



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان:

دور تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء المالي

للمؤسسات الصناعية

– دراسة حالة شركة الإسمنت عين الكبيرة سطيف –

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية ومحاسبة

إشراف: الأستاذة آسيا قاسيمي

إعداد الباحث: عمر بولحبيب

لجنة المناقشة			
المؤسسة الأصلية	الصفة	الدرجة العلمية	الاسم واللقب
جامعة البويرة	رئيسا	أستاذ	كهينة رشام
جامعة البويرة	مشرفا ومقررا	أستاذ	آسيا قاسيمي
جامعة البويرة	عضوا ممتحنا	أستاذ	محمد سفير
جامعة البويرة	عضوا ممتحنا	أستاذ محاضر قسم "أ"	سعيد رحيم
جامعة الجزائر 3	عضوا ممتحنا	أستاذ	مراد شنايت
جامعة سطيف 1	عضوا ممتحنا	أستاذ محاضر قسم "أ"	عمر ديلمي
جامعة سطيف 1	مشرف مساعد	أستاذ محاضر قسم "أ"	اليزيد ساحري

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

• إهداء •

الحمد والشكر لله الذي وفقنا لهذا أما بعد:

إلى من حملتني وهنا على وهن وأعانتني بالدعاء، أمي... ثم أمي... ثم أمي.

إلى من جعل الكفاح عنوان حياته وأوصلني إلى ما أنا فيه اليوم أبي العزيز أدامه الله تاجاً فوق رؤوسنا.

إلى إخوتي "أشواق، محمد ونجم الدين .

إلى عمتي وجدتي وزوجة أخي وكل أعمامي وأخوالي.

إلى أصدقائي: "سليم، ياسين، زكريا، توفيق، حميد، فيصل، إسحاق، شرف الدين، أسماء..."

إلى كل أساتذتي وزملائي طلبة الدكتوراه.

إلى كل من مد لي يد المساعدة من بعيد أو قريب.

إلى كل هؤلاء أهدي عملي المتواضع.

• شكر وتقدير •

بعد الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى ومصداقا لقوله {وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ
وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ} (إبراهيم الآية 07)

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للبروفيسور "آسيا قاسيمي" والدكتور "اليزيد ساحري" على
قبولهما الإشراف على هذا العمل المتواضع وعلى كل ما أسهما به من توجيهات قيمة لإتمامه،
وأتمنى من الله أن يجعل خيرا أعمالهما خواتمها.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم
بقبول مناقشة هذه الدراسة.

كما لا يفوتني التوجه بالشكر إلى كل مديري ومسؤولي شركة الإسمنت عين الكبيرة الذين لم
يبخلوا علي بالمعلومات المتاحة لديهم، وأخص بالذكر السيد

"محمّد الحسين حرفوش"، السيد "بوقارورة زهير"، السيد "إبراهيم غدية"، السيد "فارس

خالد"، السيد "جعفر"، السيد "حسام ملولي"، السيد "بلال"، السيد "فيصل طويل"،

السيد منير بلعايب"، السيد "عاد"، السيد "خير الدين بوذيب"، السيد "مبروك بومخلوف"،

السيد "وليد أبشير"، السيد "قويدر"، السيد "عبد المؤمن جراد"، السيد "الشريف"، السيد

"مصطفى الكواغظ"، والسيد "هشام رحماني" والسيد "عبد الله" وغيرهم من إطارات

الشركة.

كما أقدم شكري إلى كل من ساعدني على إتمام هذا العمل المتواضع.

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصارات	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
الفصل الأول		
ISO	International Organisation for Standardisation	المنظمة الدولية للتقييس
RN	Résultat Net	النتيجة الصافية
BPA	Bénéfice Par Action	ربحية السهم
CDBPA	Croissance Du Bénéfice Par Action	نمو ربح السهم
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes	الأرباح قبل الفائدة والضريبة
EBE	Excédent Beut D'Exploitation	الفائض الإجمالي للاستغلال
ROE	Return On Equity	العائد على حقوق الملكية
ROCE	Return On Capital Employed	العائد على رأس المال المستخدم (المستثمر)
ROIC	Return On Invested Capital	العائد على رأس المال المستثمر
VAN	Valeur Actualisée Nette	القيمة الحالية الصافية
GI	Gross Investment	الاستثمار الإجمالي
GCF	Gross Cash-Flow	التدفق الإجمالي
TV	Terminal Value	القيمة النهائية
BSC	Balanced Scor Card	بطاقة الأداء المتوازن
EVA	Economic Value Added	القيمة الاقتصادية المضافة
MVA	Market Value Added	القيمة السوقية المضافة
CFROI	Cash-Flow Return On Investment	التدفق النقدي العائد من الاستثمار
IRR	Internal Return Rate	معدل العائد الداخلي
EP	Economic Productivity	المردودية الاقتصادية
EP	Economic Profit	الربح الاقتصادي
NOPAT	Net Operating Profit After Tax	صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة
WACC	Weighted Average Cost of Capital	التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال
CC	Capital Cost	تكلفة الأموال المستثمرة
CI	Capital Invested	الأموال المستثمرة
LIFO	Last In First Out	الوارد أولاً الصادر أولاً
GAAP	Generally Accepted Accounting	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
الفصل الثاني		

TMA	Traditional Management Accounting	الحاسبة الإدارية التقليدية
SM	Strategic Management	الإدارة الإستراتيجية
MA	Management Accounting	الحاسبة الإدارية
SMA	Strategic Management Accounting	الحاسبة الإدارية الاستراتيجية
الفصل الثالث		
CAM- I	Consortium of Advanced Management International	إتحاد الإدارة المتقدمة الدولية
ABC	Activity-Based Costing	التكلفة على أساس النشاط
TD-ABC	Time - Driven Activity Based Costing	التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
JIT	Just In Time	الإنتاج في الوقت المحدد
ABM	Activity based Management	التكلفة على أساس النشاط
IMA	Institute of Management Accountants	معهد المحاسبين الإداريين
ABB	Activity-Based Budgeting	الموازنة على أساس النشاط
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
PVA	Analysis Process Value	تحليل قيمة العملية
الفصل الرابع		
TC	Target Costing	التكلفة المستهدفة
VE	Value Engineering	هندسة القيمة
ROI	Return On Investment	العائد على الاستثمار
ROS	Return On Sales	العائد على المبيعات
SAVE	Society of American Value Engineers	الجمعية الأمريكية لمهندسي القيمة
CI	Continuous Improvement	التحسين المستمر
TQM	Total Quality Management	بإدارة الجودة الشاملة
BM	BenchMarking	المقارنة المرجعية
الفصل الخامس		
SCAEK	Société des Ciments de Ain El kabira	شركة الإسمنت عين الكبيرة
M ³	Métré Cube	المتر المكعب
NM ³	Nano Métré Cube	النانو متر مكعب
KWH	Kilowatt Par Heure	الكيلو واط ساعي

مقدمة عامة

مقدمة عامة

1- تقديم إشكالية الدراسة

رغم تحقيق المحاسبة الإدارية التقليدية لمستويات نجاح مقبولة في بداية القرن العشرين على اعتبار أن دورة حياة المنتج كانت طويلة، والعمليات الإنتاجية اتسمت بالوضوح النسبي كونها قائمة على اليد العاملة (العمالة) المباشرة، ومخرجاتها اقتصر على عدد محدود من المنتجات المتصلة ببعضها البعض (غياب التنوع)، ما جعل التكاليف المباشرة (المواد الخام، الأجور المدفوعة لموظفي الإنتاج) تمثل الجزء الأكبر من إجمالي تكاليف تصنيع المنتجات، في حين أن التكاليف غير المباشرة لا تمثل سوى جزء صغير منها. لكن سرعان ما شهد القرن العشرين تحولاً متسارعاً جعل المحاسبة الإدارية التقليدية تفقد أهميتها تدريجياً حتى عام 1980م، أين أصبحت عاجزة تماماً عن توفير معلومات تلائم الأغراض الإدارية المتطورة المسيرة لزيادة الاعتماد على الإنتاج الآلي، تعدد رغبات المستهلكين مع قصر دورة حياة المنتج... الخ، والتي صاحبها تغير جذري في هيكل تكلفة المنتجات أين أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل ما نسبته 80% من إجمالي التكاليف، الأمر الذي وضع الباحثين أمام حتمية إحداث ثورة فكرية في هذا المجال بمحاولة دمج مفاهيم المحاسبة الإدارية مع الإدارة الإستراتيجية وإدارة التسويق في إطار منهج متكامل يضم توليفة من الأساليب أصطلح عليها بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الهادفة لقياس كل ما يمكن قياسه عن البيئة الداخلية والخارجية للشركة بهدف إدارته.

ولكي تتمكن الشركات الاقتصادية من كسب رضا الزبون وبلوغ الحصة السوقية المستهدفة التي تضمن لها تحقيق الربح المستهدف الذي يعظم ثروة المساهمين ويحسن من أدائها المالي، عملت على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الرامية إلى تخطيط التكلفة والربح، خلال المراحل الأولى لدورة حياة المنتج، مع التحسين المستمر أثناء مرحلة الإنتاج والتسويق والبيع وخدمات ما بعد البيع، لضمان إنتاج وبيع منتج بسعر أقل من سعر السوق وجودة مماثلة أو تفوق جودة المنافسين.

ونتيجة للمنافسة الشديدة التي أصبحت تعيشها شركة الإسمنت عين الكبيرة بعدما انتقلت من سوق المنافسة الاحتكارية إلى سوق المنافسة التامة القائم على إلزامية الموازنة بين ثلاثية البقاء من أجل الحياة (التكلفة، الجودة والزمن) تم تقييم أدائها المالي من منظور خلق القيمة، فتقييم أدائها الشامل باعتماد بطاقة الأداء المتوازن للوقوف على مسببات الأداء المرجحة للعمل على معالجتها.

وتماشياً مع إستراتيجية الشركة المتمثلة في قيادة التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة تم اقتراح وتطبيق نموذج محاسبة إدارية إستراتيجية قائم على المكاملة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة ومختلف أساليب تحجيم أو تخفيض التكلفة كهندسة القيمة، التحسين المستمر، الجودة الشاملة، المقارنة المرجعية، الإدارة على أساس النشاط... الخ، بهدف دراسة هيكل تكلفة الشركة مع قياس فجوة التكلفة للعمل على تحجيمها على طول سلسلة قيمة المنتج، في ظل مستويات الجودة المستهدفة بغية الاستحواذ على حصة سوقية داخل وخارج الوطن، تمكنها من تسويق 3 مليون طن سنوياً من الإسمنت عند مستوى هامش الربح المخطط له لمضاعفة أرباحها وتحسين وضعيتها المالية.

1-1- السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية

استناداً لما تم طرحه أعلاه وعملاً بمنهجية البحث العلمي يمكن صياغة إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

❖ ما هو دور تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء المالي لشركة الإسمنت عين الكبيرة؟

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية؟
- ما هي أهم دوافع تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط بدلا من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في الشركات الصناعية؟

- كيف يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في نقل الضغط التنافسي من البيئة الخارجية إلى البيئة الداخلية للشركات الصناعية وإدارة تكلفتها؟
- كيف يساهم مؤشر القيم الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي للشركة محل الدراسة للفترة الممتدة من 2012 إلى 2021 م؟
- كيف تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء مسببات خلق القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة للفترة الممتدة من 2012 إلى 2021 م؟
- كيف يساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دراسة وتحليل هيكل تكلفة منتجات الشركة محل الدراسة لسنة 2021 م؟
- كيف يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد متطلبات الزبائن والتحكم بالتكلفة على أساس السعر المستهدف للشركة محل الدراسة لسنة 2021 م؟
- كيف يساهم التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في دعم إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر للوجود بالشركة محل الدراسة لسنة 2021 م؟

1-2- الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية

للإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح وعلى الأسئلة الفرعية، تم حصر هذا البحث في الفرضيات التالية:

- ❖ **الفرضية الرئيسية:** توفر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لمتخذي القرار بشركة الإسمنت عين الكبيرة المعلومات المالية وغير المالية عن البيئة الداخلية والخارجية الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية.

تتفرع الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أسلوب لإدارة البيئة الداخلية للشركات الصناعية.
- تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية المعتمدة على تكنولوجيا التصنيع المتطورة يفرض على الشركات الصناعية مرتفعة التكاليف الغير المباشرة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.
- دراسة خصائص ومواصفات وأسعار المنتجات المنافسة والإستراتيجيات التسويقية للشركات الرائدة في مجال الصناعة يمكن الشركات الصناعية من توفير المعلومات الضرورية لدعم عمليات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة المستهدفة.
- مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة يعكس الربح الحقيقي الذي يشير إلى كفاءة وفعالية المورد البشري في خلق الثروة وفق الهيكل المالي المتاح للشركة محل الدراسة.
- المؤشرات غير المالية لبطاقة الأداء المتوازن تسمح للشركة محل الدراسة بوضع خطة إستراتيجية تمكنها من الاستغلال الكفاء والفعال لمواردها المالية المادية والبشرية.
- أسلوب التكلفة على أساس النشاط لا يقدم أي إضافة بالنسبة لدراسة هيكل تكلفة الشركة محل الدراسة كونها تقوم بإنتاج منتجات نمطية.
- دراسة السوق وتجسيد فلسفة السعر يقود التكلفة يسمح للشركة محل الدراسة من تحديد متطلبات الزبائن والتكلفة المستهدفة.
- يساهم التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس فجوة تكلفة الشركة محل الدراسة والعمل على تحجيمها على طول سلسلة قيمة المنتجات مع الحفاظ على متطلبات الزبائن.

1-3- أهداف الدراسة

انطلاقاً من محاولة الإجابة على الأسئلة المطروحة باختبار صحة الفرضيات من عدمها، تتجلى أهداف الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي فيما يلي:

- عرض مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة باعتباره من أحدث وأدق المؤشرات في تقييم الأداء المالي للشركات، والعمل على تطبيقه بشركة الإسمنت عين الكبيرة لمعرفة، ما إذا كانت قد خلقت أو هدمت القيمة قبل (2016-2021م) وبعد (2017-2021م) قرار التوسعة الذي اتخذته في ظل انتقالها من سوق المنافسة الاحتكارية إلى سوق المنافسة التامة نتيجة لتشبع السوق مع النقص الكبير في الطلب على مادة الإسمنت.

- تقييم الأداء الشامل لشركة الإسمنت عين الكبيرة باعتماد بطاقة الأداء المتوازن خلال الفترة الممتدة من (2012-2021م) لتحديد السبب الرئيسي وراء تسجيلها مستويات "جيدة جداً، جيدة، متوسطة، ضعيفة، ضعيفة جداً"، في خلق القيمة، ومعرفة ما إذا كانت قادرة على مسايرة التغيرات التي قد تطرأ على قطاع نشاطها وفق الاستغلال الحالي لمواردها المتاحة.

- إبراز دور تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في القياس الدقيق لتكلفة أهداف التكلفة الأولية والنهائية، مع عرض وتحليل هيكل تكلفة الشركة وتحديد مسببات التكلفة غير المضيفة للقيمة بهدف إعداد قاعدة بيانات يعتمد عليها في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

- إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة المستند على مدخل السوق في تخطيط التكلفة المسموح بها والربح المستهدف من خلال تحديد السعر للمنتجات في ظل تلبية رغبات العملاء.

- إبراز أهمية المكاملة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة لقياس فجوة التكلفة لشركة الإسمنت عين الكبيرة والإدارة الإستراتيجية لها على طول سلسلة قيمتها اعتماداً على مختلف أساليب تحجيم التكلفة كهندسة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، التحسين المستمر، الخ وإكسابها ميزة تنافسية مستدامة.

- توضيح الامتيازات التي تكتسبها المؤسسات التي تتبنى أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ممثلة في أسلوب التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن، هندسة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، التحسين المستمر... الخ على حساب أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المهتلكة.

1-4- أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذا الدراسة من خلال مجموعة من الاعتبارات العلمية والعملية الموضحة من خلال النقاط التالية: والميداني كما يلي:

■ **أهمية الدراسة من الناحية العلمية:** تبرز الأهمية العلمية لهذا الدراسة من خلال النقاط التالية:

- شح الكتابات والجهود البحثية العربية والجزائرية التي تناولت مدخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بمفهومه الواسع على الرغم من الأهمية البالغة التي يحظى بها في الأوساط الأكاديمية والمهنية الأمريكية، الآسيوية والأوروبية.

- تطرق الدراسة إلى مفهومين حديثين في كل من علم الإدارة المالية والإدارة الإستراتيجية في محاولة لإثراء المادة العلمية في ما يخص مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة المستند على النظرية الاقتصادية وتكلفة الفرصة البديلة، لقياس ما إذا كانت الشركات تخلق أو تدمر القيمة، وبطاقة الأداء المتوازن التي يتم بموجبها ترجمة إستراتيجية الشركة إلى أهداف إستراتيجية بأبعاد مختلفة مقاسة بمؤشرات موضوعية، تسمح لإدارة الشركة بتحديد محركات الأداء الحرجة لمعالجتها وجعلها تتفاعل إيجابياً لتنمية ثروة حملة الأسهم.

- تناول الدراسة لأحد أهم المواضيع الحديثة في الفكر الإداري المحاسبي والمتعلق بالمكاملة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على اختلاف فلسفاتهما بهدف تصميم نظام إداري إستراتيجي قادر على تخطيط التكلفة والربح، في ظل فشل المحاسبة الإدارية التقليدية في مسايرة التغيرات المتسارعة التي يشهدها سوق المستهلك.

■ أهمية الدراسة من الناحية العملية: تبرز الأهمية العملية لهذا الدراسة من خلال النقاط التالية:

- المؤسسات الجزائرية بصفة عامة وشركة الإسمنت عين الكبيرة بصفة خاصة تنطبق عليها مقولة Kaplan "إن الذين يقتصرون في تقييم أداء مؤسساتهم على الأداء المالي فقط كالذي يقود السفينة وهو ينظر إلى الخلف"، الأمر الذي جعل الباحث يعمل على استغلال الكم الهائل من البيانات المتاحة بشركة الإسمنت عين الكبيرة في حساب مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة لمعرفة ما إذا كانت الشركة تخلق أو تهدم القيمة في ظل التغيرات التي شهدتها بيئتها الداخلية والخارجية، إضافة إلى تصميم بطاقة أداء متوازن تمكنها من معرفة سبب اقترابها أو ابتعادها عن الثروة المستهدفة، وتمنحها رؤية مستقبلية عما إذا كانت قادرة على الاستمرار في المنافسة تماشياً وإمكاناتها المادية والبشرية والفكر المؤسسي السائد بها.
- نمطية منتجات شركة الإسمنت عين الكبيرة تلزمها تبني إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة لمواجهة المنافسة القوية التي تتعرض لها بعد تشبع السوق الجزائرية بمادة الاسمنت، الأمر الذي جعل الباحث يقوم بالمكاملة بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة للقياس الدقيق لفجوة التكلفة، والعمل على إدارتها على طول سلسلة القيمة مع التحسين المستمر في الجودة لمنح مديرية التسويق هامش مناورة يمكنها من رسم سياسة تسويقية تسمح للشركة بتسويق ما يقارب 3100000 طن سنويا من الإسمنت وبلوغ الربح المستهدف.

1-5- أسباب ومبررات اختيار موضوع الدراسة

على أساس ما تقدم وانطلاقاً من تحديد أهداف وأهمية الدراسة على المستويين النظري والتطبيقي، فإن دواعي اختيار الموضوع تتلخص في الآتي:

- أسباب ذاتية: من بين الأسباب الشخصية التي دفعت بالباحث إلى معالجة هذا الموضوع ما يلي:
 - التخصص والرغبة في التعمق في هذا المجال البحثي على اعتبار أنه لا يزال يشكل فجوة بحثية يجب معالجتها.
 - رغبة الباحث في الانحياز للمواضيع البحثية الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية، والإدارة المالية كونها تشكل تحدي للباحث، وإضافة علمية تفتح المجال أمام الباحثين لتثمين مخرجات الدراسة العلمية في الجزائر.
- أسباب موضوعية: عمد الباحث لاختبار هذا الموضوع للأسباب الموضوعية التالية:
 - الأهمية البالغة التي يحضها بها موضوع المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدى متخذي القرار في الشركات الاقتصادية كونه يتماشى مع التغيرات المتسارعة التي تشهدها مختلف الأسواق العالمية.
 - قلة الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال دراسة حالة شركة إنتاجية، في محاولة لمعالجة مشكلة واقعية.
 - الابتعاد عن المواضيع التي تعالج موضوع المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالبرامج الإحصائية.
 - تنمية الوعي لدى مدراء شركة الإسمنت عين الكبيرة بصفة خاصة الشركات الجزائرية بصفة عامة بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تزويدهم بالمعلومات المالية وغير المالية، التشغيلية والإستراتيجية، عن بيئة نشاطهم الداخلية والخارجية للاعتماد عليها في عملية التخطيط، الرقابة، تقييم وتقييم الأداء.

2-1- المعالجة المنهجية للدراسة

تتضمن طبيعة المنهج المتبع في الدراسة، مصادر جمع البيانات، وحدود الدراسة الميدانية كما سيتم إبرازه في ما يلي:

2-1-1- منهج الدراسة

تماشيا وطبيعة الدراسة وبغية الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال الرجوع إلى مختلف المصادر والمراجع العربية والأجنبية من كتب، أطروحات دكتوراه ومقالات لتمحيصها وانتقاء البيانات والمعلومات ذات الصلة بموضوع الدراسة، والعمل على تحليلها لصياغة الإطار النظري للدراسة الذي يصف المشكلة المدروسة من حيث طريقة تكوينها، أبعادها، خصائصها، ظروفها ومختلف العلاقات التي تربط بين متغيراتها، أما في الجانب الميداني فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة في محاولة لإسقاط الدراسة النظرية على شركة الإسمنت عين الكبيرة سطيف.

2-2- مصادر جمع البيانات

اعتمد الباحث في جمع مختلف البيانات والمعلومات على مصدرين، هما:

- **المصادر الثانوية:** حيث تم اللجوء إلى الدراسة المكتبية لتغطية بعض الجوانب النظرية للموضوع، وذلك من خلال جمع أكبر عدد ممكن من الكتب باللغتين العربية والأجنبية، كما تمت الاستعانة بالبحوث والدراسات المرتبطة بموضوع الدراسة ارتباطا مباشرا أو غير مباشر.
- **المصادر الأولية:** لجمع بيانات دراسة الحالة تم الاعتماد على الملاحظة، المقابلة وفحص مختلف الجداول والقوائم والتقارير المالية وغير المالية "موازن المراجعة التفصيلية بعد الجرد، جداول تتبع حركة المخزونات، الميزانيات المالية، جداول حساب النتيجة، تقارير التسيير، تقارير النشاط، لوحات القيادة لمختلف المصالح للسنوات 2012-2021 م.

2-3- حدود الدراسة

تم تقسيم حدود الدراسة إلى حدود مكانية وحدود زمانية كالاتي:

- **الحدود المكانية:** تم إجراء الدراسة الميدانية بشركة الإسمنت عين الكبيرة المتواجدة ببلدية أولاد عدوان ولاية سطيف والتابعة لمجمع الصناعي للإسمنت.
- **الحدود الزمانية:** بحكم أن الدراسة الميدانية تقوم على تتبع تطور القيمة المضافة ومسبباتها قبل وبعد تنفيذ الشركة لإستراتيجية النمو في ظل انتقالها من سوق المنافسة الاحتكارية لسوق المنافسة التامة، مع محاولة قياس وإدارة فجوة التكلفة لسنة 2021 فإن الدراسة شملت السنوات من 2012 إلى 2021.

3- عرض وتحليل الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بمتغيرات الدراسة وأبعادها المختلفة، وفيما يلي عرض لأهم الدراسات التي كان لها دور في تحديد البناء البحثي المعتمد في معالجة إشكالية الدراسة.

3-1- عرض وتحليل الدراسات السابقة باللغة العربية

دراسة: سيد عبد الفتاح سيد، 2010

مقال علمي	نوع الدراسة
دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لصناعة الإسمنت في مصر: دراسة تطبيقية	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح نموذج محاسبي قائم على التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم الميزة التنافسية لصناعة الإسمنت في مصر، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث أسلوب الدراسة التطبيقية لتدعيم الميزة التنافسية لصناعة الإسمنت في مصر من خلال تطبيق توليفة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.	الهدف من الدراسة
توصلت الدراسة إلى اقتراح نموذج محاسبة إدارية إستراتيجية لدعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية المصرية قائم على ستة خطوات متكاملة تبدأ بصياغة رسالة الشركة وترجمتها إلى أهداف، فتحليل بيئتها الداخلية والخارجية، ثم صياغة إستراتيجيتها، وتنتهي بالتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتجسيد الإستراتيجية ورقابة وتقييم أدائها الإستراتيجي.	نتائج الدراسة

■ دراسة: علي محمد أحمد الغراوي، 2011

أطروحة دكتوراه	نوع الدراسة
أثر التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الصناعات الهندسية المساهمة العامة الأردنية	عنوان الدراسة
هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكلفة المستهدفة لأنشطة سلسلة القيمة الرئيسية والثانوية في دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية الهندسية العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث أداة الاستبيان لجمع البيانات الأولية حول 6 شركات من أصل 93 شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان، وصاحبها بأداة المقابلة الشخصية لتدعيم النتائج وتأكيد انسجامها مع نتائج الاستبيان.	الهدف من الدراسة
أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر لتطبيق التكلفة المستهدفة لأنشطة سلسلة القيمة بنسب متفاوتة في تحقيق الميزة التنافسية بالشركات الصناعية الهندسية المساهمة العامة الأردنية، وأن العلاقة بين تكاليف الأنشطة والميزة التنافسية علاقة عكسية، مما يضع متخذي القرارات الاقتصادية أمام حتمية خفض تكاليف الأنشطة أو زيادة مستوى إنتاجيتها.	نتائج الدراسة

■ دراسة: مجدي وائل الكبيجي، 2011

أطروحة دكتوراه	نوع الدراسة
قياس أثر استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ممثلة في أسلوب التكلفة على أساس النشاط وإدارة الجودة الشاملة، وقياس أثر استخدامها بصورة منفردة أو متزامنة على تحسين أدائها المالي. ولاختبار فرضيات الدراسة أعتمد الباحث على أداة الاستبيان مع إجراء المقابلات الشخصية لجمع المعلومات حول كل شركات المساهمة العامة الأردنية وتحديد تلك الشركات المطبقة للأسلوبين بصورة منفردة أو متزامنة والتي بلغ عددها 28 شركة تم تقييم أداءها المالي بالاعتماد على البيانات المالية المستخلصة من بورصة عمان ومركز إيداع الأوراق المالية للفترة الممتدة من 2005 إلى 2009.	الهدف من الدراسة
أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة طردية بين العناصر الأساسية لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس النشاط مجتمعة ومتغيرات ظروف تمكين النجاح لدى الشركات عينة الدراسة، في حين أنه لا يوجد أثر لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وإدارة الجودة الشاملة بصورة منفصلة على تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة. في حين يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمكاملة بين الأسلوبين على تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة.	نتائج الدراسة

■ دراسة: نوبلي نجلاء، 2015/2014

أطروحة دكتوراه	نوع الدراسة
استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للشركات الاقتصادية: دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في تحسين الأداء المالي للشركة الاقتصادية وتوضيح الأهمية التي يحتلها قياس وتقييم الأداء المالي وفق المؤشرات المعتمدة في تحسين الكفاءة والفعالية ومعالجة الانحرافات السلبية. ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على أسلوب الدراسة التطبيقية لتجسيد الجانب النظري في شركة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة.	الهدف من الدراسة
أظهرت نتائج الدراسة الأثر الإيجابي لأدوات المحاسبة الإدارية على مختلف مؤشرات تحسين الأداء المالي للشركة الاقتصادية، وذلك من خلال المساهمة الإيجابية لتحليل المالي وبطاقة الأداء المتوازن في عملية القياس والتقييم ومساهمة التكلفة المستهدفة وتحديد التكاليف على أساس الأنشطة في التحسين المباشر لمؤشرات تحسين الأداء المالي.	نتائج الدراسة

■ دراسة: درويش عمار، 2016/2015

نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه
عنوان الدراسة	محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية
الهدف من الدراسة	هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ونظام معلومات مساعد على اتخاذ القرارات الإستراتيجية وبناء ميزة تنافسية مستدامة، ومعرفة مدى توفر المقومات الأساسية لنجاح تطبيقه بالشركات الجزائرية كبديل لنظم التكاليف التقليدية. ولتحقيق أهداف الدراسة أعتد الباحث على الاستبيان لجمع البيانات لعينة من الشركات الاقتصادية على مستوى الغرب الجزائري ومعالجتها باستخدام الطرق الإحصائية المناسبة.
نتائج الدراسة	من أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة توفر المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بغرب الجزائر على المقومات الأساسية لتبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط من توافق التوجهات الإستراتيجية لإدارتها العامة مع متطلبات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، تعقد عملياتها الإنتاجية وتنوع منتجاتها، عدم دقة نظم تكاليفها في توزيع الأعباء كون الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة مهمة من تكاليف المنتجات، احتوائها على نظم محاسبة توفر بيانات سليمة يمكن اعتمادها في تبني نظام التكلفة على أساس النشاط تدريجيا تماشيا وتكوين أفرادها لتجنب المقاومة.

■ دراسة: أسماء مهدي حسين الهاشمي وغزوان محمد راهي الحدراوي، 2018.

نوع الدراسة	مقال علمي
عنوان الدراسة	دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب التكلفة على أساس النشاط في تقييم الأداء دراسة تطبيقية في معمل إسمنت الكوفة
الهدف من الدراسة	هدفت الدراسة إلى تحليل نظام الأداء المطبق بمعمل إسمنت الكوفة وتحديد نقاط قوته وضعفه، مع تطبيق نظام أداء قائم على التكامل بين بن أسلوبي التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن في محاولة لإعطاء صورة شاملة وواضحة عن الأداء المتوازن للمعمل محل الدراسة. ولتحقيق أهداف الدراسة عمل الباحث على جمع البيانات التي تمت معالجتها عن طريق الملاحظة، المقابلات الشخصية، والفحص المسندي.
نتائج الدراسة	خلصت الدراسة إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر توليفة من المعلومات المالية وغير المالية التي يستند عليها لبناء بطاقة الأداء المتوازن التي تعد نظاما متكامل يوفر مجموعة من البيانات المالية وغير المالية التي تمكن متخذي القرار من قياس وتقييم الأنشطة ذات الأهمية النسبية في أداء المؤسسات الصناعية وربطها بإستراتيجياتها ورسائلها وفق مجموعة أبعاد متكاملة لبلوغ أهدافها المسطرة.

■ دراسة: ساحري اليزيد، 2018/2017

أطروحة دكتوراه	نوع الدراسة
إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي: دراسة حالة بعض المؤسسات	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية ودور نظام محاسبة التكاليف الإدارية على أساس النشاط كمدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة واتخاذ القرارات الكفيلة بتحسين الإستراتيجية التنافسية ومن ثم تحسين الأداء المالي للشركات الناشطة في بيئة الأعمال الديناميكية. وللإجابة على إشكالية الدراسة عمل الباحث على جمع البيانات المراد معالجتها من ثلاث مؤسسات إنتاجية جزائرية بالاعتماد على المقابلات والملاحظة.	الهدف من الدراسة
خلصت الدراسة إلى أن إدارة التكلفة الإستراتيجية (بتطبيق نظام التكلفة والإدارة على أساس النشاط) تحسن من الأداء المالي، وأن المؤسسات عينة الدراسة لا تهتم لنظم المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة مما أدى إلى الغياب التام للتحليل الإستراتيجي للتكلفة.	نتائج الدراسة

■ دراسة: أمال لعقون، 2022/2021

أطروحة دكتوراه	نوع الدراسة
دور مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في دعم الإستراتيجية المالية للشركات الاقتصادية: دراسة حالة	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى الدراسة عن مدى تأثير القيمة الاقتصادية المضافة على قرارات الإستراتيجية المالية ممثلة في قرار التمويل، الاستثمار وقرار توزيع الأرباح، من خلال دراسة حالة شركة صيدال خلال الفترة الممتدة من 2002 إلى 2020، باستخدام نموذج الانحدار الذاتي للإبطاء الموزع ARDL، وبالتطبيق على برنامج Eviews10.	الهدف من الدراسة
خلصت الدراسة إلى أن مؤشر القيمة الاقتصادية يحسن كل من قرار التمويل وقرار الاستثمار بينما لا يؤثر على قرار توزيع الأرباح بشركة صيدال، على اعتبار وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين القيمة الاقتصادية المضافة وكل من قرار التمويل المعبر عنه بالاستقلالية المالية، وقرار الاستثمار المعبر عنه بالعائد على الأصول والعائد على الاستثمار، في حين عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين القيمة الاقتصادية المضافة وقرار توزيع الأرباح المعبر عنه بكل من نصيب السهم من الأرباح المحتجزة ونصيب السهم من الأرباح الموزعة.	نتائج الدراسة

■ دراسة: سليم هلال، 2023/2022

أطروحة دكتوراه	نوع الدراسة
تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وفق النظرية الموقفية وأثرها على أداء المؤسسات الاقتصادية: دراسة استطلاعية على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر المتغيرات الموقفية ممثلة في كل من شدة المنافسة، عدم التأكد، تكنولوجيا التصنيع المتطورة والإستراتيجية التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن، المقارنة المرجعية)، وكذا أثر تبني هذه الأساليب من قبل المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة على أدائها المالي وغير المالي. ولمعالجة هذه الإشكالية عمل الباحث على جمع البيانات من خلال توزيع الاستبيان على 62 شركة صناعية كبيرة ومتوسطة ناشطة بولاية سطيف كمرحلة أولية ليتم بعدها اختبار فرضيات الدراسة باستخدام أسلوب نمذجة المعادلة الهيكلية بالمرعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM).	الهدف من الدراسة
من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود اثر إيجابي للتكنولوجيا وإستراتيجية التمايز على تبني بطاقة الأداء المتوازن التي تؤثر على الأداء غير المالي بصورة مباشرة والأداء المالي بصورة غير مباشرة، كما توصلت إلى وجود أثر إيجابي لشدة المنافسة السوقية وإستراتيجية قيادة التكلفة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل المؤسسات الصناعية الجزائرية.	نتائج الدراسة

3-2- عرض وتحليل الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

■ دراسة: Patricia Everaert، 1999

Ph.D. Thesis	نوع الدراسة
The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Time-to-Market of New Products: Results from Lab Experiments	عنوان الدراسة
سعت هذه الدراسة إلى الإجابة على إشكالية تمحورت حول مدى فعالية التكلفة المستهدفة في تصميم منتجات جديدة منخفضة التكلفة.	الهدف من الدراسة
توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التكلفة المستهدفة لا تؤدي دائما إلى انخفاض تكلفة المنتجات، ويرجع ذلك إلى الوقت المستغرق لتحديد التكلفة المستهدفة، كما توصلت الدراسة إلى أن تأثير التكلفة المستهدفة على خلق منتجات جديدة يعتمد أيضا على هدف وقت الوصول إلى السوق.	نتائج الدراسة

▪ دراسة: Raman Noordin and all، 2015.

Article in a scientific journal	نوع الدراسة
Performance Outcomes of Strategic Management Accounting Information Usage in Malaysia: Insights from Electrical and Electronics Companies	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى التقدم في استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على مستوى شركات الكهرباء والإلكترونيات الناشطة في ماليزيا، وذلك من خلال تصميم استبيان وإرساله إلى 595 شركة عبر بريدها الإلكتروني واسترجاع 97 استبيان صالح للمعالجة.	الهدف من الدراسة
وتشير نتائج الدراسة إلى أن العديد من شركات الكهرباء والإلكترونيات في ماليزيا تستخدم المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وذلك لارتباطها بجوانب عديدة من أدائها، كما أن لزيادة اعتماد متخذي قراراتها على معلومات SMA يتناسب طرديا وزيادة حدة المنافسة التي تتعرض لها.	نتائج الدراسة

▪ دراسة: Gebril Elagili، 2015.

Ph.D. Thesis	نوع الدراسة
Adoption factors for the implementation of Activity Based Costing systems: A case study of the Libyan cement industry	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتقييم جدوى اعتماد وتنفيذ نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في صناعة الأسمنت الليبية (LCI). ولتحقيق أهداف الدراسة، تم جمع البيانات الرئيسية من خلال 27 مقابلة شبه منتظمة بالتزامن مع التوثيق والملاحظة المباشرة لتعزيز صحة وموثوقية نتائج الدراسة.	الهدف من الدراسة
وقد خلصت الدراسة إلى إمكانية اعتماد نظام ABC في صناعة الأسمنت الليبية نظرا لوجود معظم العوامل اللازمة لاعتماده في بيئة الأسمنت الليبية.	نتائج الدراسة

▪ دراسة: Antonio Costantini and Franco Cescon and Luca Grasseti، 2018.

Article in a scientific journal	نوع الدراسة
Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى الدراسة في العلاقة بين الخيارات الإستراتيجية واستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية الكبرى، والدراسة فيما إذا كانت العوامل الخارجية مثل عدم التأكد البيئي والقوى التنافسية تؤثر على نظام SMA. وللإجابة على إشكالية الدراسة عمل الباحثون على جمع البيانات المعالجة من خلال إجراء المقابلات في سبعة شركات كبرى.	الهدف من الدراسة
أظهرت نتائج الدراسة التأثير الإيجابي للقوى التنافسية على استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مثل التسعير الإستراتيجي، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن، تحليل المخاطر ودورة حياة المنتج، مما يدل على أن القوى التنافسية عوامل خارجية ذات صلة بالإستراتيجية قد تؤثر على نظام SMA.	نتائج الدراسة

▪ دراسة: Sakar Dhahir Omar and Zeyad Hashim Alsaqa، 2022.

Article in a scientific journal	نوع الدراسة
The Role of Strategic Management Accounting Techniques in Supporting the Cost Leadership Strategy to Achieve the Competitiveness of Industrial Companies	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية مع التعرف على أهم تقنياتها التي يمكن من خلالها المساهمة في تحقيق القدرة التنافسية للشركات الصناعية، وكذلك توضيح دور تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية.	الهدف من الدراسة
أظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تدعم القدرة التنافسية للشركات التي تتبنى إستراتيجية قيادة التكلفة من خلال كل من أسلوب التكلفة على أساس النشاط، دورة حياة المنتج، هندسة القيمة، سلسلة القيمة، الإنتاج في الوقت المحدد كهدف بصفة رئيسية لخفض التكلفة. كما توصلت إلى أن لتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية دور كبير و متميز في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركات الصناعية نتيجة الدور الكبير الذي تلعبه في تدعيم قدراتها التنافسية من خلال تعزيز نقاط قوتها والعمل على معالجة نقاط ضعفها مما يمكنها من اقتناص الفرص في بيئتها الخارجية ومواجهة التهديدات التي قد تتعرض لها.	نتائج الدراسة

▪ دراسة: Inese mavlutova and Jorge Suarez Tirado، 2023.

Article in a scientific journal	نوع الدراسة
The Impact of Strategic Management Accounting on The Financial Performance of Low-Cost Airlines	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الوضع المالي لشركات الطيران منخفضة التكلفة، وتشجيع اعتماد تقنياتها لدى هذا النوع من الشركات. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على الخبراء في هذه الصناعة، إلى جانب تطبيق نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحليل البيانات.	الهدف من الدراسة
خلصت هذه الدراسة إلى أن مساهمة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الأداء المالي على مستوى شركات الطيران منخفضة التكلفة تتأثر بعمليات صنع وتنفيذ القرار، لأن المحاسبين الإداريين الذين يقدمون معلومات خارجية وغير مالية وتطلعية هم الجهات الفاعلة الرئيسية في اعتماد وتنفيذ واستخدام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات محل الدراسة.	نتائج الدراسة

دراسة: Jian Chen and Tian Wang، 2023.

Conference Paper	نوع الدراسة
Strategic Management Accounting Practices: State of the art in the manufacturing industries	عنوان الدراسة
هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير البيانات الضخمة على تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الصناعات التحويلية بمقاطعة شنغهاي الصينية. من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان وتوزيعه على مستوى العديد من المؤسسات في مقاطعة شنغهاي.	الهدف من الدراسة
أظهرت نتائج هذه الدراسة فائدة ممارسات الإدارة المحاسبية وأبرزت أهمية دمج الأنظمة المحاسبية مع البيانات الضخمة؛ كون أن البيانات الضخمة تسهل وتحسن تنفيذ الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإدارة التنافسية مما يقلل من وقت التحليل واستجابة الشركة.	نتائج الدراسة

3-3- أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة

يلاحظ من خلال عرض للدراسات السابقة أنها تتوافق والدراسة الحالية في نتيجة جوهرية مفادها أن شدة المنافسة تفرض على المؤسسات الصناعية المتبنية لإستراتيجية قيادة التكلفة أن تكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، التحسين المستمر... الخ) لدعم ميزتها التنافسية وتحسين أدائها المالي. لكن ما يميزها عن سابقتها الطريقة التي اعتمد عليها في معالجة الإشكالية للوصول إلى هذه النتيجة؛ فبالنسبة لأغلب الدراسات السابقة نجد أن الباحثين عملوا على معالجة المشكلة من خلال إعداد وتوزيع الاستبيان على العينة المبحوثة لجمع البيانات التي تم معالجتها إحصائيا لاختبار الفرضيات أو الاكتفاء بتطبيق أحد أساليب المحاسبة الإدارية لمعالجة مشكلة الدراسة، في حين أن الدراسة الحالية اعتمدت على دراسة حالة شركة صناعية أين تم جمع البيانات الخاصة بالجانب التطبيقي من خلال الملاحظة، المقابلة والفحص المستندي لمعالجة الجزئيات الصغيرة للموضوع، ودراسة العلاقة بينها لتحقيق الهدف العام من الدراسة.

ومن خلال العرض السابق يتضح أن الدراسة الحالية تطرقت لفجوة بحثية متعددة الجوانب كونها عملت على معالجة مشكلة اقتصادية تعاني منها إحدى أهم الشركات الصناعية الجزائرية ممثلة في شركة الإسمنت عين الكبيرة والتي تمحورت حول تراجع أدائها نتيجة لتزامن قرار توسعتها مع تشبع السوق الجزائرية بمادة الإسمنت، وتحوله إلى سوق منافسة تامة مع النقص الكبير في الطلب نتيجة الشلل الذي شهده قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر، الأمر الذي وضعها أمام حتمية تبني نظام محاسبة إدارية إستراتيجية متكامل قادر على:

- القياس الإستراتيجي والدقيق لحجم المشكلة التي تعاني منها شركة الإسمنت عين الكبيرة من خلال اعتماد مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة مع تحديد مسبباتها، من خلال تصميم بطاقة أداء متوازن تمكنها من معرفة موقع أو تموضع الشركة في ظل التغيرات التي تشهدها بيئة أعمالها.

- العمل على إدارة تكلفة منتجات الشركة مع التحسن المستمر للجودة لكسب ميزة تنافسية مستدامة، من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة للقياس الدقيق لفجوة تكلفتها، وتوزيعها على طول سلسلة قيمتها بغرض تحجيمها من خلال إعادة هندسة القيمة مع التحسين المستمر لتخفيض تكلفة الأنشطة و/أو زيادة مستوى إنتاجيتها.

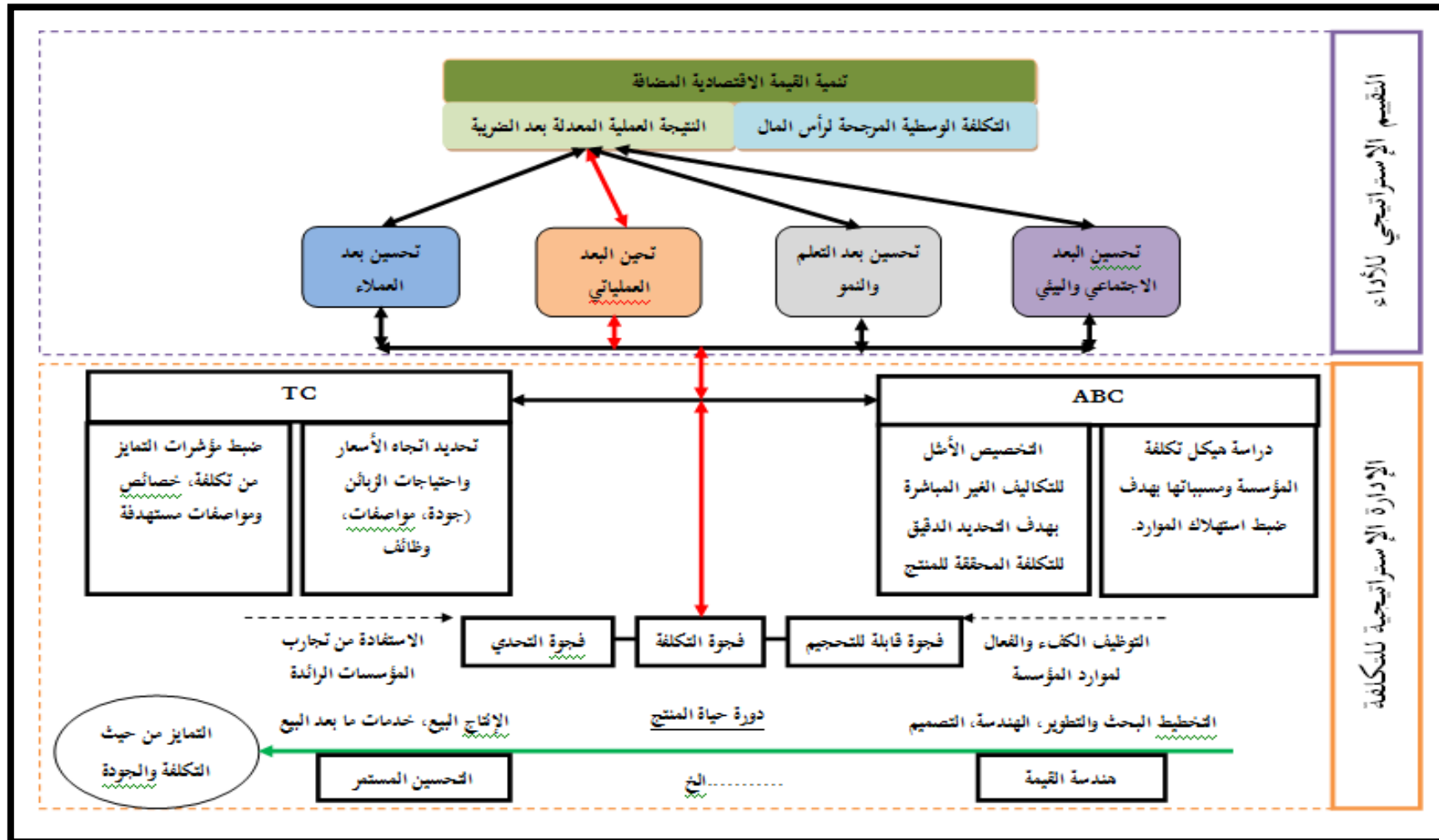
4- هيكلية الدراسة، خطتها وصعوباتها

تضم كل من نموذج الدراسة، الخطة العامة للدراسة، وصعوباتها.

4-1 نموذج الدراسة

يمكن صياغة نموذج الدراسة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث.

اعتمد الباحث على مفهوم النظرية الموقفية في تفسيره لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المعتمدة في الدراسة على اعتبار أن المدخل الموقفية في علم المحاسبة الإدارية يستند إلى منطق مفاده عدم وجود نظام محاسبة عن الوضع الإستراتيجي متكامل (شامل) يوائم جميع المؤسسات والمواقف التي تمر بها، كون النظام الملائم يقوم على عدة اعتبارات (متغيرات) داخلية وخارجية لبيئة الشركة؛ أي أن خصائص النظام المحاسبي الفعال تعتمد على العوامل الموقفية التي تواجه الشركة والتي تزيد أو تحد من فعالية استخدام توليفة الأساليب المحاسبية الإستراتيجية داخل الشركة.

وعلى اعتبار أن شركة الإسمنت عين الكبيرة محل الدراسة انتقلت من النشاط في سوق المنافسة الاحتكارية إلى سوق المنافسة التامة، نتيجة تشبع السوق الوطنية بمادة الإسمنت أمام نقص الطلب المحلي بسبب الشلل الذي أصاب قطاع البناء والأشغال العمومية، وتوجهها نحو تصدير طاقتها العاطلة (كلنكار) للخارج، الأمر الذي جعلها تبني إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة لمواجهة المنافسة الشرسة والاستحواذ على حصة سوقية تضمن لها تنامي قيمتها الاقتصادية المضافة.

ولبلوغ هذا المبتغى وجب عليها تبني نظام محاسبة إدارية إستراتيجية قائم على المكاملة بين بطلقة الأداء المتوازن، التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة وأساليب تحجيم التكلفة الأخر مما يمكنها من تقييم مسببات خلق أو هدم ثروتها (القيمة الاقتصادية المضافة) للوقوف على مواطن الخلل ومعالجتها مع العمل تحليل هيكل تكلفة سلسلة قيمتها مع القياس الدقيق لفجوة تكلفة منتجاتها لإدارتها مع التحسين المستمر للجودة لكسب ميزة تنافسية مستدامة تمكن إدارة التسويق من المناورة وتحقيق الربح المستهدف.

4-2- خطة الدراسة

بهدف الإلمام بكافة جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية تم تقسيم الدراسة إلى خمسة فصول ومقدمة وخاتمة، كالتالي:

- **مقدمة:** والتي تم من خلالها تقديم لإشكالية الدراسة مع المعالجة المنهجية لها، عرض وتحليل الدراسات السابقة مع توضيح الفجوة البحثية، وأخيرا هيكل الدراسة وخطتها.
- **الفصل الأول:** تم التطرق فيه إلى الأداء بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة من حيث المفهوم، ومختلف الأساليب القديمة والحديثة في تقييم الأداء المالي مع التركيز على مؤشر القيم الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن التي تم تطبيقها لتقييم الأداء الإستراتيجي لشركة الإسمنت عين الكبيرة.
- **الفصل الثاني:** خصص هذا الفصل لدراسة التطورات التي حدثت في مفاهيم المحاسبة الإدارية لتتماشى مع احتياجات الإدارة الإستراتيجية خدمة لأهداف المؤسسات الناشطة في بيئة الأعمال الديناميكية من خلال التطرق للإطار المفاهيمي لكل من المحاسبة الإدارية التقليدية، الإستراتيجية والإدارية الإستراتيجية، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.
- **الفصل الثالث:** تم في هذا الفصل دراسة أسلوب التكلفة على أساس النشاط من حيث عوامل النشأة، المفهوم، المبادئ، أسس التطبيق، الخصائص والمحددات بالإضافة إلى التطورات التي شهدتها هذا المفهوم تلبية لاحتياجات بيئة التغيير المستمر.
- **الفصل الرابع:** تطرق الباحث في هذا الفصل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة من حيث عوامل النشأة، المفهوم، المبادئ، أسس التطبيق، الخصائص والمحددات، بالإضافة إلى مختلف أساليب تحجيم التكلفة كهندسة القيمة، التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة، المقارنة المرجعية.
- **الفصل الخامس:** يتعلق هذا الفصل بدراسة حالة شركة الإسمنت عين الكبيرة، وذلك بتقييم أدائها المالي باعتماد مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة فتقييم أدائها الكلي للوقوف على المسببات الجوهرية لخلق أو هدم القيمة خلال الفترة الممتدة من 2012 إلى 2021، والتي شهدت انتقال الشركة من سوق المنافسة الاحتكارية لسوق المنافسة التامة، ليتم بعدها اقتراح نظام

للإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال التكامل تبين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة لتحليل هيكل تكلفتها مع قياس فجوة تكلفة منتجاتها والعمل على إدارتها، من خلال تحليل سلسلة القيمة مع التحسين المستمر لتحقيق إستراتيجية الريادة في التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة وجعلها ميزة تنافسية مستدامة تمكنها من كسب حصة سوقية تتماشى وهامش ربحها المستهدف بما ينمي ثروة المساهمين.

■ **خاتمة:** تم من خلالها معالجة فرضيات الدراسة، عرض نتائج وتوصيات الدراسة مع تقديم آفاق مستقبلية للدراسة.

4-3- صعوبات الدراسة

من أجل إعداد هذه الدراسة المتواضعة واجهت الباحث العديد من الصعوبات من بينها:

- قلة الدراسات التي تطرقت لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مجتمعة، من خلال دراسة حالة شركة صناعية رائدة في بيئة تمتاز بجدة المنافسة، والتي يمكن الاعتماد عليها في توجيه العمل.
- عدم وجود نظام معلومات محاسبي يوفر البيانات اللازمة لنظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بطريقة مباشرة وسلسلة، الأمر الذي جعل الباحث أمام حتمية زيارة كل مديريات، دوائر ومصالح الشركة للحصول على البيانات المراد معالجتها فتوظيفها في الدراسة.
- تفشي جائحة كورونا جعل الباحث يتأخر في الالتحاق بالشركة محل الدراسة الأمر الذي حتم عليه تسجيل تأخر في إنجاز الدراسة كون أن هذا النوع من الدراسات يقوم على كم هائل من البيانات التي تتطلب وقت وجهد كبير لجمعها وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها.
- كبير حجم الموضوع وعدم اتفاق الباحثين حول مفهومه جعل الباحث يواجه صعوبة في ضبط مسار الدراسة.
- صعوبة التواصل الأكاديمي مع بعض المهنيين لعدم مسيرتهم للتطورات المتسارعة التي شهدتها وتشهدها بيئة البحث العلمي في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

الفصل الأول:
الإطار النظري للأداء
والأداء المالي

مقدمة الفصل:

في ظل التحديات التي تواجهها الشركات الناشطة في بيئة أعمال القرن الواحد والعشرين من انفتاح على الأسواق العالمية واشتداد المنافسة، التغيير المستمر لتفضيلات العملاء... الخ، عمل المدراء باختلاف كفاءتهم العلمية والعملية على اعتماد توليفة من الأساليب الكلاسيكية والحديثة للقياس والتقييم المستمر لأداء مؤسساتهم بشقيه المالي وغير المالي بهدف تحديد الحد من المسببات الجوهرية التي كانت وراء عدم كفاءة وفعالية سلسلة قيمتها، وبالتالي بلوغ الأهداف المسطرة ممثلة في الاستمرار، النمو، وتعظيم قيمة المساهمين.

ومع تزايد حدة الانتقادات الموجهة لمؤشرات قياس الأداء المالي التقليدية المرتكزة على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس الاستحقاق، القيم التاريخية، والطرق المحاسبية البديلة (النتيجة المحاسبية)، عمل الباحثون في مجال الإدارة المالية المعاصرة على إيجاد العديد من المؤشرات المالية الحديثة في محاولة منهم لإعادة الاعتبار للمفاهيم الاقتصادية في ظل الممارسات المحاسبية من خلا ما أُصطلح عليه بالقيمة الاقتصادية المضافة، معدل عائد التدفق النقدي على الاستثمار، القيمة السوقية المضافة، وغيرها من المؤشرات الأخرى لإنشاء القيمة ذات الطبيعة المهجنة (محاسبية/ مالية/ اقتصادية/ بورصية)، إضافة إلى بطاقة الأداء المتوازن، كونها تمثل "منهج متكامل في إعادة هيكلة نظم الإدارة المالية نتيجة لقدرتها على ربط الأداء المالي بأهداف الشركة بشكل عام، وهدف الإدارة المالية بشكل خاصة"¹، ممثلاً في تعظيم القيمة السوقية للشركة.

ولإعطاء صورة واضحة عن هذا الفصل عمد الباحث على تقسيمه إلى أربعة مباحث أساسية وفق الترتيب التالي:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء والأداء المالي
- المبحث الثاني: الاتجاهات التقليدية والحديثة لقياس وتقييم الأداء المالي
- المبحث الثالث: قياس وتقييم الأداء المالي من خلال مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة

¹ عدنان تايه النعيمي وارشاد فؤاد التميمي، "التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة"، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ط، 2007، ص.127.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء و الأداء المالي

يهدف السيطرة على سوق الأعمال تعمل الشركات على التحسين المستمر لكفاءة وفعالية عملياتها بهدف تحقيق أعلى مستويات الإنتاجية وكسب ميزة تنافسية مستدامة تمكنها من الهيمنة على حصة سوقية متناسب وطاقاتها الإنتاجية المتاحة مما يضمن لها بلوغ الربح المستهدف وتنمية الثروة.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء

يرجع Dupont Giard و Gallois التطورات التي حصلت لمفهوم الأداء إلى المراحل التي مرت بها بيئة الأعمال (التنافسية: عرض/طلب)، حيث اقتصر مفهوم الأداء في الفترة الممتدة من 1945-1975 م على قدرة الشركة على التحكم في التكاليف باعتبار أن الطلب أكبر من العرض، أما في فترة التوازن بين العرض والطلب 1975- أواخر 1980 م كانت الشركات تحكم على أدائها من خلال الموازنة بين الثلاثية جودة تكلفة زمن، أما بالنسبة للمرحلة الأخيرة الممتدة من 1980 م إلى يومنا والتي تميزت باشتداد المنافسة نتيجة تفوق العرض على الطلب والحركة السريعة للبيئة توسع مفهوم الأداء أين أصبح يعبر عن كافة التغيرات الداخلية والخارجية بما يعكس إستراتيجية الشركة¹.

الفرع الأول: تعريف الأداء

على الرغم من شيوع وكثرة استخدام مصطلح الأداء في بحوث المحاسبة الإدارية، الإدارة الإستراتيجية، الإدارة المالية، إدارة الموارد البشرية... الخ، لم يتمكن الباحثون من توحيد وجهات نظرهم حول مدلوله بسبب اختلاف أهدافهم المرجوة من صياغة تعريف محدد له، ففريق من الكتاب اعتمد على الجوانب الكمية في صياغة تعريف للأداء، في حين ذهب آخرون إلى اعتبار الأداء مصطلح يظم أبعاد تنظيمية واجتماعية فضلا عن الجوانب الاقتصادية، ومن ثم لا يجب الاقتصار على النسب والأرقام في التعبير عن هذا المصطلح². وقبل أن نتطرق لأهم التعاريف التي حضى بها هذا المفهوم وجب الإشارة إلى أن الأداء لغة يقابله في اللغة اللاتينية لفظ Performare والذي يعني إعطاء كلية الشيء لشيء ما، والتي اشتق منها اللفظ الإنجليزي Performance الذي يعني بدوره إنجاز العمل أو "الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه" وهو نفس الشيء الذي ذهب إليه قاموس Petit Larousse³. وفي مالي عرض لمجموعة من تعريف الاداء التي من شأنها أن تبسط مفهومه.

فمن منطلق أن الأداء يعبر عن مدى إنجاز المهام فإن العديد من الباحثين جعلوا مفهومه قائم على المورد البشري دون غيره من الموارد الأخرى كما هو موضح من خلال التعاريف التالية:

- حيث عرفه بعض الباحثين بأنه "قيام المورد البشري بالمهام والأنشطة المختلفة التي يتكون منها عمله"، وهو ما أكده (Chevalier) وآخرون حين قالوا بأن الإنتاج الإجمالي للشركة ينتج عن التوليفة المثلى للعديد من العوامل ك رأس المال، المعرفة، التكنولوجيا... الخ، أما الأداء فينتج مباشرة عن عنصر العمل، وبالتالي فإن كل عامل سيعطي الأداء الذي يتناسب وقدراته وطبيعة عمله⁴.

¹ فرحات غول وشريف نجمة، "قياس الأداء: مقارنة بطاقة الأداء المتوازن نموذجاً"، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، جامعة البلديدة 2 لونييسي علي، البلديدة، الجزائر، العدد 9، 2017، ص.234.

² الشيخ الداودي، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، المجلد 7، العدد 7، 2010، ص.217.

³ عبد الملك مزهود، "الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2001، ص.86.

⁴ عبد الملك مزهود، المرجع نفسه، ص.86.

لكن من مطلق النظرة الشاملة لأداء الشركة يرى الباحثين بأنه محصلة للتخطيط الفعال لمخرجاتها والاستغلال الكفاء للموارد المتاحة (مالية، بشرية، تكنولوجية) لتحقيق الأهداف المسطرة (زيادة القيمة السوقية للشركة)، كما هو موضح من خلال التعاريف التالية:

- عرفته المنظمة العالمية للتقييس (ISO 9000)* إصدار 2000 بأنه "يشمل الكفاءة والفعالية، فهذه الأخيرة هي مدى بلوغ النتائج، أما الكفاءة فهي العلاقة بين النتيجة المتحصل عليها والموارد المستهلكة"¹. في إشارة منهم إلى أن الكفاءة والفعالية وجهان لعملة واحدة هي مستوى أداء عالي/متدني.
- وعرف كذلك بأنه "مفهوم ذو أبعاد متعددة تحدد مدى نجاح الشركة من خلال قياس مستوى تحقيقها للأهداف القصيرة، المتوسطة والطويلة"². في إشارة منهما إلى عدم إمكانية حصر الأداء في بعد محدد كونه ناتج عن مستوى تحقيق الشركة لأهداف محددة على مستوى البعد المالي، التشغيلي، التعلم والنمو، البيئي... الخ.
- وعرفه (pearce و Zahar) بأنه "النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل الشركة في تحقيق أهدافها"³. في إشارة منهما إلى أن الشركات الرائدة في مجال أعمالها هي التي تعرف كيف تستغل نقاط قوتها وتسير نقاط ضعفها لاقتناص الفرص المتاحة وتلاشي التهديدات في بيئة الأعمال (اقتصاد الشركة في استغلال مواردها، مع بلوغها أهدافها) .
- وعرف من قبل (Michel Lebas و Annick Bourguignon) بأنه "العمل بأنجع الطرق وتحقيق أفضل النتائج (الأهداف) المرجوة مقارنة بالمنافسين في الأجل القصير والطويل"⁴. وبالتالي الأداء هو التمايز والسيطرة على قطاع الأعمال.
- في حين عرفه (Lorino) بأنه "كل ما يساهم في تحسين الثنائية (قيمة-تكلفة)، أي هو كل ما يساهم في إدارة (ضغط) التكلفة (Ci) والرفع من القيمة المقدمة للسوق (V) باعتبارهما هدفان إستراتيجيان"⁵. في إشارة منه إلى أن الأداء هو تعظيم الدالة $Max [V-Somme (Ci)]$ ⁶.

* ISO: اختصار لاسم المنظمة الدولية للتقييس International organisation for standardisation والتي تمثل إتحاد عالمي يضم هيئات التقييس الوطنية في دول العالم، تأسست عام 1947م بجنيف سويسرا حيث يبلغ عدد أعضائها 150 عضو (دولة)، تعمل على إصدار المواصفات العالمية وجميع الأنشطة ذات العلاقة بمدف تشجيع تجارة السلع والخدمات على مستوى العالم. أما عن ISO 900 فهو عبارة عن مجموعة من المواصفات والمعايير التي تم اعتبارها متطلبات لأنظمة الجودة من قبل المنظمة الدولية للتقييس .

¹ سمية أحمد ميلي وحسين بلعجوز، "محاسبة التسيير ودورها في قياس وتقييم الأداء بالتطبيق على المؤسسة الاقتصادية في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم لتجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 10، العدد 16، 2016، ص.319.

² Mustafa Emre Civelek and Murat Çemberci, "Key Factors of Sustainable Firm Performance: A Strategic Approach", University of Nebraska-Lincoln Libraries, Lincoln, Nebraska, United States of America, 2015, p.21.

³ مصطفى عبد الله أحمد القضاة، "العوامل المؤثرة على الأداء المالي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأرنبة مقاسة بالعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية للفترة 2005-2011"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 23، العدد 1، 2015، ص.259.

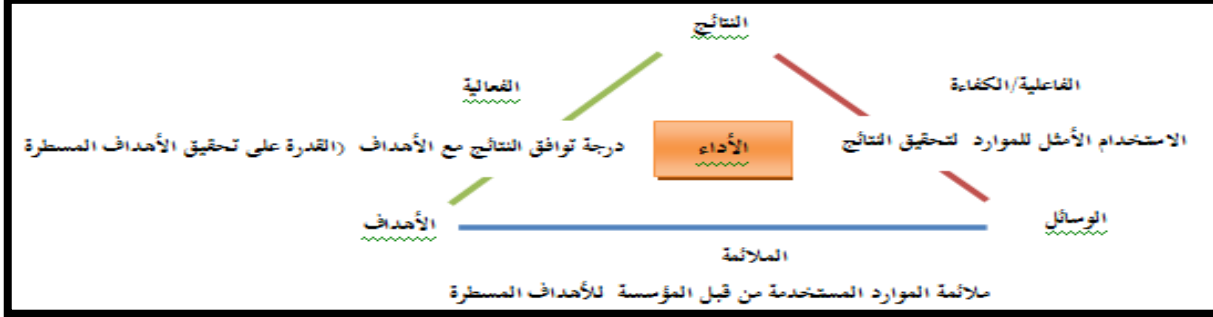
⁴ Brigitte Doriath et al , "Comptabilité et gestion des organisations", Dunod, Paris, France, sixième édition, 2008, P.313.

⁵ وهبية ضامن، "أثر التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية على تقييم الأداء الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة دراسة تطبيقية على مؤسسات الصناعة الالكترونيزية بولاية سطيف وبرج بوعرييج (نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن)"، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2017/2018، ص.30.

⁶ لطيفة بكوش، "مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ونظام المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2017، ص.4.

