التكاليف الخفية الناتجة عن نفس المؤشر لباقي الأقسام الأخرى، مع طرح ما تم حسابه في مؤشر التغيب من أجر العامل المعوّض والاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية، وذلك تفادياً للازدواجية في احتساب التكاليف لأنّ العامل المصاب بحدث عمل يُحسب ضمن المتغيّبين.

### 3- حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل:

اعتماداً على الملحق رقم (16) يمكن حساب معدل دوران العمل بشركة «HODNA LAIT» خلال

الفترة (2012-2016) وهو ما يتم توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (145): معدل دوران العمل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016).

معدل الدوران	دخول	مجموع العمال المغادرون	خروج					تقاعد	السنوات
			فسخ العقد	انتهاء العقد	وفاة	إقالة	استقالة		
4,12	180	41	-	21	-	10	10	-	2012
6,73	120	68	5	30	-	15	18	-	2013
7,12	80	71	8	33	1	12	15	2	2014
11,16	130	106	15	40	-	21	25	5	2015
10,89	150	106	20	35	-	24	12	15	2016
8%	660	392	48	159	1	82	80	22	المجموع

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ معدل دوران العمل بالشركة في الفترة (2012-2016) بلغ 8% في المتوسط\*. بحيث يتم حساب هذا المعدل بقسمة مجموع العمال المغادرون على عدد العمال الإجمالي بالنسبة لكل سنة. إذ سجّلت الشركة خروج 392 عاملاً خلال هذه الفترة ودخول 660 عامل جديد خلال نفس الفترة. الشيء الذي يؤدي إلى تحمّل الشركة لتكاليف خفية ناتجة عن دوران العمل والتي تتمثل في تلك التكاليف المرتبطة بالتوظيف (مختلف تكاليف مراحل التوظيف كالإعلان، الاستقبال، الاختبار، التفاوض، التعاقد،...) وتكاليف تكوين العمال الجدد وتأهيلهم، بالإضافة إلى تكاليف أخرى كفرق الفعالية والتكاليف المرتبطة بانخفاض درجة كفاءة العامل الجديد كإنخفاض الإنتاج والإنتاجية وارتفاع نسبة الإنتاج المعيب وكذا ارتفاع عدد إصابات وحوادث العمل. ويمكن تلخيص هذه التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل في الفترة المعتبرة (2012-2016) من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (146): التكاليف الخفية لمؤشر دوران العمل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

عناصر التكلفة / السنوات	2016	2015	2014	2013	2012
مصاريف تسيير عملية التوظيف	450 000	390 000	240 000	360 000	540 000
مصاريف تكوين العامل الجديد	1 544 879	1 351 981	724 412	1 053 686	1 159 461
التكلفة الخفية لمؤشر دوران العمل	<b>1 994 879</b>	<b>1 741 981</b>	<b>964 412</b>	<b>1 413 686</b>	<b>1 699 461</b>
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل خلال الفترة المعتبرة (2012-2016)			<b>7 814 419</b>		

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012-2016) تقدر بـ: **7.814.419** دج. وتجدر الإشارة إلى أنّ هذا المبلغ يشمل فقط العناصر التي استطعنا قياس أثرها المالي والمتمثلة في مختلف التكاليف المرتبطة بالتوظيف وتكاليف تكوين العمال الجدد وتدريبهم. إذ أنّ شركة «HODNA LAIT» تعتمد على برامج التدريب لغرض التعلّم داخل الوطن (معهد البيطرة) وخارجه (المؤسسات التي استوردت منها الآلات)، بالإضافة إلى الإلقاء المباشر لمحاضرات تعليمية ومشاركة العمال في مختلف الدورات والملقّيات الدورية التي تنظم لفائدة كل عمال الشركة، كما تتفق الشركة ميزانية ليست بالقليلة في سبيل تدريب وتكوين مواردها البشرية عند توظيفهم (العمال الجدد) حتى يتمكنوا من ممارسة وظائفهم بشكل جيد، حيث تقدر الميزانية المخصصة للتدريب والتكوين بـ 2% من الكتلة الأجرية. أما عناصر التكاليف الأخرى المكونة للتكلفة الخفية لمؤشر دوران العمل كالتكاليف المرتبطة بانخفاض درجة كفاءة العامل الجديد مثل انخفاض الإنتاج والإنتاجية وارتفاع نسبة الإنتاج المعيب وكذا ارتفاع عدد إصابات وحوادث العمل، فلم نتمكن من قياس أثرها المالي نتيجة لعدم توفر البيانات والمعلومات اللازمة للقيام بذلك.

#### 4- دراسة التكاليف الخفية الناتجة عن الجودة:

رغم الاهتمام الكبير لشركة «HODNA LAIT» بالجودة وجعلها من أولوياتها إلا أنّ ذلك لم يمنعها

\* معدل دوران العمال مرتفع نوعاً ما خلال الفترة المعتبرة (2012-2016)، حيث يعود سبب ذلك حسب مدير الموارد البشرية إلى أنّ أغلب الموظفين (خاصة المنفذين منهم) يتم توظيفهم وفقاً لعقود قصيرة الأجل (عموماً سنة واحدة)، وذلك في إطار عقود ما قبل التشغيل وكذلك متربصي التكوين المهني).

من تحمل تكاليف خفية تتمثل في تكاليف الإخفاق الداخلية نتيجة عدم مطابقة نسبة من منتجاتها لمواصفات الجودة المحددة كتكاليف الوحدات المرفوضة وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (147): التكاليف الخفية لمؤشر اللاجودة بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
الوحدات المنتجة	161 064 210	158 162 925	191 860 196	186 502 608	184 352 266
الوحدات المعيبة(المرفوضة)	-	1 800 705	2 331 759	-	-
معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المنتجة	0%	1,14%	1,22%	0%	0%
قيمة الإنتاج المعيب	-	107 258 937	134 960 061	-	-
الوحدات المباعة	126 907 030	149 058 641	167 411 494	142 363 950	170 751 771
معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة	0,00%	1,21%	1,39%	0,00%	0,00%
قيمة الإنتاج المباع	8 820 301 423	9 050 703 042	10 601 606 265	10 122 567 130	9 896 425 375
هامش الربح	5%	4,5%	4%	5%	5,5%
تكاليف الإخفاق الداخلية(الفرصة الضائعة)	-	4 826 652	5 398 402	-	-
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر اللاجودة للفترة (2012-2016)			10 225 055		

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيحات: لقد تم إعداد الجدول بإتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد معدل الإنتاج المعيب بقسمة الإنتاج المعيب على عدد الوحدات المنتجة؛
  - يتم تحديد معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة بقسمة الإنتاج المعيب على عدد الوحدات المباعة؛
  - يتم تحديد تكاليف الإخفاق الداخلية(الفرصة الضائعة) بضرب قيمة الإنتاج المعيب x هامش الربح.
- ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة(2012- 2016) تقدر بـ: **10.225.055** دج. تتمثل في تكاليف الإخفاق الداخلية نتيجة للكمية المعتبرة من الوحدات المرفوضة المسجلة في سنتي 2013 و 2014.

#### 5- دراسة التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الإنتاجية:

رغم العديد من الإجراءات التي اتخذتها شركة «HODNA LAIT» للمحافظة على حجم الإنتاج العادي وتفادي نقص الإنتاجية كتحسين مناخ وظروف العمل والقيام بالصيانة الدورية لألاتها وتجهيزاتها وزيادة الساعات الإضافية عند الحاجة، إلا أنها لم تتمكن من الوصول إنتاج كل ما تم توقعه خلال الفترة المعتبرة (2012- 2016)، لذلك نجدها تتحمل تكاليف خفية يمكن تلخيصها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (148): التكاليف الخفية لمؤشر نقص الإنتاجية بشركة «HODNA LAIT» للفترة(2012-2016). الوحدة: دج

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع الإنتاج الفعلي	161 064 210	158 162 925	191 860 196	186 502 608	184 352 266
مجموع الإنتاج المتوقع	200 000 000	200 000 000	220 000 000	220 000 000	220 000 000
نسبة التحقيق	80.53	79.08	87.21	84.77	83.80
الفرق	- 38 935 790	- 41 837 075	- 28 139 804	- 33 497 392	- 35 647 734
هامش الربح	5%	4,5%	4%	5%	5,5%
الفرق(قيمة الفرصة الضائعة)	1 946 790	1 882 668	1 125 592	1 674 870	1 960 625
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الإنتاجية للفترة (2012-2016)			8 590 545		

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012- 2016) تقدر بـ: **8.590.545** دج. تتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن عدم تحقيق الإنتاج المتوقع بأكمله (نقص الإنتاج الفعلي مقارنة بالإنتاج المتوقع).

#### 6- تكاليف خفية أخرى ناتجة عن تلف المواد والأغلفة:

يعتبر هذا النوع من التكاليف مصدرا لتحمل شركة «HODNA LAIT» لتكاليف خفية تتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة، ورغم بدها وجودها في أيّ شركة إلا أننا لم نتمكن من تحديدها وتحديد أثرها المالي بسبب عدم تمكننا من الحصول على المعلومات التفصيلية اللازمة لذلك، بحيث لم نجد أيّ أثر لتسجيل هذا النوع من التكاليف خلال تصفحنا لميزان المراجعة للشركة الخاص بالفترة (2012- 2016) أو مختلف الوثائق التكاليفية الأخرى.

ومن خلال كلّ ما سبق، ومن أجل توضيح أكثر لإجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها شركة «HODNA LAIT» خلال الفترة المعتبرة (2012- 2016)، نقوم بإعداد الجدول التلخيصي التالي:

الجدول (149): مجموع التكاليف الخفية بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب	5 597 913	6 086 262	6 505 629	6 832 236	5 991 712
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	189 000	279 300	428 400	415 800	273 000
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل	1 699 461	1 413 686	964 412	1 741 981	1 994 879
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الإنتاجية	1 946 790	1 882 668	1 125 592	1 674 870	1 960 625
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر اللاجودة	-	4 826 652	5 398 402	-	-
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن تلف المواد والأغلفة	-	-	-	-	-
المجموع	9 433 164	14 488 568	14 422 435	10 664 887	10 220 216

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية جدّ معتبرة في الفترة (2012- 2016)، كما نلاحظ أنّ مؤشر التغيب هو الأكثر تأثيرا على إجمالي التكاليف الخفية وذلك بنسبة متوسطة قدرها 52% ثم يليه مؤشر اللاجودة بنسبة تقدر بـ 17%، وبعدهما يأتي مؤشر نقص الإنتاجية بنسبة تقدر بـ 15%.

ولتوضيح أهمية التحكم في هذا النوع من التكاليف يمكن حساب أهميتها النسبية مقارنة بالنتيجة الصافية للشركة خلال الفترة المعتبرة (2012- 2016)، وهو ما يتم توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (150): نسبة التكاليف الخفية إلى النتيجة الصافية بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

البيان/ السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع التكاليف الخفية	9 433 164	14 488 568	14 422 435	10 664 887	10 220 216
النتيجة الصافية	344 517 906	277 965 603	201 022 540	303 944 156	296 037 923
النسبة	3%	5%	7%	4%	3%
النسبة المتوسطة للفترة %	<b>4%</b>				

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ إجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها الشركة في الفترة المعتبرة (2012- 2016) تمثل نسبة لا يستهان بها من نتيجتها الصافية والتي تقدر في المتوسط بـ 4%.



فهذا النوع من التكاليف الذي تتحمله الشركة يؤثر سلباً على نتيجتها إن لم تحاول التحكم فيها أو على الأقل تخفيضها، فهي تكاليف ضخمة لا يجب على الشركة تجاهلها وهو ما يتم توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (151): مجموع التكاليف الخفية بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

السنوات	التكاليف الخفية
2012	9 433 164
2013	14 488 568
2014	14 422 435
2015	10 664 887
2016	10 220 216
مجموع الفترة (2016-2012)	59 229 270

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في الفترة (2012-2016) تقدر بـ: **59.229.270** دج، وهو مبلغ معتبر يجب على الشركة أخذه في الحسبان والعمل على التحكم في هذا النوع من التكاليف أو على الأقل تخفيضها.

رابعاً: تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة بشركة «HODNA LAIT»

نحاول في هذا العنصر تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة بشركة «HODNA LAIT» وذلك من خلال تطبيق كل من أداة التكلفة المستهدفة وأداة تحليل القيمة.

1- تطبيق أداة التكلفة المستهدفة: لتطبيق هذه الأداة يجب التعرف أولاً على عملية إنتاج المنتج موضوع التطبيق بحيث لاحظنا أنه يتم إتباع نفس مسار إنتاج المنتج بشركة «TCHIN LAIT» بحيث يمرّ بست مراحل أيضاً تتمثل في: مرحلة إعادة التشكيل والتركيب، مرحلة التبريد، مرحلة البسترة، مرحلة التخزين، مرحلة التعقيم، مرحلة التعبئة والتغليف؛ كما يجب أيضاً التعرف على المنتج ومختلف مكوناته، فهو يتمثل في الحليب المنزوع الدسم جزئياً (1ل) الذي تتمثل مكوناته في: مسحوق الحليب، مواد التعبئة والتغليف (علب سبتيك)، مواد التغليف الإضافي مثل: Peroxide, Patch, Bouchon, Film retractable, Film étirable...، وفيما يلي الخطوات المتبعة لتطبيق أداة التكلفة المستهدفة من أجل تخفيض تكلفة منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (1ل) بشركة «HODNA LAIT» وذلك خلال الفترة (2012-2016):

1-1- التكلفة الفعلية للمنتج: لقد تم تحديد سعر تكلفة اللتر الواحد أو العلبة الواحدة من الحليب المنزوع

الدسم جزئياً 1ل (Demi écrémé 1L) بحيث يتم تلخيصها من خلال إعداد الجدول التالي:



الجدول (152): سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج

السنوات	سعر التكلفة للوحدة
2012	62,54
2013	64,84
2014	81,00
2015	69,18
2016	61,09

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ارتفاع سعر التكلفة للعبة من الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال وخاصة في سنة 2014 أين وصلت إلى 81 دج للتر الواحد، والسبب يعود إلى الارتفاع المحسوس في سعر شراء مادة مسحوق الحليب وكذا ارتفاع نصيب ورشة الإنتاج رقم 5 (التي تنتج الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية) من مصاريف الإنتاج الناتجة عن زيادة مبلغ اهتلاك الآلات والتجهيزات وكذا أجور المستخدمين نتيجة التوسع الذي قامت به الشركة، بالإضافة إلى ذلك نجد في المقابل انخفاض عدد الوحدات المنتجة في ذات الورشة مما أدى إلى ارتفاع تكلفة الوحدة الواحدة.

**2-1- سعر البيع الحالي:** تتعامل الشركة بشكل مباشر مع تجار الجملة فقط، بحيث كما رأينا سابقا أنها تعتمد في توزيع منتجاتها على نوعين من قنوات التوزيع: الشبكة الأولية (تابعة للشركة وتضم مستودعات تمثل نقاط توزيع تتعامل في منتجات الشركة فقط وتبيع مباشرة لتجار الجملة)، والشبكة الثانوية (وتضم وسطاء مستقلون من مودعين وموزعين يشترون بالجملة مباشرة من الشركة لحسابهم الخاص ليقوموا بالبيع لتجار التجزئة)، لذلك سوف نركز على سعر البيع بالجملة وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (153): سعر بيع الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

السنوات	سعر بيع اللعبة بالجملة
2012	67,25
2013	68,25
2014	81,82
2015	72,06
2016	69,42

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ تغير سعر البيع الذي تعتمده الشركة للموزعين أو الوكلاء المعتمدين من سنة إلى أخرى وذلك راجع بدرجة كبيرة إلى تغير أسعار المكون الأساسي للمنتج والمتمثل في مسحوق الحليب، ففي حالة ارتفاع أسعار هذا الأخير تقوم الشركة بتخفيض نسبة هامش الربح المطبق.

**3-1- هامش الربح:** يتم حساب هامش الربح من خلال العلاقة التالية:

يمكن توضيح هامش الربح المحققة من بيع المنتج محل الدراسة في الفترة (2012-2016) للموزعين أو الوكلاء المعتمدين من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (154): هامش الربح الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال 1 بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
سعر البيع للوحدة	67,25	68,25	81,82	72,06	69,42
سعر التكلفة للوحدة	62,54	64,84	81,00	69,18	61,09
هامش الربح للوحدة	4,71	3,41	0,82	2,88	8,33
نسبة هامش الربح	7%	5%	1%	4%	12%

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ هامش الربح المطبق من طرف الشركة بالنسبة للموزعين أو الوكلاء المعتمدين يتراوح ما بين 1% و 12%، بحيث تتبع الشركة سياسة رفع السعر وتخفيض هامش الربح لمواجهة الارتفاع في التكلفة وبالخصوص ارتفاع تكلفة شراء مادة مسحوق الحليب، فتستطيع البيع حتى بسعر التكلفة أو أقل (يعني بالخسارة) وذلك للمحافظة على حصتها السوقية في هذا النوع من الإنتاج لأنه بإمكانها تعويض هذه الخسارة أو الهامش الضعيف جدا من خلال تركيزها على التشكيلة الأخرى من المنتجات كالياؤورت مثلاً.

إنّ اعتماد التسعير على أساس التكلفة مضافا إليها هامش الربح المعمول به في الشركة يؤدي إلى أسعار مرتفعة وغير تنافسية، لذلك يتعيّن على الشركة تطبيق أداة التكلفة المستهدفة من أجل تخفيض تكلفة المنتج والحصول على أسعار بيع تنافسية.

**4-1- تحديد السعر المستهدف:** يقصد به السعر التنافسي الذي ينبغي أن تطبقه الشركة على زبائنها، ومن أجل الوصول إلى هذا السعر يجب الانطلاق من السعر الذي يرغب فيه المستهلك النهائي والذي يطبقه بائع التجزئة لتصل إلى السعر المستهدف لبائع الجملة (الموزع) ثم السعر المستهدف للشركة (المطبق على الموزعين والوكلاء المعتمدين).

ومن خلال دراسة السوق على أساس المقابلات الشخصية لمجموعة كبيرة من محلات المواد الغذائية (60 محل) لولاية بجاية وبعض المودعين وتجار الجملة من خلال تعاملهم مع تجار التجزئة والمستهلكين، وحسب مدير البيع والتسويق بشركة «HODNA LAIT» فإنه يتم تحديد سعر البيع المستهدف بدراسة الشركة للسوق الذي يطرح فيه المنتج وذلك من خلال أخذها بعين الاعتبار الزبائن الذين يمثلون أهم حلقة في تحديد التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى المنافسين. بحيث خلال الاستفسار من الإدارة وبالضبط لدى مدير المحاسبة بالشركة عن السعر الذي يتم به بيع المنتج وكذلك الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه تبيّن أنّ السعر الذي يرغب فيه المستهلك النهائي ويستعد دفعه اعتمادا على بائعي التجزئة في سنة 2016 هو 75 دج للعلبة (1 لتر). وانطلاقا من هذا السعر وهو هامش الربح التي يرغب بائعي التجزئة والجملة في تحقيقها نصل إلى السعر المستهدف الذي ينبغي على الشركة تطبيقه، وهو ما نوضحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (155): سعر البيع المستهدف للحليب المنزوع الدسم جزئياً 1ل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016).  
الوحدة: دج.

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
السعر المستهدف الذي يحقق رضا الزبون	65	68	70	72	75
هامش الربح المرغوب تحقيقه من طرف بائع التجزئة	7,80	8,16	8,40	8,64	9,00
سعر البيع بالنسبة للموزع	57,20	59,84	61,60	63,36	66,00
هامش الربح المرغوب تحقيقه من طرف الموزع	2,29	2,39	2,46	2,53	2,64
السعر المستهدف المطبق على الموزع	54,91	57,45	59,14	60,83	63,36

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ انتقال قرارات التسعير من يد الشركة إلى الزبائن، بحيث تم الانطلاق من السعر المستهدف الذي يحقق رضا الزبون وصولاً إلى السعر المستهدف الذي سوف تطبقه الشركة على الموزعين، لذلك فإنه يتم الاعتماد على أبحاث السوق في التسعير لتطبيق التكلفة المستهدفة.

**5-1- تحديد التكلفة المستهدفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة لمنتج الشركة لابد من تحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه والذي يتراوح بين 1 - 12 % ، ونظراً لظروف المنافسة الحادة التي تحيط بالشركة وكذا تغير أسعار شراء مادة مسحوق الحليب، فإننا سنختار الحد الأدنى لهامش الربح وهو 1 % كهامش ربح مستهدف في حالة ارتفاع أسعار شراء مادة مسحوق الحليب والحد الأقصى 12 % في حالة انخفاض أسعار شرائها.

يمكن تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

فعلى سبيل المثال فإن تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج لسنة 2016 يكون كالتالي:

لدينا: سعر البيع المستهدف الذي يحقق رضا الزبون هو 75 دج؛

هامش الربح المستهدف الذي يرغب بائع التجزئة في تحقيقه هو: 12%

هامش الربح المستهدف الذي يرغب الموزع في تحقيقه هو: 4%

هامش الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه هو: 12%

إذن: التكلفة المستهدفة لبائع التجزئة =  $75 - (0,12 \times 75) = 9 - 75 = 66$

التكلفة المستهدفة للموزع =  $66 - (0,04 \times 66) = 2,64 - 66 = 63,36$

التكلفة المستهدفة للشركة =  $63,36 - (0,12 \times 63,36) = 7,60 - 63,36 = 55,76$

منه: التكلفة المستهدفة للمنتج لسنة 2016 هي: 55,76 دج

ولتوضيح التكلفة المستهدفة خلال الفترة المعتبرة (2012-2016) يمكن إعداد الجدول التالي:

الجدول (156): التكلفة المستهدفة للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
السعر المستهدف	54,91	57,45	59,14	60,83	63,36
هامش الربح المرغوب تحقيقه من طرف الشركة	3,84	2,87	0,59	2,43	7,60
التكلفة المستهدفة	51,07	54,58	58,55	58,40	55,76

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ وجود فجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة، إذ يمكن توضيح ذلك حسب كل سنة في الفترة (2012-2016) من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (157): فجوة التكلفة للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

السنوات	سعر البيع المستهدف	نسبة هامش الربح المستهدف	الربح المستهدف	التكلفة المستهدفة	التكلفة الفعلية	فجوة التكلفة	النسبة %
2012	54,91	7%	3,84	51,07	62,54	11,47	18,34
2013	57,45	5%	2,87	54,57	64,84	10,27	15,84
2014	59,14	1%	0,59	58,54	81,00	22,46	27,73
2015	60,83	4%	2,43	58,39	69,18	10,79	15,60
2016	63,36	12%	7,60	55,76	61,09	5,33	8,72

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ نسبة فجوة التكلفة إلى التكلفة الفعلية في الفترة المعتبرة (2012-2016) تتراوح بين 8,72 % و 27,73 %، مما يتعين على شركة «HODNA LAIT» القيام بإجراءات التخفيض اللازمة من أجل سدّ وامتصاص الفجوة الموجودة بين التكلفة الفعلية أو المقدرة والتكلفة المستهدفة، وذلك من خلال تطبيق أداة من الأدوات الأخرى لإدارة التكلفة والتي تكمل الأداة الأولى والمتمثلة في أداة تحليل القيمة.

2- تطبيق أداة تحليل القيمة: يظهر دور أسلوب تحليل القيمة في تخفيض التكلفة عندما تكون التكلفة المقدرة للمنتج أكبر من التكلفة المستهدفة له، حيث يتحقق تخفيض التكلفة من خلال إجراء التعديلات الممكن إدخالها على التصميم المقترح للمنتج مثل استبعاد المكونات غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة للمنتج، أو استبدال أجزاء المنتج بأجزاء أخرى أقل تكلفة أو استبدال نوعية المواد الأولية بنوعية أخرى أقل تكلفة مما يؤدي إلى تحقيق تخفيض التكلفة المقدرة للمنتج دون التأثير على جودته والوصول إلى التكلفة المستهدفة المحددة من قبل.

