

الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية

(دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة MANTAL بتلمسان)

أ.د. صالح إلياس

جامعة الجيلالي ليايس، سيدي بلعباس / الجزائر
elyasalah@yahoo.fr

أ.درويش عمار

جامعة الجيلالي ليايس، سيدي بلعباس / الجزائر
amar.der86@gmail.com

The strategic management of costs like a style to reinforce the competitiveness of economic enterprises.

Ammar DEROUICHE & Saleh ELYAS

University of DJILLALI LIABES, Sidi Bel Abbes –Algeria

Received: 21 Feb 2015

Accepted: 18 Apr 2015

Published: 30 June 2015

ملخص:

لقد أدت عولمة الأسواق إلى تفكير المؤسسات في استراتيجيات تنافسية ترمي إلى تخفيض تكاليف منتجاتها وتحقيق لها مركز الصدارة في سوق قطاع النشاط مع مراعاة متطلبات الجودة الشاملة، إذ تعتبر الجودة إلى جانب التكاليف سلاحا تنافسيا جد مهم و مفتاح نجاح تسعى الكثير من المؤسسات إلى امتلاكه، فالإدارة الاستراتيجية للتكاليف من خلال الأساليب التي تعتمد عليها تهدف إلى تنمية القيمة المدركة التي يوفرها المنتج للزبون مع ضبط التكلفة في آن واحد من منظور استراتيجي لتعزيز القدرات التنافسية للمؤسسة. يهدف هذا البحث لتقديم الإطار المفاهيمي للإدارة الاستراتيجية للتكاليف وأهم أدواتها، القدرة التنافسية ومصادر تنميتها بناء على التحكم في التكاليف، بالإضافة إلى تقديم دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة (MANTAL) بتلمسان، وتحليل وضعيتها التنافسية.

الكلمات المفتاحية: الإدارة الاستراتيجية للتكاليف (MSC)، سلسلة القيمة، مسببات التكلفة، تحليل التكاليف، القدرة التنافسية، الاستراتيجيات العامة للتنافس.

رموز JEL: M11, L11, L21.

Abstract:

The Globalization of markets has led many institutions to think about the idea of competitive strategies to reducing the costs of their products and check with the center of the market sector of activity, taking into account the requirements of total quality Management as well as costs are considered as very important factors and key to the success of many institutions.

Thus, strategic management of costs aims to develop the perceived value offered by the product to the customer with cost control at the same time from a strategic perspective to enhance the competitiveness of the institution.

Keywords: Strategic management of costs (SMC), value chain, the causes of cost, cost analysis, competitiveness, general strategies to compete.

(JEL) Classification : M11, L11, L21.

تمهيد:

تفرض إدارة الجودة على المؤسسة امتلاك نظام معلومات لتسيير التكاليف على درجة عالية من اليقظة يسمح بقياس وتحديد مستوى الإنفاق على الجودة وتصميمها بشكل يضمن إشباع الطلب بأقل التكاليف والحفاظ على ثقة ورضا الزبون. لذا كان من الضروري إعادة النظر في نظم التكاليف التي كانت سائدة منذ بداية القرن العشرين لكونها لم تعد قادرة عن مواجهة المنافسة نتيجة قصورها عن توفير المعلومات الاستراتيجية المتعلقة بالبيئة الخارجية للمؤسسة ومختلف المتغيرات المؤثرة عن الموقف التنافسي لها بحيث جاءت الإدارة الاستراتيجية للتكاليف قصد الوفاء بهذا الغرض.

تهدف الإدارة الاستراتيجية للتكاليف من خلال الأساليب التي تعتمدها أثناء التحليل (تحليل سلسلة القيمة - تحليل الموقف التنافسي للمؤسسة - تحليل مسببات التكلفة) إلى تنمية القيمة المدركة التي يوفرها المنتج للزبون مع ضبط التكلفة في آن واحد من منظور استراتيجي يهدف إلى تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسة بخلاف الطرق التقليدية لتحليل التكاليف التي تهتم فقط بإدارة الموارد الداخلية للمؤسسة ومحاولة التحكم في تكاليفها دون الأخذ بعين الاعتبار تأثير العوامل الخارجية. وعليه يمكن طرح التساؤل الآتي:

كيف يمكن لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف المساهمة في تعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية؟

أولا. مفهوم التكاليف والقدرة التنافسية للمؤسسة:

في ظل المنافسة التي تسود بيئة الأعمال اليوم برز مصطلح مهم يتعلق بمفهوم القدرة التنافسية للمؤسسة ، والذي يعني بصفة عامة قدرة المؤسسة على إيجاد مكانة لها في السوق والحفاظ على تلك المكانة لأطول فترة ممكنة ، وفي هذا الصدد لا بد من تناول مختلف التعاريف التي تبرز لنا المفهوم الحقيقي للقدرة التنافسية وما هي أهم المعايير والعناصر التي يعتمد عليها من أجل الحكم على مؤسسة ما بأنها تنافسية وقادرة على الاستحواذ على أكبر حصة من السوق والرفع من أرباحها ومردوديتها. بحيث تتمكن هذه المؤسسة من كسب مزايا تنافسية تعزز قوتها في السوق وصورتها في نظر المستهلكين، وذلك سواء من ناحية تدنية التكاليف أو تمييز المنتجات وانفرادها بخصائص ومواصفات معينة.

1. مفهوم التكاليف:

1.1. تعريف التكاليف وسعر التكلفة:

لقد تطور مفهوم التكلفة تبعا لتطور وازدياد حاجات المسيرين للمعلومات الدقيقة عن مستوى التكاليف بهدف تخفيف وطأتها على ارتفاع أسعار المنتجات. وعليه يمكن تعريف التكلفة كما يلي:

♦ " التكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية، اختيارية، بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل"¹.

♦ " التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أم معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية"².

♦ " التكلفة هي قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات"³.

أما فيما يخص التعريف الذي أورده المخطط الوطني المحاسبي فهو كما يلي:

" التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابات تتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو حسابات تتعلق بسعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"⁴.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص بأن التكلفة هي عبارة عن تضحية سواء كانت مادية أو معنوية في سبيل الحصول على منفعة معينة في الحاضر أو المستقبل، وهي تخص جزء من المؤسسة، أو وظيفة معينة، أو مرحلة من مراحل إنتاج سعة أو تقديم خدمة، وبالتالي يعتمد في حسابها على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الوظائف قد تختلف من مؤسسة صناعية إلى تجارية وخدمية.

أما عن سعر التكلفة فهو عبارة عن مفهوم اقتصادي يعبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية تصور المنتج، وشراء المواد الأولية التي تدخل في تكوينه وما يعلق بها من نفقات إلى نهاية عملية الإنتاج والتوزيع. فقد تم تعريف سعر التكلفة ب: " التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه"⁵.

لذا فإن سعر تكلفة الإنتاج بالقياس إلى سعر تكلفة المنافسين تمثل مؤشرا كافيا عن القدرة التنافسية للمؤسسة في فرع نشاط ذي إنتاج متجانس.

1.2. التكاليف خارج مجال تحكم محاسبة التكاليف التقليدية:

إن تحليل أنشطة المؤسسة يظهر وجود تكاليف تتحملها المؤسسة ولا تدخل في مجال تحكم محاسبة التكاليف التقليدية، وقد تؤثر سلبا على مردوديتها في حالة عدم التحكم فيها، منها:

1.2.1. التكاليف الخارجية (*les coûts externes*):

خلال سنوات (1960-1970) كانت الاستراتيجية المتبناة من طرف المؤسسات الاقتصادية هي التكامل العمودي من أجل التحكم الجيد في التكاليف، لكن خلال السنوات الأخيرة (1990-2000) تغيرت النظرة

بالتوجه إلى استراتيجية المعاوضة (*stratégie d'externalisation*) من أجل توجيه التكاليف ليحملها شخص خارجي عن المؤسسة وذلك بغية التخفيض من نسبة التكاليف التي تتحملها المؤسسة في هذا المشروع.

تعرف التكاليف الخارجية بأنها عبارة عن تحويل كلي أو جزئي لمسؤولية تمويل تكاليف نشاط معين لجماعات خارج المؤسسة (الزبائن، الموردون، المحيط...) وتمثل هذه التكاليف في الفرق بين التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا والتكاليف التي كان يجب أن تتحملها لو تحملت مسؤوليتها اتجاه الأعمال التي قامت بها. ومن خلال عملية التحويل هذه، تنهرب المؤسسة من بعض التكاليف التي تكون على عاتق المحيط. وكمثال على ذلك الغلافات المستهلكة (كقارورات الزجاج) أو بعض المواد الكيماوية التي تنتج عن عملية تحويلها، بقايا ونفايات لا تكون موضوع رقابة من طرف السلطات (هذا في البلدان التي لا تطبق غرامات مالية على المؤسسات المحلية التي قد تتسبب في تلوث البيئة، لأن ذلك يجبر المؤسسة الأخذ في الحسبان التكاليف البيئية)، قد تؤثر سلبا على المحيط و تكلف مبالغ هائلة لإزالتها أو نقلها، وتكون هذه التكاليف على عاتق الجماعات المحلية بدلا من أن تكون على عاتق المؤسسة. وبالتالي تبقى كل هذه التكاليف غير ظاهرة للمؤسسة، مما يجعلها تعتقد أنها تحقق رشادة في تكاليفها الداخلية ولكن في الحقيقة هذا يتم على حساب المحيط الذي تنمو فيه⁶.