- وعرف أيضا بأنه "تفاعل الأهداف المحدد والمسائل المستخدمة والنتائج المحققة مشكلة مثلث يوازن بين الفاعلية Efficienc، الفعالية Efficacité، والملائمة Pertinence"¹، كما هو مبين من خلال الشكل رقم (1-01).

الشكل رقم (1-01): مثلث الأداء



Source: Winand mathieu et Zintz Thierry, "Management et évaluation de la performance: un défi pour les organisations sportives Management and Sport Giuliano", première édition, de Boeck Supérieur édition, Paris, France, 2014, p.16.

- الفاعلية Effectiveness: تعبر عن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وخاصة النادرة منها.
- الفعالية Efficiency: تعبر عن قياس النسبة بين النتائج المحققة والأهداف المسطرة.
- الملائمة Relevance : الموازنة بين الأهداف المسطرة والوسائل (الموارد) المتاحة (المستخدمة).
- وعرف أيضا بأنه "قياس كل ما يمكن قياسه بمهدف مقارنته مع النتائج المعيارية وإدارته"². وفق هذا التعريف يمكن اعتبار مفهوم الأداء هو نفسه مفهوم المقارنة المرجعية.
- ويعرفه الباحث على أنه "انعكاس أو محصلة لقدرة الشركة على القيام بالعمل الصحيح بالشكل الصحيح من خلال إيجاد الطريقة أو الآلية التي تفاعل بها مواردها المالية البشري التكنولوجية... الخ لتحقيق توازن بين نقاط قوتها وضعفها، فرصها وتحدياتها بصورة تجعلها قادرة على بلوغ أهدافها". وهو "مستوى الإنجاز الذي تحققه الشركة مقارنة بما هو مخطط نتيجة لكفاءتها و/أو فعاليتها". وبالتالي يمكن القول بأن الأداء دالة لكفاءة وفعالية أنشطة الشركة ككل سواء كانت رئيسية أو داعمة.

وبناء على ما سبق يرى الباحث بان هنالك وجهتي نظر للأداء، فهناك باحثون ينظرون إليه على انه تلك القياسات (المؤشرات) المالية التي تعبر عن القيم المحققة للمساهمين كالعائد على الأموال المستثمرة/الخاصة، القيمة الاقتصادية المضافة... الخ (منظور مالي)، في حين نجد آخرين ينظرون للأداء من وجهة نظر مالية وأخرى غير مالية يعبر عنها بمقاييس كيفية، تعكس كافة التغيرات الداخلية والخارجية بما يتناسب وإستراتيجية الشركة مثل إنتاجية رأس المال العامل، معدل التآطير داخل الشركة، معدل تطور عدد شكاوي العملاء، عدد حوادث العمل، معدل انبعاث الغازات الدفينة في الجو، معدل نمو حقيبة العملاء، معدل التطور في الزمن المستغرق لإنتاج المنتج... الخ.

¹ فرحات غول وشريف نجمة، مرجع سبق ذكره، ص.232.

² Angèle Dohou-Renaud et Nicolas Berland, "Mesure de la performance globale des entreprises", Actes du congrés annuel de l' association francophone de comptabilité N 28: comptabilité et environnement, 23 et 24et 25 Mai, IAE de Poitiers, France, 2007, p.4.

الفرع الثاني: عناصر الأداء

على اعتبار أن المفهوم العام للأداء يتجسد باختصار من خلال الشكل رقم (1-02).

الشكل رقم (1-02): مفهوم الأداء



source: Angéle Dohou-Renaud et Nicolas Berland, "Mesure de la performance globale des entreprises", Actes du congrés annuel de l' association francophone de comptabilité N 28: comptabilité et environnement, IAE de poitiers, 23 et 24 et 25 mai, France, 2007, p.4.

فإن الأداء يتكون من ثلاث عناصر رئيسية هي الاقتصاد (الموارد)، الكفاءة (المعالجة) والفعالية (النتيجة)، أي أن الشركة التي تحقق مستوى أداء عالي هي التي توازن بين العناصر الثلاثة في تسييرها، وعليه سنقوم بالتطرق لها بنوع من التفصيل كما يلي:

- 1- **الاقتصاد Economy**: يتمثل في الحصول على الموارد بأقل تكلفة ممكنة نتيجة القوة التفاوضية للشركة.
- 2- **الكفاءة Efficiency**: مصطلح الكفاءة يفسر العلاقة بين الموارد المستخدمة والنتائج المحققة من خلال القضاء على الطاقة العاطلة (بطالة) والتكاليف الغير مضافة للقيمة (الإسراف) بهدف تحقيق النتائج المعيارية¹. أي أن الكفاءة تشمل الجوانب التالية:
 - كفاءة استخدام الموارد المتاحة (التقليل أو التخلص من المهام والأنشطة الميتة) لتدني التكاليف الكلية (كفاءة التكاليف).
 - الكفاءة في استغلال الطاقة المتاحة وتوزيع التكاليف على توليفة الإنتاج المثلى (حجم الإنتاج الأمثل أو كفاءة الحجم) بما يسمح تدني التكاليف الوحودية.

وعليه سنناقش هذا المصطلح انطلاقا من بعض التعاريف التي خصه بها باحثوا ومفكرو الإدارة:

- **عرفه (Peter F. Drucker)** بأنه "فعل الشيء بالطريقة الصحيحة"². مركزا في تعريفه للكفاءة على المدخلات وأنشطة الشركة.
- **في حين عرفه (Ruekertsz و Wellber)** بأنه "قدرة مردودية الشركة"³. كون أن الكفاءة مقياس للمردودية التي تتعلق بنسبة المخرجات إلى المدخلات، فهي بذلك تقترب إلى معنى الإنتاجية.
- **وعرفها آخرون بأنها** "تعبير عن مدى قدرة الشركة على تحقيق أكبر مستوى من الإنتاج عند مستوى معين من التكنولوجيا والموارد المتاحة"⁴. في إشارة منهم إلى أن مقياس الكفاءة يقيم قدرة الشركة على تحقيق المخرجات مع الأخذ في الاعتبار الحد الأدنى من مستوى المدخلات.

¹ اليزيد ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات"، أطروحة دكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص. 135.

² Parastoo Roghaniana and Amran Raslia and Hamed Gheysaria, "Roductivity through effectiveness and efficiency in the banking industry", Social and Behavioral Sciences, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.40, No.2, 2012, p.552.

³ الشيخ الداودي، مرجع سبق ذكره، ص. 220.

⁴ أمينة بن جدو ومسعود ميهوب، "تقييم كفاءة وفعالية الأداء المالي للبنوك التجارية باستخدام النسب المالية دراسة مجموعة من البنوك الأمريكية للفترة (2010-2019)", مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، المجلد 8، العدد 2، 2021، ص. 578.

- ويعرفها الباحث بأنها "تعظيم كمية المنتجات أو الخدمات التي يتم الحصول عليها من مستوى معين من التكاليف المباشرة وغير المباشرة". والتي يعبر عليها من خلال: الربحية (نسبة الربح إلى الأموال المستثمرة)، الإنتاجية (نسبة حجم الإنتاج الذي يتم الحصول عليه إلى حجم المواد الأولية المستهلكة) ... الخ.

وبالتالي لكي تحقق الشركة أعلى مستوى للكفاءة يجب على إدارتها أن تعمل على وضع والسهر على تطبيق التدابير اللازمة للقضاء على الطاقة العاطلة والتخلص من التكاليف (الأنشطة) غير المضيفة للقيمة لبلوغ أعلى مستوى للمخرجات انطلاقاً من الحد الأدنى للمدخلات كما هو موضح من خلال المعادلة التالية¹:

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الموارد المستخدمة}}$$

3- الفعالية Effectiveness: مصطلح الفعالية مرتبط باستخدام الموارد المادية والبشرية والمالية اللازمة للوصول إلى نتائج تساوي

أو تفوق الأهداف المسطرة، فهي بذلك تقيس الانحراف بين ما هو مستهدف وما حقق في محاولة للوقوف عند خرائط أو سلاسل القيمة القوية لتثمينها، وسلاسل القيمة الضعيفة (المهشة) لإعادة هندستها أو التخلص منها.² وعليه سنناقش هذا المصطلح انطلاقاً من بعض التعاريف التي خصه بها باحثوا ومفكرو الإدارة:

- عرفه (Walker et Ruibert) بأنه "قدرة الشركة على بلوغ أهدافها الإستراتيجية من تمايز مستدام وتعظيم حقيبة عملائها مقارنة بمنافسيها... الخ"³. في إشارة منهما إلى أن الفعالية ترتبط بالتمايز والسيطرة على السوق.
- في حين عرفها آخرون بأنها "القيام بالأشياء الصحيحة واختيار الأنشطة بالطريقة الصحيحة"⁴. ومن ثم تقيس الفعالية قدرة الشركة على التفاعل مع متغيرات البيئة الخارجية والتكيف معها لتحقيق هدي الاستمرار والنمو.
- ويعرفها الباحث بأنها "مدى تحقيق الشركة لأهدافها المنشودة من خلال بلوغ رؤيتها والرسالة التي أنشئت من أجلها". والمعبر عنها من خلال المعادلة التالية⁵:

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{الأهداف المحققة}}{\text{الأهداف المتوقعة}}$$

من خلال التدقيق في مفهوم كل من الكفاءة والفعالية ارتأى الباحث أن يؤيد Liljegren الذي أشار إلى أن "العلاقة بين الكفاءة والفعالية هي علاقة اعتماد متبادل"⁶، ذلك أن تحقيق الشركة لـ 100% من الإنتاجية المستهدفة (النسبة بين قيمة المخرجات وتكلفة المدخلات) مرهون بكونها تقوم بالعمل الصحيح (زيادة الكمية المنتجة مقابل تقليل الزمن)، بالشكل الصحيح (زيادة الجودة وتقليل التكاليف)، كما هو مبين من خلال الشكل رقم (1-03).

¹ Yvon Mouglin, "La performance ? Soyez tranquille, je la surveille de près", Afnor, Paris, France, 2007, p.67.

² اليزيد ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات"، مرجع سبق ذكره، ص.135.

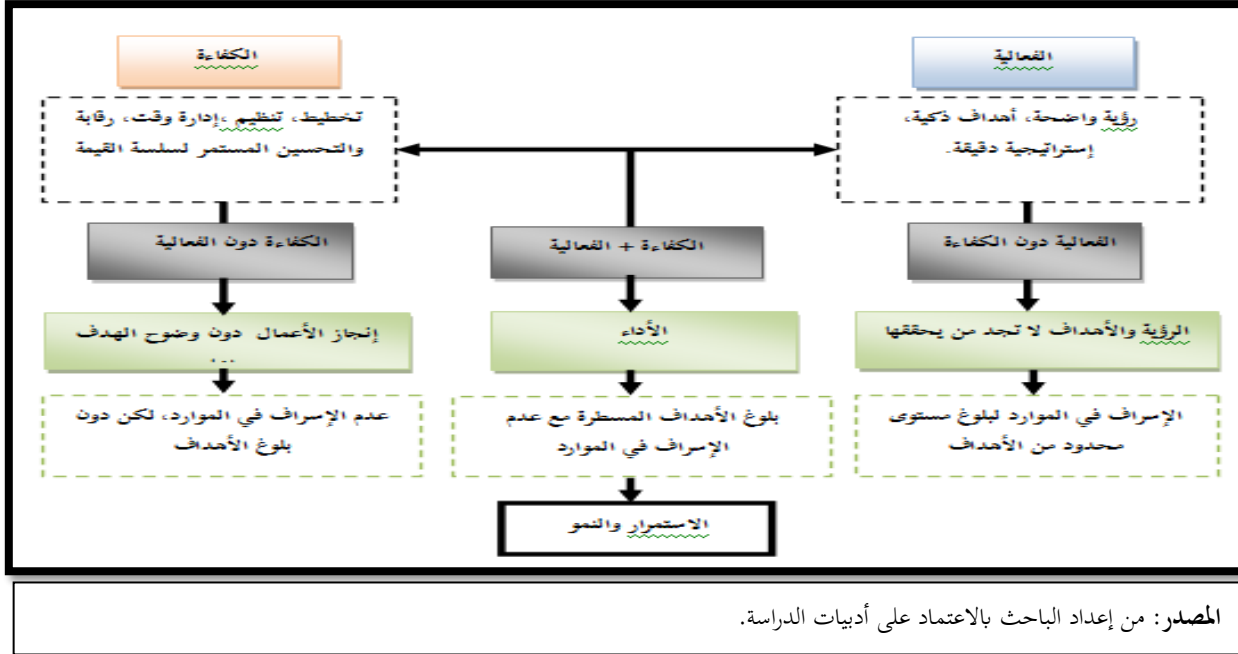
³ الشيخ الداودي، مرجع سبق ذكره، ص.219.

⁴ Parastoo Roghaniana et al, Op.cit, p.552.

⁵ Yvon Mouglin, Op.cit, p 67.

⁶ دعاء رضا رياض محمد، "التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفعالية وتحليل العلاقة بينهما: بحث في تطوير الفكر الإداري"، مجلة العلوم الإدارية، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر، 2015، ص.18.

الشكل رقم (1-03): الأداء من منظور العلاقة التكاملية بين الكفاءة والفعالية



الفرع الثالث: تصنيفات الأداء

اختلاف مفهوم الأداء جعله يصنف وفق عدة معايير وضعت من قبل الباحثين كل واتجاه دراسته للأداء (هدفه من دراسة

الأداء) كما يلي:

1- التصنيف حسب معيار العوامل المؤثرة على الأداء (المصدر): وفق هذا المعيار يقسم أداء الشركة إلى أداء داخلي مرتبط بالكفاءة، وأداء خارجي مرتبط بالفعالية، كما يلي: ¹

1-1- الأداء الداخلي: هو أداء الشركة الناتج عن كفاءة وفعالية مجموعة الأعداد الجزئية التالية:

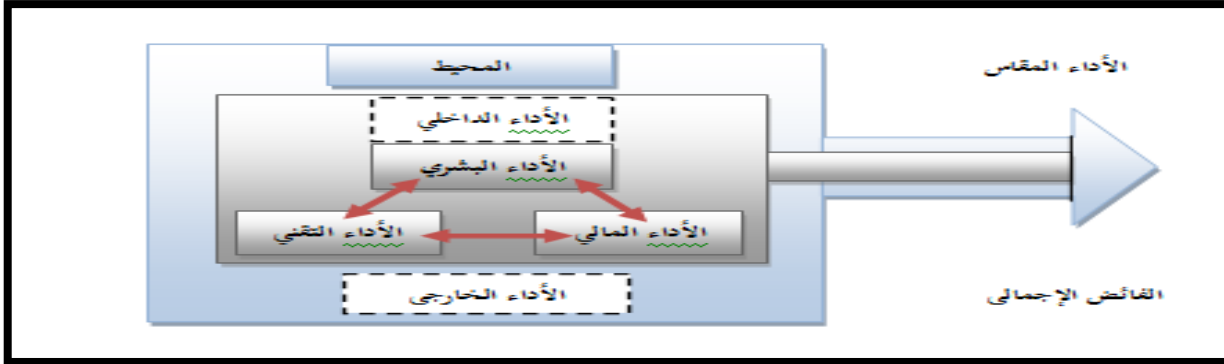
- الأداء البشري: هو أداء الرأس المال البشري الذي يعد موردا إستراتيجيا قادر على تنمية الثروة لو تم تطوير وتسيير إمكانيته، لذا يجب أن يحظى بالأولوية عند وضع السياسات التطويرية للشركة.
- الأداء التقني: ينتج عن كفاءة الشركة في استخدام استثماراتها.
- الأداء المالي: ينتج هذا الأداء عن التوظيف الأمثل للموارد المالية، أي انه يمثل قدرة الشركة على تعبئة واستثمار الموارد المالية المتاحة لها.

1-2- الأداء الخارجي: يرتبط هذا النوع من الأداء بقدرة الشركة على التعايش (التأثير والتأثر) مع التغيرات الخارجية الناتجة عن

المحيط الذي تنشط فيه من خلال خلق درجة من التلاؤم بين أنشطتها ومتغيرات بيئة الأعمال التي تنشط بها (مؤسسات منافسة، الدولة، المورد، العملاء). كما هو من خلال الشكل رقم (1-04).

¹ Martory Bernard et Daniel Crozet, "Gestion des ressources humaines : pilotage social et performances" , Dunod, neuvième édition, Paris, France, 2016, P.177.

الشكل رقم (1-04): مصادر أداء الشركة



Source: Martory Bernard et Daniel Crozet, "Gestion des ressources humaines : pilotage social et performances", Dunod, Paris, France, neuvième édition, 2016, P.177.

من خلال الشكل يمكن القول بان أداء الشركة مرتبط بمدى فعاليتها وكفاءتها في توظيف مواردها المالية، البشرية، التكنولوجية لتجنب التهديدات واستغلال الفرص التي يتيحها المحيط الخارجي بهدف كسب رضا العملاء وتحقيق أعلى مستوى ربح لأصحاب المصالح الداخليين (ملاك الشركة).

2- التصنيف حسب معيار الشمولية

بموجب هذا المعيار يقسم الأداء إلى ما يلي:

2-1- الأداء الكلي: يقيس مدى قدرة الشركة كنظام متكامل على بلوغ أهدافها الشاملة: الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية، عن طريق تفاعل أداء أنظمتها الفرعية، إذ لا يمكن نسب إنجازها إلى أي وظيفة دون مساهمة باقي الوظائف الأخرى.

2-2- الأداء الجزئي: يقيس مدى قدرة أنظمة الشركة الفرعية على بلوغ أهدافها،¹ ويتقسم بدوره حسب المعيار الوظيفي إلى:²

- أداء وظيفة المالية: يمثل هذا الأداء قدرة الشركة على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة، تحقيق مردودية عالية وتكاليف منخفضة.
- أداء وظيفة التموين: الذي يبين القدرة التفاوضية للشركة كونها قادرة على توفير المدخلات اللازمة لنشاط الشركة (مواد أولية ومستلزمات الإنتاج) بسعر منخفض وجودة عالية وفي الوقت المناسب، بما يضمن استمرارية العملية الإنتاجية.
- أداء وظيفة الإنتاج: يتحقق أداء هذه الوظيفة عندما تتمكن الشركة من تحقيق معدلات إنتاجية مرتفعة مقارنة بمنافسيها كونها تنتج منتجات توازن بين التكلفة، الجودة والزمن.

- أداء وظيفة التسويق: تحقيق هذه الوظيفة لمستوى أداء عالي يقترن بقدرة الشركة على التعرف على تفضيلات المستهلكين لكي يتم إنتاج منتجات تشبع رغباتهم (سعر، جودة، وظائف... الخ) وتصلهم بأقل التكاليف، إضافة إلى رسم صورة ذهنية للمستهلك عن المنتج لجعله يقبل على اقتناء مخرجات الشركة على حساب المنتجات المنافسة والبديلة.

- أداء وظيفة الموارد البشرية: يحض الرأس المال البشري بأهمية بالغة لدى الشركات كون أن تحسين كفاءته وقدرته يترتب عنها تحسن في مردودية الشركة لذا فإن أداء هذه الوظيفة يتعلق بمدى قدرة الشركة على تأطير المورد البشري ليتمكن من توجيه الموارد الأخرى نحو تحقيق أهداف الشركة.

¹ عبد المليك مزهود، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² سليم لعقون، "أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه، تخصص تقنيات كمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017، ص ص. 103-104.

- أداء وظيفة البحث والتطوير: يبين مدى تشجيع الشركة لموردها البشري على البحث والتطوير لتمكين الشركة من التمايز المستدام وضمان البقاء في سوق المنافسة التامة.

3- التصنيف حسب معيار الطبيعة

تبعاً لهذا المعيار يقسم الأداء إلى ما يلي:¹

3-1- الأداء الاقتصادي: هو المهمة الأساسية التي تسعى إليها الشركة، ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها من وراء تعظيم نواتجها، والذي يتم قياسه من باستخدام مؤشرات الربحية على اختلاف أنواعها.

3-2- الأداء الاجتماعي: يعبر هذا الأداء عن مدى التزام الشركة بمسؤوليتها الاجتماعية اتجاه أصحاب المصالح من مساهمين بضمان توزيعات أرباح تتماشى وحجم استثماراتهم، العمال من خلال منحهم أجور وعلاوات ومكافآت وخدمات اجتماعية تضمن لهم العيش الكريم، وزبائن من خلال إنتاج منتجات وفق معايير الجودة العالمية وبأسعار تتماشى وقدراتهم الشرائية، والمجتمع ككل من خلال تقديم إعانات للمجتمع المدني... الخ.

3-3- الأداء التكنولوجي: يكون للشركة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهداف تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين.

3-4- الأداء الإداري: هو وضع الخطط والسياسات الفعالة وتنفيذها بكفاءة عالية، من خلال حسن اختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى مخرجات ممكنة.

3-5- الأداء البيئي: تخضير نشاط الشركة من خلال إدخال التكنولوجيا الخضراء لنشاطها بما يضمن التقليل أو القضاء على التلوث الصناعي وبالتالي حماية بيئة الشركة والمحيط الخارجي (غطاء نباتي، مياه جوفية، مناطق عمرانية قريبة) من مخاطر التلوث.

¹ لبني هشام نعمان، "اثر نظام التكاليف على أساس النشاط على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2017، ص.120.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي.

يعتبر المنظور المالي أحد أهم أبعاد قياس وتقييم الأداء نظرا لندرة الموارد الاقتصادية والمالية مقارنة بالاحتياجات الكبيرة لها، لذا فإن الاستغلال الكفء والفعال للموارد المالية المتاحة من أهم التحديات التي تواجه مسيري الشركات لبلوغ المستويات المرجوة لحجم الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المستثمر الناتج من تخفيض التكاليف ونمو حجم المبيعات للمنتجات الحالية والجديدة، العائد على حقوق الملكية، العائد على إجمالي الأصول، القيمة الاقتصادية المضافة، نمو التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية الخ..

الفرع الأول: تعريف الأداء المالي

مصطلح الأداء المالي Financial Performance ليس حديثا كونه من أكثر المفاهيم استعمالا في مجال الاقتصاد وتسيير الشركة، حيث حظي باهتمام كبير من قبل الباحثين الأمر الذي نتج عنه عدة تعاريف منها:

- عرفه (J.Pierre) بأنه "مدى قدرة المسيرين على بلوغ أهدافهم المسطرة، من خلال نمو المعدل السنوي للمبيعات وتحقيقهم لنسب مالية تساوي أو تفوق متوسط الصناعة"¹. أي أن الأداء المالي يعكس قدرة الشركة على اقتناص الفرص المتاحة لتعظيم الربح.
- وعرف أيضا بأنه "مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة، أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال تحقيق الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية"². وبالتالي فإن الأداء المالي هو أفضل عائد تحققه الشركة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها.
- كما عرف بأنه "تصوير نشاط الأعمال من خلال مجموعة من المقاييس المالية، لذلك يمثل الأداة الداعمة لجميع أنشطة الشركة. ويؤشر الأداء المالي من خلال ثلاث زوايا رئيسية هي:
 - التأكيد على الجودة وإدارتها مما يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية من خلال استقطاب عملاء جدد؛
 - التأكد من الاستخدام الأمثل للموجودات وتحسين الكفاءة، الإنتاجية وتخفيض التكاليف؛
 - دعم وتطوير الإستراتيجيات وقرارات الأعمال"³.
- وعرفه باحثون آخرون بأنه "تعظيم النتائج من خلال التحسين المستمر في المرودية بتدنية التكاليف وزيادة الإيرادات بصفة مستمرة على المدى المتوسط والطويل، وما يترتب عنه من تراكم في الثروة واستقرار في مستوى الأداء"⁴. أي أن الأداء المالي ما هو إلا قدرة الشركة على إنشاء القيمة الاقتصادية المضافة التي تعد محصلة لكفاءة وفعالية نشاطها.
- في حين يعرفه الباحث بأنه "تدنية التكاليف وتعظيم الإيرادات بهدف إنتاج القيمة (تنمية الثروة) نتيجة لكفاءة وفعالية أنشطة الشركة سواء كانت رئيسية أو داعمة".

¹ مصطفى صابم ومحمد يوقناديل، "تقييم الأداء المالي لشركات صناعة الأدوية المدرجة في بورصة الجزائر: دراسة حالة مجمع صيدال 2014-2017"، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2019، ص.75.

² صافية بومصباح، "أثر المعلومات المحاسبية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل المنافسة دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعريبيج"، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2019، ص.479.

³ دلال خطاب، "التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير ودوره في تقييم الأداء المالي: دراسة حالة مركب سيدار الصناعي 2011-2012"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، الأردن، العدد 29، 2019، ص.86.

⁴ إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، "التسيير المالي - الإدارة المالية: دروس وتطبيقات"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، د.ط، 2006، ص.60.

الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي

- يخض الأءاء المالى بأهمية بالغة لءى المسيرين كونه يمكنهم من اتخاذ القرارات الصائبة التى تضمن بلوغ مؤسسائهم لأهدافها المسطرة، بغية الاستمرار والنمو. وفيما يلي عرض لأبرز النقاط التى توضح أهمية الأءاء المالى:
- أءاءة تحفز المسثميرين للءوءة إلى الشركات أو الأسهم التى تشير معايرها المالية على الرياءة فى مجال الأعمال.
 - أءاءة لتءارك النفءات التى تظهر خلال سنوات نشاط الشركة، فالمؤشرات تشير إلى وجود خطر إذا كانت الشركة ءواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الءيون والقروض... الخ، ما يضع الإدارة أمام ءتمية معالجة الخلل قبل فوات الأوان.
 - أءاءة لتحفيز العمال والإدارة على بذل المزيد من الجهود بمءء التحسين المسمير فى المؤشرات المالية.
 - أءاءة للءعرف على الوضء المالى القائم فى الشركة فى لحظة معينة ككل أو لءانب معين من أءائها أو لأءاء أسهمها فى السوق المالى فى يوم مءءد وفترة معينة؛¹
 - أءاءة لتوضيح مسءوى كفاءة الإدارة فى اسءءءاء الموارء بمءء الوصول إلى الربء الذى يمنءها القءرة على ءءقيق هءءى الاستمرار والءءوسع؛²

ويرى ءونالء ووئرء بأن أهمية الأءاء المالى ءكمن فى مءابعة أعمال الشركة وفءص سلوكها ومراقبة أوضاعها وءقييم مسءويات أءائها وفعاليتها وءوءيه الأءاء نحو الأءءاء الصءىء بءءءيء مواطن الخلل واقءءراح الإءراءات ءءصءىءة لءضمان اسءءمارية الشركة.³

الفرع الءالء: العوامل المؤءرة فى الأءاء المالى

لكى ءءمكن أى شركة من ءءسين أءائها المالى باءءباره مءصلة لكل أبعاء الأءاء المءءلفة، وءب عليها معرفة العوامل المؤءرة فيه سواء كانت على مسءوى أنءمءتها الفرعية (عوامل ءاضعة لءءكم الشركة) أو على المسءوى الكلى (عوامل غير ءاضعة لءءكم الشركة) لءءمكن من ءعظيم آءارها الإءءابية وءءليل من آءارها السلبية.

1- العوامل الءاضعة لءءكم الشركة: هى مءءلف المءءغيرات التى فى إمكان الشركة أن ءءءل عليها ءعءيلاء للءءليل أو الءءلص من آءارها السلبية وءعظيم آءارها الإءءابية على الأءاء، ممءلة فى:

1-1- العوامل ءءنىية: ءءمءل فى مءءلف المءءغيرات المءءلقة بالءانب ءءنى فى الشركة كنعوع ءءنولوجيا المسءءءمة، ءوءة الموارء المسءءلعة، ءصميم الشركة من ءىء: المءازن والورشاء والآلاء، نسبة الاءءماء على الآلاء مءارنة مع العمال،... الخ، وءمءل ءأءير العوامل ءءنىية على أءاء الشركة: فى ءعل ءءءهيزات ءعمل وفق الطاقة المءاءة لها، ءنظيم صيائءها مع ءوفير قءع الغييار، ءءفيص ءكاليف ءءءزين الناءءة عن عءم مءابقة الموارء وءءمويناء الأءرى للمواصفاء، وءذبء ءءققاء ءوربءها.⁴

1-2- العوامل البءرىية: إن الءءىء عن أءاء الشركة يقوءنا للءركيز على المورء البءرى باءءباره رأس المال كونه يءمير بالقءرة على ءءكبير والإبءاع وءءطوير والمفاضلة بين الخيارياء الاسءءمارية المءاءة، بمءء ءءوظيف الأءمل للموارء المالية للشركة وءعلها مءميرة فى السوق مما يمكنها من ءنمية ءروة المساهمين.⁵

¹ مءمء مءموء الءءبيب، "الأءاء المالى وآءره على عوانء أسهم الشركات"، ءار الءامء للنشر وءءزيء، عمان، الأءرن، الطءة الأولى، 2010، ص ص. 45-46.

² ءمارة موفق عبء الله ءءركبى، "أءر مءارسة الءاسبة الإبءاعية باءءءءاء أسلوب ءمءءءءءل على الأءاء المالى فى الشركات الصناعية المءرءة فى بورصة عمان"، مءلة الءراساء العلىيا، كلية الءراساء العلىيا، ءامعة النيلين، الءرءوم، السوءان، المءء 14، العءء 56، 2019، ص. 76.

³ مصءفى عبء الله أءمء القضاة، مرجع سبق ءءره، ص. 259.

⁴ إءام بءباوى، "ءور الءوءة فى ءءسين أءاء المؤسساء الصناعية ءراسة مباءية لمؤسساء الإسمءءء الجزائرية"، أطروءة ءءءوره، ءءص علوم اقءصاءية، كلية العلوم الاقءصاءية وءءءارية وعلوم ءسبير، ءامعة فرءاء عباس سءيف 1، سءيف، الجزائر، 2006/2005، ص. 9.

⁵ أءمء زرنوء، "الأءاء فى المنءمة"، مءلة سوسولوجيا، ءامعة زيان عاشور، الءلفة، الجزائر، المءء 1، العءء 3، 2017، ص. 39.

1-3- الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي من بين مقومات نجاح الشركات كونه يعتبر أهم خطوة تقوم بها الشركة لتحقيق أداء متميز، فمن خلاله يتم تقسيم الشركة إلى مجموعة من المستويات الإدارية والمديريات والدوائر والأقسام مع تحديد درجة التخصص وتقسيم المهام والمسؤوليات بين الأفراد وكيف يتم التنسيق بينهم، مما يساعد في اتخاذ القرارات وتنفيذ الخطط الهادفة إلى التحسين من القيمة السوقية للشركة بكفاءة وفعالية عالية¹.

2- العوامل غير الخاصة لتحكم الشركة: وفق هذا المعيار فإن هذا النوع من العوامل يظم "مجموعة المتغيرات والقيود التي هي بمنأى عن رقابة الشركة"، فهي تجسد محيط الشركة بمختلف أبعاده أي "كل ما هو خارج الشركة" من فرص يسمح استغلالها بتحسين أداء الشركة ومخاطر تحول دون بلوغ الأهداف المسطرة إذا لم يتم التكيف معها والتخفيف من آثارها².

2-1- العوامل الاقتصادية: تشير إلى خصائص وتوجهات النظام الاقتصادي الذي تنشط فيه الشركة وتشمل وضع ميزان المدفوعات، معدل نمو الاقتصاد، أسعار الفائدة، معدلات التضخم، توزيع الدخل على السكان، وفرة المواد الأولية، تكلفة اليد العاملة المؤهلة، النظام الجبائي المفروض، وفرة وتكلفة الطاقة، درجة المنافسة، الخ...³.

2-2- العوامل التكنولوجية: هي الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركات لبلوغ الأهداف المسطرة من خلال ربط المصادر بالاحتياجات، وتظم التكنولوجيا الصناعية عدة أنواع منها تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، تكنولوجيا الإنتاج المستمر، تكنولوجيا الدفعات الكبيرة، لذا يجب على الشركات تحديد النوع المناسب لطبيعة نشاطها والمنسجم مع أهدافها، ولا بد على الشركات التي تبحث عن ريادة الأعمال أن تواكب التطورات المتسارعة في التكنولوجيا الصناعية كونها تعمل على شمولية الأداء بتغطيتها جوانب متعددة من القدرة التنافسية كقيادة التكلفة، الجودة، زمن التسليم، التنوع... الخ مما يمكنها من الاستيلاء على حصة سوقية تحقق من خلالها الربح المستهدف⁴.

2-3- العوامل السياسية والقانونية: المتمثلة في السياسة الخارجية، الاستقرار السياسي والأمني للبلاد، النظم القانونية، انتشار الأحزاب السياسية، الخ... التي تمتاز بتغيرات سريعة ومفاجئة تنعكس على أداء الشركة مما يوجب هذه الأخيرة التكيف معها بهدف تحقيق أهدافها⁵.

2-4- العوامل الاجتماعية والثقافية: تتميز بكونها من أهم العوامل التي يصعب على الشركة التحكم فيها لان العنصر البشري مختلف السلوكيات القيم والمبادئ، والعوامل الاجتماعية تتمثل في المواقف والرغبات ومستوى الذكاء، التربية، عادات الأفراد، في حين العوامل الثقافية فهي نماذج الحياة والقيم والأخلاق والتيارات الفكرية للمجتمع الذي تتواجد فيه الشركة... الخ والتي تختلف من بلد إلى آخر، فالشركات التي تحقق مستويات عالية من الربحية من مشاريعها هي تلك التي تسوق منتجات تتماشى وطريقة تفكير وعيش العميل المستهدف⁶.

¹ سليم لعقون، مرجع سبق ذكره، ص. 106.

² عبد الملك مزهود، مرجع سبق ذكره، ص. 91.

³ أحمد زرنوح، مرجع سبق ذكره، ص. 42.

⁴ دلال خطاب وسارة مرزوق، "التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير ودوره في تقييم الأداء المالي دراية حالة مركب سیدار الصناعي (2011-2012)"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، الأردن، العدد 29، 2019، ص. 87.

⁵ إلهام بجاوي، مرجع سبق ذكره، ص. 10.

⁶ إلهام بجاوي، المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

المطلب الثالث: قياس، تقييم وقيادة الأداء المالي

لتبيان مستوى نجاح أو فشل الشركة في استغلال مواردها المالية قصد تقويم أنشطتها المنحرفة وجب عليها أن تقيس أدائها المالي، من خلال الربط بين متغيرات القوائم المالية اعتمادا على مجموعة من المعادلات الرياضية التي تمكن المدير المالي من قياس توليفة متكاملة من المؤشرات الكمية، لتستخدم بعدها في عملية تقييم الأداء المالي التي تهدف إلى تفسير القيم المحسوبة بشكل دقيق غير قابل للتأويل ووضع الحلول والتوصيات اللازمة لتدارك الخلل، بهدف التحسين المستمر للوضع المالي للشركة أو كما يصطلح عليه بقيادة/تقويم الأداء المالي (تخطيط المستقبل في ضوء إنجازات الماضي).

لذا قبل الخوض في عرض مختلف الاتجاهات التقليدية والحديثة المعتمدة في قياس وتقييم الأداء المالي بهدف تقويمه إرتأى الباحث التطرق لمفهوم كل من قياس، تقييم وقيادة الأداء المالي.

الفرع الأول: قياس الأداء المالي

تهدف الشركة الاقتصادية من خلال نشاطها إلى تحقيق أرباحها المستهدفة بإنتاج وبيع توليفة معينة من المنتجات، أي أن الأرباح هي معيار الأداء الأساسي، مما يستدعي ضرورة قياس ما تم تحقيقه من خلال مجموعة المؤشرات المالية وغير المالية المؤثرة على الجزء المالي بهدف تشخيص وضعية الشركة.

فقياس الأداء المالي عرف بأنه:

- "عملية تحديد القيم الرقمية للأحداث والأشياء بأدوات واضحة، سهلة الاستخدام، مبسطة ومتفق عليها، للحد من التدخل الشخصي للحكم على الأمور وتفسيرها"¹. فبدون قياس لا تستطيع الشركة رقابة نشاطها، تقييمه، ولا تحسينه.
- وهو "عملية جمع وحساب وتقديم تركيبات كمية عن كفاءة وفعالية أنشطة الشركة"².
- ويعرفه الباحث بأنه "التحديد العلمي الدقيق لقيم رقمية تستخدم كنظام لتشخيص نتيجة أعمال الشركة دون انحياز أو تلاعب مما يسمح لأصحاب المصالح بمعرفة أين هي الشركة وإلى أين تتجه".

وتشكل عملية قياس الأداء المالي في الشركة خطوة ذات فائدة كبيرة كونها³:

- تضيفي خاصية المصدقية في عرض الوضعية المالية للشركة؛
- توفر قدر كافي من البيانات والمعلومات الموضوعية؛
- ترتبط بالأهداف المسطرة للشركة الاقتصادية؛
- تقوم على مؤشرات ومقاييس مالية من شأنها أن تعكس نجاح الشركة في البيئة التنافسية؛
- تحديد ما إذا تحققت متطلبات العملاء أم لا وبالتالي البحث عن سبل إرضائهم؛

¹ أمال سحنون، "دور أدوات التحليل المالي في قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة حضنة حليب"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 14، العدد 1، 2021، ص.638.

² Andy Neely et al, "Performance measurement system design: A literature review and research agenda", International Journal of Operations and Production Management, Emerald Group Publishing, Bingley, United Kingdom, Vol.25, No.12, 2005, p.1229.

³ نجلاء نوبلي، "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص.90.

الفرع الثاني: تقييم الأداء المالي

لكي تتمكن أي إدارة من رسم صورة واضحة عن نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات التي يمكن أن تواجهها الشركة خلال دورة حياتها وجب عليها أن تقيم أداؤها وخاصة المالي منه، كونه يزودها بالمعلومات اللازمة لتدارك وتفادي العثرات التي قد تواجهها مستقبلا وتحدد استقرارها المالي.

قبل التطرق إلى مفهوم تقييم الأداء المالي وجب الإشارة إلى مفهوم التقييم الذي يعرف بأنه "عملية إشراف ومراجعة من قبل الإدارة الإستراتيجية لمعرفة كيفية سير الأعمال والتأكد من أن الموارد المتاحة داخل الشركة تم ويتم استخدامها وفقا للخطة الموضوعة بهدف بلوغ الأهداف المسطرة"¹.

أما عن تقييم الأداء المالي فيعرف على أنه:

- "عملية تشخيص الصحة المالية للشركة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومواجهة المستقبل من خلال الاعتماد على مجموعة من المؤشرات المحسوبة من بنود الميزانية وجدول حساب النتيجة والجداول الملحقمة، مع أخذ الطرف الاقتصادي والقطاع الذي تنتمي إليه الشركة في الحسبان"².
- وهو "عملية تحليل للوضع المالي باستخدام مجموعة من الأدوات والمؤشرات المالية، بهدف تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف ذات الطبيعة المالية للشركة محل التقييم"³.
- ويعرف الباحث تقييم الأداء المالي "بأنه عملية المقارنة لتوليفة من مؤشرات الأداء المالي المختارة لشركة ما مع متوسط الصناعة أو سنة أساس أو شركة رائدة خلال فترة زمنية محددة لتحديد الانحرافات الإيجابية والسلبية التي يتم العمل على معرفة مسبباتها ومعالجتها قبل تفاقمها".

وإن عملية تقييم الأداء المالي تسمح بتحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- تحديد مواطن الخلل والضعف في نشاط الشركة والقيام بتحليل شامل لها للوقوف عند مسبباتها وذلك بغية وضع الحلول التصحيحية اللازمة؛
- الوقوف على مدى كفاءة الشركة في استغلال مواردها المالية لتحقيق أكبر عائد بتكاليف أقل وجودة عالية⁴؛
- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الصحيح بما يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة، حيث تشكل نتائج تقييم الأداء المالي قواعد معلومات دقيقة وشاملة في رسم السياسات والخطط العملية البعيدة عن التقديرات الشخصية؛
- تحقيق هدف بقاء الشركة وقدرتها على النمو⁵؛

¹ خيضر خنفرى ومرىم بورنيسة، مرجع سبق ذكره، ص.58.

² عبد الغني دادن، "قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية حالة بورصتي الجزائر وباريس"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006، ص.36.

³ أحمد شعشوع وآخرون، "دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة دراسة مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) والمؤشرات المالية التقليدية (ROE, ROI)"، مجلة التكامل الاقتصادي، مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الأفريقي، جامعة أحمد درارية، أدرار الجزائر، المجلد 9، العدد 1، 2021، ص.253.

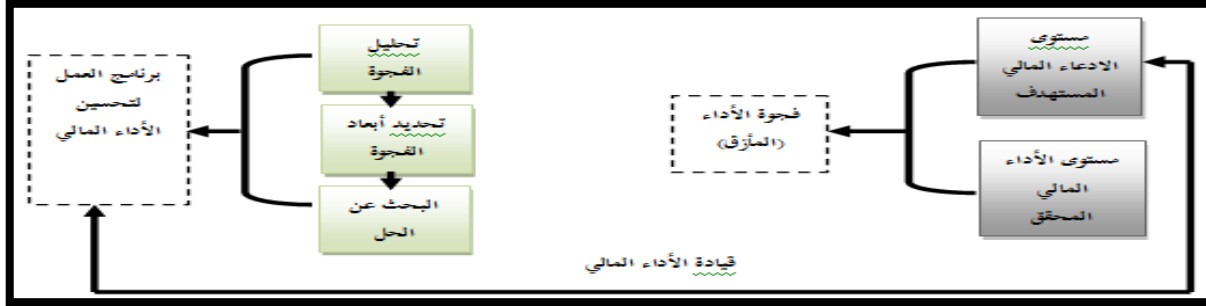
⁴ عبد الرحمن محمد رشوان ومحمد عبد الله أبو رحمان، "دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في قياس الأداء المالي للمشروعات الصغيرة"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإزترية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، المجلد 6، العدد 3، 2019، ص.96.

⁵ موسى بن البار وأمين بوساق، "نموذج مقترح لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عينة من المؤسسات الناشطة بالمنطقة الصناعية بالمسيلة"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 7، 2019، ص.64.

الفرع الثالث: قيادة الأداء المالي

بعد قيام الشركة بقياس النتائج التي حققتها خلال فترة زمنية محددة باستخدام مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية المؤثر في البعد المالي ومقارنتها بما هو مستهدف، يتم تحديد مدى نجاحها أو فشلها في بلوغ الأهداف، وعلى أساس ذلك تتخذ الإجراءات التصحيحية، وتعديل الخطط القائمة لقيادة الأداء المالي نحو ما هو مستهدف كما هو موضح من خلال الشكل رقم (1-05).

الشكل رقم (1-05): نموذج تحسين الأداء



المصدر: مليكة مقداد ، " دور مناهج التحسين المستمر للعمليات في تحسين أداء المؤسسة" ، مجلة أبعاد اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، المجلد 7، العدد 7، 2017، ص.101.

وقد عرفت قيادة الأداء بأنها "مجموع العمليات الإدارية التي تتشكل من: مراقبة التسيير، التحليل والتشخيص الإستراتيجي، والتغذية العكسية لكل من الأنشطة والإستراتيجية، للتخلص من فجوة الأداء التي تحول دون بلوغ الأهداف المالية"¹.
 مما سبق يمكن القول بأن كل من القياس والتقييم جزء من (أساس) عملية قيادة الأداء التي تستخدم مخرجاتها في صياغة برامج التحسين والسهر على تطبيقها، لتحقيق رؤية ورسالة الشركة.

¹ Fabre Pascal, "Management et contrôle de gestion Manuel et application", Dunod, Paris, 2007, p.27.

المبحث الثاني: الاتجاهات التقليدية والحديثة لقياس وتقييم الأداء المالي

تعتبر كل من المؤشرات المالية وغير المالية إحدى أهم الأدوات التي تعتمد عليها الشركات الاقتصادية لتقييم وضعيتها المالية الحالية والمستقبلية، وتفادي المخاطر التي قد تهدد استقرارها المالي. ولتحقيق أفضل تقييم وجب على المدير المالي أن يحسن اختيار توليفة المؤشرات التي تتناسب وطبيعة نشاط وأهداف الشركة ليتمكن من رسم صورة شاملة ودقيقة عن أدائها كخطوة أولية لعملية التقييم التي تتطلب الخبرة والكفاءة العلمية والعملية.

المطلب الأول: قياس وتقييم الأداء المالي للشركات الاقتصادية من خلال النسب المالية والتحليل النقطي

تعد النسب المالية إحدى الأدوات المستخدمة في قياس وتقييم الأداء المالي بهدف قيادته، فهي توفر مقياساً للعلاقة بين عنصر (بيان مالي) وعنصر آخر (بيان مالي آخر) من عناصر (بيانات) القوائم المالية في تاريخ معين ومقارنتها مع النسب القياسية (متوسط قطاع الصناعة، قيمة لنسب مثالية، قيمة لنسب مستهدفة من قبل الشركة)، أو دراسة تطورها عبر الزمن لتحديد مواطن الخلل والعمل على معالجتها من المصدر¹. فالمدراء الماليون يستطيعون من خلالها تسليط الضوء على العديد من الجوانب المالية التي لا تظهرها البيانات المالية العادية (قيم بنود القوائم المالية الجامدة) بوضوح بشرط أن يتم حسابها (الوظيفة الفنية) وتفسيرها (الوظيفة التفسيرية) بالشكل الصحيح الذي يعبر عن الموقف المالي للشركة، وإن تكون العلاقة بين مخلف بنود القوائم المالية مرتبطة بالأداء المراد قياسه ومفسرة له ليتم استخلاص معلومات حول مدى فعالية سياساتها التشغيلية والتمويلية ومدى سلامة مركزها المالي.

الفرع الأول: تقييم الأداء المالي للشركات الاقتصادية من خلال النسب المالية

يوجد العديد من النسب المالية المعتمدة في قياس وتحليل أداء الشركات، إلا أننا سنركز هنا على النسب الأكثر استخداماً في تحليل المركز المالي.

1- نسب الربحية (تحليل الفعالية المالية) Profitability Ratios: تعد الربحية الهدف الأساسي لكافة الشركات على اختلاف أنواعها لضمان استمرار ونمو نشاطها، فهي المؤشر الذي يهتم به الدائنون والمستثمرون عند تعاملهم معها، كونها تقيس مدى كفاءة القرارات الاستثمارية التي تم تجسيدها في بيئة الأعمال². (محصلة السياسات التي تنتهجها الإدارة العليا للشركة). ولكي يبدي المحلل المالي رأيه عن مدى القدرة الكسبية للشركة يمكن أن يعتمد على توليفة النسب التالية:

¹ عبد الفتاح سعيد السرطاوي وعادل عيسى حسان، "التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي للشركات الصناعية: دراسة حالة شركات الأدوية المدرجة في بورصة فلسطين للفترة ما بين (2010-2017)"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، 2019، ص. 154.

² مفلح محمد عقل، "مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص. 327.

الجدول رقم (1-01): نسب الربحية

النسبة	طريقة القياس	التفسير المالي
معدل العائد على الأموال الخاصة Return On Equity	صافي الربح بعد الضريبة ÷ الأموال الخاصة	يقيس هذا المؤشر مدى كفاءة وفعالية المؤسسة في توظيف أموال الملاك لتوليد الأرباح، وبالتالي فإن الزيادة المستمرة في هذا المعدل تدل على قدرة استثمارات المؤسسة على توليد عوائد تفوق مستوى سعر الفائدة (العائد على توظيف الأموال بدون مخاطرة)
معدل العائد على الاستثمار Return On Investment	صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة ÷ إجمالي الاستثمار	يعبر هذا المؤشر على مدى كفاءة فعالية المؤسسة في توظيف كل الأموال المتاحة لديها من المساهمين والديون طويلة الأجل (الأموال الدائمة المستثمرة لمدة تجاوزت السنة)، لتحقيق عائد يفوق أو يساوي تكلفة تلك الأموال على أقل تقدير.
معدل العائد على الأصول Return On Assets	صافي الربح بعد الضرائب ÷ إجمالي الأصول	يشير هذا المعدل إلى مدى قدرة المؤسسة على تحقيق عائد مرضي على أموالها المستثمرة سواء كان مصدرها المساهمين أو مصادر تمويل أخرى طويلة وقصيرة الأجل، من خلال تحويلها إلى أصول (مباني، معدات أراضي، أوراق مالية، مخزونات... الخ) تستغل في نشاطها لتوليد الأرباح المستهدفة.
صافي (هامش) الربح إلى المبيعات Net profit to sales	صافي الربح بعد الضرائب ÷ صافي المبيعات	ويشير ارتفاع هذا المعدل إلى قدرة المؤسسة على إدارة التكلفة والربح (قدرة الدينار الواحد من المبيعات على توليد الربح)

المصدر: بالاعتماد على:

منير شاكر محمد وآخرون، "التحليل المالي مدخل صناعة القرارات"، مطبعة الطليعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص.ص. 64-66.
 شعيب شنوف، "التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص. 213.
 التجاني إلهام وشعوبي محمود فوزي، "تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية" دراسة حالة البنك الوطني الجزائري والقرض الشعبي الجزائري للفترة 2005-2011"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 9، العدد 1، 2011، ص. 34.

2- نسب السيولة (اليسر والفشل) Liquidity Rations: تعتمد نسب السيولة كأداة لقياس مدى قدرة أي شركة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل في تواريخ استحقاقها اعتماداً على أصولها المتداولة (السائلة وشبه السائلة)، فارتفاع هذه النسب بشرط أن لا يكون مبالغ فيها (في حدود المعدل المقبول، متوسط قطاع أعمال الشركة) يدل على أن الشركة في أريحية مالية بدون تضييعها للفرص الاستثمارية ذات الدخل المرتفع، مما يجعل الدائون (بنوك، موردون) على استعداد للتعامل معها في الأجل القصير¹. ولكي يبدي المحلل المالي رأيه عن ما إذا كانت الشركة في يسر أو عسر مالي بكل مصداقية وجب عليه حساب النسب التالية:

¹ عبد الله أحمد عبد الله الدعاس، "إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الأردنية"، مجلة دراسات - العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، المجلد 37، العدد 1، 2010، ص. 98.

الجدول رقم (1-02): نسب السيولة (اليسر والفشل)

النسبة	طريقة الحساب	التفسير المالي
نسبة السيولة العامة General liquidity ratio	الأصول المتداولة ÷ الديون قصيرة الأجل	تستخدم كمؤشر أولي وأساسي لمعرفة قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل من أصولها المتداولة، التي يتوقع أن يتم تحويلها إلى نقدية في تاريخ يتزامن وموعد سداد الخصوم المتداولة
نسبة السيولة السريعة Quick liquidity ratio	(الأصول المتداولة - المخزون) ÷ الديون قصيرة الأجل	تبين هذه النسبة مدى إمكانية المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من الأصول سريعة التحول إلى نقدية (الصندوق، البنوك، الاستثمارات، العملاء)، والتي تستثني عناصر المخزون نظراً لصعوبة تصريفه والحصول على النقدية خلال وقت قصير (يحتاج إلى تسويق، خطط بيعية ويمكن أن يباع آجلاً).
نسبة السيولة الجاهزة Ready liquidity ratio	القيم الجاهزة ÷ الديون قصيرة الأجل	تمتاز هذه النسبة عن سابقتها بصرامتها في تقييم اليسر أو الفشل المالي للمؤسسة، كونها توضح مدى إمكانية تسديد الديون قصيرة الأجل بصفة لحظية اعتماداً على الأوراق المالية والنقد المتاح للمؤسسة (الأصول النقدية ومكافئ النقدية).

المصدر: بالاعتماد على:

دلال حطاب وسارة مرزوق، "التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير ودوره في تقييم الأداء المالي دراية حالة مركب سیدار الصناعي (2011-2012)"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، الأردن، العدد 29، 2019، ص. 89.

بومصباح صافية، "أثر المعلومات الحاسبية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة التنافسية دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعرييج"، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2019، ص. 480.

مفلح محمد عقل، "مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبع الأولى، 2009، ص. 329.

3- نسب النشاط Activity Ratios: تستخدم هذه النسب في الحكم على مدى نجاح الإدارة في تسيير الموجودات والمطلوبات (الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة للشركة في اقتناء الأصول ومن ثم مدى قدرتها على التوظيف الأمثل لها). فهي تدرس معدلات دوران الذمم (المدينة، الدائنة) والمخزونات والموجودات التي توضح سياسة الشركة في استرداد وتسديد الديون وتصريف المخزونات وإدارة الموجودات، وينصب الاهتمام هنا حول كيفية استخدام الشركة لموجوداتها (الثابتة والمتداولة) بكفاءة لتعظيم المبيعات والأرباح مما يخلق نوع من التوازن ما بين المبيعات وكل من الحسابات المدينة والدائنة، المخزونات، الأصول الثابتة وإجمالي الأصول¹. وفيما يلي أهم هذه النسب.

¹ محمد محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص. 64.

الجدول رقم (1-03): نسب النشاط

النسبة	طريقة الحساب	التفسير المالي
معدل دوران إجمالي الأصول Total asset turnover rate	رقم الأعمال (صافي المبيعات) ÷ متوسط إجمالي الأصول	يبين هذا المعدل مدى العلاقة بين المبيعات الصافية وحجم الأصول المستخدمة في توليدها أي عدد مرات تحول الأصول إلى رقم أعمال، وبهذا فإنه يقيس مدى كفاءة الإدارة في استغلال أصولها والانتفاع من الطاقة الإنتاجية المتاحة في توليد المبيعات.
معدل دوران الأصول الثابتة Fixed asset turnover rate	رقم الأعمال ÷ متوسط مجموع الأصول الثابتة	يعتبر من أهم المؤشرات في تقييم الأداء التشغيلي كونه يبين مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أقصى استفادة من أصولها الثابتة في توليد رقم أعمال يحقق لها الربح الإجمالي المخطط له.
معدل دوران الأصول المتداولة Current asset turnover rate	رقم الأعمال ÷ متوسط الأصول المتداولة	يشير هذا المعدل إلى مدى كفاءة المؤسسة في إدارة الأصول المتداولة لتوليد رقم الأعمال (المبيعات) منه.
معدل دوران العملاء Customer turnover rate	المبيعات الآجلة ÷ متوسط حساب العملاء	يشير هذا المعدل إلى مدى كفاءة نشاطي الائتمان والتحصيل بالنسبة للمؤسسة، فكلما اقترب هذا المعدل من متوسط الصناعة دل على تحسن أداء إدارة المؤسسة في تحويل ديونها إلى سيولة جاهزة تكسيها القدرة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل أو يعاد استثمارها لتحقيق أرباح
معدل دوران المخزون للمنتجات Product inventory turnover rate	تكلفة الإنتاج المباع ÷ متوسط مخزون المنتجات التامة بسعر التكلفة	يشير هذا المعدل إلى كفاءة المؤسسة على تصريف مخزونها.
معدل دوران النقدية Cash turnover rate	رقم الأعمال ÷ متوسط (النقدية + شبه النقدية)	يبين هذا المعدل ما إذا كانت مستويات النقدية وشبه النقدية للمؤسسة تتجاوز أو تقل عن المستوى المقبول.
معدل دوران الموردين Supplier turnover rate	صافي المشتريات الآجلة ÷ متوسط رصيد الموردين وأوراق الدفع	يستخدم هذا المعدل كمؤشر للحكم على مدى سرعة المؤسسة في تسديد ديونها (رصيد الموردين وأوراق الدفع)، استناداً إلى عدد مرات التسديد خلال فترة معينة.

المصدر: بالاعتماد على:

منير إبراهيم هندي، "الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص 82-87.
 أمين السيد أحمد لطفي، "التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة"، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، د.ط، 2006، ص.367.
 فهمي مصطفى الشيخ، "التحليل المالي، SME Financial Inc"، رام الله، فلسطين، الطبعة الأولى، 2008، ص.63.
 البشير زبيدي، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي دراسة حالة مجمع صيدال"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016/2017، ص.150.

4- نسب الرفع المالي والمقدرة على الوفاء بعبء الديون Leverage Ratios: أو كما يصطلح عليها بنسب المديونية تعد من المؤشرات التي يعتمد عليها المقرضين والمستثمرين وكذا إدارة الشركة لإظهار مدى مساهمة الديون ممثلة في الالتزامات القصيرة الأجل أو الطويلة الأجل في تمويل أصول الشركة مقارنة بمساهمة الملاك، فعن طريق نسب الرفع المالي يستطيع المدير المالي معرفة نسبة حقوق المساهمين وكذلك نسبة القروض أو الديون الخارجية، وبالتالي قياس الأداء المالي للشركة استناداً إلى هيكل رأس المال المستثمر بهدف الإجابة على التساؤل التالي: هل نلجئ إلى اقتراض أموال أكثر حتى نزيد من أرباحنا أم نبقي على وضعنا الحالي¹. ومن هذه النسب نذكر ما يلي:

¹ محمد مدحت غسان الخيري ودلال غسان الخيري، "التحليل المالي الكشف عن الانحراف والاختلاس"، الصايل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ط، 2012، ص.57.

الجدول رقم (1-04): نسب الرفع المالي والمقدرة على الوفاء بعبء الديون

النسبة	طريقة الحساب	التفسير المالي
نسب الديون إلى إجمالي الأصول Debt-to-total assets ratios	(الديون قصيرة الأجل + الديون طويلة الأجل) ÷ إجمالي الأصول	تعتبر هذه النسبة كمؤشر لقياس درجة اعتماد المؤسسة على الديون لتمويل أصولها، فكلما انخفضت دل ذلك على أن المؤسسة تعتمد في تمويل أصولها على الإمكانيات الذاتية وبالتالي عدم تحملها لفوائد وأقساط كبيرة على القروض التي ستؤثر على درجة استقرارها المالي
نسبة الديون إلى حقوق الملكية Debt-to-equity ratio	مجموع الديون ÷ حقوق الملكية (الأموال الخاصة)	يستخدم عليها بنسبة المديونية أو الرفع المالي كونها تقيس درجة اعتماد المؤسسة على المصادر الخارجية مقارنة بالأموال المملوكة في محاولة منها لرقابة والتحكم في الدين الخارجي لضمان الاستقلالية المالية وحماية الدائنين في حالة التصفية
معدل تغطية الفوائد Interest coverage rate	الربح قبل الفائدة والضريبة ÷ الفوائد المدفوعة	يوضح هذا المعدل مدى قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وتحمل أعباء الفوائد، أي المدى الذي يمكن أن ينخفض إليه الدخل المتاح للسداد قبل أن تفقد المؤسسة قدرتها على سداد الفوائد.

المصدر: بالاعتماد على:

محمد مدحت غسان الخيري ودلال غسان الخيري، "التحليل المالي للكشف عن الانحراف والاختلاس"، الصايل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ط، 2012، ص.58.

خميسي شبيحة، "التفسير المالي للمؤسسة"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، د.ط، 2013، ص.96.

غادة عباس، "أسس الإدارة المالية"، الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، سورية، د.ط، 2018، ص.125.

الفرع الثاني: التحليل النقطي Z-Score (النماذج الكمية للتنبؤ بالفشل المالي)

نظرا لتزايد عدد الشركات التي عجز التحليل المالي القائم على العديد من المؤشرات المالية غير المترابطة عن كشف فشلها المالي عمل المختصين على إيجاد أسلوب مشتق منه عرف بالتحليل النقطي Z-Score القائم على استخلاص أفضل المؤشرات المالية وجمعها في نموذج خطي واحد يمكن من خلاله الحكم بشكل أفضل ومباشرة على سلامة المركز المالي للشركة أو فشلها مستقبلا إذا لم تقم باتخاذ التدابير اللازمة لتحسين ربحيتها.

فالتحليل النقطي عبارة عن "أسلوب إحصائي يهدف إلى إيجاد أفضل توليفة نسب مالية على شكل نموذج خطي يمكن المدراء الماليين من التنبؤ باحتمال وقوع فشل مالي مستقبلي لمؤسساتهم".¹ وفي ما يلي بعض نماذج التحليل المالي النقطي التي تم بناؤها من قبل الباحثين من خلال تحليل قاعدة بيانات نسب مالية لعينة مكونة من الشركات السليمة والفاشلة واستخراج النسب الأكثر دلالة على التمييز بين الفشل والنجاح والوزن النسبي لكل منها في النموذج.

1- نموذج (Altman,1968): لقد اقتصر في بناء نموذجه على خمس نسب مالية تشمل: السيولة، الربحية، الرافعة المالية، القدرة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل والنشاط، ممثلة بالنسب المشكلة لنموذج حساب مؤشر الفشل Z وفق ما هو موضح من خلال الجدول التالي:

¹ خالد بن عمر، "تكامل التحليل المالي والتحليل النقطي لتطوير إجراءات الكشف المبكر للفشل المالي"، مجلة دراسات اقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، المجلد 13، العدد 2، 2013، ص.124.

الجدول رقم (1-05): نموذج (Altman,1968)

معادلة (Altman,1968)		
$Z = 1.2x_1 + 1.4x_2 + 3.3x_3 + 0.6x_4 + 1.0x_5$		
مؤشر الفشل الذي يتم عن طريقه التنبؤ بفشل أو عدم فشل المؤسسة	Z	حيث أن
رأس المال العامل / إجمالي الأصول. (مؤشر السيولة)	x_1	
الأرباح المحتجزة / إجمالي الأصول (مؤشر يرتبط بسياسة الإدارة في توزيع الأرباح)	x_2	
الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب / إجمالي الأصول (مؤشر الربحية)	x_3	
القيمة السوقية لحقوق المساهمين / إجمالي الالتزامات (مؤشر الرفع المالي)	x_4	
المبيعات / مجموع الموجودات (مؤشر النشاط)	x_5	
حالة المؤسسة حسب نموذج Altman		
حالة المؤسسة	المسطقة	قيمة Z
ستفلس	الحمراء	$Z < 1.8$
النموذج لا يمكنه الحكم بدقة على احتمال إفلاس المؤسسة أو عدم إفلاسها	الضبابية	$1.9 \leq Z \leq 2.9$
لن تفلس	الخضراء	$Z > 2.9$

المصدر: عزت هاني عزت أبوشهاب، "مدى فاعلية نموذج كيدا بالتنبؤ بالفشل المالي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2018، ص ص. 42-43.

2- نموذج (Kida, 1981): يعد نموذج Kida من أهم النماذج وأكثرها شيوعاً واستخداماً للتنبؤ بالفشل المالي، أثبت هذا النموذج ما نسبته 90% من الدقة في التنبؤ بالفشل المالي قبل سنة من وقوعه.، وقد شكل هذا النموذج من خمسة متغيرات مستقلة من النسب المالية مشكلة معادلة خطية لتحديد قيمة المتغير التابع Z كما يلي:

الجدول رقم (1-06): نموذج (Kida, 1981)

معادلة (Kida, 1981)		
$Z = 1.042x_1 + 0.42x_2 - 0.461x_3 - 0.463x_4 + 0.271x_5$		
مؤشر الفشل الذي يتم عن طريقه التنبؤ بفشل أو عدم فشل المؤسسة	Z	حيث أن
صافي الربح بعد الفوائد والضرائب / إجمالي الأصول. (الربحية)	x_1	
إجمالي حقوق الملكية / إجمالي الالتزامات (المديونية)	x_2	
الأصول النقدية / الالتزامات قصيرة الأجل (المديونية)	x_3	
المبيعات / إجمالي الأصول (النشاط)	x_4	
النقدية / إجمالي الأصول (السيولة)	x_5	
حالة المؤسسة حسب نموذج Altman		
حالة المؤسسة	المسطقة	قيمة Z
المؤسسة مهددة بالفشل المالي	الحمراء	$Z < 0$
المؤسسة في مأمن من الفشل المالي	الخضراء	$Z > 0$

Source: Thomas Kida, "An Investigation into Auditors' Continuity and Related Qualification Judgments", Journal of Accounting Research, University of Chicago, United States of America, Vol. 18 No. 2, 1980, p.513

3- نموذج (Sherrod, 1987): صمم نموذج Sherrod لتحقيق هدفين: الأول تقييم المخاطر من قبل المصارف لتقييم المخاطر عند منح القروض. أما الهدف الثاني فهو التنبؤ بالفشل المالي للشركات والتعرف على مدى قدرتها على الاستمرار. ويقوم نموذج Sherrod بحساب قيمة Z كما هو موضح من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-07): نموذج (Sherrod, 1987)

معادلة (Sherrod, 1987)		
$Z = 17x_1 + 9x_2 + 3.5x_3 + 20x_4 + 1.2x_5 + 0.1x_6$		
	Z	حيث أن
صافي رأس المال العامل/ إجمالي الأصول	x_1	
الأصول النقدية/ إجمالي الأصول	x_2	
إجمالي حقوق الملكية/ إجمالي الأصول	x_3	
صافي الدخل قبل الضريبة/ إجمالي الأصول	x_4	
إجمالي الأصول/ إجمالي الالتزامات	x_5	
إجمالي حقوق الملكية/ إجمالي الأصول الثابتة	x_6	
حالة المؤسسة حسب نموذج Altman		
حالة المؤسسة	المسطقة	قيمة Z
المؤسسة غير معرضة لمخاطر الفشل المالي	الفئة الأولى	$Z > 25$
احتمال قليل للعرض لمخاطر الفشل المالي	الفئة الثانية	$25 \geq Z > 20$
صعوبة التنبؤ بمخاطر الفشل المالي	الفئة الثالثة	$20 \geq Z > 5$
المؤسسة معرضة لمخاطر الفشل المالي	الفئة الرابعة	$5 \geq Z > -5$
المؤسسة معرضة بشكل كبير لمخاطر الفشل المالي	الفئة الخامسة	$Z \leq -5$

Source: Islam S. T. Babela and Renas I. Mohammed, "Business Failure Prediction using Sherrod and Kida Models: Evidence from Banks Listed on Iraqi Stock Exchange (2011 - 2014)", Humanities Journal of University of Zakho, University of Zakho, Vol.4, No.2, 2016, p p.36-38.