ومن أجل القيام بإجراءات التخفيض بتطبيق أداة تحليل القيمة يجب الاستناد إلى بيان التكلفة الفعلية للعبة الواحدة من الحليب المنزوع الدسم جزئيا (ال) لتفصيل وتحليل مكوناتها، وهو ما يمكن إظهاره من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (158): الأهمية النسبية لمكونات سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا 1ل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	الأهمية النسبية %
مسحوق الحليب	36,16	36,04	46,99	37,76	30,63	55
مواد ولوازم قابلة للاستهلاك	3,45	3,78	3,90	3,85	4,24	6
مواد التعبئة والتغليف	10,95	11,40	11,45	11,60	11,90	17
أعباء الإنتاج	8,42	9,58	12,53	11,53	9,33	15
أعباء التوزيع	2,49	3,51	2,30	2,34	2,44	4
أعباء خارج الاستغلال	1,07	0,53	3,83	2,10	2,55	3
سعر التكلفة النهائي	62,54	64,84	81,00	69,18	61,09	

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ مادة مسحوق الحليب تحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة النهائي لمنتج الحليب المنزوع الدسم جزئيا (1ل) في الفترة المعتبرة (2012-2016) بنسبة قدرها 55 % في المتوسط، ثم تليها مواد التعبئة والتغليف بنسبة قدرها 17% في المتوسط، وبعدها تأتي أعباء الإنتاج بنسبة قدرها 15% في المتوسط، ثم المواد واللوازم القابلة للاستهلاك بنسبة قدرها 6% في المتوسط، ثم أعباء التوزيع بنسبة قدرها 4% في المتوسط، وفي الأخير أعباء خارج الاستغلال بنسبة قدرها 3% في المتوسط.

وعلى الرغم من كمال المكونات التي يتكون منها المنتج في الشركة واعتمادها بالدرجة الأساسية على مادة مسحوق الحليب المستورد من الخارج، فإنه من الضروري عدم إهمال أهمية أسلوب التحليل المفكك في المساعدة على إيجاد وسائل معيّنة لتخفيض تكاليف المنتجات بمقارنة مكوناتها مع مكونات المنتجات المنافسة، فمن خلال التعرف على المسار التقني للعملية الإنتاجية والمعاشية البسيطة في الشركة والأسئلة والمعلومات التي تم الحصول عليها من إدارة الشركة والعاملين في الإنتاج، ومعرفة وجهات نظرهم وأفكارهم وكذلك استشارة مهندسي العملية الإنتاجية، فقد تبين أنه يمكن تعويض مادة مسحوق الحليب بمادة الحليب الطازج مما يسهم بشكل كبير في تخفيض تكاليف المواد الأولية الداخلة في عملية تصنيع المنتجات، لما تتمتع به مادة الحليب الطازج المنتجة أو المشتراة محليا من انخفاض تكلفتها مقارنة بمادة مسحوق الحليب المستوردة من الخارج بنسبة تصل إلى 15%، بالإضافة إلى تمتع الحليب الطازج أيضا بالجودة العالية والمردودية الكبيرة مقارنة بمسحوق الحليب<sup>1</sup>. لذلك يجب إدخال مادة الحليب الطازج في تصنيع الحليب المنزوع الدسم جزئيا (1ل) أسوة بالمنتجات المنافسة، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض جزء من تكاليف المواد الأولية المباشرة بنسبة قد تصل إلى 20% نتيجة انخفاض المصاريف المباشرة للشراء خاصة تلك المتعلقة بمصاريف الجمركة والنقل والشحن البحري...، بحيث هذه الأخيرة تمثل نسبة هامة من تكلفة شراء مسحوق الحليب والتي لا تقل عن 8% في المتوسط وبالتالي انخفاض سعر تكلفة الوحدة المنتجة. وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

<sup>1</sup> حسب تصريح مدير المحاسبة بشركة «HODNA LAIT»

الجدول (159): مقدار التخفيض في مادة مسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
مسحوق الحليب في حالة الاستيراد	36,16	36,04	46,99	37,76	30,63
مسحوق الحليب في حالة الإنتاج أو الشراء محلياً	28,93	30,63	39,94	32,10	26,04
مقدار التخفيض	7,23	5,41	7,05	5,66	4,59

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ إنتاج أو شراء الحليب الطازج محلياً عوضاً من استيراد مسحوق الحليب يساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر تكلفة المنتج، حيث وخلال الفترة المعتبرة (2012-2016) يبلغ مقدار التخفيض 6 دج في المتوسط، وهو ما يعادل 9 % من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة. كما يمكن للشركة أن تعمل على تخفيض تكلفة مواد التعبئة والتغليف التي تحتل تكلفتها المرتبة الثانية بعد تكلفة مسحوق الحليب بحيث تمثل نسبة جدّ معتبرة من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة تصل إلى 17% في المتوسط، فإذا استطاعت الشركة إنتاج أو شراء مواد التعبئة(العلب) محلياً فإنها سوف تتمكن من تخفيض تكاليف هذه المواد قد تصل إلى 15% كون مصاريف شراءها المباشرة من جمركة وشحن بحري،... إلخ لا تقل أهمية عن مصاريف شراء مادة مسحوق الحليب، مما يساهم أيضاً في تخفيض سعر تكلفة المنتج، وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (160): مقدار التخفيض في مواد التعبئة والتغليف بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
مواد التعبئة والتغليف في حالة الاستيراد	10,95	11,40	11,45	11,60	11,90
مواد التعبئة والتغليف في حالة الشراء المحلي	9,31	9,69	9,73	9,86	10,12
مقدار التخفيض	1,64	1,71	1,72	1,74	1,78

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّه في الفترة المعتبرة (2012-2016) يبلغ مقدار التخفيض الناتج عن شراء أو إنتاج العلب محلياً بدلاً من استيرادها 1,72 دج في المتوسط، وهو ما يعادل 2,57 % من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة.

كما يمكن للشركة أيضاً أن تخفّف من بعض العناصر المكونة لأعباء الإنتاج دون المساس بجودة المنتج، والتي من بينها: استهلاك بعض المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات كالوقود، الكهرباء والماء، المواد الاستهلاكية للمخبر، وتوريدات الصيانة والأدوات الصغيرة،...، بحيث لو تمكنت من تخفيض ما قيمته 10% فقط من هذه المصاريف فإنّ ذلك سيؤدي إلى تخفيض أعباء الإنتاج بنفس النسبة تقريباً، لأنّ هذه المصاريف تحتل نسبة جدّ معتبرة ضمن إجمالي أعباء الإنتاج قد تصل أحيانا إلى 12% . وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (161): مقدار التخفيض في أعباء الإنتاج بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
أعباء الإنتاج قبل التخفيض	8,42	9,58	12,53	11,53	9,33
أعباء الإنتاج بعد التخفيض	7,58	8,62	11,28	10,38	8,40
مقدار التخفيض	0,84	0,96	1,25	1,15	0,93

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه في الفترة المعتبرة (2012-2016) يبلغ مقدار التخفيض الذي ينتج عن ترشيد استهلاك بعض المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات و0,99 دج في المتوسط، وهو ما يعادل 1,48 % من سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة.

إضافة إلى ما سبق، هناك مجال آخر يمكن من خلاله للشركة التخفيض من سعر التكلفة النهائي لمنتجاتها وهو محاولتها التقليل من اللجوء للاقتراض الذي ينجر عنه تحمّل الشركة لأعباء الفوائد ومصاريف الخدمات البنكية التي أثقلت كاهلها، فهي عبارة عن مبالغ جدّ ضخمة تمثل نسبة في المتوسط من إجمالي أعباء الإنتاج خلال الفترة المعتبرة (2012-2016). فلو تمكّنت الشركة من تخفيض 10% فقط من هذه الأخيرة فإنّ ذلك سوف يؤدي إلى تخفيض سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة، لما لهذا النوع من المصاريف من تأثير على كل أعباء وظائف الشركة (أعباء التمويل، الإنتاج، التوزيع). وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (162): مقدار التخفيض من أعباء الفوائد والخدمات البنكية بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
أعباء الفوائد والخدمات البنكية قبل التقليل من الاقتراض	1,99	2,24	1,90	2,12	1,85
أعباء الفوائد والخدمات البنكية بعد التقليل من الاقتراض	1,59	1,79	1,52	1,69	1,48
مقدار التخفيض	<b>0,40</b>	<b>0,45</b>	<b>0,38</b>	<b>0,42</b>	<b>0,37</b>

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه في الفترة المعتبرة (2012-2016) يبلغ مقدار تخفيض أعباء الفوائد والخدمات البنكية الذي ينتج عن التقليل من اللجوء إلى الاقتراض و0,40 دج في المتوسط، وهو ما يساهم في تخفيض كل من أعباء التمويل، الإنتاج والتوزيع ومنه تخفيض سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة. من خلال ما تقدم يمكن تلخيص مقدار التخفيض المتحقق من مختلف مكونات سعر تكلفة منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ال) في الفترة المعتبرة (2012-2016)، وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (163): إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة المنتج بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: دج.

البيان / السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
مسحوق الحليب	7,23	5,41	7,05	5,66	4,59
مواد التعبئة والتغليف	1,64	1,71	1,72	1,74	1,78
أعباء الإنتاج	0,84	0,96	1,25	1,15	0,93
أعباء الفوائد والخدمات البنكية	0,40	0,45	0,38	0,42	0,37
إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة النهائي	<b>10,11</b>	<b>8,53</b>	<b>10,40</b>	<b>8,97</b>	<b>7,67</b>

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق أداة تحليل القيمة تمّ تحقيق تخفيض جدّ معتبر في سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة خلال كل سنوات الفترة المعتبرة (2012-2016) مع المحافظة على جودة المنتج، وأنه تم معالجة الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية، وبالأخص سنة 2016 أين تم تحقيق



فجوة إيجابية أي تجاوز إجمالي التخفيض المتحقق (7,67دج) فجوة التكلفة (5,33دج) بمقدار 2,34دج لكل وحدة منتجة.

كما يمكن إظهار نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة المنتج إلى المستهدف من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول (164): نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف للمنتج بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016). الوحدة: د.ج.

البيان / السنوات	2 016	2 015	2 014	2 013	2 012
سعر التكلفة الفعلي	61,09	69,18	81,00	64,84	62,54
سعر التكلفة المستهدف	55,76	58,39	58,54	54,57	51,07
الفرق ( الفجوة)	5,33	10,79	22,46	10,27	11,47
إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة	7,67	8,97	10,40	8,53	10,11
نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف	144%	83%	46%	83%	88%
النسبة المتوسطة للتخفيض المتحقق خلال الفترة	89%				

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه في الفترة المعتبرة (2012-2016) بلغت نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ال) إلى التكلفة المستهدفة له 89% في المتوسط، وهي نسبة جدّ معتبرة مما يدل على أنّ تطبيق أداة تحليل القيمة يساهم مساهمة فعالة في تحقيق تخفيض التكلفة وبالتالي فهي أداة مساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج.

المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين مساهمة تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية شركة «TCHIN LAIT» و شركة «HODNA LAIT»

من خلال هذا المطلب نحاول عرض نتائج تطبيق بعض سياسات تخفيض التكاليف في شركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» لغرض إجراء المقارنة بينهما، وإبراز أهمية تطبيق هذه السياسات في تحسين تنافسية الشركتين من خلال التركيز بيان تأثيرها في تحسين مختلف مؤشرات قياس التنافسية.

أولاً: دراسة مقارنة بين نتائج تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT»

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» والمتعلقة بالفترة (2012-2016) حاولنا تطبيق بعض سياسات تخفيض التكاليف والمتمثلة أساساً في: سياسة التحكم في الوظائف من خلال التركيز على وظيفتي الشراء والتخزين، سياسة تخريج الأنشطة من خلال تخريج نشاط النقل، سياسة التحكم في التكاليف الخفية من خلال مختلف مؤشراتها وبالتركيز على المقياس المالي من نموذج (SOF)، سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة من خلال التركيز على أداة التكلفة المستهدفة وأداة تحليل القيمة، وفيما يلي مقارنة النتائج المتحصل عليها من خلال تطبيق هذه السياسات بالشركتين.

1- دراسة مقارنة بين نتائج تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT»: ركّزنا في تطبيق هذه السياسة على وظيفتي الشراء والتخزين (وظيفة التمويل) لأنهما



المسؤولتان على جلب وتخزين المواد الأولية (مسحوق الحليب، مواد التعبئة والتغليف، مختلف اللوازم والمواد المستهلكة، التوريدات والتموينات الأخرى) والتي تحتل المرتبة الأولى في هيكل التكلفة بحيث تمثل في المتوسط 77% من إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركتين، ولتطبيق هذه السياسة أخذنا منتج الحليب المعقم بدرجة حرارة عالية (UHT) والمنزوع الدسم جزئياً (1ل) الذي تقوم بإنتاجه شركة «TCHIN LAIT» والذي يعتبر أهم منتج من حيث الكميات المنتجة والمباعة وبطبيعة الحال من حيث أهميته النسبية في رقم أعمال هذه الشركة، كما تقوم بإنتاجه أيضاً شركة «HODNA LAIT»، حيث أخذناه لأغراض المقارنة وليس لأنه أهم منتج بالنسبة لهذه الشركة. ثم ركّزنا على مادة "مسحوق الحليب" لأنها المادة الأولية الأكثر أهمية من حيث القيمة، الكمية المشتراة، الكمية المستهلكة والمصاريف، لذلك فإنّ العمل على تخفيض تكلفتها عن طريق الضغط على مختلف المصاريف المتعلقة بها (مصاريف التموين) سيؤدي حتماً إلى التأثير على التكاليف الكلية للشركتين.

ولقد أظهرت نتائج تطبيق سياسة التحكم في الوظائف ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (165): مقارنة نتائج تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

شركة «HODNA LAIT»					شركة «TCHIN LAIT»					البيان/ السنوات	
2016	2015	2014	2013	2012	2016	2015	2014	2013	2012		
46,77	53,21	62,34	51,22	50,56	44,77	53,52	56,37	44,62	44,99	تكلفة الشراء	قبل تطبيق السياسة
56,10	64,74	74,87	60,80	58,98	52,32	62,05	62,78	50,52	52,37	تكلفة الإنتاج	
<b>61,09</b>	<b>69,18</b>	<b>81,00</b>	<b>64,84</b>	<b>62,54</b>	<b>59,61</b>	<b>71,77</b>	<b>73,73</b>	<b>63,93</b>	<b>58,79</b>	سعر التكلفة النهائي	
45,12	51,17	59,80	49,26	48,60	41,97	49,83	52,43	41,74	42,03	تكلفة الشراء	بعد تطبيق السياسة
54,45	62,70	72,33	58,84	57,02	49,52	58,36	58,84	47,64	49,41	تكلفة الإنتاج	
<b>59,44</b>	<b>67,14</b>	<b>78,46</b>	<b>62,88</b>	<b>60,58</b>	<b>56,81</b>	<b>68,08</b>	<b>69,79</b>	<b>61,05</b>	<b>55,83</b>	سعر التكلفة النهائي	
- 1,65	- 2,04	- 2,54	- 1,96	- 1,96	- 2,80	- 3,69	- 3,94	- 2,88	- 2,96	قيمة التخفيض عن كل وحدة (دج)	
-2,70%	-2,95%	-3,14%	-3,02%	-3,13%	-4,69%	-5,14%	-5,34%	-4,50%	-5,03%	نسبة التخفيض لكل سنة	
<b>-3%</b>					<b>-5%</b>					نسبة التخفيض المتوسطة	

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه، وبتطبيق سياسة التحكم في الوظائف بالشركتين وتحديدًا التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين، وذلك من خلال محاولة التحكم في مصاريف تموين مادة مسحوق الحليب فقط، نستنتج ما يلي:

✓ بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT»: تستطيع تحقيق تخفيض في مختلف تكاليفها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) في الفترة المعتبرة (2012-2016) من خلال تحكمها في مصاريف تموين إحدى المواد الأساسية المستعملة في العملية الإنتاجية (مسحوق الحليب) وجعلها عند أدنى مستوياتها خلال سنة 2016 مثلاً، بحيث على الشركة إصدار أربع طلبيات فقط عوضاً عن شراء احتياجاتها السنوية من هذه المادة على 12 دفعة، أي تخفيض عدد مرات الاستلام من 12 مرة إلى 4 مرات خلال هذه السنة، مما يؤدي إلى إمكانية تخفيض مصاريف تموين هذه المادة من 416.268.580 دج إلى 166.488.556 دج، أي بنسبة قدرها 60%، وهي نسبة جدّ معتبرة تؤثر بصفة مباشرة على تكلفة شراء هذه المادة ومن ثم على سعر تكلفة المنتج، بحيث تستطيع الشركة تحقيق تخفيض قدره 5% في المتوسط من تكلفة إنتاج وسعر تكلفة المنتج، وهي نسبة جد هامة يظهر تأثيرها على إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركة، بحيث نلمس هذا التأثير خاصة في حالة زيادة الكميات المنتجة، فعلى سبيل المثال فقط نجد أنه في سنة 2016 أين بلغت الكميات المنتجة من الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ال): 108.276.219 لتر أو علبة، فإن الشركة تستطيع توفير ما قيمته:  $(2,80 \times 108276219) = 303.173.413$  دج، والذي يعتبر مبلغاً جد معتبراً نلمس تأثيره على تكاليف الشركة ككل وعلى نتائجها.

أما بالنسبة لشركة «HODNA LAIT»: فستطيع أيضا تحقيق تخفيض في مختلف تكاليفها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) في الفترة المعتبرة (2012-2016) من خلال تحكمها في مصاريف تمويل مادة مسحوق الحليب وجعلها عند أدنى مستوياتها خلال سنة 2016 مثلاً، بحيث على الشركة إصدار طلبية واحدة فقط بدلاً من شراء احتياجاتها السنوية من هذه المادة على 3 دفعات، أي تخفيض عدد مرات الاستلام من 3 مرات إلى مرة واحدة خلال هذه السنة، مما يؤدي إلى إمكانية تخفيض مصاريف تمويل هذه المادة من 6.449.148 دج إلى 2.956.200 دج، أي بنسبة قدرها 54 %، وهي نسبة جدّ معتبرة تؤثر بصفة مباشرة على تكلفة شراء هذه المادة ومن ثم على سعر تكلفة المنتج، بحيث تستطيع الشركة تحقيق تخفيض قدره 3% في المتوسط من تكلفة إنتاج وسعر تكلفة المنتج، وهي نسبة هامة يظهر تأثيرها على إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركة، بحيث نلمس هذا التأثير خاصة في حالة زيادة الكميات المنتجة، فعلى سبيل المثال فقط نجد أنه في سنة 2016 أين بلغت الكميات المنتجة من الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ال): 7.919.730 لتر أو علبة، فإنّ الشركة تستطيع توفير ما قيمته:  $(1,65 \times 7919730) = 13.067.555$  دج، والذي يعتبر مبلغاً جدّ معتبراً نلمس تأثيره على تكاليف الشركة ككل وعلى نتيجتها.

ومن خلال ما سبق نستنتج أنّ تطبيق سياسة التحكم في الوظائف وبالأحرى التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين من خلال تخفيض مصاريف التمويل، كانت أكثر أهمية بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT» مقارنة بشركة «HODNA LAIT»، وذلك بسبب كون أنّ مصاريف التمويل بهذه الأخيرة لا تمثل سوى 6% من إجمالي مصاريف التمويل التي تتحملها الشركة، وبنفس النسبة تقريباً بالنسبة لمصاريف تمويل مادة مسحوق الحليب، بينما في شركة «TCHIN LAIT» فإنّ مصاريف التمويل بها تمثل 68% من إجمالي مصاريف التمويل التي تتحملها، وبنسبة 60% بالنسبة لمصاريف تمويل مادة مسحوق الحليب، كما أنّ الكميات المشتراة من مادة مسحوق الحليب في شركة «TCHIN LAIT» تبلغ أكثر من 16500 طن سنوياً في المتوسط خلال الفترة (2012-2016) وبمعدل استخدام سنوي يفوق 16000 طن سنوياً في المتوسط، بينما في شركة «HODNA LAIT» فإنّ الكميات المشتراة من ذات المادة لا تتعدى 1400 طن سنوياً في المتوسط خلال نفس الفترة وبمعدل استخدام سنوي لا يتعدى 1500 طن سنوياً في المتوسط، لذلك نجد من البديهي أن يكون التخفيض في مصاريف التمويل ذا أثر كبير على مختلف تكاليف وسعر تكلفة منتج شركة «TCHIN LAIT» أفضل منه بكثير من أثره على مختلف تكاليف وسعر تكلفة منتج شركة «HODNA LAIT».

## 2- دراسة مقارنة بين نتائج تطبيق سياسة تخريج الأنشطة بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT»

«LAIT»: يشمل نشاط النقل بالشركتين ثلاثة أنواع من النقل: نقل المستخدمين، نقل المشتريات (مواد أولية ولوازم) ونقل المبيعات (المنتجات)، وبما أنّ تكاليف هذا النشاط تحتل مكانة كبيرة ضمن هيكل تكاليف الشركتين، فإنّ هاتين الأخيرتين حاولتا اعتماد سياسة تخريجه بهدف التخفيض من تكاليفه وتحسين أدائه وكذا التركيز على مهمتهما الأساسية التي تتمثل في إنتاج الحليب، فبالنسبة لشركة «TCHIN LAIT»

حاولت تخريج كل أنواع النقل (المستخدمين، المشتريات، المبيعات)، بينما شركة «HODNA LAIT» اكتفت فقط بالتخريج الجزئي لهذا النشاط وهو تخريج نقل المستخدمين والاستعانة بالناقلين الخواص الذين يملكون شاحنات التبريد فيما يخص نقل المبيعات من المنتجات إلى مختلف نقاط البيع الأساسية والثانوية. ولقد أظهرت نتائج تطبيق سياسة تخريج نشاط النقل ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول(166): مقارنة نتائج تطبيق سياسة تخريج الأنشطة بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «TCHIN LAIT»
9 540 160	8 508 543	7 630 433	7 328 061	6 066 316	عنصر تكلفة المواد	قبل تطبيق السياسة
44 582 707	45 092 196	36 761 162	36 963 207	27 950 704	عنصر تكلفة الأجور	
73 989 389	63 229 889	216 226 030	288 578 480	158 099 005	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(1)	
-	-	-	-	-	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(2)	
<b>128 112 256</b>	<b>116 830 628</b>	<b>260 617 625</b>	<b>332 869 748</b>	<b>192 116 025</b>	مجموع عناصر تكاليف النقل	
618 113	441 509	339 622	261 248	200 960	عنصر تكلفة المواد	بعد تطبيق السياسة
5 572 839	5 636 525	4 595 145	4 620 400	3 493 837	عنصر تكلفة الأجور	
9 869 557	7 932 402	29 492 176	39 395 405	5 620 351	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(1)	
45 593 367	29 446 021	136 513 412	178 158 138	155 182 755	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(2)	
<b>61 653 876</b>	<b>43 456 457</b>	<b>170 940 355</b>	<b>222 435 191</b>	<b>164 497 903</b>	مجموع عناصر تكاليف النقل	
- 66 458 380	- 73 374 171	- 89 677 270	- 110 434 557	- 27 618 122	قيمة التخفيض	
-52%	-63%	-34%	-33%	-14%	نسبة التخفيض لكل سنة	
		<b>-39%</b>			نسبة التخفيض المتوسطة	

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «HODNA LAIT»
178 281 965	156 664 919	145 591 476	133 680 039	51 691 519	عنصر تكلفة المواد	قبل تطبيق السياسة
158 236 484	161 683 377	142 391 207	136 743 651	100 217 147	عنصر تكلفة الأجور	
367 705 220	443 636 481	414 425 097	386 206 814	284 224 443	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(1)	
-	-	-	-	-	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(2)	
<b>704 223 669</b>	<b>761 984 777</b>	<b>702 407 780</b>	<b>656 630 504</b>	<b>436 133 109</b>	مجموع عناصر تكاليف النقل	
152 244	171 475	115 921	282 799	176 764	عنصر تكلفة المواد	بعد تطبيق السياسة
6 329 459	6 467 335	5 695 648	5 469 746	4 008 686	عنصر تكلفة الأجور	
8 300 153	8 506 467	7 676 060	9 058 009	7 081 015	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(1)	
466 718 738	444 494 036	423 327 653	403 169 193	383 970 660	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى(2)	
<b>481 500 594</b>	<b>459 639 313</b>	<b>436 815 282</b>	<b>417 979 747</b>	<b>395 237 125</b>	مجموع عناصر تكاليف النقل	
- 222 723 075	- 302 345 464	- 265 592 498	- 238 650 757	- 40 895 984	قيمة التخفيض	
-32%	-40%	-38%	-36%	-9%	نسبة التخفيض لكل سنة	
		<b>-31%</b>			نسبة التخفيض المتوسطة	

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه، وبتطبيق سياسة تخريج الأنشطة بالشركتين وتحديدًا تخريج نشاط النقل بمختلف أنواعه (نقل المستخدمين، نقل المشتريات، نقل المبيعات) نستنتج ما يلي:

✓ بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT»: بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل إلى المورد الخارجي تستطيع تحقيق تخفيض في مختلف عناصر تكاليف النقل (تكلفة عنصر المواد، تكلفة عنصر الأجور، تكلفة عنصر الخدمات الأخرى)، بحيث يكون بإمكان الشركة اقتصاد وتوفير تكاليف جدّ معتبرة تتمثل في: تكلفة المواد والمستلزمات المتعلقة بنشاط النقل (وقود، مواد التشحيم، مواد التنظيف، قطع الغيار، العجلات، والبطاريات،...); تكلفة أجور المستخدمين بهذا النشاط؛ تكلفة الخدمات الأخرى (مصاريف الصيانة والتوصيلات، التأمينات، الضرائب والرسوم، أعباء الفوائد، مخصصات الاهتلاكات); أعباء تسيير حظيرة السيارات؛ تكاليف الاستثمارات الثقيلة في معدات النقل وما يترتب عنها من أعباء؛ الغرامات والعقوبات المتعلقة بهذا النشاط؛ بعض الأعباء غير العادية (تلف وتقدم المعدات، حوادث المرور، السرقة،...), فمثلاً خلال سنة 2016 فقط تستطيع الشركة تخفيض مختلف عناصر تكلفة النقل من 128.112.256 دج إلى 61.653.876 دج، أي بنسبة قدرها 52%، وهي نسبة جدّ معتبرة تؤثر بصفة مباشرة على تكلفة وسعر تكلفة المنتج، وخلال الفترة المعتبرة (2012-2016) يمكن للشركة تحقيق تخفيض تكلفة النقل بنسبة تبلغ 39% في المتوسط والتي تُعدّ نسبة جدّ هامة نلمس تأثيرها الكبير على إجمالي تكاليف النقل ومن خلالها على التكاليف الكلية التي تتحملها الشركة.