2.2.1. التكاليف الخفية (*les coûts cachés*):

ولا يقصد بالخفية نية المؤسسة في إخفائها وإنما المراد من هذه التسمية عدم قدرة المؤسسة على حسابها، بحيث يرجع الفضل في تنبيه المسيرين إلى وجود هذا النوع من التكاليف إلى الباحث *H.SAVALL* وفرقة المعهد الاجتماعي - الاقتصادي الفرنسي للمؤسسات والمنظمات نتيجة قيامهم بعدة أبحاث في هذا المجال منذ سنة 1976، وقد شبه *H.SAVALL* المؤسسة بمركبة استراتيجية تفقد طاقتها بسبب نزفات (*Hémorragies*) داخلية تتمثل في الغيابات، حوادث العمل، نوعية المنتجات؛ ونزفات خارجية تنجم عن اللجوء إلى التوظيف المؤقت لتعويض الغيابات، شراء مواد أولية جديدة لتعويض النفايات، التوجيه السريع للعمل لتعويض التأخر في الإنتاج. كل هذه الاختلالات في نظام الإنتاج تؤدي إلى زيادة تكاليف يصعب ضبطها وتسجيلها محاسبيا، لكن يمكن أن يتم التحكم فيها باتخاذ قرارا صارمة لتفاديها والتحكم الجيد في سير العمل.

كما يدخل في هذا النوع من التكاليف الخفية، رأس مال المعرفة (*le capital de savoir*) بحيث ذكرت: *Joanna POMIAN* في كتابها: "ذاكرة المؤسسة" (*Mémoire d'entreprise*) ما يلي: "رغم أننا لا نستطيع تقييم قيمة رأس مال المعرفة بطريقة علمية، إلا أن خسارته يمكن تجسيدها فيما يكلف المؤسسة عند

فقدان أحد مساعديها (إطاراتها)، ويمكن تعداد هذه الخسارة بالأرقام إذا أخذنا بعين الاعتبار خسائر الإنتاج، تمديد الآجال اللازمة لتنفيذ مهمة معينة، تمديد العروض، أو حتى فقدان زبون ذو علاقة جيدة مع هذا الإطار⁷.

3.2.1. تكلفة الفرصة الضائعة (*coût d'opportunité*):

تعتبر تكلفة الفرصة الضائعة مفهوم من مفاهيم النظرية الاقتصادية الذي يجب أخذه بعين الاعتبار فيما يتعلق باتخاذ القرارات. وتعرف هذه التكلفة بأنها عبارة عن الإيراد الذي يمكن أن يتأتى من استعمال البديل الأمثل والممكن لمصدر أو لعامل نادر، والذي تتخلى عنه المؤسسة بتخصيص هذا المصدر أو العامل لاستعمال معين. وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه التكلفة لا تسجل في المحاسبة لأنها لا تتعلق في أي وقت من الأوقات بنفقة.

وكأمثلة على ذلك يمكن ذكر تكلفة الفرصة الضائعة للمؤسسة التي تتخلى عن إيرادات ناتجة عن استعمال طاقة محددة لإنتاج المنتج "X" بدلا من تخصيص هذه الطاقة لإنتاج المنتج "Y".

كما تتمثل تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن استعمال موارد مالية للمؤسسة لتمويل مشروع استثماري في نسبة من المردود الناتج عن الاستعمال الأمثل والبديل الأمثل لهذه الموارد.

وبالرغم من أن تكلفة الفرصة الضائعة لا تظهر في المحاسبة ولكن لا بد من أن تؤخذ بعين الاعتبار في القرارات الاستراتيجية كالقيام مثلا بعملية الصنع من طرف المؤسسة ذاتها أو اختيار المقاول من الباطن⁸.

4.2.1. تكلفة دورة حياة المنتج (*coût du cycle de vie d'un produit*):

تغيرت النظرة إلى المنتج وما يكلفه داخل المؤسسة باعتبار هذا الأخير غالبا ما يسبب مالكة (أو مشتريه) مصاريف إضافية نتيجة الصيانة والإصلاح. فأصبحت النظرة الجديدة للتكاليف لا تقتصر على تكلفة الإنتاج فحسب، وإنما تعدت ذلك لتشمل آل من ساهم في استعمال أو توصيل المنتج إلى مستعمله النهائي وحتى إلى نهاية حياة المنتج ذاته.

وتعرف تكلفة دورة حياة المنتج بمجموع المصاريف المنفقة من بداية التصور إلى غاية نهاية حياة المنتج، فالمعنيون بعملية تقييم هذا النوع من التكلفة بالإضافة إلى المؤسسة هم المتعاملين معها (الموردون، المستهلكون، التأمينات، الموزعون...).

إذا كان من السهل على المؤسسة تقييم تكلفة الإنتاج بطرق محاسبية، فهناك صعوبة لتحديد مجمل الأعباء التي قام بها المتعاملون، خاصة في غياب التنسيق وعدم المعرفة الدقيقة لكل المتعاملين الخارجيين الذين ليس لهم علاقة عمل مع المؤسسة.

والهدف من معرفة هذه التكلفة هو محاولة المؤسسة تحمل أعباء إضافية في عملية الصنع لتجنب المستهلك أن يتحملها عند الاستعمال. وقرار تحمل هذه الأعباء الإضافية يرجع للمؤسسة خاصة ما يتعلق

بالصناعات ذات التكنولوجيا العالية. فتجنّب هذه المصاريف للمستهلك يزيد من نوعية المنتج ويمدّد حياته مما يؤدي حتماً إلى جلب المستهلكين، ولكن هذا لا يعني إمكانية تفادي كل الأعباء الناجمة عن الاستعمال والتي لا يمكن تسجيلها محاسبياً لأنها أعباء خارجة عن محيط المؤسسة.

بحيث يؤكد: "P.MEVELLEC" أنه " من الوهم محاولة إيجاد حل عن طريق المحاسبة التحليلية لتقييم هذا النوع من التكاليف"⁹.

والملاحظ أن التسيير الجيد للمؤسسة يأخذ بعين الاعتبار هذا النوع من التكاليف رغم صعوبة تحديدها بدقة وعدم إمكانية تسجيلها محاسبياً، وذلك قصد التحكم الجيد في تكاليف المنتج، وتحديد الأسعار بطريقة عقلانية ورشيّدة كهدف اقتصادي للمؤسسة.

من هنا يتبين عدم إمكانية المحاسبة التحليلية التحكم في مجمل التكاليف التي قد تتحملها المؤسسة، وتراجع نجاعتها في ذلك مما أدى إلى التفكير في طرق وأساليب حديثة تفي بهذا الغرض، فقد تلجأ بعض المؤسسات إلى البحث عن التحكم في مثل هذه التكاليف بهدف تبني استراتيجية تخفيض التكاليف كميزة تنافسية تضمن لها الأفضلية والاستمرارية في السوق مقارنة بمنافسيها في نفس قطاع النشاط، وذلك أخذاً بعين الاعتبار مختلف العوامل التي تؤثر على عملية تصميم نظام تحليل التكاليف.

2. مفهوم القدرة التنافسية للمؤسسة:

1.2. تعريف القدرة التنافسية:

تعرف القدرة التنافسية على أنها: "تقديم منتج ذو جودة عالية وسعر مقبول للزبائن، وأداء عالي للمؤسسة في السوق مقارنة بالمنافسين، وهذا بتقدير واحتساب الحصة السوقية النسبية للمؤسسة"¹⁰.
كما تعرف بأنها: "القدرة على إنتاج سلع وخدمات بالتنوع الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب وهذا بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى"¹¹.

وتتحقق القدرة التنافسية من خلال مجموعة متغيرات منها: التحكم في عناصر التكاليف، إدارة الجودة الشاملة، تجديد المنتجات والتعبئة والتغليف، تخفيض الأسعار، إرضاء العملاء والبحث عن عملاء جدد، الاتصالات التسويقية، المقارنات التطويرية¹².

وتختلف درجات القدرة التنافسية باختلاف ظروف السوق، نوع النشاط الاقتصادي، درجة كثافة واتساع السوق، نوع التحالفات والتكتلات الاقتصادية، وحدود تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية.