رغم أن النسب المالية تعد من المؤشرات المعتمدة وفق نطاق واسع من قبل المحللين الماليين في تقييم الأداء المالي للشركات إلا أنه تشوبها بعض نقاط القصور التي تفقدها قوة التحليل، كما هو مبين في النقاط التالية:

- دقة النسب المالية المعتمد عليها في التحليل تقتصر على مدى سلامة أرقام بنود القوائم المالية للشركة؛
- صعوبة تحديد الأسس التي تقارن بها النسب المالية المحسوبة للحكم على كفاءة وفعالية الأداء؛¹
- عدم قدرتها على تحديد القيمة الاقتصادية الحقيقية لثروة الملاك التي تنعكس على القيمة السوقية لأسهم الشركة؛
- تجاهلها لتكلفة التمويل عن طريق الملكية أو الأسهم في حساب الربح المحاسبي، فمن المتعارف عليه أن الربح المحاسبي يأخذ في الحسبان كلفة التمويل عن طريق القروض والسندات ويتجاهل تكلفة الفرصة البديلة للمساهمين مما قد يعطي الانطباع الجيد عن أداء الشركة في كثير من الأحيان مع العلم بأنه لو تم اخذ هذه التكلفة بعين الاعتبار لتغير أساس ونتيجة التقييم؛²

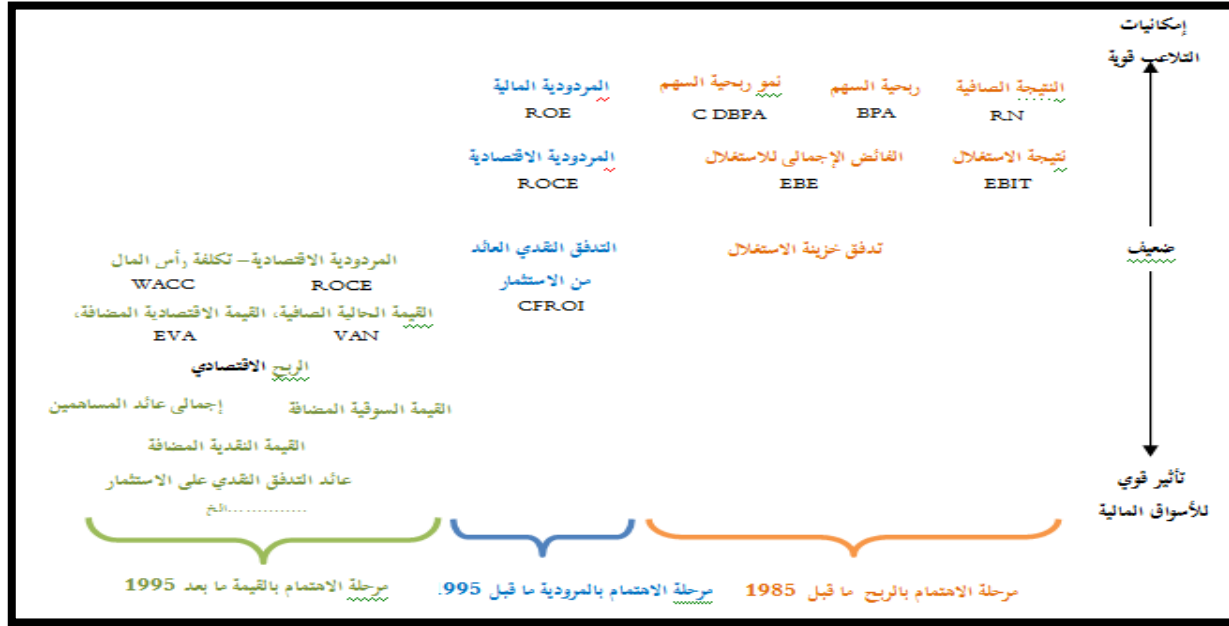
¹ محمد محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص. 57.

² أحمد محمد خليل وآخرون، "استخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم نتائج ممارسة إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على شركة آسيا سيل للاتصالات"، مجلة جامعة العلوم الإنسانية، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق، المجلد 21، العدد 4، 2017، ص. 18.

المطلب الثاني: مؤشرات إنشاء القيمة

تقييم الشركات احد المسائل الهامة في الإدارة المالية، لكن في الوقت الحالي لم تعد الأرباح والخسائر تعكس قيمة الشركة، فبعض النتائج المحاسبية المالية وخصوصا التقليدية منها قد تخفي عدة نقائص تشوب أداء الشركة وهذا قد يؤدي إلى تشويه القيمة الحقيقية لها، ولتدارك النقائص التي تشوب النسب المالية عمل الباحثون والمهنيون في مجال الإدارة المالية من قبل 1985 إلى يومنا هذا على تطوير مؤشرات مسايرة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال بهدف تحسين نفعية التقارير المالية وتزويد أصحاب المصالح بالمعلومات التي تعكس القيمة الحقيقية للشركة، مما يمكنهم من اتخاذ القرارات الصائبة. كما هو موضح من خلال الشكل رقم (1-06).

الشكل رقم (1-06): تطور مؤشرات إنشاء القيمة وتقييم الأداء المال



المصدر: علي بن الضب وسيدي احمد عباد، "تكلفة رأس المال ومؤشرات إنشاء القيمة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، 2013، ص.127.

الفرع الأول: القيمة السوقية المضافة

القيمة السوقية المضافة Market Value Added (MVA) تعتبر من بين أهم المؤشرات المالية الحديثة التي شغلت اهتمام الباحثين والمدراء الماليين على غرار الكم الهائل من مؤشرات قياس وتقييم الأداء المالي ذات النقائص ومحدودية التطبيق، كونها أعطت رؤية أوضح لمفهوم خلق القيمة المعتمد في تقييم أداء الشركة من خلال تحديد التغيرات في MVA بمرور الوقت.

1- مفهوم القيمة السوقية المضافة

إضافة إلى مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) Economic Value Added الذي حضي باهتمام كبير من قبل الشركات طورت شركة Stern Stewart سنة 1991 م مؤشر آخر لقياس وتقييم أداء الشركات المدرجة في البورصة ومدى خلقها للقيمة للمساهمين أصطلح عليه بالقيمة السوقية المضافة MVA، الذي عرف على انه:

- "الفرق بين القيمة السوقية والدفترية لأسهم الشركة أو الفرق بين القيمة السوقية للشركة (أسهم وسندات) ورأس المال المستثمر ممثلاً في الديون وحقوق الملكية"¹. وبالتالي إذا كانت القيمة السوقية للشركة أكبر من رأس مالها المستثمر فهذا يدل على أنها خلقت قيمة لحملة الأسهم أما إذا كانت أقل من رأس مالها المستثمر فمعناه أنها دمّرت القيمة للمساهمين (هدر لثروة المساهمين)، وبالتالي فهي تخبرنا عن مقدار القيمة التي أضافتها الشركة إلى استثمارات (ثروة) مساهميها أو طرحتها منها.
- وعرفت كذلك بأنها "مؤشر عن القيمة التي يضيفها المساهمون إلى ثروة الشركة على قيمتها الدفترية"². وبالتالي فإن القيمة السوقية المضافة مؤشر على مدى استطاعة إدارة الشركة على تحقيق ثروة من القيمة الدفترية لرأس المال.

استناداً إلى التعريفين السابقين يمكن القول بأن القيمة السوقية المضافة أداة مهمة لقياس مدى خلق الإدارة للقيمة من جراء استثمار الأموال المتاحة (رأس المال المستثمر)، وبالتالي فهي تلخص مدى كفاءة وفعالية الشركة في إدارة مواردها لبلوغ هدف تعظيم الثروة للمساهمين.

2- آلية حساب القيمة السوقية المضافة

استناداً للدراسات السابقة هناك طريقتين لقياس القيمة السوقية المضافة هما طريقة صافي حقوق الملكية، وطريقة خصم القيمة الاقتصادية المضافة:

2-1- طريقة صافي حقوق الملكية: تعتمد هذه الطريقة على افتراض أن القيمة السوقية للديون ثابتة وهي مساوية لقيمتها الدفترية، وبالتالي تحسب القيمة السوقية المضافة وفق العلاقة التالية:³

$$\text{القيمة السوقية المضافة MVA} = \text{القيمة السوقية لحقوق الملكية} - \text{القيمة الدفترية لحقوق الملكية}$$

2-2- طريقة خصم القيمة الاقتصادية المضافة المتوقعة: تستطيع الشركة تحقيق زيادة في ثروة المساهمين في الحالة التي يكون فيها معدل العائد المحقق أكبر من التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال، بمعنى أن الشركة التي يباع سهمها في السوق بعلاوة يكون لها قيمة سوقية مضافة موجبة⁴. وحسب هذه الطريقة فإن القيمة السوقية المضافة يعبر عنها من خلال المعادلة التالية:⁵

$$\text{القيمة السوقية المضافة MVA} = \text{القيمة الحالية لجميع EVA المستقبلية}$$

وعلى هذا الأساس فإنه يتم خصم القيمة الاقتصادية المضافة بمعدل خصم مساوي إلى التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال وفق الصيغة الرياضية التي تأخذ الشكل الموالي:¹

¹ M. Thenmozhim, "Market Value Added and Share price Behaviour an Empirical Study of BSE Sensex Companies", Delhi Business Review, Society for Human Transformation & Research, Delhi, India, Vol.1, No.1, 2000, p.1.

² Andrea Quintiliani, "The Relationship between the Market Value Added of SMEs Listed on AIM Italia and Internal Measures of Value Creation The Role of Corporate Strategic Planning", International Journal of Financial Research, Sciedu Press, Canada, Vol.9, No.1, 2018, P.122.

³ M. Thenmozhim, op.cit, p.2.

⁴ محمد بنية، "القرارات المالية وفعاليتها في تعظيم القيمة السوقية الاقتصادية دراسة حالة عينة من الشركات المدرجة في السوق المالي السعودي خلال الفترة 2010-2015"، أطروحة دكتوراه، تخصص الاقتصاد التطبيقي وإدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدينة، الجزائر، 2017/2016، ص.143.

⁵ Kristina Jančovičová BOGNÁROVÁ, "The Effect Of Leverage And Economic Value Added On Market Value Added", Published by Challenges of the Knowledge Society Economic Sciences, Nicolae Titulescu University, București, Romania, 2018, p.813.

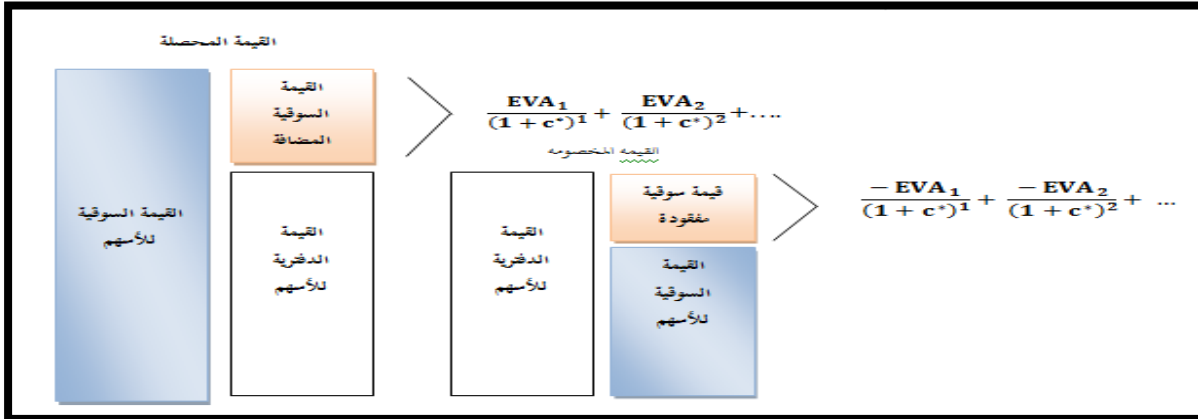
$$MVA = \frac{EVA_1}{(1 + WACC)^1} + \frac{EVA_2}{(1 + WACC)^2} + \frac{EVA_3}{(1 + WACC)^n} + \dots + \frac{EVA_n}{(1 + WACC)^n}$$

فزيادة EVA فإن الشركات سوف تزيد MVA لها أي زيادة الفرق بين قيمة الشركة في سوق والقيمة الدفترية لرأس المال المستثمر فيها، وبالتالي فإن العلاقة بين MVA وEVA تؤثر على قيمة السوقية للشركة، فمن خلال إعادة ترتيب الصيغ السابقة يمكن تعريف القيمة السوقية للأسهم على النحو التالي:

$$\text{القيمة السوقية للأسهم} = \text{القيمة الدفترية للأسهم} + \text{القيمة الحالية لجميع EVA المستقبلية.}$$

من خلال المعادلة نستنتج بان القيمة الاقتصادية المضافة تجذب القيمة السوقية المضافة في اتجاهها، فإذا كانت القيمة الاقتصادية المضافة موجبة (حققت علاوة) فإن ذلك يؤدي إلى الزيادة في القيمة السوقية المضافة (اتساع الفرق بين القيمة السوقية والدفترية لرأس المال) بزيادة الطلب على أسهم الشركة وارتفاع قيمتها السوقية، في حين إذا كانت القيمة الاقتصادية المضافة سالبة (حققت خصم) فإن المستثمرين سيدفعون سعر يقل عن القيمة الدفترية للسهم مما يؤدي إلى فقدان قيمة سوقية كما هو موضح من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-07): العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة



Source: Mäkeläinen Esa, "Economic Value Added as a management tool", Master's Thesis, Specializing in Accounting and Financing, Helsinki School of Economics and Business Administration, Finland, 1998, P.11.

¹ كمال غانم، "الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم الأداء المالي ودورها في ترشيد القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجمع صيدال"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2022/2021، ص.131.

الفرع الثاني: مقياس عائد التدفق النقدي على الاستثمار

على اعتبار أن الشركة في مجملها تعبر عن مشروع واحد، عمل الباحثون في مجال الإدارة المالية على تطوير مؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار Cash-Flow Return on Investment (CFROI) الفعال في قياس المردودة الاقتصادية لإجمالي الأصول للتعبير على الأداء الكلي.

1- مفهوم عائد التدفق النقدي على الاستثمار

على غرار مؤشري EVA و MVA المسوقة من قبل شركة Stern Stewart طور مكتب الاستشارات McKinsey سنة 1990 مؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار¹، أو معدل العائد لجميع الاستثمارات المنجزة من قبل الشركة، الذي يعد الوجه الثاني لمعدل العائد الداخلي Internal return rate (IRR) المعتمد في مجال تقييم الاستثمارات، ذلك أنه يعرف على أنه:

- "المعدل الذي يساوي بين التدفقات النقدية المستقبلية للاستغلال المعدلة حسب التضخم، ومجموع الأموال المستثمرة المعدلة حسب التضخم². فهو بذلك نسبة مئوية من التدفقات النقدية للاستثمار.
- ويعرف كذلك بأنه "المعدل الداخلي لعائد التدفقات النقدية المستقبلية للشركة أي معدل الخصم الذي يجعل صافي القيمة الحالية لإجمالي التدفقات النقدية والقيمة المتبقية مساوي لإجمالي الاستثمار"³.

2- طريقة حساب عائد التدفق النقدي على الاستثمار

لحساب هذا المؤشر يجب تقدير مكوناته الأربعة التالية:⁴

- الاستثمار الإجمالي (GI) **Gross Investment** = القيمة المحاسبية الصافية للأصل + الانخفاض المتراكم في الأصل + تعديلات تتعلق بالتضخم.
 - التدفق الإجمالي (GCF) **Gross Cash Flow** = نتيجة الاستغلال (1- الضريبة) + الاهتلاكات والمؤونات - التغير في احتياجات رأس المال العامل .
 - مدة الحياة المتوقعة للأصول أو مدة حياتها الاقتصادية (n).
 - القيمة النهائية (TV) **Terminal Value** أو القيمة المتوقعة للأصل في نهاية المدة.
- ويعتبر مقياس Cashflow return on investment (CFROI) معدل الخصم التي تتساوى عنده القيمة الحالية للتدفقات النقدية مضافا إليها القيمة النهائية مع قيمة الاستثمار الإجمالي المحسوب كما يلي:⁵

$$GI = \frac{CF_1}{(1 + CFROI)^1} + \frac{CF_2}{(1 + CFROI)^2} + \frac{CF_n}{(1 + CFROI)^n} + \frac{TV}{(1 + CFROI)^n}$$

¹ وهبية ضامن، "أثر التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية على تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية في ظل الأعمال الحديثة دراسة تطبيقية على مؤسسات الصناعة الالكترومنزلية بولاية سطيف ورج بوعريويج (نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن)"، مرجع سبق ذكره، ص 92.

² John D. Martin and J. William Petty and James S. Wallace, "Value-Based Management with Corporate Social Responsibility", Oxford University Press, New York, unites states of America, Second Edition, 2009, p.101.

³ Franco Fiordelisi and Philip Molyneux, "Shareholder Value in Banking", Palgrave Macmillan, New York, United States of America, First published, 2006, P 57.

⁴ هشام بحري، "تقييم الأداء من منظور خلق القيمة للمساهمين"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، المجلد 25، العدد 4، 2014، ص 94.

⁵ هشام بحري، "مقاييس الأداء المنبئة على القيمة من وجهة نظر المساهمين: بين النظرية والتطبيق، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2012، ص ص.18-19.

الشكل رقم (1-08): حساب عائد التدفق النقدي على الاستثمار CFROI



Source: Franco Fiordelisi and Philip Molyneux, "Shareholder Value in Banking", Palgrave Macmillan, First published, New York, United States of America, 2006, P.59.

وإن حساب مؤشر CFROI كقيمة لا يعكس أي مدلول اقتصادي، لذا يتم مقارنته مع التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال WACC لمعرفة ما إذا خلقت الشركة قيمة للمساهمين أم لا¹، كما يلي:²

- مؤشر CFROI أكبر من WACC، دليل على أن هنالك بناء (تنامي) للثروة، أي تحقيق مردودية اقتصادية موجبة

Economic Productivity (EP) كما هو موضح من خلال المعادلة التالية: $+EP = (CFROI - WACC) \times CE$ ؛

- مؤشر CFROI أقل من WACC، دليل على أن هنالك هدم للقيمة، أي تحقيق مردودية اقتصادية سالبة كما هو موضح من خلال المعادلة التالية: $-EP = (CFROI - WACC) \times CE$ ؛

¹ عماد عبد الحسين دلول ومحمد فوزي مهدي، "تقييم الأداء المالي باستخدام بعض مؤشرات خلق القيمة دراسة تحليلية لعينة مختارة من المصارف العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 23، العدد 99، 2017، ص.472.

² تم إعداد هذا العنصر بالاعتماد على:

- علي بن الضب وسيدي محمد عياد، "تكلفة رأس المال ومؤشرات إنشاء القيمة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، 2013، ص.129.

- ضامن وهيب، "أثر التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية على تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية في ظل الأعمال الحديثة دراسة تطبيقية على مؤسسات الصناعة الالكترومنزلية بولاية سطيف ورج بوعريبيج (نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن)"، مرجع سبق ذكره، ص.92.

المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن

بسبب قصور المقاييس المالية التقليدية في تزويد الإدارة العليا بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الصائبة التي تمكنها من مساهمة حركية بيئة الأعمال وجهت لها عدة انتقادات من قبل الباحثين على اعتبار أن شروط المنافسة قد تغيرت وأن المقاييس المالية التقليدية القائمة على المعلومات المحاسبية التاريخية لا تعمل على تحسين رضا العملاء، ولا جودة المنتج ولا حتى تحفيز العاملين على الإبداع... الخ.

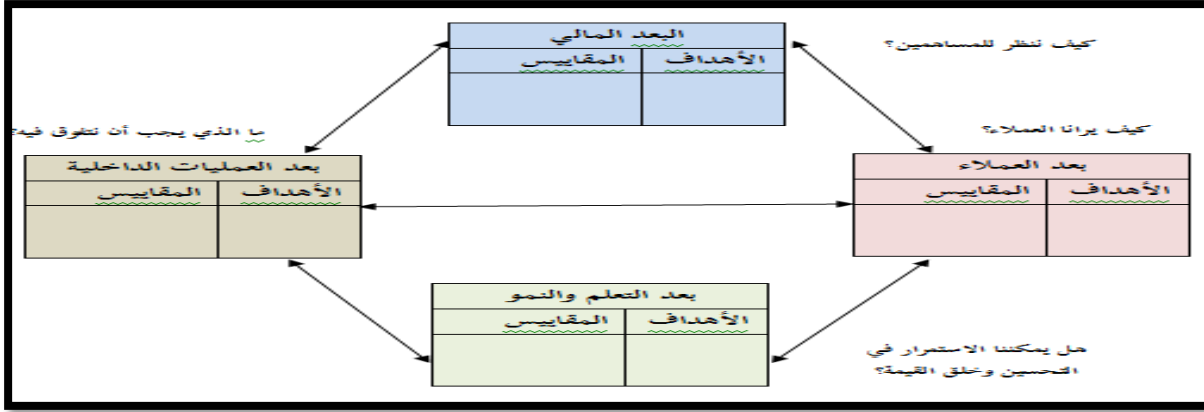
فالأداء المالي ليس سوى تحصيل حاصل للأنشطة التشغيلية، البحث والتطوير، التسويق، العلاقة مع العملاء... الخ، المؤدات بشكل جيد، وبعبارة أخرى يجب على الشركات أن لا تقتصر على المؤشرات المالية لوحدها في تقييم أدائها، فمثلا شركة ناشطة في سوق المنافسة الاحتكارية يكون هدفها إنتاج وبيع أكبر كمية ممكنة لتغطية الطلب وتحقيق أعلى مستوى للأرباح، في هذه الحالة لو تم الحكم على الشركة من خلال قياس المؤشرات المالية فإن النتيجة ستكون إيجابية، لكن لو تم تقييم أدائها من منظور أن مؤشرات الأداء التشغيلي، والعلاقة مع العملاء، والبحث والتطوير... الخ هي السبب وراء تحقيق الشركة للأرباح المستهدفة، ومقارنته مع أداء مؤسسات تنشط في سوق المنافسة الاحتكارية لمعرفة مدى جاهزيتها لدخول هذا السوق فإن أداءها الكلي لا يسمح بذلك حاليا، وبالتالي يجب على الإدارة العليا أن لا تنجر وراء الأداء المالي الجيد وتتخذ قرار التوسع في سوق جديد بنفس الفكر المؤسسي بل عليها إعادة النظر في سلسلة قيمتها، وإلا فإن استثمارها خارج من السوق قبل دخوله.

الفرع الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

تم تطوير بطاقة الأداء المتوازن (BSC) Balanced Scorecard من قبل Robirt Kaplan أستاذ بجامعة هارفارد، و David Norton مستشار في منطقة Boston سنة 1990، من خلال قيادتهم لدراسة بحثية أجريت على عدة مؤسسات بهدف اكتشاف طرق جديدة لقياس الأداء، وقد كان الحافز من وراء هذه الدراسة اعتقادها المتزايد بأن مقاييس الأداء المالية لوحدها لا تكفي بالنسبة للشركات الناشطة في بيئة الأعمال الديناميكية، لتقتنع بعدها مؤسسات الدراسة بأن الاعتماد على المقاييس المالية فقط يؤثر على قدرتها على خلق القيمة، ما جعل المجموعة تعمل على مناقشة عدة بدائل محتملة ليستقروا في النهاية على فكرة بطاقة الأداء التي تتضمن مقاييس أداء تأخذ بعين الاعتبار جميع أنشطة الشركة: جانب العملاء، العمليات الداخلية، أنشطة الموظفين ومخاوف المساهمين (الجانب المالي). وقد تم إصدار هذا المفهوم لأول مرة من قبل الباحثين تحت اسم بطاقة الأداء المتوازن سنة 1992، من خلال مقالة منشورة في مجلة Review Business H تحت عنوان "The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance"¹. في إشارة منهما إلى أن بطاقة الأداء المتوازن أداة تنظر في أعمال الشركة من أربع محاور مترابطة كما هو مبين من خلال الشكل رقم (1-09).

¹ Paul R. Niven, "Blanced Scorcard Step-BY-Step Maximizing Performance and Maintaining Results", John Wiley & Sons, Second Edition, New York, United States of America, , Second Edition 2006, p 12.

الشكل رقم (1-09): أبعاد بطاقة الأداء المتوازن



Source: Robert S. Kaplan and David P. Norton, "The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance", Harvard Business Review, Harvard University, Boston, United States of America, Vol.70, No.01, 1992, p.72.

وبسبب النجاحات التي حققتها العديد من الشركات المتبنية لبطاقة الأداء المتوازن خلال الأربع سنوات الأولى التي تلت ظهورها، تم التطرق لها في العديد من الدراسات الأكاديمية في محاولة لتطوير فلسفتها الهادفة إلى قياس وتقييم أداء مختلف الشركات سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خاصة أو عامة من خلال توليفة من المقاييس المالية التي تمثل مطلباً دائماً لأي شركة مدعومة بمجموعة من المقاييس غير المالية المعبرة عن مقومات الفشل أو النجاح المالي المستقبلي كالابتكار، رضا العملاء، إشراك الموظفين،... الخ ليتم في الأخير التحديد الدقيق لمواطن الخلل وإطلاق مبادرات التحسين المستمر الهادفة¹. وفيما يلي مجموعة من التعاريف التي حظيت بها بطاقة الأداء المتوازن:

- عرفها (Robert S. Kaplan & David Norton) بأنها "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تسمح للمديرين بالنظر إلى أعمال الشركة بصورة شاملة وواضحة وسريعة من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

- كيف يراونا العملاء؟ (البعد المالي)، ما الذي يجب أن نتفوق فيه؟ (بعد العمليات الداخلية)، كيف يمكننا الاستمرار في التحسين وخلق القيمة؟ (بعد التعلم والنمو)، كيف ننظر للمساهمين؟ (البعد المالي)"².

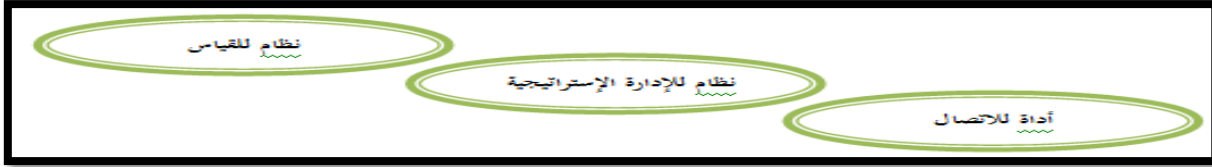
- عرفها (Paul R. Niven) بأنها "عبارة عن توليفة متوازنة من المقاييس المالية وغير المالية المختارة بعناية والمستمدة من إستراتيجية الشركة، يستخدمها القادة في التواصل مع الموظفين وأصحاب المصالح الخارجيين لإعلامهم بالنتائج وبمحركات الأداء التي ستعمل الشركة من خلالها على تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية"³ من خلال هذا التعريف اعتبر (Niven) بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام اتصال، قياس وإدارة إستراتيجية في آن واحد كما هو موضح من خلال الشكل رقم (1-10).

¹ بول آر نيفين، ترجمة: أحمد بن عبد الله الزهراني وسالم بن سعيد القحطاني، "بطاقة الأداء المتوازن خطوة بخطوة للمؤسسات الحكومية وغير الربحية"، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، د.ط، 2016، ص 33.

² Robert S. Kaplan and David P. Norton, "The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance", Harvard Business Review, Harvard University, Boston, United States of America, Vol.70, No.01, 1992, p.72.

³ Paul R. Niven, "Balanced Scorecard Step-By-Step (Maximizing Performance and Maintaining Results)", John Wiley & Sons Inc, New York, United States of America, Second Edition 2006, P.12.

الشكل رقم (1-10): ما هي بطاقة الأداء المتوازن؟



Source Paul R. Niven, "Balanced Scorecard Step-By-Step (Maximizing Performance and Maintaining Results)", John Wiley & Sons Inc, New York, United States of America, Second Edition 2006, P.12.

- عرفها (Chuck Hannabarger et al) بأنها "نظام إداري يمكن الشركة من تحديد تتبع وتحقيق إستراتيجيات وأهداف أعمالها الرئيسية، من خلال ما يصطلح عليه بالأبعاد الأربعة للبطاقة ممثلتا في البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو"¹. فعلى الرغم من اختلاف الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن إلا أنها متكاملة وفق علاقة السبب- نتيجة، وبالتالي فهي ضرورية لمدرء الأعمال ليكونوا قادرين على تخطيط، تنفيذ، تقييم وتحقيق إستراتيجية أعمالهم.
- ويعرفها الباحث على أنها "أداة إدارية تسمح للمديرين بترجمة رؤية وإستراتيجية مؤسستهم إلى مجموعة مترابطة من الأهداف، المقاييس المالية وغير المالية، المعايير المستهدفة ومبادرات التحسين المستمر، بهدف قياس تقييم وقيادة الأداء الكلي (بعد مالي، العمليات الداخلية، العملاء، التعلم والنمو) نحو تحقيق الرؤية والرسالة المسطرة" وهي "أداة للقياس الشامل كونها تضم توليفة متوازنة من مقاييس النجاح الماضية والحالية (مالية) ومقاييس النجاح المستقبلية (العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)".

الفرع الثاني: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

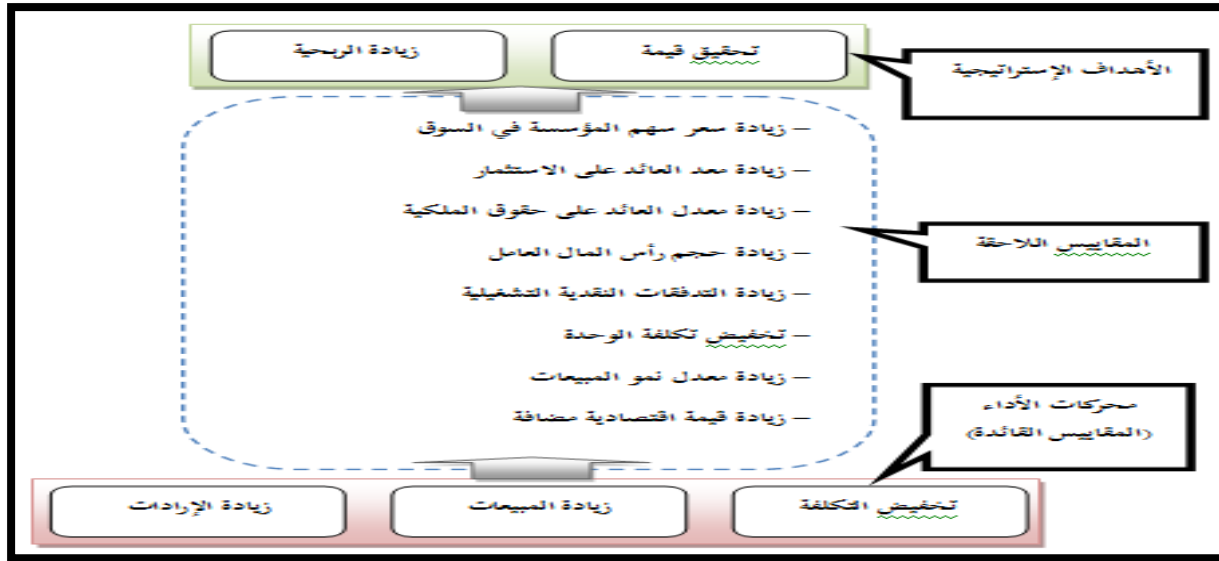
يتضمن الإطار العام لنظام بطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد رئيسية تعمل ككتلة واحدة وفق علاقة السبب بالنتيجة، لتحقيق إستراتيجية الشركة، والتي يمكن عرضها وتوصيفها على النحو التالي:²

1- البعد المالي Financial Perspective: تمثل نتائج هذا البعد مقياسا للوقوف عند مستوى الأرباح المحققة لإستراتيجية الشركة من خلال خفض مستوى التكاليف، وتعد الأهداف المالية محور تركيز أهداف المقاييس الأخرى للبطاقة، وعليه يعد هذا البعد المحصلة النهائية لكل التغيرات والتحليلات التي تتم في الأبعاد الأخرى والتي قد تكون في شكل تعظيم للربحية.

¹ Chuck Hannabarger et al, "Balanced Scorecard Strategy For Dummies", Wiley, New York, United States of America, 2007, P.10.

² صالح إبراهيم الشعلاني، "المنظور الإستراتيجي لاستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبيا وأوجه القصور"، مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق، المجلد 4، العدد 4، 2011، ص ص. 111-113.

الشكل رقم (1-11): الأهداف الإستراتيجية ومحركات ومقاييس البعد المالي

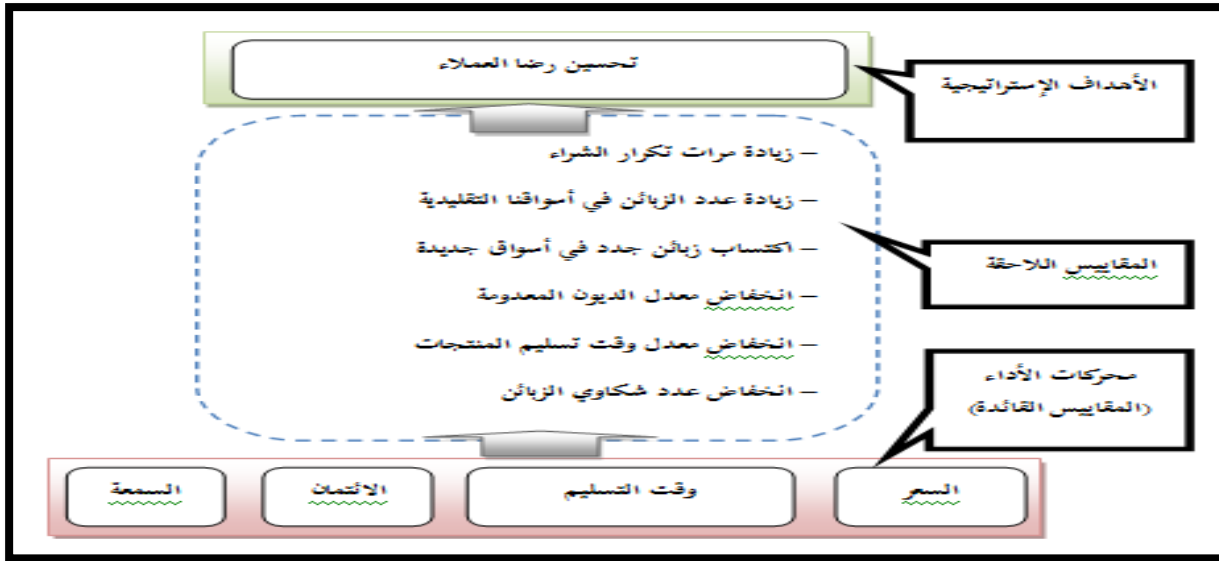


المصدر: وحيد رثعان الختاتنه ومنصور إبراهيم السعيدة، "نموذج معدل لبطاقة الأداء المتوازن للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 37، العدد 2، 2010، ص.346.

2- بعد العملاء Customers Perspective: في بيئة الأعمال الديناميكية يحتل الزبائن المرتبة الأولى في تحقيق المنافسة

- السوقية وعليه معظم الشركات تعتمد على وضع متطلبات زبائنها في قلب إستراتيجيتها، ويظم هذا البعد عديد المقاييس منها:
- **الحصة السوقية:** تعد الحصة السوقية احد المقاييس المستخدمة في تقييم المنافسة الحالية وتقاس على أساس نسبة مبيعات الشركة إلى المبيعات الكلية للسوق.
- **الاحتفاظ بالزبائن:** يعد من المبادرات التي تحافظ أو تزيد من الحصة السوقية، كون أن الاحتفاظ بالزبائن الحاليين أسهل من إقناع زبائن جدد، ويتم من خلال إرضائهم.
- **كسب الزبائن:** يمثل هذا المقياس قدرة الشركة على توسيع محفظة زبائنها، والذي يقاس بنسبة المبيعات للزبائن الجدد من المبيعات الكلية خلال مدة معينة، وكذلك من خلال معدل إيرادات الزبون الجديد إلى مصاريف البحث عنه.
- **رضا الزبائن:** يتم هنا التركيز على قياس نظرة الزبون إلى المنتجات والخدمات التي تقدمها لهم الشركة، فضلا عن بيان المشاكل التي يواجهونها عند التعامل مع الشركة، والتي تقاس من خلال نسبة عدد شكاوي الزبائن إلى عدد الوحدات المباعة، معدل التسليم في الوقت المحدد.

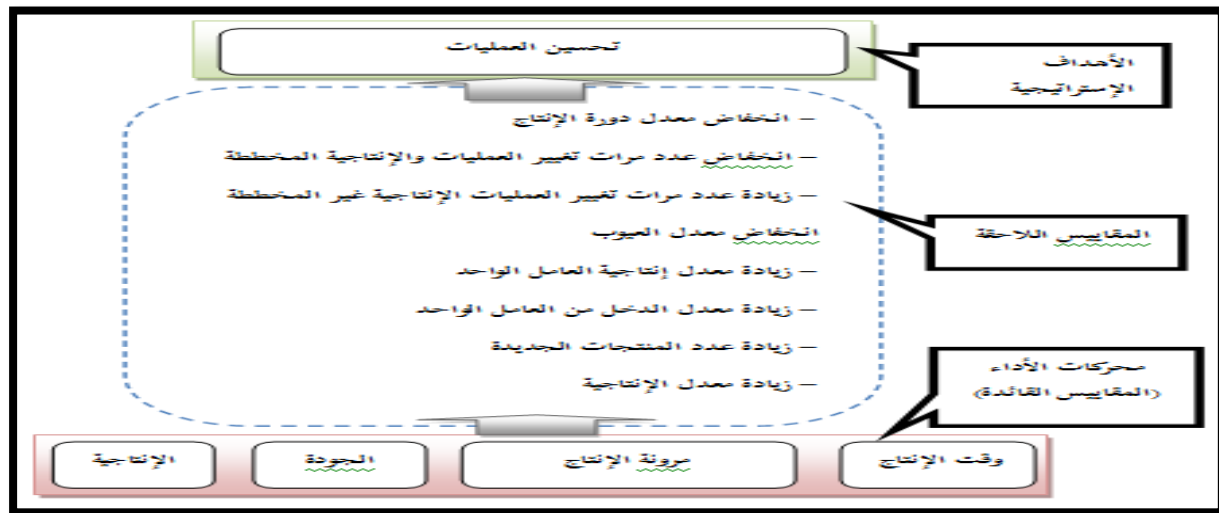
الشكل رقم (1-12): الأهداف الإستراتيجية ومحركات ومقاييس بعد العملاء



المصدر: وحيد رثعان الختاتنه ومنصور إبراهيم السعايدة، مرجع سبق ذكره، ص 346.

3- بعد العمليات الداخلية **Internal Business Process Perspective**: يركز هذا البعد على عمليات التشغيل الداخلي التي تعمل على خلق قيمة الزبون فتضاف إلى بعد الزبون و في الوقت نفسه تضاف إلى البعد المالي عن طريق زيادة قيمة السهم، ويعتمد هذا البعد على المقارنة المرجعية في تحسين عمليات التشغيل الداخلي وعلى إعادة الهندسة، التحسين المستمر، وإجراء التغيير الجوهرى، وإعادة تصميم مقاييس الأداء الأساسية مثل التكلفة، الجودة، والسرعة في إرضاء الزبون، الإنتاجية. ويتضمن هذا البعد ثلاث عمليات فرعية: الابتكار والتجديد، الدورة التشغيلية، خدمات ما بعد البيع.

الشكل رقم (1-13): الأهداف الإستراتيجية ومحركات ومقاييس بعد تحسين العمليات الداخلية

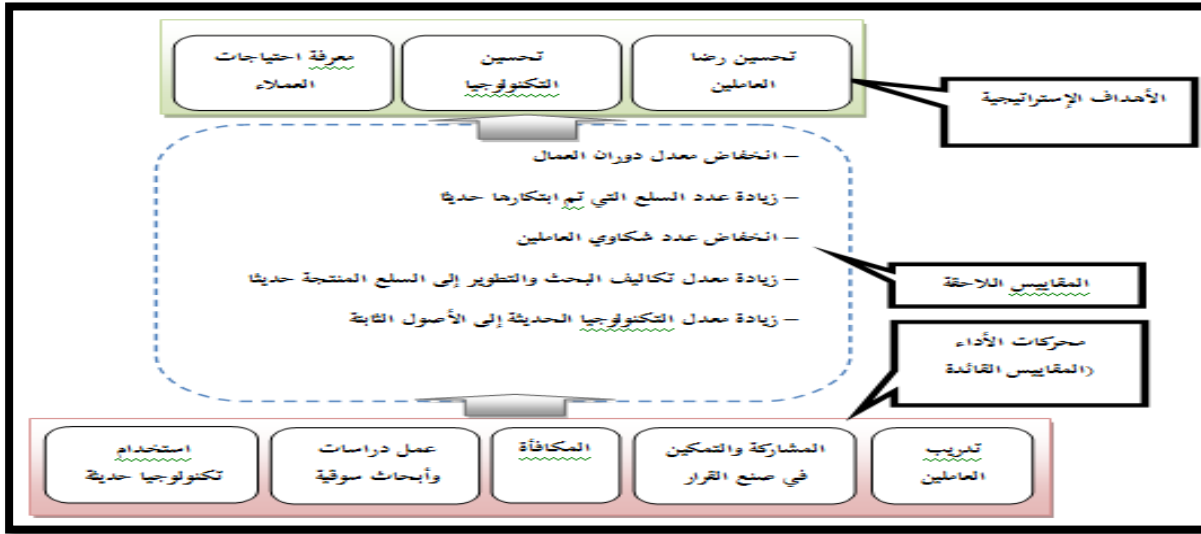


المصدر: وحيد رثعان الختاتنه ومنصور إبراهيم السعايدة، مرجع سبق ذكره، ص 347.

4- بعد التعلم والنمو **Innovation And Learning Perspective**: يحدد هذا البعد البنية التي يجب على الشركة بناءها من أجل النمو والتحسين على المدى الطويل، إذ أن ظروف المنافسة تحتم على الشركات اعتماد التحسين المستمر بهدف تحسين قيمة الزبون وحملة الأسهم.

ويشمل التعلم والنمو ثلاث عناصر أساسية هي: الأفراد والنظم والإجراءات إذ من خلال الأبعاد الثلاثة الأخرى يتم اكتشاف الفجوات بين القدرات المتاحة وبين ما يجب توفيره لتحقيق هذه الأهداف من أداء مميز، وللتخلص من هذه الفجوة يجب تهيئة الكادر البشري وتعزيز نظم المعلومات وتقنياتها، والترتيب الملائم لإجراءات العمل... الخ.

الشكل رقم (1-14): الأهداف الإستراتيجية ومحركات ومقاييس بعد التعلم والنمو

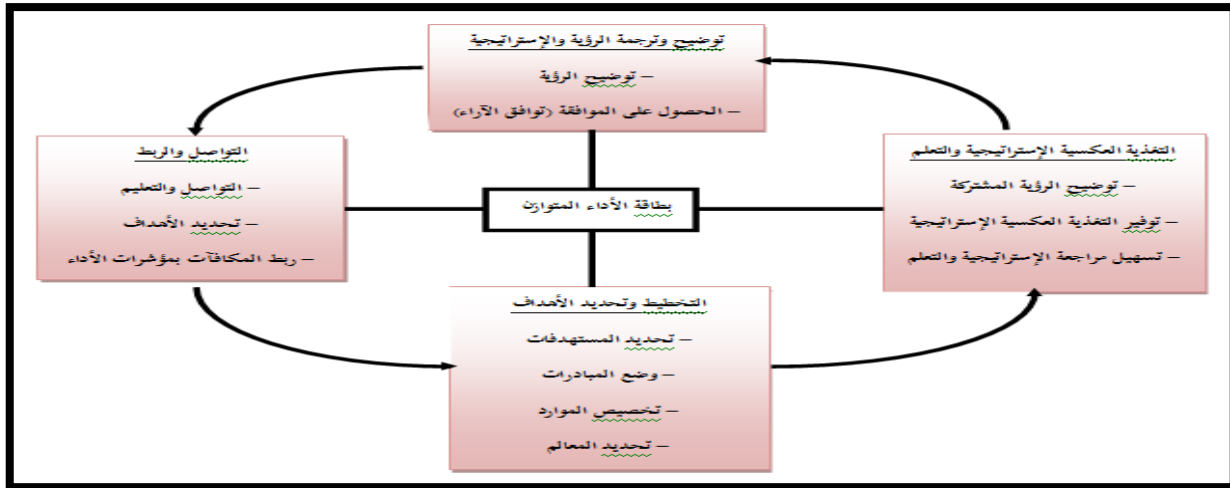


المصدر: وحيد رثان الختاتنه ومنصور إبراهيم السعايدة، مرجع سبق ذكره، ص.348.

الفرع الثالث: وظائف بطاقة الأداء المتوازن

ما يميز بطاقة الأداء المتوازن عن أنظمة القياس الأخرى أنها تعمل على توصيل الإستراتيجية إلى جميع أنحاء الشركة مع ربط الأهداف الإستراتيجية بالمستهدفات، وبالتالي تعدت كونها أداة قياس تشغيلي إلى نظام للإدارة الإستراتيجية يساعد الشركة في أداء العمليات الإدارية المخرجة الموضحة من خلال الشكل رقم (1-15).

الشكل رقم (1-15): الوظائف الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن



Source: Michalis Sidiropoulos et al, "Applying Sustainable Indicators to Corporate Strategy: The Eco-balanced Scorecard", Environmental research-engineering and management, Kaunas University of technology, Lithuania, Vol.27, No.1, 2004, p.29.

حيث أن:¹

- **توضيح وترجمة الرؤية والإستراتيجية:** أكدت العديد من الدراسات أن صعوبة صياغة الإستراتيجية لا تقارن مع صعوبة تنفيذها كونها غير مفهومة، فمن هنا ظهرت الحاجة إلى بطاقة الأداء المتوازن بهدف ترجمة رؤية وإستراتيجية الشركة إلى مجموعة من الأهداف الموزعة بالتوازن على أربعة أبعاد مترابطة وفق علاقة السبب-نتيجة ممثلة في البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو... الخ، مشكلة بذلك خريطة الإستراتيجية التي توضح محركات أداء النواتج، ومقاييس النواتج المؤثرة على الأهداف النهائية للإستراتيجية، مع ضرورة أن تكون هذه الأهداف مفهومة وقابلة للتطبيق من قبل عمال الشركة، وسهلة القياس والتتبع من قبل إدارتها.

2- التواصل والارتباط: يعمل الاتصال على ربط العاملين بالأهداف المهمة التي يجب تنفيذها حتى تنجح الإستراتيجية، وبطاقة الأداء المتوازن توفر قاعدة اتصال مهمة للشركة تضمن لها التزام جميع الموظفين في جميع المستويات التنظيمية، كما أنها تضمن مشاركة كلا من الإدارة العليا والإدارة الدنيا في كيفية صياغة وتطبيق الإستراتيجية والعمل على إنجاحها كون أن نظام الحوافز قائم على درجة مساهمة كل عامل في بلوغ المستهدفات بما يضمن نجاح الشركة.

3- تخطيط وتحديد الأهداف: مستعملو بطاقة الأداء المتوازن يقومون بوضع أهداف متكاملة لأبعادها الأربعة لجعل الشركة تعمل ككتلة في اتجاه واحد، ثم يختارون مقاييس لكل بعد ويحددون الإجراءات والمبادرات التي تقودهم إلى بلوغ المستهدفات، أي إنشاء معالم على المدى القصير من شأنها أن تميز التقدم نحو تحقيق المسارات الإستراتيجية لهم، لتمكين الشركة من ربط ميزانيتها مع الأهداف الإستراتيجية.

4- التغذية العكسية للإستراتيجية والتعلم: بطاقة الأداء المتوازن تتيح للمدراء عند أي نقطة من التنفيذ معرفة ما إذا كانت الإستراتيجية التي وضعت على مسارها الصحيح؟ وإذا لم تكن كذلك فما هو السبب؟، مما يتيح لهم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، أي أن تركيز المدراء لا يقتصر على وضع الإستراتيجية والسهر على تطبيقها بكفاءة عالية بل يذهب كذلك إلى

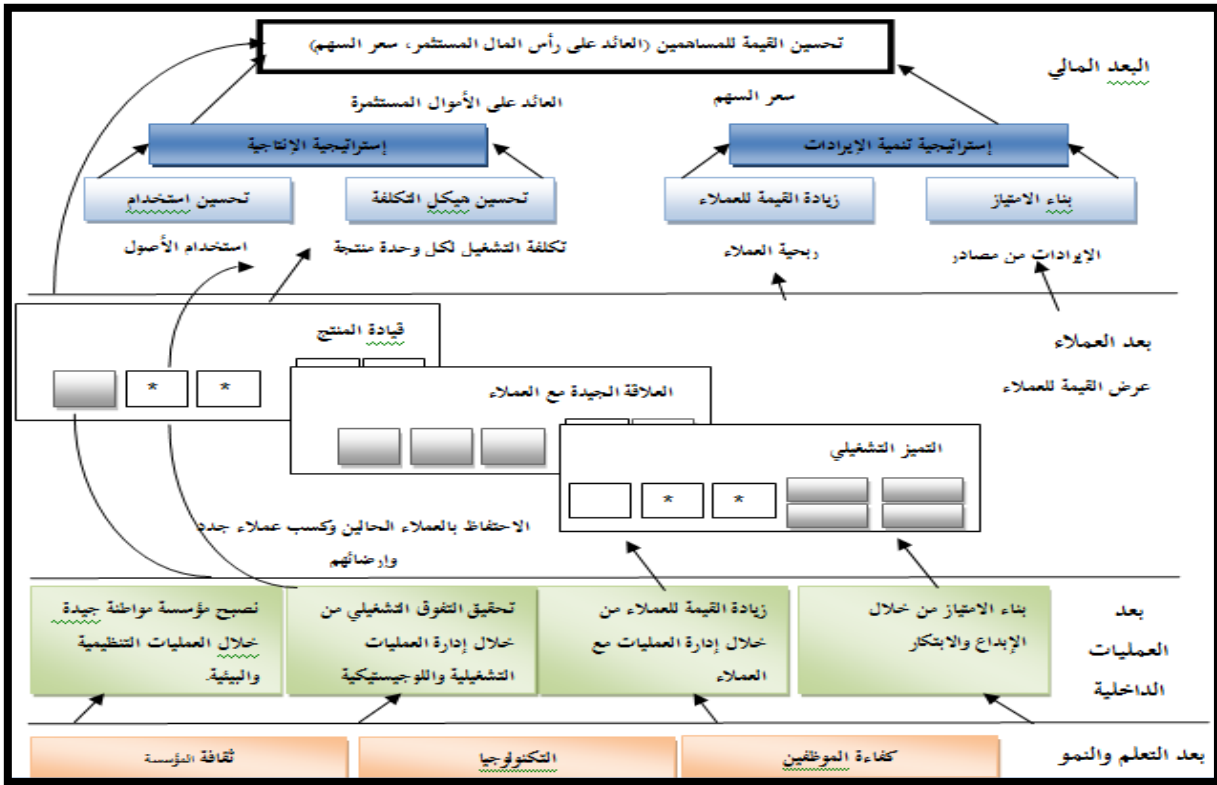
¹ وهيبية ضامن، "أثر التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية على تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة: دراسة تطبيقية على مؤسسات الصناعة الالكترومنزلية بولاية سطيف و برج بوعريبيج (نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن)", مرجع سبق ذكره، ص 200-207.

الدراسة المستمرة لها، من خلال التأكد من صحة فرضيات السبب نتيجة بناء على نتائج الأداء المحققة وتعديلها عن طريق إنشاء أهداف قصيرة الأجل أو معالم في إطار عملية التخطيط السابقة لتحقيق الأهداف المستقبلية.

الفرع الرابع: أثر مقاييس تقييم أداء أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي

اقتصرت المدراء الماليون لمدة طويلة في إعداد تقاريرهم على المقاييس المالية كونهم كانوا يعتقدون بأن الحكم على مدى تحقيق الشركة لأعلى مستويات الأداء يتم من خلال الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية، لكنهم أيقنوا بعد الفشل الذي لحق بكبرى الشركات بأن الاستمرار والنمو في بيئة أعمال تنافسية (حركية) يستند إلى قدرة مؤسستهم على وضع الخطط الإستراتيجية وترجمتها إلى أهداف متعلقة بعدد العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو والسهر على استغلال الموارد المتاحة سواء كانت مالية، تكنولوجية، مادية والبشرية... الخ بأعلى درجات الكفاءة والفعالية لجعل نتائج مؤشرات الأهداف المترابطة تقترب من مستهدفاتها ما يضمن كسبها ميزة تنافسية مستدامة تحقق من ورائها قيمة اقتصادية وسوقية مضافة مستقبلية. كما هو موضح من خلال الشكل رقم (1-16).

الشكل رقم (1-16): التوجه الإستراتيجي لقياس الأداء المتوازن وكيفية التأثير على الأداء المالي



source: Robert S. Kaplan and David P. Norton, "Having Trouble with Your Strategy? Then Map It", Harvard Business Review, Harvard University, Massachusetts, Unites States of America, 2000, p.5.

من خلال الشكل نرى بأنه لما عجزت المقاييس المالية عن تقديم المعلومات اللازمة لتنمية الثروة في المدى المتوسط والبعيد، عمل الباحثون على إيجاد مقاييس غير مالية متعدد الأبعاد مكملتها باعتبارها مقومات النجاح أو الفشل المالي الذي ستشهده الشركة في المدى المتوسط والطويل (محركات الأداء المالي المستقبلية).

المبحث الثالث: قياس وتقييم الأداء المالي من خلال مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة

في معظم الحالات قوة وسلطة صنع القرارات في الشركة تكون بأيدي المديرين الذين لديهم تضارب مع حملة الأسهم، وهو ما يترتب عنه مشكلة اتخاذ القرارات المجحفة في حق طرف على حساب الآخر نتيجة فصل الملكية عن الإدارة (تلاعب المحاسبين رفيعي المستوى بالنتائج خدمة لمصالحهم)، مما جعل الباحثين يحاولون إيجاد حلول جذرية لمشكلة تضارب المصالح من خلال وضع مؤشر عادل مستند على النظريات الاقتصادية أكثر منه على الإطار المحاسبي المضلل، "لقياس مدى قدرة المشروع على تحقيق عوائد تتناسب ورأس المال المستثمر في ظل المخاطرة"¹، يستفيد منه أصحاب المصالح سواء في شكل توزيعات أرباح أو حوافز. إضافة إلى معالجة انحرافات مكاسب السهم المحسوبة عن الحقيقية المترتبة عن الممارسات المحاسبية المألوفة وبالتالي قياس الأداء الاقتصادي الحقيقي والمالي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقيمة الاقتصادية المضافة

يعتبر مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة من مقاييس الأداء المرتكزة على القيمة (تنمية الثروة)، والتي ظهرت لتعالج عدم فعالية المؤشرات التقليدية في تحديد الربح الحقيقي وقياس قدرة الشركة على خلق الثروة (عائد على الاستثمار يفوق تكلفة الأموال المستثمرة) انطلاقاً من الأموال المتاحة للاستثمار سواء كان مصدرها الملاك أو القروض المالية.

الفرع الأول: نشأة القيمة الاقتصادية المضافة

إن مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) Economic Value Added مستمد من الدراسات التاريخية التي أجراها الاقتصاديين الكلاسيكي أمثال Alfred Marshal و Irving Fishar و Franco Modigliani و Merton Miller من خلال تناولهم لمفهوم القيمة المضافة، الدخل المتبقي أو الربح الاقتصادي (EP) Economic Profit، أو قيمة الشركة القائم على فكرة مفادها أن خلق الثروة (تحقيق القيمة) لحملة الأسهم يقتصر على كفاءة الإدارة في استخدام مواردها المتاحة لتحقيق عائد على الأموال المستثمرة Return on invested capital (ROCI) Return on invested capital يفوق تكلفة الحصول عليها (CC) (تكلفة الديون المالية وتكلفة الفرصة البديلة في شكلها البدائي ممثلة في معدل الفائدة الداخلي)².

ففي عام 1896م تطرق Alfred Marshal لمفهوم قيمة الشركة حين قال أن "الربح الوحيد الذي يقلل من ربحك هو تكلفة رأس المال" (خلق القيمة يتناسب عكسياً وتكلفة هيكل التمويل ممثلاً في فوائد الديون المالية والعائد على الأسهم العادية أو كما يصطلح عليه تكلفة الفرصة البديلة)، ليليه المدير المالي لشركة General Motors سنة 1924م عندما أشار إلى الربح المتبقي بقوله أن "الهدف من التسيير ليس بالضرورة تحقيق أرباح عالية وإنما يجب تحقيق ربح يضمن تغطية كل التكاليف الاقتصادية وبالأخص تكلفة رأس المال المستثمر"³.

إلا أن الاهتمام الحالي بهذا المفهوم في الفكر المحاسبي المالي يرجع إلى شركة الاستشارات الأمريكية Stern-stewart and co⁴، عندما حاول مؤسسها Joel Stern و Bennett Stewart أن يفعلا النظريات الرئيسية في المالية الحديثة (الربح المتبقي، تكلفة

¹ Abolfazl Ghadiri Moghaddam and Hossein Shoghi, "A Study of Refined Economic Value Added Explanatory Power Associated with MVA & EPS in Tehran Stock Exchange", Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business Institute, Institute of Interdisciplinary Business Research, Cabells, Texas, United States of America, Vol. 3, NO.9, 2012, p.403.

² وهيبية ضامن، "دور القيمة الاقتصادية المضافة EVE في تقييم الأداء المالي للمؤسسات دراسة حالة مؤسسة صيدال"، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2008/2007، ص.104.

³ عمر الفاروق زرقون ومحمد زرقون، "فاعلية مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في قياس الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية مقارنة بالمؤشرات التقليدية دراسة حالة مجمع المؤسسات الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) للفترة 2012/2009"، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، المجلد 5، العدد 2، 2014، ص.35.

⁴ John D. Martin, et al, op.cit, p.101.

الفرصة البديلة، التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال... الخ) مع إدخال تعديلات جوهرية عليها خدمة للإدارة المالية وتطوير أسلوب كفاء لقياس الأداء الفعلي للشركة، ليختتمها مجهودها العلمي والعملية بتسجيل طريقة حساب القيمة المنتجة للمساهمين كعلامة تجارية مميزة تحت مسمى القيمة الاقتصادية المضافة EVA في أواخر الثمانينيات من القرن الماضي¹، كونها العلاج الفعال للتغلب على جميع مشاكل الشركات دفعة واحدة لزيادة ثروة المساهمين وتعظيم القيمة المالية².

فرع الثاني: تعريف القيمة الاقتصادية المضافة

لتجاوز عقبة الوكالة التي تحول دون خلق الثروة عمل الباحثون في مجال الإدارة المالية على وضع أسلوب عادل لقياس ثروة الملاك وجعلها حافز للمسيرين، مما مهد لظهور العديد من مؤشرات ومعايير تقييم أداء الشركة الهادفة إلى تحديد مدى مثالية هيكل التمويل وقدرة سلسلة قيمة الشركة على تحقيق عائد يفوق تكلفة رأس مالها المستثمر، ولقد تم عرض هذا المفهوم تحت عدة مسميات مختلفة أولها **الربح المتبقي** الذي يعتبر مؤشر داخلي للأداء لكن سرعان ما استبدل بمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة الذي يبحث في مدى قدرة الشركة على خلق الثروة للمساهمين، مما جعل المختصين في مجال الإدارة المالية يصنفوه كأحسن مقياس للأداء مقارنة بالمؤشرات المحاسبية التقليدية التي تعتبر مقاييس مضللة للمساهمين الحاليين والمحتملين كونها تقوم على **الربح المحاسبي المحسوب** من خلال مجموعة من **المبادئ المحاسبية** التي تشوه قياس الأداء الحقيقي وعملية التقييم³.

وفي محاولة لتوسعة مفهومه نوقش في العديد من الأبحاث وقدمت له مجموعة من التعاريف لعل أبرزها ما يلي:

- **عرفه (Bennett Stewart and Joe Stern)** بأنه "مقياس للأداء المالي لتقدير الربح الحقيقي المرتبط بتعظيم ثروة المساهمين عبر الزمن، وهو الربح أو الخسارة الذي يتبقى بعد طرح ثمن تكلفة كل أنواع رأس المال المستثمر (مقترض أو مملوك) من الربح التشغيلي المعدل بعد الضريبة (النتيجة الاقتصادية)"⁴. فمن هذا التعريف يتبين أن القيمة الاقتصادية المضافة تتميز عن نتائج الربحية التقليدية (النتيجة المحاسبية) بأنها تتضمن تكلفة رأس المال التي تعد الحد الأدنى المقبول لمعدل العائد على الاستثمار مما يؤدي إلى قياس أدق للأداء، ومنه يمكن القول بأن القيمة الاقتصادية المضافة توفر معلومات أشمل وأدق مما توفره الأساليب المالية الأخرى.
- **وعرفه (Costin)** بأنه "الربح الاقتصادي للشركة المتمثل في فائض القيمة التي تم إنشاؤها عن العائد المتوقع للمساهمين أي أنها الفرق الموجب بين صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة للشركة وتكلفة رأس مالها"⁵. من خلال هذا التعريف يمكن القول بأن القيمة الاقتصادية المضافة مؤشر يتماشى مع هدف الشركات الحديثة المتمثل في خلق القيمة (الثروة) للمساهمين على عكس الفكر الكلاسيكي المقتصر على تعظيم الربح المحاسبي الذي لا يعكس الربح الحقيقي في أغلب الحالات.

¹ أمينة بوتواتة، "تقييم الأداء المالي لمجمع سوناطراك بالمقارنة بين أساليب التقييم الحديثة والتقليدية دراسة قياسية للفترة (2012-2015)"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 6، 2019، ص.85.

² حيدر خضير جوان وعلى أحمد فارس، "تأثير القيمة الاقتصادية المضافة في القيمة السوقية المضافة دراسة تطبيقية لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة وارث العلمية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة وارث الأنبياء، كربلاء، العراق، المجلد 2، العدد 8، 2021، ص.35.

³ حسنية صفي ونوال بن عمارة، "قياس الأداء المالي باستخدام القيمة الاقتصادية المضافة دراسة حالة المؤسسات المدرجة في مؤشر CAC40 خلال الفترة (2008-2013)"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 15، العدد 15، 2015، ص.180.

⁴ Joel M. Stern and John S. Shiely, "The EVA Challenge Implementing Value-Added Change in an Organization", John Wiley & Sons, United States of America, 2001, p.15.

⁵ Daraban Marius Costin, "Economic value added – a general review of the concept", Ovidius University Annals: Economic Sciences Series, Universitè Ovidius, Constantza, Romania, Vol.17, No.1, 2017, p.168.

- وعرف كذلك EVA بأنه "مؤشر يتعلق بتعظيم ثروة الملاك من خلال تحقيق عوائد تفوق تكلفة التمويل بالديون والأموال المملوكة، فهو يستند أساسا إلى الأرباح الحقيقية (الاقتصادية) كونها لا تتحقق بمجرد دفع تكاليف المديونية بل بعد حصول المستثمرين على عائد مرضي لاستثماراتهم"¹. من خلال هذا التعريف يمكن القول بان القيمة الاقتصادية المضافة تهدف إلى تحقيق عائد مجزي للمساهمين يعوضهم عن الفرص الاستثمارية البديلة المتاحة.
- وعرف أيضا من قبل باحثين آخرين بأنها "مقياس للقيمة يعتمد على المحللون الماليون والباحثون من اجل: تحديد الأهداف التنظيمية، قياس وتحسين أداء الأعمال، تقييم الشركات، إدارة هيكل رأس المال، التواصل مع المساهمين، تحليل ربحية الاستثمار في الأسهم، وبناء أنظمة المكافآت للموظفين لتحفيزهم على تنمية ثروة الملاك"².
- وعرف من قبل (Weaver) بأنه "مقياس جديد للأداء المالي، يمثل حلقة وصل بين مفاهيم الربح الثلاثة ممثلة في الربح المحاسبي، الربح الاقتصادي، العائد المحقق للمساهمين"³. كما هو مبين من خلال الشكل رقم (1-17).

الشكل رقم (1-17): علاقة القيمة الاقتصادية المضافة بمفاهيم الربح



Source: Samuel C. Weaver, "Measuring Economic Value Added: A Survey of the Practices of EVA Proponents", Journal of Applied Finance, Financial Management Association, Tampa, Florida, United States of America, Vol.11, No.7, 2001, p.7

- اقتران هدف المسيرين والعمال (الحصول على المكافآت) بمدف الملاك (تعظيم الثروة ورفع القيمة)؛
- قيمة أي شركة تقوم على درجة توقع المستثمرين لمدى تعدي الأرباح المستقبلية تكلفة رأس مالها أي إيجابية القيمة الاقتصادية المضافة (قدرة الشركة على إدارة أصولها والموارد المالية المعتمدة في تمويلها)؛
- الأمر الذي يجعلها مؤشر فعال لتقييم مدى نجاعة السياسات الإدارية من منظور كمي يتتبع نمو القيمة (التدفقات النقدية المخصوصة)⁴.

¹ هيبية مزعاش وخميسي قايدى، "قياس وتحليل الأداء المالي للبنوك التجارية الخليجية باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) خلال الفترة (2011-2019)", مجلة المبادىن الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر العاصمة، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2021، ص.213.