✓ أما بالنسبة لشركة «HODNA LAIT»: فإنه بتطبيق سياسة تخريج نشاط النقل إلى المورد الخارجي تستطيع أيضاً تحقيق تخفيض في مختلف عناصر تكاليف النقل (تكلفة عنصر المواد، تكلفة عنصر الأجور، تكلفة عنصر الخدمات الأخرى)، وذلك من خلال توفيرها لتكاليف جدّ معتبرة تتمثل في: تكلفة المواد والمستلزمات المتعلقة بنشاط النقل (وقود، مواد التشحيم، مواد التنظيف، قطع الغيار، العجلات، والبطاريات،...); تكلفة أجور المستخدمين بهذا النشاط؛ تكلفة الخدمات الأخرى (مصاريف الصيانة والتوصيلات، التأمينات، الضرائب والرسوم، أعباء الفوائد، مخصصات الاهتلاكات); أعباء تسيير حظيرة السيارات؛ تكاليف الاستثمارات الثقيلة في معدات النقل وما يترتب عنها من أعباء؛ الغرامات والعقوبات المتعلقة بهذا النشاط؛ بعض الأعباء غير العادية (تلف وتقدم المعدات، حوادث المرور، السرقة،...), فمثلاً خلال سنة 2016 فقط يمكن للشركة تخفيض مختلف عناصر تكلفة النقل من 704.223.669 دج إلى 481.500.594 دج، أي بنسبة قدرها 32%، وهي نسبة جدّ معتبرة تؤثر بصفة مباشرة على تكلفة وسعر تكلفة المنتج، وخلال الفترة المعتبرة (2012-2016) يمكن للشركة تحقيق تخفيض تكلفة النقل بنسبة تبلغ 31% في المتوسط والتي تُعدّ نسبة جدّ هامة نلمس تأثيرها الكبير على إجمالي تكاليف النقل ومن خلالها على التكاليف الكلية التي تتحملها الشركة.

ومن خلال ما سبق نستنتج أنّ تطبيق سياسة تخريج الأنشطة وبالتحديد تخريج نشاط النقل بمختلف أنواعه، كانت أكثر أهمية بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT» مقارنة بشركة «HODNA LAIT»، وذلك راجع

بنسبة كبيرة إلى عنصر من عناصر تكلفة النقل والمتمثل في عنصر الخدمات الأخرى(2) والذي يضم مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين (حـ/624 الخدمات الخارجية الأخرى)، ففي شركة «TCHIN LAIT» يمثل هذا العنصر 79% من إجمالي تكاليف النقل بعد تطبيق سياسة التخريج ولم يتجاوز مبلغه 108.978.739 دج في المتوسط خلال الفترة المعتبرة(2012-2016)، وذلك لقدرة الشركة على التفاوض مع المورد الخارجي وفرض شروط للتعاقد معه بالإضافة إلى تحكمها في مصاريف تسيير عقود التخريج؛ بينما في شركة «HODNA LAIT» فإنّ عنصر الخدمات الأخرى(2) والذي يضم مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين والذي تم إدراجه ضمن حـ/613510 إيجار معدات النقل، يمثل 97% من إجمالي تكاليف النقل بعد تطبيق سياسة التخريج، بحيث يتعدى مبلغه 424.336.000 دج في المتوسط خلال الفترة المعتبرة(2012-2016) فهو مبلغ جدّ معتبر يمثل عبئاً كبيراً على الشركة، لذلك يجب عليها إعادة النظر في سياسة اختيارها للمورد الخارجي المناسب الذي تتعاقد معه.

3- دراسة مقارنة بين نتائج تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT»: تطبيقاً لهذه السياسة حاولنا الكشف عن مدى وجود التكاليف الخفية بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» في الفترة (2012-2016)، وذلك من خلال المؤشرات الخمسة لهذا النوع من التكاليف(التغيّب، حوادث العمل، دوران العمل، اللجوء، نقص الإنتاجية) بحيث تم التركيز فقط على المقياس المالي من نموذج (SOF).

ولقد أسفرت نتائج تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول(167): مقارنة نتائج تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «TCHIN LAIT»
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب	قبل تطبيق السياسة
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر النقص الإنتاجية	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الجودة	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن تلف مواد التعبئة والتغليف	
-	-	-	-	-	مجموع التكاليف الخفية	
78 317 289	75 560 427	61 150 088	64 259 044	39 168 931	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب	بعد تطبيق السياسة
557 550	714 000	786 450	585 900	399 000	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل	
978 465	3 449 984	971 975	1 001 663	1 865 401	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر النقص الإنتاجية	
297 156	1 220 076	2 918 570	5 449 785	3 610 746	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الجودة	
149 662 832	6 138 259	-	-	9 008 610	التكاليف الخفية الناتجة عن تلف مواد التعبئة والتغليف	
<b>229 813 292</b>	<b>87 082 746</b>	<b>65 827 083</b>	<b>71 296 392</b>	<b>54 052 688</b>	مجموع التكاليف الخفية	
<b>2 438 213 294</b>	<b>2 060 796 944</b>	<b>1 337 792 578</b>	<b>299 288 402</b>	<b>1 621 277 495</b>	النتيجة الصافية للشركة	
<b>9%</b>	<b>4%</b>	<b>5%</b>	<b>24%</b>	<b>3%</b>	نسبة التكاليف الخفية من النتيجة الصافية للشركة لكل سنة	
		<b>9%</b>			النسبة المتوسطة للتكاليف الخفية من النتيجة الصافية للشركة	
2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «HODNA LAIT»
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب	قبل تطبيق السياسة
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر النقص الإنتاجية	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الجودة	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن تلف مواد التعبئة والتغليف	
-	-	-	-	-	مجموع التكاليف الخفية	
5 991 712	6 832 236	6 505 629	6 086 262	5 597 913	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب	بعد تطبيق السياسة
273 000	415 800	428 400	279 300	189 000	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	
1 994 879	1 741 981	964 412	1 413 686	1 699 461	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل	
1 960 625	1 674 870	1 125 592	1 882 668	1 946 790	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر النقص الإنتاجية	
-	-	5 398 402	4 826 652	-	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الجودة	
-	-	-	-	-	التكاليف الخفية الناتجة عن تلف مواد التعبئة والتغليف	
<b>10 220 216</b>	<b>10 664 887</b>	<b>14 422 435</b>	<b>14 488 568</b>	<b>9 433 164</b>	مجموع التكاليف الخفية	
<b>296 037 923</b>	<b>303 944 156</b>	<b>201 022 540</b>	<b>277 965 603</b>	<b>344 517 906</b>	النتيجة الصافية للشركة	
<b>3%</b>	<b>4%</b>	<b>7%</b>	<b>5%</b>	<b>3%</b>	نسبة التكاليف الخفية من النتيجة الصافية للشركة لكل سنة	
		<b>4%</b>			النسبة المتوسطة للتكاليف الخفية من النتيجة الصافية للشركة	

المصدر: وثائق الشركة



من خلال الجدول أعلاه، وبتطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية بالشركتين نستنتج ما يلي:

✓ بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT»: بتطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية تستطيع توفير التكاليف الناجمة عن مختلف مؤشرات هذا النوع من التكاليف (التغيّب، دوران العمل، حوادث العمل، اللاجودة، نقص الإنتاجية، تلف مواد التعبئة والتغليف)، وبالخصوص مؤشر التغيّب الذي تحتل تكاليفه المرتبة الأولى بنسبة تبلغ 75% في المتوسط ضمن إجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها الشركة، إذ أنّ معدل التغيّب في هذه الأخيرة خلال الفترة المعتبرة (2012-2016) بلغ 14,73% في المتوسط والذي يعتبر معدل جدّ مرتفع. فبتطبيق الشركة لهذه السياسة تستطيع توفير ما قيمته 508.072.202 دج خلال 5 سنوات، وهو مبلغ خيالي لا يمكن إغفال تأثيره المباشر على تكلفة وسعر تكلفة المنتج، كما يمثل نسبة 9% في المتوسط من النتيجة الصافية للشركة والتي تُعدّ نسبة جدّ هامة نلمس تأثيرها الكبير على إجمالي تكاليف الإنتاج ومن خلالها على التكاليف الكلية التي تتحملها الشركة.

✓ أما بالنسبة لشركة «HODNA LAIT»: فإنه بتطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية تستطيع أيضا توفير التكاليف الناجمة عن مختلف مؤشرات هذا النوع من التكاليف (التغيّب، دوران العمل، حوادث العمل، اللاجودة، نقص الإنتاجية)، وبالخصوص مؤشر التغيّب الذي تحتل تكاليفه المرتبة الأولى بنسبة تبلغ 54% في المتوسط ضمن إجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها الشركة. كما يمكن للشركة توفير ما قيمته 59.229.270 دج خلال 5 سنوات، وهو مبلغ معتبر لا يمكن إغفال تأثيره المباشر على تكلفة وسعر تكلفة المنتج، كما يمثل نسبة 4% في المتوسط من النتيجة الصافية للشركة والتي تُعدّ نسبة جدّ هامة نلمس تأثيرها الكبير على إجمالي تكاليف الإنتاج ومن خلالها على التكاليف الكلية التي تتحملها الشركة.

ومن خلال ما سبق نستنتج أنّ تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية، كانت أكثر أهمية بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT» مقارنة بشركة «HODNA LAIT»، وذلك راجع بنسبة كبيرة إلى مؤشر التغيّب بهذه الأخيرة الذي لا يتعدى معدله 1,17% في المتوسط خلال الفترة المعتبرة (2012-2016)، بينما في شركة «TCHIN LAIT» بلغ معدله 14,73% في المتوسط خلال نفس الفترة، مما جعل تطبيق هذه السياسة للتحكم في تكلفة هذا المؤشر من خلال تخفيضها إلى أدنى مستوياتها يكون لها الأثر الكبير على التكاليف الكلية التي تتحملها الشركة.

4- دراسة مقارنة بين نتائج تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT»: من أجل تطبيق هذه السياسة اعتمدنا على استخدام كلّ من أداة التكلفة المستهدفة وأداة تحليل القيمة حيث ركّزنا على منتج الحليب المنزوع الدسم جزئيا (إل) كون هذا الأخير يمثل أهم منتج من حيث الكمية المنتجة والمباعة بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT»، أما بالنسبة لشركة «HODNA LAIT» فإنّ تركيزنا على ذات المنتج كان لسبب تحقيق غرض المقارنة فقط.

ولقد أظهرت نتائج تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة ما هو مبيّن في الجدول التالي:

الجدول (168): مقارنة نتائج تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

شركة «HODNA LAIT»					شركة «TCHIN LAIT»					البيان/ السنوات	
2016	2015	2014	2013	2012	2016	2015	2014	2013	2012		
46,77	53,21	62,34	51,22	50,56	44,77	53,52	56,37	44,62	44,99	تكلفة الشراء	قبل تطبيق السياسة
56,10	64,74	74,87	60,80	58,98	52,32	62,05	62,78	50,52	52,37	تكلفة الإنتاج	
<b>61,09</b>	<b>69,18</b>	<b>81,00</b>	<b>64,84</b>	<b>62,54</b>	<b>59,61</b>	<b>71,77</b>	<b>73,73</b>	<b>63,93</b>	<b>58,79</b>	سعر التكلفة النهائي	
40,40	45,81	53,57	44,10	41,69	38,55	45,93	48,38	38,36	37,01	تكلفة الشراء	بعد تطبيق السياسة
48,43	55,77	64,47	52,27	48,87	45,34	53,61	54,15	43,67	43,65	تكلفة الإنتاج	
<b>53,42</b>	<b>60,21</b>	<b>70,60</b>	<b>56,31</b>	<b>52,43</b>	<b>52,20</b>	<b>63,21</b>	<b>64,85</b>	<b>56,94</b>	<b>49,93</b>	سعر التكلفة النهائي	
- 7,67	- 8,97	- 10,40	- 8,53	- 10,11	- 7,41	- 8,56	- 8,88	- 6,99	- 8,86	قيمة التخفيض عن كل وحدة منتجة	
- 12,56	- 12,97	- 12,84	- 13,16	- 16,17	- 12,43	- 11,93	- 12,04	- 10,93	- 15,07	نسبة التخفيض % لكل سنة	
		<b>-14%</b>					<b>-12%</b>			نسبة التخفيض المتوسطة	

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه، وبتطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة بالشركتين نستنتج ما يلي:

✓ بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT»: بتطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة وبالتحديد استخدام أداتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة تستطيع تحقيق تخفيض جدّ معتبر في سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة خلال كل سنوات الفترة المعتبرة (2012-2016) مع المحافظة على جودة المنتج، بحيث تتراوح قيمة التخفيض المتحقق في سعر التكلفة النهائي لمنتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ل) بين 6,99 دج و 8,86 دج عن كل وحدة منتجة أي ما يعادل توفير مبلغ 750.116.977 دج في المتوسط عن كل سنة، كما أنّ نسبة هذا التخفيض تبلغ 12% في المتوسط مقارنة بسعر التكلفة النهائي للمنتج قبل تطبيق ذات السياسة والتي تُعدّ نسبة جدّ معتبرة نلمس تأثيرها الكبير على إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركة.

✓ أما بالنسبة لشركة «HODNA LAIT»: فإنه بتطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة وبالتحديد استخدام أداتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة تستطيع تحقيق تخفيض جدّ معتبر في سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة خلال كل سنوات الفترة المعتبرة (2012-2016) مع المحافظة على جودة المنتج، بحيث تتراوح قيمة التخفيض المتحقق في سعر التكلفة النهائي لمنتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (ل) بين 7,67 دج و 10,40 دج عن كل وحدة منتجة أي ما يعادل توفير مبلغ 39.382.2017 دج في المتوسط عن كل سنة، كما أنّ نسبة هذا التخفيض تبلغ 14% في المتوسط مقارنة بسعر التكلفة النهائي للمنتج قبل تطبيق ذات السياسة والتي تُعدّ نسبة جدّ معتبرة نلمس

تأثيرها الكبير على إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركة.

ومن خلال ما سبق نستنتج أنّ تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة وتحديدًا استخدام أداة التكلفة المستهدفة وأداة تحليل القيمة، كانت أكثر أهمية بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT» مقارنة بشركة «HODNA LAIT»، وذلك راجع بنسبة كبيرة إلى الفرق الواضح بينهما من حيث الكمية المنتجة، فمن ناحية النسبة المئوية نلاحظ أنّ شركة «HODNA LAIT» أكثر استفادةً من تطبيق هذه السياسة (14% < 12%)، ذلك لأنها تستطيع تخفيض تكلفة إحدى المكونات الأساسية للمنتج والمتمثلة في مادة مسحوق الحليب المستوردة من خلال تعويضها بمادة الحليب الطازج، بحيث لاحظنا انخفاض معدل الاستخدام السنوي من مسحوق الحليب لدى هذه الشركة سنة بعد أخرى واتجاهها نحو تحقيق التعويض الكامل لهذه المادة، بينما نجد العكس عند شركة «TCHIN LAIT» التي تعتمد تقريباً اعتماداً كلياً في إنتاجها على مادة مسحوق الحليب المستوردة، بحيث لاحظنا أنّ معدل الاستخدام السنوي من هذه المادة في ازدياد مستمر سنة بعد أخرى؛ أما من ناحية مبلغ التخفيض المتحقق فنجد أنّ شركة «TCHIN LAIT» أكثر استفادةً من تطبيق هذه السياسة (750.116.977 دج < 39.382.201 دج) كون الكمية المنتجة من هذا المنتج لديها أكبر بكثير من تلك المنتجة لدى شركة «HODNA LAIT»، (أي أنّ متوسط الكمية المنتجة خلال الفترة: 2012-2016: 92.779.857 لتر < 5.930.071 لتر) فالفرق جدّ واضح.

وللتوضيح أكثر للمقارنة بين نتائج تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بالشركتين، نقوم بإعداد الجدول

التلخيصي التالي:

الجدول (169): تلخيص مقارنة نتائج تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «TCHIN LAIT»
- 2,80	- 3,69	- 3,94	- 2,88	- 2,96	قيمة التخفيض في سعر التكلفة النهائي للوحدة	سياسة التحكم في الوظائف
<b>-4,69%</b>	<b>-5,14%</b>	<b>-5,34%</b>	<b>-4,50%</b>	<b>-5,03%</b>	نسبة التخفيض	
- 66 458 380	- 73 374 171	- 89 677 270	- 110 434 557	- 27 618 122	قيمة التخفيض في مجموع عناصر تكلفة النقل	سياسة تخريج الأنشطة
<b>-51,88%</b>	<b>-62,80%</b>	<b>-34,41%</b>	<b>-33,18%</b>	<b>-14,38%</b>	نسبة التخفيض	
229 813 292	87 082 746	65 827 083	71 296 392	54 052 688	قيمة التكاليف الخفية الناتجة عن مختلف المؤشرات	سياسة التحكم في التكاليف الخفية
<b>9,43%</b>	<b>4,23%</b>	<b>4,92%</b>	<b>23,82%</b>	<b>3,33%</b>	نسبة التكاليف الخفية من النتيجة الصافية	
- 7,41	- 8,56	- 8,88	- 6,99	- 8,86	قيمة التخفيض في سعر التكلفة النهائي للوحدة	سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة
<b>12,43%</b>	<b>11,93%</b>	<b>12,04%</b>	<b>10,93%</b>	<b>15,07%</b>	نسبة التخفيض	

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «HODNA LAIT»
- 1,65	- 2,04	- 2,54	- 1,96	- 1,96	قيمة التخفيض في سعر التكلفة النهائي للوحدة	سياسة التحكم في الوظائف
<b>-2,70%</b>	<b>-2,95%</b>	<b>-3,14%</b>	<b>-3,02%</b>	<b>-3,13%</b>	نسبة التخفيض	
- 222 723 075	- 302 345 464	- 265 592 498	- 238 650 757	- 40 895 984	قيمة التخفيض في مجموع عناصر تكلفة النقل	سياسة تخريج الأنشطة
<b>-31,63%</b>	<b>-39,68%</b>	<b>-37,81%</b>	<b>-36,34%</b>	<b>-9,38%</b>	نسبة التخفيض	
10 220 216	10 664 887	14 422 435	14 488 568	9 433 164	قيمة التكاليف الخفية الناتجة عن مختلف المؤشرات	سياسة التحكم في التكاليف الخفية
<b>5,11%</b>	<b>3,51%</b>	<b>7,17%</b>	<b>5,21%</b>	<b>2,74%</b>	نسبة التكاليف الخفية من النتيجة الصافية	
- 7,67	- 8,97	- 10,40	- 8,53	- 10,11	قيمة التخفيض في سعر التكلفة النهائي للوحدة	سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة
<b>12,56%</b>	<b>12,97%</b>	<b>12,84%</b>	<b>13,16%</b>	<b>16,17%</b>	نسبة التخفيض	

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه وبصفة عامة يمكن القول أنّ تطبيق سياسات تخفيض التكاليف كانت أكثر أهمية بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT» منه بالنسبة لشركة «HODNA LAIT»، كون درجة استفادة هذه الأخيرة أقل من تلك المتعلقة بالشركة الأولى.

## ثانيا: مساهمة تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في التأثير على مؤشرات التنافسية بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT»

نحاول من خلال هذا العنصر إبراز مساهمة تطبيق شركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» لسياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسيتهما، وذلك من خلال مؤشرات قياسها المتمثلة في: مؤشر الربحية، مؤشر تكلفة الإنتاج، مؤشر الإنتاجية، مؤشر الحصة السوقية، بالإضافة إلى مؤشر رضا الزبائن.

1- تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر الربحية: إن تطبيق شركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» لسياسات تخفيض التكاليف كان له الأثر الواضح على زيادة ربحيتهما، بحيث حاولنا جمع مساهمة كل سياسة من هذه السياسات (سياسة التحكم في الوظائف، سياسة تخريج الأنشطة، سياسة التحكم في التكاليف الخفية وسياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة) في تخفيض تكلفة الشركتين، ثم إبراز ذلك التأثير على تحقيق ربحية أكبر من خلال مقارنة ربحية الشركتين قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف وبعد تطبيقها وهو ما يظهره الجدول التالي:

الجدول (170): تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر الربحية بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «TCHIN LAIT»	
2 438 213 294	2 060 796 944	1 337 792 578	299 288 402	1 621 277 495	صافي الربح بعد الضريبة	قبل تطبيق السياسة	
12 737 967 067	11 810 993 852	14 177 353 789	10 762 113 534	9 124 484 469	رقم الأعمال		
<b>19,14%</b>	<b>17,45%</b>	<b>9,44%</b>	<b>2,78%</b>	<b>17,77%</b>	معدل الربحية		
3 573 648 507	2 939 378 226	2 525 547 143	1 224 471 141	2 459 246 118	صافي الربح بعد الضريبة	بعد تطبيق السياسة	
12 737 967 067	11 810 993 852	14 177 353 789	10 762 113 534	9 124 484 469	رقم الأعمال		
<b>28,06%</b>	<b>24,89%</b>	<b>17,81%</b>	<b>11,38%</b>	<b>26,95%</b>	معدل الربحية		
<b>8,91%</b>	<b>7,44%</b>	<b>8,38%</b>	<b>8,60%</b>	<b>9,18%</b>	الفرق		
<b>47%</b>	<b>43%</b>	<b>89%</b>	<b>309%</b>	<b>52%</b>	نسبة الزيادة لكل سنة		
						نسبة الزيادة المتوسطة	<b>108%</b>

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «HODNA LAIT»	
296 037 923	303 944 166	201 022 540	277 965 603	344 517 906	صافي الربح بعد الضريبة	قبل تطبيق السياسة	
9 896 044 119	10 122 567 130	10 601 606 265	9 050 703 042	8 820 301 423	رقم الأعمال		
<b>2,99%</b>	<b>3,00%</b>	<b>1,90%</b>	<b>3,07%</b>	<b>3,91%</b>	معدل الربحية		
544 509 614	601 469 500	479 527 517	549 687 148	424 577 288	صافي الربح بعد الضريبة	بعد تطبيق السياسة	
12 737 967 067	11 810 993 852	14 177 353 789	10 762 113 534	9 124 484 469	رقم الأعمال		
<b>4,27%</b>	<b>5,09%</b>	<b>3,38%</b>	<b>5,11%</b>	<b>4,65%</b>	معدل الربحية		
<b>1,28%</b>	<b>2,09%</b>	<b>1,49%</b>	<b>2,04%</b>	<b>0,75%</b>	الفرق		
<b>43%</b>	<b>70%</b>	<b>78%</b>	<b>66%</b>	<b>19%</b>	نسبة الزيادة لكل سنة		
						نسبة الزيادة المتوسطة	<b>55%</b>

المصدر: وثائق الشركة

\* - توضيحات:

لإعداد هذا الجدول تم الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

✓ قياس الربحية اعتمادا على أحد مؤشراتنا الأساسية والمتمثل في معدل العائد على المبيعات والذي يقيس مدى الربحية المحققة على مبيعات الشركة، بحيث يتم حسابه

$$\text{وفقا للعلاقة التالية: العائد على المبيعات} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100$$

✓ يتم تحديد صافي الربح بعد الضريبة بعد تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بحساب مجموع قيمة التخفيضات المتحصل عليها من خلال تطبيق مختلف السياسات (سياسة التحكم في الوظائف، سياسة تخريج الأنشطة، سياسة التحكم في التكاليف الخفية وسياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة) ثم طرح هذا المجموع من إجمالي التكاليف قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف، ثم طرح الفرق من رقم الأعمال؛  
✓ حساب الفرق في معدل الربحية بطرح معدل الربحية المحقق قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف من معدل الربحية المحقق بعد تطبيق تلك السياسات.