2.2. متطلبات تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة:

لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة يتطلب توفر عدة شروط نذكر منها:

- ♦ تعزيز دور الحكومة إذ تعتبر من أبرز الفاعلين في تحسين القدرات التنافسية للمؤسسات المحلية، وذلك من خلال توفير المناخ الملائم لنشاطها بوضع إجراءات إدارية وسياسات اقتصادية من شأنها جعل البيئة الاستثمارية تتصف بالوضوح والشفافية، وتوفير الخدمات المساندة لعملية الاستثمار.
- ♦ الاهتمام بمستوى أسعار المنتجات من خلال السعي لتخفيض تكاليف الإنتاج، بحيث بناء على تكلفة العملية الإنتاجية تتحدد الأسعار، فالمؤسسة التي تتمكن من تخفيض تكاليفها يصبح لها هامش من المناورة السعرية لا بأس به وبالتالي تكون أكثر قدرة على المنافسة.
- ♦ تحسين مستوى جودة المنتجات من خلال الاهتمام بجودة المدخلات، ومستوى مهارة وكفاءة العاملين، ومدى قدرتهم على استيعاب واستغلال تكنولوجيات الإنتاج الحديثة، بحيث يتحقق التميز النوعي لأي منتج من خلال كفاءة نظم الإنتاج¹³.
- ♦ توفير جو عمل مناسب تكون معتقداته ومجموعة قيمه تركز على الكفاءة وحب التميز والقدرة على التنافس، بحيث تكون هذه المعتقدات والسلوكيات موجهة لثقافة المؤسسة ومجموع قيمها.
- ♦ الاهتمام بالموارد البشرية ورأس مال المعرفة من خلال الانتقاء على أساس الكفاءة والمعرفة الفكرية والمهنية، وتطوير قدراته عن طريق توفير مراكز التدريب والتنمية البشرية ليصبح الفرد مبدعا ومبتكرا تضاع على أساسه الاستراتيجيات الأكثر تنافسية.
- ♦ التسلح باليقظة الاستراتيجية، وتحليل البيئة التنافسية التي تنشط فيها المؤسسة قصد معرفة الإمكانيات المتاحة والمخاطر التي تهددها، وبالتالي إمكانية تطوير استراتيجيات تتوافق ومتغيرات بيئة المؤسسة من خلال القدرة على التغيير ومواكبة المستجدات سواء كانت اقتصادية، تشريعية، أو حتى سياسية وثقافية.
- ♦ زيادة كفاءة وفعالية العمليات الرئيسية في المؤسسة، وهو ما يساعدها على تحسين الجودة وخفض التكلفة، والتنافس بالوقت¹⁴.

ثانيا: أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف:

1. مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف:

الإدارة الاستراتيجية للتكاليف هي عبارة عن نظام منهجي متكامل، يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالمؤسسة، من خلال توظيف أدوات تحليلية جد مهمة، كتحليل سلاسل القيمة، وتحليل مسببات التكلفة بالإضافة إلى تحليل الموقع التنافسي والاستراتيجي للمؤسسة، وذلك بغرض كسب مزايا تنافسية مستمرة في سوق المنتج¹⁵.

يعرف كل من "John K. Shank" و "Vijay Govindarjan" في كتابها " *la gestion stratégique des couts* " التحليل الاستراتيجي بأنه "الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربع لدورة الإدارة الاستراتيجية في المؤسسة، وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الاستراتيجي للتكلفة عن بقية الأساليب التقليدية لنظم محاسبة التكاليف".

في حين يعرف "Strickland" و "Thompson" الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على أنها " فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة ومقارنتها بتكلفة المنافسين، أي محاولة تحديد الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنة بالمنافسين"¹⁶.

2. محاور الإدارة الاستراتيجية للتكاليف:

ذكر الباحثين "John K. Shank" و "Vijay Govindarjan" أن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف تركز على ثلاث محاور مهمة في التحليل تتمثل في:

- ♦ تحليل سلسلة القيمة.
- ♦ تحليل محركات (مسببات) التكاليف.
- ♦ تحليل الموقف الاستراتيجي.

وهذا ما سنحاول توضيحه في ما يلي:

1.2. أسلوب تحليل سلسلة القيمة¹⁷:

تمثل سلسلة القيمة حجر الأساس في بناء الميزة التنافسية المستمرة، وذلك عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المؤسسة بدأ من فكرة تصميم المنتج وانتهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع، بما يمكن المؤسسة من تحليل وتوجيه الأنشطة والموارد لمواطن تحقيق القيمة. بحيث يعتبر نموذج تحليل القيمة طريقة نظامية للنظر إلى سلسلة الأنشطة التي تؤديها المؤسسة بهدف التمكن من فهم المصادر الحالية والمحتملة للميزة التي تحققها المؤسسة عن منافسيها¹⁸.

كما يعرف "Afnor" تحليل القيمة على أنها: طريقة منظمة إبداعية للتنافسية تهدف إلى إشباع حاجات المستعملين بمقارنة خاصة لتنظيم الوظيفة، وهي اقتصادية ومتعددة التخصصات. فهي تتميز باستعمال الطرق المترجمة لحاجة الزبون¹⁹.

فسلسلة القيمة تعبر عن مجموعة متتابعة من الأنشطة والعمليات التي تزاولها المؤسسة خلال دورة حياة المنتج.

أي أن سلسلة القيمة هي " مجموعة من الأنشطة المستقلة المؤداة داخل المؤسسة والمحققة للقيمة بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي إلى أيدي المستهلك أو المستخدم النهائي، وتقاس القيمة بإجمالي ما يدفعه المشترون للسلعة أو الخدمة، وتحقق المؤسسة ربحاً إذا كانت القيمة تزيد عن تكلفة أداء أنشطة حلقة القيمة"²⁰.

يمكن القول أن سلسلة القيمة تشمل مختلف المراحل والأنشطة التي يمر بها المنتج / الخدمة من كونه مادة أولية خام إلى غاية وصوله إلى المستخدم أو المستهلك النهائي، بحيث تساهم هذه الأنشطة في تنمية قيمته المدركة.

بحيث قام "M. Porter" بتقسيم أنشطة سلسلة القيمة إلى نوعين: أنشطة أساسية، وأنشطة الدعم²¹:

♦ **الأنشطة الأساسية:** وهي الأنشطة التي تساهم مباشرة في عملية الإنتاج والبيع وتمثل أساساً في:

★ **الإمدادات الداخلية:** وهي أنشطة مرتبطة باستلام وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج مثل

مناولة المواد، الرقابة على المخازن، المرتجعات إلى الموردين...

★ **العمليات:** هي أنشطة مرتبطة بتحويل المدخلات إلى منتجات في شكل نهائي مثل تشغيل الآلات،

التجميع والتعبئة، صيانة الآلات...

★ **المخرجات من المنتجات:** وهي أنشطة مرتبطة بالجمع والتخزين والتوزيع المادي للمنتج إلى المشتريين

مثل: جدولة الطلبات وعمليات التسليم ...

★ **التسويق والمبيعات:** وهي أنشطة مرتبطة بتزويد الوسائل التي يمكن من خلالها للمشتري أن يشتري

المنتج، وتحفيزه على الشراء مثل: الإعلان والترويج واختيار منافذ البيع والتوزيع ...

★ **الخدمات:** وهي أنشطة مرتبطة بتقديم الخدمة لدعم أو المحافظة على قيمة المنتج منها ما هي مزايا

لملموسة كالذوق، ومنها ما هو غير ملموس كحسن المعاملة مع الزبون بحيث يفيد تحليل مثل هذه

الأنشطة في تعزيز قيمة السلعة لدى الزبون.

♦ **أنشطة الدعم:** وهي أنشطة ثانوية تسمح بالسير الحسن للأنشطة الرئيسية، والمشملة على:

★ **البنية الأساسية للمؤسسة:** وتشمل عدة أنشطة مثل: الإدارة العامة، المحاسبة والجوانب القانونية،

التمويل والتخطيط.

★ **إدارة الموارد البشرية:** وهي الأنشطة الخاصة بالاختيار والتدريب وتنمية الأفراد.

★ **تطوير التكنولوجيا:** وهي أنشطة تتعلق بتصميم تطوير المنتج، وكذلك تحسين أداء الأنشطة

المختلفة داخل سلسلة القيمة، ومنها المعرفة الفنية، والمدخلات التكنولوجية لكل نشاط ينتمي إلى

السلسلة.

★ التموين: وتتمثل في التحديد النوعي والكمي والزمني للمواد الأولية، والتجهيزات فضلا عن عمليات استلام ومتابعة وفحص هذه المواد.

ويمكن القول بأن الأنشطة التي تحتوي عليها سلسلة القيمة إما أن تكون أنشطة استراتيجية تضيف قيمة للمنتج وهذه يجب تنميتها، وأنشطة أخرى غير استراتيجية يجب التخلص منها لتحقيق تخفيض التكلفة²². ومن ثم فإن تحليل سلسلة القيمة لكافة مراحل دورة حياة المنتج يمثل أحد المقومات الأساسية لمنهج التحليل الاستراتيجي للتكاليف، حيث يؤدي هذا التحليل إلى تحقيق التخفيض المستهدف والإيجابي في التكلفة، وكذلك يساعد على تعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم قدرتها التنافسية من خلال التركيز بصورة أفضل على رغبات العملاء و زيادة درجة الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة وسرعة التدخل وتقييم الأنشطة في مراحل مبكرة، وكذا حذف وإلغاء تلك الغير مضافة للقيمة²³.