² جورج ناصر شواقفة، "القيمة الاقتصادية المضافة كوسيلة لتقييم الكفاءة المالية في البنوك التجارية الأردنية"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 6، العدد 1، 2021، ص.490.

³ Samuel C. Weaver, "Measuring Economic Value Added: A Survey of the Practices of EVA Proponents", Journal of Applied Finance, Financial Management Association, Tampa, Florida, United States of America Vol.11, No.7, 2001, p.7.

⁴ شعشوع أحمد وآخرون، "دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء ورفع من القيمة السوقية للمؤسسة دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) والمؤشرات المالية التقليدية (ROI, EOE)", مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، المجلد 9، العدد 1، 2021، ص.254.

- ويعرف الباحث EVA بأنها "النموذج الأكثر موثوقية لتصوير خلق القيمة كونه يقوم على النتيجة الاقتصادية ممثلة بالفائض في الدخل (الإيراد) عن التكاليف الاقتصادية بما في ذلك تكلفة الديون والحد الأدنى من العائد المطلوب من قبل المساهمين لتعويضهم عن أرباح الاستثمار في فرصة بديلة (التكلفة الحدية لرأس المال)". وبالتالي فإن تنامي EVA يعظم من قيمة الشركة في السوق.

الفرع الثالث: أهمية القيمة الاقتصادية المضافة

لتبيان الأهمية التي حظيت بها القيمة الاقتصادية المضافة في ما يتعلق بخلق الثروة لحملة الأسهم والمسيرين، قامت شركة الأمريكية Stern Stewart المتخصصة في تقديم الاستشارات المالية والإدارية والاقتصادية بدراسة على مجموعة من الشركات التي تتعامل معها، لتتوصل في الأخير إلى النتائج التالية:¹

- المجموعة الأولى: تتكون من 31 شركة تتبع جميع إرشادات ونصائح وتعليمات شركة Stern Stewart، الأمر الذي مكناها من خلق ثروة خلال خمس سنوات تفوق ما حققته الشركات المنافسة لها بحوالي 84% كون الأخيرة لم تتبنى معيار الشركة.
- المجموعة الثانية: تتكون من 25 شركة تستخدم أسلوب شركة Stern Stewart بشكل نسبي (جزئي)، ما جعلها تكون ثروة تزيد بـ 33% عن ما حققته الشركات المنافسة لها والغير معتمدة لمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة.
- المجموعة الثالثة: تتكون من 10 مؤسسات حققت ثروة تفوق ما حققته الشركات المنافسة لها بـ 10%، نتيجة عدم استخدامها للقيمة الاقتصادية المضافة.
- المجموعة الرابعة: تتكون من 22 شركة لقبته بـ Do-it-yourself group لأنها تبنت مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة بدون أن تستفيد من خدمات (توجيهات) شركة Stern Stewart بطريقة مباشرة، وبذلك حققت ثروة تزيد بـ 26% عن باقي الشركات الأخرى المنافسة لها التي لم تعتمد المقياس لا من قريب أو بعيد.

ويرجع الباحثين سبب الفروقات الجوهرية في خلق الثروة بين الشركات المتبنية والغير المتبنية لمفهوم القيمة الاقتصادية المضافة إلى كون الأخيرة توفر العديد من المزايا للشركات التي تعتمد عليها منها:

- **الفعالية:** يشير مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة إلى فعالية وكفاءة المسيرين في خلق القيمة برأس مال أقل من الضروري، والتي تقاس من خلال إظهار العلاقة بين مقادير القيمة المحققة ورأس المال المستخدم لتحقيقها، فالقيمة الاقتصادية المضافة تضع حد للنمو من أجل النمو، بل النمو من أجل خلق الثروة؛
- **حوافز المديرين:** إن الفعالية الناتجة عن تطبيق مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة تعزز السبب الرئيسي لإحلالها بدلا من معدل العائد على حقوق الملكية، فحسب EVA (Stewart) يمكن أن توفر حافزا أكبر للأداء المالي الممتاز عندما يتم جعل الحوافز المقدمة للمدراء تمثل نسبة من مقدار القيمة الاقتصادية المضافة (إعداد نظام حوافز مرتكز على القيمة الاقتصادية المضافة).

¹ السعد عبد الحسين توفيق شبلي، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي والتشغيلي في الوحدات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، المجلد 6، العدد 23، 2009، ص. 145.

- **قابلية التطبيق وسهولة فهمها:** هناك ميزة أخرى متعلقة بالقيمة الاقتصادية المضافة وهي قابلية تطبيقها في الواقع سواء أكانت الشركة مدرجة في البورصة أو لا، وسهولة فهمها من قبل المديرين التنفيذيين، فأبسط صورها تتطلب استخدام البيانات الدقيقة للميزانية وجدول حساب النتيجة؛
- **التخلص من فوضى تعدد الأهداف:** إن اغلب الشركات تعتمد توليفة متنوعة من المقاييس للتعبير عن أهدافها، على اعتبار أن خططها الإستراتيجية تكون في العادة مرتكزة على النمو في الإيرادات، أو على أساس إجمالي الهامش أو التدفق النقدي أو على أساس معدل العائد على الاستثمار، ولتفادي التفكك والانحلال في عملية التخطيط واتخاذ القرارات المصاحبة لتعدد الأهداف والمعايير المتضاربة يجب اعتماد EVA كمقياس مالي شامل يوجه عملية اتخاذ القرارات نحو التركيز حول كيفية تطوير القيمة الاقتصادية المضافة، كونها النظام الوحيد للإدارة المالية الذي ينتج لغة مشتركة بين الموظفين عبر كافة المستويات، الوظائف التشغيلية والرقابية المشتركة؛¹
- **الدقة في قياس الأداء وتفسير التغيرات في ثروة الملاك:** أشارت بعض الدراسات التطبيقية إلى أن القيمة الاقتصادية المضافة تتفوق على غيرها من مقاييس الأداء المحاسبية مثل ربحية السهم، العائد على حقوق الملكية، العائد على الاستثمار، بأكثر من 50% في قدرتها على قياس الأداء الحقيقي وتفسير التغيرات في ثروة الملاك (القيمة السوقية المضافة)². وهذا ما يوضحه الشكل رقم (1-18).

الشكل رقم (1-18): تحسينات القيمة الاقتصادية المضافة لقياس الأداء



المصدر: عامر محمد الجنابي وياسين نور محمد، "انعكاس تكامل الدخل المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة على قرارات المستثمرين"، مجلة العلوم الاقتصادية الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 20، العدد 75، سنة 2014، ص.474.

¹ هيبه مزعاش وخميسي فايدى، "قياس وتحليل الأداء المالي للبنوك التجارية الخليجية باستخدام مؤشرات القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) خلال الفترة (2011-2019)"، مجلة الميادين الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر العاصمة، المجلد 4، العدد 1، 2021، ص.214.

² رامي أبو وادي ونجيل سقف الحيط، "القيمة الاقتصادية المضافة كأداة لتقييم أداء المصارف التجارية الأردنية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، المجلد 30، العدد 12، 2016، ص.2504.

المطلب الثاني: مراحل حساب ومكونات القيمة الاقتصادية المضافة

الانتقال من الربح المحاسبي القائم على الاستحقاق إلى القيمة الاقتصادية المضافة القائمة على التدفقات النقدية الفعلية يستوجب تحليل نموذج القياس المعتمد إلى مكوناته الرئيسية ممثلة في صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة، الأموال المستثمرة، التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال، والعمل على قياسها من خلال إجراء التعديلات اللازمة على البيانات المحاسبية المعتمد عليها.

الفرع الأول: مراحل حساب القيمة الاقتصادية المضافة

قبل التطرق إلى آلية حساب القيمة الاقتصادية المضافة وجب علينا توضيح الفرق بين صافي الدخل (الربح المحاسبي) والقيمة الاقتصادية المضافة من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-08): الفرق بين الربح المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة

صافي الدخل (الربح المحاسبي)	القيمة الاقتصادية المضافة
- مرتبط بتعظيم الربح (صافي الدخل) كهدف أساسي للشركة.	- مرتبطة بتعظيم ثروة المساهمين كهدف أساسي للشركة.
- لا تأخذ في الاعتبار تكاليف الأموال المملوكة (تأخذ في الاعتبار تكاليف الديون المالية فقط).	- تأخذ في الاعتبار تكلفة الأموال المملوكة (على العموم تكون تكلفة الفرصة البديلة أكبر من تكلفة الديون المالية).
- تأخذ في الاعتبار وبشكل صارم جميع القواعد المحاسبية (مثل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية، أو التوجيه المحاسبي في أوروبا).	- توفر إمكانية إجراء أي تعديلات ضرورية لتحسين صحة حساب الربح الاقتصادي، عندما تشوه القواعد المحاسبية الواقع الاقتصادي.

Source: Bernard morard and Florentina-Olivia balu, "Developing a practical model for calculating the economic value added", Economic computation and economic cybernetics studies and research, Academy of Economic Studies, Bucharest, Romania, Vol.3, No.3, 2009, p6.

من خلال الجدول يمكن القول بأن سبب اعتماد مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة هو الوصول إلى الربح الحقيقي الذي تحققه الشركة لحملة الأسهم من جراء نشاطها، وهذا وفق الخطوات الخمسة التالية:¹

1- الاطلاع على البيانات المالية للشركة: يتم أخذ البيانات المالية المستخدمة في جدول حساب القيمة الاقتصادية المضافة من الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية للشركة (الميزانية، جدول حساب النتيجة، ميزان المراجعة،... الخ)، وفي أغلب الأحيان يتم اعتماد البيانات المالية لسنتين لإجراء عملية القياس.

2- قياس رأس المال المستثمر المعدل (الأصول الاقتصادية): إن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كثيراً ما تضلل الوضع المالي الحقيقي للشركة لذا يجب إجراء التعديلات اللازمة وفق ما أشار إليه كل من (Joel Stern و Bennett Stewart) للانتقال من رأس المال الدفترى إلى رأس المال الاقتصادي (الأصول الاقتصادية)، وهذا وفق طريقة (مدخل) الأصول أو الخصوم.

3- حساب صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل (NOPAT) Net Operating Profit After Tax: بهدف حساب الربح الاقتصادي يجب إدخال مجموعة من التعديلات المقترحة من قبل (Joel Stern و Bennett Stewart) على الربح المحاسبي لإزالة التضليل الناتج عن بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

¹ Andrija Sabol and Filip Sverer, "A review of the economic value added literature and application", UTMS Journal of Economics, University of Tourism and Management, Skopje, Macedonia, Vol.8, No.1, 2017, p 22.

4- حساب التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال: في هذه المرحلة يتم حساب المعدل المرجح للفائدة الممنوحة على الديون المالية والفرصة البديلة للأموال المملوكة؛

5- حساب القيمة الاقتصادية المضافة: لحساب هذا المؤشر يعتمد المحللون الماليون طريقتين أساسيتين هما:

5-1- الطريقة الأولى: يتم من خلالها حساب الفرق بين صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدلة (النتيجة الاقتصادية) NOPAT والتكلفة المتوسطة لرأس المال (WACC) Weighted Average Cost of Capital مضروبة في رأس المال المستثمر ^{1:CI}

$$EVA = NOPAT_t - CC = NOPAT_t - (WACC \times CI_{t-1})$$

القيمة الاقتصادية المضافة = النتيجة الاقتصادية (صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل) - تكلفة الأموال المستثمرة

5-2- الطريقة الثانية: يتم من خلالها ضرب الفرق بين العائد على رأس المال المستثمر ROIC ومعدل تكلفة رأس المال أو التكلفة المتوسطة المرجحة للأموال المستثمرة WACC في رأس المال المستثمر ^{2:CI}

$$EVA_t = (ROIC - WACC) \times CI_{t-1}$$

القيمة الاقتصادية المضافة = (العائد على رأس المال المستثمر - التكلفة المتوسطة لرأس المال) × الأموال المستثمرة

EVA_t: القيمة الاقتصادية المضافة (Economic value added)

CC: تكلفة الأموال المستثمرة (Capital cost)

NOPAT_t: صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضريبة (Net operating profit after tax)

WACC: التكلفة المتوسطة المرجحة لرؤوس الأموال (Weighted average cost of capital)

CI_{t-1}: الأموال المستثمرة في بداية الفترة المالية (Invested capital)

ROIC: العائد (المردودية) على الأموال المستثمرة؛ (return on invested capital)

استنادا إلى المعادلتين نرى بأن القيمة الاقتصادية المضافة لن تكون موجبة إلا إذا كان العائد على رأس المال المستثمر ROIC أكبر من التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال WACC ³، أي أن EVA مؤشر يستخدم للحكم على مدى كفاءة الإدارة في بناء هيكل مالي مثالي (يوازن بين التكلفة والمخاطرة) وتوظيفه في استثمارات تهدف للتمايز المستدام (المرودية الاقتصادية للأصول) لاقتناص الفرص الممكنة وتحقيق الأرباح الاقتصادية (تنمية الثروة) التي تضمن زيادة القيمة السوقية لها.

وانطلاقا من النتائج المتحصل عليها من المعادلتين يمكن تقييم الأداء المالي للشركات وفق ثلاث حالات كما يلي: ⁴

- الحالة الأولى لما $EVA > 0$ (فائض قيمة NOPAT عن CC أو ROIC عن WACC) \Rightarrow تعني أن الشركة قد حققت ربحا يفوق تكلفة رأس مالها وهذا راجع انخفاض تكاليف التمويل وكفاءة عملياتها التشغيلية.

- الحالة الثانية لما $EVA = 0$ (NOPAT مساوي لـ CC أو ROIC مساوي لـ WACC) \Rightarrow يعني أن الشركة حققت ربح تشغيلي بعد الضريبة مساوي لتكلفة رأس المال مما يشير إلى أن الشركة بقيت محافظة على قيمة الاستثمار الأولية.

¹ James L. Grant, "Foundations of economic value added", John Wiley & Sons, Second Edition, New Jersey, United States of America, 2003, p.5.

² Daraban Marius Costin, Op.cit, p p. 169-170.

³ محمود فتوح وآخرون، "الإدارة المالية 1 مفاهيم أساسية لتقييم الأدوات المالية"، شعاع للنشر والتوزيع، دون طبعة، حلب، سورية، 2018، ص.210.

⁴ هشام مجري، "علاقة القيمة الاقتصادية المضافة والمقاييس المحاسبية التقليدية بالقيمة السوقية المضافة للمنشأة دراسة حالة الشركات المدرجة في مؤشر CAC40"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، فسنطينة، الجزائر، المجلد 28، العدد 4، 2017، ص.18.

- Kristína Jančovičová BOGNÁROVÁ, Op.cit, P.813.

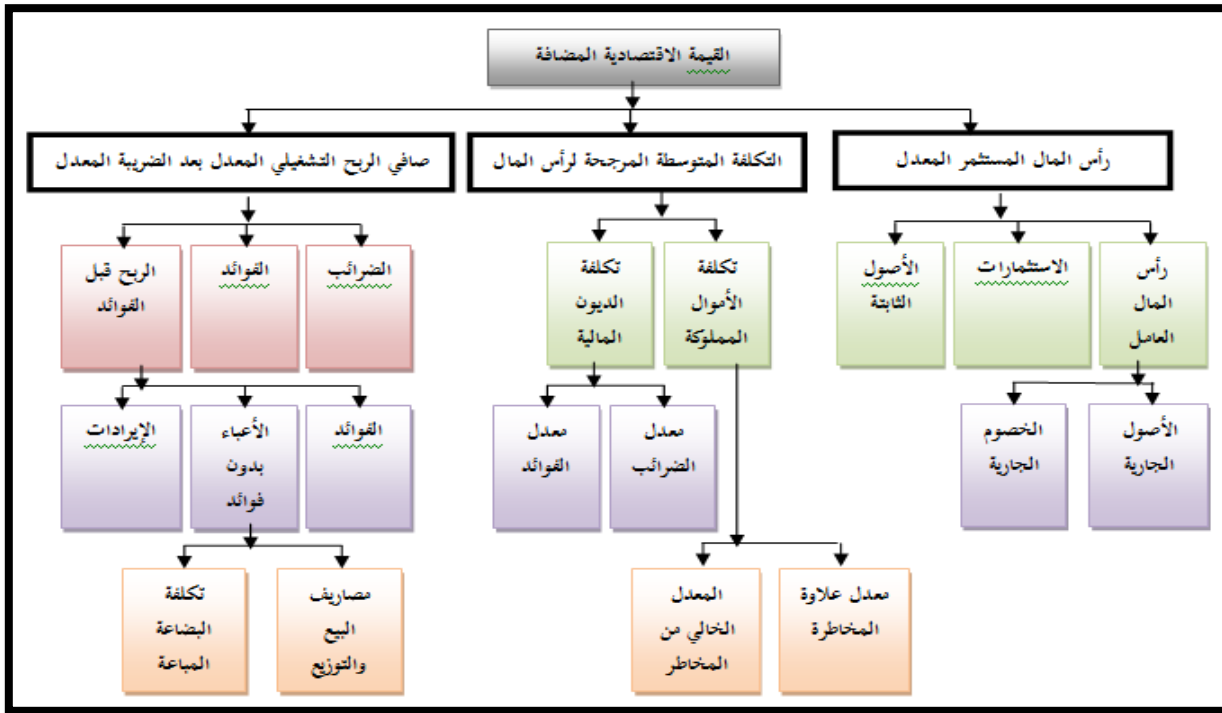
- الحالة الثالثة لما $EVA < 0$ (ناقص قيمة NOPAT عن CC أو ROCA عن WACC) تشير إلى أن تكلفة رأس المال تفوق حجم الأرباح المحققة داخل الشركة، في هذه الحالة تكون الشركة قد هدمت القيمة للمساهمين مما يؤدي إلى تراجع قيمتها السوقية لأقل من رأسمالها المستثمر.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه عند استخدام EVA لتقييم أداء الشركة في فترة معينة لا ينبغي حساب تكلفة الأموال المملوكة (رأس المال المستثمر، التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال) وصافي الربح التشغيلي بعد الضريبة لنفس الفترة، على اعتبار أن المستثمرين يتوقعون الحصول على عوائد الاستثمارات التي تم إنشاؤها في 12/13-ن-1 في 12/31-ن، لهذا السبب يتم حساب CC بفارق عام عن NOPAT¹.

الفرع الثاني: العناصر المكونة للقيمة الاقتصادية المضافة

يهدف الفهم الجيد لمعادلة القيمة الاقتصادية المضافة المشار إليها سابقاً والتمكن من اعتمادها في الدراسة التطبيقية وجب علينا تفكيكها للعناصر المكونة لها ممثلة في الشكل رقم (1-19).

الشكل رقم (1-19): تركيبة القيمة الاقتصادية المضافة



Source: Debdas Rakshit, "EVA Based performance measurement : acase study of Dabur India limited", Vidyasagar University Journal of Commerce, Vidyasagar University, Bengal, India, vol.11, 2006, p.46.

من الشكل نلاحظ بان مؤشر القيمة الاقتصادية المضاف يقوم على ثلاثة متغيرات أساسية هي: صافي الربح التشغيلي قبل الضريبة، الأموال المستثمرة، الكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال، إضافة إلى العائد على الأموال المستثمرة، والتي سيتم الخوض فيها بنوع من التفصيل من خلال النقاط التالية:

¹ Franco Fiordelisi and Philip Molyneux, Op.cit, P.63.

- 1- صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل NOPAT: لكي تتمكن أي شركة من قياس مدى قدرتها على توليد الأرباح الحقيقية من أنشطتها التشغيلية المتكررة في معزل عن تكلفة هيكل رأس المال، يجب عليها حساب صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضريبة أو كما يصطلح عليه العائد الاقتصادي المعرفة على أنها: "النتيجة الصافية للأنشطة العادية الخالية من أثر الديون المالية (الفوائد على الديون) المعدلة مخصوصا منها الضريبة على النتائج العادية"¹. والتي يتم الحصول عليها وفق طريقتين:
- 1-1 - طريقة من أسفل إلى الأعلى **Bottom-up approach** كما هو مبين من خلال الجدول رقم (1-09):

¹ أحمد محمد خليل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.20.

الجدول رقم (1-09): قائمة حساب NOPAT المعدلة وفق طريقة من الأسفل إلى الأعلى

المبلغ	البيان	البيان
.....		الأرباح (النتيجة) الصافية للسنة المالية
.....		- الأرباح غير العادية (العناصر غير العادية إيرادات)
.....		+ الخسائر غير العادية (العناصر غير العادية خسائر)
.....		= الأرباح الصافية قبل العناصر غير العادية (النتيجة الصافية للأنشطة العادية)
.....	النتيجة العادية قبل الضريبة (الأرباح قبل الفوائد والضرائب)	
	EBIT	
.....		+ الزيادة في الفروق الضريبية (- الضريبة المؤجلة أصول + الضريبة المؤجلة خصوم)
.....	+ الأعباء المالية	+ الأعباء المالية
.....	+ الزيادة في المؤونات والمخصصات الأخرى مثل: مخصص الديون المدومة مؤونة تدني قيمة المخزون	+ الزيادة في المؤونات والمخصصات الأخرى مثل: مخصص الديون المدومة مؤونة تدني قيمة المخزون
.....	- الانخفاض في المؤونات والمخصصات الأخرى مثل: مخصص الديون المدومة مؤونة تدني قيمة المخزون	- الانخفاض في المؤونات والمخصصات الأخرى مثل: مخصص الديون المدومة مؤونة تدني قيمة المخزون
.....	+ الزيادة في كلفة البحث والتطوير، التدريب والتسويق (المسجلة) - قسط الإهلاك السنوي.	+ الزيادة في كلفة البحث والتطوير، التدريب والتسويق (المسجلة) - قسط الإهلاك السنوي.
.....	+ الزيادة في الفائض الناتج عن تقييم المخزون (البضاعة ...) على أساس طريقة LIFO (الوارد أخيراً الصادر أولاً)	+ الزيادة في الفائض الناتج عن تقييم المخزون (البضاعة ...) على أساس طريقة LIFO (الوارد أخيراً الصادر أولاً).
.....	+ الزيادة في مخصص إطفاء شهرة المحل للسنة الجارية	+ الزيادة في مخصص إطفاء شهرة المحل للسنة الجارية
.....	+ فوائد البيع الإيجاري	+ فوائد البيع الإيجاري (المدفوعات الإيجارية)
..... + +
.....	= الأرباح التشغيلية المعدلة قبل الضريبة	
.....	- الضريبة المستحقة على أنشطة العادية (الضريبة الجارية)	
.....	= صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل NOPAT	= صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل NOPAT

المصدر: عبد الحسين توفيق شبلي، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي والتشغيلي في الوحدات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، المجلد 6، العدد 23، 2009، ص. 151.

1-2- طريقة من الأعلى إلى الأسفل **Top-down approach** كما هو مبين من خلال الجدول رقم (1-10):

الجدول رقم (1-10): قائمة حساب NOPAT المعدلة وفق طريقة من الأعلى إلى الأسفل

المبلغ	البيان
.....	رقم الأعمال
.....	- تكاليف الاستغلال الشاملة للإهلاك والمعالجة وفق المنطق الاقتصادي (من منظور التدفقات النقدية الفعلية)
.....	- الضرائب الجارية على النتيجة العادية
.....	= صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل NOPAT

المصدر: أحمد بوراس والسعيد بريكة، "قيمة المنشأة الاقتصادية وفق نموذج القيمة الاقتصادية المضافة"، الحكمة، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، المجلد 4، العدد 12، 2012، ص.187.

استنادا لما سبق نستنتج بأن فلسفة القيمة الاقتصادية المضافة تقوم على إدخال مجموعة من التعديلات على البيانات الواردة في جدول حساب النتيجة (الربح المحاسبي) بهدف قياس الربح الاقتصادي الذي يعكس القيمة الاقتصادية الحقيقية للشركة، والمعتمدة في حساب EVA على اختلاف أنواعها، الأمر الذي يجعلنا نتناول هذه التعديلات بنوع من التفصيل في ما تبقى من الفصل.

2- الأموال المستثمرة (رأس المال المستخدم في بداية تقارير الفترة) CI المعدل: أو كما يصطلح عليه الأصول الاقتصادية المعبر عنها وفق الطريقتين التاليين:

2-1- طريقة الخصوم (المدخل التمويلي): وفق هذه الطريقة الأموال المستثمرة عبارة عن مجموع حقوق الملكية مع التعديلات وأي قروض تحمل فوائد (القروض طويلة الأجل، القروض قصيرة الأجل، والالتزامات الأخرى قصيرة الأجل)¹. أي أنها عبارة عن حاصل جمع الأموال الخاصة والديون المالية في ظل مجموعة من التعديلات التي تزيل التشوهات المحاسبية كالاتي:²

الأموال المستثمرة المعدلة = الأموال الخاصة + التعديلات + الديون المالية

الأموال المستثمرة المعدلة = الأموال الخاصة + الفروق الضريبية + القيمة المحاسبية الصافية للعناصر غير الملموسة + الفوائض الناتج عن استخدام قاعدة LIFO + الإهلاك المتراكم لشهرة المحل + القيمة التراكمية للمؤنات والمخصصات الأخرى + القيمة الحالية لأقساط البيع الإيجاري (محصومة بتكلفة الاقتراض) + الديون المالية = الأموال الخاصة المعدلة + الديون المالية.

ويشار إلى أن الديون المقصودة في حساب رأس المال المستثمر يقصد بها الديون الصافية والتي تتحدد من خلال العلاقة التالية:³

الديون الصافية = الديون الطويلة والمتوسطة الأجل (السدادات والقروض) + الديون قصيرة الأجل (القروض وغيرها) + التزامات القروض الإيجارية - سدادات التوظيف - المساحات (السوولة الجاهزة)

¹ فضل عبد الكريم محمد برهوم، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2016، ص.52.

² وهيبه ضامن، "دور القيمة الاقتصادية المضافة EVA في تقييم الأداء المالي للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة صيدال"، مرجع سبق ذكره، ص.126.

³ عثمان بودحوش، "قياس أثر تبني المؤسسة لإستراتيجية الإنتاج الأنظف على قيمتها الاقتصادية المضافة دراسة حالة شركة الإسمنت عين الكبيرة"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، المجلد 19، العدد 11، 2019، ص.161.

2-2- طريقة الأصول: التي تعتبر أسهل الطرق للتطبيق وأكثرها استخداما في المجال المحاسبي المالي، حيث أن الأموال المستثمرة وفق هذا المدخل تمثل الموارد المالية المقدمة من قبل أصحاب الأموال والمستخدمة في النشاط الاستغلالي للشركة ممثلة في الفرق بين إجمالي الأصول (القيمة الصافية) والالتزامات قصيرة الأجل¹، أي أنها الأصول الصافية مضاف إليها الاحتياجات في رأس المال العامل في ظل مجموعة من التعديلات التي تزيل التشوهات المحاسبية كالاتي:²

الأموال المستثمرة المعدلة = صافي الأصول الثابتة + التعديلات + احتياجات رأس المال العامل بالقيمة

الأموال المستثمرة المعدلة = الأصول الثابتة بالقيمة المحاسبية الصافية + الأصول المعنوية بالقيمة المحاسبية الإجمالية + فارق الاندماج بالقيمة الإجمالية (شهرة المحل + الإهلاك المحمم) + القيمة المحاسبية الصافية لمصاريف البحث والتطوير + احتياجات رأس المال العامل بالقيمة المحاسبية الإجمالية + الاستثمارات المالية

مما سبق يمكن القول بأن فلسفة القيمة الاقتصادية المضافة تقوم على إدخال مجموعة من التعديلات على البيانات الواردة في الميزانية (الأموال المستثمرة المحاسبية) بهدف قياس الأصول الاقتصادية (الأموال المستثمرة المعدلة) الخالية من التشوهات المحاسبية المعتمدة في حساب EVA على اختلاف أنواعها.

3- التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال WACC: من المتعارف عليه أن التوجه المحاسبي في حسابه للنتيجة الصافية يقوم على خصم التكاليف التمويلية ممثلة في فوائد الديون المالية من الإيرادات الإجمالية، لكن في المقابل نجد أن التوجه الاقتصادي يضيف تكلفة الأموال المملوكة (تكلفة الفرصة البديلة) إلى تكاليف الديون المالية باعتبارها تكاليف تمويلية للفترة تخصم من إجمالي الإيرادات العادية لحساب القيمة الاقتصادية المضافة.

وقد حظي مفهوم التكلفة الأموال المستثمرة وفق المنظور الاقتصادي (التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال) باهتمام العديد من الباحثين كونه مؤشر ذو أهمية كبيرة في المجال المالي فهو يعتمد كمعيار للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية (المردودية الأدنى الواجب تحقيقها من مشروع استثماري، بحيث يسمح بتغطية معدل المردودية المفروض من قبل ممولي الشركة، مساهمين "الأموال الخاصة" ودائنين "تكلفة الاستدانة")³، ومحدد رئيسي لقيمة الشركة، وفيما يلي مجموعة من التعاريف التي حظي بها من في كتابات الباحثين:

- **عرفت WACC على أنها:** "متوسط تكلفة الدينار الواحد من رأس المال المستثمر الذي يتم تمويله من مزيج الأموال التي تحصل عليها الشركة من مصادر تمويل داخلية و/أو خارجية"⁴.
- **في حين عرفها آخرون بأنها:** "معدل العائد المطلوب من قبل المساهمون والمقرضون لتمويل عمليات الأعمال (النشاط الاقتصادي للشركة)"⁵، أي أن WACC يضم كل مخاطر نشاط الشركة.
- **ويعرفها الباحث بأنها** "متوسط معدل العائد النقدي الذي يطلبه المساهمون والمقرضون، والموافق لمخاطر الأعمال المتعلقة باستثمار الأموال المملوكة".

¹ اليزيد ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات"، مرجع سبق ذكره، ص.142.

² وهيبية ضامن، "دور القيمة الاقتصادية المضافة EVA في تقييم الأداء المالي للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة صيدال"، مرجع سبق ذكره، ص.126.

³ عمر الفاروق زرقون ومحمد زرقون، مرجع سبق ذكره، ص.38.

⁴ ناصر بن سنة ويوسف قاشي، "أهمية القرارات المعبر عنها بالعائد على الاستثمار والتكلفة الوسطية المرجحة في خلق القيمة الاقتصادية المضافة دراسة حالة مؤسسة أليانس للتأمينات للفترة الممتدة من (2014-2018)"، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، المجلد 2، العدد 6، 2021، ص.356.

⁵ Andrija Sabol and Filip Sverer, *Op.cit*, p.21.

- ولإيجاد التكلفة الوسطية المرجحة لرأس مال الشركة يتم إتباع الخطوات الثلاثة التالية¹:
- تحديد الوزن الترجيحي (النسبي) لكل مصدر من مصادر تمويل رأس مال الشركة على أساس القيمة السوقية؛
- حساب المعدل بعد خصم الضرائب من التكلفة لكل مصدر (الوفر الضريبي الناتج عن الإقتراض)؛
- حساب التكلفة الوسطية المرجحة للمزيج التمويلي، من خلال مجموع تكلفة كل عنصر من مصادر التمويل (الأموال الخاصة والديون) مرجحة بوزنها في الهيكل المالي للشركة ؛

ونظرا للأهمية البالغة التي يحتلها هذا المتغير في اتخاذ قرار الاستثمار (ربحية الاستثمار **كمن تكلفة رأس ماله**) وتركيبية هيكل تمويله الأمثل (ذو أعلى مستوى مخاطر مقبول مقابل أدنى تكلفة تمويل) في حساب الثروة التي يبنها الرأس المال البشري من خلال قدرته على توظيف توليفة الموارد المتاحة له بما يحقق أعلى مستوى إنتاجية، ارتأى الباحث أن يتعرض إليه بنوع من التفصيل في **المطلب الثالث**.

4- مردودية (العائد على) الأموال المستثمرة ROCI: يمكن تعريف العائد على الأموال المستثمرة بأنه "العائد المحقق عن رأس المال المستثمر في نشاط الشركة وذلك بغض النظر عن مصادر تمويله"²، والتي يتم إيجادها من خلال نسبة صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة **المعدلة** إلى الأموال المستثمرة **المعدلة** كما هو موضح في العلاقة التالية:

$$\text{صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدلة NOPAT} = \frac{\text{مردودية الأموال المستثمرة (المردودية الاقتصادية) ROCI}}{\text{الأموال المستثمرة المعدلة CI}}$$

من خلال المعادلة يمكن القول بأن **ROCI** هي ذلك المستوى من الربح (العائد) المحقق من استثمار مبلغ مالي معين، وبالتالي فهو يقيس مدى قدرة الشركة على استغلال مواردها المالية في استثمارات (أنشطتها العادية) تولد الأرباح وتخلق القيمة أو الثروة للمساهمين.

الفرع الثالث: التعديلات المقترحة لاحتساب EVA

حساب القيمة الاقتصادية المضافة يقوم على المعلومات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية للشركة والمعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والتي تعكس القيمة المحاسبية المشوهة من وجهة النظر الاقتصادية، وبالتالي فإن النتيجة الصافية للأنشطة العادية المحسوبة في قائمة الدخل، والأموال المستثمرة الظاهر في الميزانية قيم محاسبية تحتاج إلى معالجة خاصة لتتحول إلى قيم اقتصادية تعتمد في حساب القيمة الاقتصادية المضافة.

وفي هذا الشأن اقترح Stewart و Stern ما يقارب 164 تعديلاً على صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة (النتيجة المحاسبية) ورأس المال المستثمر في الشركة، في محاولة لإزالة التشوهات المحاسبية عند حساب القيمة الاقتصادية المضافة (النتيجة الاقتصادية)، إلا أن الواقع العملي يتطلب إجراء من 5 إلى 15 تعديلاً رئيسياً تماشياً مع ظروف كل شركة، كإثبات التكاليف المتعلقة بتكوين مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، الضرائب المؤجلة ومخصص تقادم المخزون على أساس نقدي، مما يترتب عليه إضافة الزيادة في تكوين هذه المخصصات عن المصروف الفعلي إلى الربح الصافي، وإضافة هذه المخصصات إلى رأس المال لكي يعكس القيمة الحقيقية لرأس

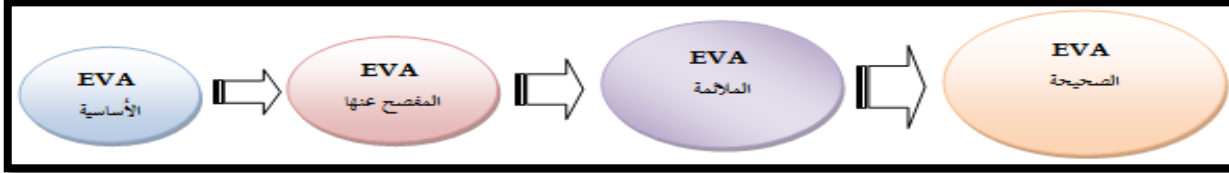
¹ James R. Hitcher, "Financial Valuation-Application and Models", John Wiley and Sons, New Jersey, United States of America, Third edition, 2011,p.228.

² ناصر بن سنة ويوسف قاشي، مرجع سبق ذكره، ص.356.

المال المستثمر في الشركة، الأمر الذي يحد من مغالاة المدراء في تكوين هذه المخصصات ويجعل تفكيرهم مرتكز في الاستثمار الأمثل للموارد المالية المتاحة¹.

وللموازنة بين تكاليف تطبيق (تعقيد) EVA والمنافع المتحصل عليها فإن الشركات تتباين فيما يخص التعديلات التي تقوم بها الأمر الذي يجعلنا نميز بين أربعة أنواع لمؤشر EVA المبينة من خلال الشكل رقم (1-20).

الشكل رقم (1-20): مستويات القيمة الاقتصادية المضافة



Source: Reeta Shah et al, "Economic Value Added: Corporate Performance Measurement Tool", Corporate Board: Role Duties & Composition, Virtus Interpress, Vol.11, No.1, 2015, p.51.

حيث أن:²

- **EVA الأساسية:** هي EVA غير المعدلة المحسوبة اعتمادا على البيانات الواردة في القوائم المالية (ميزانية، جدول حساب النتيجة ...) والمعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP؛
 - **EVA المفصح عنها:** هي التي تستخدمها شركة (Stern و Stewart) والقائمة على إجراء عشرات التعديلات القياسية على البيانات الواردة في القوائم المالية، والتي سنتطرق إليها بشيء من التفصيل؛
 - **EVA الملائمة:** تحسب عن طريق تعديل البيانات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية بناء على ما تراه الشركة ملائم لظروفها، أي تتماشى مع هيكلها التنظيمي، مزيج أعمالها وخططها الإستراتيجية، وسياساتها المحاسبية؛
 - **EVA الصحيحة:** هي القيمة الأكثر صحة يتم الحصول عليها بعد إجراء كل التعديلات اللازمة على البيانات المستخرجة من القوائم المالية (164 تعديل)، مع استخدام التكلفة الدقيقة لرأس المال الحقيقي لكل قسم (وحدة أعمال) في الشركة؛
- بناء على ما سبق يمكن القول بأنه لا يوجد مفهوم موحد لحساب القيمة الاقتصادية المضافة لذا يجب على كل شركة أن تقوم بالتعديلات التي توازن بين البساطة والدقة. وهذا قد يعتبر عيب في (EVA) كون أنه لا يمكن المقارنة بين البدائل الاستثمارية التي لا تجرى عليها نفس التعديلات في البيانات أو القيم المحاسبية.
- وانطلاقا من معادلة حساب القيم الاقتصادية المضافة التالية:³

$$EVA = \text{صافي ربح العمليات بعد الضرائب (+)} - \text{التعديلات على أرباح العمليات} - \text{تكلفة الأموال}$$

$$\text{المستثمرة (+)} - \text{التعديلات على عناصر المركز المالي.}$$

¹ رشيد بوزرية وسمير بجاوي، "القيمة الاقتصادية المضافة كنموذج فعال لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ALGAL PLUS بالمسيلة"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 5، العدد 1، 2021، ص.212.

² Reeta Shah et al, "Economic Value Added: Corporate Performance Measurement Tool", Corporate Board: Role Duties & Composition, Virtus Interpress, Vol.11, No.1, 2015, p.51.

³ بوزرية رشيد و بجاوي سمير، مرجع سبق ذكره، ص.212.

وفيما يلي توليفة لأهم التعديلات التي أقرتها (Stern و Stewart) على صافي ربح العمليات بعد الضريبة NOPAT والأموال المستثمرة CI لتحويلها من القيمة الدفترية المحاسبية إلى القيمة الدفترية الاقتصادية¹، المعتمدة في حساب EVA المفصّل عنها:

1- الأرباح والخسائر الغير عادية: تعد من أكثر العناصر إرباكا عند معالجتها محاسبيا، فقد تخفي أداء الشركة غير الجيد إذا كانت ربحا، كما يمكنها إخفاء الأداء الجيد في حالة حدوث خسائر رأسمالية غير عادية في الأصول ونتيجة كارثة بيئية تعرضت لها الشركة مثلا، وبالتالي للحكم على الأداء الحقيقي للشركة وجب خصم الأرباح وإضافة الخسائر من النتيجة الصافية للسنة المالية (النتيجة المحاسبية) للانتقال إلى النتيجة الاقتصادية².

2- الخسائر والأرباح الرأسمالية (أرباح وخسائر التنازل على التثبيتات): يهدف التعديل على بند الخسائر والأرباح الناتجة على التنازل على التثبيتات إلى جعل إدارة الشركة تعمل على اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بالاحتفاظ أو استبعاد الأصول تماشيا والمنافع الاقتصادية المرتبطة بها، بعيدا عن تظليل النتيجة الحقيقية للشركة لأصحاب المصالح (مساهمين، مؤسسات مالية... الخ)، لذا فتبعا لفلسفة القيمة الاقتصادية المضافة يتم استبعاد الخسائر أو الأرباح الناتجة عن التنازل على الأصول، بإضافة خسائر بيع الأصول إلى الربح التشغيلي بعد خصم الضريبة ورأس المال المستثمر، وخصم أرباح بيع الأصول بعد خصم الضريبة من الربح التشغيلي بعد الضريبة ورأس المال المستثمر³.

3- التعديلات المتعلقة بالضريبة المؤجلة (معالجة الفروق الضريبية): على اعتبار أن مبلغ الضريبة الظاهر في جدول حسابات النتائج (الضريبة المستحقة = الضريبة الجارية - الضريبة المؤجلة أصول + الضريبة المؤجلة خصوم) معد وفق مبدأ الاستحقاق فمن المحتمل أن تكون الشركة قد قامت بدفع قيمة مساوية/تفوق/ أقل منه، الأمر الذي يترتب عنه فروق ضريبية أو كما يصطلح عليه بالضرائب المؤجلة، لكن من وجهة النظر الاقتصادية فإن قيمة الضرائب الواجب خصمها من الإيرادات للحصول على النتيجة الصافية للأنشطة العادية الاقتصادية هي تلك التي دفعتها فعلا وليس تلك المستحقة (الضريبة الجارية مضاف إليها وخصوم منها على الترتيب ضريبة مستحقة الدفع و الاسترجاع لاحقا) ، لذا يجب معالجة هذا التشوه من خلال إضافة الزيادة في الفروق الضريبية (+) الضريبة المؤجلة أصول ، الضريبة المؤجلة خصوم) أي (+ ضريبة مؤجلة خصوم عادي + ضريبة مؤجلة أصول مرصد - ضريبة مؤجلة أصول عادي - ضريبة مؤجلة خصوم مرصد) للسنة الحالية للنتيجة المحاسبية (النتيجة الصافية للأنشطة العادية)، وإضافة الضريبة المستحقة إلى رأس المال المستثمر لإزالة التشوه الناتج عن الضرائب التي لم تدفع أو دفعت بقيمة أكبر⁴.

4- الفائض الناتج عن استخدام مبدأ الوارد أخيرا بصرف أولا LIFO: اعتماد طريقة الوارد أخيرا بصرف أولا LIFO لتقدير المخزونات يترتب عنه ظهور المخزون في الميزانية بأقل ما يجب، لذا يجب قياس المخزونات وفق المنطور الاقتصادي المتماشي وطريقة الوارد أولا بصرف أولا FIFO، ليضاف الفرق بين التقديرين إلى النتيجة المحاسبية (النتيجة العادية قبل الضريبة) ولرأس المال المستثمر⁵.

¹ John D. Martin et al, "Value-Based Management with Corporate Social Responsibility", Oxford University Press, New York, United States of America, Second Edition, 2009, p.80.

² نصر الدين النمري، "التكامل بين مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن ودوره في تقييم الأداء وقيادته نحو خلق القيمة"، مجلة معارف، جامعة أكلي محمد أولماح، البويرة، الجزائر، المجلد 10، العدد 19، 2015، ص 87.

³ نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات دراسة نظرية تطبيقية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة بوسعيد، بوسعيد، مصر، 2014، ص 128.

⁴ زينب جمعة مطر، مرجع سبق ذكره، ص 164.

⁵ رشيدة بوزرية وسمير بجاوي، "القيمة الاقتصادية المضافة كنموذج فعال لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ALGAL PLUS المسيلة"، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 5، العدد 1، 2021، ص 213.

5- معالجة إهلاك الشهرة والأصول الغير ملموسة: التدفقات الغير نقدية المثبتة في القوائم المالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كإهلاك شهرة المحل خلال مدة 40 عام مثلاً تؤدي إلى تشويه قيمة رأس المال المستثمر (تكلفة الأموال المستثمرة)، والنتيجة الاقتصادية (الأرباح التشغيلية الصافية بعد الضريبة) المعتمد عليهما في حساب القيمة الاقتصادية المضافة التي تقيس صافي العائد (التدفق) النقدي الحقيقي المتولد من الأموال المستثمرة (الأرباح التشغيلية الصافية بعد الضريبة المعدلة - تكلفة الأموال المستثمرة المعدلة)، ومعالجة هذا التشوه يتم إضافة مخصصات إهلاك الشهرة للسنة الجارية إلى النتيجة المحاسبية وإضافة الإهلاك المتراكم للشهرة إلى رأس المال المستثمر (الأموال الخاصة)¹. وكذلك الأمر بالنسبة للأصول المعنوية.

6 - معالجة الاحتياطات والمخصصات الأخرى (التدفقات غير النقدية): حسب مبدأ الحيطة والحذر المعتمد في إعداد الدفاتر والقوائم المحاسبية فإن الشركات تشكل مؤونات لتحتاط لأوضاع استثنائية مستقبلية كمؤونات الأخطار (الخصومة)، مؤونات الأعباء (الشركة تتوقع إزالة منشأة ما وإعادة تهيئة الموقع)، مؤونات تدني قيمة المخزون، مؤونات الديون المشكوك في تحصيلها... الخ. لكن بالنظر إلى طبيعة القيمة الاقتصادية المضافة التي تعتمد كمؤشر تقييم دوري (سنوي) للأداء الفعلي للشركة فإنها لا تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي قد تحدث خلال سنوات لاحقة لسنة اعتمادها، وبالتالي يجب تعديل النتيجة المحاسبية بإضافة مخصصات المؤونات السنوية للتكاليف المستقبلية (الزيادة في تكوين هذه المخصصات عن المصروف الفعلي)، ورأس المال المحاسبي بإضافة القيمة التراكمية للمؤونة لكي يعكس القيمة الحقيقية للأموال المستثمرة².

7- رسملة العناصر غير الملموسة (مصاريف الأبحاث والتطوير، التدريب والتسويق): فعلى سبيل المثال بالنظر إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (مبدأ الاستحقاق) نجد بان تكاليف البحث والتطوير تحمل على الفترة التي أنفقت فيها باعتبارها مصروفات إرادية، لكن التوجه الاقتصادي يرى أن لتكاليف البحث والتطوير ذات المبالغ المرتفعة منافع اقتصادية مستقبلية طويلة الأجل وإن طرحها في قائمة الدخل سيؤدي إلى تشويه القيمة الاقتصادية المضافة، لذا يجب رسملة التغيرات الناتجة عنها (إضافتها إلى قائمة المركز المالي) واستهلاكها خلال فترات زمنية مناسبة كونها استثمارات غير ملموسة (تعالج في قائمة الدخل) كالتالي: بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير الخاصة بالسنة الجارية بعد خصم قسط الإهلاك يتم إضافتها لرأس المال المستثمر (القيمة المحاسبية الصافية لمصاريف البحث والتطوير)، أما أقساط استنفادها فيتم تعديل النتيجة العادية قبل الضريبة بها. والمدقق في هذه المعالجة يجدها تتوافق مبدأ المقابلة في المحاسبة³.

وتهدف هذه التسوية كذلك إلى الحد من سلوك الإدارة بتخفيض الإنفاق على أنشطة البحث والتطوير، تدريب العاملين، التسويق لزيادة الربح، كون أن هذه السلوكيات الغير مسؤولة تؤدي إلى هدم ثروة المساهمين نتيجة تضييع الشركة لتدفقات نقدية مستقبلية تفوق تكلفة الأموال المستثمرة في تبنى تكنولوجيا تصنيع جديدة تطوير منح جديد... الخ. ليتم في الأخير ترجمة آلية حساب القيمة الاقتصادية المضافة في قائمة تضم كل التعديلات التي تم إدخالها على البيانات المحاسبية المعتمدة في الحساب لسد الفجوة بين القيمة المحاسبية والقيمة الاقتصادية.

المطلب الثالث: حساب تكلفة الأموال المستثمرة (تكلفة رأس المال المستثمر)

نظراً لتعدد المصادر التي تحصل من خلالها الشركة على الأموال فإن هيكل رأس مالها يضم توليفة متباينة الخصائص، فمنها ما هي خارجية ذات مخاطر مرتفعة/منخفضة، تكاليف ثابتة متدنية، مقاسة بشكل دقيق وأخرى مملوكة ذات مخاطر منخفضة/مرتفعة،

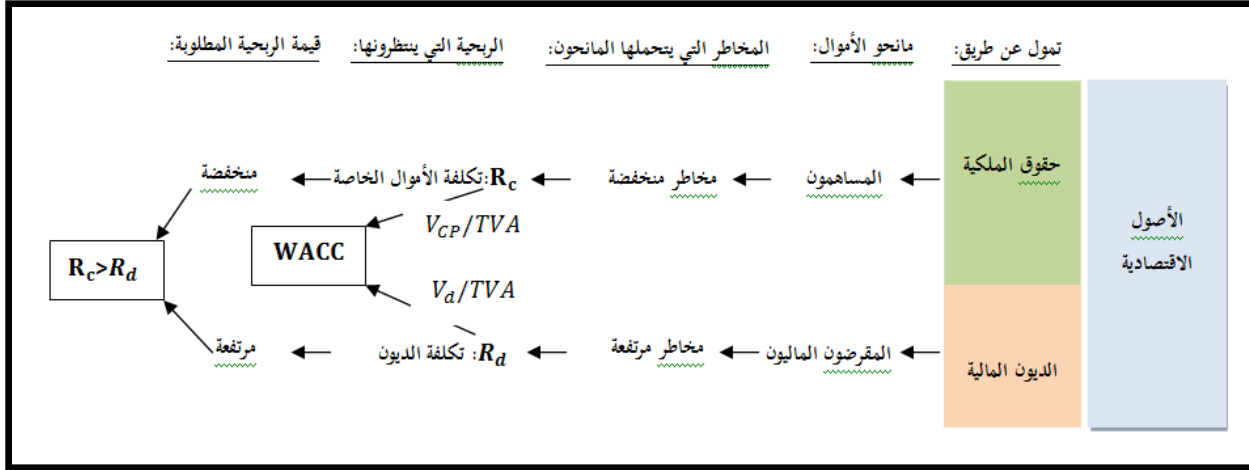
¹ نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، مرجع سبق ذكره، ص.73.

² وهيبه ضامن، "دور القيمة الاقتصادية المضافة EVA في تقييم الأداء المالي للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة صيدال"، مرجع سبق ذكره، ص 125.

³ نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، مرجع سبق ذكره، ص 73.

تكاليف تقريبية عالية ومتغيرة، الأمر الذي يجعل المدراء الماليين يعملون على اختيار هيكل مالي يضم توليفة من مصادر تمويل توازن بين مجموع التكاليف المرجحة لكل مصدر من مصادر التمويل (تكلفة رأس المال المستثمر) والمخاطر التي تتعرض لها الشركة. وتعتبر تكلفة رأس المال المستثمر مفهوم أساسي للشركات في إطار السياسة المالية، كون أنها في صميم (قلب) تدابير خلق القيمة فهي تمثل نسبة الربحية التي يطلبها مقدمو الأموال سواء أكانوا مساهمين أو مقرضين كما هو موضح من خلال الشكل رقم (1-21).

الشكل رقم (1-21): ممالي الأصول الاقتصادية للشركة



source : Annaïck Guyvarc'h et Arnaud Thauvron, "LMD Expertise comptable: DSCG 2", foucher, septième édition, Paris, 2016, p.140.

الفرع الأول: تكلفة الأسهم العادية (الأموال الخاصة أو حقوق الملكية)

على الرغم من أن الأموال الخاصة (الأسهم العادية) ليس لها تكلفة من المنظور المحاسبي إلا أنها وفق منظور الإدارة المالية لها تكلفة كون أن المساهمين لن يستثمروا أمواله في الشركة إلا إذا وفرت لهم ربحية معينة تحول دون تحملهم لتكلفة الفرصة البديلة، وبالتالي لكي تتمكن الشركة من حساب الربح الحقيقي لحملة الأسهم وجب عليها حساب تكلفة الفرصة البديلة وخصمها من النتيجة التشغيلية.

1- تكلفة الأسهم العادية للشركات المدرجة في البورصة وفق نموذج تسعير الأصول الرأسمالية.

في حالة الشركات المدرجة في البورصة لا يشكل حساب تكلفة حقوق الملكية أي مشكلة لتوفر البيانات المعتمد عليها في تقدير معالم نموذج تسعير الأصول الرأسمالية ممثلة في البيانات التاريخية لعائد سهم الشركة وعائد السوق، معدل العائد على سندات الخزينة العمومية الخ...

فتكلفة الأموال الخاصة أو كما يصطلح عليها تكلفة الأسهم العادية أو تكلفة الفرصة البديلة هي:

- "الحد الأدنى من العائد الواجب تحقيقه من الاستثمارات الممولة بواسطة الأموال المملوكة، للحفاظ على قيمة الملكية دون أي تغيير"¹.
- ويعرفه الباحث بأنه "معدل العائد المستهدف من قبل مالكي الأسهم العادية، والذي يساوي أو يفوق معدل العائد الذي يمكن أن يحصلوا عليه من استثمارات بديلة لها بنفس درجة المخاطر (فرصة بديلة)".

وإن حساب تكلفة حقوق الملكية يحتاج إلى معالجة خاصة لو قورن بتكلفة الأموال المقترضة أو الأسهم الممتازة كون أن التدفقات النقدية الخارجة لحملة الأسهم مجهولة، لهذا السبب أوجدت مجموعة من النماذج الهادفة إلى تقديرها منها²:

- نموذج التوزيعات المخصوصة The Divident Discount؛

- نموذج تسعير الأصول الرأسمالية The Capital Asset Pricing Model.

1-1- مفهوم نموذج تسعير الأصول الرأسمالية: ويرجع الفضل في استحداث مدخل العائد والمخاطر المتعلقة بالأصول الرأسمالية إلى Harry Markowitz سنة 1959م من خلال تطرقه لنظرية المحفظة المالية القائمة على فكرة مفادها أن المستثمرين يتجنبون المخاطرة ويفاضلون بين الأصول الرأسمالية عن طريق المتاجرة بين العائد والمخاطر، فيختارون المحفظة الاستثمارية التي من شأنها أن تقلل من تباين عائد المحفظة بالنظر إلى مستوى معين من العائد المتوقع، أو تعظيم العائد المتوقع نظراً لمستوى محدد من المخاطر. ليقوم بعدها كل من Sharpe سنة 1964م و Lintner سنة 1965م بإدخال مجموعة من التعديلات على فرضيات نموذج Markowitz وجعله عملي أكثر، من خلال وضع معادلة نموذج تسعير الأصول الرأسمالية (Capital Asset Pricing Model) CAPM المستخدم في التقييم الأصول الرأسمالية³.

وقد عرف نموذج تسعير الأصول الرأسمالية بأنه:

- "أداة لتحليل الاستثمار وصناعة القرار في واقع سوق المال"⁴.
- "نموذج يوفر إطاراً مبدئياً للإجابة على التساؤل التالي، ما هي العلاقة بين الخطر والعائد المتوقع؟ من خلال ترجمة المخاطر إلى تقديرات ل ROE (العائد على الأموال الخاصة) المتوقع"⁵.
- ويعرفه الباحث بأنه "نموذج لتقدير عائد السهم العادي المطلوب (تكلفة الفرصة البديلة التي تمثل في نفس الوقت العائد المطلوب على حق الملكية) عن طريق تسعير المخاطرة".

1-2- فرضيات النموذج: تقوم نظرية سوق رأس المال (نموذج تسعير الأصول الرأسمالية) على نفس فروض نظرية المحفظة ل Markowitz مع بعض الإضافات ل Sharp سنة 1965م و Lintner سنة 1964م بهدف جعل النموذج يتفادى التعقيد المتواجد في واقع الأسواق المالية ويقوم على العلاقة بين العائد والمخاطرة كما يلي⁶:

¹ محمد صلاح الحناوي وجمال إبراهيم عيد، "الإدارة المالية: مدخل القيمة واتخاذ القرارات"، الدار الجامعة، دون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 281.

² Erich A. Helfert, "Financial Analysis tools and technique: A Guide for managers", Mc Graw: Hill companies, New York, United States of America, 2001, p 307.

³ Mona A. Elbannan, "The Capital Asset Pricing Model: An Overview of the Theory", International Journal of Economics and Finance, Canadian Center of Science and Education, Canada, Vol 7, No 1, 2015, p 216.

⁴ Kristina Levišauskaite, "Investment Analysis and Portfolio Management", Vytautas Magnus University, Kaunas, Lithuania, 2010, p.58.

⁵ Matteo Rossi, "The capital asset pricing model: a critical literature review", Global Business and Economics Review, inderscience publishers, Geneva, Switzerland, Vol. 18, No. 5, 2016, p 604.

⁶ Kristina Levišauskaite, Op .Cit, p.57.

- المستثمر يجري تقييمه للمحافظ البديلة على أساس متغيرين هما العائد الذي سيحصل عليه والمخاطر التي سيتحملها، وأن التوزيع الاحتمالي للعائد توزيع طبيعي. المستثمر بطبيعته يبغض ويتجنب المخاطر، وفي حال استثماره في مجال ذو مخاطر عالية فإنه يطلب عائد عالي (علاوة مخاطر)؛
- المستثمر يدرس قضية الاستثمار (يقيم الورقة المالية) لفترة واحدة فقط أي لا تتجاوز سنة، مما يمنحه قدرة عالية للتقدير الدقيق للعائد (في هذه الحالة هم يهملون أي تغير قد يحدث بعد هذه الفترة).
- يسعى المستثمر لمضاعفة العائد، فلو أعطيت له الفرصة للمفاضلة بين محفظتين متماثلتين من جميع النواحي ماعدا العائد فإنه سيختار تلك التي سيحقق منها أعلى عائد.
- الأصول المالية قابلة للتجزئة فيإمكان المستثمر شراء أي كمية يريدونها من ورقة مالية معينة مهما كانت قيمتها.
- المعلومات تصل بسرعة وبدون تكلفة لكافة المستثمرين (سوق رأس المال كفي).
- للمستثمرين توقعات متماثلة بشأن العوائد المتوقع الحصول عليها من الأوراق المالية المتداولة وكذلك بشأن الانحراف المعياري والتباين لها، على اعتبار أن المتعاملين الرئيسيين في السوق هم بنوك وشركات استثمار وشركات تأمين وغيرها؛
- في إمكان المستثمر أن يقرض ويقترض على أساس معدل عائد خالي من المخاطرة متماثل بالنسبة لكافة المستثمرين (سعر الفائدة على القروض هو سعر الاقتراض)؛
- المعاملات المالية لا تتحمل تكاليف معاملات وغير خاضعة للضرائب؛
- لا يوجد تضخم أو أي تغير لأسعار الفائدة؛

1-3- معادلة النموذج: يتم التوصل إلى معدل العائد المطلوب على الأسهم العادية أو الاستثمار (تكلفة التمويل الممتلك، حقوق الملكية) اعتماداً على CAPM القائم على المجموع الجبري للعائد الخالي من المخاطرة كتعويض عن الزمن، وعلاوة السوق مرجحة بمعامل الحساسية β_c (علاوة المخاطر) كما هو موضح من خلال المعادلة التالية¹:

$$E(r_i) = R_f + [E(r_m) - R_f] \beta_c$$

- $E(r_i)$ أو K_c : معدل العائد المطلوب على السهم العادي (معدل تكلفة حقوق الملكية)؛

- R_f : معدل العائد الخالي من المخاطرة (عائد السندات الحكومية)؛

- $E(r_m)$ أو R_m : معدل العائد المتوقع للسوق (محفظة السوق)؛

- β_c : معامل مخاطر السوق المنتظمة (درجة حساسية تقلب عائد السهم عند أي تقلب في عائد السوق المالي)؛ (معامل الانحدار بين العوائد اليومية للسهم والعائد اليومي للبورصة)

من المعادلة يتضح لنا بأن نموذج تسعير الأصول الرأسمالية يقترح وجود علاقة موجبة بين العائد المطلوب على الأسهم (معدل تكلفة الأسهم العادية) وبينها (المخاطر التي يتعرض لها هذا العائد).

1-4- تقدير متغيرات النموذج: من خلال معادلة نموذج تسعير الأصول الرأسمالية يتبين أن معدل العائد المطلوب على السهم العادي يتكون من جزئيين هما:

¹ Faouzi Rassi, "Évaluation Relation Risque-Rendement et Produit dérivés", Presses de l'Université du Québec, Québec, Canada 2013, p.14.

1-4-1- معدل العائد الخالي من المخاطرة R_f : وفقا لتحليل Markowitz فإن الاستثمار الخالي من المخاطر هو قيام المستثمر بشراء استثمار ما على اعتبار أنه شبه متأكد في بداية الفترة من التدفقات النقدية التي سيحصل عليها في نهاية الفترة الزمنية المحددة للاستثمار¹. ويمثل العائد الخالي من المخاطر R_f بالنسبة للمستثمر مقدار العائد الذي يعوضه عن حرمانه من استغلال أمواله لتحقيق منافع حاضرة نظرا لتوجيه تلك الأموال إلى الاستثمار، وهو يعبر عن سعر الفائدة (العائد) المضمون على السندات قصيرة الأجل المصدر من قبل الدولة (سندات الخزينة) التي من النادر جدا أن تعجز عن سداد ما عليها من التزامات اتجاه حاملي الأوراق المالية.

1-4-2- علاوة المخاطر $\beta_c [E(r_m) - R_f]$: هو ذلك الجزء من العائد المطلوب زيادته على العائد الخالي من المخاطرة أي $\beta_c [E(r_m) - R_f]$ ويرجع ذلك إلى المخاطر المنتظمة وخاصة جزئها الذي يعرف بعلاوة السوق $[E(r_m) - R_f]$ وهي العائد الإضافي المتوقع نتيجة احتفاظ المستثمر بمحفظة السوق (الحد الأدنى الذي يجب دفعه أو الحصول عليه لإجراء المستثمر للاستثمار في سوق الأسهم كبدل عن قبول معدل العائد الخالي من المخاطرة). أما المعامل β_c فيتم عن طريقه التعبير عن المخاطر النظامية، والذي يمكن الحصول عليه من سوق الأوراق المالية².

وفي ما يلي سنقوم بعرض المعلمتين اللتان تحددان عائد مخاطرة المستثمر بأمواله في الشركة صاحبة الورقة المالية (السهم العادي)، ممثلتين في عائد محفظة السوق ومعامل مخاطر السوق المنتظمة (بيتا) كما يلي:

1-4-3- معدل عائد محفظة السوق R_m :

محفظة السوق هي تلك المحفظة التي تتصف بالتنوع إلى أقصى حد خلال فترة زمنية معينة من خلال استغلالها لجميع الفرص المتاحة (تشكيلة من جميع الأوراق المالية المتداولة) للتخلص من المخاطر غير النظامية³، مما يجعل المخاطر المتاحة لاستثماراتها تقتصر على مخاطر السوق (المخاطر النظامية)⁴. ويقصد بعائد مؤشر السوق متوسط عائد الأصول المتداولة في سوق الأوراق المالية، والمعبر عنه وفق العلاقة الرياضية التالية:

ويمكن التعبير على عائد السوق وفق العلاقة الرياضية التالية⁵:

$$R_m = \frac{\sum_{j=1}^n R_j}{N}$$

N - تمثل عدد أسهم المحفظة.

R_j - عائد كل سهم.

وفي هذا الشأن أشار (Van Horn) إلى أن علاوة السوق $[E(r_m) - R_f]$ تتراوح بين 3% إلى 7% أي أنه لو قدر معدل العائد على الاستثمار الخالي من المخاطرة بـ 6% فإن معدل العائد المستقبلي على السوق يقع محصور بين 9% ≤ R_m ≤ 13%.

¹ منير إبراهيم الهندي، "الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الرابعة، 1999، ص.140.

² قاسم نايف علوان وإبراهيم محمد زعلوك، "أثر تغير العائد المتحقق على العائد المطلوب في ظل نموذج (CAPM) دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس 1، سطيف، الجزائر، العدد 5، 2005، ص.10.

³ منير إبراهيم هندی، "الفكر الحديث في الاستثمار"، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 1999، ص.407.

⁴ منير إبراهيم هندی، "الفكر الحديث في الاستثمار"، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، الطبعة الثانية، 2004، ص.51.

⁵ محفوظ بصيري وفريدة سليمان، "تحليل العلاقة بين العائد والمخاطر للمحفظة الاستثمارية في ظل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية - دراسة حالة عينة من المؤسسات في سوق الأوراق المالية الجزائرية خلال الفترة (2013-2017)"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، المجلد 12، العدد 2، 2020، ص.64.