ومن خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أنه بتطبيق سياسات تخفيض التكاليف تستطيع الشركتين تحقيق زيادة معتبرة في ربحيتهما، بحيث بإمكان شركة «TCHIN LAIT» تحقيق زيادة جدّ معتبرة في ربحيتها تبلغ في المتوسط 108 % خلال الفترة المعتبرة (2012- 2016)، أما شركة «HODNA LAIT» فبإمكانها تحقيق زيادة في ربحيتها بنسبة 55 % في المتوسط خلال نفس الفترة، مما يساهم مساهمة فعالة في تحسين تنافسية الشركتين.

2- تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر تكلفة الإنتاج: من خلال تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» وذلك بتركيزنا على منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (I1) الذي تقوم الشركتين بإنتاجه، لمسنا تأثيرها الواضح على تكلفة إنتاج هذا المنتج وعلى سعر تكلفته النهائي، وبالخصوص عند مقارنة هذه الأخيرة قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف وبعد تطبيقها وهو ما يظهره الجدول التالي:

الجدول (171): تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر تكلفة الإنتاج بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «TCHIN LAIT»
85	85	80	75	70	سعر البيع للمستهلك	قبل تطبيق السياسة
59,61	71,75	73,74	63,88	58,79	سعر التكلفة	
<b>70,13%</b>	<b>84,41%</b>	<b>92,18%</b>	<b>85,17%</b>	<b>83,99%</b>	النسبة	
85	85	80	75	70	سعر البيع للمستهلك	بعد تطبيق السياسة
51,83	62,77	64,53	56,60	50,51	سعر التكلفة	
<b>60,98%</b>	<b>73,85%</b>	<b>80,66%</b>	<b>75,47%</b>	<b>72,16%</b>	النسبة	
<b>-9,15%</b>	<b>-10,56%</b>	<b>-11,51%</b>	<b>-9,71%</b>	<b>-11,83%</b>	الفرق	نسبة التخفيض لكل سنة نسبة التخفيض المتوسطة
<b>-13%</b>	<b>-13%</b>	<b>-12%</b>	<b>-11%</b>	<b>-14%</b>		
		<b>-13%</b>				

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «HODNA LAIT»
85	85	80	75	70	سعر البيع للمستهلك	قبل تطبيق السياسة
61,09	69,18	81,00	64,84	62,54	سعر التكلفة	
<b>71,87%</b>	<b>81,39%</b>	<b>101,25%</b>	<b>86,45%</b>	<b>89,34%</b>	النسبة	
85	85	80	75	70	سعر البيع للمستهلك	بعد تطبيق السياسة
53,42	60,21	70,60	56,31	52,43	سعر التكلفة	
<b>62,85%</b>	<b>70,84%</b>	<b>88,25%</b>	<b>75,08%</b>	<b>74,90%</b>	النسبة	
<b>-9,02%</b>	<b>-10,55%</b>	<b>-13,00%</b>	<b>-11,37%</b>	<b>-14,44%</b>	الفرق	نسبة التخفيض لكل سنة نسبة التخفيض المتوسطة
<b>-13%</b>	<b>-13%</b>	<b>-13%</b>	<b>-13%</b>	<b>-16%</b>		
		<b>-14%</b>				

المصدر: وثائق الشركة

\* - توضيحات:

لإعداد هذا الجدول تم الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- ✓ سعر البيع للمستهلك (سعر المنتج في السوق)؛
- ✓ سعر التكلفة الفعلي للمنتج؛
- ✓ قسمة سعر التكلفة الفعلي على سعر البيع للمنتج لتحديد نسبتها؛



✓ حساب الفرق في نسبة سعر التكلفة إلى سعر البيع بطرح النسبة المحققة قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف من النسبة المحققة بعد تطبيق تلك السياسات.

ومن خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أنه بتطبيق سياسات تخفيض التكاليف تستطيع الشركتين تحقيق تخفيض معتبر في تكلفة إنتاج وسعر التكلفة النهائي لمنتجها، بحيث بإمكان شركة «TCHIN LAIT» تحقيق تخفيض يبلغ في المتوسط 13 % خلال الفترة المعتبرة (2012 - 2016)، أما شركة «HODNA LAIT» فبإمكانها تحقيق تخفيض في تكلفة إنتاج وسعر التكلفة النهائي لمنتجها بنسبة 14 % في المتوسط خلال نفس الفترة. الشيء الذي يؤدي إلى جعل تكلفة الإنتاج المتوسطة أقل من سعر المنتج في السوق وبالتالي تحسين تنافسية الشركتين، بحيث وكما نعلم أنه إذا تجاوزت تكلفة الإنتاج المتوسطة سعر المنتج في الأسواق بالنسبة لأي مؤسسة فإن ذلك من شأنه أن يجعلها غير تنافسية. لذلك فإن الاجتهاد في تخفيض تكلفة إنتاج المنتجات بتطبيق سياسات تخفيض التكاليف دون التضحية بمستوى الجودة يعدّ من المتطلبات الأساسية لتحسين تنافسية المؤسسة.

**3- تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر الإنتاجية:** إنّ تطبيق شركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» لسياسات تخفيض التكاليف كان له الأثر الواضح على زيادة ربحيتهما، بحيث حاولنا جمع مساهمة كل سياسة من هذه السياسات (سياسة التحكم في الوظائف، سياسة تخريج الأنشطة، سياسة التحكم في التكاليف الخفية وسياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة) في تخفيض تكلفة الشركتين، ثم إبراز ذلك التأثير على تحقيق ربحية أكبر من خلال مقارنة ربحية الشركتين قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف وبعد تطبيقها وهو ما يظهره الجدول التالي:

الجدول (172): تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016) الوحدة: دج

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «TCHIN LAIT»
12 737 967 067	11 810 993 852	14 177 353 789	10 762 113 534	9 124 484 469	قيمة المخرجات	قبل تطبيق السياسة
9 727 827 198	9 266 800 094	12 525 758 014	10 392 621 680	7 122 907 315	قيمة المدخلات	
<b>131%</b>	<b>127%</b>	<b>113%</b>	<b>104%</b>	<b>128%</b>	الإنتاجية الكلية	
12 737 967 067	11 810 993 852	14 177 353 789	10 762 113 534	9 124 484 469	قيمة المخرجات	بعد تطبيق السياسة
8 326 055 330	8 182 131 845	11 059 394 353	9 250 420 767	6 088 378 150	قيمة المدخلات	
<b>153%</b>	<b>144%</b>	<b>128%</b>	<b>116%</b>	<b>150%</b>	الإنتاجية الكلية	
<b>22%</b>	<b>17%</b>	<b>15%</b>	<b>13%</b>	<b>22%</b>	الفرق	
<b>17%</b>	<b>13%</b>	<b>13%</b>	<b>12%</b>	<b>17%</b>	نسبة الزيادة لكل سنة	
					نسبة الزيادة المتوسطة	
					<b>15%</b>	

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «HODNA LAIT»
9 896 044 119	10 122 567 130	10 601 606 265	9 050 703 042	8 820 301 423	قيمة المخرجات	قبل تطبيق السياسة
9 530 565 202	9 747 327 419	10 353 430 290	8 707 535 631	8 394 970 675	قيمة المدخلات	
<b>103,83%</b>	<b>103,85%</b>	<b>102,40%</b>	<b>103,94%</b>	<b>105,07%</b>	الإنتاجية الكلية	
9 896 044 119	10 122 567 130	10 601 606 265	9 050 703 042	8 820 301 423	قيمة المخرجات	بعد تطبيق السياسة
9 223 810 027	9 380 012 192	10 009 596 985	8 372 076 933	8 296 131 931	قيمة المدخلات	
<b>107,29%</b>	<b>107,92%</b>	<b>105,91%</b>	<b>108,11%</b>	<b>106,32%</b>	الإنتاجية الكلية	
<b>3,45%</b>	<b>4,07%</b>	<b>3,52%</b>	<b>4,16%</b>	<b>1,25%</b>	الفرق	
<b>3%</b>	<b>4%</b>	<b>3%</b>	<b>4%</b>	<b>1%</b>	نسبة الزيادة لكل سنة	
					نسبة الزيادة المتوسطة	
					<b>3%</b>	

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيح: لتحديد معدل الإنتاجية الكلية تم اعتماد العلاقة التالية: الإنتاجية الكلية =  $\frac{\text{المخرجات (قيمة)}}{\text{المدخلات (قيمة)}}$

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أنه بتطبيق سياسات تخفيض التكاليف تستطيع الشركتين تحقيق زيادة في إنتاجيتها الكلية، بحيث بإمكان شركة «TCHIN LAIT» تحقيق زيادة جَدّ معتبرة في إنتاجيتها الكلية تبلغ في المتوسط 15 % خلال الفترة المعتبرة (2012-2016)، والتي تحققت بالانخفاض المعتبر للمدخلات مع بقاء المخرجات ثابتة، أما شركة «HODNA LAIT» فبإمكانها تحقيق زيادة في إنتاجيتها الكلية بنسبة 3 % في المتوسط خلال نفس الفترة، مما يساهم مساهمة فعالة في تحسين تنافسية الشركة الأولى وبدرجة أقل بالنسبة للشركة الثانية.

كما يمكن الاقتصار على مقارنة المخرجات (الإنتاج) مع عامل واحد من عوامل الإنتاج والتي تعرف بالإنتاجية الجزئية، بالاعتماد مثلاً على عنصر العمل بحيث يمكن توضيح تأثيرها من خلال مقارنة إنتاجية العمل بالشركتين قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف وبعد تطبيقها وهو ما يظهره الجدول التالي:

الجدول(173): تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر إنتاجية العمل بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)

شركة «TCHIN LAIT»		البيان/ السنوات				
2016	2015	2014	2013	2012	الإنتاج (لتر)	قبل تطبيق السياسة
170 215 355	141 666 845	167 850 314	148 215 727	129 273 326	عدد العمال	
537	509	486	487	470	إنتاجية العمل	
<b>316 975</b>	<b>278 324</b>	<b>345 371</b>	<b>304 344</b>	<b>275 050</b>	الإنتاج (لتر)	بعد تطبيق السياسة
194 045 505	158 666 866	187 992 352	164 519 457	148 664 325	عدد العمال	
537	509	486	487	470	إنتاجية العمل	
<b>361 351</b>	<b>311 723</b>	<b>386 816</b>	<b>337 822</b>	<b>316 307</b>	الفرق	
<b>44 376</b>	<b>33 399</b>	<b>41 445</b>	<b>33 478</b>	<b>41 257</b>	نسبة الزيادة لكل سنة	
<b>14%</b>	<b>12%</b>	<b>12%</b>	<b>11%</b>	<b>15%</b>	نسبة الزيادة المتوسطة	
<b>13%</b>						
شركة «HODNA LAIT»		البيان/ السنوات				
2016	2015	2014	2013	2012	الإنتاج (لتر)	قبل تطبيق السياسة
184 352 266	186 502 608	191 860 196	158 162 925	161 064 210	عدد العمال	
973	950	997	1 011	944	إنتاجية العمل	
<b>189 468</b>	<b>196 319</b>	<b>192 438</b>	<b>156 442</b>	<b>170 619</b>	الإنتاج (لتر)	بعد تطبيق السياسة
189 882 834	193 962 712	197 616 002	164 489 442	162 674 852	عدد العمال	
973	950	997	1 011	944	إنتاجية العمل	
<b>195 152</b>	<b>204 171</b>	<b>198 211</b>	<b>162 700</b>	<b>172 325</b>	الفرق	
<b>5 684</b>	<b>7 853</b>	<b>5 773</b>	<b>6 258</b>	<b>1 706</b>	نسبة الزيادة لكل سنة	
<b>3%</b>	<b>4%</b>	<b>3%</b>	<b>4%</b>	<b>1%</b>	نسبة الزيادة المتوسطة	
<b>3%</b>						

المصدر: وثائق الشركة

\*- توضيح: لتحديد إنتاجية العمل تم اعتماد العلاقة التالية: إنتاجية العمل =  $\frac{\text{كمية الإنتاج}}{\text{عدد العمال}}$

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أنه بتطبيق سياسات تخفيض التكاليف تستطيع الشركتين تحقيق زيادة في إنتاجية العمل لديها، بحيث بإمكان شركة «TCHIN LAIT» تحقيق زيادة جدّ معتبرة في إنتاجية العامل الواحد تصل إلى أكثر من 38.790 لتر سنوياً وهو ما يمثل زيادة قدرها 13 % في المتوسط خلال الفترة (2012-2016)،

بحيث نجد أنّ هذه الزيادة المعتبرة ناتجة بالخصوص عن تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية من خلال محاولة التحكم في أسبابها وفي بعض من مؤشراتنا، كإهتمام بتوفير ظروف العمل الملائمة التي تُعدّ من الأمور الضرورية التي تساعد على تحقيق أداء أفضل، رفع الروح المعنوية للأفراد، تقليل حوادث العمل، تخفيض معدلات التغيب وترك العمل، تخفيض نسبة المنتجات المعيبة... وبالتالي تحقيق إنتاجية أعلى؛ أما شركة «HODNA LAIT» فبإمكانها تحقيق زيادة في إنتاجية العمل لديها تبلغ في المتوسط 5.455 لتر للعامل الواحد وهو ما يمثل زيادة قدرها 3 % في المتوسط خلال نفس الفترة. مما يساهم مساهمة فعالة في تحسين تنافسية الشركة الأولى وبدرجة أقل بالنسبة للشركة الثانية، ذلك لأنّ المؤسسة التي استطاعت رفع إنتاجيتها الكلية لعوامل الإنتاج مقارنة بالمؤسسات الأخرى ذات الإنتاج المتجانس هي التي تُعدّ أكثر تنافسية.

4- تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر الحصة السوقية: من خلال تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» وذلك بتركيزنا على منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (1ل) الذي تقوم الشركتين بإنتاجه، لمسنا تأثيرها الواضح على الحصة السوقية للشركتين من هذا المنتج، وخاصة عند مقارنة هذه الأخيرة قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف وبعد تطبيقها وهو ما يظهره الجدول التالي:

الجدول(174): تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر الحصة السوقية بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «TCHIN LAIT»
107 885 053	77 207 094	102 087 494	97 594 044	79 428 690	مبيعات الشركة (لتر)	قبل تطبيق السياسة
154 121 504	128 678 490	157 057 683	143 520 653	113 469 557	مبيعات أعلى مؤسسات في الصناعة(لتر)	
70%	60%	65%	68%	70%	الحصة السوقية	
122 988 960	86 471 945	114 337 993	108 329 389	91 342 994	مبيعات الشركة (لتر)	بعد تطبيق السياسة
154 121 504	128 678 490	157 057 683	143 520 653	113 469 557	مبيعات أعلى مؤسسات في الصناعة(لتر)	
80%	67%	73%	75%	81%	الحصة السوقية	
9,80%	7,20%	7,80%	7,48%	10,50%	الفرق	
14%	12%	12%	11%	15%	نسبة الزيادة لكل سنة	
						نسبة الزيادة المتوسطة
						13%

2016	2015	2014	2013	2012	البيان/ السنوات	شركة «HODNA LAIT»
7 930 274	4 895 381	4 992 280	7 771 466	3 990 889	مبيعات الشركة (لتر)	قبل تطبيق السياسة
154 121 504	128 678 490	157 057 683	143 520 653	113 469 557	مبيعات أعلى مؤسسات في الصناعة(لتر)	
5,15%	3,80%	3,18%	5,41%	3,52%	الحصة السوقية	
8 184 043	5 081 405	5 157 025	8 074 553	4 038 780	مبيعات الشركة (لتر)	بعد تطبيق السياسة
154 121 504	128 678 490	157 057 683	143 520 653	113 469 557	مبيعات أعلى مؤسسات في الصناعة(لتر)	
5,31%	3,95%	3,28%	5,63%	3,56%	الحصة السوقية	
0,16%	0,15%	0,10%	0,22%	0,04%	الفرق	
3,11%	3,95%	3,14%	4,07%	1,14%	نسبة الزيادة لكل سنة	
						نسبة الزيادة المتوسطة
						3%

المصدر: وثائق الشركة

\* - توضيحات:

لإعداد هذا الجدول تم الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- ✓ مبيعات كل شركة من منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً(ال) فقط؛
- ✓ مبيعات أعلى مؤسسات في الصناعة، والمتمثلة في: «TCHIN LAIT»، «COLAITAL»، «IFKI LAIT»، «SOUMMAM» و«SIDI FREDJ»؛
- ✓ قسمة مبيعات الشركة على مبيعات أعلى مؤسسات في الصناعة لتحديد الحصة السوقية؛

✓ حساب الفرق في نسبة الحصة السوقية بطرح النسبة المحققة قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف من النسبة المحققة بعد تطبيق تلك السياسات.

ومن خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أنه بتطبيق سياسات تخفيض التكاليف تستطيع شركة «TCHIN LAIT» تحقيق زيادة معتبرة في حصتها السوقية تبلغ في المتوسط 13 % خلال الفترة المعتبرة (2012-2016)، أما شركة «HODNA LAIT» فبإمكانها تحقيق زيادة بنسبة 3 % في المتوسط فقط خلال نفس الفترة كون الأهمية النسبية للمنتج محلّ الدراسة لديها جدّ قليلة مقارنة بشركة «TCHIN LAIT» التي يحتل فيها المنتج أهمية كبيرة سواءً من حيث الإنتاج أو المبيعات أو رقم الأعمال. فتطبيق هذه السياسات يساهم مساهمة فعالة في تحسين تنافسية الشركة الأولى وبدرجة أقل بالنسبة للشركة الثانية.

ومن أجل توضيح أكثر لأهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية كل من شركة «TCHIN LAIT» وشركة «HODNA LAIT» من خلال تأثيرها على مختلف مؤشرات التنافسية، نقوم بإعداد الجدول التلخيصي التالي:

الجدول (175): تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر التنافسية بشركتي «TCHIN LAIT» و«HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)

2016	2015	2014	2013	2012	البيان / السنوات	شركة «TCHIN LAIT»
19%	17%	9%	3%	18%	مؤشر الربحية (العائد على المبيعات)	قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف
66%	84%	92%	85%	84%	مؤشر تكلفة الإنتاج	
131%	127%	113%	104%	128%	مؤشر الإنتاجية الكلية	
70%	60%	65%	68%	70%	مؤشر الحصة السوقية	
28%	25%	18%	11%	27%	مؤشر الربحية (العائد على المبيعات)	بعد تطبيق سياسات تخفيض التكاليف
58%	74%	81%	75%	72%	مؤشر تكلفة الإنتاج	
153%	144%	128%	116%	150%	مؤشر الإنتاجية الكلية	
80%	67%	73%	75%	81%	مؤشر الحصة السوقية	

2016	2015	2014	2013	2012	البيان / السنوات	شركة «HODNA LAIT»
2%	3%	2%	3%	4%	مؤشر الربحية (العائد على المبيعات)	قبل تطبيق سياسات تخفيض التكاليف
68%	81%	101%	86%	89%	مؤشر تكلفة الإنتاج	
103,83%	103,85%	102,40%	103,94%	105,07%	مؤشر الإنتاجية الكلية	
5,15%	3,80%	3,18%	5,41%	3,52%	مؤشر الحصة السوقية	
5%	6%	5%	6%	5%	مؤشر الربحية (العائد على المبيعات)	بعد تطبيق سياسات تخفيض التكاليف
59%	71%	88%	75%	75%	مؤشر تكلفة الإنتاج	
107,29%	107,92%	105,91%	108,11%	106,32%	مؤشر الإنتاجية الكلية	
5,31%	3,95%	3,28%	5,63%	3,56%	مؤشر الحصة السوقية	

المصدر: وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أنّ تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» ساهم مساهمة فعالة في تحسين تنافسيتهما وذلك من خلال التأثير الواضح في مختلف مؤشرات قياس التنافسية (مؤشر الربحية، مؤشر تكلفة الإنتاج، مؤشر الإنتاجية الكلية ومؤشر الحصة السوقية)، فقد سجلنا وجود تحسّن في كل هذه المؤشرات بحيث:

✓ بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT»: بعد تطبيق سياسات تخفيض التكاليف تحسّنت كل مؤشرات قياس التنافسية التي تم أخذها بعين الاعتبار، فعلى سبيل المثال تم تسجيل تحسّن جدّ معتبر خلال سنة 2016 فيما يخص مؤشر الربحية بحيث ارتفع من 19% إلى 28% أي بزيادة قدرها 9% وهي نسبة جدّ معتبرة، كما انخفض مؤشر تكلفة الإنتاج من 66% إلى 58% أي بانخفاض قدره 8% وهي كذلك نسبة جد هامة، كما ارتفع مؤشر الإنتاجية الكلية خلال السنة من 131% إلى 153% أي بارتفاع

قدره 22% والذي يُعد ارتفاعاً جدياً معتبراً نلمس أثره الكبير على تحسين تنافسية الشركة، أما فيما يخص مؤشر الحصة السوقية فقد ارتفع من 70% إلى 80% بنسبة زيادة قدرها 10% الشيء الذي يسمح للشركة من الاستحواذ على أكبر شريحة من الزبائن وكسب ولائهم وتحقيق رضاهم وبالتالي تحسين تنافسياتها.

✓ أما بالنسبة لشركة «HODNA LAIT»: فإنه بعد تطبيق سياسات تخفيض التكاليف تحسّنت أيضاً كل مؤشرات قياس التنافسية التي تم أخذها بعين الاعتبار، لكن بدرجة أقل بكثير من شركة «TCHIN LAIT»، فعلى سبيل المثال تم تسجيل تحسّن خلال سنة 2016 فيما يخص مؤشر الربحية بحيث ارتفع من 2% إلى 5% أي بزيادة قدرها 3% وهي نسبة معتبرة، كما انخفض مؤشر تكلفة الإنتاج من 68% إلى 59% أي بانخفاض قدره 9% وهي كذلك نسبة جدياً هامة، كما ارتفع مؤشر الإنتاجية الكلية خلال السنة من 103,83% إلى 107,29% أي بارتفاع قدره 3,46% ، أما فيما يخص مؤشر الحصة السوقية فقد ارتفع ارتفاعاً طفيفاً من 5,15% إلى 5,31% بنسبة زيادة قدرها 0,16% ، بحيث لم تكن النسبة معتبرة كون الشركة تعتمد كثيراً على منتج الياوورت ومحاولة زيادة حصتها السوقية في هذا المجال.



## خلاصة الفصل الرابع

لقد سمح لنا هذا الفصل بالتعرف على شركتين اقتصاديتين جزائريتين تنتميان إلى القطاع الخاص والمتمثلتان في شركة «TCHIN LAIT» ببجاية المتخصصة في مجال تصنيع وتوزيع الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية (UHT) والتي تعمل تحت العلامة التجارية «CANDIA» التابعة للشركة الفرنسية بترخيص منها، وشركة «HODNA LAIT» بالمسيلة المتخصصة في مجال تصنيع وتوزيع الحليب ومشتقاته، بحيث ومن خلال الدراسة التطبيقية التي أجريناه بالشركتين، تم تتبّع تطور مكونات عناصر التكلفة بهما خلال الفترة (2012-2016) لمحاولة حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة بالتركيز على منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (1ل) الذي تنتجه الشركتين وذلك لتحقيق أغراض المقارنة بينهما، كما تم التعرف أيضاً عن واقع تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بالشركتين ومحاولة تطبيق البعض من هذه السياسات من أجل إبراز مدى أهميتها في تحسين تنافسيتهما.