2.2. أسلوب تحليل محركات (مسببات التكاليف):

1.2.2. العلاقة السببية:

يعتبر معيار السببية من بين المعايير المنطقية التي تحكم عملية استهلاك الموارد في المؤسسة، لأن معرفة سبب نشوء التكلفة سيسهل حتما عملية الرقابة عليها وتخفيضها أو إلغائها إن أمكن الأمر، بالإضافة إلى تحديد المسؤولين عن ظهور هذه التكاليف. باعتبار نظام التكاليف نظام معلومات مساعد على اتخاذ القرارات فإنه يتوجب عليه نمذجة العلاقات السببية (*les liens de causalité*) بين استهلاك الموارد والمنتجات النهائية بشكل دقيق²⁴. هذا يوجب معرفة العلاقة التي تربط التكاليف بالاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة سواء كانت مادية، بشرية، أم مالية، أي أن تحمل تكاليف استعمال هذه الطاقة بسبب استغلالها في العملية الإنتاجية أم يتم تحمل هذه التكاليف فقط لوجود هذه الطاقة بحوزة المؤسسة.

كما يوفر مبدأ السببية إمكانية معرفة تصرفات التكاليف، وتطوراتها، بالإضافة إلى علاقتها بمستوى النشاط، وتأثيرها على قرارات الاستثمار، ونوعية المنتج أو الخدمة النهائية المقدمة للزبون.

2.2.2. مسببات التكاليف:

يعتبر مفهوم مسببات التكاليف العنصر الجوهري الذي تعتمد عليه الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، ويظهر ذلك جليا ضمن نظام محاسبة الأنشطة وهو من أبرز أدوات التحليل الاستراتيجي الحديث للتكاليف، بحيث يفترض هذا النظام أن الذي يتسبب في حدوث التكاليف ليس المنتجات أو الخدمات وإنما الأنشطة والعمليات المسؤولة على وجود المنتجات. يطلق على هذه المسببات بمولدات التكاليف أو موجهات أو محركات التكاليف لأنها تبين الظاهرة التنظيمية التي يثار فيها النشاط الذي يحدث ظهور التكاليف. يتوقف نجاح نظام محاسبة

الأنشطة على التحديد الدقيق لهذه المسببات وحجمها الحقيقي، لأنه يتم تتبع تكلفة الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة المنجزة بالمؤسسة باستخدام هذه المسببات كخطوة أولى، ثم يتم تتبع تكاليف الأنشطة لوحدة الإنتاج، ومن ثم يصبح مسبب التكلفة يمثل العلاقة التي تربط الموارد المستهلكة بالأنشطة والأنشطة بأهداف التكلفة (منتجات، خدمات، عملاء...).

يعرف مسبب التكلفة على أنه وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجز بها النشاط، وبالتالي فإن محرك النشاط هو تعبير عن أسباب نشوء تكلفة نشاط معين، كما يمثل العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف نشاط معين نحو سلوك معين وفي فترة زمنية معينة؛ أي أنه السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجمع تكلفة بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط²⁵. وهو عامل متغير يؤثر على التكاليف ويرتبط معها بعلاقة (سبب - نتيجة) قوية وواضحة، أي أن التغير في هذا المسبب يؤدي إلى التغير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة²⁶. وتتحدد مسببات التكاليف حسب المستويات المستخدمة فيها، فنجد:

المستوى الأول: وهي المسببات أو الموجهات التي تستخدم في تخصيص الموارد المستهلكة على الأنشطة أو مجمعات الأنشطة بمعنى الأسباب المؤثرة على النشاط؛ بحيث يمكن تسميتها بموجهات تكلفة الموارد. حيث يتم في هذا المستوى تحديد مسببات التكلفة الملائمة لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة (عناصر الموارد المستهلكة) على الأنشطة الرئيسية. فكلما كانت عملية اختيار موجه التكلفة ملائمة كانت النتائج أكثر دقة. وقد تكون تكلفة الموارد خاصة بنشاط محدد فترتبط مباشرة بمجمع هذا النشاط أو قد تتم لعدة أنشطة، وبالتالي توزع عليها في هذه الحالة من خلال عامل موجه ملائم لكل منها. فمثلا تكاليف الأجور أو الإنارة تخلق من قبل عدة أنشطة في المؤسسة فتوزع عليها من خلال تحديد المسببات المحدثة لهذه التكاليف²⁷.

المستوى الثاني: يخص تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة، بمعنى وحدات القياس التي تسمح بمعرفة مستوى استهلاك أهداف التكلفة من كل نشاط²⁸. أي عبارة عن موجهات للأنشطة، حيث يعبر موجه التكلفة في هذا المستوى عن مدى استهلاك المنتج المعين للموارد المستنفدة عن طريق الأنشطة، فبعد تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط رئيسي الذي يمثل مجمع تكلفة منفرداً، تأتي عملية اختيار موجهات التكلفة الملائمة لربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات، حيث تستخدم هذه الموجهات في تحديد الأنشطة التي استلزمها عملية إنتاج الوحدة وبالتالي التكاليف المرتبطة بذلك²⁹.

ولمعرفة الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف تكاليف المنتجات أو الخدمات هناك أسس يتم الاعتماد

عليها، منها:

♦ عدد المرات التي يثار فيها النشاط: بحيث يتم تخصيص تكلفة مجمع النشاط على أساس عدد مرات تأدية النشاط ، كعدد مرات تهيئة الآلات، وعدد طلبات الشراء، وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، فعلى سبيل المثال فإن أنشطة إعداد الآلات للإطلاق في العملية الإنتاجية قد يتطلب نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة ونوعية المنتج النهائي، وبالتالي نعتمد عدد مرات إعداد الآلات كموجه للتكلفة.

♦ الزمن المستغرق لتأدية النشاط: تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وهي تستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي. ومن أمثلة موجهات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية: ساعات الفحص والمراقبة، ساعات العمل المباشر³⁰. لكن لا بد من الإشارة إلى أن عملية اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط من الصعوبة بمكان لأنها تتطلب فهما جيدا وتحديد دقيقا للعوامل والمتغيرات الحقيقية التي تتسبب في ظهور التكاليف، وكثيرا ما يتعارض لدينا الاختيار بين عدة مسببات لذا يستحسن استخدام الأساليب الإحصائية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف، والذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن دون الانحراف على مجال الدقة المطلوبة، بحيث ينبغي ان يتصف بالقابلية للقياس، سهولة الحصول على البيانات المتعلقة به، ومدى قوة ارتباطه بالنشاط المقاس أي انه يعبر عن التكلفة الحقيقية للنشاط.

كما ينبغي عدم المبالغة في تحديد عدد كبير من المسببات؛ رغم أن زيادة عدد ونوعية مسببات التكاليف قد يؤدي إلى دقة النتائج المرجوة من تطبيق نظام تكاليف الأنشطة؛ لأن هذا قد يتسبب في جعل من النظام مكلف وجد معقد، لذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة.

فمن بين العوامل التي تؤثر في قرار الاختيار النهائي لمسببات التكلفة أو موجهاتها نذكر:

- ♦ تكلفة قياس موجه التكلفة : فكلما قلت تكلفة الموجه زادت احتمالية اختياره كموجه للتكلفة .
- ♦ ارتباط الموجه المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط : فكلما زاد الارتباط زادت احتمالية استخدامه كموجه للتكلفة الآثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك الموجهات³¹.

يمكن معرفة طريقة التأثير في تكاليف نشاط معين عن طريق إثارته في بعض الأحيان لفهم أسباب التأثير

عليه والتحكم فيها، أي فهم العلاقة السببية بين النشاط وزيادة أو انخفاض تكاليف المنتج³².

قد يتبادر إلى أذهاننا من الوهلة الأولى أن موجهات التكلفة هي نفسها وحدات العمل، لكن من خلال التعمق في دراستهما يتبين لنا أن هناك فرق واضح بين كلا المفهومين، فموجهات (مسيبات، مولدات) التكلفة يقصد بها تحديدا الظاهرة التنظيمية التي تحدد مستوى التكاليف، بحيث هناك علاقة مباشرة بين موجه التكلفة ومخرجات النشاط، ومن ثم فإن تكلفة نشاط معين مرتبطة بمحددتين أساسيين يتمثلان في عدد المرات التي يثار فيها النشاط، والظروف التي تم فيها تنظيم هذا النشاط.