1-4-4- معامل مخاطر السوق المنتظمة β_c : إن العنصر المهم في نموذج تسعير الأصول الرأسمالية CAPM هو العلاقة بين مخاطر السوق وعائد أصل مالي معين، والتي يعبر عنها من خلال المعامل β_c باعتباره مقياس إحصائيا للمخاطر النظامية للسوق ومؤشرا لتقدير مخاطر السهم مقارنة بالسوق، من خلال قياس حساسية عائد الأصل (السهم) إلى التباين في عائد السوق (قياس علاقة العائد على سهم ما مع العائد على السوق المالي ككل أو مقياس للتقلب في عائد السهم الذي يحدث نتيجة التقلب في عائد محفظة السوق)²، والذي يحسب بالعلاقة التالية:³

$$\beta_c = \frac{COV_{R_i, R_m}}{COV_{R_m, R_m}} = \frac{COV_{R_i, R_m}}{\delta_m^2}$$

COV_{R_i, R_m} - يمثل التباين بين عائد الورقة المالية وعائد محفظة السوق (التباين المشترك)، وهو متوسط مجموع حاصل ضرب انحراف عائد السوق وعائد السهم عن قيمتهما المتوقعة؛
 δ_m^2 - تباين عائد محفظة السوق وهو متوسط مجموع مربع الفرق بين (انحراف) عائد السوق وقيمته المتوقعة؛

- إذا كان $\beta_c = 0.8$ فإن هذا يعني أنه إذا ارتفع (انخفض) عائد السوق بنسبة 100% يرتفع (ينخفض) عائد الورقة المالية (السهم) بنسبة 80% (سهم دفاعي كون عائدته ينضوي على مخاطر أقل من مخاطر عائد محفظة السوق)

- إذا كان $\beta_c = 1.2$ فإن هذا يعني أنه إذا ارتفع (انخفض) عائد السوق بنسبة 100% يرتفع (ينخفض) عائد الورقة المالية (السهم) بنسبة 120% (سهم هجومي كون عائدته ينضوي على مخاطر أكبر من مخاطر عائد محفظة السوق)

ويتم تفسير قيمة معامل β_i لأي أصل مالي على النحو التالي⁴:

- $\beta > 1$: هذا يعني أن المخاطر التي يتعرض لها عائد الورقة المالية أكبر من مخاطر السوق (العائد على السهم متذبذب أكثر من عائد السوق ويحمل مخاطر منتظمة أكثر مما يحمله السوق)، وأي زيادة أو انخفاض في عوائد السوق يتوقع أن يكون لها أثر أكبر وفي نفس الاتجاه على عوائد الأصل المالي، وبالتالي فإن العائد المطلوب من قبل حملة الأسهم العادية مقابل مساهمتهم في تمويل استثمارات الشركة أكبر من عائد محفظة السوق، ويطلق على الأوراق المالية في هذه الحالة الأوراق الهجومية.
- $\beta = 1$: هذا يعني أن المخاطر التي يتعرض لها عائد الورقة المالية العادية لأنها تعادل مخاطر السوق، وأي زيادة أو انخفاض في عوائد السوق يتوقع أن يكون لها نفس الأثر على عوائد الأصل المالي، وبالتالي فإن العائد المطلوب من قبل حملة الأسهم العادية مقابل مساهمتهم في تمويل استثمارات الشركة مساوي عائد محفظة السوق، ويطلق على الأوراق المالية في هذه الحالة الأوراق المتوازنة.
- $\beta < 1$: هذا يعني أن المخاطر التي يتعرض لها عائد الورقة المالية أقل من مخاطر السوق (العائد على السهم متذبذب أقل من عائد السوق ويحمل مخاطر منتظمة أقل مما يحمله السوق)، وأي زيادة أو انخفاض في عوائد السوق يتوقع أن يكون لها

¹ وهيبه زامن، "دور القيمة الاقتصادية المضافة EVA في تقييم الأداء المالي للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة صيدال"، مرجع سبق ذكره، ص.134.

² Mona A. Elbannan, "The Capital Asset Pricing Model: An Overview of the Theory", International Journal of Economics and Finance, Canadian Center of Science and Education, Canada, Vol.7, No.1, 2015, P.218.

³ Faouzi Rassi, op.cit, p.14.

⁴ عمار زود وآخرون، "نموذج تسعير الأصول الرأسمالية: نظرة حول النظرية"، مجلة دراسات وأبحاث إقتصادية في الطاقات المتجددة، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، المجلد 7، العدد 2، 2020، ص.106.

أثر أقل وفي نفس الاتجاه على عوائد الأصل المالي.، وبالتالي فإن العائد المطلوب من قبل حملة الأسهم العادية مقابل مساهمتهم في تمويل استثمارات الشركة أقل من عائد محفظة السوق، ويطلق على الأوراق المالية في هذه الحالة الأوراق الدفاعية.

2- تكلفة الأسهم العادية للشركات الغير المدرجة في البورصة وفق نموذج تسعير الأصول الرأسمالية.

عندما لا تكون الشركة مدرجة في البورصة فإنه لا يمكن إجراء تقدير مباشر لتكلفة حقوق ملكيتها (الأسهم العادية) وفق نموذج تسعير الأصول الرأس مالية (CAPM) لاستحالة تقدير بيتا السهم β_c وفق المعادلة التالية:

$$\beta_c = \text{COV}[R_i, R_m] / \text{V}[R_m]$$

وحل هذه المشكلة وفق مستوى مقبول من الدقة من الضروري البحث عن الشركات المدرجة التي يتطابق نشاطها مع نشاط الشركة المراد دراستها لحساب β_c القطاع. وفي حالة كون شركات القطاع الذي تنشط فيه الشركة غير مدرجة في بورصة البلد الذي تتواجد به، يتم الاعتماد على البيانات التاريخية لأسهم مؤسسات من نفس النشاط والمستمدة من بورصة بيئة اقتصادية شبيهة لبيئة نشاط الشركة محل الدراسة لحساب كل من β_c و R_m لتقدير K_C وفق نموذج CAPM¹.

الفرع الثاني: حساب تكلفة التمويل بالأسهم الممتازة والأرباح المحتجزة (الأموال الخاصة)

لتجنب مخاطر التمويل بالدين تقوم الشركة باحتجاز الأرباح وإعادة استثمارها أو إصدار الأسهم الممتازة بهدف تشجيع المستثمرين الحاليين أو المرتقبين على ضخ الأموال في الشركة لتمويل مشاريعها الاستثمارية مقابل الحصول على عائد يفوق معدل العائد في الفرصة البديلة المتاحة لهم.

1- تكلفة التمويل بالأسهم الممتازة: تمثل تكلفة الأسهم الممتازة نسبة الأرباح الدورية المدفوعة لحملة إلى صافي المبلغ الذي تحصل عليه الشركة من بيع هذه الأسهم، ويتم حساب تكلفة هذا المصدر من مصادر التمويل طويلة الأجل وفق العلاقة التالية²:

$$k_p = \frac{D}{P_0 - C}$$

- k_p : تكلفة الأسهم الممتازة؛

- P_0 : القيمة السوقية للأسهم الممتازة؛

- C : تكاليف الإصدار؛

- D : قيمة أرباح الأسهم الممتازة الثابتة؛

2- تكلفة التمويل بالأرباح المحتجزة: تمثل الأرباح المحتجزة أرباحاً قد تحققت، غير أن الشركة قررت عدم توزيعها على المساهمين، وذلك بهدف إعادة استثمارها لذا فإن المساهمين يعتبرون هذه الأرباح تكلفة، وتمثل هذه التكلفة في مقدار العائد الذي كان بإمكانهم الحصول عليه لو أن الشركة قامت بتوزيع هذه الأرباح عليهم.

وعلى اعتبار أن هدف الإدارة المالية يكمن في تحقيق مصالح الملاك، فإن الشركة لا ينبغي عليها أن تحتجز الأرباح ما لم يكن العائد المتوقع على استثمارها يساوي على الأقل معدل العائد على الاستثمار في فرصة بديلة متاحة للملاك، ونظراً لأن احتجاز

¹ Annaïck Guyvarc'h et Arnaud Thauvron, "LMD Expertise comptable: DSCG 2", foucher, Paris, septième édition, 2016, P.147.

² عدنان تايه النعيمي وأرشد فؤاد التميمي، "الإدارة المالية المتقدمة"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص.371.

الأرباح لا يترتب عليه أي مصاريف فإن تكلفة الاعتماد على هذه الأموال هو معدل العائد الواجب تحقيقه من استثمارها، والذي يجب أن يتساوى مع معدل العائد الذي يطلبه المساهمون، المحسوب اعتماداً على نموذج تسعير الأصول الرأسمالية¹. ومنه فإن:

$$K_R = K_C$$

K_R : تكلفة الإرباح المحتجزة؛

K_C : تمثل تكلفة الأسهم العادية؛

الفرع الثالث: حساب تكلفة الأموال المقترضة

قصد تخفيض تكلفة هيكل تمويلها في حدود مستوى مقبول من المخاطرة تلجئ الشركات إلى الاقتراض من البنوك أو إصدار السندات كون أن تكاليفها تقل عن تكاليف التمويل الذاتي، ولحسابها يجب التفرقة بين تكلفتها الظاهرة وتكلفتها الحقيقية كما يلي:

1- التكلفة الظاهرة للقروض المالية: هي معدل الخصم الذي تتساوى عنده متحصلات الأموال المقترضة مع القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تدفعها الشركة للمقرضين ممثلة في الفائدة الدورية والمبلغ الأساسي للقرض المسدد في نهاية تاريخ الاستحقاق. وهذا التعريف ينطبق مع المبدأ القائل بأن المستثمر لا يقبل توظيف أمواله إلا إذا توقع الحصول على ربح لقاء عملية الاستثمار وتعويض الأخطار التي يتعرض لها، وفي ما يلي علاقة حساب تكلفة الاقتراض قبل الضريبة²:

$$P_0 = \sum_{j=1}^n \left(E \frac{1}{(1+i)^j} + D \frac{1}{(1+i)^n} \right)$$

P_0 : صافي متحصلات الأموال المقترضة (أي قيمة القرض أو السند مطروحاً منها مصروفات التعاقد أو مصروفات الإصدار)؛

E : تمثل النفقات ممثلة في الفوائد الدورية خلال فترة الاقتراض؛

D : قيمة الأموال المقترضة التي ينبغي سدادها في تاريخ الاستحقاق؛

i : معدل الخصم الذي يتساوى عنده طرفي المعادلة وهو تكلفة الاقتراض؛

2- التكلفة الحقيقية للقروض المالية: تحصل الشركة على القروض مقابل تحملها لتكاليف تمويل ممثلة في فوائد سنوية معبر عنها بمعدل معروف مسبقاً (التكلفة الظاهرة)، لكن على اعتبار أنها مصروف يخفف من إيرادات الدورة لتحديد الأساس الخاضع للضريبة فهي تمنح الشركة وفر ضريبي يجب أخذه بعين الاعتبار عند حساب تكلفة الأموال المقترضة سواء كانت في شكل سندات تصدرها الشركة، أو قروض تتعاقد عليها مع بنوك ومؤسسات مالية أخرى³. وبالتالي يتم حساب التكلفة الحقيقية للقروض المالية كما يلي:

¹ غربي حمزة وبدروني عيسى، "العوامل المحددة لحساب تكلفة رأس المال في المؤسسة"، مجلة الحوكمة المسؤولة الاجتماعية والتنمية المستدامة، جامعة أحمد زبانة، غلزان، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، 2019، صص. 153-154.

² طويل آسيا، "محاضرات في السياسات المالية للمؤسسة"، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة علي لونيس البليدة 2، البليدة، الجزائر، 2018/2019، ص. 78.

³ عبد العزيز محمد المخلافي، "أساسيات الإدارة المالية"، كلية التجارة والاقتصاد جامعة صنعاء، اليمن، د ط، 2011، ص 174.

$$K_D = i(1 - T_c)$$

K_D : التكلفة الحقيقية للقروض بعد التعديل الضريبي (الاستفادة من الوفر الضريبي)؛

i : تكلفة الاقتراض الظاهرة؛

T_c : معدل الضريبة على الأرباح؛

وعلى اعتبار أن الهيكل المالي لأي شركة ما هو إلا توليفة من مصادر التمويل الداخلية والخارجية المتباينة من حيث نسبتها وتكلفتها فلتحديد تكلفة الأموال المستثمرة كرقم واحد يجب حساب التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال القائمة على جمع تكلفة كل مصدر من مصادر التمويل (معدل تكلفة الأموال المملوكة: أسهم عادية وممتازة وأرباح محتجزة، معدل تكلفة الاقتراض متوسط وطويل الأجل: القروض المصرفية المتوسطة والطويلة، السندات) المرجحة من خلال الأوزان الفعلية (تكلفة الأموال وفقا للقيمة الدفترية أو تكلفة الأموال وفقا للقيمة السوقية) أو الحدية، كما هو مبين من خلال المعادلة التفصيلية التالية:

$$WACC = \frac{D}{E+D} K_d(1 - T) + \frac{E_P}{E+D} K_P + \frac{E_C}{E+D} K_C + \frac{E_R}{E+D} K_R$$

K_d : تكلفة الاقتراض طويل الأجل (ديون مالية، عقود إيجار تمويل) بما في ذلك السندات؛

K_P : تكلفة التمويل بالأسهم الممتازة؛

K_C : تكلفة التمويل بالأسهم العادية؛

K_R : تكلفة التمويل بالأرباح المحتجزة

D : إجمالي الديون؛

E : الأموال الذاتية، حيث أن: $E = E_P + E_C + E_R$

وهناك أربع قواعد يجب على المدراء الماليين الإلزام بها عند حساب WACC وهي:¹

- استخدام القيم السوقية: يجب أن تستند الأوزان النسبية المستخدمة في صيغة القياس إلى القيم السوقية للأسهم (حقوق الملكية) والديون وليس للقيمة الدفترية على اعتبار أن WACC هو العائد المتوقع على الأوراق المالية للشركة استنادا إلى سعرها الحالي أي العائد الذي قد يطلبه (يطمح إليه) المستثمرون الجدد قبل شراء الأسهم أو السندات، فبالنظر إلى التعريف من الواضح أن المستثمرين الجدد يشترون الأسهم بالقيمة السوقية لا الدفترية وبالتالي فإن القيم الدفترية أو المحاسبية للديون وحقوق الملكية ليست مناسبة في الترجيح. إضافة إلى ذلك فإن المستثمرين في سندات أو ديون الشركات سيحصلون على عائد يتناسب وظروف السوق الحالية من مخاطر الاستثمار وغيرها. لكن في حالة استحالة تحديد القيمة السوقية لأحد مكونات الهيكل المالي، فإنه يتم اعتماد القيمة الدفترية في تقدير تكلفة رأس المال.
- استخدام الترجيح المستهدف الأمثل: النسب (الأوزان) المستخدمة في حساب WACC هي النسب المستهدفة من الديون والأموال الخاصة لتمويل الشركة خلال فترة معينة بما يتناسب و تكلفة رأس المال التي تهدف إليها الإدارة. فإذا احتاجت الشركة إلى أموال لتمويل استثماراتها ذات القيمة المتبقية المرتفعة فإنها تتجه إلى أسواق رأس المال (لإصدار أسهم وسندات) و/أو استعمال الأرباح المحتجزة و/أو الحصول على قرض بنكي لكن مع ضرورة البقاء بالقرب من التكلفة تكلفة رأس المال المستهدفة (النسبة المستهدفة).

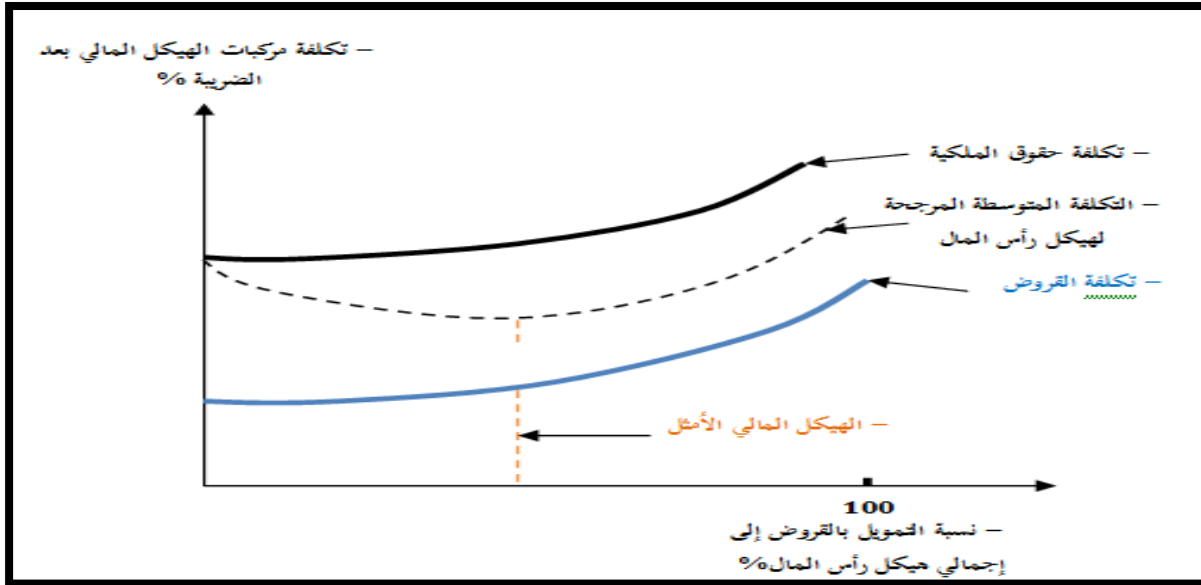
¹ H.Ross Geddes, "An Introduction to Corporate Finance: Transaction and Techniques", John Wiley & Sons LTD, Second Edition, England, New Jersey, United States of America, 2006, p.161-164.

- بعد الضرائب: يجب حساب WACC بعد الضرائب، تماماً كما يتم حساب صافي التدفق النقدي بعد الضرائب ممثلة في NOPAT مضافاً إليها الإهلاك ومطروحاً منها النفقات الرأس مالية والزيادة في احتياجات رأس المال العامل.
- تطابق المعدلات الاسمية مع التدفقات النقدية الاسمية: بشكل عام ينبغي استخدام معدلات العائد أو التكاليف الاسمية بما يتطابق مع التدفقات النقدية الاسمية المستخدمة في التدفقات النقدية الحرة. ففي البيئات شديدة التضخم قد يفضل خصم التدفقات النقدية الحقيقية بسعر خصم حقيقي، لكن في ظل هذا النوع من التضخم، فإن معدلات التضخم المرتفعة قد تكون متقلبة للغاية وبالتالي التقلب في الحساب والتأثير على دقة التنبؤ. وكقاعدة أساسية يجب تذكرها لا ينبغي للمحلل خلط التدفقات النقدية الاسمية مع معدلات خصم حقيقية والعكس.

ولإيضاح ما تم التطرق إليه في ما يخص التكلفة المتوسطة المرجحة المتناسبة وتركيبية هيكل رأس المال الشركة تقوم بعرض الشكل

رقم (1-22).

الشكل رقم (1-22): التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال



Source: Louis C. Gapenski and Kristin L. Reiter, "Healthcare finance: An Introduction to Accounting Financial Management", Aupha, sixth edition, Chicago, United States of America, 2016 , p.481.

خلاصة الفصل:

بناء على ما تم مناقشته في هذا الفصل يمكن القول بان تحسين الأداء المالي ما هو إلا محصلة مدى بلوغ مستويات الأداء الأخرى ممثلة في بعد العملاء، بعد العمليات، بعد التعلم والنمو، البعد البيئي الاجتماعي لأهدافها المسطرة نتيجة كفاءة وفعالية الشركة في توظيف مواردها المالية، المادية والبشرية في مشاريعها الاستثمارية لتوليد مخرجات تتمتع بميزة تنافسية مستدامة كونها توازن بين ثلاثية البقاء من اجل الحياة (التكلفة-الجودة-الزمن)، وهذا لا يتحقق إلا بتبنيها لفلسفة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

وكنتيجة لانتقال الشركات من بيئة أعمال المنتج إلى بيئة أعمال المستهلك أصبحت المعلومات المالية وفق المنظور الكلاسيكي غير كافية للتعبير عن مستوى الأداء المالي الحقيقي، كونها مستمدة من الربح المحاسبي الذي يتعرض للعديد من الممارسات المحاسبية غير المقبولة من قبل المدراء رفيعي المستوى بهدف تضليل فجوة الأداء الفعلية وضمان الحصول على العلاوات، وللحد من هذا المشكل تم إيجاد الأساليب الحديثة التي تم الإشارة إليها سابقا وعلى رأسها القيمة الاقتصادية المضافة، المعتمدة على الربح الاقتصادي الذي لا يتأثر بأهواء المحاسبة وتلاعب المدراء مما يترتب عنه قياس حقيقي لفجوة الأداء في ظل المنافسة الشديدة، والعمل على تداركها من خال تحسين قيمة صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة بإدارة التكاليف والتحسين المستمر لجودة بما يضمن تحقيق هامش الربح المستهدف مع التخفيض في تكليف الأموال المستثمرة من خلال أمثلة الهيكل المالي وبالتالي وضع الشركة في السكة لتعظيم الثروة وتفاذي تعرضها للإفلاس.

الفصل الثاني:
التحول من المحاسبة
الإدارية التقليدية إلى
المحاسبة الإدارية
الإستراتيجية

مقدمة الفصل:

لقد نشأ القياس التكاليفي التقليدي في ظل بيئة أعمال تتسم بمحدودية المنافسة، وهيمنة العنصر البشري على العملية الإنتاجية، الأمر الذي جعله يحتل درجة كبيرة من الأهمية النسبية في تخصيص وتكوين هيكل التكلفة في الشركات الاقتصادية المطبقة لنظم التكاليف التقليدية آن ذاك.

لكن في ظل نظم تكنولوجيا التصنيع المتطورة واشتداد المنافسة... الخ فإن هذا النوع من الأساليب المرتكز على تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الحجم، والمحاسبة عن المخزون، لا يسمح بالقياس الدقيق للموارد المستهلكة من قبل أهداف التكلفة النهائية، ولا يساعد المديرين على إدارتها بكفاءة بل قد يؤدي إلى تشويه الأداء الفعلي للشركة مما يجرها إلى حافة الإفلاس، وبالتالي وجب إعادة النظر في هذا المجال بهدف إيجاد أفكار وبلورتها في شكل أساليب محاسبية إدارية إستراتيجية مساندة للتغيرات في بيئة الأعمال، تجعل الشركة رائدة في قيادة نشاطها لأنه كما قال العالم الأمريكي بنيامين فرانكلين "عليك أن تقود عملك وإلا فإنه سيقودك"¹.

وإن ظهور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يرجع إلى حاجة الإدارة الحديثة إلى قياس كل ما يمكن قياسه سواء تلق الأمر بالبيئة الداخلية أو الخارجية للشركة بهدف توفير حزمة من البيانات اللازمة لأغراض التخطيط الرقابة واتخاذ القرارات الإستراتيجية في ظل التأكد شبه التام بهدف تحقيق ميزة تنافسية مستدامة تمكن الشركة من قيادة المنافسة في بيئة أعمالها بكسب حصة سوقية متناسب وربحها المستهدف الذي يرضي أصحاب المصلحة الحاليين والمستقبليين (المتوقعين).

ولإعطاء صورة واضحة عن هذا الفصل عمد الباحث على تقسيمه إلى أربعة مباحث أساسية مترابطة بحيث كل مبحث يعد مدخل للآخر وفق الترتيب التالي:

➤ المبحث الأول: المحاسبة الإدارية التقليدية

➤ المبحث الثاني: مدخل للإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

➤ المبحث الثالث: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

¹ Jo Whitehead, "What you need to know about strategy", Capstone Publishing, United Kingdom, First Edition, 2011, P 11

المبحث الأول: المحاسبة الإدارية التقليدية

- تعد دراسة تطور علم المحاسبة الإدارية عاملا هاما لفهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إذ أوضح كل من ang Zh و Qian أن هناك سببين أساسيين للاهتمام بدراسة تاريخ المحاسبة الإدارية هما:¹
- أن الدراسة التاريخية تجعل فهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية سهلا.
 - التطبيقات الحالية هي تحت تأثير محددات لا يمكن فهمها حتى تتم دراسة الظروف التي ساهمت في تكوينها وبالتالي تسليط الضوء على هذه المحددات.

لهذا وجب علينا التطرق لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية (TMA) Traditional Management Accounting المرتكزة على التكاليف، كأسلوب الأقسام المتجانسة وأسلوب التحميل العقلاني، من خلال إظهار مفهومها، آلية عملها، الجوانب الإيجابية وحدود اعتماد كل منها كأسلوب للقياس التكاليفي مساعد في التسيير واتخاذ القرارات، واعتبارها نقطة بداية ظهور المحاسبة الإدارية بمفهومها الإستراتيجي المسيرة للتغيرات المتسارعة التي شهدتها بيئة الأعمال.

المطلب الأول: أسلوب الأقسام المتجانسة

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نوضح مفهوم وآلية عمل أسلوب الأقسام المتجانسة، إضافة إلى الجوانب الإيجابية وحدود اعتماده كأسلوب للقياس التكاليفي مساعد في التسيير واتخاذ القرار.

الفرع الأول: مفهوم أسلوب الأقسام المتجانسة

ظهر أسلوب الأقسام المتجانسة في الفترة الممتدة بين الحرب العالمية الأولى والثانية ليتم بعدها تطويره والمصادقة عليه ضمن المخطط المحاسبي العام الفرنسي سنة 1957م، باعتباره أسلوب أساسي لحساب أسعار التكلفة².

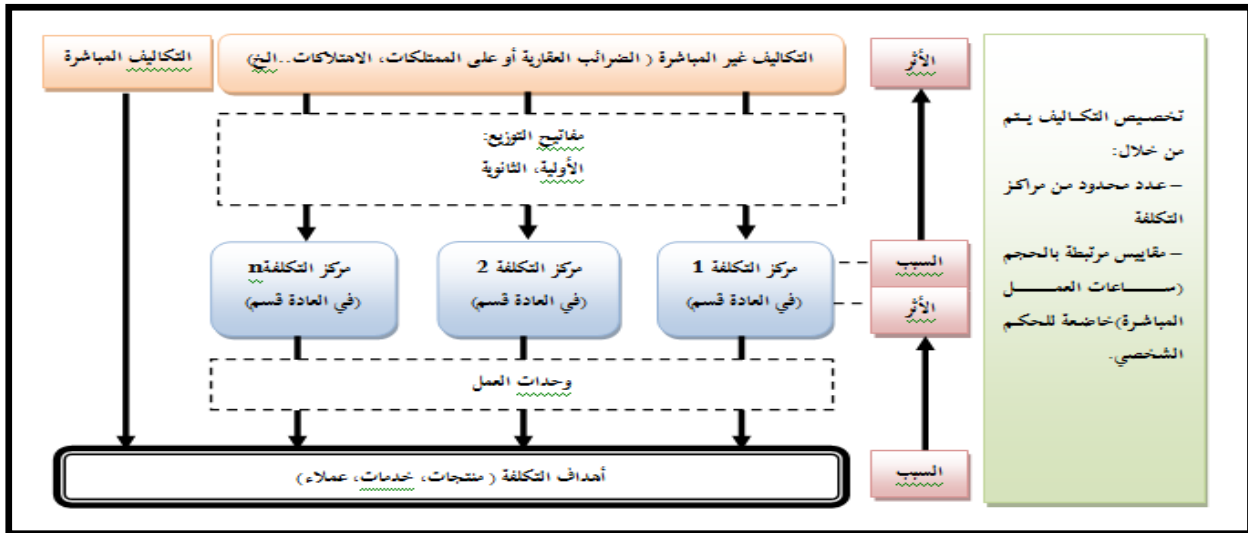
إذ يسمح أسلوب الأقسام المتجانسة بحساب تكلفة أهداف التكلفة النهائية بنوع من الدقة النسبية على غرار الأساليب التقليدية الأخرى، كونه يقوم على الفصل بين الأعباء المباشرة التي يتم تتبعها مباشرة للمنتجات والأعباء غير المباشرة التي توزع على مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة) فالمنتجات بالاعتماد على مفاتيح التوزيع الأولية والثانية ووحدات العمل المرتبطة بالحجم والقائمة على نوع من التقدير الشخصي للمحاسب³. كما هو مبين في الشكل رقم (2-01).

¹ سمير شاكر محمد العاني، "أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2015، ص 14.

² ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية"، دار المحمدية العامة، الجزائر، د.ط، 1999، ص.36.

³ محمد أمين بربري والطبيب بولحية، "أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الإستشفائية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية الأخوات باج الشلف الجزائر"، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، المجلد 10، العدد 2، 2019، ص.6.

الشكل رقم (2-01): آلية عمل أسلوب الأقسام المتجانسة



Source: Colin Drury, "Management and Cost Accounting", Cengage Learning, United States of America, eighth edition, 2012, p.254.

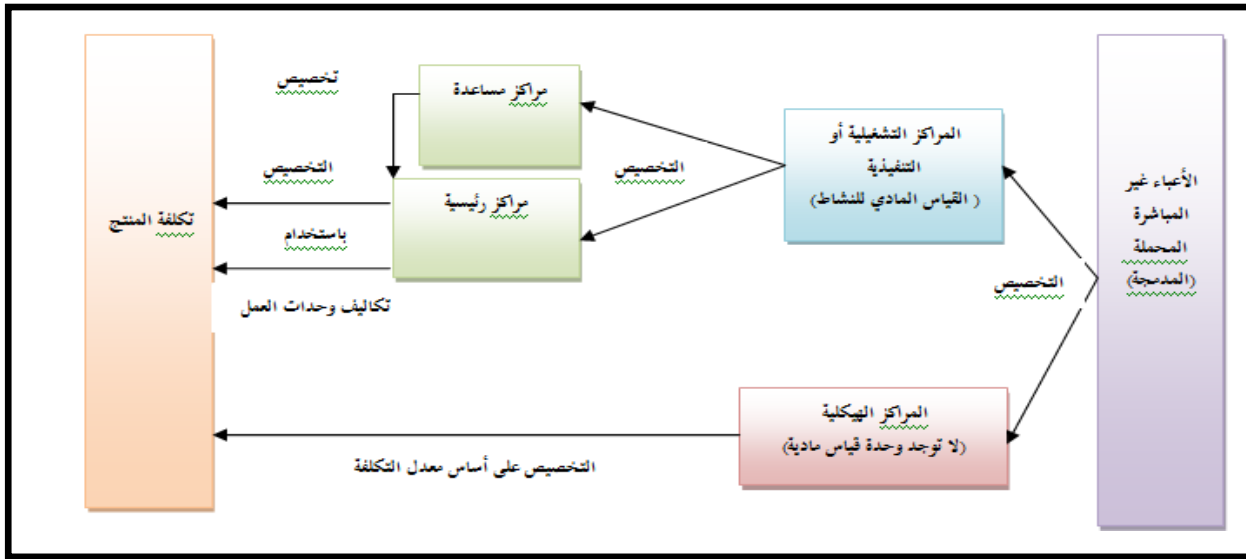
الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب الأقسام المتجانسة

يتم حساب تكلفة أهداف التكلفة النهائية وفق هذا الأسلوب بإتباع المراحل التالية:

- 1- تقسيم الشركة إلى مراكز تحليل (أقسام متجانسة): كأول خطوة يتم تقسيم الشركة إلى عدد من مراكز التحليل المرتبط بطبيعة نشاطها، حجمها، تنظيمها، الهدف من تبنيتها للأسلوب، والتي ينظر إليها على أنها تقسيم محاسبي للشركة أين يتم تحليل وتجميع عناصر التكاليف (الأعباء) غير المباشرة قبل تخصيصها للتكاليف (أهداف التكلفة النهائية).¹ وقد أشار المخطط المحاسبي الفرنسي إلى نوعين مراكز التحليل المبينة في الشكل رقم (2-02).

¹ Claude alazard et sabine sépari, "DCG 11 Contrôle de gestion manuel et applications", Dunor, paris, france, 2018, P 46.

الشكل رقم (2-02): أنواع مراكز التحليل



Source: Claude alazard et sabine sépari, "DCG 11 Contrôle de gestion manuel et applications", Dunor, paris, france, 2018, p.47.

- **المراكز التشغيلية:** هي تلك المراكز التي تكون فيها وحدات العمل مادية، حقيقية مثل ساعات العمل آلة، ساعات يد عاملة، عدد الوحدات المنتجة، ووحدات حقيقية أخرى مثل: المتر، كلغ... الخ. وينقسم هذا النوع من المراكز إلى صنفين رئيسيين هما:
 - **المراكز الرئيسية:** والتي يصطلح عليها كذلك بأقسام الاستغلال، وهي المراكز التي توضع فيها وسائل الإنتاج والبيع الخاصة بالشركة، ويتشكل نشاطها من العناصر الثلاثة الأساسية للدورة (شراء، إنتاج وبيع) ومن هذه المراكز نجد: مراكز التموين، الورشات، مراكز تخزين المنتج النهائي، مراكز التوزيع.
 - **المراكز المساعدة:** أو كما يصطلح عليها بمراكز التسيير، هي تلك المراكز التي تهدف إلى تسيير عوامل إنتاج الشركة، من خلال التنسيق والتنظيم الداخلي لتهيئة الجو الملائم لتشغيل للمراكز الرئيسية، ومن أمثلتها: إدارة الموارد البشرية، الإدارة المالية، إدارة الجودة، الصيانة... الخ
 - **المراكز الهيكلية:** هي تلك المراكز التي تكون فيها وحدات العمل نقدية، والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة، وعلى عكس المراكز التشغيلية فإن المخطط المحاسبي العام لم يعطي أي تقسيم لهذه المراكز.¹
 - إضافة إلى ضرورة التركيز على نقطتين جوهريتين في هذه المرحلة هما:
 - العدد الضئيل لمراكز التحليل قد يترتب عنه عدم بلوغ هدي في القياس والتحليل الدقيق.
 - المبالغة في عدد مراكز التحليل ينجر عنه تعقد عملية توزيع الأعباء وتحليلها مقابل ارتفاع تكاليف التطبيق.
- لذا يجب العمل على انتقاء عدد ونوع مراكز التحليل الذي يتماشى مع تحقيق هدي في دقة القياس وبساطة التحليل، في ظل مستوى إنفاق مقبول.

¹ أحمد حابي، "دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2010/2011، ص.49.

2- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة: من خلال هذه الخطوة يتم توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها (مصاريف المجموعة السادسة المتواجدة في النظام المحاسبي المالي) على المراكز بنوعها، مراكز رئيسية (أقسام إنتاجية وأقسام الاستغلال) ومراكز فرعية أو ثانوية (أقسام خدمية وأقسام التسيير)، وفقا لأسس معينة وملائمة¹، حيث يتم إعداد جدول يحتوي على خانات بعد الأقسام وعلى سطور أفقية بعد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها²، وهنا يجب التمييز بين نوعين من الأعباء:

- الأعباء شبه المباشرة أو المرتبطة مباشرة بمركز تحليل معين مثل قسط إهلاك ماكينة الطحن الخاصة بمركز الطحن ، يتم تخصيصها مباشرة على المركز.³

- أما باقي الأعباء غير المباشرة المرتبطة بعدة مراكز تحليل مثل (الماء، كهرباء، غاز... الخ) فإنه يمكن تقسيمها على الأقسام اعتمادا على العدادات (الطاقة المستهلكة في كل قسم حسب العداد)، لكن في حالة غياب العدادات يتم اعتماد مفاتيح التوزيع الأولية المبنية على التقدير الشخصي للمحاسب.⁴

3- توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية (التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة)

يتم من خلال هذه الخطوة تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام المساعدة حسب وحدة قياس معينة تختلف من شركة لأخرى، وفق أحد الطرق التالية:

- من خلال مقاييس حقيقية للخدمات المقدمة: باستخدام استهلاكات كل مركز رئيسي.

- من خلال تقديرات حكومية متباينة الزيادة والنقصان: باستخدام مفاتيح التوزيع الثانوية.

ومن الشائع في هذا التوزيع وجود تبادل للخدمات بين المراكز لذلك يجب تحديد قيمة الخدمات المتبادلة قبل مباشرة عملية التوزيع الثانوي.⁵

4- تحديد تكلفة وحدة العمل وتوزيع تكاليف المراكز الرئيسية على أهداف التكلفة النهائية: تعرف وحدة العمل على أنها مؤشر يعكس نشاط القسم ويعتمد كمقياس لتحديد نصيب أهداف التكلفة النهائية من الأعباء غير المباشرة لمراكز التكلفة الرئيسية، من خلال حساب تكلفة وحدة العمل وفق العلاقة التالية: (تكلفة وحدة العمل للمركز = الأعباء الإجمالية لمركز التكلفة الرئيسي / عدد وحدات العمل الملائمة للمركز) وضربها في عدد وحدات العمل التي يستهلكها كل منتج لتحديد الجزء الذي يتحمله المنتج من أعباء المركز.⁶

كما تجدر الإشارة إلى أنه حتى تلعب وحدة العمل دورا فعالا كوحدة قياس يجب أن تعبر عن أفضل ارتباط بين تغير إجمالي التكاليف والتغير الكمي للخدمات المقدمة.⁷

¹ إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة"، دار أسامة ، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص.66.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص.39.

³ إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص.66.

⁴ اليزيد ساحري، "أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة دراسة حالة وحدة الأميانت والإسمنت برج بو عريريج"، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007/2008، ص.30.

⁵ Claude alazard and sabine sépari, **op.cit**, p.48.

⁶ إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص.69.

⁷ هلال درجمون، "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية - دراسة مقارنة-"، أطروحة دكتوراه، نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2004/2005، ص.198.

ومن بين طرق اختيار وحدة القياس الملائمة لتوزيع الأعباء غير المباشرة لكل قسم بنوع من الدقة المرتفعة نسبيا، حساب درجة الارتباط بين هذه الأعباء ووحدة القياس المراد المفاضلة بينها، يرسم شكل الانتشار الذي يفيدنا في معرفة نوع العلاقة ومن ثم حساب معامل الارتباط البسيط الذي يقيس قوة العلاقة بين الأعباء ووحدة القياس من خلال المعادلة التالية¹:

$$r = \frac{n \sum_{i=1}^n x_i y_i - \sum_{i=1}^n x_i \sum_{i=1}^n y_i}{\sqrt{n \sum_{i=1}^n X_i^2 - (\sum_{i=1}^n X_i)^2} \sqrt{n \sum_{i=1}^n y_i^2 - (\sum_{i=1}^n y_i)^2}}$$

حيث أن:

r : معامل الارتباط البسيط
 X_i : وحدة القياس المختارة
 y_i : أعباء القسم
 n : عدد المشاهدات

الفرع الثالث: تقييم أسلوب الأقسام المتجانسة

على الرغم من تميز هذا الأسلوب بالخصائص التالية:²

- يساعد على وضع السياسة السعرية على المدى الطويل كون أن سعر البيع للوحدة المنتجة يجب ألا يقل عن التكلفة الإجمالية لها تماشيا ومبدأ الاسترداد الشامل أو التغطية للتكاليف.
- يساهم في تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة بشكل دقيق لأنه يسمح بمقابلة إجمالي إيرادات النشاط بتكلفة الحصول عليها بعد استبعاد مخزون التام والنصف المصنع المتبقي في آخر المدة.
- تركيزه على التوزيع الكلي للأعباء، طالما أن هذه الأعباء نشأت وساهمت في عملية الإنتاج، ولا بد من توزيعها كلية لقياس التكلفة الفعلية للمنتجات.

إلا أنه وجهت إليه مجموعة من الانتقادات منها:³

- فشل الأسلوب في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات، كون أن تكلفة الوحدة المنتجة المقاسة تكون مرتفعة في أوقات الكساد نظرا لقلّة الكمية المنتجة، في حين تكون منخفضة في أوقات الرواج لضخامة الكمية المنتجة، وهذا لا يتماشى مع اتجاه الأسعار إلى الإنخفاض في الحالة الأولى وارتفاعها في الحالة الثانية.
- عدم دقة أسس تحليل وتخصيص الأعباء غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية كونها تخضع للتقدير الشخصي مما يؤدي إلى عدم دقة القياس التكاليفي.

¹ محمد بن زهية، "المحاسبة التحليلية"، الصفحات الرزقاء العالمية، الجزائر، دط، 2021، ص.54.

² نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيس، مرجع سبق ذكره، ص.111.

³ هاني عاطف، "محاسبة التكاليف"، دار الكتب والوثائق القومية، مصر، دط، 2016، ص.98.

■ يتم تقويم المخزون بإجمالي التكاليف التي تتضمن جزء من الأعباء الثابتة مما يترتب عنه نقل جزء من التكاليف الثابتة عن الفترة السابقة إلى الفترة الحالية، وهذا لا يتماشى مع مبدأ استقلال الدورات في المحاسبة باعتبار أن النفقات الثابتة هي تكاليف زمنية تخص الفترة التي نشأت فيها.

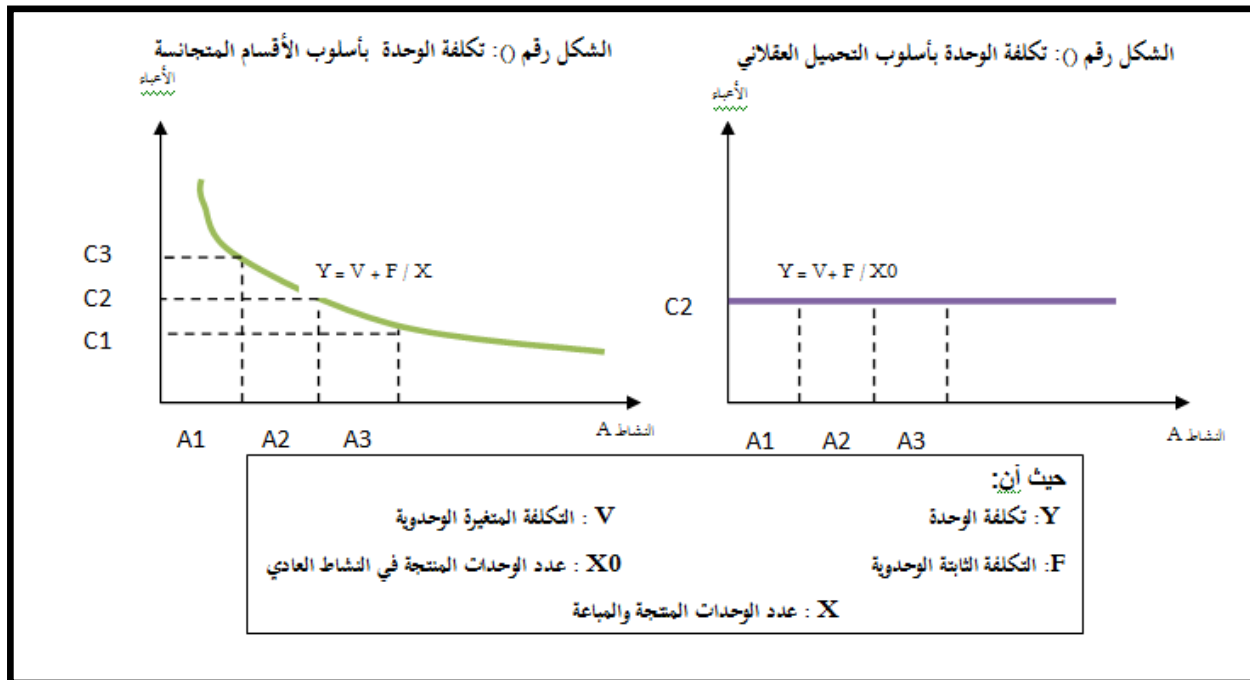
المطلب الثاني: أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (التكاليف المستغلة)

حاول هذا الأسلوب معالجة الانتقادات الموجهة لكل من أسلوب الأقسام المتجانسة، أسلوب التكاليف المتغيرة، أسلوب التكاليف المباشرة، من خلال فكرة تحميل الوحدات المنتجة والمباعة بالتكاليف المتغيرة مضاف إليها جزء من التكاليف الثابتة متناسب مع الطاقة المستغلة.

الفرع الأول: مفهوم أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يقوم على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة، مضافا إليها جزء من التكاليف الصناعية الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة، كما يتم تحميل وحدات المبيعات بنصيبها من التكاليف البيعية المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة بنسبة الطاقة البيعية المستغلة أما التكاليف الصناعية الثابتة غير المستغلة والتكاليف البيعية الثابتة غير المستغلة تعتبر تكاليف زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر¹، أي انه يزيل أثر التغير في حجم الإنتاج على التكلفة الثابتة الوحودية كما هو موضح من خلال الشكل رقم (2-03).

الشكل رقم (2-03): التكلفة الوحودية بأسلوب التحميل العقلاني وأسلوب الأقسام المتجانسة



source: Louis Dubrulle et Didier Jourdain, "Comptabilité analytique de gestion", Dunod, Paris, France, sixième édition, 2013, p.219.

¹ عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص.253.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى تحميل المنتج بالتكاليف الثابتة نسبة للطاقة المستغلة، مع إزالة أثر التغير في حجم الإنتاج على حساب التكلفة، كما هو مبين من خلال مراحل التطبيق التالية:

- تبويب عناصر التكلفة حسب علاقتها بوظائف الشركة، الإنتاجية، التسويقية، الإدارية، التمويلية.
 - تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.
 - تحديد النشاط العادي الذي يمثل حجم النشاط النظري الذي تسعى الشركة لتحقيقه، والمحدد استناداً إلى:¹
 - الطاقة الإنتاجية للشركة.
 - بحساب المتوسط الدوري للنشاط الفعلي للعام السابق.
- وحسب المجلس الوطني للمحاسبة، هو ذلك النشاط النظري الأقصى منقوص منه التوقفات في النشاط بسبب العطل الرسمية، الصيانة، التوقفات عن العمل، أو بسبب القيود الهيكلية للشركة كتغير فريق العمل أو عمليات أعناق الزجاجات، المتمثلة في العمليات الحرجة التي تكون مخرجاتها أقل من مخرجات العمليات السابقة مما يؤدي إلى تراكم مخزون ما بين العمليات مما يسبب توقف العمليات السابقة إلى غاية استنفاد ذلك المخزون المتراكم والزائد عن حاجة العمليات الحرجة².
- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{النشاط الفعلي (n)}}{\text{النشاط العادي (N)}} = \text{معامل التحميل العقلاني (K)}$$

حيث أن: **النشاط الفعلي**: هو ذلك المستوى من النشاط الذي تحققه الشركة أثناء عملياتها الإنتاجية مقاس بنفس الوحدة التي قيس بها النشاط العادي.

- تحميل الأعباء الثابتة على الأقسام المتجانسة بطريقة التحميل العقلاني وفق التسلسل التالي:³
 - حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلاً من خلال العلاقة التالية:
- التكاليف الثابتة المحملة عقلاً = (CFi) = التكاليف الثابتة الفعلية $(CFr) \times$ معامل التحميل العقلاني (K) .
- توزيع الخدمات (الأعباء الثابتة) على الأقسام المتجانسة بمعامل تحميل واحد، أو معاملات تحميل مختلفة بين الأقسام كالتالي:⁴
 - توزيع الخدمات بمعامل تحميل واحد لجميع الأقسام: في هذه الحالة بعد حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلاً حسب الطبيعة، يتم توزيعها مع التكاليف المتغيرة على الأقسام المتجانسة من خلال مفاتيح التوزيع الأولية، ثم تجميعها على مستوى كل مركز للحصول على مجموع التوزيع الأولي، الذي يعد أساس التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات القياس كما في أسلوب الأقسام المتجانسة.

¹ Béatrice Grandguillot et Francis Grandguillot, "L'essentiel de la comptabilité de gestion", Gualino, France, septième édition, 2015/2016, p.69.

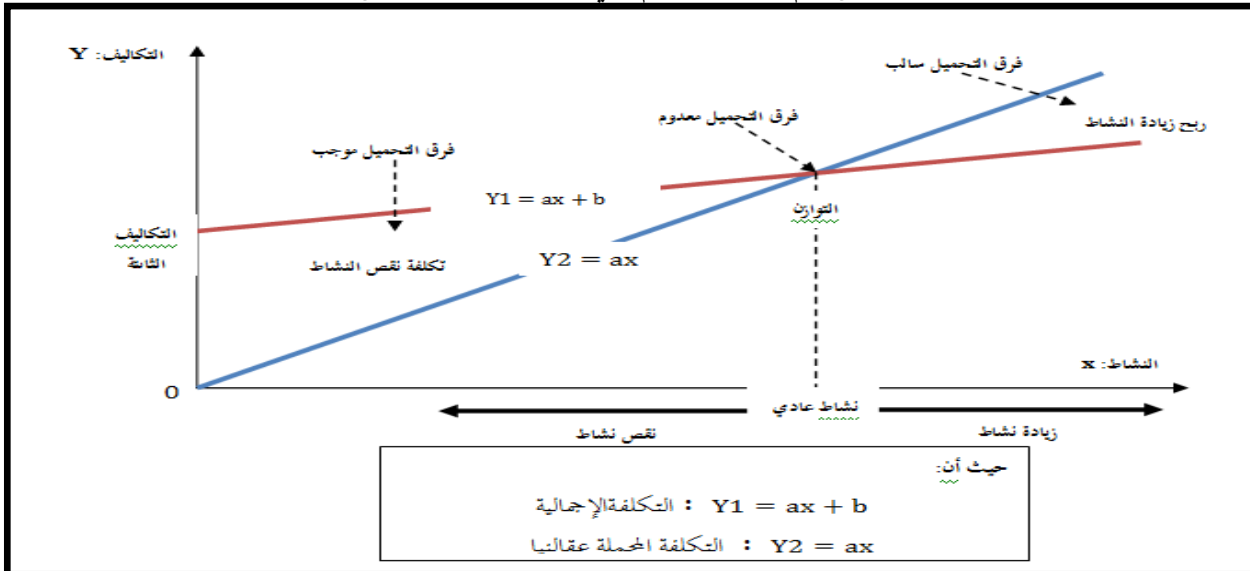
² محمد بن زهية، مرجع سبق ذكره، ص ص. 235-236.

³ Alain Burlaud et Claude Simon, "Comptabilité de gestion : Coûts/contrôle", Vuibert, France, 2003, P 89.

⁴ محمد بن زهية، مرجع سبق ذكره، ص ص. 240-245.

- توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة: في حالة اختلاف معاملات التحميل العقلاني بين أقسام الشركة يتم توزيع الأعباء الثابتة عليها وفق احدي الطريقتين:
- طريقة الجدول ذو الخانات المزدوجة: وفق هذه الطريقة يتم ضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني الموافق لكل نشاط بعد إجراء عملية التوزيع الأولي للأعباء الثابتة والمتغيرة المصنفة حسب الطبيعة وحساب فروق التحميل، ثم تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي.
- طريقة الجداول والملاحق: في حالة وجود عدد كبير من الأقسام المتجانسة بالنسبة للشركة، فإن جدول التوزيع ذو الخانات المزدوجة يصبح معقد وصعب المطالعة، لذا يتم إعداد جدول توزيع لكل عنصر من عناصر الأعباء حسب الطبيعة على الأقسام، التي ترحل إلى جدول التوزيع العادي لحسب مجموع التوزيع الأولي، الثانوي، فتكلفة وحدات القياس كما هو معول به في أسلوب الأقسام المتجانسة.
- تحديد الفروقات، الانحرافات بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلا، من خلال العلاقة التالية:
فروق التحميل = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المحملة عقلا
التي يمكن أن تكون معدومة أو سالبة أو موجبة كما هو مبين من خلال الشكل رقم (2-04).

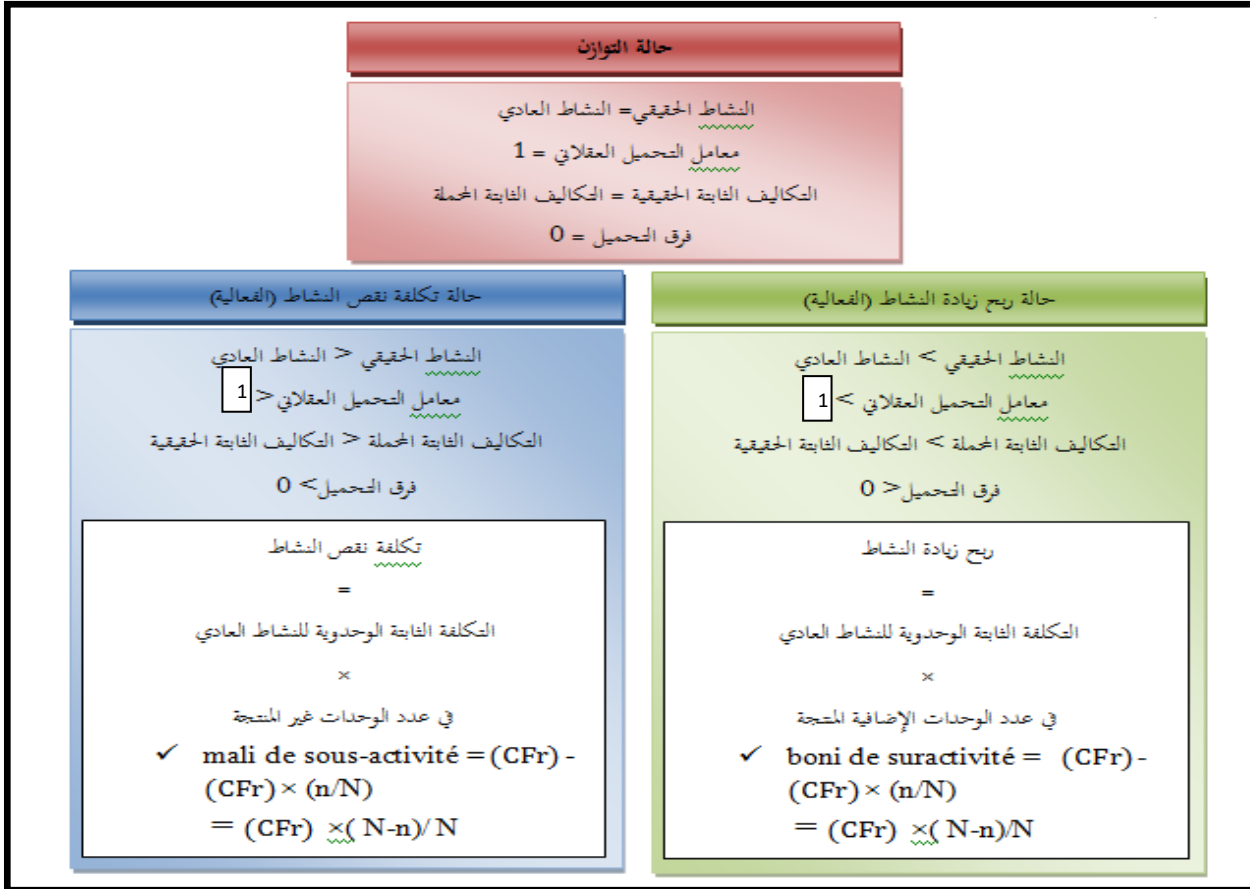
الشكل رقم (2-04): رسم بياني لحالات فروق التحميل



Source : Béatrice Grandguillot et Francis Grandguillot, "Comptabilité de Gestion", Gualino éditeur, France, Onzième édition, 2010/2011, p.126

من خلال الرسم البياني نلاحظ وجود ثلاث حالات لفروق التحميل حالة التوازن، ربح زيادة النشاط، تكلفة نقص النشاط، والمبينة في الشكل رقم (2-05).

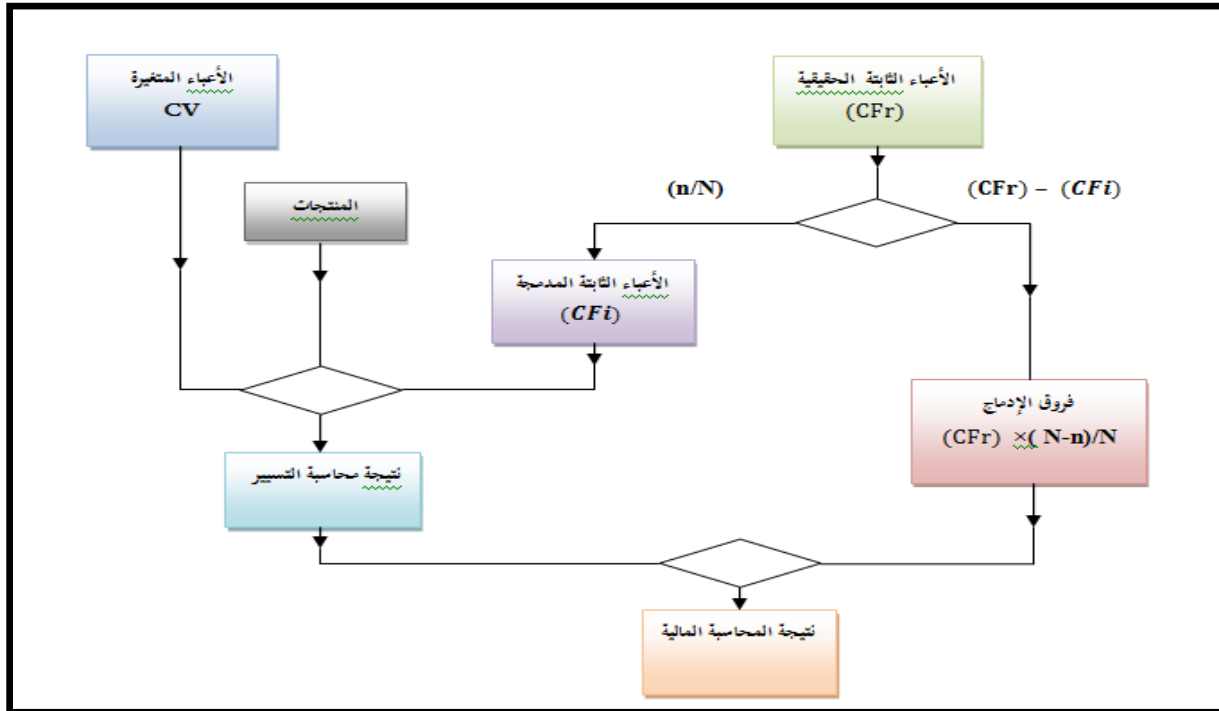
الشكل رقم (2-05): حالات فروق التحميل



Source :Béatrice Grandguillot et Francis Grandguillot, "L'essentiel de la comptabilité de gestion", Gualino éditeur, France , septième édition, 2015/2016, p.71.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن ربح زيادة النشاط أو تكلفة نقص النشاط (العطالة)، تعبر عن فروقات الإدماج (التحميل) الشبيهة بالأعباء غير المدججة أو الأعباء الإضافية غير المدرجة عند حساب التكلفة، ومع ذلك فهي تؤثر على النتيجة الفعلية للشركة، كما هو موضح من خلال الشكل رقم (2-06):

الشكل رقم (2-06): آلية عمل أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة



Source: Alain Burlaud et Claude Simon, "Comptabilité de gestion : Coûts/contrôle", Vuibert, France, 2003, P.90.

الفرع الثالث: تقييم أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

على الرغم من تميز هذا الأسلوب بالخصائص التالية:¹

- استقرار سعر التكلفة في هذه الطريقة إلا في حالة تغيير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي نتيجة الزيادة في القدرة الإنتاجية للشركة على المدى الطويل، أين تصبح الأعباء الثابتة سلمية.
- فلسفة هذا الأسلوب تسمح بالاطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة إضافة إلى أن ارتفاع حجم النشاط أو انخفاضه وفق هذا الأسلوب ينجم عنه خسارة أو ربح، لذا فهو ينبه الإدارة من أجل اتخاذ التدابير اللازمة في حالة الخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة.
- يسمح بحساب تكلفة أهداف التكلفة النهائية بطريقة عقلانية خلال تحميلها بمقدار التكلفة الثابتة المدرجة وفق معامل التحميل وبالتالي يمكن مواجهة مشكلة ارتفاع تكلفة الإنتاج أو الانخفاض الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى انعكاسها على أسعار البيع.

إلا أنه وجهت إليه مجموعة من الانتقادات منها:²

- تحمل مخزون آخر المدة بالأعباء الثابتة نسبة للطاقة المستغلة ما يجعله غير مقيم بقيمته الحقيقية، فقد يكون : مقاس بالنقصان إذا كان النشاط الفعلي أقل من النشاط العادي، أو مقاس بالزيادة إذا كان النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي، وهذا لا يتماشى مع كون قيمة المخزون الناتجة عن الجرد الدائم يجب أن تكون حقيقية.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص.121.

² نواف محمد فخر وعطا الله محمد القطيس، مرجع سبق ذكره، ص.120.

- لا تساعد على التخطيط والرقابة وتحديد الأسعار والمفاضلة بين البدائل المختلفة في الفترة قصيرة الأجل.
- صعوبة قياس الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة وغير المستغلة في كل مركز من مراكز التكلفة المختلفة وتغير مستوياتها من مدة إلى أخرى في الدورة المحاسبية الواحدة، مما يؤثر على توزيع التكاليف وتحديد الأسعار.
- صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة خاصة في ظل وجود الأعباء المختلطة (شبه المتغيرة).

المبحث الثاني: الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

لكي تنجح الشركات على المدى الطويل يجب أن لا تقتصر قدرتها على تنفيذ أنشطتها الحالية وفق مستوى عالي من الكفاءة لإرضاء عملاء أسواقها الحالية فقط، بل يجب عليها أن تعمل على تبني فكر مؤسسي ذو رؤية بعيدة المدى يمكنها من التنبؤ بالمستقبل والعمل على إدخال تحسينات مستمرة لإرضاء الأسواق الجديدة سريعة التغير، الأمر الذي مهد لظهور فلسفة الإدارة الإستراتيجية.

المطلب الأول: الإطار النظري للإستراتيجية

في بيئة الأعمال شديدة المنافسة يوجد نوعان من الشركات إحدهما تقوم بالتوسع من خلال اختراق السوق، تنمية السوق، التطوير المستمر لمنتجاتها، التنويع المتجانس وغير متجانس لمنتجاتها... الخ، أما الشركات الأخرى فنجدتها تواجه مشكلة في الاستمرار لينتهي بها المطاف إلى إشهار إفلاسها والخروج من مجال الصناعة، الأمر الذي يجعلنا نتساءل حول سر هذا التباين في معدلات نجاح ونمو شركات الصناعة الواحدة؟.

فالواقع العملي يقول أن معدل النجاح وال فشل يتوقف على نوع الإستراتيجية المتبعة من قبل كل شركة والمستندة إلى مدى معرفة واستغلال كل منها لنقاط قوتها لاقتناص الفرص المتاحة على مستوى بيئة الأعمال بهدف مجابهة المنافسة والاستمرار¹.

الفرع الأول: مفهوم الإستراتيجية

أصل مصطلح إستراتيجية Strategy مستمد من الكلمة يونانية الأصل Strategos (أستراتيجوس) التي تعني فن قيادة الجيش للتمايز عن العدو في المعارك وكسب الحرب، لينتقل بعدها إلى مجال الأعمال في النصف الأخير من القرن العشرين، حيث طبق بشكل واسع في الولايات المتحدة الأمريكية، وسرعان ما انتقل إلى أوروبا، ومن ثم إلى بعض الدول النامية².

وإن نجاح الإستراتيجية العسكرية وإستراتيجية الأعمال ناتج عن التتبع المستمر للظروف الداخلية والخارجية من خلال نظام معلومات قادر على توفير بيانات دقيقة وفي الوقت المناسب ليعتمد عليها في صياغة وتطبيق ترتيبات تكيف وتلك الظروف، لكسب ميزة تنافسية تفاجئ العدو أو المنافس مما يكسب الجيوش الصراع والشركات تنافسية عالية تضمن تحقيق النجاح³.

1- تعريف الإستراتيجية

للإستراتيجية عدة تعاريف منها:

- **عرفها (Mintzberg) بأنها** "كل ما يتعلق بالأمر المهمة أي أنها تهتم بالأمر المتعلقة بالفعالية أي إنجاز العمل الصحيح، مقارنة بالخطط قصيرة الأجل التي تهتم بالأمر المتعلقة بالكفاءة أي إنجاز العمل بشكل صحيح بغية تحقيق الإستراتيجية"⁴. يشير هذا التعريف إلى أن الإستراتيجية هي انتقاء المسار الحرج الذي يناسب ونقاط قوتها والفرص المتاحة لها لبلوغ الأهداف البعيدة المنال.

¹ إسماعيل محمد السيد، "الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، د.ط، 1990، ص.1.

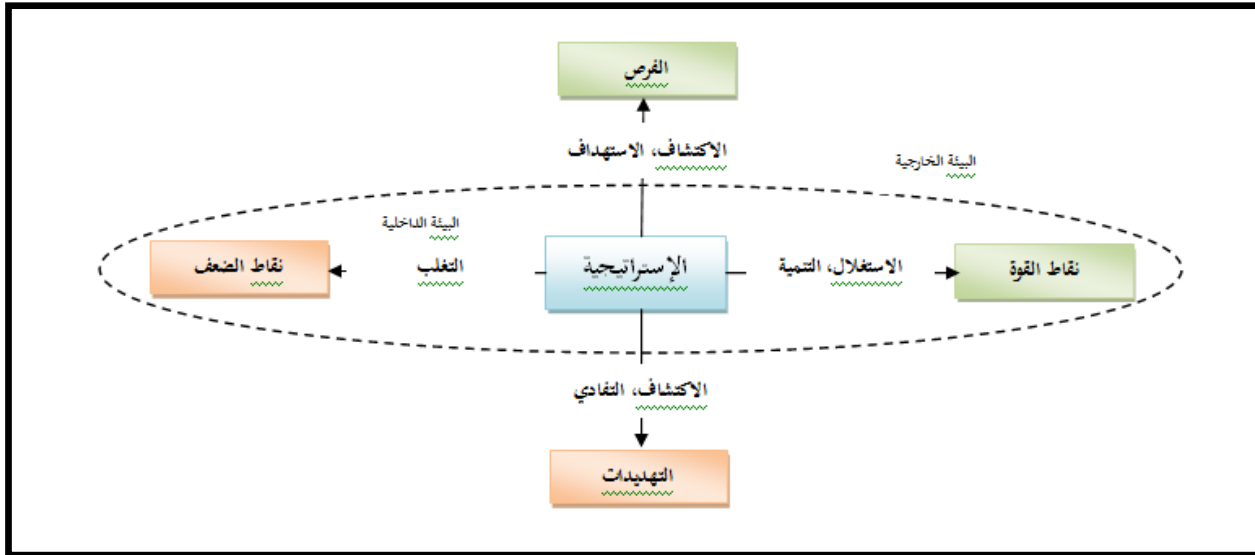
² نعيم إبراهيم الظاهر، "الإدارة الإستراتيجية المفهوم- الأهمية- التحديات"، عالم الكتب الحديث، إربد، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص.22.

³ عبد الباري إبراهيم درة وناصر محمد سعود جرادات، "أساسيات في الإدارة الإستراتيجية منحنى نظري تطبيقي"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ط، 2014، ص.16.

⁴ محمد حسن محمد عبد العظيم، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 21، العدد 1، 2005، ص.3.