كما سمح لنا هذا الفصل باستخلاص بعض النقاط كما يلي:

✓ تبعية شركة «TCHIN LAIT» شبه المطلقة في مجال التموين بالمواد الأولية للسوق الدولية وذلك لاعتمادها شبه الكلي في عملية الإنتاج على مواد أولية مستوردة خاصة مسحوق الحليب ومواد التعبئة والتغليف مما يؤثر على سعر تكلفة منتجاتها بالارتفاع، وبدرجة أقل نسبياً بالنسبة لشركة «HODNA LAIT» نتيجة سعيها الدائم إلى زيادة معدل الإدماج بالنسبة لمادة الحليب الطازج سنة بعد أخرى وذلك تعويضاً لمسحوق الحليب المستورد؛

✓ هناك بعض حالات الاحتكار فيما يخص التموين ببعض المواد الأولية واللوازم كون هذا الأخير يتم من طرف نفس الشركات المصنعة للألات التي تستخدمها المؤسسة مثل شركتا (COMBIBLOC et TETRA PACK) للتموين بمواد التعبئة والتغليف، وشركتا (EPI et VREUGDENHIL) للتموين بمسحوق الحليب؛

✓ عنصر تكلفة المواد بالشركتين محلّ الدراسة هو عنصر التكلفة الأكثر أهمية مقارنة بالعناصر الأخرى (أجور وخدمات أخرى)، بحيث لا تقل نسبته في الغالب عن 77% وهي نسبة تستدعي ضرورة التركيز على هذا العنصر وإعطائه الأهمية القصوى من خلال محاولة التحكم فيه والبحث عن مختلف المجالات الممكنة لتخفيض تكلفته؛

✓ تشكل التكاليف المتغيرة نسبة كبيرة من مجموع التكاليف التي تتحملها الشركتين بحيث تصل في المتوسط إلى 80%، وهي نسبة تستدعي ضرورة الاهتمام بها أكثر مقارنة بالتكاليف الثابتة بحيث يُتيح ذلك للشركتين فرصاً كثيرة ومجالاً واسعاً للعمل على التحكم في تكاليفها من أجل تخفيضها؛

✓ تطبيق سياسة التحكم في الوظائف وبالأحرى التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين من خلال تخفيض مصاريف التموين كانت أكثر أهمية بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT» مقارنة بشركة «HODNA LAIT»، وذلك لاعتبارات التفاوت في نسبة مصاريف التموين وكذا الكميات المشتراة من مادة مسحوق الحليب ومعدل الاستخدام السنوي لها؛

✓ تطبيق سياسة تخريج الأنشطة وبالتحديد تخريج نشاط النقل بمختلف أنواعه، كانت أكثر أهمية بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT» مقارنة بشركة «HODNA LAIT»، وذلك راجع إلى التفاوت في نسبة عنصر الخدمات الأخرى (2) من إجمالي تكاليف النقل، بالإضافة إلى التباين في قدرة الشركتين على التفاوض مع المورد الخارجي وكذا قدرتها على التحكم في مصاريف تسيير عقود التخريج؛

✓ تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية، كانت أكثر أهمية بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT» مقارنة بشركة «HODNA LAIT»، وذلك راجع بنسبة كبيرة إلى مؤشر التغيّب بهذه الأخيرة الذي لا يتعدى معدله 1,17 % في المتوسط خلال الفترة المعتبرة (2012-2016)، بينما في شركة «TCHIN LAIT» بلغ معدله 14,73 % في المتوسط خلال نفس الفترة، مما جعل تطبيق هذه السياسة للتحكم في تكلفة هذا المؤشر يكون لها الأثر الكبير على التكاليف الكلية التي تتحملها الشركتين؛

✓ تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة وتحديد استخدام أداة التكلفة المستهدفة وأداة تحليل القيمة، كانت أكثر أهمية بالنسبة لشركة «TCHIN LAIT» مقارنة بشركة «HODNA LAIT»، وذلك راجع بنسبة كبيرة إلى الفرق الواضح بينهما من حيث الكمية المنتجة، فمن ناحية النسبة المئوية نلاحظ أنّ شركة «HODNA LAIT» أكثر استفادةً من تطبيق هذه السياسة (14% < 12%) وذلك من خلال زيادة معدل الإدماج بالنسبة للحليب الطازج تعويضاً لمادة مسحوق الحليب المستورد، أما من ناحية مبلغ التخفيض المتحقق فنجد أنّ شركة «TCHIN LAIT» أكثر استفادةً من تطبيق هذه السياسة (750.116.977 دج < 39.382.201 دج) كون الكمية المنتجة من هذا المنتج لديها أكبر بكثير من تلك المنتجة لدى شركة «HODNA LAIT»، (أي أنّ متوسط الكمية المنتجة خلال الفترة: 2012-2016: 92.779.857 لتر < 5.930.071 لتر) فالفرق جدّ واضح؛

✓ تطبيق أكثر من سياسة تخفيض التكاليف يمكن شركة «TCHIN LAIT» وشركة «HODNA LAIT» من تحقيق زيادة في إنتاجية العمل لديهما وتخفيض في تكاليف إنتاجهما دون التضحية بمستوى الجودة لديهما، كما يمكن من تحقيق زيادة معتبرة في حصتهما السوقية وبالتالي تحقيق زيادة جدّ معتبرة في ربحيتهما، مما يساهم مساهمة فعالة في تحسين تنافسيتهما، لكن بنسب متفاوتة حسب الأهمية النسبية للمنتج لدى كل شركة.

الخاتمة

إنّ ازدياد حدّة المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية ولا سيما بعد انفتاح اقتصاديات الدول على بعضها، توجب على المؤسسات الهادفة إلى البقاء والاستمرار إيجاد و/أو تنمية قدراتها التنافسية بشكل مستمر لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة ومن ثمّ الحصول على موقع تنافسي يضمن لها ذلك، لذا ينبغي على المؤسسات العاملة في مثل هذه البيئة شديدة المنافسة أن تسعى إلى البحث عن اعتماد وتبني سياسة أو أكثر من سياسة تخفيض التكاليف من أجل الوصول إلى التخفيض الحقيقي والمستديم لتكلفة منتجاتها دون الإخلال بمتطلبات جودتها وخصائصها - خاصة أنّ أسعار هذه المنتجات أصبحت يحددها السوق فهي خارج سيطرة المؤسسة إلى حدّ كبير- وذلك من أجل مقابلة رغبات الزبائن وإشباع احتياجاتهم المتغيرة والحصول على ميزات تنافسية للمؤسسة تضمن لها مكانة متفوقة في السوق وتحقق لها أكبر حصة سوقية تدرّ عليها أرباحاً متنامية تعزز بها مركزها التنافسي.

جاء هذا البحث لتسليط الضوء على سياسات تخفيض التكاليف والإمام بجميع الجوانب المتعلقة بها من أجل إبراز أهمية تطبيقها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تمكين هذه الأخيرة من تحقيق التخفيض الحقيقي والمستديم لتكاليفها، بحيث يتم من خلال هذا البحث التركيز على تطبيق بعض من هذه السياسات بالمؤسسة ومقارنة تكاليف هذه الأخيرة بتلك التي كانت قبل تطبيق هذه السياسات وملاحظة الفرق، ومن خلال ذلك تحسيس المؤسسات الجزائرية-لأنها لم تعط لها الأهمية اللازمة بعد- بأهمية تطبيق هذه السياسات في تحقيق التخفيض الحقيقي للتكاليف وبالتالي تحسين تنافسياتها.

ومن خلال ما تم تناوله في البحث ككل يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات على ضوء ما تم استخلاصه من نتائج وذلك على النحو التالي:

### 1- النتائج:

- 1- إنّ أسلوب تخفيض التكاليف هو الأسهل مقارنة بالأساليب الأخرى التي تؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة على غرار زيادة المبيعات وزيادة الإنتاجية، وذلك من حيث الصعوبات التي تواجه المؤسسة في حالة إتباعها الأسلوبين الأخيرين، حيث إذا اتجهت إلى زيادة المبيعات تواجهها صعوبة وجود منافسين ومحدودية السوق بالإضافة إلى المصاريف المختلفة التي تتبع تحقيق ذلك، أما إذا اتجهت إلى أسلوب زيادة الإنتاجية فستواجهها صعوبة محدودية طاقتها الإنتاجية بحيث التغلب عليها يتطلب استثمارات مالية ضخمة، أما أسلوب تخفيض التكاليف فهو موضوع يمكن للمؤسسة تطبيقه وتحقيقه بدون الصعوبات السابقة؛
- 2- ينبغي أن يكون تخفيض التكاليف تخفيضاً حقيقياً يحقق وفورات، ويتم استبعاد أيّ نشاط غير ضروري وأسباب العيوب والأخطاء، كما ينبغي أن يكون حاضراً بالنسبة لجميع عناصر التكاليف مهما بلغت ضآلة قيمتها، فلا يمكن إغفال أو الاستهانة بأيّ عنصر من عناصر التكاليف لصغر القيمة، حيث أنّ التخفيض المتكرر لبعض التكاليف الصغيرة قد يوفر في النهاية مبالغ كبيرة، لكن - وحسب قواعد تخفيض التكاليف- يجب التركيز أولاً على العناصر ذات الأثر النسبي الأكبر في تخفيض التكاليف وبأقلّ مجهود بالمقارنة مع العناصر الأخرى، كما ينبغي أن يأخذ اتجاه تخفيض التكاليف شكلاً متحركاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تم

الاعتقاد عليه، فالأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة بل أنه يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر للتكلفة مع مرور الوقت؛

3- تبعية شركة «TCHIN LAIT» شبه المطلقة في مجال التموين بالمواد الأولية للسوق الدولية وذلك لاعتمادها شبه الكلي في عملية الإنتاج على مواد أولية مستوردة خاصة مسحوق الحليب ومواد التعبئة والتغليف مما يؤثر على سعر تكلفة منتجاتها بالارتفاع، وبدرجة أقل نسبياً بالنسبة لشركة «HODNA LAIT» نتيجة سعيها الدائم إلى زيادة معدل الإدماج بالنسبة لمادة الحليب الطازج سنة بعد أخرى وذلك تعويضاً لمسحوق الحليب المستورد؛

4- عنصر تكلفة المواد بالشركتين محلّ الدراسة هو عنصر التكلفة الأكثر أهمية مقارنة بالعناصر الأخرى (أجور وخدمات أخرى)، بحيث لا تقلّ نسبته في الغالب عن 77% وهي نسبة تستدعي ضرورة التركيز على هذا العنصر وإعطائه الأهمية القصوى من خلال محاولة التحكم فيه والبحث عن مختلف المجالات الممكنة لتخفيض تكلفته؛

5- تشكل التكاليف المتغيرة نسبة كبيرة من مجموع التكاليف التي تتحملها الشركتين بحيث تصل في المتوسط إلى 80%، وهي نسبة تستدعي ضرورة الاهتمام بها أكثر مقارنة بالتكاليف الثابتة بحيث يُتيح ذلك للشركتين فرصاً كثيرة ومجالاً واسعاً للعمل على التحكم في تكاليفها من أجل تخفيضها؛

6- تطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في الوظائف من خلال تحكمها في وظيفة الشراء وذلك باعتمادها الأصول العلمية في الشراء ومحاولة التحكم الجيد في إجراءات الشراء؛ ومن خلال تحكمها في وظيفة التخزين وذلك باهتمامها بتطبيق التسيير العلمي للمخزونات؛ ومن خلال تحكمها في وظيفة الإنتاج وذلك بالعمل الدائم على تخفيض تكاليف المواد الأولية المستعملة، تكاليف التشغيل، تكاليف الأصول الثابتة، التكاليف الإدارية، تكاليف الجودة، اعتماد نظام التصنيع المرن،...؛ ومن خلال تحكمها في وظيفة التسويق بمحاولة التحكم في عناصر المزيج التسويقي بالمؤسسة وإعادة النظر في السياسات البيعية لديها؛ كل ذلك من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق تخفيض تكاليف هذه الوظائف مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة ومن ثم تحسين تنافسيتها. وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

7- تطبيق المؤسسة لسياسة تخريج الأنشطة من خلال التوقف عن إنجاز نشاط أو وظيفة كانت تنجز داخليا والقرار بإسناد تنفيذها وتسييرها إلى متعامل خارجي مختص وتحميله مسؤولية تلك الوظيفة، يمكن أن يورد في نفس الوقت لعدة مؤسسات خدمة مماثلة أو خدمات متشابهة بتكلفة أقل، كما أنّ اعتماد هذه السياسة يمكن المؤسسة من تحويل التكاليف الثابتة إلى متغيرة، من خلال تجنيبها تحمّل تكاليف إضافية على مدار السنة نتيجة قيامها بالنشاط قبل تخريجه، وبالتالي فإنّ هذه السياسة تساهم مساهمة فعالة في تخفيض تكاليف الأنشطة المخرّجة، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة ومن ثم تحسين تنافسيتها. وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

8- بتطبيق المؤسسة لسياسة التحكم في التكاليف الخفية من خلال معرفة وتحديد الأسباب التي تؤدي إلى نشوء مثل هذه التكاليف، وكذا من خلال محاولة التحكم في مؤشرات هذه التكاليف كالتغيب، دوران العمل، حوادث العمل، اللجوء وفروق الإنتاجية المباشرة، كل ذلك من شأنه توفير مبالغ جدّ معتبرة لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار من طرف أنظمة المعلومات المحاسبية، مما يساهم مساهمة فعالة في تخفيض إجمالي التكاليف التي تتحملها المؤسسة، وبالتالي المساهمة في تحسين تنافسيتها. وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

9- تطبيق المؤسسة لسياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة، من خلال استخدام مجموعة من الأدوات والأساليب والطرق التي تستخدم في مختلف مراحل دورة حياة المنتج، سواءً تلك الأدوات التي يتم تطبيقها في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج كالتكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، أو تلك التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج كالتحسين المستمر والمقارنة المرجعية، أو تلك التي يتم تطبيقها بعد مرحلة الإنتاج كنظام الإنتاج في الوقت المحدد والإدارة بالأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن. كل ذلك من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق تخفيض تكاليف المنتجات وتعظيم ربحيتها بالشكل الذي يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة وتدعيم مركزها التنافسي. وهو ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

10- بتطبيق سياسة التحكم في الوظائف وذلك من خلال التحكم في وظيفتي الشراء والتخزين فقط (تخفيض مصاريف التمويل) والاقتصار على مصاريف التمويل الخاصة بمادة مسحوق الحليب فقط، وكذلك عدم الأخذ بعين الاعتبار تأثير التحكم في باقي الوظائف الأخرى على مختلف التكاليف وسعر التكلفة، فإنّ شركة «TCHIN LAIT» تستطيع تخفيض سعر تكلفة منتجها بنسبة تبلغ في المتوسط 4,94 %، كما تستطيع شركة «HODNA LAIT» تخفيض سعر تكلفة منتجها بنسبة تبلغ في المتوسط 2,99 %، بحيث تعتبر نسبة معتبرة خاصة إذا كان التخفيض بنفس المعدل أو أكثر بالنسبة لمصاريف التمويل المتعلقة بباقي المواد الأولية الأخرى كمواد التعبئة والتغليف واللوازم المستهلكة؛

11- وبتطبيق سياسة التخريج من خلال تخريج نشاط النقل فإنّ شركة «TCHIN LAIT» تستطيع تخفيض عناصر التكاليف الكلية لنشاط النقل بنسبة تبلغ في المتوسط 39 %، كما تستطيع شركة «HODNA LAIT» تخفيض عناصر التكاليف الكلية لنشاط النقل بنسبة تبلغ في المتوسط 31 %، بحيث تعتبر نسبة جدّ معتبرة نلمس تأثيرها الكبير على إجمالي تكاليف النقل ومن خلالها على التكاليف الكلية التي تتحملها الشركتين؛

12- وبتطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية لاحظنا أنّ شركة «TCHIN LAIT» تتحمل تكلفة خفية إجمالية ناتجة بنسبة كبيرة عن مؤشر التغيب تقدر بـ: 508.072.201 دج خلال الفترة (2012- 2016)، كما أنّ شركة «HODNA LAIT» تتحمل تكلفة خفية إجمالية تقدر بـ: 59.229.270 دج خلال نفس الفترة، فهي مبالغ ضخمة لا يخفى تأثير توفيرها على إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركتين؛

13- وبتطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة من خلال استخدام أداتي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، فإنّ شركة «TCHIN LAIT» تستطيع تخفيض سعر تكلفة منتجها بنسبة تبلغ في المتوسط 74 %، كما تستطيع شركة «HODNA LAIT» تخفيض سعر تكلفة منتجها بنسبة تبلغ في المتوسط 89 %، بحيث تعتبر نسبة جدّ

معتبرة نلمس تأثيرها الواضح على سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة مع المحافظة على جودة المنتج، كما تم معالجة الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية، مما يساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر بيع الوحدة وبالتالي زيادة الحصة السوقية للشركتين.

من خلال كل ماسبق (النتائج رقم 10، 11، 12، 13)، نستنتج أنّ تطبيق أكثر من سياسة تخفيض التكاليف يمكن شركة «TCHIN LAIT» وشركة «HODNA LAIT» من تحقيق زيادة في إنتاجية العمل لديهما وتخفيض في تكاليف إنتاجهما دون التضحية بمستوى الجودة لديهما، كما يمكن من تحقيق زيادة معتبرة في حصتهما السوقية وبالتالي تحقيق زيادة جدّ معتبرة في ربحيتهما، مما يساهم مساهمة فعالة في تحسين تنافسيتهما، لكن بنسب متفاوتة حسب الأهمية النسبية للمنتج لدى كل شركة. وهو ما يؤكد صحة الفرضية الخامسة.

## 2- الاقتراحات:

انطلاقاً من النتائج التي تم التوصل إليها وبالإضافة إلى ما تم دراسته في الجانبين النظري والتطبيقي، نقوم الآن بصياغة جملة من الاقتراحات وهي:

- ✓ ضرورة اعتماد نظام المحاسبة بالأنشطة (ABC) كنظام بديل لطريقة التكاليف الكلية المعتمدة في حساب مختلف تكاليف وسعر تكلفة منتجات الشركتين؛
- ✓ ضرورة تبني وتطبيق الشركتين لعدة سياسات من سياسات تخفيض التكاليف في نفس الوقت أو على الأقل اعتماد سياسة واحدة من هذه السياسات. ذلك لأنه بإمكان كل سياسة تحقيق تخفيض التكلفة في مجال من المجالات وبالتالي تطبيق المؤسسة لهذه السياسات مجتمعةً يمكنها من الوصول إلى تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة في جميع مجالات تخفيضها الممكنة؛
- ✓ محاولة توسيع تطبيق سياسة تخريج أنشطة أخرى غير نشاط النقل كمنشآت الصيانة مثلاً؛
- ✓ ضرورة تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية التي تشكل خطراً كبيراً على الشركتين؛
- ✓ ضرورة وضع برنامج مستمر لتخفيض التكاليف للحدّ من تهديد الحليب المبستر، وذلك من خلال تضيق الفجوة بين سعر بيعه وسعر بيع الحليب المعقم؛
- ✓ ضرورة تغيير الشركتين لفلسفتها مع مورديها وذلك بإنشاء علاقات تحالف إستراتيجي معهم لتحقيق المصالح المشتركة، والابتعاد عن فلسفة العلاقات التي كان يغلب عليها طابع المكسب/الخسارة أي المصالح المتضادة؛
- ✓ تحديد سياسات شراء تمكن من تخفيض تكاليف المواد الأولية كتبني سياسة المشتريات المجمعة (Achats groupés) من أجل الوصول إلى حل التناقض الموجود بين مصاريف الشراء ومصاريف التخزين ومن خلال ذلك تخفيض المصاريف الإجمالية للتموين؛

- ✓ محاولة تبني الشراء الإلكتروني- متى توفر المناخ المناسب لذلك- لما له من أثر واضح على تخفيض مختلف التكاليف المرتبطة بعملية الشراء ( إجراءات إصدار الطلبات، تلقي عروض الموردين... )؛
- ✓ توسيع دائرة التدريب والتكوين في الشركتين لتشمل إلى جانب إطاراتها أعوان التحكم والتنفيذ بدرجة أكبر للأهمية الإستراتيجية للعنصر البشري في جميع عمليات ووظائف الشركة؛
- ✓ ضرورة تفكير الشركتين في تصدير منتجاتها لتحقيق التمويل الذاتي بالعملة الصعبة، والتخفيض من القروض المالية الخاصة باستيراد المواد الأولية والتجهيزات، كونها تمثل نسبة معتبرة من إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركتين؛
- ✓ ضرورة الاهتمام بالتكاليف مهما كان مصدرها وقيمتها ومحاولة تخفيضها أو القضاء عليها إذا كانت مصادر هدر، بالإضافة إلى محاولة استبعاد أسباب العيوب والأخطاء وأي نشاط غير ضروري لا يضيف قيمة، من أجل تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة؛
- ✓ محاولة زيادة معدل الإدماج بالنسبة للحليب الطازج تعويضا لمادة مسحوق الحليب المستورد سنة بعد أخرى، ولم لا الوصول إلى تحقيق معدل 100%؛
- ✓ العمل على تطوير إنتاج الحليب الطازج لتأمين التموين بالمواد الأولية، وذلك من خلال توسيع استيراد الأبقار الحلوب لإنشاء وحدات ومزارع لتربية الأبقار وفتح العديد من مراكز جمع الحليب وإنجاز مزارع نموذجية والإسراع في إنشاء مزارع للأعلاف، بالإضافة لتشجيع مربى الأبقار ومجمعي الحليب من خلال توسيع توزيع الأبقار على أكبر عدد من المربين وبأعداد معتبرة، توفير الأعلاف، المتابعة الصحية، ضمان المشتلة الحيوانية؛ لأن ذلك يعدّ أحسن الحلول على الإطلاق لتخفيض تكاليف مادة مسحوق الحليب والتخلص من التبعية للخارج فيما يتعلق بالتموين بهذه المادة؛
- ✓ الإسراع في تركيب خطوط إنتاج العلب للتخلص من استيراد مواد التعبئة والتغليف؛
- ✓ العمل على تطوير المبيعات نحو التصدير.

### 3- آفاق البحث:

من خلال تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المجالات المتعلقة به، خاصة وأنّ موضوع تخفيض التكاليف بصفة عامة أصبح محور اهتمام الكثير من الدارسين، لما له من أثر واضح على استمرارية المؤسسة وبقائها في خضم هذه المنافسة القوية، وعليه يمكن أن تكون آفاقا أو تساؤلات لدراسات مستقبلية تكون أكثر إحاطة ومعالجة والتي نذكر منها:

- دور سياسة التحالفات الإستراتيجية في تخفيض تكاليف المؤسسة
- أهمية استخدام الإنترنت في تخفيض تكاليف المؤسسة
- دور استخدام أدوات إدارة التكلفة والتكامل بينها في تحسين تنافسية المؤسسة.