أما عن وحدات العمل فما هي إلا تعبير عن العلاقة التي تربط التكلفة بالمنتج في حين قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مولدات التكلفة ووحدة المنتج من منطلق بناء التكاليف على أساس الدراسة السببية لحدوثها، أي ليس بالضرورة لتحديد وحدة العمل لقياس نشاط مركز التحليل (مركز التكلفة، مركز المسؤولية) وجود علاقة سببية بين زيادة عدد وحدات العمل ومخرجات المركز، وإنما يتم اختيار الوحدة التي تكون أكثر تعبيرا على مستوى النشاط من بين عدة وحدات. وهو ما لا يسمح بالتسيير الحقيقي للتكلفة لأنه لا يفسر العلاقة الموجودة بين الأنشطة التي تستهلك الموارد والمنتجات أو الخدمات؛ لكن من خلال تطبيق نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة يمكن أن نتعرف عن الأسباب الحقيقية لنشوء التكاليف وبالتالي يمكن تسييرها بطريقة فعالة واستراتيجية.

3.2. أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي³³:

أما بالنسبة لأسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي، فإنه يعنى تحقيق موقف تنافسي مميز إما عن طريق التميز في جودة المنتج وهو ما يعرف باستراتيجية التميز، أو من خلال استراتيجية السيطرة بواسطة التكاليف أو من خلال استراتيجية التركيز:

1.3.2 استراتيجية السيطرة بالتحكم في التكاليف:

تعني هذه الاستراتيجية مجموعة الأنشطة المصممة لإنتاج وتسليم السلع والخدمات بالتكلفة الأقل مقارنة بالمنافسين وعند مستوى نوعية يعد مقبولا لدى الزبائن، لأنه لا يمكن تحديد سعر تنافسي في السوق ما لم يتم ضبط التكاليف باستمرار، فالكثير من المؤسسات تسعى دائما بأن تكون هي الرائدة في تخفيض عناصر تكلفة الإنتاج من بين مختلف منافسيها في قطاع النشاط.

2.3.2. استراتيجية التميز:

تتمثل هذه الاستراتيجية في مجموعة من الأنشطة والأعمال التي تقوم بها المؤسسة بهدف إيجاد منتجات متميزة وذات خصائص استثنائية لتصبح رائدة في مجال الصناعة، فقد تميز المؤسسة منتجاتها عن المنافسين من خلال تقديم تشكيلات مختلفة للمنتج، إعطاء سمات خاصة بالمنتج، تقديم خدمات ممتازة، توفير قطع غيار في

حالة المنتجات التي تحتاج إلى تغير القطع كالسيارات مثلا، تقديم جودة متميزة، الريادة التكنولوجية والسمعة الجيدة للمؤسسة في السوق، كما تتزايد درجات نجاح هذه الاستراتيجية بزيادة تمتع المؤسسة بالمهارات والكفاءات التي يصعب محاكاتها من طرف المنافسين وذلك بهدف زيادة القيمة التي من المنتظر أن يحصل عليها الزبون³⁴.

3.3.2. استراتيجية التركيز:

إن الغاية من هذه الاستراتيجية هي الوصول إلى موقع أفضل في السوق بحيث تركز على جزء معين من السوق وليس السوق ككل، وتكيف نشاطها فيه، وتعمل على استيعاب الآخرين ومنعهم من التأثير على حصة المؤسسة، بحيث تعتمد هذه الاستراتيجية على اختيار مجال تنافسي في قطاع النشاط وتقوم بخدمته بفعالية وكفاءة مقارنة بخدماتها للسوق الكلي.

ومن مزايا هذه الاستراتيجية أنها تجعل المؤسسة قادرة على خدمة السوق بطريقة أفضل إذ يتم توجيه جميع جهود المؤسسة وقدراتها إلى خدمة هذا الجزء من السوق وحده، وبالتالي تقوم بتقديم خدمة ممتازة للزبون، وتستجيب بسرعة للتغيرات التي قد تطرأ على حاجاته ورغباته³⁵.

ثالثا: دراسة حالة مؤسسة (MANTAL) خلال الفترة 2012-2014:

1. تقديم مؤسسة (MANTAL):

لقد تم إنشاء هذه المؤسسة بمدينة تلمسان سنة 1920، وأول تسمية لها كانت عام 1922 بـ "MTO" وتعني " *Manufacture de Tapis D'orient* " أي مصنع الزرابي الشرقية.

وفي 08 مارس 1998 وفي إطار استقلالية المؤسسات أطلق عليها اسم (MANTAL) " *Manufacture de Tissage D'articles lourds* " أي مصنع النسيج للمواد الثقيلة، مختصة في صناعة البطانيات (الأغطية)، بحيث أصبحت عبارة عن شركة ذات أسهم (SPA) مستقلة عن مؤسسة (COUVERTEX) التي مقرها بولاية تيسمسيلت، والتي كانت تضم ثلاث وحدات أخرى على غرار وحدة تلمسان، وهي:

♦ وحدة تيسمسيلت .

♦ وحدة باب الزوار بالجزائر العاصمة.

♦ وحدة عين الجسر بباتنة.

بحيث تعتبر هذه الوحدات بعد استقلاليتها عن المؤسسة الأم بمثابة منافسين لمؤسسة (MANTAL) في قطاع الصناعة النسيجية رغم عقود التعاون فيما بين هذه الوحدات، بالإضافة للمنافسين الخارجيين.

تقع المؤسسة في المنطقة الشرقية لمدينة تلمسان وتتربع على مساحة قدرها 36000 م²، وهي تحتوي على وحدتي إنتاج:

♦ وحدة « *EL HARTOUN* » وهي مكلفة بالوظائف التالية:

★ صباغة المادة الأولية ومتابعة نوعية الألوان المطلوبة من طرف الزبائن.

★ إنتاج خيط النير المستعمل في صناعة الأغطية.

♦ وحدة « *BAB EL KHEMIS* » وهي مكلفة بالوظائف التالية:

★ غزل ونسج الأغطية.

★ إتمام وتعبئة وتغليف الأغطية التامة الصنع الموجه للتخزين والتوزيع.

إن النشاط الرئيسي الذي أنشأت لأجله مؤسسة (MANTAL) هو إنتاج الأغطية والخيط الحرifi، بحيث يقدر الإنتاج لسنة 2013 حوالي 356.000 غطاء، أما الخيط الحرifi فلا يتم إنتاجه خلال السنوات الأخيرة لنقص الطلب عليه، لذلك تضع المؤسسة تنظيما شاملا انطلاقا من الوظائف الإدارية إلى الأقسام العاملة، إذ يزود العاملين بالتعليمات الضرورية للقيام بأعمالهم على الوجه المناسب، أما التخطيط الداخلي للمؤسسة فيسهل العمليات الإنتاجية نظرا لاستعمالها أساليب تكنولوجية لتحديد أحسن طريقة للإنتاج، لذلك تعتمد على الآلات الحديثة ومقاييس الجودة العالمية. أما فيما يخص عنصر أخذ القرار تنظم المؤسسة اجتماعات وجلسات مغلقة من طرف الإداريين الذين يسيرون المؤسسة تناقش فيها وضعية المؤسسة.

مؤسسة (MANTAL) هي مؤسسة ككل المؤسسات التي تعمل ضمن شروط اقتصاد السوق تسعى لتحقيق الربح، والنمو والاستمرارية وتحسين جودة المنتج في حدود الشروط الاستغلال المتاحة. إلا أن وضعية المؤسسة من الناحية المالية تزداد تدهورا نتيجة لشراسة المنافسة مع الخواص، وكذا بعض الضغوطات الأخرى المتعلقة بالتسيير، فقد حققت خسارة خلال الثلاث سنوات الأخيرة.

تبيع المؤسسة منتجاتها بالجملة لعملائها خاصة القطاع العسكري، المستشفيات و الجامعة بالإضافة للخواص الذين يقومون بتوزيع هذه المنتجات بالتجزئة، وذلك حسب ما ينص عليه سجلها التجاري. غير أنها قامت بفتح محلين تجاريين لبيع الأغطية بالتجزئة على مستوى المؤسسة وذلك لنقص الطلبيات ذات الحجم الكبير على السلع.

2. تحليل الوضعية التكاليفية لمؤسسة (MANTAL) خلال الفترة 2012-2014:

من خلال التعرض لمجمل تكاليف المؤسسة بالتحليل خلال فترة الدراسة لاحظنا أن سعر تكلفة منتجاتها جد مرتفع بحيث قدر متوسط التكلفة الإجمالية (سعر التكلفة) خلال الثلاث سنوات الأخيرة بـ 1129.85 دج، مما

عرضها لمنافسة شديدة من قبل المنتجات المستوردة خاصة الصينية منها والتي كانت تعرض في الأسواق المحلية بأثمان زهيدة، ويرجع سبب ارتفاع تكاليف المؤسسة أساسا إلى:

1.2. أسباب داخلية:

1.1.2. التكاليف المتغيرة المباشرة:

بعد القيام بدراسة مفصلة لهذه التكاليف لاحظنا أنها تشكل أكبر نسبة من التكلفة الإجمالية المباشرة للوحدة المنتجة من الأغذية، فهي تتراوح ما بين 70.22%، و 75.27% و 79.47% خلال السنوات 2012، 2013 و 2014 على التوالي، وهي نسب متقارب خلال السنوات الثلاث بحيث يرجع السبب في ارتفاعها الطفيف في سنة 2014 إلى ارتفاع تكلفة شراء المادة الأولية من خيط النير هذا ما أدى بالمؤسسة إلى تغيير مورد هذه المادة الأساسية في العملية الإنتاجية نهاية سنة 2014.