- وعرفها (Chandler) بأنها "تحديد الأهداف الأساسية طويلة الأجل كقيادة التكلفة في مجال الصناعة، ثم التصرف وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف"¹. يشير هذا التعريف إلى أن الإستراتيجية تمثل العمل الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للشركة للتمايز في السوق على المدى البعيد.
- ويرى (Porter) في تعريفه للإستراتيجية التنافسية بأنها "الاهتمام بخلق والحفاظ على الميزة التنافسية في كل مجالات الأعمال، بالتالي فإن ظهور الإستراتيجية كفكر إداري راجع لاشتداد المنافسة بين الشركات، ما جعلها تبحث عن السبل الكفيلة بمنحها ميزة تنافسية"². في إشارة منع إلى أن سبب ظهور الفكر الإستراتيجي في مجال الأعمال هي المنافسة.
- وعرفت من قبل باحثين آخرين بأنها "توجه ثابت نسبيا في محيط متغير باستمرار ناتج عن عملية تحليل والمكاملة بين مخرجات تقييم البيئة الداخلية (نقاط القوة والضعف)، والبيئة الخارجية التي تتنافس فيها الشركة (الفرص والتهديدات)"³.
نظر الشكل رقم (2-07).

الشكل رقم (2-07): إستراتيجية الشركات



المصدر: روبرت . أ. و بيس-ديفيد. لي، ترجمة عبد الحكم الخزامي، "الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية"، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2008، ص.31.

- ويعرف الباحث الإستراتيجية بأنها "تلك القرارات المبنية على استقراء الماضي (تفادي الأخطاء) ودراسة الحاضر (معرفة نقاط القوة، الضعف، الفرص والتهديدات) واستحضار المستقبل (التنبؤ بالتغيرات المستقبلية لبيئة الأعمال) لرسم خارطة طريق الشركة الرامية لكسب ميزة تنافسية مستدامة تمكنها من بلوغ الأهداف المسطرة على المدى الطويل". وهي "خريطة تدل الشركة على الطريق السليم للانتقال من مرحلة استقرار إلى مرحلة نمو أخرى نتيجة تحقيقها لسلسلة من الأهداف المترابطة فيما بينها وفق علاقة سببية".

¹ خالد القطيني، "دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركات العامة للصناعات المعدنية (بردى)"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 34، العدد 108، 2012، ص.193.

² خالد القطيني، المرجع نفسه، ص.194.

³ روبرت . أ. و بيس-ديفيد. لي، ترجمة عبد الحكم الخزامي، "الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية"، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2008، ص.30.

وعموماً تفسر الإستراتيجية في مجال الأعمال بالطريقة التي تمكن الشركة من النجاح على حساب المنافسين بناء على إجابتها

الدقيقة عن الأسئلة التالية:¹

أين هي الشركة الآن، وما هو وضعها الحالي؟

أين تريد أن تكون في المستقبل؟ أي:

- ما هي الأعمال التي تريد أن تقوم بها، وما المركز التسويقي الذي تطمح إليه؟
- ما هي احتياجات العملاء وشرائح المستهلكين الذين ترغب في خدمتهم؟
- ما النتائج التي تطمح إلى تحقيقها؟
- كيف يمكن لها أن تصل إلى أهدافها؟

2- أهمية الإستراتيجية: تتمثل أهمية الإستراتيجية في النقاط التالية:²

- الإستراتيجية سلاح ذو حدين، إذا كانت جيدة ستحدث نقلة نوعية في أداء الشركة وإن كانت سيئة فإنها ستقضي على وجودها في السوق.
- تشجع العمل الجماعي داخل الشركة وتوحد جهود العمال وفق مسار واضح ومدروس لبلوغ الأهداف الإستراتيجية في أسرع وقت وبأقل تكلفة.
- التغيير يخلق فرص تقتصر على الشركات التي تكون مستعدة لمراجعة إستراتيجياتها وإعادة صياغتها.

3 - أهداف الإستراتيجية: تتجلى أهداف الإستراتيجية في النقاط التالية:³

- تشخيص الوضع الحالي وتحديد عناصره وعوامله الإيجابية والسلبية والعلاقة المباشرة في ما بينها بالإيجاب والسلب.
- تحديد القوى والوسائل المتاحة واختيار الأكثر ملاءمة منها لتعبئتها وحشدتها.
- إتاحة الظروف لاستغلال العوامل الإيجابية وتنميتها.
- تحديد العوامل السلبية ووضع الخطط وتهيئة الظروف لحصرها.
- تنسيق استخدام العوامل والوسائل والظروف والقوى ووضعها في منظومة متكاملة تحقق الأهداف.
- التنبؤ والقدرة على مسابرة التغيرات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال.

الفرع الثاني: مستويات الإستراتيجية

تنوزع الإستراتيجية في الشركة وفق ثلاث مستويات إدارية تظم مجموعة متنوعة من الإستراتيجيات الفرعية كما هو موضح من

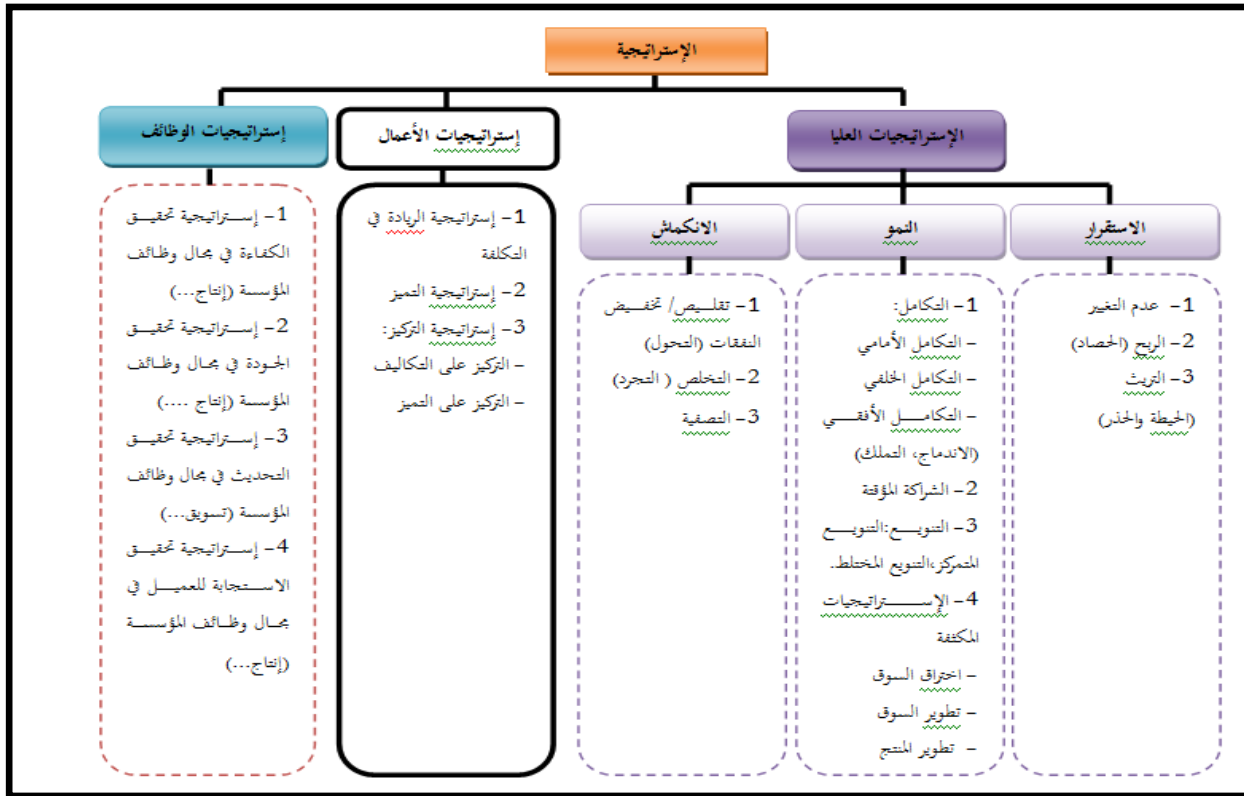
خلال الشكل رقم (2-08).

¹ عبد الباري إبراهيم درة وناصر محمد سعود جرادات، مرجع سبق ذكره، ص.17.

² Jo Whitehead, "What you need to know about strategy", Capstone Publishing, United kingdom , First Edition, 2011, p p 13-17

³ محمد هاني محمد، "الإدارة الإستراتيجية الحديثة"، دار المعتر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص ص.49-50.

الشكل رقم (2-8): أنواع الإستراتيجية



المصدر: منصور محمد إسماعيل العريقي، "الإدارة الإستراتيجية"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، د.ط، 2011، ص.201.

وفيما يلي شرح لمستويات الإستراتيجية الثلاثة:

- **مستوى الإستراتيجية العليا:** يتم في هذا المستوى التعامل مع القضايا ذات الأهمية الكبيرة، كتقديم إجابة على تساؤلات من هذا النوع: هل ينبغي للشركة أن تتوسع في أعمالها؟، أم تواصل عملياتها المعتادة دون إحداث أي تغيير؟ أم تنكمش؟¹.
 - **مستوى إستراتيجية الأعمال:** يتم في هذا المستوى تحديد الصيغة العملية للتنافس وكسب السوق لبلوغ أعلى مستويات الربح، من خلال الإجابة على العديد من الأسئلة من أهمها: كيف تنوي الشركة أن تنافس في سوق أعمالها؟ ما هو الدور الذي تلعبه مختلف المجالات الوظيفية في بناء واستدامة الميزة التنافسية لمنتج الشركة (سلعة أو خدمة)²؟.
 - **مستوى الإستراتيجية الوظيفية:** يتم في هذا المستوى وضع صيغ عمل تضمن تنظيم استخدام الموارد المتاحة لتعطي إنتاجية عالية ضمن مختلف وظائف الشركة (وظيفة الإنتاج، التسويق، التوزيع، البحث والتطوير...)³.
- حيث يكون لكل وظيفة إستراتيجيتها ولكل إستراتيجية إستراتيجياتها الفرعية، مثلاً إستراتيجية التسويق تتضمن كل من إستراتيجيات للمنتج والتسعير، والتوزيع، والترويج.

¹ نبيلة جعيجع، "دور التخطيط الإستراتيجي في رسم السياسة العامة للمؤسسات بالتطبيق على مؤسسة + algal"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 6، 2011، ص.109.

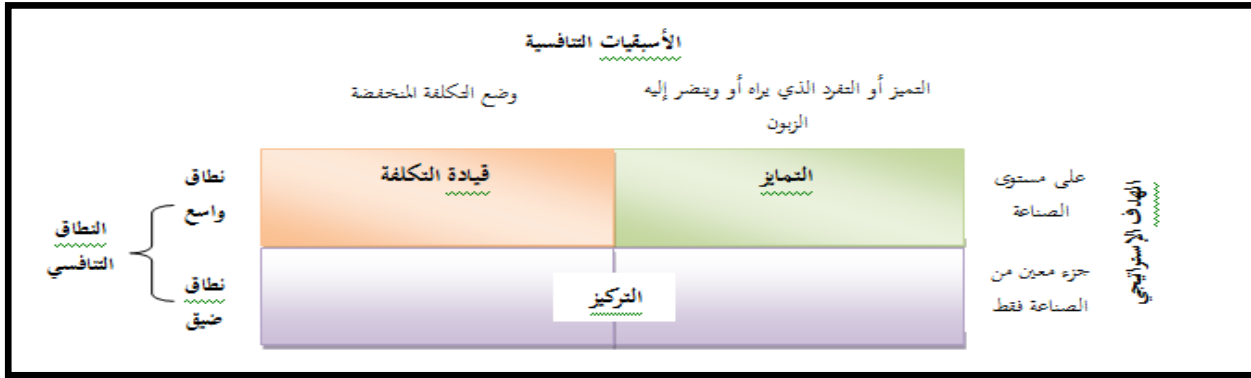
² نعيم إبراهيم الظاهر، مرجع سبق ذكره، ص.45.

³ نعيم إبراهيم الظاهر، المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

الفرع الثالث: أنواع الإستراتيجيات التنافسية حسب Porter

إن الإستراتيجية التنافسية تكسب الشركات مهارات وأسواق ومزايا تجعلها تتخطى منافسيها وتكسب زبائن وحصص سوقية جديدة تزيد من ربحيتها، لذا نجد دائما تبحر عن ما يميزها في قطاع صناعتها. وقد أشار (Porter) إلى ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات التنافسية أو كما يصطلح عليها بإستراتيجيات الأعمال، المبينة من خلال الشكل رقم (2-09).

الشكل رقم (2-09): الإستراتيجيات التنافسية حسب Porter



Source: Michael E. Porter, "Competitive Strategy", free press, New York, United States of America, 1980, p.39.

يتبين من نموذج (Porter) أن المحور الأفقي يمثل الميزة التنافسية التي تأتي من مصدرين هما تميز منتج الشركة مقارنة بمنافسيها عن طريق إستراتيجية التمايز (الجودة العالية، الوظيفة) الناتج عن تمييز الرأس المال البشري وتسخير كل الإمكانيات المادية والمالية لنشاط البحث والتطوير وثاني هو التكلفة المنخفضة مقارنة بمجال الصناعة عن طريق إستراتيجية قيادة التكلفة الناتجة عن الدراسة الدقيقة لهيكل التكلفة على طول دورة حياة المنتج لاكتشاف والقضاء على مسببات التكلفة غير المضيفة للقيمة من خلال التحسين المستمر.

في حين المحور العمودي يعرض نطاق التنافس فمن الممكن أن تستهدف الشركة كل زبائن القاع (هدف سوقي واسع) أم تستهدف شريحة معينة منهم (هدف سوقي ضيق).

1- إستراتيجية قيادة التكلفة Cost Leader-Ship Strategy: هي إستراتيجية تنافسية موجهة للسوق ككل تهدف إلى تحقيق تكلفة أقل مقارنة بالمنافسين، في حالة توافر مجموعة من الشروط أهمها:¹

- وجود طلب مرن للسعر، فأى تخفيض في السعر مع المحافظة على الجودة يترتب عنه زيادة مشتريات العملاء من السلع؛
- نمطية السلعة المقدمة.
- عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج.

¹ رتيبة نحاسية، "إستراتيجيات التنافس والميزة التنافسية للمؤسسة"، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر 3، الجزائر العاصمة، الجزائر، المجلد 12، العدد 3، 2008، ص.79.

وحتى تتمكن الشركات المتبنية لإستراتيجية التكلفة الأقل من تحقق أعلى مستويات الأداء واستدامتها يجب عليها أن تلتزم بالتحسين المستمر لتبقي تكاليفها في مستوي يقل عن متوسط الصناعة، من خلال تفاعل مجموعة العوامل التي أشار إليها **Porter** في نقاط التالية:¹

- اقتصاديات الحجم التي تشكل أكبر عائق للدخول أو الحركة داخل السوق على اعتبار أن وجود عوائق للدخول والحركة داخله من أهم عوامل استدامة الميزة التنافسية؛
- الاتصالات البينية مع الشركات المتعاونة من شأنه إعاقه المنافسين على إزالة الميزة التنافسية.
- تنسيق العلاقات بين الشركة والموردين وقنوات التوزيع المستقلة.
- الخصائص الحصرية للتعلم التي يصعب محاكاتها من قبل المنافسين.
- حقوق الملكية لمنتج أو تكنولوجيا معينة، بحيث يصعب على المنافسين تقليد أو إعادة إنتاج منتج أو طريقة محمية ببراءة اختراع، ويعتبر الابتكار في طريقة العمل أكثر استدامة منها في المنتجات، كون سر العمل يمكن الاحتفاظ به لمدة أطول؛
- فالشركات الرائدة في التكلفة تعتمد السعر كميزة تنافسية ضد المنافسين أو المنتجات البديلة، فالتكلفة المنخفضة لمنتجاتها تمكنها من مواصلة تحقيق هامش الربح المخطط له على الرغم من اشتداد المنافسة، كما أن الحصة السوقية الكبيرة التي تستحوذ عليها في ظل هذه الإستراتيجية تمنحها قوة تفاوضية أمام الموردين لأن رقم أعمالهم يتناسب طرديا مع التغير في الكمية المشتراة منهم. إضافة إلى أن البيع بأسعار منخفضة سوف يكون عائق أمام دخول الآخرين إلى الصناعة، بسبب قلة عدد الشركات التي يمكنها أن تخاطر وتدخل في منافسة التكلفة الأقل، على اعتبار أن الشركات الرائدة في التكلفة تحقق مستوى عائد على الاستثمار في حدود فوق المتوسط.²

2- إستراتيجية التمايز Differentiation Strategy: إستراتيجية التمايز هي إستراتيجية تنافسية موجهة للسوق ككل، تركز على تطوير سلعة أو خدمة ينظر إليها على أنها فريدة أو متميزة مقارنة بما يقدمه المنافسون³. ونواحي التميز عديدة منها: الجودة العالية، تعدد الوظائف، سهولة الاستخدام، استخدام تكنولوجيا متطورة، دقة مواعيد التسليم، سرعة تلبية الطلبات... الخ، وإن التطبيق الفعلي لهذه الإستراتيجية يترتب عنه ولاء الزبائن لمنتجات وخدمات الشركة الفريدة من نوعها، وانخفاض الحساسية اتجاه السعر، مما يؤدي إلى صعوبة تحول الزبائن إلى منتجات وخدمات أخرى⁴.

3- إستراتيجية التركيز Focus Strategy: إستراتيجية التركيز هي إستراتيجية تنافسية موجهة لجزء معين من قطاع الصناعة الهدف منها التوسع الجيد في قطاع محدود من السوق المستهدف، تماشيا ومبدأ التخصص في خدمة شريحة معين من العملاء مع التمايز أو تخفيض التكلفة، في محاولة للتفوق على المنافسين من هذا الجانب الذي يكون فيه أداء الشركة أكثر فعالية وكفاءة⁵.

¹ إلياس سالم، "التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال"، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة جامعة البشير الإبراهيمي، برج بوعريبيج، الجزائر، المجلد 8، العدد 1، 2021، ص.242.

² زياد هشام السقا وساكار ظاهر عمر أمين، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة التكلفة دراسة لآراء عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة جامعة التنمية البشرية، جامعة التنمية البشرية، العراق، المجلد 1، العدد 3، 2016، ص.221.

³ كلثوم وهابي، "إعادة هندسة العمليات كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية"، مجلة الدراسات المالية والإدارية والمحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، المجلد 5، العدد 2، 2018، ص.60.

⁴ لامية حللمي ويسمين دروازي، "دور اليقظة الإستراتيجية في خلق الميزة التنافسية، أبعاد اقتصادية"، مجلة أبعاد اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، العدد 7، 2017، ص.69.

⁵ أحمد بن خليفة وحمزة بعلي، "فعالية إدارة المعرفة في تعزيز الميزة التنافسية من خلال الإستراتيجية التنافسية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، العدد 8، 2017، ص.555.

بعد التعرض لمختلف الإستراتيجيات التنافسية حسب Porter ارتأينا إبراز المتطلبات المختلفة لكل إستراتيجية سواء تعلق الأمر بمتطلبات المهارات، الموارد أو المتطلبات التنظيمية من خلال الجدول رقم (2-01).

الجدول رقم (2-01): متطلبات الإستراتيجيات التنافسية Porter

متطلبات تنظيمية	متطلبات المهارات والموارد	الإستراتيجيات
<ul style="list-style-type: none"> - رقابة محكمة على التكاليف - تقارير رقابية مفصلة ومستمرة - تنظيم المسؤوليات وتحديد الصلاحيات - قابلية الأهداف للقياس الكمي 	<ul style="list-style-type: none"> - امتلاك رأس المال وهو وجود استثمار رأس مالي وإمكانية الوصول إليه. - مهارات هندسية عالية ووجود إشراف على العمل. - منتجات مصممة بصيغة يسهل إنتاجها ووجود أنظمة توزيع منخفضة التكاليف. 	إستراتيجية قيادة التكلفة
<ul style="list-style-type: none"> - التنسيق الجيد بين مختلف الوظائف في مجال البحث والتطوير - التطوير المستمر للمنتج وطرق التسويق - القدرة على استقطاب الرأسمال البشري ذو المهارة العالية - 	<ul style="list-style-type: none"> - قدرات تسويقية متميزة - مهندسي إنتاج (أفراد مبدعين) - قدرات جيدة في مجال البحوث - سمعة جيدة للشركة في مجال النوعية 	إستراتيجية التمايز
<ul style="list-style-type: none"> - مزيج من السياسات السابقة الموجهة نحو هدف محدد 	<ul style="list-style-type: none"> - مزيج من السياسات السابقة الموجهة نحو هدف إستراتيجي 	إستراتيجية التركيز

المصدر: زوبر عياش ونور الهناء براهيم ، "تحقيق ميزة تنافسية في المؤسسات الاقتصادية من منظور تطبيق الإستراتيجيات العامة للتنافس"، دفا تر المتوسط كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، العدد 7، 2017، ص.339.

المطلب الثاني: الإطار النظري للإدارة الإستراتيجية

بعدما أصبحت الشركات تنشط في بيئة تتسم بالتغير السريع والمستمر عملت إداراتها على تبني الإدارة الإستراتيجية بهدف كسب مزايا تنافسية تمكنها من التعامل مع ضغط المنافسين، العملاء، الموردين، الداخلين الجدد والسلع البديلة، وتحقيق أرباح ترضي أصحاب المصالح.

الفرع الأول: مفهوم الإدارة الإستراتيجية

نتيجة لانتقال الشركات للنشاط في ظل بيئة أعمال تتسم بعدم التأكد، ظهر مفهوم الإدارة الإستراتيجية Strategic Management (SM) الهادف إلى تدعيم المركز التنافسي للشركة من خلال تبني إستراتيجيات تنافسية مبنية على التحليل الداخلي والخارجي لبيئة الشركة (التحليل المستمر لأسواق المنتجات ومصادر التوريد والأسعار وتكاليف المنافسين وإستراتيجياتهم وسلاسل قيمة الصناعة ورغبات واحتياجات العملاء.. الخ) التي تجعلها قادرة على استغلال نقاط قوتها بهدف اقتناص فرص وتجنب تهديدات مجال صناعتها.

1- تعريف الإدارة الإستراتيجية: نظرا الأهمية البالغة التي حظي بها مصطلح الإدارة الإستراتيجية بين الباحثين وردت في حقه العديد من التعاريف من بينها:

- وتعرف الإدارة الإستراتيجية حسب (David) بأنها " فن وعلم صياغة تنفيذ وتقييم القرارات متداخلة الوظائف، التي تمكن الشركة من بلوغ أهدافها المسطرة"¹. يعني هذا التعريف تركيز الإدارة الإستراتيجية على المكاملة بين الإدارة، التسويق، المالية/المحاسبة، الإنتاج/ العمليات، البحث والتطوير ونظام المعلومات لتحقيق النجاح للشركة.
 - في حين يعرفها (Thomas et al) بأنها "مجموعة من القرارات والإجراءات الإدارية المساهمة في تحديد أداء الشركة على المدى البعيد، وتشمل المسح البيئي (الداخلي والخارجي على حد سواء) صياغة الإستراتيجية (التخطيط الإستراتيجي) تطبيق الإستراتيجية، الرقابة والتقييم"².
 - ويعرفها (chandler) بأنها "تحديد الشركة لأغراضها وأهدافها الرئيسية وغاياتها على المدى البعيد وتبني أدوار عمل معينة، وتحديد وتخصيص الموارد المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف والغايات"³.
 - وتعرف من قبل (Raduan) بأنها " عملية منظمة لتحديد أهداف الشركة ووضع السياسات والخطط الرامية للتخصيص (الاستغلال) الأمثل للموارد المتاحة لبلوغ تلك الأهداف بأقل تكلفة"⁴.
 - ويعرفها الباحث بأنها "مجموعة خطوات علمية متكاملة هادفة إلى اتخاذ قرارات رامية إلى بناء إستراتيجية توازن بين موارد الشركة والظروف السائدة في بيئتها الخارجية لبلوغ أهدافها (الاستمرار، النمو)".
- 2- أهمية الإدارة الإستراتيجية: رغم صعوبة وارتفاع تكاليف تبني الإدارة الإستراتيجية من قبل الشركات إلا أنها أصبحت إلزامية في ظل المنافسة الشديدة التي تشهدها بيئة الأعمال، كونها تزود الإدارة بمعلومات متنوعة عن استقراء الماضي، دراسة وتحليل الحاضر، التنبؤ بالمستقبل، ما يجعلها قادرة على اتخاذ قراراتها الإستراتيجية في ظل مستويات عالية من التأكد وفي ما يلي مجموعة من النقاط التي تبين أهمية الإدارة الإستراتيجية في بيئة الأعمال الحركية:⁵
- زيادة قدرة الشركة على الاستجابة للتغيرات البيئية والتكيف معها على الأمد البعيد، من خلال التحليل المستمر للبيئة الخارجية مما يمنحها القدرة على تجنب التهديدات، واستغلال الفرص المتاحة في كسب أسواق تنافسية تخفف عليها المخاطر الناتجة عن التغير البيئي.
 - الحد من مقاومة التغيير من خلال مشاركة جميع العمال على اختلاف مستوياتهم الإدارية في إعداد الخطة الإستراتيجية التي تتطلب الإدراك والالتزام بتنفيذها، الأمر الذي من شأنه أن يواز التغييرات الناتجة عن تبني إستراتيجيات جديدة.
 - تعزيز قدرة الشركة على الاستغلال الأمثل لإمكاناتها والموارد المتاحة، التي تعد بمثابة ضمان للاستمرارية والنمو مستقبلاً، كونها منهجية تسيير بخطوات متتابعة، لتحديد المهام والطرق والأدوات الرئيسية للربط بين الحاضر وما تتطلع له الشركة مستقبلاً.

¹ Fred R. David, "Strategic Management Concepts and Cases", Prentice Hall, New Jersey, United States of America, Thirteenth edition, 2011, p.6.

² Thomas L. Wheelen et al, "Strategic management and business policy: Globalization, Innovation and Sustainability", Pearson Education Limited, Boston, united states of America, Fifteenth edition, 2018, p.37.

³ محمد شتوح، "الإدارة الإستراتيجية وقيادة التغيير ودورها في تحقيق وبناء الميزة التنافسية في بيئة الأعمال"، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 7، العدد 2، 2016، ص 104.

⁴ Raduan C. R and Jegak. U and Haslinda. A and Alimin. I. I, "Management, Strategic Management Theories and the Linkage with Organizational Competitive Advantage from the Resource-Based View", European Journal of Social Sciences, Vol.11, No.3, 2009, P.406.

⁵ صفاء خليل القاضي وسحر محمد أبو بكر، "أثر الإدارة الإستراتيجية في بناء المنظمات الذكية: الدور المعدل للقيادة الإستراتيجية في شركات صناعة الأدوية الأردنية"، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، مركز رفاة للدراسات والأبحاث، الأردن، المجلد 10، العدد 2، 2021، ص.263.

- دمج العاملين من مستويات مختلفة في عملية التخطيط وما يترتب عنه من تبادل للمعارف بشكل سريع بن مختلف المستويات الإدارية يساعد الشركة في رفع كفاءة التنبؤية وحل المشكلات بأسلوب ممنهج ومنظم لسد ثغرات التعثر المستقبلي.
 - مساندة التطورات المحيطة بمناخ الأعمال من خلال سعي الشركة نحو التحسين المستمر في منتجاتها وخدماتها لكسب ميزة تنافسية ترضي عملائها وتمنحها مركز ريادي على مستوى السوق الذي تنشط فيه؛
- 3- أهداف الإدارة الإستراتيجية:** يتجلى الهدف الرئيسي للإدارة الإستراتيجية في استغلال الفرص وتجنب التهديدات التي تتعرض لها الشركة في بيئة أعمالها، لذا فهي تسعى لتحقيق ما يلي:¹
- تحديد الأولويات والأهمية النسبية بحيث يتم وضع الأهداف طويلة الأجل، وإجراء عملية تخصيص الموارد بناء على هذه الأولويات.
 - التركيز على البيئة الخارجية باعتبار أن استغلال الفرص ومقاومة التهديدات هو المعيار الأساسي لنجاح الشركة؛
 - تهيئة الشركات داخليا بإجراء التعديلات في الهيكل التنظيمي بالشكل الذي يزيد من قدرتها على التعامل مع البيئة الخارجية بكفاءة وفعالية.
 - التجميع الدوري للبيانات عن نقاط القوة ونقاط الضعف والفرص والتهديدات، يمكن المدير من اكتشاف المشاكل مبكرا، وبالتالي في إمكانه تقويم البرامج والمشروعات بما يتناسب والتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال لتحقيق الميزة التنافسية المستهدفة المستدامة، بدلا من أن تكون قراراته عبارة عن رد فعل لقرارات وإستراتيجيات المنافسين.
 - تبني الشركات لنظام الإدارة الإستراتيجية في توجيه أعمالها ومتابعتها وفق خطوات وإجراءات محددة، يشعر العاملين بأهمية المنهج العلمي في التعامل مع مختلف المشاكل.
- الفرع الثاني: مراحل الإدارة الإستراتيجية (مقومات الإدارة الإستراتيجية)**
- على الرغم من تعدد النماذج التي تناولت مراحل الإدارة الإستراتيجية، إلا أن أغلب الباحثين قد اتفقوا على أنها تشتمل على المراحل المبينة في الشكل رقم (2-10).

¹ محمد شتوح، مرجع سبق ذكره، ص. 106.

الشكل رقم (2-10): العلاقة التكاملية لصياغة وتنفيذ وتقييم الإستراتيجية



المصدر: محمد أحمد محمد مختار، "الإدارة الإستراتيجية المفاهيم والنماذج"، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، د.ط، 2009، ص ص.51-52.

1-1- مرحلة صياغة الإستراتيجية: تحتاج الشركة للتخطيط الإستراتيجي لكي تتمكن من تقديم منتجات وخدمات ذات ميزة تنافسية مستدامة تتماشى ومتطلبات السوق الذي تنشط فيه أو تستهدفه بما يعزز وضعيتها التنافسية، أي إنها بحاجة إلى خطة أعمال إستراتيجية، ناتجة عن الإجابة على الأسئلة التالية: أين تتواجد الشركة اليوم؟ أين هي متجهة؟ وكيف يمكنها أن تصل إلى أهدافها المرغوبة¹، أي أن هذه المرحلة تتضمن مجموعة من الأنشطة تبدأ بتحديد رسالة الشركة، وتنتهي باختيار البدائل الإستراتيجية المناسبة كما هو موضح من خلال النقاط التالية:

1-1- تحديد رسالة الشركة: تعتبر عملية صياغة الرسالة صعبة وتستغرق فترة زمنية طويلة نظرا لأهميتها البالغة، فهي توفر للشركة أساس جيد للتحفيز وتخصيص مواردها المختلفة بطريقة أكثر كفاءة، كما تساهم في بناء لغة واحدة ومناخ مستقر داخل الشركة، وتضع أساسا جيدا لبلورة أهداف محددة بوقت وتكلفة وجودة محددة. ولتحقيق هذه المزايا من الرسالة لا بد أن تتوفر بها الخصائص الأساسية التالية:²

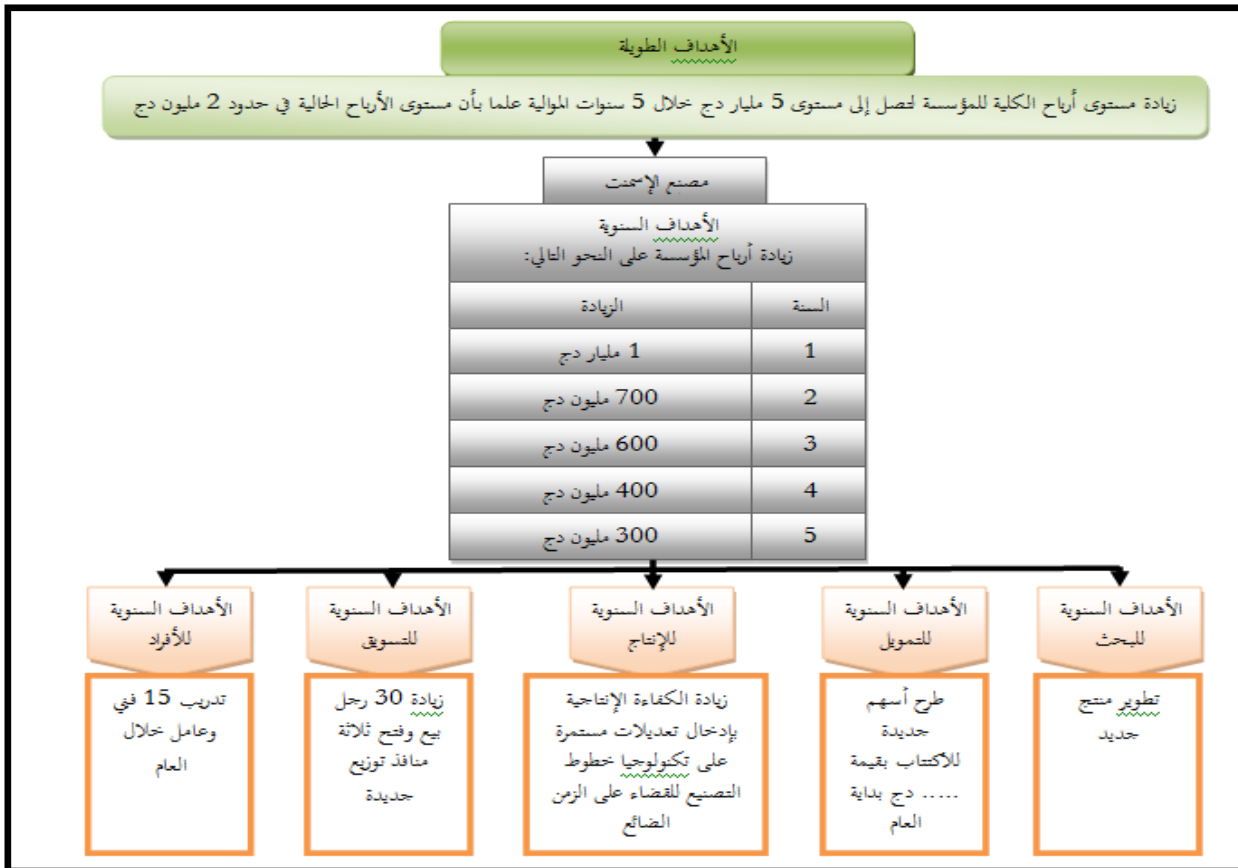
¹ حاضر صباح شعير، "دور الإدارة الإستراتيجية في تطوير الكفاءة المالية للقطاع المصرفي: دراسة تطبيقية في عدد من المصارف العراقية الخاصة"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميلة، الجزائر، المجلد 3، العدد 1، 2019، ص.381.

² ممد هاني محمد، "الإدارة الإستراتيجية الحديثة"، دار المعتر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص.74.

- أن تعبر على فلسفة الشركة وما ترغب أن تكون عليه مستقبلا بصورة شاملة وواقعية.
- أن تتطابق مع رؤية الشركة وأهدافها الإستراتيجية.
- قدرة على خلق حالة من التكامل بين أجزاء ومكونات الشركة.

1-2- تحديد الأهداف الإستراتيجية: يتم صياغة الأهداف الإستراتيجية على مستوى مجلس إدارة الشركة أو الإدارة العليا في شكل أهداف مشتركة مثل: زيادة ربحية الشركة لتصل إلى مستوى 5 مليار دج خلال 5 سنوات الموالية (هدف طويل)، ثم تنزل للقاعدة للتطبيق بعد تجزئتها إلى مجموعة من الأهداف المفردة مثل: زيادة الكفاءة الإنتاجية بإدخال تعديلات مستمرة على تكنولوجيا خطوط التصنيع داخل الشركة للقضاء على الزمن الضائع على مستوى وضيفة الإنتاج مثلا (هدف قصير)، ويجب أن تكون هذه الأهداف واقعية، قابلة للقياس، منسجمة مع رسالة الشركة، محدد بفترة زمنية¹. والشكل رقم (2-11) يوضح العلاقة التكاملية بين الأهداف الطويلة والقصيرة.

الشكل رقم (2-11): العلاقة التكاملية بين الأهداف طويلة وقصيرة الأجل



المصدر: محمد أحمد محمد مختار، مرجع سبق ذكره، ص.55.

¹ محمد أحمد محمد مختار، الإدارة الإستراتيجية المفاهيم والنماذج، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، د.ط، 2009، ص.53.

1-3- دراسة وتحليل البيئة الداخلية والخارجية للشركة: يشير Thompson إلى أن التحليل الإستراتيجي هو "فهم الشركة لبيئتها الداخلية والخارجية وتحديد أفضل الوسائل والسبل للاستجابة إلى التغيرات السريعة، واستغلالها باتجاه تحقيق أفضل أداء"¹. لذا فقبل أن تشرع الشركة في صياغة إستراتيجياتها وجب عليها أن تقوم بمسح وتحليل بيئتها الخارجية والداخلية لتحديد الفرص والتهديدات المحتملة، مواطن قوتها وضعفها. والمسح البيئي هو عملية مراقبة وتقييم ونقل المعلومات من البيئة الداخلية والخارجية إلى متخذي القرار داخل الشركة، وتستخدم الشركة هذا النوع من الأدوات لتجنب المفاجآت الإستراتيجية وضمان استقرارها على المدى الطويل، فقد أكدت البحوث وجود علاقة إيجابية بين المسح البيئي والأرباح².

■ **تحليل البيئة الداخلية:** يرى Porter أن عناصر البيئة الداخلية التي ينبغي أن ينصب عليها التحليل هي الأنشطة، والأنظمة الفرعية للشركة، الموارد البشرية، المتطلبات المادية والتحسين والتطوير التكنولوجي. ويشير كل من Wheelen and Hunger إلى أنه مهما تعددت عناصرها فإنها تندرج تحت احد التصنيفات الأساسية التالية، الهيكل التنظيمي، الثقافة التنظيمية، موارد الشركة³.

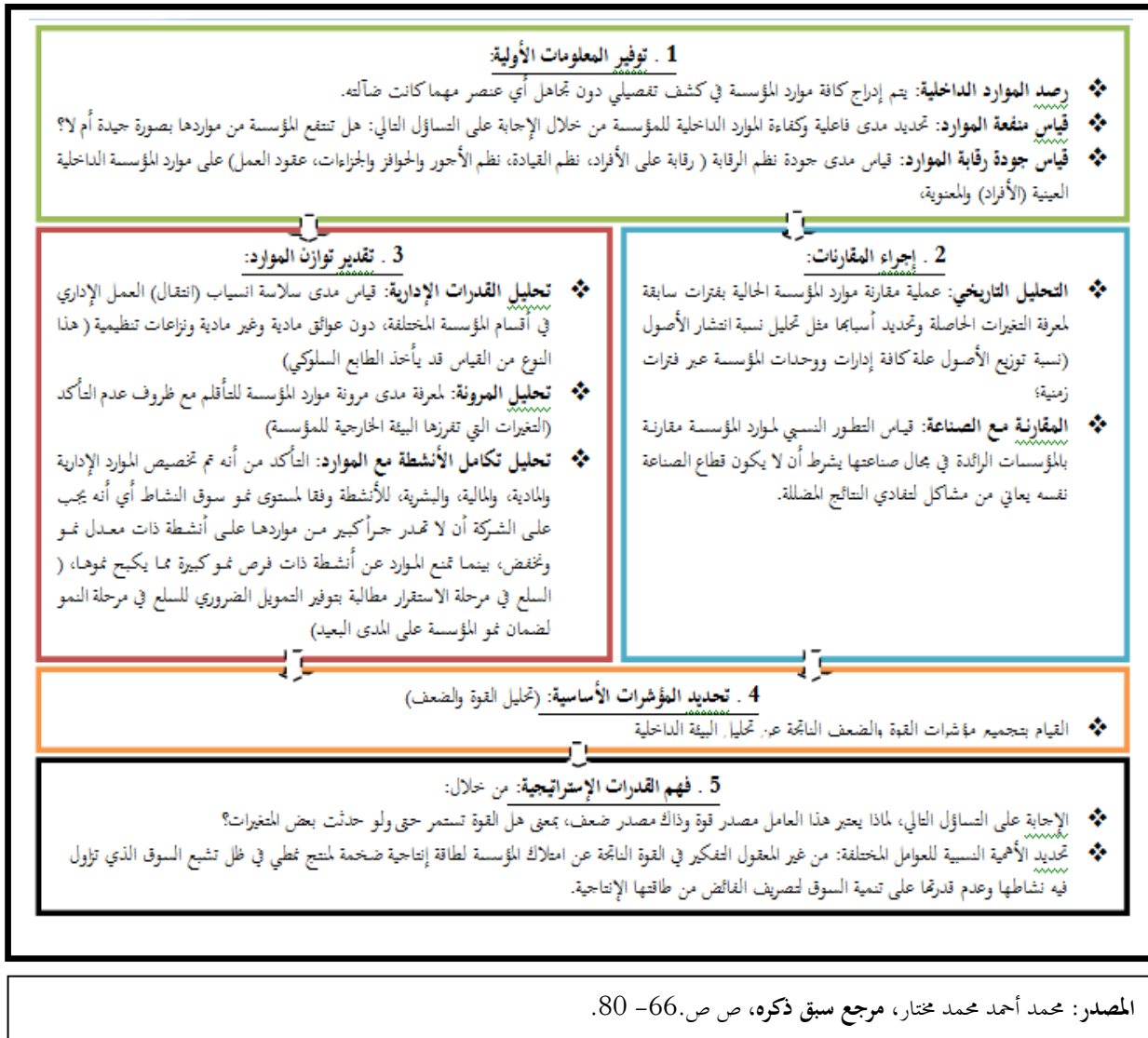
ولكي يتوصل فريق الإدارة الإستراتيجية إلى رسم صورة شاملة عن مدى قدرة الشركة على مواجه المشاكل التي قد تتعرض إليها من بيئتها الخارجية، واعتمادها كمتغير أساسي في وضع إستراتيجيتها وجب عليهم تحليل بيئتها الداخلية كما هو مبين في الشكل رقم (2-12).

¹ سعد علي ربحان المحمدي، "الإدارة الإستراتيجية - أساسيات ومبادئ الإدارة الإستراتيجية"، الدار البيزوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ط، 2017، ص.205.

² Thomas L. Wheelen and J. David Hunder, "Strategic Management and Business Policy: Toward Global Sustainability", Pearson Education, United States of America, Thirteenth edition, 2012, p.98.

³ عمر أقاسم والشيخ ساوس، "واقع ممارسات الإدارة الإستراتيجية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر دراسة ميدانية حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأدرار"، مجلة الحقيقة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، المجلد 14، العدد 1، 2015، ص.298.

اشكل رقم (2-12): خطوات تحليل موارد الشركة الداخلية



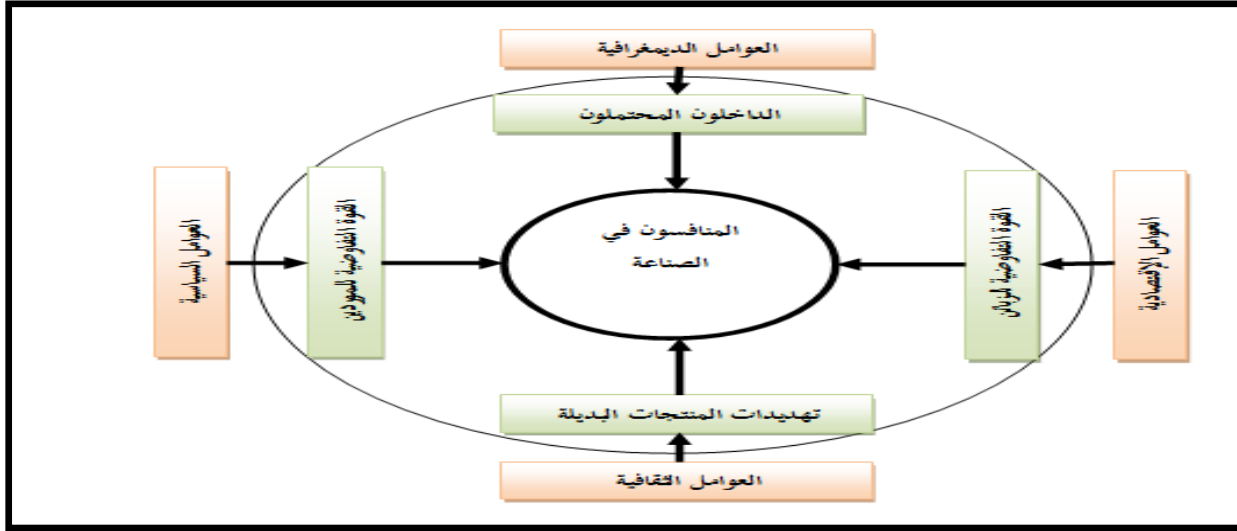
من خلال هذه الخطوات العلمية المتكاملة يتوصل فريق الإدارة الإستراتيجية إلى تشخيص نقاط القوة والضعف في موارد وأنشطة الشركة المختلفة وبالتالي تمكينها من استغلال وتنمية نقاط قوتها مع تجاوز نقاط ضعفها التي تحول دون بلوغها لأعلى مستويات الأداء وبالتالي عدم تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

- تحليل البيئة الخارجية: في هذه المرحلة يبدأ فريق الإدارة الإستراتيجية باختيار المتغيرات الرئيسية المؤثرة في بيئة الشركة، والتي يمكن أن تختلف بدرجة كبيرة من شركة لأخرى ومن وقت لآخر للشركة نفسها تماشياً مع ظروفها والصناعة التي تنتمي إليها، وعلى العموم يمكن تقسيم متغيرات البيئة الخارجية إلى فئتين رئيسيتين هما:
 - متغيرات البيئة الخارجية العامة: والتي تنظم المتغيرات الاقتصادية، المتغيرات السياسية الحكومية والقانونية، المتغيرات الاجتماعية والثقافية، المتغيرات التكنولوجية، المتغيرات الدولية¹.
 - متغيرات البيئة الخارجية الخاصة: المتمثلة في القوى التنافسية الخمسة لـ Porter، المنافسين الجدد، القوة التفاوضية للموردين، القوة التفاوضية للزبائن، تهديدات المنتجات البديلة، حدة المنافسة في الصناعة¹.

¹ محمد الحمدي الماضي، "إدارة الإستراتيجية"، جامعة القاهرة، مصر، دون طبعة، 2017، ص.102.

ليتم تحليلها من خلال عدة نماذج مثل نموذج Austin الذي يعد امتدادا لنموذج Porter كما هو موضح من خلال الشكل رقم (2-13).

الشكل رقم (2-13) نموذج تحليل هيكل المنافسة لـ (Austin)



المصدر: محمد أحمد محمد مختار، مرجع سبق ذكره، ص.93.

يخلص هذا التحليل إلى تحديد الفرص والتهديدات التي قد تجلبها البيئة الخارجية للشركة للعمل على توجيه موارد الشركة نحو اقتناص كل ما يمنحها التمايز، واحتواء (تحويل التهديدات لفرص) أو تجنب التهديدات، لكسب القدرة على البقاء والنمو رغم انحصار دائرة المنافسة. كما هو موضح من خلال الشكل رقم (2-14).

الشكل رقم (2-14): مصفوفة SWOT لعرض مخرجات تقييم البيئة الداخلية والخارجية

SWOT	
<p>نقاط الضعف Weakness</p> <p>نقاط الضعف الداخلية التي تضعف قدرة مؤسسة على الاستجابة لمتطلبات المحيط مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - انعدام الاتصال بين مختلف الوظائف والمستويات الإدارية - طاقة إنتاجية عاطلة 	<p>نقاط القوة Strength</p> <p>نقاط القوة التي تميز المؤسسة والعمل على استغلالها لمواجهة تهديدات البيئة الخارجية مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - قوة السيولة - الكفاءة العالية للرأس المال البشري
<p>التهديدات Opportunity</p> <p>مختلف العوامل التي تحد من إمكانية نمو المؤسسة وتضعف موقعها الحالي في السوق مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - دخول منافسين جدد مجال النشاط (مراكات عالمية) - ظهور تكنولوجيا تصنيع متطورة في مجال الصناعة. 	<p>الفرص Threats</p> <p>العوامل الخارجي التي ستتيح للمؤسسة إمكانية النمو (كل الظروف الخارجية الملائمة) مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - إعانات مالية تقدمها الدولة لتنمية مجال أعمال المؤسسة - بداية إنتاج المادة الأولية محليا.

المصدر: عائشة يوسف الشميلي، "الإدارة الإستراتيجية الحديثة - التخطيط الإستراتيجي - البناء التنظيمي - القيادة الإبداعية - الرقابة والحكومة"، دار الفجر، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2017، ص.113.

¹ أنس عبد الباسط عباس، "الإدارة الإستراتيجية رؤية معاصرة"، دار النشر الدولي، المملكة العربية السعودية، د.ط، 2018، ص.100.

1-4- تحديد البدائل الإستراتيجية: تحديد البدائل الإستراتيجية يقوم على التحديد والتحليل الدقيق للعوامل الإستراتيجية في البيئتين الداخلية والخارجية (نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات) كونها تعد المدخلات الأساسية لمصفوفة SWOT التي يعتمد عليها فريق الإدارة الإستراتيجية لتوليد واستحداث سلسلة من الإستراتيجيات البديلة القابلة للتطبيق (إستراتيجيات القوة والفرص، إستراتيجيات الفرص والضعف، إستراتيجيات القوة والتهديدات، إستراتيجيات الضعف والتهديدات)، من خلال الدمج بين نقاط التأثير المحددة والإستراتيجيات المختلفة¹. كما هو موضح من خلال الشكل رقم (2-15).

الشكل رقم (2-15): ملخص مصفوفة SWOT للبدائل الإستراتيجية (مصفوفة دمج العناصر)

نقاط الضعف (W)	نقاط القوة (S)	العوامل الداخلية العوامل الخارجية
ضعف في التمويل/ الأفراد/ التسويق إستراتيجية Mini-Maxi(W/O) الاعتماد على الإستراتيجية النموية لتغطية نقاط الضغط وعلاجها حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة بالسوق، أي بمعنى محاولة المؤسسة السيطرة على نقاط ضعفها من خلال إستغلال أقصى الفرص المتاحة أمامها	قوة في التمويل/ الأفراد / التسويق إستراتيجية Maxi-Maxi(S/O) الاعتماد على نقاط القوة المتاحة لدى المؤسسة في الاستفادة من الفرص المتاحة في السوق والاستفادة من الفرص الجديدة، مما يجعل المؤسسة إستراتيجية ذات توجه نحو النمو أو إستراتيجية هجومية للحصول على أفضل موقع في السوق	الفرص (O) نقاط تمثل مزايا نسبية للمؤسسة متاحة نتيجة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية... الخ
إستراتيجية Mini-Mini(W/T) الاعتماد على تخفيض حجم العمليات أو المشاركة حتى يمكن علاج نقاط الضعف ومواجهة التهديدات	إستراتيجية Maxi-Mina(S/T) الاعتماد على نقاط القوة لتكون على مستوى التهديدات وتتكيف معها وتحاول تحجيمها وتخفيف آثارها، وهي أكثر الأوضاع سوءا، وهنا يجب أن تكون الإستراتيجية بشكل دفاعي	التهديدات (T) نقاط تمثل مخاطر ومعوقات أمام المؤسسة نتيجة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمنافسة والتكنولوجيا... الخ

المصدر: محمد شتوح، "الإدارة الإستراتيجية وقيادة التغيير ودورها في تحقيق وبناء الميزة التنافسية في بيئة الأعمال"، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 7، العدد 2، 2016، ص.106.

1-5- تقييم واختيار البدائل الإستراتيجية: بعد تحديد توليفة الإستراتيجيات التنافسية التي تناسب الشركة يقوم فريق الإدارة الإستراتيجية بتحديد الإستراتيجية الأم الموجهة لنشاطها بهدف تحقيق رسالتها ورؤيتها من خلال مصفوفة التخطيط الإستراتيجي QSPM مثلا، كما هو موضح من خلال الجدول رقم (2-16).

¹ محمد منصور إسماعيل العريقي، "الإدارة الإستراتيجية"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن، الطبعة الثانية، 2011، ص.245.

الجدول رقم (2-02): مصفوفة التخطيط الإستراتيجي الكمي

البدائل الإستراتيجية								العوامل الإستراتيجية	الأهمية (الوزن) النسبية
تخفيض التكاليف		اختراق السوق		التكامل الخلفي		الفرص	التحديات		
درجة النسبية (الوزن النسبي)	التقييم (درجة الجاذبية)	درجة النسبية (الوزن النسبي)	التقييم (درجة الجاذبية)	درجة النسبية (الوزن النسبي)	التقييم (درجة الجاذبية)			الفرص	التحديات	الأهمية (الوزن) النسبية
0.07	1	0.28	4	0.07	1	0.07.	التكنولوجيا	0.07.	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	الخ.....	.....
0.3	3	0.2	2	0.4	4	0.1	القدرة التفاوضية للموردين	0.1	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	الخ.....	.....
0.18	1	0.36	2	0.72	4	0.18	المركز المالي	0.18	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	الخ.....	.....
0.08	1	0.16	2	0.08	1	0.08	عمى العمل	0.08	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	الخ.....	.....
2		2.95		2.3		1	المجموع		

Source: Abdul Malik Syed and Mohammad Naushad, "Integration AHP SWOT and QSPM in strategic planning an application to college of business administration in sauid Arabia", International journal of academic research, Progress Publishing, Moscow, Russia, Vol.5, No.5, 2013, p.377.

من خلال تجميع درجات النسبية الموافقة لكل إستراتيجية وفق ما هو موضح في الجدول فإن الإستراتيجية التي تناسب الشركة بناء على التوجه الرقمي هي إستراتيجية اختراق السوق.

2- تنفيذ الإستراتيجية: يتم تنفيذ الإستراتيجية من خلال ترجمتها إلى إجراءات عمل بهدف بناء نظام فعال لتخطيط وتخصيص الموارد المادية والبشرية، هيكل تنظيمي كفي، سياسات تنظيمية محكمة، نظام حوافز مغرية، نظام معلومات واتصال شامل، نظام قيادي مؤثر، نظام شامل لتقييم الأداء الإستراتيجي. لذا فإن تنفيذ الإستراتيجية بشكل ناجح يمثل تحدياً صعباً ومعقداً كون طريقة معالجة هذا التحدي وترجمته إلى سلسلة من الإنجازات يثمن الجهد المبذول سابقاً، وإن أي فشل للإدارة في تطبيق الإستراتيجية لن يقتصر على هذه الحلقة الديناميكية الحساسة وإنما يتعداها إلى فشل الإدارة في تطبيق الإستراتيجية ككل، ويتطلب التنفيذ الإستراتيجي الفعال الوضوح في توزيع المسؤوليات ومحدودية عدد الإستراتيجيات والتغيرات للتمكن من السيطرة عليها وتخطيط الأعمال اللازمة لتنفيذ الإستراتيجية وقياس مستوى تقدم التنفيذ وتحديد مقاييس الأداء والرقابة¹.

وإن النجاح في تطبيق أي إستراتيجية يتطلب توافر والفحص الدقيق للجوانب الثلاثة الأساسية التالية:²

- يجب أن تقسم الإستراتيجية العاملة إلى عناصر تفصيلية أو جزئية حتى تكون قابلة للتنفيذ، بمعنى كيف يمكن صياغة خطط تنفيذ مترابطة ومنسجمة مع التوجه الإستراتيجي للشركة.

¹ حسام محمود أبو حمور، "أثر ممارسة القيادة الإستراتيجية في الإبداع والتميز المنظمي في المستشفيات الخاصة الأردنية"، مجلة معارف، جامعة ألكلي محمد أولحاج، البويرة، المجلد 12، العدد 23، 2017، ص.506.

² حاضر صباح شعير، مرجع سبق ذكره، ص.381.

- المعرفة، الإحاطة وتفعيل القدرات القيادية والمهارية لجعل جميع أفراد الشركة يساهمون في عملية التنفيذ بكفاءة وفعالية؛
- حشد الموارد بكافة أنواعها (معرفية، مالية، مادية، بشرية، تكنولوجية... الخ) وتخصيصها بطريقة مثلى.

3- متابعة وتقييم الإستراتيجية: تعرف متابعة الإستراتيجية بأنها عملية مراجعة مستمرة أو دورية لتنفيذ البرامج والمشروعات الإستراتيجية من قبل الجهة المسؤولة عن المتابعة وأنظمة الرقابة للتأكد من أن أيا منهما يسير وفق خطة العمل المقررة له، وتحديد الصعوبات أو المشاكل التي تواجه عملية التنفيذ ومن ثم اقتراح الحلول المناسبة لها¹.

وبالتالي يمكن للإدارة العليا متابعة مدى النجاح في بلوغ الأهداف المسطرة ، وكذا التأكد من سلامة الأساليب والإجراءات والمبادرات الموضوعية لتحقيق هذه الأهداف وبذلك فإن الرقابة تتصل بشكل رئيسي بعملية التخطيط من خلال التغذية الراجعة (العكسية)².

ويرى الباحث بأن متابعة وتقييم الإستراتيجية تساعد الشركة في اكتشاف الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب مع تجنب تكرارها مستقبلاً، إضافة إلى الرفع من مستويات الأداء بما يمكن الشركة من السير بخطى ثابتة نحو تحقيق أهدافها، والانتقال المستمر من حالة الاستقرار إلى النمو.

¹ أحمد بوسهمين وسعاد عياط، "واقع الإدارة الإستراتيجية في مؤسسات التعليم العالي الجزائرية جمعة طاهري محمد بشار كنموذج تطبيقي"، مجلة المؤشرات للدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، المجلد 1، العدد 3، 2017، ص.95.

² حسام محمود أبو حمور، "أثر ممارسة القيادة الإستراتيجية في الإبداع والتميز المنظمي في المستشفيات الخاصة الأردنية"، مجلة معارف، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، المجلد 12، العدد 23، 2017، ص.506.

المبحث الثالث: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

على الرغم من تحقيق المحاسبة الإدارية (MA) Accounting Management لأعلى مستويات النجاح في مناخ أعمال 1925م ، إلا أنها بدأت تفقد مكانتها تدريجياً حتى عام 1980م، أين أصبحت عاجزة تماماً عن إنتاج معلومات تلائم الأغراض الإدارية المتطورة المسيرة للتغيرات الجذرية والسريعة التي شهدتها وتشهدها بيئة الأعمال، من انفتاح على الأسواق العالمية التي تحولت إلى سوق المشتري، ارتفاع الطلب من قبل العملاء، إضافة إلى حدوث ففزة نوعية في تكنولوجيا التصنيع والمعلومات، مع قصر دورة حياة المنتج، وزيادة الاهتمام بمعايير الجودة العالمية. ما وضع الباحثين أمام حتمية تغيير نوع المعلومات التي تنتجها المحاسبة الإدارية من خلال إحداث ثورة فكرية في هذا المجال بمحاولة دمج مفاهيم المحاسبة الإدارية مع الإدارة الإستراتيجية وإدارة التسويق في إطار منهج متكامل يضم توليفة من الأساليب أصطلح عليها بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية Strategic Management Accounting (SMA) أو المحاسبة عن الوضع الإستراتيجي، أو المحاسبة الإستراتيجية، الهادفة إلى جعل الشركة تتبنى إستراتيجية واضحة ودقيقة تمكنها من تحقيق ميزة تنافسية مستدامة تجهلها قائدة لمجال صناعتها.

المطلب الأول: جذور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

استناداً إلى الأدبيات المتخصصة يمكن القول بأنه انطلاقاً من محاولة الشركات ذات المنتجات الخاضعة لآليات السوق أو المنتجات الحصرية تبني إستراتيجية قيادة التكلفة أو التمايز ل porter ظهرت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تظم توليفة متنوعة ومتكاملة من الأساليب المساعدة لها على بلوغ (تحقيق) واستدامة التكلفة الأقل، و أو التمايز من حيث الجودة والوظيفة، لكسب رضا العملاء المستهدفين في سوق المنافسة التامة (سوق المستهلك).

الفرع الأول: مراحل تطور المحاسبة الإدارية

يظم الأدب المحاسبي العديد من المحاولات الهادفة لتطوير المحاسبة الإدارية وتحسين نوعية وجودة المعلومات التي توفرها لمتخذي القرار، بغية دعم الإدارة الإستراتيجية للشركة، وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة مقارنة بمنافسيها. ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال عرض مراحل التطور الثلاثة التي مرت بها المحاسبة الإدارية لتصبح كما هي عليه الآن.

1- مرحلة استفاقة الفكر المحاسبي: تعود إلى منتصف الثمانينيات حين قام Kaplan بالتعبير عن مخاوفه في ما يخص مدى ملاءمة

المحاسبة الإدارية لبيئة الأعمال التي أصبحت تعتمد على تكنولوجيا التصنيع الحديثة، فوجه عدة انتقادات دقيقة للمحاسبة الإدارية الأمريكية آن ذاك كونها لم تواكب القفزات النوعية في مجال التصنيع وتكنولوجيا المعلومات¹. كما هو موضح في النقاط التالية:

■ يقول انه على الرغم من التقدم السريع الذي تم إحرازه في تطوير وتنفيذ تكنولوجيا التصنيع الحديثة بعد منتصف السبعينات، إلا أن المحاسبة الإدارية لم تطور تقنيات جديدة قادرة على مسايرة تلك التطورات، وبشكل عام لم تكن هنالك أساليب محاسبية ذات بعد إستراتيجي قادرة على القياس الدقيق وإمداد الإدارة بتقارير عن المعلومات المترتبة عن تطبيق تلك التكنولوجيات، مثل زيادة الإنتاجية أو مستوى الجودة، تقليل الفترة اللازمة لإتمام العمليات الإنتاجية، تحسين مرونة المنتج... الخ. فعدم وجود معلومات من هذا النوع مالية وغير مالية يعتبر خطيراً في بيئة الأعمال المعاصرة كونها مصادر محتملة للميزة التنافسية، وحسب Kaplan أن ذاك الصناعة اليابانية معترفة بهذه النهضة الجديدة في الفكر المحاسبي على عكس منافسيها في الغرب (الصناعة الأمريكية).

¹ Robin Roslender and Susan J. hart, "Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting", Critical Perspectives on Accounting, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.13, No.2, 2002, p.257.

■ العنصر الثاني من نقد Kaplan يعكس وجهة نظره المتمثلة في أن المحاسبة الإدارية التقليدية في ستون سنة الماضية، كانت مقتصرة على تلبية احتياجات المحاسبة المالية، وقيامها بعمليات التقرير المالي التي تتطلبها الإدارة العليا على وجه الخصوص، دون تقديم معلومات عن المحيط التنافسي الذي يضيق يوماً بعد يوم على الشركة. كما أن التطور الذي شهدته محاسبة التكاليف اقتصر على البحث عن الأساليب القادرة على التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية، بهدف التقييم الدقيق للمخزون لإعداد التقارير المالية.

■ تركز المجموعة الثالثة من ملاحظات Kaplan حول الدور الذي لعبه أكاديميو ومهنيو المحاسبة في سبيل تطوير الفكر المحاسبي الإداري، وقد أشار إلى أن الكثير من أبحاث المحاسبة الإدارية كانت منفصلة، عن ممارسات المحاسبة الإدارية الفعلية نتيجة لقضاء المحاسبين جل أوقاتهم في مكاتبهم، مما تمخض عنه إغفالهم لما يحدث في الشركات (من تطور تكنولوجي، اتساع نطاق المنافسة، تعدد وتنوع طلبات العملاء، رقي الفكر الاستهلاكي للعميل... الخ)، وفي الوقت نفسه كانت هنالك شريحة من المحاسبين أمضوا وقتهم في بناء نماذج تحليلية بسطة قائمة على اقتصاديات العالم الخارجي متجاهلين المساهمة في إيجاد الحلول للمشاكل التي تعاني منها اقتصادياتهم¹.

وتميزت هذه الفترة بظهور عدة أساليب حديثة في مجال المحاسبة الإدارية صممت لتوفير معلومات عن جوانب الأداء الداخلي للشركة كخطوة أولية لاكتساب ميزة تنافسية نتيجة دقة القياس والتحليل الجيد لمتغيرات البيئة الداخلية، كالتخصيص الأمثل للتكاليف غير المباشرة بهدف إعداد الأرصدة الصلبة والدقيقة التي يعتمد عليها في التسعير السليم والتنافسي للمنتجات، وتصنيفها حسب ربحيتها، إضافة إلى اتخاذ القرارات السليمة في ما يخص التخلي عن إنتاج منتج ما، التنازل عن إنتاج جزء منه لغير (شركات من خارج الشركة)... الخ، ومن أبرز هذه الأساليب نجد المحاسبة على أساس النشاط وأساليب أخرى كالتحليل الإستراتيجي للتكاليف، حساب تكاليف الطاقة... الخ².

2- **مرحلة نمو الفكر المحاسبي:** شملت هذه المرحلة صياغة ما يمكن وصفه **بعائلة من الأساليب المتداخلة في ما بينها** والتي ينظر إليها على أنها تشكل منهجاً عاماً، لتكوين الوضع الإستراتيجي للشركات، فمحاسبة النشاط كمنهج عام يضم أسلوب التكلفة/الإدارة على أساس النشاط إلى جانب مجموعة من التقنيات ذات الصلة كتحليل ربحية العملاء Analysis of customer profitability، تحليل الربحية المباشرة للمنتج Analysis of the direct profitability of the product، إعداد الموازنة على أساس النشاط Activity-based budgeting، وتصميم خرائط النشاط Activity map design، ويتجلى ترابط هذه الأساليب في كونها تشارك في عامل هو تركيزها على النشاط.