## قائمة المراجع

## ❖ الكتب

1. أحمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 11، ماي 2007
2. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2008
3. أحمد زغدار، المنافسة والتنافسية والبدائل الإستراتيجية، دار جرير للنشر، ط1، الأردن، 2011
4. احمد سعيد بامخرمة، اقتصاديات الصناعة، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، المملكة العربية السعودية، 1994
5. أحمد سيد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات مكتبة أنجلو المصرية، ط4، القاهرة، 1999
6. أحمد سيد مصطفى، التغيير كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية للمنظمات العربية، دار غريب للنشر، د.ط، القاهرة، 2001
7. أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الواحد والعشرين: مدخل إنتاجي، نشر المؤلف، مصر، 2003
8. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، 2006
9. أحمد فتحي، الصناعات الصغيرة ودورها في التنمية، ط1، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005
10. أحمد ماهر، الإدارة الإستراتيجية: الدليل العملي للمديرين، الدار الجامعية، ط4، الإسكندرية، مصر، 2007
11. أحمد محمد المصري، الكفاية الإنتاجية للمنشآت الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة، د.ط، الإسكندرية، 2004
12. أحمد محمد غنيم، تخطيط ومراقبة الإنتاج والعمليات: مدخل التحليل الكمي، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2006
13. أحمد محمد غنيم، إدارة الإنتاج والعمليات، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2008
14. أسامة عبد الخالق الأنصاري، الادارة المالية، كتب عربية، د.ط، القاهرة، دس ن
15. أسامة محمد طه إبراهيم، النظرية العامة لعقود الباطن، دار النهضة العربية، ط1، مصر، 2008
16. إسماعيل السيد ونبيلة عباس، التسويق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004/2003
17. إسماعيل محمد السيد، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم وحالات تطبيقية، المكتب العربي الحديث، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2006
18. إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية : قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2007
19. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة : قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2007
20. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007
21. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2008
22. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
23. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2010
24. أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2006
25. باسيلي مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية: مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، ط3، 2001
26. بسام فيصل محجوب وآخرون، نظم التخطيط والرقابة على الإنتاج والعمليات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005
27. بشير العلاق، أساسيات إدارة الوقت، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2009
28. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
29. تشارلز هل، جارت جونز، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، ترجمة: د.رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، د.ط، المملكة العربية السعودية، 2001
30. تشارلز هورنجنز وآخرون، محاسبة التكاليف- مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2009، ج2،
31. توفيق محمد عبد المحسن، بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية، دار الفكر العربي، د.ط، مصر، 2006
32. ثابت عبد الرحمن إدريس، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2002
33. ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين المرسي، التسويق المعاصر، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005
34. ثامر البكري، إستراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2008
35. جابر فهمي عمران، المنافسة في منظمة التجارة العالمية تنظيمها-حمايتها دراسة مقارنة القانون الأمريكي-الاتحاد الأوروبي- القانون المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2011
36. جلال إبراهيم العبد، إدارة الإنتاج والعمليات : مدخل كمي، الدار الجامعية، د.ط، مصر، 2002
37. جمال الدين محمد المرسي وآخرون، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية: منهج تطبيقي، الدار الجامعية، د.ط، مصر، 2002
38. جمال الدين محمد المرسي، مصطفى محمود أبو بكر، طارق رشدي جبة، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2002

39. جمال ظاهر أبو الفتوح حجازي، إدارة الإنتاج والعمليات- مدخل إدارة الجودة الشاملة، مكتب القاهرة للطباعة والتصوير، القاهرة، 2002
40. حريم، حسين، مبادئ الإدارة الحديثة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
41. حسن علي الزغبي، نظم المعلومات الإستراتيجية: مدخل إستراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2005
42. حسن محمد أحمد مختار، الإدارة الإستراتيجية: المفاهيم والنماذج، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، د.ط، القاهرة، مصر، 2008
43. حسين رحيم، إستراتيجية المؤسسة، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، د.ط، قسنطينة، الجزائر، 2008، ص 103
44. حسين عجلان حسن، إستراتيجيات الإدارة المعرفية في منظمات الأعمال، إثناء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2008
45. حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، دار الفكر العربي، مصر، 1996
46. الحسين محمد، تخطيط الإنتاج ومراقبته، ط1، دار المناهج للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2001
47. حنفي عبد الغفار، السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، د.ط، الإسكندرية، 2002
48. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا، دار اليازوري للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2010
49. خالد عبد الرحيم الهيثي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل للنشر والتوزيع، د.ط، الأردن، 2005
50. خلف عبد الله الوردات، دليل خفيض التكاليف: كيف يمكن خفض تكاليف في كافة مجالات نشاط مؤسستك بتطبيق الأساليب العلمية التي ثبت نجاحها، ش م م ناصر وغطاس وشركائهم، الإصدار 3، نيكوزيا، قبرص، 2000
51. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف: قياس وتحليل، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005
52. خليل نبيل مرسي، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 1998
53. دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط1، الجزائر، 1998
54. دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء 2، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994
55. الدوري، زكرياء مطلق، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ودراسة حالات، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2005
56. رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، دار الجامعية للطباعة والنشر، ط1، بيروت، لبنان، 2000
57. رشيد صالح عبد الرضا، جلاب حسان دهمش، الإدارة الاستراتيجية: مدخل تكاملي، دار المناهج للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2008
58. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000
59. رعد عبد الله الطائي، عيسى قعادة، إدارة الجودة الشاملة، اليازوري، الأردن، 2008
60. روبرت بيتس؛ ديفيد لي، الإدارة الإستراتيجية: بناء المزايا التنافسية، ترجمة: عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط1، القاهرة، 2008
61. رى إيش جاريسون، إيريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، السعودية، 2008
62. زكريا عزام وآخرون، مبادئ التسويق الحديث: بين النظرية والتطبيق، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008
63. زكريا مطلق الدوري، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012
64. زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005
65. سامي عفيفي حاتم، الاتجاهات الحديثة في الاقتصاد الدولي والتجارة الدولية: مبادئ اقتصاديات التجارة الدولية، دار المصرية اللبنانية، ط1، القاهرة، 2005
66. سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، عمان، دار الباز للنشر، 1998
67. سليم أحمد عبد السلام، الإدارة الإستراتيجية والميزة التنافسية في المنظمات الحديثة، المكتب الجامعي الحديث، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2010
68. سليم سعداوي، المنافسة في سوق الهاتف النقال- موبيليس نموذجاً- دار الحديثة للكتاب، الجزائر، 2008
69. سليمان خالد عبيدات، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، الأردن، 2008
70. سليمان عبيدات وآخرون، إدارة الشراء والتخزين- مفهوم حديث لإدارة المواد، دار الفرقان للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 1992
71. سليمان محمد مرجان، بحوث العمليات، دار الكتب الوطنية، ط1، بنغازي، ليبيا، 2002
72. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، كلية التجارة-جامعة المنصورة، مصر، 2006
73. سوزان يوكس وفيل إيفانز أ المنافسة والتنمية قوة الأسواق التنافسية، ترجمة ميشل دانو، ط1، دار العربية للعلوم ناشرون، مركز البحوث للتنمية الدولية، بيروت، 2010
74. سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، دار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2000
75. السيد عبد المقصود بيان وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، د.ط، مصر، 2004

76. شارلز هل وجاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية: مدخل متكامل، ج1، ترجمة: رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنشر والتوزيع، د.ط، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2007
77. شريف أحمد شريف العاصي، التسويق: النظرية والتطبيق، د.ط، دار الكتب المصرية، 2004
78. شيماء السيد سالم، الاتصالات التسويقية المتكاملة، ط1، مجموعة النيل العربية، مصر، 2006
79. صالح الرزق، عطا الله وراد خليل، مبادئ محاسبة التكاليف- الإطار النظري والعملي، دار زهران للنشر، الأردن، 1997
80. صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهش جلاب، الإدارة الإستراتيجية : مدخل تكاملي، دار المناهج، د.ط، الأردن، 2008
81. صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2002
82. صلاح الدين عبد الباقي، السلوك الفعال في المنظمات، دار الجامعة الجديدة للنشر، د.ط، الإسكندرية، 2002
83. صلاح الشنواني، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية: مدخل الأهداف، مؤسسة شباب الجامعة، د.ط، الإسكندرية، 1999
84. صلاح الشنواني، اقتصاديات الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2000
85. صلاح الشنواني، الأصول العلمية للشراء والتخزين، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993
86. صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبي، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2007
87. طارق سويدان، قيادة السوق، دار ابن حزم للطباعة، د.ط، بيروت، لبنان، 2001
88. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2009
89. عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2001
90. عاطف جابر طه عبد الرحيم، نظم المعلومات الإدارية، شركة ناس للطباعة، د.ط، 2002
91. عاكف لظفي خصاونة، إدارة الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011
92. عايدة نخلة رزق الله، سلوك المستهلك و الاستراتيجيات التسويقية، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1998
93. عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
94. عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف-القسم الثاني، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، 2001
95. عبد الرحمن ابتهاج مصطفى، الإدارة الإستراتيجية: البدائل الإستراتيجية: التنفيذ والرقابة- إدارة التغيير الإستراتيجي، المنظمة العربية للنشر والتوزيع، د.ط، مصر، 1997
96. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، د.ط، الجزائر، 2000
97. عبد الستار محمد العلي، إدارة الإنتاج والعمليات : مدخل كمي، دار وائل للطباعة والنشر، ط1، عمان، الأردن، 2000
98. عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، ط1، 2001
99. عبد السلام أبو قحف، أساسيات التسويق، دار الجامعة الجديد للنشر، د.ط، الإسكندرية، مصر، 2002
100. عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، د.ط، الإسكندرية، 2001
101. عبد العزيز سليمان اليوسفي، إدارة القيمة: المفهوم والأسلوب، مكتبة الملك فهد الوطنية، ط4، المملكة العربية السعودية، 2004
102. عبد الفتاح دياب حسين، إدارة الإنتاج: رؤية جديدة، دون دار نشر، 2001
103. عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002
104. عدس نائل، الخلف نضال، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، د.ط، عمان، الأردن، 2013
105. عدنان هاشم السامرائي، محاسبة التكاليف-المبادئ الأساسية، الجامعة المفتوحة، الجزء الأول، طرابلس، 1998
106. عفيف شريف عبد الله وعطية محمد عطية، إدارة العمليات الإنتاجية، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 1990
107. علاء طالب فرحان، زينب مكي محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار الحامد، ط1، الأردن، 2012
108. علاء فرحان طالب، حسين حريجة غالي، إستراتيجية العمليات والسبقيات التنافسية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، د.ط، الأردن، 2011
109. علاء فرحان طالب وزينب محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، دار الحامد، ط1، الأردن، 2012
110. علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997
111. علي السلمي، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهل للأيزو، دار غريب للطباعة والنشر، د.ط، القاهرة، 1995
112. علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر، د.ط، القاهرة، 2001
113. علي السلمي، الإدارة الإنتاجية، مكتبة الإدارة الجديدة، د.ط، القاهرة، 1994
114. علي الشرقاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1992
115. علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة قرفي، باتنة، الجزائر

116. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994
117. علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، دط، الإسكندرية، مصر، 2000
118. العلي عبد الستار محمد، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2006
119. العلي عبد الستار وآخرون، المدخل إلى إدارة المعرفة، دار المسيرة، دط، عمان، الأردن، 2006
120. علي عبد الهادي مسلم، تحليل وتصميم المنظمات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
121. علي كساب، النظرية الاقتصادية التحليل الجزئي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006
122. علي موسى الددا، التسويق المعاصر : المفاهيم والسياسات، ط1، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010
123. عمر العقيلي وقحطان العبدلي، إدارة الشراء والتخزين، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009
124. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 2003
125. عمر صخري، مبادئ الاقتصاد الجزئي الوحدوي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2001
126. عمر وصفي عقيلي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، عمان، الأردن، 2001
127. غانم فنانج موسى ومحمد عبد حسين، إدارة المشتريات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
128. فايز الزغبي، محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات الإدارة الحديثة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 1997
129. فريد النجار، المنافسة والترويج التطبيقي، مؤسسة شهاب الجامعة للنشر، الإسكندرية، 1999
130. فريد راجب النجار، إدارة العمليات الإستراتيجية، الدار الجامعية للنشر، دط، الإسكندرية، مصر، 2006
131. فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003
132. فليب كوتلر، جاري أرمترونج، ترجمة سرور علي إبراهيم سرور، أساسيات التسويق، دار المريخ، دط، الرياض المملكة العربية السعودية، 2007
133. فؤاد الشيخ وآخرون، المفاهيم الإدارية المعاصرة، دار المريخ، الرياض، بدون سنة نشر
134. كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008
135. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية منهج علمي وعملي، دار الإثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008
136. ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009
137. الماجي حسين، تنظيم المنافسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003
138. مايكل بورتر، الإستراتيجية التنافسية: أساليب تحليل الصناعات والمنافسين، ترجمة عمر سعيد الأيوبي، هيئة أبو ظبي للثقافة والتراث، دط، الإمارات، 2010
139. مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، جمهورية مصر العربية، ط4، 2004
140. محسن أحمد الحصري، الإدارة التنافسية للوقت، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، دط، القاهرة، 2000
141. محسن أحمد الحصري، صناعة المزاي التنافسية، مجموعة النيل العربية، ط1، مصر، 2004
142. محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، عمان، الأردن، 2008
143. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2003
144. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2010
145. محمد أحمد العوض، الإدارة الإستراتيجية : الأصول والأسس العلمية، الدار الجامعية، دط، الإسكندرية، مصر، 2000
146. محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات: مدخل التحليل الكمي، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، دط، الإسكندرية، 2007
147. محمد السعيد أوكيل، نشاطات ووظائف المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 1995
148. محمد الصيرفي وبشير العلاق، التخزين السلعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2002
149. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993
150. محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، دط، الإسكندرية، دون سنة نشر
151. محمد تيسير الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، مركز شباب الجامعة، ط2، عمان، الأردن، 1999
152. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط3، 2004
153. محمد جمال الكفافي، الاستثمار في الموارد البشرية للمنافسة العالمية، الدار الثقافية للنشر، دط، القاهرة، 2006
154. محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، جامعة الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيه 2005

155. محمد حيدر صادق محيلان، إجراءات التخزين، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2002
156. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003
157. محمد سعيد أنور سلطان، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، دط، الإسكندرية، 2003
158. محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، دط، الإسكندرية، 2000
159. محمد عبد الفتاح العثماني، محاسبة التكاليف: المنظور التقليدي والحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011
160. محمد عبد الله عبد الرحيم، التسويق المعاصر، مطبعة جامعة القاهرة، دط، القاهرة، 1988
161. محمد علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000
162. محمد فالح صالح، إدارة الموارد البشرية: عرض وتحليل، دار الحامد للنشر والتوزيع، دط، عمان، 2004
163. محمد فريد الصحن، التسويق، الدار الجامعية، دط، مصر، 2002
164. محمد كاظم القرشي، الاقتصاد الصناعي، دار وائل للنشر والتوزيع، دط، الأردن، 2001
165. محمد ماضي توفيق، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998
166. محمود الصميدعي وريانة يوسف، الأساليب الكمية في التسويق، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2006
167. محمود جاسم الصميدعي ورشاد محمد يوسف الساعد، إدارة التسويق: التحليل، التخطيط، الرقابة، دار المناهج، ط1، عمان، الأردن، 2006
168. محمود جاسم الصميدعي، وثمان يوسف ردينة، التسويق الإستراتيجي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2010
169. محمود جاسم محمد الصميدعي، إستراتيجيات التسويق: مدخل كمي وتحليلي، دار حامد للنشر والتوزيع، دط، عمان، الأردن، 2009
170. محمود ذيب العقابلية، الإدارة الحديثة للسلامة المهنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، دط، عمان، 2002
171. محي الدين القطب، الخيار الإستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2012
172. مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية للطباعة والنشر، دط، الإسكندرية، مصر، 1996
173. مروة فاطمة، الاتصالات المهنية، دار النهضة العربية للنشر، دط، بيروت، 2004
174. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2011
175. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2011
176. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2011
177. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، مصر، 2011
178. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، مصر، 2011
179. مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، دط، الإسكندرية، مصر، 2007
180. مصطفى محمود أبو بكر، مدخل إستراتيجي تطبيقي في إدارة التسويق في المنشآت المعاصرة، الدار الجامعية، دط، الإسكندرية، مصر، 2004
181. مصطفى نجيب شاويش، إدارة الأفراد، دار الشروق للنشر والتوزيع، دط، عمان، 1990
182. مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الإستراتيجي وإعداد الخطة الإستراتيجية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، دط، مصر، 2000
183. مطاوع السيد مطاوع، التطور التاريخي لنظم محاسبة التكاليف-دراسة تحليلية، جامعة الأزهر، مصر، 2009
184. مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف: الأصالة والمعاصرة، ج1، رؤية إستراتيجية، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، ط3، 2001
185. منير محمود سالم، محاسبة التكاليف: المبادئ العلمية والعملية، دار النهضة العربية، دط، القاهرة، 2000
186. منير نوري، التسويق مدخل للمعلومات والإستراتيجية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007
187. مهدي حسن زوليف، إدارة الأفراد في المنظور الكمي والعلاقات الإنسانية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 1994
188. مهدي حسن زوليف، إدارة الشراء والتخزين- مدخل حديث، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006
189. المؤسسة العامة للتعليم الفني التدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، د.ت
190. مؤيد سعيد السالم، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2005
191. مؤيد محمل الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007
192. ناجي معلا ورائف توفيق، أصول التسويق: مدخل تحليلي، دار وائل للنشر، ط3، عمان، الأردن، 2005

193. نادية العارف، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية للنشر، ط2، الإبراهيمية، مصر، 2003
194. ناصر داددي عدون، تقنيات محاسبة التسيير، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، ط2، 1994
195. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، د.ط، الإسكندرية، مصر، 1998
196. نجم عبود نجم، إدارة العمليات : النظم والأساليب والاتجاهات الحديثة، ج1، معهد الإدارة العامة، الأردن، 2001
197. نجم عبود نجم، إدارة المعرفة: المفاهيم، الاستراتيجيات والعمليات، الوراق للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2008
198. نسرين بركات، التنافسية والتجارب الناجحة في النفاذ إلى الأسواق العالمية، مركز الأردن الجديد للدراسات، عمان، 2002
199. نوري منير، السياسات الاقتصادية في ظل العولمة، ديوان المطبوعات الجامعية، د.ط، الجزائر، 2010
200. نوير طارق، دور الحكومة الداعم للتنافسية: حالة مصر، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، القاهرة، 2002
201. نيفين حسين شمت، التنافسية الدولية وتأثيرها على التجارة العربية والعالمية، دار التعليم الجامعي، د.ط، الإسكندرية، 2010
202. هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000
203. هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، د.ط، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005
204. هشام حريز وبوشمال عبد الرحمن، التسويق كمدخل إستراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، الإسكندرية، مصر، 2014
205. هيثم الزغبى وآخرون، إدارة المواد- مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000
206. ويليام وتريس، ترجمة سعد أحمد الجبالي، تصميم نظم التدريب والتطوير، معهد الإدارة العامة، د.ط، الرياض، 2004
207. يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006
208. يوسف حجيم سلطان الطائي، فوزي دباس العبادي، إدارة علاقات الزبون، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2009

## ❖ الرسائل والأطروحات

209. بروال بومدين، أخرجة أنشطة الإمداد كإستراتيجية لتحسين تنافسية المؤسسة الصناعية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة باتنة1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016/2017
210. بشير عامر، دور الاقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011/2012
211. بلالي أحمد، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية بين مواردها الخاصة وبيئتها الخارجية، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2007
212. بن عزة محمد أمين، التحالفات الإستراتيجية كآلية لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة صناعة الأدوية في الجزائر- مشاكل وتحديات وإبراز دور التحالفات الإستراتيجية في مواجهتها، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2009
213. درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005.
214. سملاي يحضيه، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005
215. صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014
216. عبد الحكيم عبد الله النصور، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا، 2009
217. عبد الرحمن بن عنتر، نحو تحسين الإنتاجية وتدعيم القدرة التنافسية للمنتجات الصناعية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004
218. عبد الرزاق حميدي، أثر إدارة الجودة الشاملة في تطوير تنافسية البنوك مع الإشارة لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2014
219. عبد الناصر خري، دراسة النشاط التسويقي ودوره في تحسين تنافسية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014

220. عز الدين زبيري، نحو إستراتيجيات التعاون ما بين المؤسسات الاقتصادية في الجزائر كمدخل لدعم التنافسية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2015
221. علة مراد، إدارة المعرفة لبناء وتطوير الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012/2011
222. علي جمال عبد البر، نموذج مقترح للعلاقة بين ثقافة المنظمة ومستوى رضا المستهلك في المنظمات الخدمية بالتطبيق على القطاع الخدمي، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002
223. العيد فراحتية، دور نظام المعلومات التسويقية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2015/2014
224. فرحات غول، مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية (حالة المؤسسات الجزائرية)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006
225. فطيمة عبيد الله، دور إستراتيجية إخراج النشاطات في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسات: دراسة لعينة من المؤسسات الجزائرية، رسالة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016
226. لزه العابد، إشكالية تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013/2012
227. محمد حامدي، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016
228. محمد دسوقي، تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، عين شمس، القاهرة، مصر، 1999
229. محمد قريشي، التغيير التكنولوجي وأثره على أداء المؤسسات الاقتصادية من منظور بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013 / 2012
230. محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونماذج مقترحة للقياس، أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009
231. محمود الروسان، أثر العلاقة بين الميزة التنافسية والخيار الإستراتيجي على الأداء التصديري، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، 1997
232. محمود عبد الله جمعة أبو عنجة، أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بالسودان، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، 2015
233. مزهودة عبد المالك، مساهمة لإعداد مقارنة تسييرية مبنية على الفارق الاستراتيجي (دراسة حالة قطاع الطحن بالجزائر)، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007
234. هدى جاب الله، دور أدوات إدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتحويل المنتجات الطويلة (ENTPL) وهران، رسالة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017

## ❖ المجلات والدوريات

235. إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة: طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 9، مايو 1996
236. أحمد سيد مصطفى، مجالات وإستراتيجيات المنافسة في القرن الحادي والعشرين، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد 22، العدد 87، اتحاد غرف الصناعة والتجارة، دبي، 2001
237. أحمد محمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 1، 2007
238. إسماعيل يحيى التكريتي، الإدارة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 27، المجلد 8، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2001
239. إيمان قحوش، وسيلة بن ساهل، مساهمة المعرفة عن ولأجل الزبون في تحسين تسيير علاقات الزبائن: دراسة تقييمية مطبقة على إطارات مؤسسة صناعة الكوايل ببسكرة (ENICAB)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 2، ديسمبر 2014، جامعة أم البواقي



240. بتول عطية خلف، إطار متكامل لتقنيات تخفيض التكاليف وإعادة هندسة العمليات لتطوير إستراتيجية الشركة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 86، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة بغداد، 2015
241. حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية مجلد رقم 2، العدد 9، 2008
242. حسين محمد أحمد عيسى، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عين شمس، العدد 2، أبريل 2001
243. حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، 2013
244. حنان جابر حسن، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي . في ظل الأزمة المالية العالمية (دراسة نظرية-تطبيقية)، مجلة البحوث المحاسبية جامعة الملك سعود، المجلد العاشر العدد الأول، السعودية، 2011
245. خليل الدليمي، حازم علي عبد الله المومني، أثر تطبيق احتساب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 39، 2016
246. داودي الطيب ومحمود مراد، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 12، جامعة محمد خيصر، بسكرة، الجزائر، نوفمبر 2007
247. ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 9، 2009، ص ص 213-214 جامعة فرحات عباس سطيف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
248. رحال علي وإلهام يحيوي، اللجوء تكلف باهضا، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، بانتة، العدد 8، جوان 2003
249. رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 9، العدد 1، 2009
250. رياض حمزة البكري، التخفيض الوهمي والتخفيض الحقيقي للتكاليف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 15، 1998
251. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يناير 2007
252. سامي محمد أحمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، يناير 2014
253. سليمان البشناوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABM & ABC) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 2 (8)، الأردن، 2014
254. صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، العدد 3، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2001
255. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم ربحية المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة بسوهاج، القاهرة، العدد 2، ديسمبر 2003
256. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل إدارة الأنشطة لتطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد 1، يونيو 2003
257. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 28، 2000
258. عبد الباري إبراهيم، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات: الأسس النظرية ودلالاتها في البيئة العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003
259. عبد القادر دبون، دور مدخل التكيف التكنولوجي في إدارة التغيير في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد 6، جامعة ورقلة، الجزائر، 2008
260. عبد اللطيف مصيطفي، عبد القادر مراد، أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 4، 2013
261. عبيد الله فطيمة، مختاري فيصل، تأثير دوافع اللجوء لإخراج النشاطات على العوامل المحددة لاختيار المورد، مجلة الإستراتيجية والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد 09، جويلية 2015.
262. علي إبراهيم الكسب، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر في المنشآت الصناعية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2004.