2.1.2. التكاليف الثابتة المباشرة:

بعد الاطلاع على وثائق المؤسسة اتضح أن تكاليفها الثابتة في انخفاض مستمر، حيث أن نسبتها 29.78%، و 24.73% و 20.53% خلال السنوات 2012، 2013 و 2014 على التوالي، ويعود سبب انخفاض نسبة التكاليف الثابتة إلى الانخفاض في قيمة الأجور المدفوعة للعمال بسبب تسريح العمال الإضافيين والمتعاقدين مع المؤسسة لمدة معينة بالإضافة إلى الاهتلاك التام لوسائل الإنتاج بسبب قدمها. أما عن سنة 2012 فيلاحظ أن نسبتها مرتفعة نوعا ما وهذا بسبب استيراد قطع الغيار من الخارج بالإضافة مطالبة الإطارات المسيرة بعلاوات وتعويضات إضافية.

3.1.2. التكاليف غير المباشرة:

فمن خلال النتائج المتوصل إليها كانت نسب هذه التكاليف كالاتي 28.18%، و 22.18% و 4.13% وخلال السنوات 2012، 2013 و 2014 على التوالي، حيث نجد أن أغلب هذه التكاليف تتمحور في المصاريف الناجمة عن تسريح العمال لتخفيض عددهم أي التعويضات وحقوق التقاضي، المصاريف القانونية... وهذا كسياسة ترشيدية لتكاليفها. بالإضافة إلى مصاريف الصيانة ومصاريف التكوين التي تشكل نسبة معتبر من هذا النوع من التكاليف وذلك بغية تحسين جودة المنتج.

2.2. أسباب خارجية:

يعود السبب في ارتفاع تكلفة الإنتاج إلى عدة عوامل واعتبارات خارج نطاق المؤسسة تتعلق بالمحيط الذي تنشط فيه ينبغي عليها أخذها في الحسبان حتى تتمكن من حسن تسيير تكلفت منتجاتها بهدف تعزيز قدرتها التنافسية، نذكر بعضا منها كما يلي:

- ◆ ندرة المواد الأولية في الأسواق المحلية واستيرادها من الخارج بنسبة تفوق 90% من إجمالي المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية.
- ◆ ارتباط أسعار المواد الأولية الأساسية للعملية الإنتاجية كمادة الإكرليك بأسعار البترول إذ تعتبر من مشتقاته، لذا فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بتغيرات أسعاره، بحيث يجب على المؤسسة أن تتمتع بنظام معلومات جد فعال يمكنها من مسارة تغييرا أسعار هذه المادة.
- ◆ تأثير تغير سعر الصرف: بما أن المؤسسة معظم موادها الأولية مستوردة من الأسواق الخارجية فإن ذلك يلزم عليها التعامل بالعملة الصعبة، وقد تبنت المؤسسة عملة الأورو لدفع مشترياتها مما ينتج عن ذلك فروق في قيم المشتريات بسبب تذبذب أسعار الصرف، بالإضافة إلى تأثير معدل التضخم على القيمة الشرائية للعملة الوطنية، لدى يجب على المؤسسة أن تبحث عن المرونة في وسيلة الدفع وتنوع العملات كالدولار أو الين بدل الالتزام بعملة واحدة بغية الاستفادة من هذه التغيرات في سعر الصرف أثناء إعداد تقديراتها من التموينات.
- ◆ زيادة أجور العمال بسبب مختلف العلاوات والامتيازات المضمونة لهم، فإن الكتلة الأجرية لعمال المؤسسة زادة بنسبة مذهلة مما أدى إلى ارتفاع التكلفة الثابتة للمنتجات.

3. تحليل الوضعية التنافسية لمؤسسة (MANTAL):

يشهد قطاع صناعة النسيج في الجزائر في الآونة الأخيرة اشتداد المنافسة في السوق المحلية بين المؤسسات الوطنية المصنعة والمؤسسات التجارية المستوردة للمنتجات النسيجية. هذا ما دفع بالمؤسسات الوطنية إلى تعزيز قدراتها الإنتاجية بغية تغطية كاملة للتراب الوطني وتقليل الاستيراد ومحاولة التصدير من بعض المؤسسات، وتعتبر مؤسسة (MANTAL) من المؤسسات الرائدة في صناعة الأغطية إلا أنها أضحت تواجه منافسة قوية من طرف بعض المؤسسات كوحدة تسمسيلات، وحدة عين الجسر بباتنة، ووحدة باب الزوار بالجزائر العاصمة، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة التي تعتبر نسبتها ضئيلة؛ وذلك راجع لارتفاع تكلفة الاستثمارات ووسائل الإنتاج؛ نذكر منها على مستوى سوق تلمسان: مؤسسة العشعاشي، ومؤسسة مزارى لصناعة الأغطية.

1.3. تحليل البيئة التنافسية لمؤسسة (MANTAL):

بالاعتماد على نموذج Porter للقوى الخمس المؤثرة على المنافسة نقوم بتحليل البيئة التنافسية الخاصة لمؤسسة (MANTAL)، وتتمثل هذه القوى في المنافسين المباشرين في قطاع الصناعة، المنافسين المحتملين، المنتجات البديلة، قوة مساومة المشترين والموردين.

1.1.3. المؤسسات المنافسة:

يشهد قطاع صناعة الأغطية أقل منافسة من قطاعات الصناعة الأخرى في السوق الجزائرية، وهذا راجع لقلّة عدد المنتجين في السوق المحلية بسبب اعتماد هذه الصناعة على استثمارات جد مكلفة تعتبر كحواجز أمام الخواص والمؤسسات الاستثمارية الصغيرة والمتوسطة، بحيث تحتوي السوق الجزائرية على أربع منافسين رئيسيين ودائمين لمؤسسة (MANTAL) (وحدة تلمسان) متمثلين في الوحدات المستقلة عن المؤسسة الأم (COUVERTEX) وهم: وحدة تيسمسيلت، وحدة باب الزوار (بالجزائر العاصمة)، وحدة عين الجسر (بباتنة)، تتقاسم هذه المؤسسات السوق فيما بينها ومع المؤسسات الخاصة بنسب متفاوتة تمثل أكبر نسبة مقارنة بالخواص الذين يتميز نشاطهم بالموسمي، وسرعان ما تشهر هذه المؤسسات إفلاسها بسبب شراسة المنافسة من طرف المؤسسات الكبيرة.

2.1.3. المنافسين المحتملين:

يتميز قطاع النسيج في الجزائر بخطر الداخلين الجدد وذلك عن طريق إنشاء مؤسسات صغيرة، خاصة وأن الدولة الجزائرية تقوم بتشجيع الاستثمار، وباعتبار كذلك أن المنتجين الكبار لم يقوموا بتطوير معارفهم في هذا المجال أو اكتسابهم لمهارات وكفاءات صعبة المحاكاة والتقليد.

هذا يظهر أن المؤسسات العاملة في ميدان النسيج وخاصة صناعة الأغطية لم تقم بوضع حواجز للدخول واضحة يضعها الداخلون الجدد في الحسبان عند دراستهم لسوق الأغطية بالجزائر، وحواجز الدخول الموجودة حاليا تتمثل في الخبرة المكتسبة، علامة المؤسسة، بالإضافة إلى الاعتماد الشبه المطلق على اقتصاديات السلم كحاجز أساسي أمام المؤسسات الصغيرة التي تود الدخول إلى هذه الصناعة. مما يتطلب على هذه المؤسسات التفكير في حواجز أخرى كالاتمام بجودة المنتج، وتخفيض تكلفة إنتاجه مما يكسبه قوة تنافسية هامة.

ونستطيع القول أن نمو هذا النشاط ومردوديته المعتبرة تزيد من احتمال الداخلين الجدد كما تنقص من حواجز الدخول، هذا بالإضافة إلى كون السوق الجزائرية في مرحلة نمو وهو ما سيجذب الكثير من المستثمرين الذين قد يتوجهون لهذا النشاط، ومن العوامل المشجعة على دخول منافسين جدد يمكن ذكر ما يلي:

- ♦ الحركية والنمو الكبير الذي تشهده السوق الجزائرية في قطاع النسيج، والطلب المرتفع.
- ♦ تشجيع الدولة للاستثمار عن طريق وكالة ترقية الاستثمار وتقديم تحفيّزات - مهمة.
- ♦ اتجاه الجزائر نحو لاستقرار الأمني والسياسي.
- ♦ تشجيع القطاع الخاص وتدعيمه.