وفي عام 1995 م أطلق (Roslender) اسم محاسبة تكنولوجيا التصنيع المتقدمة على مجموعة ثانية من المداخل منها تكلفة التدفق العكسي Backflus costing، تكاليف الجودة quality costing، تحليل سلسلة القيمة value chain analysis إضافة إلى مجموعة من المداخل المثيلة منها نظرية القيود أو المحددات Theory of constraint، المقارنة المرجعية Benchmarking، التحسين المستمر للأداء improvement performance، وقد اشتركت هذه المناهج في كونها تبحث عن التفوق أو التميز التشغيلي بهدف تقديم قيمة أفضل للعملاء، إضافة

¹ Robin Roslender, "Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting", British Journal of Management, British Academy of Management, London, United Kingdom, Vol.6, 1995, p 45-4.

² محمد حسن محمد عبد العظيم، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 21، العدد 1، 2005، ص.7.

إلى كونها تقوم على مزيج من المواضيع والمفاهيم المستمدة من المحاسبة الإدارية، إدارة الإنتاج وإدارة العمليات، وبالتالي فهي نصح متعدد التخصصات مقارنة بمحاسبة الأنشطة.

وتضم المجموعة الثالثة من المداخل الشاملة توليفة من الأساليب التي تندرج تحت إطار ما أصطلح عليه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، متعددة التخصصات كونها تشمل أفكارا ومفاهيم مستمدة من المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق... الخ، والمجسدة في إطار مجموعة من الأساليب ذات التوجه الخارجي، من بينها تحليل موقف المنافسين competitor position analysis، التكلفة المستهدفة target costing، تكاليف دورة حياة المنتج life cycle costing، بالإضافة إلى ذلك تستفيد هذه الأساليب من معلومات تحليل مواصفات المنتج product attribute analysis وتحليل سلسلة القيمة للمشتري value chain buyer analysis، نظرية السوق المحتملة للتنافس contestable market theory... الخ، وبمقارنة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالمدخلين السابقين نجد بأنها أكثر تركيزا على البيئة الخارجية للشركة، نتيجة اندماجها الكبير مع محتوى إدارة التسويق¹.

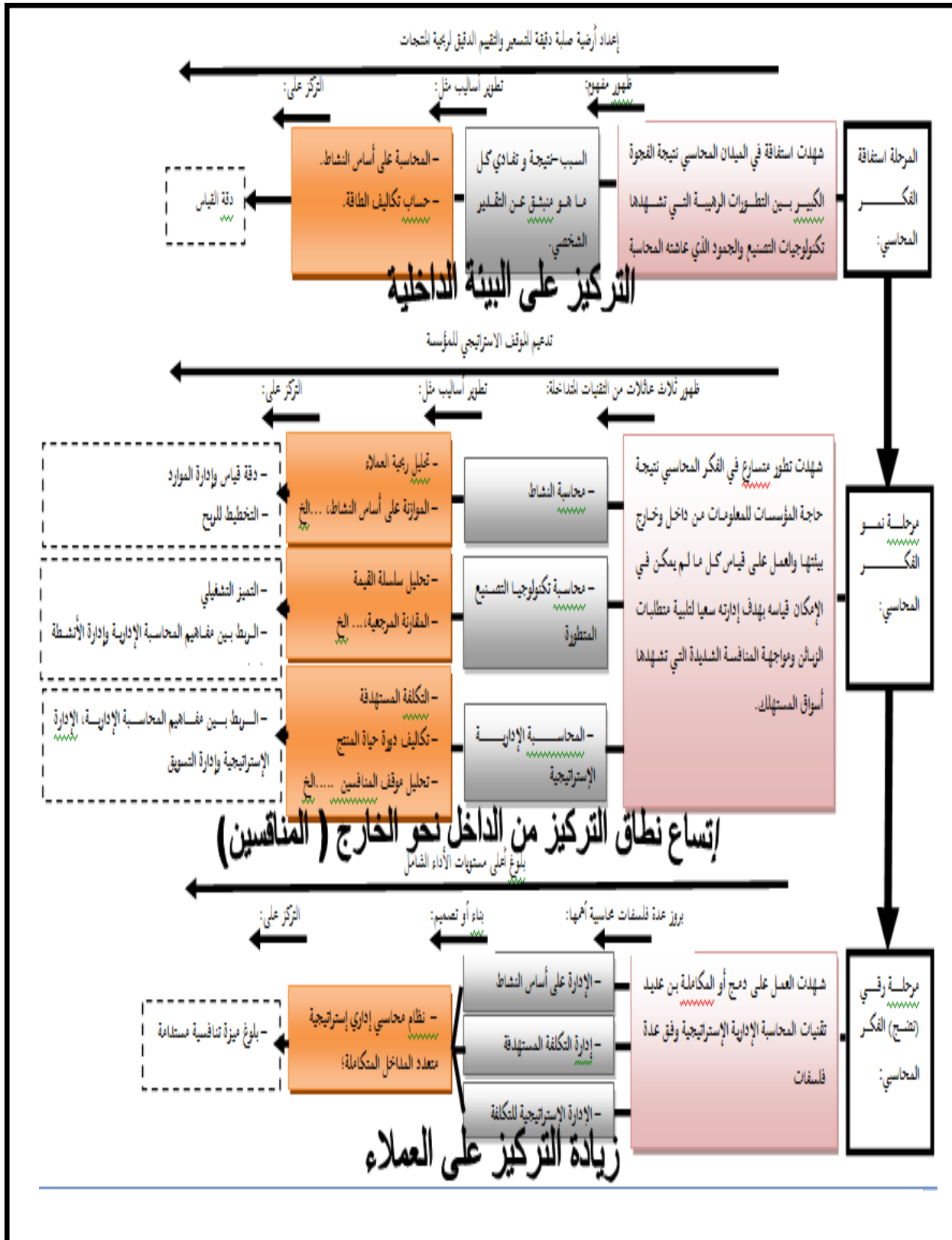
3- مرحلة نضج الفكر المحاسبي: تضمنت المرحلة الثالثة في تطوير المحاسبة عن الوضع الإستراتيجي، ظهور عدد قليل من الفلسفات الإدارية، حققت ثلاثة منها صدى محاسبي واضح هي الإدارة على أساس النشاط activity-based management، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة strategic cost management، وإدارة التكلفة المستهدفة Target cost management، المتداخلة في ما بينها لكن لكل منها طريقة مختلفة لدمج مجموعة من الأساليب، المفاهيم والمواضيع، بهدف تحقيق ميزة تنافسية مستدامة sustainable competitive advantage².

مما سبق يلخص الباحث التطورات التي مرت بها المحاسبة الإدارية نتيجة دمجها مع فلسفة الإدارة الإستراتيجية، لتطوير أساليب قادرة على تزويد متخذي القرار بمعلومات مالية وغير مالية دقيقة وفي الوقت المناسب عن البيئة الداخلية والخارجية للشركة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية في ظل مستوى عالي من التأكد، من خلال الشكل رقم (2-16).

¹ Robin Roslender and Susan J. hart, **op.cit**, p p.257-258.

² **Ibid**, p.258.

الشكل رقم (2-16): مراحل تطور المحاسبة الإدارية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على أدبيات الدراسة.

الفرع الثاني: اتجاهات دمج المحاسبة الإدارية، الإدارة الإستراتيجية، التسويق في الأدبيات المتخصصة

أمام عجز المحاسبة الإدارية التقليدية عن إنتاج معلومات مالية وغير مالية، داخلية وخارجية تمتاز بالدقة والوقتية لمساعدة الإدارة على صياغة رؤية واضحة، دقيقة، ورسم خطط تنافسية تمكنها من كسب ميزة تنافسية مستدامة وبلوغ أهدافها في أقل وقت وأقل تكلفة، وبالتالي تحسين أدائها الشامل بصفة عامة، والمالي بصفة خاصة مما يضمن لها الاستمرار والنمو. أصبح إلزاما على المحاسبة الإدارية دمج مفاهيم الإدارة الإستراتيجية، إدارة التسويق من خلال التركيز على المحاسبة الإدارية والتوصل إلى أساليب محاسبية تتصف بالإستراتيجية لتتنقل المحاسب من كونه ماسك للدفاتر المحاسبية إلى احد صناعات القرار داخل الشركة. وهذا ما جسده عدد المحاولات التي قام بها الباحثون أمثال (Simmonds, simons, Bromwich, Roslender and hart, Shank and) (govindarajan , ... للرقى بالفكر المحاسبي للمستوى الذي هو عليه.

1- بحث Simmonds (1981): تم نشر أول كتابه حول مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من قبل Simmonds عام 1981 م¹، في مجلة دولية متخصصة في المحاسبة الإدارية، أين اعتبر (SMA) على أنها عملية توفير وتحليل المحاسبة الإدارية لبيانات عن الأعمال التجارية ومنافسي الشركة لاستخدامها في تطوير ومراقبة إستراتيجية أعمالها. وقد أشار صراحة إلى:²

- عدم قدرة التحليل الداخلي للتكلفة/الحجم/الربح (CVP) على توفير المعلومات الكافية لخدمة الأغراض (الأهداف) الإستراتيجية، داعيا بذلك إلى المحاسبة الإدارية ذات التركيز الخارجي كونها تمكن المدراء من الإطلاع على معلومات المنافسين وتحليلها للاستفادة منها في رسم إستراتيجيتها وتحقيق أهدافها.
- الحاجة الشركة الماسة إلى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتوفير المعلومات المالية وغير المالية التي تمكنها من التصوير الدقيق لمركزها التنافسي، إضافة إلى التحديد الدقيق للفرص التنافسية.
- إمكانية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مساعدة الشركات في الحفاظ على وتطوير قدرتها التنافسية بناء على دقة القرارات الداعمة لإستراتيجياتها التنافسية والمرتبطة بدقة ووقتية وتنوع المعلومات.

2- بحث Simons (1987, 1990): عمل Simons على الربط بين المحاسبة الإدارية والإستراتيجية بصورة مباشرة، من خلال نشره لدراستين عن العلاقة بين إستراتيجية الشركة ونظم الرقابة التي تستخدمها كما يلي:

- في دراسته المعنونة بـ "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis, 1987" التي ناقش من خلالها العلاقة بين إستراتيجيات الأعمال للباحثين Miles and Snow (إستراتيجية المنقب، إستراتيجية المدافع، الإستراتيجية المهجنة) وخصائص نظم الرقابة المحاسبية المتبعة من قبل الشركة، أين توصل إلى نتيجة مفادها أن:³
- الشركات التي تتبنى إستراتيجية المدافع: تهتم بالريادة في التكاليف وجودة خدمة العملاء، مقابل الاهتمام المحدود بتطوير منتجات جديدة في السوق، الأمر الذي جعلها تركز على استخدام نظم الرقابة المحاسبية.
- أما الشركات التي تتبنى إستراتيجية المنقب: فإنها تركز اهتمامها على السوق سعيا منها لخلق فرص سوقية جديدة، من خلال تبنيها للعصف الذهني وتشجيع الإبداع والابتكار، ما يجعلها تهتم بالتنبؤ ببيانات المستقبل وبوضع أهداف دقيقة للموازنة، ومتابعة المخرجات بدقة، مع الاهتمام المنخفض بمراقبة التكاليف.

¹ Colin drury, "Management and Cost Accounting," cengage learning, Canada, eighth edition, 2012, p.579.

² Raman Noordin et al, "Performance Outcomes of Strategic Management Accounting Information Usage in Malaysia: Insights from Electrical and Electronics Companies", Procedia Economics and Finance, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, vol.31, 2015, p.14.

³ Robert Simons, "Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis", Accounting Organizations and Society, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.12, No.4, 1987, p p. 375-374.

- في حين أن الشركات التي تتبع الإستراتيجية المهجنة: فإنها تطبق مزيجاً من خصائص نظم الرقابة المحاسبية للإستراتيجيتين السابقتين
- أما عن دراسته المعنونة بـ (The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives, 1990):
- فقد عمل فيها على استبدال فكرة أن أنظمة الرقابة الإدارية تحدد على أساس الإستراتيجية المتبعة من قبل الشركة بمحاولته بناء نموذج يبين من خلاله فاعلية نظم الرقابة الإدارية في تركيز اهتمام الشركة على الجوانب الإستراتيجية غير المؤكدة (strategic uncertainties) (الفرص والتهديدات)، مشيراً بذلك إلى مجموعة من النقاط أهمها:¹
- يجب النظر إلى الإستراتيجية على أنها عملية.
- العمل على ربط أنظمة الرقابة الإدارية بالميزة التنافسية للشركة، كون أن المديرين يستخدمون أنظمة الرقابة الإدارية لتوجيه ظهور إستراتيجية جديدة وضمان استمرار الميزة التنافسية للشركة.
- مساهمة أنظمة الرقابة الإدارية في إدارة الإستراتيجيات الناشئة: فبدلاً من تركيز الشركة على ما تفعله بطريقة صحيحة، توجه هذه الأنظمة انتباهها إلى التهديدات والفرص المتاحة بهدف الأسبقية التنافسية (التمايز).
- يجب على النظريات الإدارية أن تسعى جاهدة إلى فهم أفضل للعلاقة الديناميكية بين الإستراتيجية وعمليات الرقابة الإدارية، وهذا لا يعني فقط الاعتراف بأن وضع الإستراتيجية وتنفيذها مترابطان، بل يجب توسيع معنى الرقابة الإدارية إلى مفهوم أوسع قائم على التوجيه لا الإكراه والتعليم إلى جانب وضع القيود.
- 3- بحث Bromwich (1990، 1991):** قام Bromwich في أبحاثه بتوسيع مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية SMA من خلال عدة أبحاث حاول على إثرها دمج مفهوم كل من المحاسبة الإدارية، الإدارة الإستراتيجية، وإدارة التسويق:
- ففي دراسة المعنونة بـ " The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets, 1990"، اعتمد على نظريتين اقتصاديتين بهدف الدعم النظري وزيادة مشاركة المحاسبين فيما تم وصفه بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية: فالنظرية الأولى المتعلقة بالخصائص الأساسية لمنتجات الشركة، أشارت إلى أن مواصفات المنتجات هي المسبب الرئيسي لتكلفة وبالتالي يجب على المحاسب الإداري حساب تكلفتها ومراقبتها عبر الزمن دعماً لإستراتيجية التميز، في حين نجد النظرية الثانية المتعلقة بهيكل تكلفة السوق الذي تنشط فيه الشركة، تشير إلى عدم اقتصار نظرة المحاسبين على هيكل تكلفة شركاتهم فقط بل يجب أن تتعداها إلى جميع الشركات التي تنافسها والداخلين المحتملين للسوق، لاستخدام هيكل تكلفتها إستراتيجياً بهدف الريادة في التكلفة للحفاظ مكانتها ومنع دخول منافسين جدد للسوق². يمكن الإشارة هنا إلى أن نظرية Bromwich للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية عبارة عن إطار متكامل لإدارة التكلفة المستهدفة مع كتاب Porter عن الميزة التنافسية في ظل نظريتي Lancaster عن مواصفات المنتج وBaumol عن الأسواق التنافسية³.

¹ Robert Simons, "The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives", Accounting Organizations and Society, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.15, No.1/2, 1990, p p.127-143.

² Michael Bromwich, "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", Accounting Organizations and Society, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.15, No.1/2, 1990, p.27.

³ اليزيد ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات"، مرجع سبق ذكره، ص.50.

■ أما في دراسته المعنونة بـ "Strategic Investment Appraisal, 1991" رفقة Bhimani: فعملا على الرقي بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية إنطاقا من تعريفهما للمنتج على انه مجموعة من الخصائص أو المواصفات المرغوبة والمغرية التي تنتجها الشركة في حدود السعر المستهدف بما يمنحها الحصة السوقية المخطط لها¹، الأمر الذي جعلهما يطوران أسلوب تحديد تكلفة المواصفات على أساس مصفوفة تحليل التكاليف الإستراتيجية بدمج مفهومي المحاسبة الإدارية والتسويق في محاولة لتمكين المحاسب من قياس تكاليف مواصفات المنتجات كونها المحرك الحقيقي للتكلفة².

4- بحث Hart و Roslender (2003): في درائتهما المعنونة بـ "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, 2003": وانطلاقا من وصفهما للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأنها محاولة لدمج مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق في إطار الإدارة الإستراتيجية عملا على إجراء دراسة ميدانية استكشافية للممارسات القائمة على التفاعل بين المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق، التي أثبتت أنه في الحالات التي يتم فيها التعاون بين وظيفتي المحاسبة الإدارية والتسويق كانت هنالك مؤشرات تدل على الاهتمام بقياس أداء المنتجات ذات العلامات التجارية ما جعلهما يقومان باقتراح مدخل مطور عن أسلوب المحاسبة عن تكاليف المواصفات، أصطلح عليه بأسلوب المحاسبة الإدارية لتكاليف المنتجات ذات العلامة التجارية المنتشرة أن ذلك، على اعتبار أن المنافع التي يحصل عليها الزبون من السلع أو الخدمات مقابل تضحيته بمبلغ مالي تتضمن أيضا عوامل غير ملموسة تتعلق بإشباعه العاطفي نتيجة امتلاكه لمنتج ذو علامة تجارية مرموقة، وبالتالي يجب على الشركة اكتشاف وقياس وتحليل العوامل الشخصية للمنتجات والخدمات بدلا من التركيز فقط على المواصفات الملموسة على اعتبارها مسبب التكلفة والدافع الوحيد الذي يجعل العميل يختار المنتج، أي أن هذا المدخل يؤكد على التركيز الكبير للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية على السوق³.

5- بحث Shank و govindarajan: أوضح و Shank و govindarajan الهدف من دمج المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية حين عرفا الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها "استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف بشكل واضح خلال واحد أو أكثر من المراحل الأربعة للإدارة الإستراتيجية (صياغة، إيصال، تنفيذ، ومراقبة الإستراتيجية)" وبالتالي يختلف سياق الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عن المحاسبة الإدارية التقليدية⁴. كما هو موضح من خلال الجدول رقم (2-03).

¹ محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص.23.

² محاد عريوة وحسين بلعجوز، "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: تطور أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، د.ط، 2019، ص.33.

³ Robin Roslender and Susan J. Hart, "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives", Management Accounting Research, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.14, 2003, p.p.255-279.

⁴ محاد عريوة وحسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص.29.

الجدول رقم (2-03): أهم الفروق بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والمحاسبة الإدارية التقليدية

المحاسبة الإدارية التقليدية	الإدارة الإستراتيجية للتكلفة	أوجه المقارنة
- قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية	- فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية	الهدف
- تحليل عوامل داخل الشركة فقط	- تحليل عوامل داخل وخارج الشركة	النطاق
- مالية بالدرجة الأولى	- مالية و غير مالية	طبيعة المدخلات والمخرجات
- تشغيلي قصير الأجل	- إستراتيجي طويل الأجل	التوجه
- تتجاهل ظروف المنافسة	- وسيلة للتعامل مع المنافسة	العلاقة مع المنافسة
- حساب الانحرافات بين التكلفة المعيارية والفعلية	- تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي، تحليل مسببات التكلفة	أدوات التحليل

المصدر: عفاف مبارك محمد علي، "دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 27، العدد 2، 2003، ص.68.

من خلال الجدول نلاحظ بأن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تهدف إلى دعم الإستراتيجية التنافسية للشركة من خلال تركيزها على ثلاثة أنماط تحليل تعتبر المصدر الأساسي للميزة التنافسية حسب ما أشار إليه Shank و govindarajan استناداً إلى كتابات Porter والمتمثلة في ما يلي:¹

- **تحليل سلسلة القيمة:** يركز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدء من المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم للزبون من خلا قيام كل شركة بتحدد سلسلة القيمة للصناعة ككل ثم تحدد موقفها وموقف منافسيها داخل تلك السلسلة.
- **تحليل الموقف التنافسي:** يركز على الطرق التي تتبناها كل شركة للاستمرار في المنافسة مثل قيادة التكلفة، التمايز والتركيز، بحيث كل واحدة منها تركز على مدخل مختلف للتحليل، فإستراتيجية ريادة التكلفة تركز بصورة كبيرة على التكاليف المعيارية، في حين تهتم إستراتيجية التميز بصورة أساسية بتكاليف التسويق.
- **تحليل مسببات التكلفة:** يعمل على فهم العلاقة بين سلوك التكلفة ومحركاتها التي يمكن تقسيمها إلى:
 - **مسببات تكلفة هيكلية:** هي تلك المسببات المرتبطة بالقرارات الإستراتيجية التي تتخذها الشركة والمتعلقة بالنطاق، المدى، الخبرة، المستوى التقني ودرجة تعقيد العمليات. والتي يتم التحكم فيها من خلال دراسة مدى انسجامها مع إستراتيجية، رؤية ورسالة الشركة، وذلك بتحديد العمليات والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهدافها وإستراتيجياتها مع المراجعة المستمرة مدى تحقق تلك الأهداف.
 - **مسببات تكلفة تنفيذية:** هي تلك المسببات المرتبطة بقدرة الشركة على تلبية متطلبات عملائها والمتمثلة في مدى التزام المورد البشري بالتطوير، إدارة الجودة الشاملة، مدى استغلال الطاقة، كفاءة تصميم المصنع، مدى فاعلية تصميم المنتج ومكوناته، مدى استفادة الشركة من العلاقات المتداخلة مع الموردين والعملاء في إطار سلسلة القيمة الكلية. والتي يتم التحكم فيها من خلال النظرة الإنتقادية والتقييم المستمر لمدى كفاءة الأساليب والطرق الإنتاجية من خلال إعادة الهندسة لتصميم عمليات التصنيع أو تصميم المنتجات.

¹ محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص.22.

من خلال تناولنا لعدد من الأبحاث التي حاولت ضبط مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، لاحظنا وجود فجوة تعزى إلى المفاهيم المختلفة التي أسفرت عنها جهود الباحثين الغير مترابطة لتطوير هذا المفهوم، نتيجة اتساع نطاق موضوع المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فهو يربط بين المحاسبة الإدارية، الإدارة الإستراتيجية، إدارة التسويق، الإدارة المالية، هندسة العمليات، الخ. وحتى اليوم لا تزال بحوث SMA ذات طبيعة استطلاعية لمحاولة ضبط متغيرات الموضوع، وإعطاء إطار مفاهيمي شامل لمجموعة من الأساليب الإستراتيجية المتكاملة بهدف تخطيط التكلفة والربح.

المطلب الثاني: مفهوم وأبعاد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

في محاولة لتبسيط فلسفة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عمل الباحث على عرض مختلف التعاريف التي أوردها الباحثون في كتاباتهم كل وتوجه البحثي بهدف تحليلها لتحديد النقاط المشتركة الكبرى التي يقوم عليها هذا التوجه الحديث.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

على الرغم من أن العديد من باحثي المحاسبة الإدارية الإستراتيجية استندوا في كتاباتهم عن الإستراتيجيات العامة التي تحقق الميزة التنافسية للشركات إلى كتابات porter التي أوضحت أنه في إمكان أي شركة أن تتبع واحد أو أكثر من الإستراتيجيات التنافسية الثلاث التالية: قيادة التكلفة، تمايز المنتجات والتركيز، مع ضرورة تبني أساليب محاسبية إدارية مطورة توفر معلومات داخلية وخارجية تخدم كل بعد إستراتيجي¹. إلا أن Simmonds يعتبر أول من أشار إلى مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية سنة 1981م²، على اعتبار أنها امتداد للمحاسبة الإدارية التقليدية TMA التي توفر للمستخدمين معلومات متباينة الدقة عن البيئة الداخلية للشركة، بدون أن تتابع التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال، من تقلبات مستمرة في أدواق العملاء، الدرجات العالية لعدم التأكد في الظروف المحيطة بالشركة، اشتداد المنافسة... الخ، لذلك أصبح هنالك حاجة ملحة لابتكار أدوات جديدة تربط بين المحاسبة الإدارية التقليدية TMA والإدارة الإستراتيجية وفق مفهوم المحاسبة من أجل تحقيق وضع إستراتيجي تنافسي ريادي³.

لكن ما يثير الانتباه عدم حصول هذا المفهوم على الاهتمام اللازم من قبل الباحثين حتى أواخر الثمانينات، ففي سنة 1989م قام المعهد المعتمد للمحاسبين الإداريين في المملكة المتحدة بإجراء بحث لاستعراض التطور الذي تشهده المحاسبة الإدارية في تلك الفترة، من خلال ورقة بحثية بعنوان المحاسبة الإدارية: التطور وليس الثورة للباحثين Bromwich و Bhimani، والتي خلصت إلى أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مجال للتطور المستقبلي في علم المحاسبة خدمة للإدارة الإستراتيجية⁴. لتتوالى بعدها عديد الأبحاث المحاسبية المتخصصة، المتفرقة التي ضمت مجموعة من التوجهات بشأن تعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فهناك من يشير إلى أنها:

▪ إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية بهدف إنتاجها لمعلومات محاسبية تدعم تحقيق الشركة لميزة تنافسية مستدامة، من خلال التعاريف التالية:

• يرى (محمد الفيومي وآخرون) بأنها "شكل مطور عن المحاسبة الإدارية يتم التركيز فيه على المعلومات المتعلقة بالعوامل الخارجية والداخلية للشركة سواء كانت مالية أو غير مالية"⁵.

¹ حسن عيسى أبو حمام، "أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات"، مجلة عين الشمس، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، العباسية، مصر، المجلد 17، العدد 3، 2013، ص.58.

² Raman Noordin, et al, op.cit, p.14.

³ عبد العال مصطفى أبو الفضل، "قياس مدى تطبيق أدوات (أساليب) المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، العباسية، مصر، المجلد 20، العدد 2، 2016، ص.994.

⁴ Colin drury, op.cit, p 578.

⁵ فضل الله بربر جعفر إبراهيم وبشير بكرى عمجيب بابكر، "دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية"، مجلة كلية دلتا للعلوم والتكنولوجيا، كلية دلتا للعلوم والتكنولوجيا، أم درمان، السودان، المجلد 7، العدد 7، 2018، ص.139.

- في حين يعتبرها المعهد القانوني للمحاسبة الإدارية (MACI) بأنها "شكل آخر من أشكال المحاسبة الإدارية المرتكزة على المعلومات المتصلة بالعوامل الخارجية للشركة إلى جانب المعلومات غير المالية والمعلومات التي يتم إنشاؤها داخليا"¹.
- يعرفها مجموعة من الباحثون بأنها "بأنها النظام المحرك للأداء السلوكي للأفراد في الشركات للمساهمة في بلوغ أهدافها الإستراتيجية، فهي تهدف إلى توفيق المعلومات المتعلقة بالمحيط الخارجي للشركة وتحسين مركزها النسبي في السوق باختيار العملاء والأسواق المستهدفة وتوفير المعلومات الضرورية لتحقيق التمايز والريادة في مجال الأعمال من خلال ما يعرف ب ثلاثية البقاء من أجل الحياة (التكلفة، الجودة، الزمن أو السرعة)"².
- محاولة دمج أدب الإدارة الإستراتيجية مع المحاسبة الإدارية من خلال التعاريف التالية:
- يرى (Innes) بأنها "نظام متكامل يعمل على توفير المعلومات اللازمة سواء أكانت مالية وغير مالية لدعم القرارات الإستراتيجية للشركات"³.
- ويعرفها (Bromwich) بأنها "عملية توفير وتحليل المعلومات المالية عن أسواق منتجات الشركة، تكاليف المنافسين، هياكل التكلفة ومراقبة أو متابعة إستراتيجية الشركة مقارنة بإستراتيجيات منافسيها على مدار عدد من الفترات (مدة زمنية تتماشى مع الرؤية الإستراتيجية)"⁴.
- في حين يعتبرها (J hart و Roslender) بأنها "مجموعة من الأساليب المحاسبية ذات التوجه الإستراتيجي، والتي تجعل من المحاسب واحدا من صناعات القرارات الإستراتيجية داخل الشركة"⁵.
- كما يصفها (Lord) بأنها عملية من ثلاثة مراحل: جمع معلومات المنافس، استغلال فرص خفض التكاليف، مطابقة التركيز المحاسبي مع الوضع الاستراتيجي"⁶.
- عملية التفاعل بين المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق، من خلال التعاريف التالية:
- يرى (Roslender and J hart) بأنها "محاولة دمج معارف المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق في إطار الإدارة الإستراتيجية"⁷.
- ويعرفها (Simmonds) بأنها "توفير وتحليل المحاسبة الإدارية لمعلومات أو بيانات عن الشركة والمنافسين، لأجل استخدامها في تطوير ومراقبة استراتيجيات الأعمال"⁸.
- في حين يعتبرها (Raman Noordin et al) بأنها " لمحاسبة لتحقيق الميزة التنافسية كونها تقوم على الربط بين المحاسبة الإدارية والتسويق الإستراتيجي لوفير معلومات تمكن الشركة من تتبع التقدم المحرز في إستراتيجيات التسويق التي تنتهجها"⁹.

¹ Colin drury, **op.cit**, p 580

² فضل الله برير جعفر إبراهيم وبشير بكري عجيب بابر، مرجع سبق ذكره، ص.138.

³ Simon Cadez and Chris Guilding, "An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting, Accounting, Organizations and Society, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.33, No.7-8, 2008, p.5.

⁴ Raman Noordin et al, **op.cit**, p.14.

⁵ Simon Cadez and Chris Guilding, **op.cit**, p 4.

⁶ Kim Langfield-Smith, "Strategic management accounting: how far have we come in 25 years Accounting", Auditing and Accountability Journal, Accounting Auditing & Accountability Journal, emerald publishing, Bingley, United Kingdom Vol.21, No.2, 2008, p.206.

⁷ Robin Roslender and susan J hart, "Strategic management accounting: lots in a name?", Accountancy Research Group, Heriot Watt University, Edinburgh, Scotland, 2010, p 9.

⁸ Kim Langfield-Smith, **op.cit**, p.205.

⁹ Raman Noordin et al, **op.cit**, p.14.

ومن الباحثين من يشير إلى أن مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بني على العلاقة الوثيقة بين مختلف أطراف الشركة تحت إشراف المحاسبين الإستراتيجيين : كون المحاسبين الإستراتيجيين يشرفون على تسيير عملية الاتصال بين الحدود التنظيمية والمستويات الإدارية المختلفة، وهناك العديد من المصطلحات الواردة في الأدبيات المتخصصة المؤكدة لذلك منها: الفرق المشتركة بين الإدارات والأقسام (Scott and Tiessen, 1999) العمل بروح الفريق (Bromwich, 2000) التعاون الوظيفي (Roslender and hart, 2003)، الهياكل القائمة على الفريق (Baines and Langfield-Smith, 2003)، فرق متعددة الوظائف (Rowe et al)، المحاسبة الأفقية (Chenhall)... الخ¹.

بناء على ما تقدم من تعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، يمكن التوصل إلى نتيجة مفادها أن تباين الآراء حول مفهومها، يرجع إلى كونها مجال بحثي ناشئ لا حدود له لغياب رؤية موحدة لما هي عليه أو كيف ستتطور، كون أن الأدبيات التي تناولتها متباينة ومنفصلة². لكن على العموم يمكن استخلاص ثلاثة خصائص عامة تشترك فيها أغلب التعاريف الواردة في الأدبيات التي تناولت الموضوع: (التركيز على المعلومات الخارجية بجانب المعلومات الداخلية، الاهتمام بالمدى الطويل إلى جانب المدى القصير، استخدام كلا من المعلومات المالية وغير المالية لأغراض اتخاذ القرار)³، الأمر الذي يجعلها تتخطى المشاكل التي عانت منها المحاسبة الإدارية التقليدية.

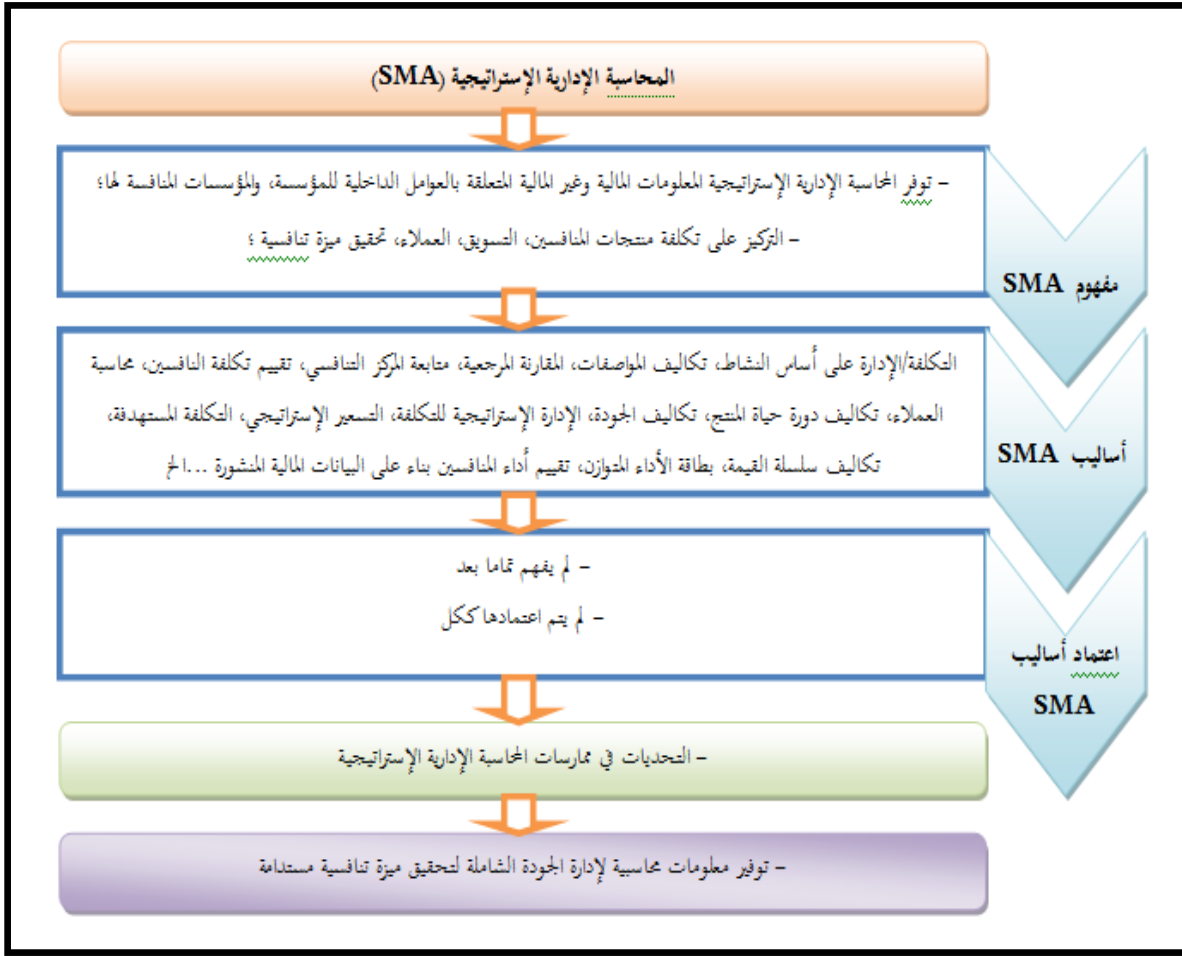
ويعرفها الباحث على أنها "فكر إداري حديث قائم على الدمج بين المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق في إطار الإدارة الإستراتيجية لإيجاد أساليب إدارية متكاملة تمكن الشركة من جمع معلومات مالية وغير مالية دقيقة وملائم وفي الوقت المناسب عن بيئتها الداخلية والخارجية لقياس، تقييم، وتقويم الأداء الشامل وكسب ميزة تنافسية مستدامة". وهي "مجموعة من الأساليب المحاسبية الإدارية المتناسبة وإستراتيجية الشركة بهدف تمكينها من خلق أكبر قيمة مدركة للزبون بأقل تكلفة مقارنة بمثيلاتها في الصناعة".
وتجدر الإشارة كذلك إلى أنه على الرغم من اتساع مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في السنوات القليلة الماضية لكونها تضم العديد من الأساليب متعددة الاستخدامات إلا أنه لم يتم اعتمادها ككل ولا توجد أي دراسة تدعي أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تم فهمها واستخدامها على نطاق واسع، مما يجعل اعتماد أساليبها وفق إطار متكامل لتمكين الشركة من خلق القيمة المستهدفة يظل تحدياً للممارسين في مجال المحاسبة، وهذا ما يوضحه الشكل رقم (2-17).

¹ Cadez Simon and Chris Guilding, *op.cit*, p.5.

² Colin drury, *op.cit*, p 579.

³ Simon cadez, "A Cross-Industry Comparison of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Study", Economic and Business Review, Poznan University of Economics, Poznan, Poland, Vol.8, No.3, 2006, p.282.

الشكل رقم (2-17): المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المفهوم، الأساليب، التحديات العملية



Source: Ira Novianty, "Strategic Management Accounting: Challenges in Accounting Practices", Research Journal of Finance and Accountin, International Knowledge Sharing Platform, Vol.6, No.9, 2015, p.12.

وفيما يتعلق بفعالية نظام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فإنه يجب أن يتم تصميمه للوفاء بمتطلبات الإستراتيجية التي تتبناها الشركة، وبالتالي فإذا كان¹:

- التمايز من حيث الجودة والابتكار هما جوهر الإستراتيجية التنافسية للشركة: فإنه يجب أن يكون نظام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يظم مجموعة الأساليب ذات الطابع الإستراتيجي، القادرة على قياس الأحداث المتعلقة بعنصري الجودة والابتكار، حيث يكون التركيز على مقاييس رضا العملاء، مقاييس الجودة، قيادة السوق، الاعتمادية، الريادة التكنولوجية، والموارد البشرية لأن الفشل في احتواء هذه المقاييس ضمن نظام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يحول دون قدرات الشركة عن تقييم وتقييم إستراتيجيتها وبلوغ أهدافها.

- قيادة التكلفة هي جوهر الإستراتيجية التنافسية للشركة: فإنه يجب أن يظم نظام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أساليب ذات توجه عملي وإستراتيجي تمكنها من إدارة أنشطتها المترابطة بهدف تخفيض تكاليفها، والاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية إلى

¹ مجدي وائل الكبيسي، "قياس أثر استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2011، ص.17.

جانب الإفادة من وفرات اقتصاديات الحجم والإفادة من اقتصاديات التكنولوجيا، حيث قد تضحي الشركة بتحمل تكاليف ثابتة بهدف تخفيض التكاليف المتغيرة ووقت الإنتاج والتقليل من الإنتاج المعيب.

الفرع الثاني: أبعاد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

من خلال تحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وما تم مناقشته في الفكر المحاسبي، يمكن تحديد ثلاثة أبعاد أو محاور تدعمها أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي¹:

- **بعد تحليل الموقف الإستراتيجي للشركة:** حيث يتم الربط بين إستراتيجية الشركة (ريادة التكلفة، التمايز، التركيز) ونوعية أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الملائمة لقياس تقييم وتقويم ميزتها التنافسية على مدار عدة فترات مالية من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات المالية وغير المالية الداخلية والخارجية المساعدة على جعل كل مؤشرات أبعاد الأداء الفعلية مساوية أو تفوق المستهدفة.
- **بعد البقاء والنمو:** تعمل أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على تحليل تكاليف أنشطة سلسلة القيمة، ومحركات التكلفة المثلى، تحليل التكاليف البنينة لسلسلة الإمداد، تحليل تكاليف العميل، تحليل ربح العميل، قياس رضا العملاء، تحليل تكاليف الجودة... الخ بهدف تخطيط التكلفة والربح، من خلال الاستغلال الأمثل لموارد الشركة في اكتساب، المحافظة وتنمية الميزة التنافسية التي تمكنها من بلوغ حصة سوقية مناسبة والربح المستهدف للبقاء، والنمو. ومن بين هذه الأساليب دورة حياة المنتج، التحسين المستمر، إعادة هندسة القيمة، إعادة هندسة العمليات، الإدارة على أساس النشاط... الخ.
- **بعد تحليل أداء المنافسين:** حيث يتم اعتماد بعض أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في توفير معلومات عن المنافسين، (التكاليف، الأسعار، حجم نشاط المنافسين الحصة السوقية للمنافسين، جودة المنتجات المنافسة، الأسواق التي يستهدفها المنافسون، هيكل تكلفة المنافسون... الخ) ثم تحليل وتقييم هذه المعلومات لقياس مدى تأثيرها على بناء الإستراتيجية التنافسية للشركة، فمن خلال هذه الأساليب يوسع المحاسب الإستراتيجي دائرة تركيزه من تحليل الأداء الداخلي إلى خارج حدود الشركة وتوفير معلومات عن المنافسين، وهذا يساعد على رسم سياسة مؤسسته وبناء إستراتيجيتها وتطبيقها بكفاءة، ومن بين هذه الأساليب تقييم تكاليف المنافسين، عرض الموقف التنافسي، القياس المرجعي، تحليل سلسلة القيمة للقطاع... الخ.

¹ عبد الله فراج عبد الرحيم ليثي، "مدى إدراك وانتشار تطبيق المحاسبين الإداريين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتكامل بينها في الشركات الصناعية المصرية دراسة تحليلية ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسويط، أسويط، مصر، المجلد 63، العدد 63، 2017، ص. 242.

المطلب الثالث: المحاسب الإستراتيجي ومجالات تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

حتى يواكب المحاسب التطورات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال متفاديا بذلك تقادمه العلمي والعملية عمل على تطوير مهاراته التي مكنته من تقلد مسؤوليات جديدة أدت إلى توسع صلاحياته داخل الشركة فانتقل من كونه مترجم للأحداث الاقتصادية على شكل قيد مزدوج (ماسك للدفاتر المحاسبية) إلى واحد من صناعات القرار كونه يعتمد في عمله على توليفة أساليب تجمع بين علوم متعددة كعلم المحاسبة العامة والإدارية، الإدارية الإستراتيجية، الإدارة المالية، التسويق، التسيير، التقنيات الكمية، الإحصاء... الخ مما أتاح له حزمة من المعلومات المالية والغير المالية الداخلية منها والخارجية التي تسمح لمتخذي القرار من رسم الخطط الإستراتيجية التي تمكنهم من قيادة أداء شركاتهم نحو المثالية في القطاع.

الفرع الأول: مفهوم المحاسب الإستراتيجي

ينظر Guildin و Cadez إلى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أنها مشاركة المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات الإستراتيجية¹، كونه يعتمد على مجموعة متنوعة من الأساليب الحديثة في الحصول على معلومات مالية وغير مالية عن البيئة الداخلية والخارجية للشركة، ليستخدما في قياس تقييم واقتراح الحلول الموضوعية لتقويم أداؤها التشغيلي والإستراتيجي. وبالتوازي مع اتساع نطاق تركيز أساليب المحاسبة الإدارية من القضايا التشغيلية لتشمل القضايا الإستراتيجية، وإدخال تكنولوجيا المعلومات في مجال المحاسبة أصبح المحاسبون ينجزون أعمالهم الروتينية المرتبطة بالفكر الكلاسيكي للمحاسبة في مدة قصيرة مما جعلهم يشاركون في مجال أوسع من النشاط الإداري وينتقلون من كونهم مزودي معلومات إلى مساهمين رئيسيين في عملية الإدارة الإستراتيجية، مما أدى إلى ظهور المحاسب الإستراتيجي المهتم بقضايا إدارة الأعمال ذات التوجه الواسع بدلا من الاكتفاء بالقضايا المالية ضيقة النطاق².

فالمحاسبون الإستراتيجيون حسب Simonds هم الأقدر على أداء أنشطة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأنهم يمتلكون المفاهيم والمهارات التي تمكنهم من اعتماد أساليبها للحصول على معلومات دقيقة عن الشركة ومنافسيها وعملائها ومورديها لاستخدامها في التنبؤ بأي تغير قد يحدث في الموقف التنافسي للشركة مع توضيح الأسباب واقتراح الحلول الدقيقة في الوقت المناسب للإدارة العليا³. وعليه فإن المهام التي يجب أن يقوم بها المحاسب الإداري أصبحت الآن تتمثل في ضرورة توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على إنجاز الأهداف الإستراتيجية بما يساعد في⁴:

- ربط أداء كل فرد داخل الشركة بالأهداف الإستراتيجية من خلال ضمان الاتصال الناجح بين الأفراد، والذي يعرف في اليابان بـ (تخطيط هوشيبي) حيث تلعب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية دور مزود المعلومات للإدارة العليا والتنفيذية التي تساعد على تحقيق أهداف التكلفة والجودة والسرعة (الشركة الناجحة في البيئة التنافسية هي التي توازن بين ثلاثية البقاء من أجل الحياة).

¹ مجدي وائل الكبيسي، مرجع سبق ذكره، ص.20.

² Cadez Simon and Chris Guilding, **Op.Cit**, p p. 5-6.

³ أشرف غازي طلاق البطاينة، "مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العامة، عمان، الأردن، 2015، ص 13.

⁴ زياد هشام السقا وساكار ظاهر عمر أمين، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة التكلفة دراسة لآراء عينة من الباحثين في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة جامعة التنمية البشرية، كردستان، العراق، المجلد 1، العدد 3، 2016، ص.219.

- اعتماد مفهوم الشركة بالمعنى الواسع (منظور داخلي، وخارجي) من خلال توفير المعلومات اللازمة عن كافة مكونات سلسلة القيمة للشركة والقطاع الذي تنشط فيه، من تكلفة وجودة أداء أنشطة سلسلة القيمة، الحلقة الأضعف/الأقوى في سلسلة الشركة مقارنة بمنافسيها، مسببات تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة، ... الخ.
- توفير المعلومات التي يكون لها تأثير على اتخاذ القرارات في الأجل الطويل، فالقرارات التي قد تتخذ لتخفيض التكاليف في الأجل القصير قد يكون لها تأثير عكسي على أهداف الشركة الأساسية في الأجل الطويل مما يستدعي ضرورة الاهتمام بتكاليف دورة حياة المنتج.

ولا شك أن هناك علاقة طردية بن اشتداد المنافسة (الحاجة إلى المعلومات الخارجية) ومدى إدراك المحاسبين لأهمية تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ذات التركيز الخارجي والرؤية المستقبلية، لأن عدم مواكبتهم للثورة التي يشهدها الفكر المحاسبي المسارير للتغيرات في بيئة الأعمال ستجعلهم عاجزين عن تقديم معلومات ذات قيمة مضافة لشركاتهم وبالتالي يصبحون رأس مال بشري مهتلك تماما يجب التخلص منه.

الفرع الثاني: مجالات تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

والمتبع لمجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يلاحظ بان هنالك اهتماما متزايد من قبل الباحثين بهذا الفكر الحديث نتيجة تأصيلهم للعديد من الأساليب متعددة المجالات والهادفة إلى قياس تقييم وتقييم الأداء بهدف تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للشركة، إلا أنه من وجهة نظر الباحث لم يتم وضع إطار شامل لما تضمنه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من أساليب، لكنه يري في ذات السياق بأن تصنيف Cadze and Guilding يعد الأنسب تقريبا، حيث صنفا أساليب المحاسبة الإستراتيجية (ذات درجة عالية للتطلع نحو الخارج و/أو المستقبل) حسب مجال تطبيقها إلى خمسة مجموعات (فئات) رئيسية كما هو مبين في الجدول رقم (2-04) مع إضافة بعض الأساليب من قبل الباحث.

الجدول رقم (2-04): أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومجالات تطبيقها

الخصائص الإستراتيجية	مجالات تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية						أهم الدراسات التي تناولت كل أسلوب	أساليب SMA
	التركيز	محاسبة	محاسبة	اتخاذ	التخطيط	قياس وإدارة		
التطلع إلى المستقبل	على البيئة الخارجية	العملاء	المنافسين	القرارات الإستراتيجية	المراقبة وقياس الأداء	التكاليف	- Bromwich, (1990) - Roslender and Hart, (2003)	تكاليف المواصفات
								القياس الدقيق لتكاليف المواصفات الخاصة بالمنتج التي يتم إبرازها للعملاء والمتمثلة في: متغيرات أداء التشغيل، إمكانية الاعتماد، الضمان، الكماليات، خدمات ما بعد البيع ومقارنتها مع قيمة التضحية المالية للمستهلك مقابل الحصول عليها لتحديد هامش ربح كل منها وحساب نسبته للهامش الكلي.
							- Czyzewski and Hull (1991) - Shields and Young (1991) - Dunk (2004)	تكاليف دورة حياة المنتج
								أسلوب تكاليفي يمكن الشركة من تخطيط تكاليف المنتج خلال المراحل الأولى لدورة حياته إلى جانب توفير متابعة قصيرة الأجل لكل مرحلة من المراحل المتبقية (إنتاج، تسويق، بيع... الخ) لإدارة تكاليفها وفق مفهوم التحسين المستمر.
							- Kooper and Kaplan (1990)	التكلفة/ الإدارة على أساس

النشاط						
<p>أسلوب إستراتيجي يعمل على:</p> <ul style="list-style-type: none"> - القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة وأهداف التكلفة النهائية لمنتجات خدمات، عملاء... الخ، بهدف الحصول على معلومات أكثر دقة عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات والزبائن مما يدعم اتخاذ العديد من القرارات الهامة منها قرارات التسعير التسويق وتصميم المنتج أو الخدمة؛ - الدراسة الدقيقة لهيكل تكلفة ومسببات أنشطة الشركة للعمل على إدارتها بهدف ضغط التكاليف من المصدر؛ 						
						<p>التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت</p> <p>- Kaplan and Anderson (2004)</p>
<p>امتداد لأسلوب (ABC) تم تصميمه أخذًا بقاعدة 80 / 20 بهدف إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، يعمل على تخصيص الموارد (التكاليف غير المباشرة) على أهداف التكلفة النهائية اعتمادًا على الطاقة العملية ونسبة استهلاك أهداف التكلفة للزمن.</p>						
						<p>إدارة الجودة الشاملة</p> <p>- Gablonsky (1993) - Diming (1996)</p>
<p>عبارة عن أسلوب حياة مؤسسي يقوم على الفكر الديمقراطي، وقلب الهرم التنظيمي، مع الاستمرارية في التحسين لجودة المنتجات في ظل التمايز الكلفوي.</p>						
						<p>التكلفة المستهدفة</p> <p>- Monden and Hamada (1991) - Cooper and Slagmulder (1999)</p>
<p>أسلوب تكاليف يقوم على بحوث السوق للتعرف على احتياجات ورغبات العملاء و سعر السوق التنافسي (السعر المستهدف) ثم تحديد الربح المستهدف بناء على إستراتيجية الربح العامة للشركة، ثم تحديد التكلفة المستهدفة التي يتم مقارنتها مع التكاليف المقدرة لتحديد مقدار فجوة التكلفة بهدف التحكم فيها خلال المراحل الأولى لدورة حياة المنتج مع التحسين المستمر؛</p>						
						<p>تكلفة سلسلة القيمة</p> <p>- Hergert and Morris 1989 - Shank and Govindarajan 1992 - Dekker, 2003</p>
<p>أسلوب تكاليفي يقوم على أساس العلاقة التكاملية بين أنشطة الشركة المسؤولة عن خلق القيمة بدء بنشاط الحصول على المواد الأولية وانتهاء بتسليم المنتج للمستخدم النهائي، ويتضمن هذا المدخل ثلاثة سلاسل فرعية: سلسلة القيمة الخاصة بالموردين، سلسلة القيمة الخاصة بالمنتج، سلسلة القيمة الخاصة بالعملاء، وهو يعمل على المقارنة بين تكلفة كل نشاط وأداءه (مخرجاته) وكذا مقارنة تكلفة وأداء أنشطة سلسلة الشركة مع الشركة الرائدة في النشاط، بهدف تحقيق أعلى مستويات القيمة في ظل مستويات تكلفة مساوية أو تقل عن المنافسين</p>						
						<p>هندسة القيمة</p> <p>- Younker Dell (2004)</p>
<p>أسلوب يعمل على إدارة العلاقة بين الوظيفة والتكلفة خلال المراحل الأولى لدورة حياة المنتج (التخطيط، التصميم)</p>						
						<p>المقارنة المرجعية</p> <p>- Elnathan et al (1996) - Brownlie (1999)</p>
<p>أسلوب إداري يركز على البحث المستمر عن أفضل الممارسات والعمل على تكييفها مع إمكانيات الشركة بهدف بلوغ أعلى مستويات الأداء، والمقارنة المرجعية قد تكون داخلية، خارجية، مالية، تشغيلية، إستراتيجية.</p>						

								- Kaplan and Norton (1992, 1996) - Ittner et al (2003) - Libby et al (2004) - Chenhall (2005)	بطاقة الأداء المتوازن
أسلوب يقيس الأداء الشامل للشركة من خلال توليفة من مقاييس النتائج (البعد المالي، بعد العملاء) والأسباب (بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو) القائمة على علاقة السبب نتيجة.									
								- Shank and Govindarajan (1988 , 1993) - Shank (1996)	الإدارة الإستراتيجية للتكلفة
منهج يهدف إلى دعم الإستراتيجية التنافسية للشركة من خلال تركيزها على تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي، تحليل مسببات التكلفة									
								- immonds (1982) - Rickwood et al (1990)	التسعير الإستراتيجي
تحليل العوامل الإستراتيجية التي يتضمنها قرار التسعير، وتتضمن هذه العوامل: رد فعل المنافسين، مرونة السعر، اقتصاديات الحجم، الخبرة، نمو السوق.									
								- Guilding (1992) - Cravens and Guilding (1999)	تقييم العلامة التجارية
التقييم المالي لعوامل قوة علامة تجارية معينة مثل: القيادة، الثبات، السوق، العالمية، الاتجاه، الدعم.									
								- immonds, 1981 - Jones, 1988; Bromwich, 1990; Ward, 1992)	تقييم تكلفة المنافسين
القيام بعمل دراسات وتقديرات لتكلفة الوحدة لدى المنافسين.									
								- Simmonds (1986) - Rangone (1997)	متابعة المركز التنافسي
تحليل المعلومات التي يمكن من خلالها تقييم الإستراتيجية السوقية للمنافسين، عن طريق متابعة اتجاه النمو في المبيعات، الحصة السوقية، العائد على المبيعات.									
								-Moon and Bates (1993)	تقييم أداء المنافسين
التحليل المالي للقوائم المالية المنشورة للمنافسين وذلك كجزء من المصادر الرئيسية لميزانهم التنافسية.									
								- Bellis-Jones (1989) - Ward (1992) - Zeithaml (2000)	تحليل ربحية العملاء
تحليل الربح المحقق من عميل معين، ويعتمد حساب الربح في هذه الحالة على تكلفة المبيعات التي يمكن تتبعها لعميل معين.									

								- Foster and Gupta (1994) - Jacob (1994)	التحليل الموسع لربحية العملاء
توسيع الأفق الزمني لتحليل ربحية العميل ليشمل سنوات مستقبلية.									
								- later and Narver (1994) - Foster and Gupta (1996) - Zeithaml (2000)	تقييم العملاء كأصل من أصول الشركة
تحديد قيمة العملاء بالنسبة للشركة، وذلك من خلال إيجاد القيمة الحالية لجميع الأرباح المستقبلية التي يمكن تحقيقها من عميل معين.									

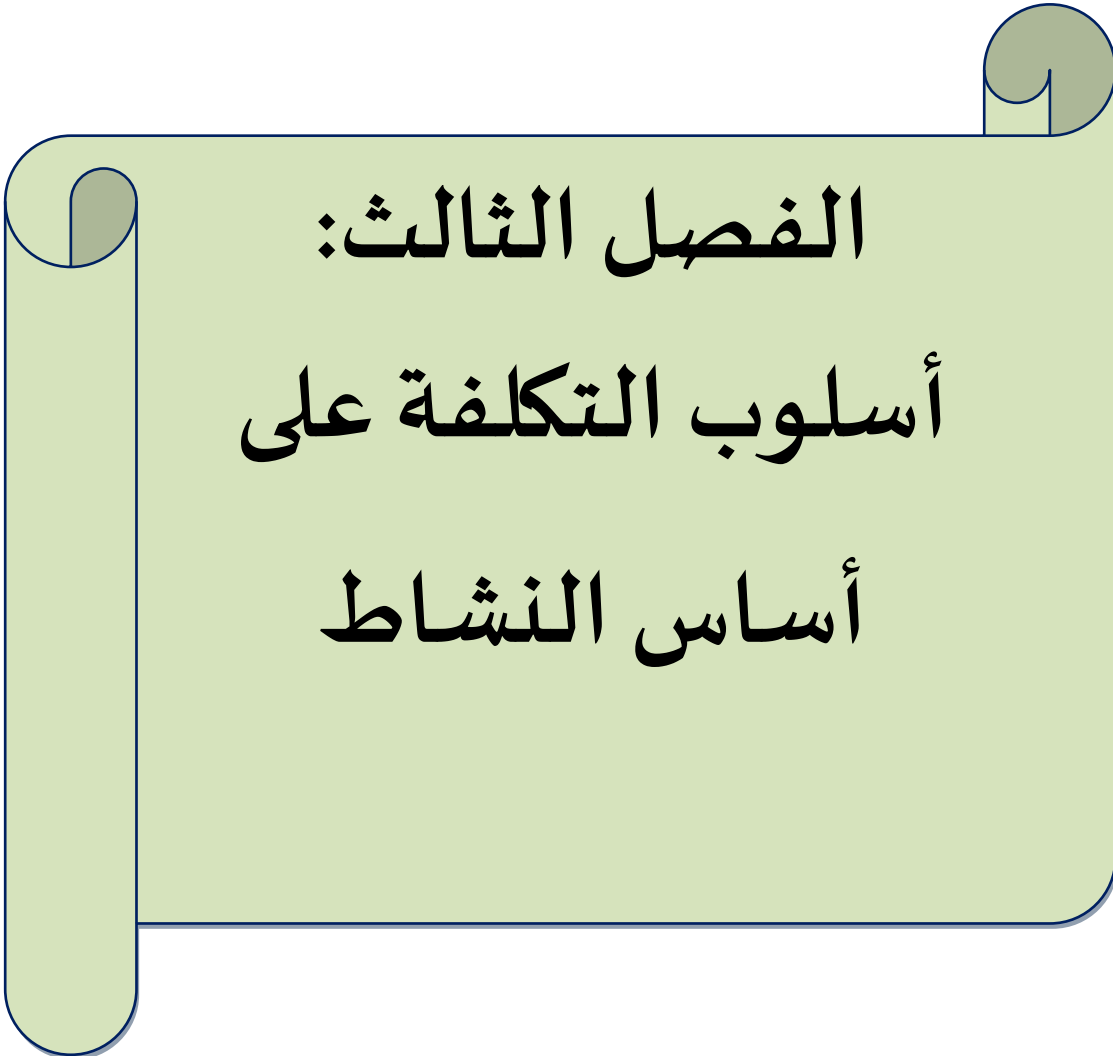
Source: Cadez Simon and Chris Guilding, "An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting, Accounting, Organizations and Society, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol 33, No 7-8, 2008, p.4

استنادا إلى الجدول يمكن الإشارة إلى النقاط التالية:

- يشير التوجه الخارجي لـ SMA إلى أهمية المعلومات المحاسبية الخاصة بالمنافسين والموردين والعملاء في رسم الخطة الإستراتيجية التي تضمن للشركة بلوغ أهدافها بعيدة المدى.
- معظم أساليب SMA تركز على التكلفة لكن بالمقابل هناك تزايد في الاهتمام بالمعلومات غير المالية لقدرتها على تزويد الإدارة بتوقعات عن الأداء الكلي للشركة.
- بلوغ ميزة تنافسية مستدامة تكسب الشركة رضا الزبائن يستلزم المكاملة بن أساليب SMA ذات الأبعاد والاستخدامات المتعددة والمتكاملة؛ (استخدام بطاقة الأداء المتوازن التي تركز على قياس أداء الأبعاد الخمسة المختلفة يشير إلى الحاجة لأساليب SMA مختلفة الاستخدامات).

خلاصة الفصل:

بناء على ما ورد في هذا الفصل فإن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية حسب ما أشارت إليه الأدبيات المتخصصة هي أحد أهم المداخل العامة تطورا في الفكر المحاسبي، كونها تضم تشكيلة متنوعة من الأساليب الهادفة إلى توفير معلومات مناسبة عن الجوانب الإستراتيجية لإدارة الشركة، فهي تركز بصفة أساسية على جمع المعلومات المالية وغير المالية عن البيئة التنافسية (المحيط الخارجي) إضافة إلى التحليل التفصيلي لهيكل تكلفة الشركة والتخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة المتنوعة (أنشطة، خصائص ومواصفات، عملاء، منتجات، خدمات، ... الخ) وهذا يتنافى مع أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي يقتصر تركيزها على توفير معلومات مالية تاريخية (تتعلق بفترة سابقة) غير دقيقة (تخضع للتقدير الشخصي للمحاسب) عن البيئة الداخلية للشركة من خلال قيامها بعمليات التخصيص المستند على الحجم للتكاليف غير المباشرة على المنتجات وإعداد مختلف التقارير المالية الداخلية المطلوبة من قبل الإدارة العليا والتي لا تكفي لرسم خطط إستراتيجية تتناسب والوضع الذي تعيشه الشركات من منافسة دولية، الأمر الذي يجعلها مجبرة على تبني توليفة متكاملة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تناسب أو تخدم توجهاتها الإستراتيجية كونها تعمل على توفير قاعدة بيانات تستخلص منها معلومات تتعلق بالعديد من الجوانب الهامة (مثل التغيرات في حجم ونوعية العملاء، التطورات التكنولوجية، الاعتبارات البيئية، القوانين والقرارات الحكومية الجديدة، المؤشرات الهامة في المجال الصناعي، وضع المنافسين في السوق، السعر التنافسي الذي يجعل الشركة تستحوذ على حصة سوقية عالية، أذواق الزبائن الحاليين والمرتبين، هيكل تكلفة المنافسين، تكاليف العملاء تكاليف الموردين، التكاليف الخفية ... الخ) التي تساعدها على اتخاذ القرارات السليمة في ظل بيئة الأعمال الديناميكية، وبالتالي ضمان الاستمرار والنمو.



الفصل الثالث:
أسلوب التكلفة على
أساس النشاط

مقدمة الفصل:

مع التقدم التكنولوجي واشتداد المنافسة في بيئة الأعمال شهدت الشركات تحولا جذريا، إذ انتقلت من التصنيع اليدوي إلى التصنيع الآلي، مما أثر على تركيبة هيكل تكلفة إنتاج المنتجات والخدمات، وجعل معلومات التكلفة التي تنتجها محاسبة التكاليف التقليدية مضللة. ولحل هذه المشكلة عمل الباحثون في مجال المحاسبة الإدارية على إيجاد أسلوب يتسم بالدقة في دراسة هيكل التكلفة وتتبع التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية، ليتمكن في الأخير الباحثان (Cooper) و (Kaplan) من الكشف عن أسلوب جديد يقوم على فكرة السبب-نتيجة أصطلح عليه بأسلوب التكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing).

ولإعطاء صورة واضحة عن هذا الفصل عمد الباحث على تقسيمه إلى أربعة مباحث أساسية وفق الترتيب التالي:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط
- المبحث الثاني: أساسيات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط
- المبحث الثالث: تقييم أسلوب التكلفة على أساس النشاط
- المبحث الرابع: تطور أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى الإدارة والموازنة بالأنشطة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط

أمام حتمية التخصيص الأمثل للتكاليف غير المباشرة وإعداد الأرصدة الصلبة لتسعير المنتجات وتصنيفها حسب ربحيتها، وكذا الدراسة التفصيلية لهيكل تكلفة دورة حياة المنتجات بغية تخفيض أو القضاء على الأنشطة غير المضيفة للقيمة، ظهر وطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط من قبل عديد الشركات الصناعية والخدمية كبديل لمحاكاة التكاليف التقليدية.

وفيما يلي يستعرض الباحث نشأة أسلوب التكلفة على أساس النشاط، مراحل تطوره، أسباب اللجوء إليه، مفهومه ومجالات استخدامه، بالإضافة إلى عرض مفصل لمبادئه، ليعطي صورة واضحة عن هذا المدخل الحديث الذي يتعدى كونه أسلوب دقيق لتخصيص التكاليف إلى نظام معلومات تكاليفي متكامل يعتمد عليه المسيرين في إدارة أنشطة سلسلة قيمة الشركة.

المطلب الأول: جذور أسلوب التكلفة على أساس النشاط

يهدف تضيق الفجوة بين المحاسب الإدارية وبيئة الأعمال الديناميكية عمل الباحثون على إيجاد توليفة من الأساليب المحاسبية ذات التوجه الإستراتيجية، كمدخل التكلفة على أساس النشاط لتزويد الإدارة الإستراتيجية بمعلومات تتسم بالدقة والملاءة في الوقت المناسب لاتخاذ قرارات التي تدعم استمرارها وهيمتها على سوق أعمالها.

الفرع الأول: نشأة أسلوب التكلفة على أساس النشاط

في بيئة الأعمال المتقدمة أين باتت التكاليف غير المباشرة تمثل جزء كبيراً من إجمالي تكاليف أغراض التكلفة النهائية نتيجة لأتمتة الإنتاج، أصبح استخدام المحاسبة الإدارية التقليدية يؤدي إلى تشويه تكلفة أغراض التكلفة، ما ترتب عنه توجه الباحثين نحو تطوير أساليب حساب التكاليف جديدة تعمل على التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات¹. ففي عام 1960 م أكدت الدراسة التي أجرتها شركة General Electric بأن معظم التكاليف الصناعية هي تكاليف غير مباشرة²، فقامت بتشكيل فريق من المراقبين لدراسة واقتراح حلول للتحكم في نموها المتزايد، ولتحقيق أفضل سيطرة عليها اقترحوا تكتيك جديد يقوم على أن الأنشطة هي التي تسبب تلك التكاليف بغرض التتبع الدقيق لها³.