263. علي حازم يونس اليامور ، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الراقدين، العدد 98 مجلد 32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2010
264. علي طالب شهاب، أهم مقومات دعم القدرة التنافسية للاقتصاد البصري، مجلة دراسات البصرة، السنة 7، العدد 12، جامعة البصرة، بغداد، العراق، 2011
265. علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد ، العدد 4، أبريل 2010
266. علي قاسم حسن لعبيدي، جاسم عيدان براك المعموري، جليل كاظم مدلول العارضي، أثر استخدام التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف التسويقية، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد 01، 2011
267. علي مجاهد أحمد السيد، إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، د.ت
268. عيسى محمد الغزالي، القدرة التنافسية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط، العدد 24، السنة 2، ديسمبر 2003، الكويت، 2003
269. غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008
270. فائق مال الله محمود بالكي، تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 25 جامعة الحدياء الموصل، العراق، 2009
271. فراس إبراهيم كريم الحميري، تخفيض التكاليف باستخدام التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الأربعون، العدد 110، جامعة ديالى، بغداد، 2017
272. فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، العدد 19، الرياض، 1998
273. قاسم عمر وساوش الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل القيمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 1، 2012
274. كاظم أحمد جواد، استخدام أسلوب هندسة القيمة في تحديد أسعار الجودة على وفق تفضيلات الزبون، الجامعة المستنصرية، بغداد، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد 74، 2009
275. الكسب علي إبراهيم، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2004
276. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، جوان 2007
277. مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتحقيق التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة الدراسات للعلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، الجامعة الأردنية، الأردن، 2014
278. محمد سليمان، بن عمار نصر الدين، الحصة السوقية كمؤشر لقياس فعالية الأداء التسويقي بالمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، 10 - 11 نوفمبر 2009، منشورات مخبر السياسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، 2010
279. محمد عدنان وديع ، القدرة التنافسية وقياسها، سلسلة جسر التنمية، سلسلة دورية تعني بقضايا التنمية في الأقطار العربية، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، العدد 32، ديسمبر 2003
280. محمد عدنان وديع ، القدرة التنافسية وقياسها، مجلة جسر التنمية، العدد 24، السنة 2، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ديسمبر 2003
281. محمد محمد منصور، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية لبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، العدد 3 و 4، 2004
282. محمد مصطفى الجبالي، دراسة تطوير منهج التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج لأهداف التخطيط الإستراتيجي والتطور المستمر للصناعات المتقدمة تكنولوجيا، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد 2، يوليو 1997
283. محمود أحمد إبراهيم، التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية، مجلة تنمية الراقدين، المجلد 32 ، جامعة الموصل، العراق، 2010
284. مقدم عبيرات، حساب محمد الأمين، إستراتيجيات وضع حواجز الدخول أمام تهديد المنافس المحتمل، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5، الشلف، الجزائر، 2008

285. ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الالكترونية -بغداد، مجلة التقني، العدد 23، العراق، 2010
286. نادية شاكر حسين، تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 69، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد
287. نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية- دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية-العلوم الإدارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد3، سبتمبر 1997
288. وديع محمد عدنان، القدرة التنافسية وقياسها، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الأقطار العربية، العدد 24، السنة الثانية، ديسمبر 2003
289. يحيوي إلهام، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JAT) وأثره على الجودة وتكاليفها، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد12، جوان 2005
290. يسري محمد حسين، علاقة الإبداع التقني برضا الزبون، مجلة الإدارة، العدد 81، 2010

## ❖ الملتقيات

291. أحمد بلالي، إستراتيجية التنافس كأساس لميزة تنافسية مستدامة، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، 9/8 مارس 2005
292. البشير عبد الكريم، الإنتاجية كمعيار لقياس كفاءة الأداء في المؤسسات الإنتاجية وعلاقتها بالعمالة الماهرة، الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، 10-11 نوفمبر 2009، منشورات مخبر السياسات والإستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، الجزائر
293. بغداد كربولي، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، 21
294. بوخمخ عبد الفتاح مبارك، مخاطر تبني المؤسسة لإستراتيجية التسيير الخارجي "Outsourcing"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، 16-17 أبريل 2007
295. بوشعور محمد حريري، ميمون خيرة، المنافسة وآلية حمايتها من الأعمال المنافسة لها- دراسة قانونية، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي، 8-9 نوفمبر 2010
296. الحاج نعاس خديجة، معمر قوادري فضيلة، أثر إدارة التغيير على الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 8-9 نوفمبر
297. عامر إسماعيل عبد الله حديد، تحديد معايير اختيار المورد الأفضل في إطار عملية التجهيد: دراسة حالة في شركة أسابيل للاتصالات الخليوية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2012
298. عبد الغفور دادان، حفصي رشيد، المؤسسة بين تحقيق التنافسية ومحددات المسؤولية الاجتماعية والبيئية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الأول حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، 20-21 نوفمبر 2012، جامعة ورقلة
299. عبد الله بن موسى الخلف، ثالوث التميز: تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية، ورقة بحثية، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، مايو 1997
300. عبيد الله فطيمة، إستراتيجية إخراج النشاطات كأداة حديثة لتفعيل قرارات المؤسسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول صنع القرار، جامعة تلمسان، الجزائر، 14-15/04/2009
301. العربي عطية، تدنية التكاليف كأداة إستراتيجية لمواجهة المنافسة المحتملة في ظل الاقتصاد الانتقالي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة ورقلة، 9/8 مارس 2005
302. عماد سعيد زكي الزمر، تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم إستراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال، بحث مقدم للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2005
303. عمار طهرات، الإستراتيجيات التسويقية وتنافسية المؤسسة الاقتصادية" حالة الجزائر"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، 8-9 نوفمبر 2010
304. قاسمي خضرة وبزقاري عيلة، دور التعاقد الباطني في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، الجزائر، 8-9/11/2010

305. قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، مداخلة في الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات و تفعيل الابداع يوم 2017/04/25، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2
306. كربالي بغداد، الوظيفة التسويقية وإصلاحات التسويقية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة وهران، الجزائر، 2008/02/28
307. ماي 2002، جامعة البليدة، الجزائر
308. منير نوري، أهمية الميزة التنافسية العربية لمسايرة العولمة الاقتصادية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 3-4 ماي 2005
309. يوسف مسعداوي، القدرة التنافسية ومؤشراتها، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 8 - 9 مارس، 2005

## ❖ القوانين و المراسيم

310. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19 ، التاريخ 2009/03/25، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
311. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 28 ، المادة 6 من القانون 13/83 المؤرخ في 21 رمضان 1403 الموافق لـ 2 جويلية 1983 يتضمن حوادث العمل والأمراض المهنية،

## ❖ المواقع الإلكترونية

312. مطهر قنطججي، ترشيد عمليات الصيانة بالأساليب الكمية، مركز الدكتور سامي مطهر قنطججي لتطوير الأعمال، [www.kantakji.org](http://www.kantakji.org).
313. موقع شبكة أجداور: [www.Ajdawer.com](http://www.Ajdawer.com)

## Les ouvrages :

314. Christian BOUVIER, Audit des achats, Les éditions d'Organisation, Paris, 1990
315. KHOUATRA Djamel et LEXTRAIT Thierry, Comptabilité de gestion, Edition Ellipses, 1996
316. Abdallah ALOUI, La compétitivité internationale : Stratégies pour les entreprises Françaises, Innoval, 2005
317. Abdallah BOUGHABA, Comptabilité analytique d'exploitation, Berti édition, Alger, 1998
318. Abeer Mohammed El-HWAETY, Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage: Applied Study at Industrial Companies at Gaza strip, Thesis Master in Accounting and Finance, Islamic University, Gaza, Faculty of Commerce, 2013.
319. Agence Marocaine de Développement de la Logistique, Enjeux de l'externalisation des activités logistiques, Guide de l'externalisation des activités logistiques, Octobre 2016
320. Ahmed SLAIMI, La gestion par la qualité, publication universitaires de Annaba, revue perspective N°3 décembre 1997
321. Alain COURTOIS et autres, Gestion de production, édition d'Organisation, Paris, 2005
322. Alain COURTOIS et autres, Lexique de gestion, 5<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, France, 2000
323. Antonie , La pratique des études de rentabilité, Edition EME, Paris, 2002
324. BÉATRICE et François GRANDGUILLOT, Comptabilité analytique, 4<sup>ème</sup> édition, GUALINO, Paris, 2001
325. BELAAJ Salma, L'adaptation aux risques liés aux stratégies d'externalisation : Cas des entreprises Tunisiennes, Thèse de Doctorat non publié, Université Paris 8, Institut Universitaire des technologies, France, 2009.
326. Bernard BERNIER, Henri-Louis VÉDIE, Initiation à la micro-économie, Paris DUNOD, 2000
327. Bernard COLASSE, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion & Audit, ECONOMICA, Paris, 2000
328. Bertrand QUELIN et Jérôme BARTHELEMY, Les risques de l'externalisation
329. Bescos pierre LAURENT et Mendoza CARLA, Le management de la performance, édition comptable Malesherbes, Paris, 1996
330. Boyer.A, L'essentiel de la gestion, édition d'Organisation, Paris, 1995
331. C.AIAZARD, S.SÉPARI, Contrôle de gestion, 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2013
332. C.CAUJET, C.ROULET, Comptabilité analytique de gestion, T1, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 1996
333. Charles T. Horngren, Gorge Foster, Sirkant M. Datar, Cost accounting: a managerial emphasis, 11<sup>th</sup> edition, Printice-Hall international, Inc, New Jersey, U.S.A, 2003
334. David DAYOLE, La maîtrise des coûts: une approche globale, édition d'Organisation, Paris, 1996
335. Denis LINDON, Le Marketing, 3<sup>ème</sup> édition, Edition DUNOD, Paris, France, 2000

336. DERONGÉ.V, Comptabilité de gestion, De Boeck Université, Bruxelles, 1998, in, M Gervais, Contrôle de gestion, ECONOMICA, Paris, 2000
337. Elie COHEN, Dictionnaire de gestion, Casbah éditions, Alger, 1998
338. Emmanuelle Carguello CHARLES et autres, Comptabilité de gestion, Presses Universitaires de Grenoble, France, 2000
339. Eric CAUVIN et al, Les nouvelles approches de la gestion des organisations, édition ECONOMICA, Paris, France, 2000
340. Etinne COLGNON, Michel WISSLER, Qualité et Compétitivité des Entreprises, 2<sup>ème</sup> Edition, Edition ECONOMICA, Paris, France 1983
341. FERDJALLAH Mohamed, La comptabilité des coûts et des prix de revient, ENAG édition, Alger, 2004, P.16
342. Fouad ARFAOUI et Al, Les risques de la stratégie d'externalisation, Les echos.fr/formations/risques/article 11-1.
343. G.MELYON, Comptabilité analytique, édition boréal, Paris, 2001
344. Gérard GARIBALDI, Stratégie concurrentiel – choisir et gagner, édition d'Organisation, Paris, 1994
345. Gérard GARIBALDI, Analyse Stratégique, édition d'Organisation Groupe Eyrolles, Paris, 3<sup>ème</sup> éd, 2008
346. Gérard MELYON, Comptabilité analytique, DUREAL, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2001
347. GHENNAM-ZAIM Ouafa, Le Marketing au Maroc : Concepts et réalités, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Elmadariss, Casablanca, Maroc, 2005
348. Gilles BRESSY et Christian KONKUYT, Economie d'entreprise, éditions DALLOZ, 8<sup>ème</sup> édition, Paris, 2006
349. George MARI et autres, La Compétitivité : Une approche méthodologique, Article de formation sur les instruments de mesure de la compétitivité et d'analyse de politiques et négociations commerciales, Haïti : Portau- Prince, juillet 2007.
350. Guy le BOTERF, Repenser les compétences pour dépasser les idées reçue: 15 proposition, Edition d'Organisation,2001
351. Guy RAIMBAULT, Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, édition Chihab Eyrolles, Alger, 2<sup>ème</sup> édition, 1996
352. Harold KOONTZ et Cyril O'DONNELL, management : Principes et méthodes de gestion, Mc.Graw-Hill, Montréal, Canada, 1980
353. Henri BOUQUIN, Un aspect oublié de la méthode des sections : Les enjeux d'une normalisation de la comptabilité de gestion, Revue Française de comptabilité, N°271, Octobre 1995
354. Henri BOUQUIN, Comptabilité de gestion, édition ECONOMICA, Paris, France, 2001
355. Henri SAVALL et Véronique ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Edition ECONOMICA, 6<sup>ème</sup> édition, Paris, 2015
356. Henri SAVALL, Enrichir le travail humain : L'évaluation économique, 2<sup>ème</sup> édition, Edition DUNOD, Paris, 1979
357. Henry FAYOL, Administration industrielle et générale, ENAG éditions, 1990
358. HORNEGREN Charles & Foster, George and Dater SRIKANT M, Cost Accounting a Managerial Emphasis, 10<sup>th</sup> edition, New Jersey: Prentice - hall international inc, 2000.
359. HORNEGREN Tomas Charles, Comptabilité analytique de gestion, Traduit par Anacleto J.Fernandez, Les éditions HRW It, Montréal, Québec, Canada, 1987
360. HUBERAC Jean- Pierre, Guide des méthodes de la qualité : Choisir et mettre en œuvre une démarche qualité qui vous convienne dans l'industrie ou les services, Edition MAXIMA,2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2001
361. Isabelle de KERVILIER, La Compétitivité : Enjeux d'un nouveau modèle de développement, Les éditions des journaux officiels, France, Octobre 2011
362. Isabelle RENARD, Externaliser : Pour quoi- comment ?, Editions d'Organisation, Paris, 2004
363. Isabelle RENARD, L'externalisation en pratique, 2<sup>ème</sup> édition, Editions d'Organisation, 2005, Paris, France
364. J. P. HELFER et J. ORSONI, Management stratégique :la politique générale de l'entreprise, Edition Vuibert, 3<sup>ème</sup>Ed, Paris, 1994
365. J.A. COLLOMB, G.MELYON, R.NOGUERA, Comptabilité financière et de gestion, édition ESKA, Paris, 1999
366. J.MARGERIN, Base de la comptabilité analytique, édition SEDIFOR, Grenoble, 1991
367. J.P.CITEAU, Gestion des ressources humaines : Principes généraux et cas pratiques, 4<sup>ème</sup> édition, Edition Armando lin, Paris, 2002
368. Jacques ORSONI, Comptabilité analytique, édition Vuibert, Paris, 1987
369. Jean BRILMANE et Jacques HERARD, Les meilleures pratiques de management, 6<sup>ème</sup> édition, Editions d'Organisation, Paris, France, 2006
370. Jean Claud TARONDEAU, Stratégie industrielle, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Vuibert, Paris, 1998
371. Jean Jacques LAMBIN , Marketing stratégique et compétitive opérationnel, DUNOD, Paris, 2005
372. Jean LOCHARD, La comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité, édition d'Organisation, Paris, 1998
373. Jérôme BARTHELEMY, Stratégie d'externalisation, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, 2004
374. JOKUNG-NGUENA.O et autres, Introduction au management de la valeur, édition DUNOD, 2001

375. JOUINEAU Claude, L'Analyse De La Valeur et ses nouvelles applications industrielles : de la réduction des coûts à la création du produit, Paris : Entreprise Moderne D'Édition, 4<sup>ème</sup> édition, 1976
376. KATO.Y, Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese, Companies, Management Accounting Research Vo1. 4, 1993
377. KOTLER. P et B. DUBOIS ,Marketing Management: Edition-Union Public , 10<sup>ème</sup> ,éd, Paris, 2000
378. KOTLER.P, Keven KELLER et Delphine MANCEAU, Marketing management, 14<sup>ème</sup> édition, Édition Pearson, Paris, France, 2012
379. KOTLER.P, Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation and Control, Prentice-Hall, Inc, The Millennium Edition, New Jersey, 2000
380. LAZARY, La comptabilité analytique, Imprimerie Essalem, Cherraga, Algérie, 2001
381. Louis DUBRUELLE et Didier JOURDAIN, Comptabilité analytique de gestion, 4<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, France, 2003
382. Michael PORTER, L'Avantage concurrentiel : Comment devancer les concurrents et maintenir son Avance, Edition DUNOD, Paris, France, 2000
383. Michael PORTER, L'Avantage concurrentiel, Edition DUNOD, Paris, France, 2000
384. Michael PORTER, Choix Stratégique et concurrence technique, ECONOMICA, Paris 1982
385. Michael PORTER, L'avantage concurrentiel des nations, enter édition, Paris, 1993
386. M.EDOUARD François, Conséquences sur l'emploi et le travail des stratégies d'externalisation d'activités, Conseil Economique et Social, les éditions des journaux officiels, N°04, 30/03/2005, France.
387. M.GERVAIS, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Edition ECONOMICA, 8<sup>ème</sup> édition, Paris, 2005
388. M<sup>d</sup> Sghir DJITLI, Marketing stratégique, Berti édition, Alger, Algérie, 1998
389. Mendoza CARLA et autres, Coûts et décisions, Gaulino éditeur, Paris, 2004
390. Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, édition ECONOMICA, 5<sup>ème</sup> édition, Paris, 2007
391. Michel LOZATO et Marie Helène VIONNET, Comptabilité et gestion des organisations, 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, France, 2005
392. Mohamed said BELACEL, La gestion des stocks, Edition Gestion, Alger ,1994
393. Mokhtar BELAIBOUD, Gestion stratégique de l'entreprise publique algérienne, Alger,OPU,1986
394. Olivier BRUEL, Politique d'achat et gestion des approvisionnements, Edition DUNOD, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2005
395. P. ROMELEAR, Gestion des ressources humaines, Edition Armand colin, Paris, 1993
396. P.BARDELLI, Compétitivité, définitions, fondements, Juin 2014
397. P.LORINO et autres, Contrôle de gestion et pilotage, Edition Nathan, Paris, 1997
398. Patrick BOISSELIER, Contrôle de gestion, Librairie Vuibert, Paris, 1999
399. PERTTI. J. M, Dictionnaire des ressources Humaines, Edition VUIBERT, Paris 2001
400. Philippe de WOOT et Gérard KOENIG, Management stratégique et compétitivité, Boeck université, Marc Ingham Ed, Bruxelles, 1995
401. Philippe DETRIC et C.M PROYER, La communication interne au service du management, Edition Liaisons, 1995
402. R. Kaplan et R. Cooper, Mesurez mieux vos prix de revient, The Harvard Business Review, N°62, Automne, 1991
403. Rachid BEN AIBOUCHE, La nouvelle technique de gestion, Casbah éditions, Alger, 2001
404. Robert PATUREL, La comptabilité analytique : Système d'information pour le diagnostic et la prise de décision, Eyrolles management, Paris, 1987
405. Sandrine GHERRA, Stratégies de développement durable, Revue française de gestion – N° 204, Lavoisier, Paris, 2010
406. SIMON.H, Les champions cachés de la performance : comment devenir n° 1 quand on est des PME, trad. le Seac'h M, Paris : DUNOD, 1998
407. Stéphanie MONJON , Julien HAMOTEAU : Développement , Croissance et Environnement , Cahier Français, n° 337 , 2006.
408. Thi Ngoc Vân HUYNH, L'externalisation de la fonction comptable : Une Analyse processuelle de la décision et de la gestion, Thèse de doctorat non publié, Université Lille1, Institut d'administration des entreprises, France, 2010.
409. Toufik SAADA et autres, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2008
410. Xavier Bouin FRANÇOIS & Xavier SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNOD, Paris, 2002
411. Y.PESQUEUX et B.MARTORY, La nouvelle comptabilité des coûts, PUF, France, 1995
412. Yves DERONGÉ, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, ECONOMICA, Paris, 2000
413. Yves Dupuy et Denis TRAVAILLÉ, Les bases de la comptabilité analytique de gestion, édition ECONOMICA, Paris, France, 2003

## قائمة الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
15	تصنيف التكاليف حسب طبيعتها في النظام المحاسبي المالي	1
131	خصائص تقنيات جمع المعطيات	2
132	نموذج حساب التكاليف الخفية	3
172	أشكال المنافسة حسب هيكل السوق	4
259	توزيع الطاقة الإنتاجية على مواقع الإنتاج بشركة «TCHIN LAIT»	5
259	الطاقة الإنتاجية النظرية حسب كل آلة بشركة «TCHIN LAIT»	6
260	توزيع المستخدمين بشركة «TCHIN LAIT» حسب الفئات المهنية	7
261	تطور الكميات المنتجة لشركة «TCHIN LAIT» خلال الفترة (2012-2016)	8
262	تطور رقم أعمال شركة «TCHIN LAIT» خلال الفترة (2012-2016)	9
268	تصنيف التكاليف حسب طبيعتها بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	10
268	تحديد الأهمية النسبية للتكاليف بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	11
269	تحديد الأهمية النسبية لمكونات المشتريات المستهلكة بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	12
269	مكونات التكاليف المباشرة بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	13
271	مكونات التكاليف غير المباشرة بالشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	14
272	تحديد الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الإجمالية للشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	15
272	مقارنة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها وحسب علاقتها بالمنتج للفترة (2012-2016)	16
273	مكونات التكاليف المتغيرة بالشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	17
274	مكونات التكاليف الثابتة بالشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	18
274	تحديد الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الإجمالية للشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	19
275	عنصر تكلفة المواد للفترة (2012-2016)	20
276	عنصر تكلفة الأجور للفترة (2012-2016)	21
277	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى للفترة (2012-2016)	22
277	تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكلفة للفترة (2012-2016)	23
278	تحديد الأهمية النسبية المتوسطة لكل عنصر من عناصر التكلفة للفترة (2012-2016)	24
280	جدول مراكز التكلفة بالشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	25
282-281	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لسنة 2016	26
283	توزيع المستخدمين حسب المراكز بالشركة «TCHIN LAIT» للفترة: (2012-2016)	27
283	تحديد نسب توزيع مركز الإدارة على المراكز الأساسية بالشركة «TCHIN LAIT» للفترة: (2012-2016)	28
284	تحديد عدد وحدات قياس مركز التموين بالشركة «TCHIN LAIT» للفترة: (2012-2016)	29
284	تحديد عدد وحدات قياس مركز الإنتاج بالشركة «TCHIN LAIT» للفترة: (2012-2016)	30
284	تحديد عدد وحدات قياس مركز التوزيع بالشركة «TCHIN LAIT» للفترة: (2012-2016)	31
285	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة للفترة (2012-2015).	32



286	حساب تكلفة شراء مسحوق الحليب لسنة 2016	33
286	حساب تكلفة شراء مواد التعبئة والتغليف واللوازم القابلة للاستهلاك لسنة 2016	34
286	حساب تكلفة إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة (2012-2016).	35
287	حساب سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة (2012-2016)	36
287	حساب سعر التكلفة النهائي للحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة (2012-2016).	37
287	حساب سعر التكلفة النهائي للعبة من الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة (2012-2016).	38
306	توزيع المستخدمين بشركة «HODNA LAIT» حسب الفئات المهنية	39
306	تطور الكميات المنتجة لشركة «HODNA LAIT» خلال الفترة (2012-2016)	40
307	تطور رقم أعمال شركة «HODNA LAIT» خلال الفترة (2012-2016)	41
307	المجاميع الرئيسية لشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	42
313	تصنيف التكاليف حسب طبيعتها بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	43
314	تحديد الأهمية النسبية للتكاليف بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	44
314	تحديد الأهمية النسبية لمكونات المشتريات المستهلكة بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	45
315	مكونات التكاليف المباشرة بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	46
316	مكونات التكاليف غير المباشرة بالشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	47
317	تحديد الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الإجمالية للشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	48
317	مقارنة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها وحسب علاقتها بالمنتج للفترة (2012-2016)	49
318	مكونات التكاليف المتغيرة بالشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	50
319	مكونات التكاليف الثابتة بالشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	51
319	تحديد الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الإجمالية للشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	52
320	عنصر تكلفة المواد «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	53
320	عنصر تكلفة الأجور «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	54
321	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	55
322	تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكلفة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	56
322	تحديد الأهمية النسبية المتوسطة لكل عنصر من عناصر التكلفة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	57
324	جدول مراكز التكلفة بالشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	58
326-325	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لسنة 2016 «HODNA LAIT»	59
327	توزيع المستخدمين حسب المراكز بالشركة «HODNA LAIT» للفترة: (2012-2016)	60
327	تحديد نسب توزيع مركز الإدارة على المراكز الأساسية بالشركة «HODNA LAIT» للفترة: (2012-2016)	61
328	تحديد عدد وحدات قياس مركز التموين بالشركة «HODNA LAIT» للفترة: (2012-2016)	62
328	تحديد عدد وحدات قياس مركز الإنتاج بالشركة «HODNA LAIT» للفترة: (2012-2016)	63
328	تحديد عدد وحدات قياس مركز التوزيع بالشركة «HODNA LAIT» للفترة: (2012-2016)	64
329	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة للفترة (2012-2015). «HODNA LAIT»	65