3.1.3. القوة التفاوضية للموردين والمشتريين:

تعتمد المؤسسات الناشطة في هذا الميدان على الاستيراد بنسبة كبيرة، فخطوط الإنتاج المتمثلة في الآلات يتم توريدها من الدول الأجنبية، وكذلك الحال بالنسبة للمواد الأولية الأساسية كمادة الإكرليك، خيط النير، مواد الصباغة... ويتم استيراد كذلك قطع الغيار، أما فيما يخص مواد التعبئة والتغليف فيتم توريدها من طرف مؤسسة محلية مختصة في الصناعات البلاستيكية.

وبالنسبة لمؤسسة (MANTAL) فإن علاقتها بالموردين الأجانب - حسب مسؤوليها - جيدة تستمد قوتها من طول فترة التعامل معهم، لذلك لم تواجه المؤسسة أي صعوبات في التعامل مع هؤلاء الموردين وهي غير مرشحة لأي قوة تفاوضية، إلا ما حدث مؤخرا مع مورد مادة خيط النير الذي تسبب في عدم وصول الطلبية الثانية من سنة 2013 في الوقت المحدد لها، هذا ما تمخض عنه خسائر وخيمة تكبدتها المؤسسة مما دفع بها إلى تغييره في نهاية سنة 2014.

أما فيما يخص المشتريين، وباعتماد أغلب المؤسسات على المودعين (بأعي التجزئة) لتوزيع منتجاتها وإيصالها إلى المستهلك وارتباطهم بعقود معها؛ بالإضافة إلى الطلبات ذات الحجم الكبير المقدمة من طرف مختلف إدارات الدولة؛ فهم غير قادرين على فرض أي مساومة فيما يخص الأسعار، وفيما يخص مؤسسة (MANTAL) فإنها تقوم بفرض شروط على المودعين حتى يتم قبولهم واعتمادهم لتوزيع منتجاتها وبالتالي فهم غير قادرين على فرض أي قوة تفاوضية خاصة وأن طلبات اعتماد المودعين الجدد - حسب المسؤول التجاري بالمؤسسة - كثيرة، أما فيما يخص المستهلكين النهائيين لمنتجات (MANTAL) فهم يفرضون قوة تفاوضية وذلك عن طريق فرض رغباتهم واحتياجاتهم.

4.1.3. المنتجات البديلة:

في غياب معلومات دقيقة حول تفضيلات المستهلكين فيما يخص نوعية الأغطية من بين العلامات المتوفرة في السوق يمكن اعتبار العلامات الموجودة في السوق منتجات بديلة لبعضها البعض، فعندما لا يجد المستهلك الغطاء المفضل لديه يوجه بكل سهولة قرار شرائه إلى غطاء آخر قد يحمل علامة أخرى لغطاء منافس، إلا أن مؤسسة (MANTAL) من خلال قدمها وتجربتها المتراكمة في ميدان صناعة البطنيات قد أحسنت التحكم في مختلف العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار الشراء كالوزن، اللون، نعومة الملمس.... كما أن منتج الغطاء الصيني (*les couettes*) يمكن أن يشكل بديلا جد مهم للبطنيات المعروفة في السوق المحلية.

2.3. تشخيص الوضعية التنافسية لمؤسسة (MANTAL):

من خلال المقابلات التي أجريناها مع مختلف إطارات المؤسسة، فقد تبين لنا أنه ليس للمؤسسة استراتيجية تنافسية واضحة ولا رسالة أو رؤية تعبر عن الاتجاهات العامة للإدارة العليا للمنافسة في السوق، على النحو الذي يزيد من قدرتها التنافسية، و يعظم من قيمتها في نظر زبائنها والمتعاملين معها.

كما تبين لنا أن المؤسسة لا تتبع خطوات محددة لاستراتيجية عامة طويلة المدى، وهذا الذي أدى إلى عدم وجود توثيق كلي لنتائج الوظائف، حيث أن إدارة المؤسسة تجعل من سياسة تنوع الألوان وتحسين شكل البطانيات ونعومتها كاستراتيجية لها في المدى القريب في فترة أقصاها ستة أشهر، لتحقيق الفوز على المنافسين، وزيادة رضا الزبائن.

و قد استنتجنا عدم وضع خطط وظيفية خاصة بكل مصلحة أو وظيفة تتماشى والاستراتيجية العامة للمؤسسة، وهذا راجع لعدم توفر المسؤولين على المؤهلات والخبرات اللازمة. يعود عدم وجود تتبع خطوات استراتيجية محددة في الحقيقة إلى عدم وجود استخدام فعال للابتكار والإبداع في المنتجات، رغم أن المسؤولين يفهمون جيدا طبيعة ما تواجهه المؤسسة من تحديات والتي هي في الحقيقة تحديات استراتيجية لا يمكن مواجهتها، إلا إذا اعتمدت المؤسسة على إدارة استراتيجية فعالة.

1.2.3. نقاط القوة:

رغم أن المؤسسة لا تعتمد على استراتيجية تنافسية فقد استنتجنا من خلال دراستنا بعض نقاط القوة التي من خلالها تستطيع المؤسسة في المستقبل اكتساب موضع جيد في بيئتها التنافسية والتي هي كالاتي:

- ♦ الموقع الاستراتيجي للمؤسسة، وتوفر مختلف وسائل النقل: ميناء الغزوات، محطة السكك الحديدية، مطار زناتة الأمر الذي يسهل عليها توطيد علاقاتها بزبائنها ومورديها خارج وداخل الوطن، من أجل الحصول على المواد الأولية وكذلك تصريف منتجاتها في أفضل الظروف.
- ♦ اعتماد المؤسسة على خبرتها الواسعة في مجال إشباع حاجات الزبائن نظرا لقدم نشأتها.
- ♦ قلة عدد المنافسين في السوق الأمر الذي يقلل من حدة المنافسة.
- ♦ تعتبر أسعار المؤسسة معقولة مقارنة بأسعار المنتجات المنافسة مما يمنحها فرصة التغلب على منافسيها باستعمال ميزة أسعارها.
- ♦ شهرة العلامة التجارية للمؤسسة، مما يرفع من حصتها في السوق.
- ♦ قيام المؤسسة باستحداث بعض الآلات في ورشات الإنتاج مما كان له أثر إيجابي على النوعية وكذلك الكمية المنتجة.

♦ اهتمامها بالتحسين المستمر للجودة وفقا للمقاييس العالمية، وحصولها على شهادة (ISO 9001 version 2008).

♦ اعتماد المؤسسة في تحديد سعر البيع على المعلومات المقدمة من طرف وظيفة المحاسبة التحليلية مما يساهم في تعزيز تنافسياتها عن طريق السعي إلى تقليص تكاليف إنتاجها.

♦ الميزة الممنوحة لها من طرف الدولة، بحيث توجه معظم طلبات الإدارة العسكرية، ومديرية الخدمات الجامعية، المؤسسات الاستشفائية العمومية لهذه المؤسسة قصد تغطية حاجتها من البطانيات.

2.2.3. نقاط الضعف:

بالاعتماد على المعطيات التي تم التحصل عليها نستطيع استخلاص بعض نقاط الضعف للمؤسسة كالاتي:

♦ الاعتماد الكلي على مواد أولية مباشرة مستورد بنسبة تقارب 98 % من الخارج.

♦ غياب مصلحة التسويق في المؤسسة، الأمر الذي أدى إلى:

★ عدم القيام بعمليات بحوث التسويق أو دراسة السوق.

★ عدم القيام بعمليات أو حملات إعلانية واسعة.

★ عدم الأخذ بعين الاعتبار في كثير من الأحيان أذواق المستهلكين.

★ عدم وضع تقديرات فيما يخص عمليات الإنتاج والبيع وغير ذلك بطرق علمية للوقوف على مدى

تنفيذ الاستراتيجية الحالية، وإنما يعتمد في ذلك على تقديرات رئيس مدير عام على أساس السنوات السابقة.

♦ عدم وجود استراتيجية حالية واضحة لتحدي المنافسة.

♦ عدم الاعتماد على شبكة توزيع جيدة، وإنما الاعتماد بشكل شبه مطلق على الطلبات ذات الحجم الكبير والتي تخص بعض قطاعات الدولة.

♦ كثرة تعطل الآلات نظرا لقدمها واهتلاكها.

♦ ضعف الكفاءة الإنتاجية لمختلف عوامل الإنتاج خاصة مردودية رأس المال المستثمر وعامل رأس المال البشري.

♦ عدم وجود وظيفة مراقبة التسيير، ووظيفة التدقيق الداخلي.

الخلاصة:

نستنتج مما سبق أن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف تتطلب توفير معلومات تتصف بالشمولية والتكامل،

بحيث يجب عدم الاكتفاء بالمعلومات المتوفرة على مستوى المؤسسة والمتعلقة بتكاليف المنتجات فحسب، وإنما

السعي إلى الحصول على معلومات تخص المنافسين واستراتيجياتهم، وكذا الهيكل التكاليفي لديهم، وكفاءة وفعالية الأداء التي يتمتعون بها، وذلك من أجل دراسة وتحليل الاختلافات النسبية بين المؤسسة وكل منافس رئيسي موجود بالفعل في قطاع النشاط، أو يتوقع وجوده في المستقبل.

كما لا يجب إغفال أهمية دراسة العلاقات والروابط التي تتمتع بها المؤسسة وتأثيرها على سلسلة القيمة الكلية للمؤسسة، سواء كانت هذه الروابط والعلاقات خارجية مع الموردين والعملاء، أو داخلية خاصة بالأقسام والأنشطة، حتى يتمكن نظام التكاليف من القيام بدوره في خدمة ودعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة بالاعتماد على التحكم في التكاليف والرقابة عليها.

ومن خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها لمؤسسة (MANTAL) تبرز الأهمية التي توليها هذه المؤسسة لنظام تحليل التكاليف باعتبارها نموذجاً في قطاع نشاط صناعة الأغذية في الجزائر مما يوماً إلى:

♦ أن التحولات الأخيرة التي عرفها العالم من لجوء إلى الشراكة، استعمال التقنيات الحديثة للمعلومات بالاعتماد على الإعلام الآلي سواء في ميدان الإنتاج، تسيير الموارد البشرية، المحاسبة والمالية، الأساليب المعاصرة للتسويق والاهتمام بجودة المنتج وحسن خدمة الزبون، وما لها من التأثير البالغ الأهمية على تكاليف المنتجات جعلت من المؤسسات الاقتصادية على العموم ومؤسسة (MANTAL) خصوصاً غير قادرة على مسايرة هذه التطورات والحصول على مركز تنافسي دائم، ومآلها إلى الزوال ما لم تتحكم في تكاليفها.

♦ أن مؤسسة (MANTAL) تبحث عن ضرورة اختفاء العلاوات الفردية الممنوحة على أساس الكميات المنتجة أو احترام الوقت المعياري لأنها تتسبب فعلاً في خلق مخزونات تبقى متراكمة في المخازن وتكلف مصاريف التخزين والإنارة والتأمين، وتسهم في وجود نفايات التي تتطلب مصاريف لنزاعها، بالإضافة إلى خلق مهام إدارية بدون فائدة، لذا يجب إعادة النظر في طريقة منح هذه العلاوات وربطها بنسبة زيادة رقم الأعمال وارتفاع النتيجة المحققة، كما أنها لم توافق عن الاقتراح المتعلق بالميل التلقائي للأفراد لتفادي نظام الرقابة المفروض عليهم مما يوحي إلى ضرورة المتابعة والتوجيه والرقابة المستمرة على العمال ومدى نقص الوعي لديهم بالمسؤولية المنوطة بهم. وأن عدم موافقتها عن تغيير منهجية العمل وتحويل مسؤولية أعضاء المؤسسة إلى الشمولية إنما راجع لارتباطها كغيرها من المؤسسات الوطنية القديمة النشأة بالتقسيم الوظيفي التيلوري للمهام.

♦ أن مؤسسة (MANTAL) بدأت تولي اهتمام كبير لنظم التسيير الحديثة، وخاصة نظام المحاسبة التحليلية (ونظام تحليل التكاليف كجزء من هذه الوظيفة)، وأن المعلومات الناتجة عنه تكتسي أهمية بالغة، والدليل

على ذلك شروعا في وضع أنظمة معلومات جد مكلفة، تكوين الأفراد المسؤولين عليها، وذلك إيمانا منها بضرورة تغيير ذهنيات التسيير وتبني استراتيجيات تنافسية بالاعتماد على السيطرة بواسطة التكاليف في ظل التحولات الجارية.

♦ إن نجاح المؤسسة الاقتصادية في التحسين من قدراتها التنافسية من خلال قيد التكلفة المنخفضة يتطلب منها ضرورة تحسين نوعية وأداء مواردها المتاحة قصد الحصول على تخفيضات حقيقية في تكلفة الوحدة المنتجة دون التأثير على جودة المنتج، ولن يتسنى لها ذلك إلا بتبني الأساليب الناجعة لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

♦ يستلزم تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية توفير معلومات تساعد على تخفيض التكاليف والتحكم في تكاليف الإنتاج والتسويق، كما تتطلب تعاون المحاسب مع إدارة التسويق من أجل الحصول على معلومات عن هياكل تكاليف المنافسين وعن أسواق منتجات المنظمة.

♦ يجب أن تعمل المحاسبة على توفير معلومات عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصص السوقية والتدفقات النقدية ومدى استغلال الموارد، ويتطلب هذا أيضاً التعاون مع إدارة التسويق.

♦ توفير معلومات عن أنشطة خلق القيمة بالمنظمة وتحديد المسببات الهيكلية والتفيزية للتكلفة من أجل تفعيل الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

إن تحليل التكاليف ومعرفة أسباب نشأتها وكيفية التحكم فيها يوفر جزء لا يستهان به من المعلومات التي قد يستفاد منها في رسم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة، والذي أصبح ضرورة تفرضها ظروف المنافسة، ومختلف العوامل المعقدة والمتداخلة المحيطة بالمؤسسة، بحيث يتطلب توفير هذه المعلومات بشكل دوري يضمن الاستفادة منها في الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وتحقيق المزايا التنافسية المترتبة عليها، مما يضمن قدرات تنافسية قوية للمؤسسة في ميدان نشاطها.

الاحالات والمراجع:

1. عبد المقصود ديبان السيد، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999، ص51.
2. صالح رزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص14.
3. محمد علي الجبالي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص9.
4. بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص26.
5. A. Boughaba, *comptabilité analytique d'exploitation*, BERTI, ALGER, 1998, P.28.
6. PESQUEUX. Y et MARTORY .B, *la nouvelle comptabilité des couts*, PUF, France, 1995, p.42.
7. رحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص49.
8. MEVELLEC. P, *les paramètres de conception des systèmes de couts, étude comparative*, *Revue : comptabilité-contrôle-Audit, Printemps, 2003, tome 1, volumel, p.572.*

9. رحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص51.
10. Richard Percerou, *Entreprise (gestion et compétitivité), édition économique, Paris, France, 1984, p. 53.*
11. كمال رزيق، فارس مسدور، مفهوم التنافسية، الملتقى الوطني حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 29-30 أكتوبر 2002، ص 105.
12. فريد النجار، **المنافسة والترويج التطبيقي**، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص.ص 11-12.
13. علاء بن ثابت، "متى يصبح الاقتصاد الجزائري تنافسي؟ دراسة سياسات تحسين القدرة التنافسية في ظل اتفاق الشراكة"، الملتقى الدولي حول: آثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المنعقد بجامعة فرحات عباس- سطيف، أيام 13-14 نوفمبر 2006، ص04.
14. أحمد سيد مصطفى، **التسويق العالمي بناء القدرة التنافسية للتصدير**، شركة الناس للطباعة، الطبعة الأولى، 2001، ص 144.
15. Shank. JOHN K, GOVINDARAJAN.V, *la gestion stratégique des couts, les édition d'organisation, paris, 1995, p.p.19-20.*
16. داودي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، جامعة سطيف، العدد 09، 2009، ص.ص 206.
17. Shank. JOHN K, GOVINDARAJAN.V, *op.cit, p.19.*
18. نبيل مرسي خليل، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال**، مركز الإسكندرية، مصر، 1998، ص 169.
19. www.afnor.fr (Analyse de valeur, Avril 2010)
20. نبيل محمد مرسي، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الاستراتيجية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 1997، ص ص، 305-306.
21. Alazard et Sépari, *contrôle de gestion, 6e édition, DUNOD, paris, 2004, p259.*
22. نبيل محمد مرسي، مرجع سبق ذكره، ص 315.
23. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة بسوهاج جامعة جنوب الوادي، المجلد 17، العدد 2، ديسمبر 2003، ص.ص 132-133.
24. MEVELLEC.P, *les paramètres de conception des systèmes de couts, étude comparative, Revue : comptabilité-contrôle-Audit, Printemps, 2003, tome 1, volumel, p.30.*
25. نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، الملتقى الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، ولاية سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009، ص.ص 07.
26. Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan, *Cost Accounting :A Managerial Emphasis, 14 Edition, Edition PEARSON, 2012, p146.*
27. عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، **المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية**، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2007، ص13.
28. نعيمة يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص07.
29. عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، مرجع سبق ذكره، ص.ص 13.
30. محمد نجيب زكي محمد، استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط في تطوير إعداد الموازنات التقديرية في شركات قطاع الأعمال العام، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، مجلد العدد الأول، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، يناير 1993، ص1073.
31. عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، مرجع سبق ذكره، ص14.
32. Bouquin .H, *comptabilité de gestion, Économica, Paris, 2003, p96.*
33. أمجاد محمد الكومي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002، ص.ص 278.
34. إسماعيل محمد السيد، **الإدارة الاستراتيجية - مفاهيم وحالات تطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص228.
35. إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة 2، 2008، ص 358.