330	جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لمركز الإنتاج على الورشات للفترة (2012-2016) « HODNA LAIT»	66
330	جدول تحديد تكلفة وحدة قياس ورشة الإنتاج رقم 5 للفترة (2012-2016) « HODNA LAIT»	67
330	حساب تكلفة شراء مسحوق الحليب لسنة 2016 «HODNA LAIT»	68
331	حساب تكلفة شراء مواد التعبئة والتغليف واللوازم القابلة للاستهلاك لسنة 2016 «HODNA LAIT»	69
331	حساب تكلفة إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة (2012-2016). «HODNA LAIT»	70
331	حساب سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة (2012-2016) «HODNA LAIT»	71
332	حساب سعر التكلفة النهائي للحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة (2012-2016). «HODNA LAIT»	72
332	حساب سعر التكلفة النهائي للعبة من الحليب المنزوع الدسم جزئيا للفترة (2012-2016) «HODNA LAIT»	73
333	المواد الأولية المشتراة من طرف شركة «HODNA LAIT» خلال الفترة (2012-2016) «HODNA LAIT»	74
343	تحديد تكاليف وظائف الشركة وأهميتها النسبية للفترة (2012-2016) «HODNA LAIT»	75
344	مكونات مصاريف التمويل بالشركة للفترة (2012-2016)	76
344	تحديد مصاريف التمويل الخاصة بمادة مسحوق الحليب للفترة (2012-2016)	77
345	مصاريف شراء وتخزين مادة مسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	78
346	حركة الدخول والخروج الشهري لمسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» لسنة 2016	79
348	متوسط المخزون السنوي وقيمه ومعدل مصاريف تخزين مادة مسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» لسنة 2016	80
350	أثر استخدام نموذج ويلسن في تسيير مخزون مسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» لسنة 2016	81
351	تحديد تأثير تخفيض مصاريف التمويل الخاصة بمادة مسحوق الحليب على مختلف تكاليف وسعر تكلفة المنتج للفترة (2012-2016)	82
352	عنصر تكلفة المواد بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016).	83
352	عنصر تكلفة الأجور بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016).	84
353	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016).	85
353	تلخيص عناصر تكلفة النقل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016).	86
354	عنصر تكلفة المواد بشركة «TCHIN LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016).	87
354	نسبة تخفيض عنصر تكلفة المواد بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	88
355	عنصر تكلفة الأجور بشركة «TCHIN LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016)	89
355	نسبة تخفيض عنصر تكلفة الأجور بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	90
356	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) بشركة «TCHIN LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016)	91
356	نسبة تخفيض عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	92
357	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (2) بشركة «TCHIN LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016)	93
357	تلخيص عناصر تكاليف النقل بشركة «TCHIN LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016)	94
358	نسبة تخفيض عناصر تكاليف النقل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة (2012-2016)	95

359	معدل التغييب بقسم الإنتاج بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012-2016)	96
359	التكاليف الخفية لمؤشر التغييب بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012-2016).	97
360	حوادث العمل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012-2016)	98
361	التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012-2016)	99
362	معدل دوران العمل بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012-2016)	100
363	التكاليف الخفية لمؤشر الالاجودة بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	101
364	التكاليف الخفية لمؤشر نقص الإنتاجية بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	102
364	التكاليف الخفية الناتجة عن تلف المواد والأغلفة بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	103
365	مجموع التكاليف الخفية بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	104
365	نسبة التكاليف الخفية إلى النتيجة الصافية بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	105
366	مجموع التكاليف الخفية بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	106
367	سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	107
367	سعر بيع الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	108
368	هامش الربح الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	109
369	سعر البيع المستهدف للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	110
370	التكلفة المستهدفة للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	111
370	فجوة التكلفة للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	112
371	الأهمية النسبية لمكونات سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	113
372	مقدار التخفيض في مادة مسحوق الحليب بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	114
372	مقدار التخفيض في مواد التعبئة والتغليف بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	115
373	مقدار التخفيض في أعباء الإنتاج بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	116
373	التخفيض في أعباء خارج الاستغلال بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	117
374	إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة المنتج بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	118
374	نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف للمنتج بشركة «TCHIN LAIT» للفترة(2012- 2016)	119
375	تحديد تكاليف وظائف الشركة وأهميتها النسبية للفترة (2012-2016) « HODNA LAIT »	120
376	مكونات مصاريف التمويل بالشركة للفترة (2012-2016) « HODNA LAIT »	121
376	تحديد مصاريف التمويل الخاصة بمادة مسحوق الحليب للفترة (2012-2016) « HODNA LAIT »	122
377	مصاريف شراء وتخزين مادة مسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012- 2016)	123
378	حركة الدخول والخروج الشهري لمسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» لسنة 2016	124
379	متوسط المخزون السنوي وقيمتة ومعدل مصاريف تخزين مادة مسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» لسنة 2016	125
381	أثر استخدام نموذج ويلسن في تسيير مخزون مسحوق الحليب بشركة «HODNA LAIT» لسنة 2016	126

382	تحديد تأثير تخفيض مصاريف التموين الخاصة بمادة مسحوق الحليب على مختلف تكاليف وسعر تكلفة المنتج للفترة (2012-2016) «HODNA LAIT»	127
383	عنصر تكلفة المواد بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016).	128
383	عنصر تكلفة الأجور بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016).	129
384	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016).	130
384	تلخيص عناصر تكلفة النقل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016).	131
385	عنصر تكلفة المواد بشركة «HODNA LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016).	132
385	نسبة تخفيض عنصر تكلفة المواد بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	133
386	عنصر تكلفة الأجور بشركة «HODNA LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016)	134
386	نسبة تخفيض عنصر تكلفة الأجور بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	135
387	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) بشركة «HODNA LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012- 2016)	136
387	نسبة تخفيض عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (1) بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	137
388	عنصر تكلفة الخدمات الأخرى (2) بشركة «HODNA LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012- 2016)	138
388	تلخيص عناصر تكاليف النقل بشركة «HODNA LAIT» - بعد التخريج - للفترة (2012-2016)	139
389	نسبة تخفيض عناصر تكاليف النقل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	140
390	معدل التغيب بقسم الإنتاج بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	141
390	التكاليف الخفية لمؤشر التغيب بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016).	142
391	حوادث العمل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	143
392	التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	144
392	معدل دوران العمل بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	145
393	التكاليف الخفية لمؤشر اللاجودة بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	146
394	التكاليف الخفية لمؤشر نقص الإنتاجية بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	147
394	التكاليف الخفية الناتجة عن تلف المواد والأغلفة بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	148
395	مجموع التكاليف الخفية بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	149
395	نسبة التكاليف الخفية إلى النتيجة الصافية بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	150
396	مجموع التكاليف الخفية بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	151
397	سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	152
397	سعر بيع الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	153
398	هامش الربح الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	154
399	سعر البيع المستهدف للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012- 2016)	155
400	التكلفة المستهدفة للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	156
400	فجوة التكلفة للحليب المنزوع الدسم جزئيا ال بشركة «HODNA LAIT» للفترة (2012-2016)	157

401	الأهمية النسبية لمكونات سعر تكلفة الحليب المنزوع الدسم جزئيا ال شركة «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	158
402	مقدار التخفيض في مادة مسحوق الحليب شركة «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	159
402	مقدار التخفيض في مواد التعبئة والتغليف شركة «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	160
402	مقدار التخفيض في أعباء الإنتاج شركة «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	161
403	التخفيض في أعباء خارج الاستغلال شركة «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	162
403	إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة المنتج شركة «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	163
404	نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف للمنتج شركة «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	164
406	مقارنة نتائج تطبيق سياسة التحكم في الوظائف شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	165
409	مقارنة نتائج تطبيق سياسة تخريج الأنشطة شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	166
412	مقارنة نتائج تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	167
414	مقارنة نتائج تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	168
416	تلخيص مقارنة نتائج تطبيق سياسات تخفيض التكاليف شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	169
418	تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر الربحية شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	170
420	تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر تكلفة الإنتاج شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	171
422	تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	172
423	تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر إنتاجية العمل شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	173
425	تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر الحصة السوقية شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	174
427	تأثير تطبيق سياسات تخفيض التكاليف على مؤشر التنافسية شركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT» للفترة (2016-2012)	175

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
10	العلاقة بين التكلفة، الأصل، المصروف والخسارة	1
54	الأنشطة الرئيسية للمؤسسة وعلاقتها بدراسات تخفيض التكاليف	2
94	الأهداف الأساسية لعمليات التخريج	3
98	الأنواع الأربعة الكبرى للتخريج	4
100	دوافع التخريج بأوروبا	5
102	قواعد قرار التخريج	6
103	التكاليف الخفية للتخريج	7
107	ترتيب فوائد التخريج	8
109	ترتيب مخاطر التخريج	9
113	مكونات التكاليف الخفية	10
153	خطوات تطبيق أسلوب التحسين المستمر	11
201	قوى التنافس الخمس	12
214	الإستراتيجيات التنافسية العامة	13
263	الهيكل التنظيمي لشركة «TCHIN LAIT»	14
299	شبكة التوزيع لدى شركة «TCHIN LAIT»	15
310	الهيكل التنظيمي لشركة «HODNA LAIT»	16
339	شبكة التوزيع لدى شركة «HODNA LAIT»	17

## قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات

-	الإهداء.....
-	شكر وتقدير.....
-	ملخص البحث.....
-	الفهرس.....
أس	مقدمة.....
58-6	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف، حسابها وتخفيضها.....
7	تمهيد.....
8	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف.....
8	المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة.....
8	أولاً: تعريف التكلفة.....
9	ثانياً: التكلفة والمفاهيم ذات الصلة.....
11	ثالثاً: تعريف سعر التكلفة.....
12	المطلب الثاني: عناصر التكاليف، خصائصها ومكوناتها.....
12	أولاً: عناصر التكاليف.....
13	ثانياً: خصائص التكاليف.....
14	ثالثاً: مكونات التكاليف وسعر التكلفة.....
15	المطلب الثالث: التصنيفات المختلفة للتكاليف.....
15	أولاً: تصنيف التكاليف حسب طبيعتها وحسب الوظائف.....
17	ثانياً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج وبمستوى النشاط.....
20	ثالثاً: تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن ولأغراض اتخاذ القرارات الإدارية.....
21	المبحث الثاني: عموميات حول حساب التكاليف.....
22	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.....
22	أولاً: تعريف محاسبة التكاليف.....
23	ثانياً: أهمية محاسبة التكاليف.....
24	ثالثاً: أهداف محاسبة التكاليف.....
27	المطلب الثاني: وظائف ومقومات محاسبة التكاليف.....
27	أولاً: وظائف محاسبة التكاليف.....
28	ثانياً: مقومات محاسبة التكاليف.....
29	المطلب الثالث: طرق حساب التكاليف.....



30	أولا: طريقة التكاليف الكلية.....
31	ثانيا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....
32	ثالثا: طريقة التكاليف المتغيرة.....
33	رابعا: طريقة التكاليف المعيارية.....
35	خامسا: طريقة التكلفة على أساس النشاط.....
37	<b>المبحث الثالث: أساسيات حول تخفيض التكاليف</b>
38	<b>المطلب الأول: ماهية تخفيض التكاليف</b>
38	أولا: مفهوم تخفيض التكاليف.....
42	ثانيا: عناصر، مبادئ وأبعاد تخفيض التكاليف.....
46	ثالثا: مسؤولية تخفيض التكاليف، مزايا ومشاكل تبني برامجها.....
48	<b>المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تخفيض التكاليف</b>
48	أولا: العوامل الداخلية المؤثرة في تخفيض التكاليف.....
51	ثانيا: العوامل الخارجية المؤثرة في تخفيض التكاليف.....
51	<b>المطلب الثالث: مجالات تخفيض التكاليف وإجراءات تشخيصها</b>
51	أولا: مجالات تخفيض التكاليف.....
55	ثانيا: إجراءات تشخيص مجالات تخفيض التكاليف.....
58	<b>خلاصة الفصل الأول</b>
165-59	<b>الفصل الثاني: سياسات تخفيض التكاليف</b>
60	<b>تمهيد</b>
61	<b>المبحث الأول: سياسة التحكم في وظائف المؤسسة</b>
61	<b>المطلب الأول: التحكم في وظيفة الشراء لتخفيض التكاليف</b>
61	أولا: مفهوم وظيفة الشراء.....
63	ثانيا: اعتماد الأصول العلمية للشراء.....
64	ثالثا: تكاليف الشراء ووسائل تخفيضها.....
66	<b>المطلب الثاني: التحكم في وظيفة التخزين لتخفيض التكاليف</b>
66	أولا: مفهوم وظيفة التخزين.....
67	ثانيا: تحديد مستويات المخزون ومتوسطه.....
69	ثالثا: تسيير المخزونات.....
71	رابعا: تكاليف التخزين ووسائل تخفيضها.....
73	<b>المطلب الثالث: التحكم في وظيفة الإنتاج لتخفيض التكاليف</b>

74	أولاً: مفهوم وظيفة الإنتاج.....
75	ثانياً: تخطيط ومراقبة الإنتاج.....
77	ثالثاً: وسائل تخفيض تكاليف الإنتاج.....
83	<b>المطلب الرابع: التحكم في وظيفة التسويق لتخفيض التكاليف</b>
84	أولاً: ماهية وظيفة التسويق.....
86	ثانياً: أهمية التحكم في عناصر المزيج التسويقي.....
88	ثالثاً: التكاليف التسويقية ووسائل تخفيضها.....
91	<b>المبحث الثاني: سياسات تخريج الأنشطة</b>
92	<b>المطلب الأول: ماهية التخريج</b>
92	أولاً: مفهوم التخريج.....
94	ثانياً: التخريج وبعض المفاهيم ذات الصلة.....
96	ثالثاً: أنواع التخريج.....
98	<b>المطلب الثاني: دوافع ومعايير اتخاذ قرار التخريج</b>
98	أولاً: دوافع التخريج.....
100	ثانياً: معايير اتخاذ قرار التخريج.....
103	<b>المطلب الثالث: فوائد ومخاطر التخريج</b>
104	أولاً: فوائد التخريج.....
107	ثانياً: مخاطر التخريج.....
111	<b>المبحث الثالث: سياسة التحكم في التكاليف الخفية</b>
111	<b>المطلب الأول: ماهية التكاليف الخفية</b>
111	أولاً: مفهوم التكاليف الخفية.....
112	ثانياً: تصنيف ومكونات التكاليف الخفية.....
114	<b>المطلب الثاني: أسباب التكاليف الخفية</b>
114	أولاً: ظروف العمل.....
115	ثانياً: تنظيم العمل.....
116	ثالثاً: الاتصال.....
117	رابعاً: إدارة الوقت.....
117	خامساً: التدريب.....
119	<b>المطلب الثالث: مؤشرات التكاليف الخفية</b>
119	أولاً: مؤشر التغيب.....

121	..... ثانيا: مؤشر حوادث العمل
123	..... ثالثا: مؤشر دوران العمل
126	..... رابعا: مؤشر نقص الجودة(اللاجودة)
127	..... خامسا: مؤشر فروق الإنتاجية المباشرة
129	..... <b>المطلب الرابع: حساب التكاليف الخفية وكيفية تخفيضها</b>
130	..... أولا: حساب التكاليف الخفية
132	..... ثانيا: كيفية تخفيض التكاليف الخفية
134	..... <b>المبحث الرابع: سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة</b>
135	..... <b>المطلب الأول: التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف</b>
136	..... أولا: مفهوم التكلفة المستهدفة
138	..... ثانيا: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة
141	..... ثالثا: تقييم التكلفة المستهدفة
143	..... <b>المطلب الثاني: تحليل القيمة لتخفيض التكاليف</b>
143	..... أولا: مفهوم تحليل القيمة
146	..... ثانيا: خطوات تطبيق تحليل القيمة
149	..... ثالثا: تقييم تحليل القيمة
150	..... <b>المطلب الثالث: التحسين المستمر لتخفيض التكاليف</b>
150	..... أولا: مفهوم التحسين المستمر
153	..... ثانيا: خطوات تطبيق التحسين المستمر
155	..... ثالثا: تقييم التحسين المستمر
157	..... <b>المطلب الرابع: نظام الإدارة بالأنشطة(ABM) لتخفيض التكاليف</b>
157	..... أولا: مفهوم الأنشطة
158	..... ثانيا: مفهوم نظام الإدارة بالأنشطة
159	..... ثالثا: خطوات تطبيق نظام الإدارة بالأنشطة
163	..... رابعا: تقييم نظام الإدارة بالأنشطة
165	..... <b>خلاصة الفصل الثاني</b>
250-166	..... <b>الفصل الثالث: تنافسية المؤسسة وعلاقتها بسياسات تخفيض التكاليف</b>
167	..... <b>تمهيد</b>
168	..... <b>المبحث الأول: مفاهيم حول: المنافسة، الميزة التنافسية وتنافسية المؤسسة</b>
168	..... <b>المطلب الأول: عموميات حول المنافسة</b>

168	أولاً: مفهوم المنافسة.....
170	ثانياً: أهمية وأهداف المنافسة.....
171	ثالثاً: أشكال المنافسة.....
173	رابعاً: أسباب المنافسة والآثار المترتبة عنها.....
175	<b>المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول الميزة التنافسية.....</b>
175	أولاً: مفهوم الميزة التنافسية.....
178	ثانياً: محددات الميزة التنافسية.....
181	ثالثاً: الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية.....
184	<b>المطلب الثالث: التنافسية - مدخل مفاهيمي.....</b>
184	أولاً: مفهوم التنافسية.....
188	ثانياً: أهمية وأهداف التنافسية.....
189	ثالثاً: أنواع التنافسية.....
193	رابعاً: أسباب الاهتمام بالتنافسية.....
194	<b>المبحث الثاني: أساسيات حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية.....</b>
194	<b>المطلب الأول: العوامل المؤثرة في تنافسية المؤسسة الاقتصادية.....</b>
195	أولاً: العوامل الداخلية المؤثرة في تنافسية المؤسسة.....
197	ثانياً: العوامل الخارجية العامة المؤثرة في تنافسية المؤسسة.....
200	ثالثاً: العوامل الخارجية الخاصة المؤثرة في تنافسية المؤسسة.....
205	<b>المطلب الثاني: مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة الاقتصادية.....</b>
205	أولاً: مؤشر الربحية.....
207	ثانياً: مؤشر تكلفة الإنتاج.....
208	ثالثاً: مؤشر الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج.....
210	رابعاً: مؤشر الحصة السوقية.....
213	<b>المطلب الثالث: الاستراتيجيات العامة لتنافسية المؤسسة الاقتصادية.....</b>
213	أولاً: مدخل للإستراتيجية التنافسية.....
214	ثانياً: إستراتيجية السيطرة بالتكاليف.....
217	ثالثاً: إستراتيجية التميز.....
221	رابعاً: إستراتيجية التركيز.....
225	<b>المبحث الثالث: أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية المؤسسة.....</b>
225	<b>المطلب الأول: أهمية سياسات تخفيض التكاليف في تقليص تهديد قوى التنافس.....</b>

225	أولاً: سياسات تخفيض التكاليف والقوة التنافسية لمنافسي القطاع(المنافسون الحاليون) .....
227	ثانياً: سياسات تخفيض التكاليف والمنافسون المحتملون(الداخلون الجدد) .....
229	ثالثاً: سياسات تخفيض التكاليف والقوة التفاوضية للموردين .....
230	رابعاً: سياسات تخفيض التكاليف والقوة التفاوضية للزبائن .....
231	خامساً: سياسات تخفيض التكاليف وتهديد المنتجات البديلة .....
232	<b>المطلب الثاني: أهمية سياسات تخفيض التكاليف في التأثير على مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة</b> .....
233	أولاً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر الربحية .....
234	ثانياً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر تكلفة الإنتاج .....
237	ثالثاً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر الإنتاجية .....
239	رابعاً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر الحصة السوقية .....
241	خامساً: سياسات تخفيض التكاليف ومؤشر رضا الزبائن .....
243	<b>المطلب الثالث: أهمية سياسات تخفيض التكاليف في تحقيق الإستراتيجيات العامة للتنافس</b> .....
243	أولاً: سياسات تخفيض التكاليف وإستراتيجية السيطرة بالتكلفة .....
245	ثانياً: سياسات تخفيض التكاليف وإستراتيجية التميز .....
247	ثالثاً: سياسات تخفيض التكاليف وإستراتيجية التركيز .....
250-249	<b>خلاصة الفصل الثالث</b> .....
430 -251	<b>الفصل الرابع: أهمية تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية شركة TCHIN «LAIT ببيجاية وشركة» HODNA LAIT» بالمسيلة – دراسة مقارنة</b> .....
252	<b>تمهيد</b> .....
253	<b>المبحث الأول: سياسات تخفيض التكاليف بشركة «TCHIN LAIT»</b> .....
253	<b>المطلب الأول: تقديم عام لشركة «TCHIN LAIT»</b> .....
253	<b>أولاً: التعريف بشركة «TCHIN LAIT»</b> .....
262	<b>ثانياً: الهيكل التنظيمي لشركة «TCHIN LAIT»</b> .....
261	<b>المطلب الثاني: دراسة وتحليل تكاليف شركة «TCHIN LAIT»</b> .....
268	<b>أولاً: تصنيف التكاليف بشركة «TCHIN LAIT»</b> .....
275	<b>ثانياً: تطور مكونات عناصر التكلفة بشركة «TCHIN LAIT»</b> .....
278	<b>ثالثاً: حساب التكاليف وسعر التكلفة بشركة «TCHIN LAIT»</b> .....
287	<b>المطلب الثالث: واقع تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركة «TCHIN LAIT»</b> .....
288	<b>أولاً: واقع تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بشركة «TCHIN LAIT»</b> .....

299	..... ثانيا: واقع تطبيق سياسة تخريج الأنشطة بشركة «TCHIN LAIT»
301	..... المبحث الثاني: سياسات تخفيض التكاليف بشركة «HODNA LAIT»
301	..... المطلوب الأول: تقديم عام لشركة «HODNA LAIT»
301	..... أولا: التعريف بشركة «HODNA LAIT»
308	..... ثانيا: الهيكل التنظيمي لشركة «HODNA LAIT»
313	..... المطلوب الثاني: دراسة وتحليل تكاليف شركة «HODNA LAIT»
313	..... أولا: تصنيف التكاليف بشركة «HODNA LAIT»
320	..... ثانيا: تطور مكونات عناصر التكلفة بشركة «HODNA LAIT»
322	..... ثالثا: حساب التكاليف وسعر التكلفة بشركة «HODNA LAIT»
334	..... المطلوب الثالث: واقع تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركة «HODNA LAIT»
334	..... أولا: واقع تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بشركة «HODNA LAIT»
341	..... ثانيا: واقع تطبيق سياسة تخريج الأنشطة بشركة «HODNA LAIT»
342	..... المبحث الثالث: تطبيق سياسات تخفيض التكاليف ومساهمتها في تحسين تنافسية شركة «TCHIN LAIT» بביجاية وشركة «HODNA LAIT» بالمسيلة- دراسة مقارنة
342	..... المطلوب الأول: محاولة تطبيق بعض سياسات تخفيض التكاليف بشركة «TCHIN LAIT»
343	..... أولا: تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بشركة «TCHIN LAIT»
351	..... ثانيا: تطبيق سياسة تخريج الأنشطة بشركة «TCHIN LAIT»
358	..... ثالثا: تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية بشركة «TCHIN LAIT»
366	..... رابعا: تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة بشركة «TCHIN LAIT»
375	..... المطلوب الثاني: محاولة تطبيق بعض سياسات تخفيض التكاليف بشركة «HODNA LAIT»
375	..... أولا: تطبيق سياسة التحكم في الوظائف بشركة «HODNA LAIT»
382	..... ثانيا: تطبيق سياسة تخريج الأنشطة بشركة «HODNA LAIT»
389	..... ثالثا: تطبيق سياسة التحكم في التكاليف الخفية بشركة «HODNA LAIT»
396	..... رابعا: تطبيق سياسة استخدام أدوات إدارة التكلفة بشركة «HODNA LAIT»
404	..... المطلوب الثالث: دراسة مقارنة بين مساهمة تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في تحسين تنافسية شركة «TCHIN LAIT» و شركة «HODNA LAIT»
404	..... أولا: دراسة مقارنة بين نتائج تطبيق سياسات تخفيض التكاليف بشركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT»
404	..... ثانيا: مساهمة تطبيق سياسات تخفيض التكاليف في التأثير على مؤشرات التنافسية بشركتي «TCHIN LAIT» و «HODNA LAIT»
417	.....

430 -429	..... خلاصة الفصل الرابع
436-431	..... خاتمة
450-437	..... قائمة المراجع
457-451	..... قائمة الجداول
458	..... قائمة الأشكال
467-459	..... قائمة المحتويات
537 -468	..... الملاحق

الملاحق