وفي عام 1963 م أشار الباحث Peter Drucker إلى افتقار الطرق التقليدية لحساب التكاليف للدقة والملاءة ما أدى إلى الخلط بين المنتجات وتكاليفها خاصة في الشركات متعددة المنتجات Multi-Product، لكن لم يتم التطرق إلى الأسلوب الذي يعالج هذه المشكلة حتى سنوات السبعينيات والثمانينيات من القرن العشرين، من خلال الأبحاث والمقالات العلمية المنشورة من قبل الباحثين الأمريكيين، Kaplan، Porter، Miller، والفرنسيين Lebas، Lorino، Midler، Mévellec، وقد كان

¹ Wioletta Skibińska and Marta Kadłubek, "Activity-Based Costing Designing", Advanced Logistic Systems, University of Miskolc, Miskolc, Hungary, Vol. 4, p.76.

² أسامة مهدي حسين الهاشمي وغزوان محمد راهي الحدراوي، "دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأساليب التكاليف على أساسا لنشاط في تقويم الأداء - دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، الكوفة، العراق، المجلد 2، العدد 15، 2018، ص.352.

³ عمر محمد هديب، "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص.36.

لإتحاد الإدارة المتقدمة الدولية CAM-I** دورا إستراتيجيا مهما من خلال تمويلها لمختلف الأعمال والمشاريع البحثية، لدراسة وصياغة المبادئ الأساسية لأسلوب محاسبي جديد أصبح يعرف رسميا باسم التكلفة على أساس النشاط¹.

ويعد عام 1986م نقطة البداية لاقتراح أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity-Based Costing باعتبارها ابتكارا إداريا يمكن أن يؤدي إلى إدارة التكاليف غير المباشرة وزيادة القدرة التنافسية والربحية²، بناء على الدراسة التي قام بها كل من الباحثين Kaplan و Cooper على قطاع التصنيع في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي أكدت أن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية غير قادرة على القياس الكامل والدقيق لأداء الشركات، لعدم مواكبتها للتطورات في تكنولوجيا الإنتاج، لذا وجب البحث عن أساليب جديدة توفر معلومات دقيقة حول نشاط الشركة، ليتمكن المدراء من مراقبة كفاءة الأعمال وأدائها بشكل فعال³. وفي المؤتمر الذي أُنْعِد في شهر جوان من عام 1986 م بـ Harvard Business School قاما رفقة الباحث Johnson من الكشف عن أسلوب ABC من خلال تقديم ورقة بحثية متميزة بعنوان الملائمة الضائعة Relevance Lost⁴.

ليتم بعدها عام 1988-1989 م ظهور أول كتاب بعنوان The Rise of ABC في أربعة أجزاء للباحث Cooper بين فيه مبادئ وأساسيات أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وعرف مصطلحاته الأساسية لتتوالى الكتابات في الموضوع إلى يومنا هذا⁵.

وكنتيجة للانتقال السريع لأسلوب التكلفة على أساس النشاط من النظرية للتطبيق تم تبنيه من قبل العديد من الصناعات المختلفة كصناعة السيارات، والطائرات، الصناعات الكيماوية والإلكترونية، وخدمات الاتصالات والرعاية الصحية، وشركات الطيران... الخ، بغرض تحسين كفاءة تصميم وتصنيع المنتجات بما يتناسب ورغبات العملاء في حدود التكلفة المستهدفة، وقياس الأداء، وتقليل وقت الإعداد، وإدارة الجودة البيئية، وقياس تكاليف الجودة، إضافة إلى تحليل الوظائف غير التصنيعية للشركات مثل التسويق والابتكار والبحث والتطوير... الخ⁶.

ولعل أبرز مثال عن الشركات التي طبقت شركة Hewlett و Packard و TekTronix بغرض تحسين قياس تكاليفها الصناعية، ليتبين فيما بعد أن المعلومات التي يوفرها الأسلوب ذات دقة عالية وتؤثر على القرارات التي يتخذها مهندسو المنتجات، أما عن شركتنا Kant Hal و Winchell Lighting فبينت من خلال تجربتها أن فوائد الأسلوب لا تقتصر على تحليل

** CAM-I (The Consortium of Advanced Management, International): هو اتحاد دولي لشركات التصنيع والخدمات والمنظمات الحكومية والاستشارات والهيئات الأكاديمية والمهنية الذين اختاروا العمل بشكل تعاوني في بيئة ما قبل المنافسة لحل مشاكل الإدارة وقضايا الأعمال المبرجة المشتركة بين المجموعة.

¹ Ildiko réka Cardos and Stefan Pete, "Activity-Based Costing [ABC] and Activity- Based Management [ABM] Implementation- Is This the Solution for Organisations to Gain Profitability?", Romanian Journal of Economics, Institute of National Economy Romanian Academy, Bucharest, Romania , Vol. 32, No. 1, 2011, p.155.

² Adam S. Maiga and Fred A. Jacobs, "Extent of ABC Use and Its Consequences", Contemporary Accounting Research, American Accounting Association, Florida, United States of America, Vol. 25, No. 2, 2008, p.533.

³ Mike Adams, "Activity-based Costing (ABC) and the Life Insurance Industry", The Service Industries Journal, routledge taylor and francis group, England, Vol. 16, No. 4, 1996, p.512.

⁴ Robert .S Kaplan, "Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory", Management Accounting Research, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol. 5, 1994, p.248.

⁵ لبني هاشم نعمان، مرجع سبق ذكره، ص.32.

⁶ Wen-Hsien Tsai, "Activity-Based Costing Model For Joint Products", Computers and Industrial Engineering, Published by Elsevier Science Ltd, Great Britain, Vol. 3, No. 3, 1996, p.725.

التكاليف الصناعية غير المباشرة والتأثير على قرارات تصميم المنتج فحسب، بل تساهم في التخصيص الأمثل لتكاليف التسويق والتوزيع على الزبائن وتقسيمات الأعمال وقنوات التوزيع¹.

ولكي يواكب أسلوب التكلفة على أساس النشاط التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال، وحل مشكلة تخصيص التكاليف الغير المستغلة، عمل العديد من الباحثين على تطويره ليتمكن كل من الباحثين Kaplan و Anderson في سنة 2003 م من الكشف عن الإصدار الثاني له، الذي أطلق عليه اسم نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالزمن Time – Driven Activity Based Costing (TD-ABC)².

الفرع الثاني: تطور أسلوب التكلفة على أساس النشاط

مر أسلوب التكلفة على أساس النشاط بعدة مراحل حتى أصبح أسلوب ذو مبادئ ومقومات، يمد الإدارة بمعلومات مالية وغير مالية تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها التشغيلية والإستراتيجية، والتي حصرها أغلب الباحثين في المراحل الثلاثة التالية:

1- المرحلة الأولى: إدارة النشاط: ركزت تلك المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة Value Chain أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى:³

- تحليل الأنشطة بهدف حصر الأنشطة التي لا تضيف قيمة لسلسلة القيمة (Activities Non-Value-Added) للعمل على حذفها من أنشطة الشركة، مثل استخدام أسلوب الإنتاج الفوري (JIT) Just In Time (JIT) مثلا.
- زيادة فعالية الأنشطة التي تضيف القيمة Value-Added Activities من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلب العملاء مثلا.

2- المرحلة الثانية: المحاسبة عن تكاليف الأنشطة:

- تلك المرحلة لتؤكد إمكانية تخفيض التكاليف حيث ركزت على:⁴
- تقليص التكاليف من خلال توزيع ورقابة التكاليف غير المباشرة، باستخدام مسببات تكاليف الأنشطة.
- تتبع تفاعلات الأنشطة مع الأنشطة الأخرى.

3- المرحلة الثالثة: أسلوب التكاليف على أساس النشاط: ركزت هذه المرحلة على أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمثل أداة إستراتيجية تتيح لمتخذي القرار بيانات مالية وغير مالية، تمتاز بالدقة والتفصيل، تمكنهم من اتخاذ قرارات صائبة في المدى القصير، المتوسط والطويل، أي أن ABC أصبح بمثابة نظام للمعلومات، وأحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الإستراتيجية في بيئة التصنيع المتطورة.⁵

¹ اليزيد ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات"، مرجع سبق ذكره، 2018، ص.71.

² شلاي عمار، "دور نظام التكلفة على أساس النشاط في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2019، ص. 43.

³ الطراونة بكر محمود، "مدى فاعلية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة"، مجلة الجنان، مركز البحث العلمي، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، العدد 7، 2015، ص.133.

⁴ علاء محمد محمد البتانوني، "استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المنصورة، مصر، المجلد 31، العدد 2، 2007، ص.308.

⁵ عيد العال مصطفى أبو الفضل، "استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قياس تكلفة الأنشطة المصرفية لتحسين مركزها التنافسي"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، طنطا، مصر، العدد 1، 2019، ص.224-225.

الفرع الثالث: العوامل التي أدت إلى ظهور أسلوب التكلفة على أساس النشاط

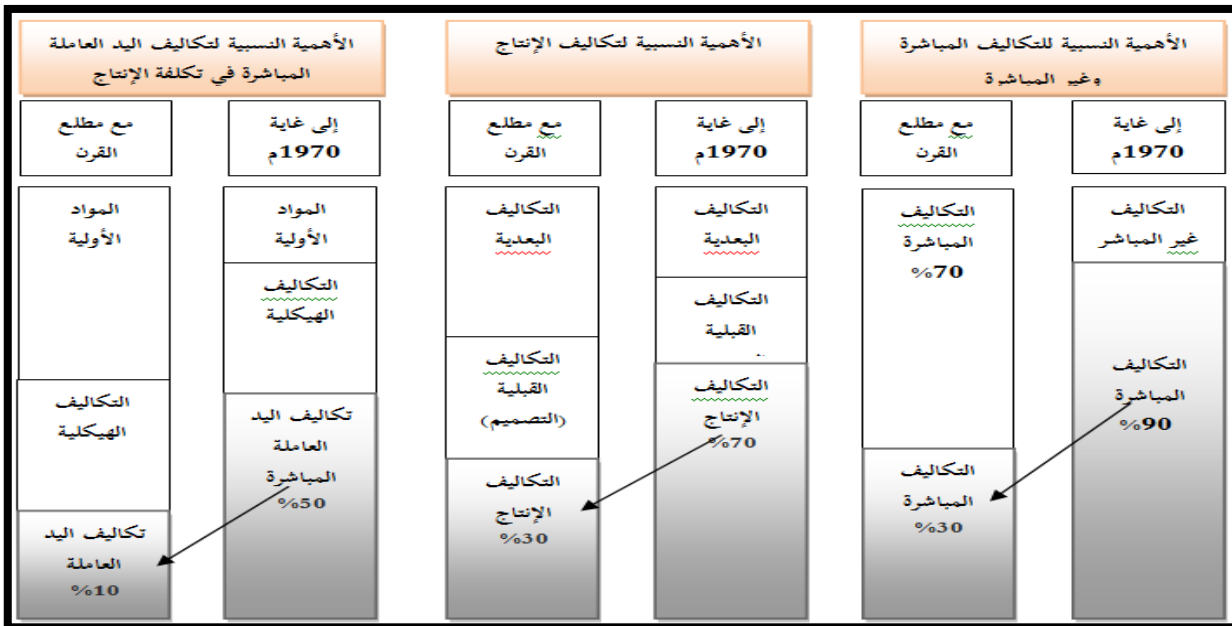
هناك العديد من العوامل التي أدت إلى ظهور أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن ذكر منها:

1- **قصور أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية:** تعتمد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على المقاييس المرتبطة بالحجم، مثل ساعات العمل المباشرة كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية، وبهذا تفترض أنه عندما تتضاعف الكمية المنتجة من منتج معين فإن التكاليف غير المباشرة المستهلكة في تصنيعه تتضاعف، مما ينجر عنه غياب العدالة في تحميل المنتجات المتنوعة بنصيبها من التكاليف وبالتالي تسجيل تكاليف منتجات مشوهة¹. وفي سبيل الوصول إلى الدقة وتطبيق مبدأ تخصيص التكاليف غير المباشرة بقدر الاستفادة الحقيقية أصبح إلزاما على الشركات التضحية بالأساليب التي صممت لبيئة اقتصادية تمتاز بالاستقرار والثبات وإقليمية المنافسة، وتبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، كأسلوب التكلفة على أساس النشاط الذي يعد الأكثر دقة في بيئة التصنيع الحركية².

2- **زيادة تنوع المنتجات:** تلبية لمتطلبات العملاء المتنوعة ولكي تميز الشركة نفسها عن المنافسين، تقوم بإنتاج وبيع منتجات متنوعة الأشكال والأحجام والوظائف والتباين من حيث درجة التعقيد، مما جعل الطلب على الموارد اللازمة للإنتاج يتباين من منتج لآخر، لذا فإن قياس تكاليف الموارد المستهلكة من قبل هذه المنتجات المتنوعة لا يمكن أن يكون دقيقا بالاعتماد على أسلوب تكاليفي يخصص الأعباء غير المباشرة بمفهوم بسيط قائم على التقدير الشخصي³.

3- **ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة:** أدت أتمتة التصنيع في الشركات إلى إحداث تغير جذري في هيكل التكاليف، كما يوضحه الشكل رقم (01-3).

الشكل رقم (01-3): تغير نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة عبر الزمن



Source: Claude Alazard et Sabine sépari, "DCG 11 contrôle de gestion manuel et applications", Dunod, Paris, France, Deuxième édition, 2010, p.521.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص.157.

² محمد سالم الصقر وعلي عبد السلام ناصف، "مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) وإمكانية استخدامه عند تحديد تكلفة المنتجات في الشركات العامة الليبية للإلكترونيات"، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - سوق الأحد، جامعة الزيتونة، تونس، العدد 6، 2014، ص.56.

³ Alnoor Bhimani et al, "Management and cost accounting", Prentice Hall, New Jersey, United States of America, Fourth Edition, 2008, p.346.

كنتيجة لاشتداد المنافسة وأتمتة الإنتاج أصبح 70 % إلى 90 % من تكاليف نشاط الشركة عبارة عن تكاليف غير مباشرة، كتكاليف التصميم البحث والتطوير، وتكاليف الصيانة والخدمات المتعلقة بالمنتج؛ مثل ضمانات الصيانة للمنتج بالمجان في السنة الأولى للاستعمال مثلاً،... الخ، هذا ما جعل أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية القائمة على الحجم عاجزة عن دراسة هيكل التكلفة والتوصل إلى تكلفة دقيقة للمنتج¹.

4- المنافسة في أسواق المنتجات: مع بدء تطبيق قرارات المنظمة العالمية للتجارة زالت الحواجز بين الأسواق وانحصرت قيود الحماية للمنتجين وتحول العالم إلى سوق مفتوح تتنافس فيه السلع والمنتجات من حيث الجودة والتكلفة²، مما جعل المدراء يشعرون بالحاجة إلى معلومات تكاليف أكثر دقة وتفصيل لتساعدتهم على قياس وإدارة فجوة التكلفة وكسب ميزة تنافسية³.

5- تقدم تكنولوجيا المعلومات: حتى تتحسن نظم التكاليف وتصبح أكثر تفصيلاً يجب جمع وتحليل حزمة كبيرة من البيانات، والتي أصبحت أكثر سهولة وأقل تكلفة نتيجة التطور الذي شهدته تكنولوجيا المعلومات، إذ مكنت الشركات من تصميم أنظمة تكاليف ذات مراكز تكلفة متنوعة ومتعددة؛ بهدف التتبع الدقيق أو السليم للتكاليف غير المباشرة إلى أهداف التكلفة النهائية، بأقل جهد ووقت⁴.

المطلب الثاني: مفهوم، ومجال استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط

الفرع الأول: مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط

يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط على فلسفة مفادها أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يحتاج إلى شركات تمارس نشاطها من خلال مجموعة من الأنشطة المتجانسة التي تتسبب في حدوث التكاليف نتيجة استهلاكها للموارد، وبالتالي فإنه حسب هذا الأسلوب يتم حساب تكاليف الإنتاج وفق علاقة السبب-النتيجة بتخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادة منها، ليتم بعدها تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة⁵. ما يؤدي إلى توفير معلومات مالية وغير مالية تمتاز بالملائمة والوقتية لمراقبة التكاليف، قياس الأداء واتخاذ القرارات الإستراتيجية⁶.
ولمزيد من التوضيح يمكن عرض الشكل رقم (3-02):

¹ Charles T. Horngren et al, "Cost Accounting A Managerial Emphasis", Pearson Education, United States of America, Fifteenth Edition, 2015, p.157.

² حسين بلعجوز، "تطور بيئة الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 5، 2011، ص.194.

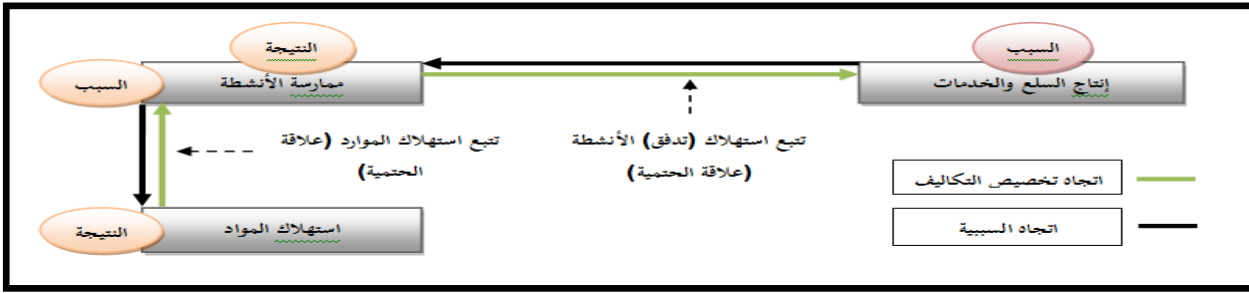
³ Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, "Horngren's Cost Accounting a Managerial Emphasis", Pearson Education Limited, United States of America, Sixteenth Edition, 2018, p.179.

⁴ Alnoor Bhimani and all, **op.cit**, p.146-147.

⁵ ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية المتقدمة لأغراض قياس وتصميم وتقييم الأداء وترشيد التكاليف، دار التعليم الجامعية، الإسكندرية، مصر، د.ط، 2010، ص.66.

⁶ Safaa Ibrahim Mahmood Al-Nuaimi et al, "The Link between Information Technology, Activity-based Costing Implementation and Organizational Performance", International Review of Management and Marketing, econjournals, Vol. 7, No.1, 2017, p. 452.

الشكل رقم(3-02): فلسفة أسلوب التكلفة على أساس النشاط

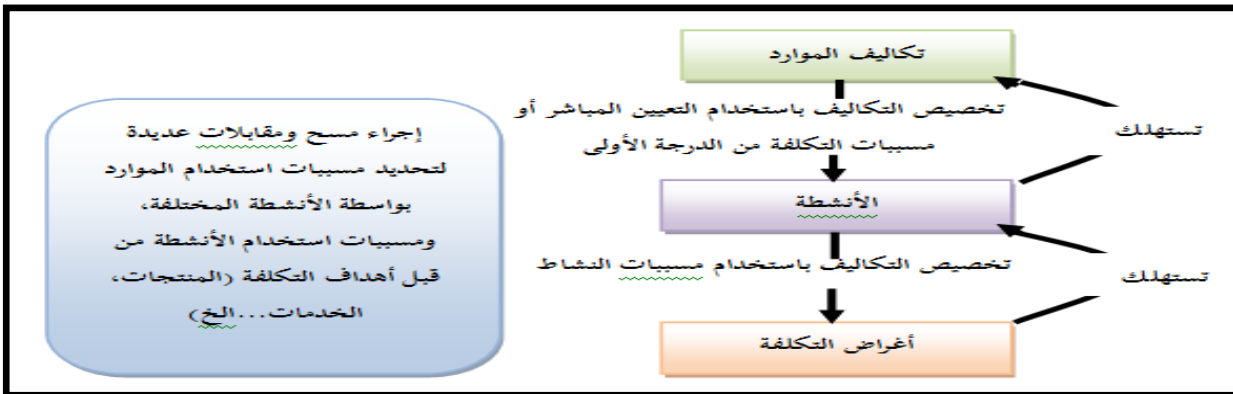


المصدر: منال جبار سرور وضرغام أحمد عبد الرضا، "مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس النشاط/ دراسة مقارنة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 22، العدد 92، 2016، ص 520.

ولقد حظي أسلوب التكلفة على أساس النشاط بعدديد التعاريف المتقاربة من قبل الباحثين نذكر منها الآتي:

- عرفه (Hilton) على أنه "أسلوب لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات وفق مرحلتين، ففي المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة التي تمثل الأنشطة بالتناسب مع الموارد المستهلكة من قبل هذه الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص تكاليف هذه الأحواض على كل خط إنتاج وفقاً لحجم استهلاكه لسبب تكلفة النشاط"¹. كما هو موضح من خلال الشكل رقم (3-03).

الشكل رقم (3-03): أسلوب ABC لتخصيص التكاليف على مرحلتين



Source: Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, "Cost Management-Accounting and Control", Thomson South-Western, United States of America, Fifth Edition, 2006, p.134.

- كما عرف (Madhav V. Rajan et al) بأنه "واحد من أفضل الأساليب تحسين أنظمة تكاليف الشركات من خلال تركيزه على الأنشطة الفردية واعتبارها أهداف تكلفة أساسية"². والتي تعد أساس الاختلاف بينه وبين و محاسبة التكاليف التقليدية TCA³.

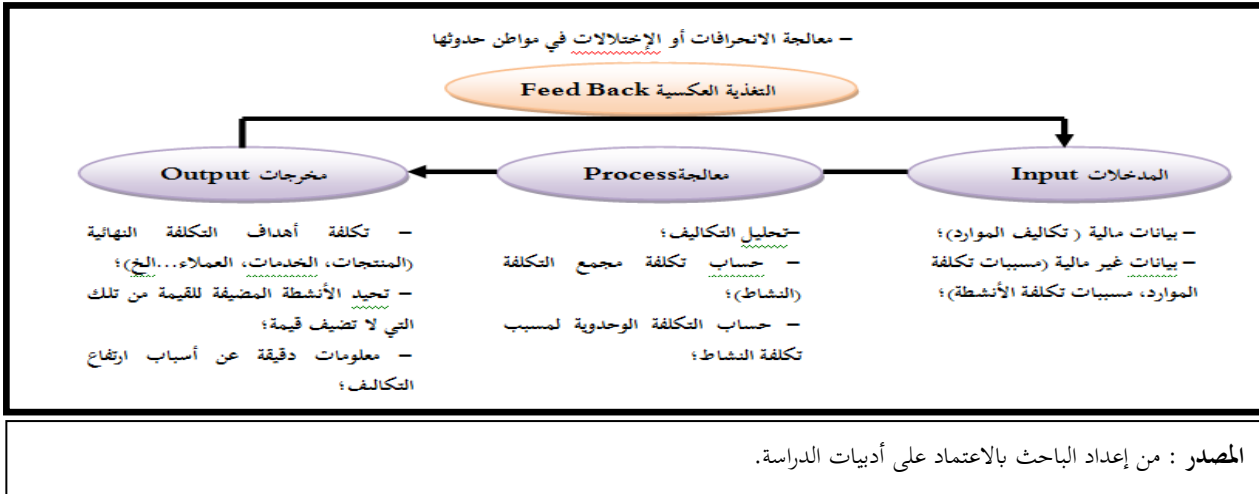
¹ Maurice Gosselin, "A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences", Elsevier Ltd, Netherlands, Vol. 2, 2007, P.641.

² Charles T. Horngren et al , "Cost Accounting Managerial Emphasis", Prentice Hall, New Jersey, United States of America, Fourteenth Edition, 2012, p.146.

³ Yong –Woo Kim, Glenn Ballard, "Activity Based Costing and its Application to lean Construction", the 9th Annual Conference of the International Group for Lean Construction, National University of Singapore, Singapore, August 2001, P. 7.

- وعرف أيضا "بأنه أسلوب يقوم على فرضية أن الأنشطة تسبب التكاليف التي تخصص على المنتجات وأهداف التكلفة الأخرى بما يتناسب وحجم الأنشطة التي تستهلكها"¹؛ أي أن التكلفة مستمدة من النشاط فكلما تعددت وتعقدت الأنشطة تكبدت الشركة العديد من التكاليف².
- أما اتحاد الإدارة المتقدمة الدولية (المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم) CAM-I فقد عرفه من خلال النقاط التالية:³
 - طريقة قياس تكلفة وأداء الأنشطة المتعلقة بالعمليات وتكلفة وحدات التكلفة؛
 - أنه يخصص التكاليف على الأنشطة بناء على استخدامها للموارد كمرحلة أولية، ليعاد تخصيصها على أهداف التكلفة النهائية (المنتجات، الخدمات والعملاء.. الخ) بناء على استخدامها للأنشطة؛
 - يراعي هذا الأسلوب علاقة السبب-نتيجة في مراحل تخصيص التكاليف؛
- في حين عرفه (Bert Bras و Jan Emblemsvag) على أنه "نظام معلومات تكاليفي قائم على العلاقة بين ثلاثة عناصر رئيسية هي الموارد، الأنشطة وأهداف التكلفة، فأهداف التكلفة تستهلك الأنشطة التي بدورها تستهلك الموارد"⁴.
- عرفه (Kaplan) بأنه "نظام معلومات متكامل يعمل على معالجة المدخلات (بيانات) بهدف الوصول إلى مخرجات (معلومات) عن اقتصاديات العمليات الماضية والحاضرة والمستقبلية، يعتمد عليها متخذو القرار في مختلف مجالات التسيير، كتسعير المنتجات، تحليل ربحية الزبائن والتغذية العكسية لمعالجة الانحرافات في أماكن حدوثها (إجراء عمليات التحسين المستمر)"⁵. وهذا ما يبينه الشكل رقم (3-04).

الشكل رقم (3-04): أسلوب التكلفة على أساس النشاط نظام محاسبي تكاليفي متكامل



¹Hartgraves et al, "Managerial Accounting", Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom, Fifth Edition, 2009, p.177.

² Wing Sun Li, "Strategic Management Accounting a Practical Guidebook with Case Studies", Springer Nature, Singapore, First Edition 2018, p.26.

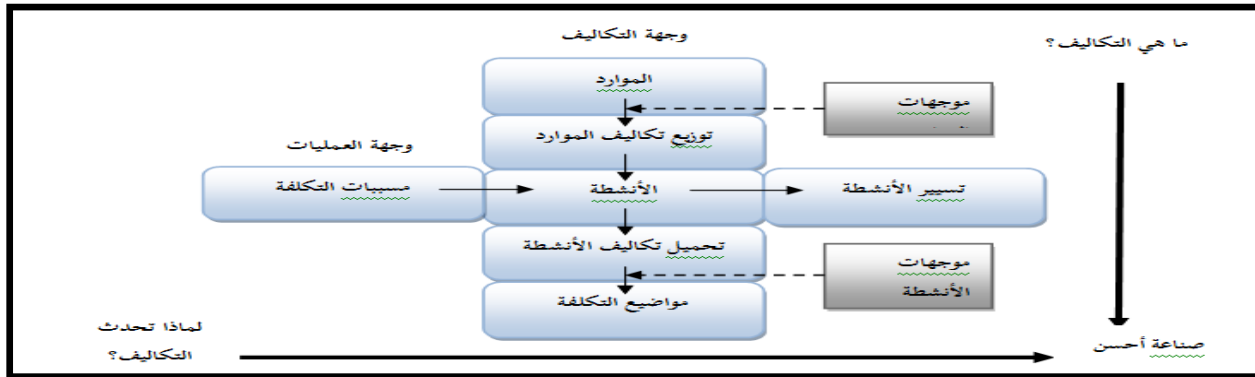
³ أميرة عبد الرحمن مكّي عبد الباقي، "إطار علمي لتحميل تكلفة الجودة وفقا لنظام التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد - دراسة تحليلية تطبيقية-"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان، السودان، 2010، ص.120.

⁴ Jan Emblemsvag and Bert Bras, "Activity-Based Cost and Environmental Management a Different Approach to ISO 14000 Compliance", Springer science + Business, New York, United States of America, 2001, p.65.

⁵ حسين بلعجوز ومحمد عريوة، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، دون طبعة، 2019، ص.87.

وبالنظر إلى طبيعة المعلومات التي ينتجها أسلوب التكلفة على أساس النشاط نجد بأن مخرجاته لها بعدين: بعد يتعلق بالتكاليف Cost View يركز على تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة، والأنشطة على أهداف التكلفة، للحصول على معلومات تكاليف دقيقة، وبعد يتعلق بالعمليات Process view من خلال توفير معلومات عن مسببات الموارد والأنشطة، وهذا يساعد المسيرين في التحكم في أنشطة الشركة وعملياتها، كما هو موضح من خلال الشكل رقم (3-05).

الكل رقم (3-05): نموذج معلومات أسلوب ABC



Source: Gary Cokins, "Activity based cost management: A Executive's Guide", John Wiley and Sons INC, New York, United States of America, 2001, p.15.

- **البعد المتعلق بالتكلفة:** يعكس وجهة التكاليف في الشركة، بمعنى أن أسلوب ABC يوفر معلومات عن تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة ومن الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية، مما يسمح بمعرفة المعلومات التالية¹:
 - ماذا تصرف (تنفق) الشركة؟ (هنا نقصد الموارد)؛
 - كيف تصرف الشركة ما تصرفه؟ (هنا نقصد موجهات الموارد)؛
 - ماذا تفعل الشركة؟ وما تكلفته؟ (هنا نقصد الأنشطة وتكلفته)؛
 - كيف تفعل الشركة ما تفعله؟ وما حجمه؟ (هنا نقصد موجهات التكلفة)؛
 - لأي غرض؟ هنا نقصد (تكلفة أغراض أو مواضع التكلفة)؛
- تجدر الإشارة هنا إلى إن هذا الوجهة هو الهدف الأساسي لظهور أسلوب ABC قبل أن يتبين بأنه ينتج نوع آخر من المعلومات.

- **البعد المتعلق بالعمليات:** يركز على العمليات من خلال توفير معلومات غير مالية عن مسببات التكلفة، سواء مسببات الموارد أو الأنشطة، وهذا يساعد في عملية التحسين المستمر²، وهنا ظهر ما يسمى الإدارة على أساس النشاط Activity based management (ABM) أو إدارة التكاليف على أساس الأنشطة Cost management based on

¹ إبراهيم فرزقي، "استعمال نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في التسيير الاستراتيجي للتكاليف"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات اقتصادية - جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 20، العدد 1، 2008، صص. 255-256.

² ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 2، 2007، ص. 691.

activities، فهذا الأسلوب يعتمد على تحليل الأنشطة والبحث عن المسببات الأصلية التي أدت إلى استهلاكها للتكاليف، ثم دراستها من أجل تقييمها وتسييرها بهدف تحسين القيمة المحصلة من قبل الزبون وزيادة الربحية المترتبة عنها¹.

- وعرفه (P.Mevelllec) بأنه "مدخل لنموذج تشغيل الشركة أكثر منه نظام للحساب الدقيق للتكاليف، هذه النمذجة تستخدم لبناء أدوات حساب سعر التكلفة، وللقيادة والتحكم في قياس الأداء، والتنسيق، إضافة إلى استخدامها في المفاضلة بين الخيارات الاستثمارية، والعملاء ... الخ".²
- ويعرف الباحث ABC بأنه "أسلوب تكاليفي استهلاكي، قائم على علاقة السبب-نتيجة بين أهداف التكلفة النهائية، الأنشطة والموارد، فأهداف التكلفة النهائية تسبب استهلاك الأنشطة التي بدورها تسبب استهلاك الموارد"، وهو "نظام لتحسين التكاليف المحسوبة والتحكم فيها من خلال إدارة الأنشطة؛ بتحليل تكاليفها ومسبباتها وتوفير المعلومات اللازمة، لمتخذي القرار، لرسم الخطط التشغيلية والإستراتيجية الرامية إلى تقليل الزمن والجهد اللازمين لأداء أنشطة سلسلة القيمة، بهدف تحسين القيمة المدركة للعميل من تكلفة، وجودة، وزمن التسليم".

الفرع الثاني: مجالات استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط

يلعب أسلوب ABC دورا هاما ورئيسا في العديد من المجالات نذكر منها ما يلي:³

- 1- **تسعير المنتج أو الخدمة:** يعمل أسلوب ABC على التخصيص الأمثل لتكاليف الموارد على أهداف التكلفة النهائية بهدف الحصول على معلومات تكلفة دقيقة، تستخدم كمدخل لعملية تسعير أو إعادة تسعير تشكيلة منتجات الشركة وفق أسعار تنافسية تتماشى مع القدرة الشرائية للزبائن، وبالتالي يجنبها الوقوع في انحراف التكاليف المحسوبة عن تلك المنفقة فعلا وتحميل الشركة خسائر فادحة نتيجة التسعير الخاطيء للمنتجات.
- 2- **يساعد في اتخاذ القرارات:** أثبتت الدراسات التي أجريت على شركات تبنت أسلوب ABC أنه يوفر للمديرين كم هائل من المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التشغيلية المتعلقة بالتحسين المستمر للعمليات والإستراتيجية، كإعادة برمجة خطوط الإنتاج وإدخال تكنولوجيا جديدة في العملية الإنتاجية، إدخال تعديلات على المنتجات القديمة وتصميم منتجات جديدة... الخ.
- 3- **تخفيض التكلفة:** يعمل أسلوب ABC على تصنيف الأنشطة إلى نوعين، أنشطة لا تضيف قيمة يتم استبعادها أو التقليل منها، وأنشطة تضيف قيمة يتم تحسينها، كون التبع الدقيق لتكاليف الموارد إلى الأنشطة يسمح للمديرين بمعرفة الأنشطة التي تستهلك كم هائل من الموارد والتركيز عليها للتخلص من مواطن الهدر بها، من خلال إعادة هندستها بغرض تقليص الوقت والموارد التي تستنفدها، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف بشكل ملموس مع التحسين المستمر في الجودة.
- 4- **تطوير الموازنة:** تساهم المعلومات الدقيقة التي ينتجها أسلوب ABC في إعداد موازنات موضوعية يصطلح عليها بالموازنات على أساس النشاط، ويعتمد عليها في رقابة وتخطيط موارد الشركة لتحقيق أهدافها وكذا تقييم أدائها.
- 5- **تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة:** يمكن أسلوب ABC المديرين من اتخاذ قرارات رشيدة في مجال تصميم المنتجات أو الخدمات، وذلك من خلال تزويدهم بالمعلومات المفصلة عن تكلفة مسببات التكلفة كالتغيير في تصميم

¹ إبراهيم فرززي، مرجع سبق ذكره، ص 256.

² إسماعيل حجازي، معالم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص 98-99.

³ ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، ص 695-697.

جزء من منتج مثلاً أو تدعيمه بوظيفة جديدة، ومدى توافقها مع التكلفة المستهدفة لتحديد مقدار إيجابية أو سلبية فجوة التكلفة المعتمد عليها في قبول أو رفض التغيير في المنتج، إطلاق إنتاج المنتج الجديد من عدمه.

6- تحليل ربحية العميل: يمكن أسلوب ABC الشركة من تخصيص التكاليف على عملائها بهدف تحليل ربحيتهم، والعمل على دراسة أسباب انخفاض ربحية البعض منهم، لمعالجتها كونهم الهدف الأول والأساسي للتكلفة.

7- قياس الأداء: يزود أسلوب ABC المديرين بمعلومات مالية وغير مالية يتم اعتمادها كمقاييس للأداء، فعلى سبيل المثال: يمكن اعتبار تكاليف الأنشطة على أنها مؤشر للمدخلات من الموارد، وحجم ومعدل مسبب التكلفة كمؤشر للكفاءة والإنتاجية.

8- تحسين الأداء: تعد عملية تحسين الأداء بمثابة النقطة الجوهرية لأسلوب ABC كونه يساهم في إدارة وتحسين كفاءة وفعالية أنشطة سلسلة قيمة الشركة، من خلال توفيره لقاعدة بيانات دقيقة يعتمد عليها المديرون لإعادة هندستها بتقليل الوقت والجهد وتكلفة أدائها.

المطلب الثالث: مبادئ أسلوب التكلفة على أساس النشاط

يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعد حجر أساس تصميمه، لذا يرى الباحث ضرورة الخوض فيها بنوع من التفصيل خاصة إذا ما تعلق الأمر بالأنشطة، العمليات، ومسببات التكلفة على النحو التالي:

الفرع الأول: الموارد والمهام

1- الموارد Resources: لكي تتمكن أي شركة من مزاوله نشاطها الهادف إلى تحقيق الربح، وجب عليها استهلاك الموارد الضرورية لإنتاج وتسويق منتجاتها، من مواد أولية، يد عاملة مباشرة وغير مباشرة، تجهيزات وخدمات أخرى، والتي تعرف كالتالي:

- **عرفها (Blocher) بأنها** "عناصر اقتصادية مطلوبة أو مستهلكة في أداء الأنشطة فالمرتببات والمواد الأولية على سبيل المثال هي الموارد اللازمة أو المستخدمة في نشاط التصنيع"¹.
- **وعرفت أيضا بأنها** "تلك العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط لتوليد مخرجاته وتتضمن كل من المواد الأولية، العمل، التكنولوجيا، والخدمات المستخدمة في دعم النشاط"². وهي "عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط"³.

رغم التباين الطفيف في تعريف الموارد إلا أنها تصب في مفهوم واحد ووحيد فهي "الوقود المحرك لأنشطة الشركة الهادفة إلى إنتاج أهداف التكلفة النهائية، والتي تتباين من شركة لأخرى حسب طبيعة نشاطها أو مخرجاتها.

2- المهام Tasks: لقد أشار كل من Veronique وSimon إلى أن مصطلح المهمة Task نادرا ما ورد تعريفه في الكتابات الأكاديمية، كون أن جل جهود الباحثين كانت مرتكزة على إعطاء مفهوم دقيق وواضح للنشاط، ومن أبرز تعريفات المهمة ما يلي:

¹ Edward J. Blocher et al, "cost Management a Strategic Emphasis", McGraw-Hill Irwin, New York, United States of America, Fifth Edition, 2010. p.129.

² فيصل القاسم سنين علي وفتح الرحمان الحسن منصور، "تطبيق أسلوب التكاليف وفقا للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات دراسة ميدانية على مصانع شركات السكر السودانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، المجلد 15، العدد 1، 2014، ص.102.

³ محمد البشير إبراهيم أحمد، "أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2019، ص. 98.

- **عرفها (Bouquin) بأنها** "الرابط الأساسي الذي ترتبط به التدفقات داخل الشركة وتؤدي إلى حدوث التكاليف، وتجميع المهام المتجانسة والمتكاملة فيما بينها يتشكل النشاط، ويمكن أن تكون المهمة في شكل إجراء مكاملة، ترتيب الملفات... الخ"¹.
- **وعرفها (Boisvert Hugues) أيضا بأنها** "أبسط عنصر في نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بحيث لا يمكن تجزئته"². من خلال التعريفين يمكن القول بان المهام هي "أساس تكوين أنشطة الشركة فكل مجموعة متسلسلة ومتكاملة من المهام تشكل نشاط يستهلك الموارد بهدف إنتاج منتجات داخلية أو خارجية (مخرجات قابلة للقياس أو لها قيمة)" والشكل رقم (06-3) يوضح هذا.

الشكل رقم (06-3): المهمة وحدة أساسية لتكوين النشاط



Source: Claude Alazard et Sabine sépari, **op.cit**, p.589.

الفرع الثاني: الأنشطة مفهومها وتصنيفاتها

1- مفهوم الأنشطة: الفكر الإداري اليوم يقتضي الانتقال من نموذج الشركة على شكل وحدات تنظيمية أو أقسام متجانسة تسعى إلى تعظيم الكفاءة على مستوى جزئي، إلى نموذجها وفق أنشطة Activities مترابطة ومتكاملة في إطار مجموعة من سلاسل القيمة، مشكلة شبكة تهدف إلى تعظيم الكفاءة على المستوى الكلي بالتحسين المستمر للقيمة المضافة للعميل واكتساب ميزة تنافسية تحميها من خطر الوقوع في الأزمات، لذا فقد حظيت الأنشطة بالعديد من التعاريف منها:

- **عرفها كل من (Lebas and Mévellec)** "بأنها مجموعة المهام المنجزة من قبل مجموعة من العمال، وذلك من خلال تجنيدهم المهارات والوسائل بهدف تقديم خدمة مادية أو غير مادية للزبائن، وتجميع هذه الأنشطة يشكل عمليات"³.
- **و عرفت أيضا بأنها** "مهمة أو مجموعة من المهام التي يتم القيام بها من أجل إنتاج المخرجات، والتي يمكن ربطها معا لكي تشكل جزء من وجه التكلفة، أي تجميع لخطوات العمل التي تؤدي داخل قسم ما"، وتتضمن الخصائص المميزة للنشاط ما يلي:⁴
 - يمكن أن يؤدي نفس النشاط في كثير من الورشات.
 - يمكن تبويب جميع الأعمال داخل الشركة إلى أنشطة.

¹ Simon Alcouffe et véronique Christiane Malleret , "Les fondements conceptuels de l'ABC "à la française", Association Francophone de Comptabilité « Comptabilité - Contrôle - Audit »,Toulouse, France, Vol .10 , No .2 , 2004, pp.158-159.

² عمار درويش، "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات"، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2015-2016، ص.75.

³ Lebas Michel et Mévellec Pierre, "vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion", Association Francophone de Comptabilité : comptabilité-contrôle-audit, Toulouse, France, Tome 5, No 3,1999, p.85.

⁴ جولي مابري، "تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية"، ترجمة احمد محمد زامل، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، د.ط، 2004، ص.163.

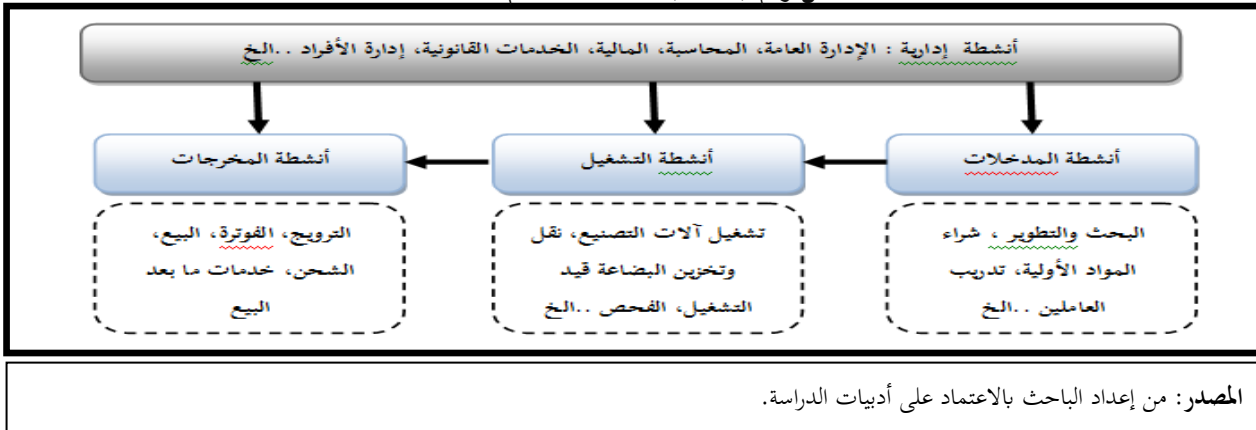
- عادة يكون للأنشطة مخرجات قابلة للقياس.
- يمكن أن تستخدم الأنشطة الموارد البشرية وغير البشرية.
- أما (Blocher) فيرى أنها "مهمة محددة أو عمل يتم القيام به إذ يمكن أن يكون في شكل إجراء واحد أو مجموعة من الإجراءات، فعلى سبيل المثال يعد نقل المخزون من منطقة العمل A إلى منطقة العمل B نشاطا قد يتطلب إجراء واحدا فقط، في حين نجد نشاط إعداد الإنتاج قد يتطلب عدة إجراءات"¹.
- في حين عرفها (Horngren) بأنها "حدث أو مهمة أو وحدة عمل لغرض محدد، كتصميم المنتجات، إعداد الآلات، تشغيل الآلات وتوزيع المنتجات"².
- ويعرف الباحث النشاط بأنه "مجموعة من المهام المتجانسة المنفذة من قبل عمال الشركة والمستنفذة للموارد المتاحة في سبيل الوصول إلى هدف معين كإنتاج جزء من منتج أو منتج تام، تقديم خدمة داخلية أو خارجية، ويرجع اختلاف عدد ونوع الأنشطة من شركة إلى أخرى إلى اختلاف أحجامها ودرجة تعقيد عملياتها الإنتاجية" وهو "مجموعة من المهام المتصلة في ما بينها، والمستهلكة للموارد لإنتاج قيمة".

2- تصنيفات الأنشطة: لقد وردت في كتابات الباحثين عدت تصنيفات للأنشطة وفق معايير مختلفة، تستعرض كما يلي:

2-1- التصنيف العام: بصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع هي³:

- أنشطة المدخلات **Input activities**: يقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالإعداد والتهيئة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة.
- أنشطة العمليات **Operating activities**: يقصد بها تلك الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع المنتجات أو الخدمات.
- أنشطة المخرجات **Output Activities**: هي تلك الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع العملاء.
- أنشطة إدارية **Management activities**: هي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى.

الشكل رقم (3-07): التصنيف العام للأنشطة



¹ Edward J.Blocher et al, **op.cit**, 2010, P.129.

² Charles T. Horngren et al, "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**", pearson, Toronto, Canada, Seventh Canadian Edition, 2016, p.140. .

³ زعرور نعيمة، السبتي وسيلة، "تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC في المؤسسات العمومية، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر- المديرية العملياتية بسكرة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- العدد الاقتصادي-، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 30، العدد 2، 2015، ص108، ص109.

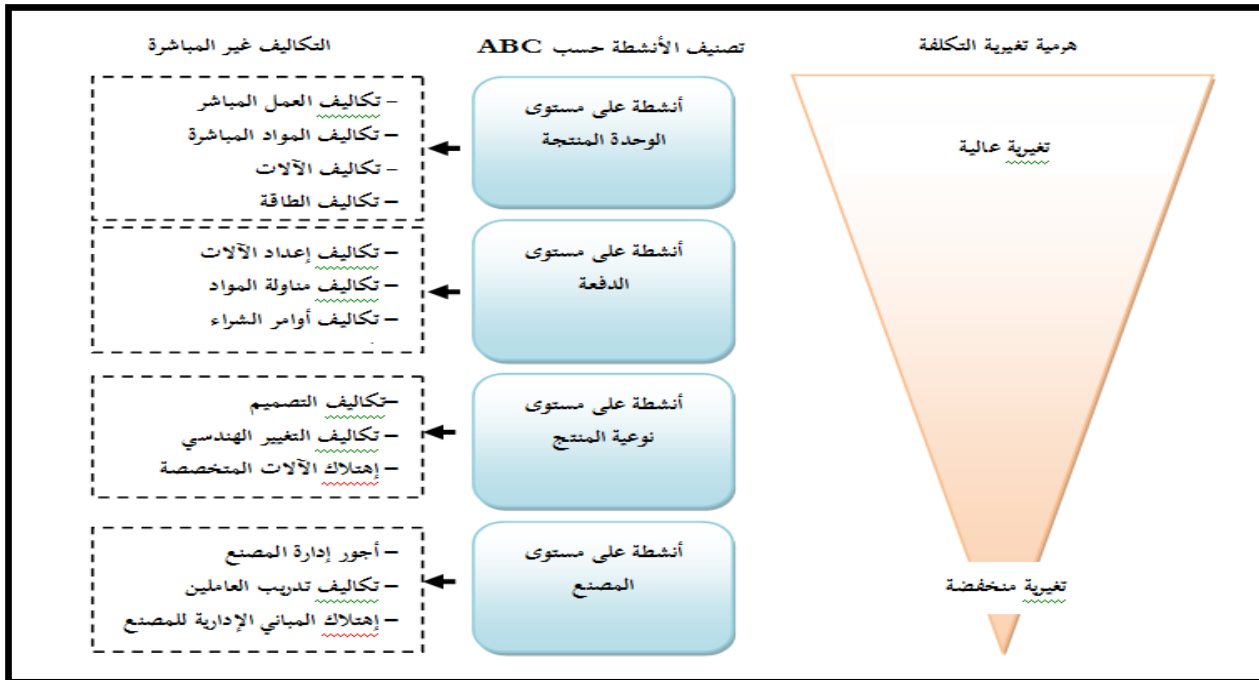
أما عن التصنيفات التي أوجدها الباحثون في مجال المحاسبة الإدارية نذكر منها ما يلي:

2-2- تصنيف (M.Porter): لقد قدم M.Porter تصنيفا آخر للأنشطة، حيث يقسم الأنشطة التي تتكون منها سلسلة قيمة الشركة إلى فئتين رئيسيتين هما:

- **الأنشطة الرئيسية Main Activities:** تتمثل في الأنشطة التي تكون لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج من وجهة نظر الزبون¹، والمتمثلة في الأنشطة التالية: الإمداد الداخلي، الإنتاج، الإمداد الخارجي، التسويق، وخدمات ما بعد البيع².
- **الأنشطة الداعمة Internal Activities:** تلعب دور السند للأنشطة الرئيسية، فبدونها لا تستطيع الأنشطة الرئيسية القيام بمهامها كما ينبغي³، وهي كالآتي: التموين، التطوير التكنولوجي، تسيير الموارد البشرية، بيئة الشركة أو الخدمات الإدارية⁴.

2-3- تصنيف (Cooper and Kaplan): يعتبر كل من Cooper and Kaplan من أبرز رواد أسلوب ABC بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث صنفا الأنشطة وفق معيار المستوى التسلسلي أو هرمية الأنشطة Hierarchies of activities إلى أربع فئات رئيسية موضحة في الشكل رقم (3-08).

الشكل رقم (3-08): هرمية الأنشطة وفق (Cooper and Kaplan)



Source: Falconer Mitchell, "A Commentary on the Application of Activity- Based Costing", Management Accounting Research, Elsevier, Academic Press Limited, Amsterdam, Netherlands, Vol. 5, 1994, P.263.

¹ محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، د.ط، 2003، ص.273.

² إسماعيل حجازي ومعالي سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، مرجع سبق ذكره، ص.109.

³ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص.273.

⁴ إسماعيل حجازي ومعالي سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، مرجع سبق ذكره، ص.109-110.

- وفي ما يلي سيتم التطرق لكل نوع من هذه الأنشطة بنوع من التفصيل:¹
- **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة Unit-level activities:** هي الأنشطة التي يرتبط حدوثها بإنتاج وحدة منتجة معينة، بمعنى أن التكاليف على مستوى وحدة النشاط تكون متناسبة طرديا مع عدد الوحدات المنتجة، ومن أمثلتها توفير الطاقة لتشغيل معدات المعالجة يعد نشاطا على مستوى الوحدة لأن استهلاك الطاقة يتناسب طرديا مع عدد الوحدات المنتجة، إضافة إلى نشاطي التقطيع والتلحيم.... الخ.
 - **أنشطة على مستوى الدفعة Batch-level activities:** هي الأنشطة التي تتم في كل مرة يتم فيها التعامل مع دفعة من دفعات الإنتاج بغض النظر عن عدد الوحدات الموجودة في الدفعة، أي أن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طرديا مع عدد الدفعات التي تمت معالجتها بدلا من عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة أو مقاييس الحجم الأخرى، ومن أمثلتها العمليات المتعلقة بوضع أوامر الشراء، إعداد الآلات، مناولة المواد... الخ.
 - **أنشطة على مستوى المنتج أو النوعية Product-level activities:** هي عبارة عن أنشطة تتعلق بمنتجات معينة مصنعة داخل الشركة، يتم تأديتها كلما ظهرت الحاجة إليها بغض النظر عن عدد الدفعات المشغلة وعدد المنتجات المنتجة أو المبيعة، وبالتالي فإن الموارد المستهلكة من قبل هذا النوع من النشاط تكون ناتجة عن درجة تعقيد المنتج أو عملية التصنيع، من أمثلتها تصميم المنتج، الإعلان عن منتج، اختبار منتج... الخ، مع الإشارة إلى أن هذه الأنشطة عند نفس المستوى قد تختلف من منتج إلى آخر نتيجة الاختلاف في مسارات العملية لكل منتج.
 - **أنشطة على مستوى المصنع Factory-level activities:** هي تلك الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات الشركة ككل بغض النظر عن العملاء الذين تمت خدمتهم، نوع المنتجات التي يتم إنتاجها، عدد الدفعات التي يتم إنتاجها أو عدد الوحدات المصنعة، لهذا فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة لا يمكن تتبعها (تخصيصها) لأغراض تكلفة محددة، وتشمل هذه الفئة من الأنشطة الإدارة العامة، تدفئة المصنع، الإنارة، الحراسة، توفير شبكة الانترنت... الخ.
- ولمزيد من التوضيح وإزالة اللبس عن فكرة هرمية الأنشطة نستعرض أمثلة عن الأنشطة الشائعة في كل مستوى من مستويات النشاط الأربعة السابقة الذكر، من خلال الجدول رقم (3-01).

¹ تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر على:

- Eric W. Noreen et al, "Managerial Accounting for managers", McGraw-Hill/Irwin, New York, United States of America, Second Edition, 2011, p.238.
- Edward J. Blocher et al, op.cit, p.132.

الجدول رقم (3-01): أمثلة عن الأنشطة الشائعة في كل مستوى من مستويات الأنشطة حسب (Cooper and Kaplan)

مستوى النشاط	أمثلة عن النشاط	سائق (مقياس) النشاط
<u>مستوى الوحدة</u>	- تقطيع الأجزاء - تجميع المكونات - طباعة الفحوصات	- ساعات عمل آلة أو عدد مرات التقطيع - ساعات العمل المباشرة أو عدد الأجزاء المجمعة - عدد الفحوصات
<u>مستوى الدفعة</u>	- فحص (معاينة) الآلات - استلام الشحنات - أخذ عينات جودة المنتج	- عدد الدفعات المنتجة - عدد الطلبات (الأوامر) - عدد القطع المنتجة
<u>مستوى المنتج (النوعية)</u>	- تصميم التعديلات - تنظيم (إعادة هندسة) الإنتاج - مراقبة (فحص ، جرد) المخزون	- طلبات التغيير - ساعات الهندسة - أجزاء لكل منتج
<u>مستوى الشركة</u>	- تنظيف مكان العمل (المصنع) - توفير الكهرباء - تقديم الدعم أو الإعانات للموظفين	- مساحة الأرضية - كيلوات/الساعة - عدد الموظفين

Source: John J. Wild and Ken W. Shaw, "Managerial Accounting", McGraw-Hill/Irwin, New York, United States of America, 2010, p.137.

حسب هذا التصنيف تقسم تكاليف دورة حياة المنتج إلى أربعة أصناف، التكاليف المرتبطة بالأنشطة على مستوى الوحدة ، التكاليف المرتبطة بالأنشطة على مستوى الدفعة، التكاليف المرتبطة بالأنشطة على مستوى نوعية المنتج، التكاليف المرتبطة بالأنشطة على مستوى الشركة (المصنع)، ما يتيح للشركة الفهم الجيد لسبب حدوث هذه التكاليف ويجعل عملية تخصيصها مبنية على أساس منطقي هو السبب - النتيجة¹.

وقد أضاف كل من Blocher et al فئة خامسة من الأنشطة هي:

- أنشطة على مستوى العملاء **Customer-level activities**: هي تلك الأنشطة التي تتعلق بعملاء معينين².
- 2-4- التصنيف حسب تأثير الأنشطة على قيمة المنتج أو الخدمة: تصنف الأنشطة حسب هذا المعيار إلى:
 - الأنشطة المضيفة للقيمة **Activities value-added**: هي تلك الأنشطة المؤداة بدرجة عالية من الكفاءة والتي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك أو الزبون، حيث أن هذه الخصائص يقدرها المستهلك ويكون قادرا على دفع ثمن مقابلها³.
 - الأنشطة غير المضيفة للقيمة **Activities non-value-added**: هي تلك الأنشطة التي لا يؤدي استبعادها إلى التأثير على رضا المستهلك أو الزبون، ومن ثم أهداف الشركة، وبالتالي فهي عبارة عن تكاليف ضائعة¹.

¹ Wioletta Skibińska and Marta Kadłubek, Op.cit, p.76.

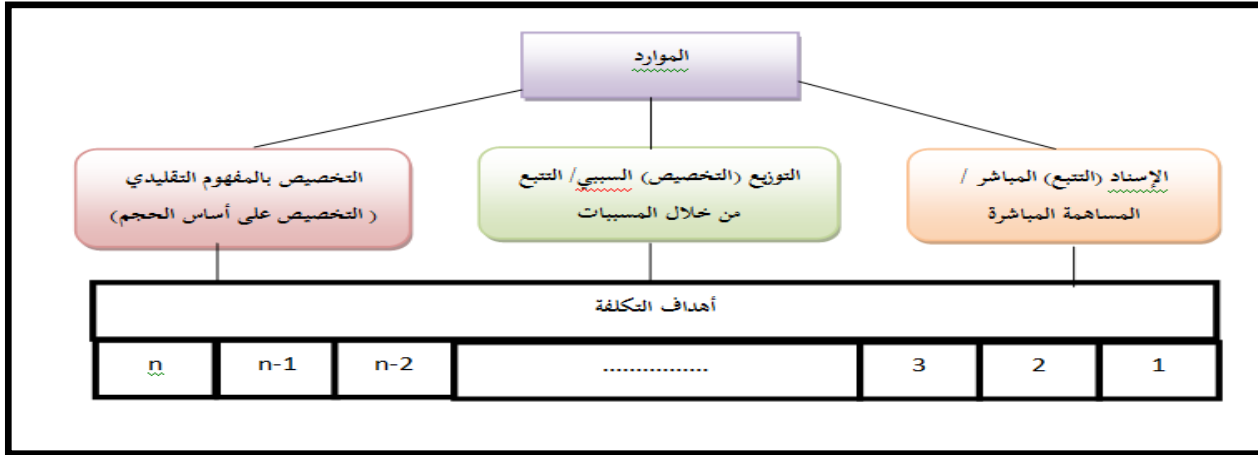
² Ray H. Garrison et al, "Managerial Accounting", McGraw-Hill Education, New York, United States of America, Sixteenth Edition, 2018 p.314.

³ مسكين الحاج وصالح خضير عباس إلياس، "التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، معهد العلوم الاقتصادية - التسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي بلحاج ، عين تيموشنت ، الجزائر، المجلد 2، العدد 4، 2017، ص.104.

الفرع الثالث: مسببات أو محركات التكلفة Cost Drivers

من المتعارف عليه أكاديميا ومهنيا أن أسلوب حساب التكاليف متعدد المراحل، يعمل على تتبع / تخصيص التكاليف من الموارد إلى الأنشطة، ثم من الأنشطة إلى أنشطة أخرى وأخيرا إلى أهداف التكلفة النهائية، وللقيام بهذا التوزيع توجد ثلاثة خيارات مختلفة كما هو موضح في الشكل رقم (3-09).

الشكل رقم (3-09): توزيع التكاليف وفق البدائل الثلاثة



Source: Jan Emblemsvag and Bert Bras, "Activity-Based Cost and Environmental Management a Different Approach to ISO 14000 Compliance", Springer science + Business , New York, United States of America, 2001, P 67.

فالإسناد المباشر (المساهمة المباشرة) أو كما يصطلح عليه بالتحميل المباشر أو التتبع المباشر هو أفضل حالة تحدث لما الموارد ترتبط مباشرة مع الأنشطة وأهداف التكلفة، أو الأنشطة ترتبط مباشرة بأهداف التكلفة النهائية، مثلا تخيل نفسك تقود سيارة، القيادة هي النشاط، والسيارة هي غرض التكلفة، والوقود هو المورد الذي يتم استهلاكه، فهنا بإمكانك الإجابة على السؤال التالي: كم استهلكت السيارة من الوقود؟ بناء على قياس كمية الوقود التي يستهلكها نشاط قيادة السيارة، بالضبط من خلال مراقبة كمية الوقود التي تم وضعها في خزان السيارة عند مضخة الوقود وتتبعها مباشرة للسيارة. فالتحميل المباشر يضمن أن 100% تتبع صحيح بسبب ارتباطات واحد لواحد، تحدث هذه الحالة دائما مع المواد الأولية التي يمكن تتبعها بدقة إلى الوحدات المنتجة².

من جهة أخرى، البديل الثالث هو التخصيص بالمعنى التقليدي الذي يعتبر وسيلة لتوزيع التكاليف بطريقة عشوائية نوعا ما، فعلى سبيل المثال يتم تخصيص تكاليف تخطيط الإنتاج باستخدام عدد الوحدات المنتجة، من الواضح أنه تخصيص بالمفهوم التقليدي؛ لأن تكاليف تخطيط الإنتاج لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة لعدم وجود علاقة سببية واضحة. كما أن تخصيص التكاليف بالمفهوم التقليدي، غير صالح إطلاقا مع الموارد كثيفة الأنشطة، لأن ذلك يؤدي إلى تشوهات كبيرة كونه غير قائم على علاقة السبب-نتيجة³. بين هاتين النقطتين توجد طريقة التوزيع باستخدام ما يسمى بالمحركات (المسببات)، فالمحركات تربط الموارد بالأنشطة وأهداف التكلفة النهائية وفق أسلوب سببي صحيح، فعلى سبيل المثال تخيل نفسك تقود السيارة مرة أخرى كما في المثال السابق، فليقادتھا تحتاج معرفة مقدار الوقود المستهلكة أو المنفقة، فعلى الرغم من أن عدد الأميال المقطوعة ليست مقياسا دقيقا للوقود

¹ سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 1، 2007، ص ص. 221-222.

² Jan Emblemsvag and Bert Bras, op.cit, P.67

³ Ibid, p.67

المستهلك، فالقياس المثالي يتطلب معرفة حجم وسرعة السيارة، إلا أنها تعد سببا مباشرا لاستهلاك الوقود ويمكن استخدامها كسائق لتتبع استهلاك الوقود إلى هدف التكلفة¹.

وقد عرفت مسببات التكلفة من قبل العديد من باحثي المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (التكلفة / الإدارة على أساس النشاط):

• **على أنها** "عوامل لها علاقة سببية بالتكلفة، وبالتالي فهي أي عامل يتسبب في تغيير تكلفة العمل المنجز داخل الشركة، ومن أمثلتها جودة المكونات المستلمة لإنتاج منتج ما، ودرجة تعقيد المنتج"². يشير هذا التعريف إلى مسببات تكلفة الاتجاه الأفقي لأسلوب ABC، والتي تمثل السبب الجذري للتغير في التكلفة الراجع لطبيعة المنتج (درجة تعقيده) أو الظروف التي يتم فيها تنظيم النشاط.

• **وهي** "شكل من أشكال التفكير المنطقي القائم على إيجاد قاعدة عامة يمكن أن تفسر النتيجة، أي أنه هنالك سبب منطقي وراء كل نتيجة، يترجم علاقة سببية لاستهلاك الموارد من قبل الأنشطة فأهداف التكلفة النهائية"³.

• **كما عرفها (Noreen et al) بأنها** "قاعدة التخصيص في نظام (ABC) يصطلح عليها بموجهات (محركات أو سائقي) التكلفة، لكونها تعمل على التخصيص الدقيق لتكاليف الموارد على أحواض التكلفة (موجهات تكلفة الموارد)، وتخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية (محركات تكلفة النشاط)"⁴.

• من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف محركات التكلفة بأنها "مقياس كمي يعكس قيمة مدخلات ومخرجات النشاط".

انطلاقا من التعريف الثاني، والثالث يمكن التمييز بين نوعين من مسببات التكلفة وفق الاتجاه العمودي لأسلوب ABC هما:

1- محركات تكلفة استهلاك الموارد أو مسببات تكلفة الموارد resource consumption cost driver: التي تعرف على أنها:

• "مقياس لكمية الموارد التي يستهلكها النشاط، تستخدم في تحميل أو تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة أو أحواض التكلفة التي استهلكتها، ومن أمثلتها، عدد أوامر التشغيل، عدد الكيلوغرامات المستهلكة، التغييرات في تصميم المنتج، ساعات عمل الآلة، الطاقة المستهلكة KWH"⁵.

• **أو هي** "العوامل التي تقيس استهلاك الموارد حسب الأنشطة"⁶.

• أما الباحث فيعرفها بأنها "مجموعة من المقاييس المستخدمة لقياس تكلفة الموارد المستنفذة من قبل كل نشاط، والتي يتم تحديدها من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد والأنشطة، بمعنى تحديد السبب الحقيقي وراء استهلاك الأنشطة للموارد القائم على فرض (السبب-نتيجة) والقابل للتكميم". أو هي "مقياس يستخدم لتحديد تكلفة الموارد المستهلكة من قبل كل نشاط أو حوض تكلفة".

2- محركات تكلفة استهلاك الأنشطة أو مسببات تكلفة الأنشطة activity consumption cost driver: لقد أكدت

الدراسات السابقة على أن جوهر الاختلاف بين أسلوب الأقسام المتجانسة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط يكمن في أن ABC يعتمد على عدد كبير ومتنوع من محركات تكلفة المرحلة الثانية، فمصطلح مجموعة متنوعة من محركات التكلفة يشير في الحقيقة

¹ Ibid, p.67

² Marc J. Schniederjans et Tim Garoin, "Using the Analytic Process Hierarchy Process and Multi Objective Programming for the Selection of Cost Drivers in Activity Based Costing", European Journal of Operational Research, Elsevier, Vol 100, No 1, 1997, p.72.

³ Hamid Bachir Bendaoud, "La comptabilité par activité (méthode ABC)", p.7, <https://cutt.us/iDSzx>, 12/01/2020.

⁴ Eric W. Noreen et al, **Op.cit**, p.237.

⁵ Edward J. Blocher et al, **Op.cit**, p.129.

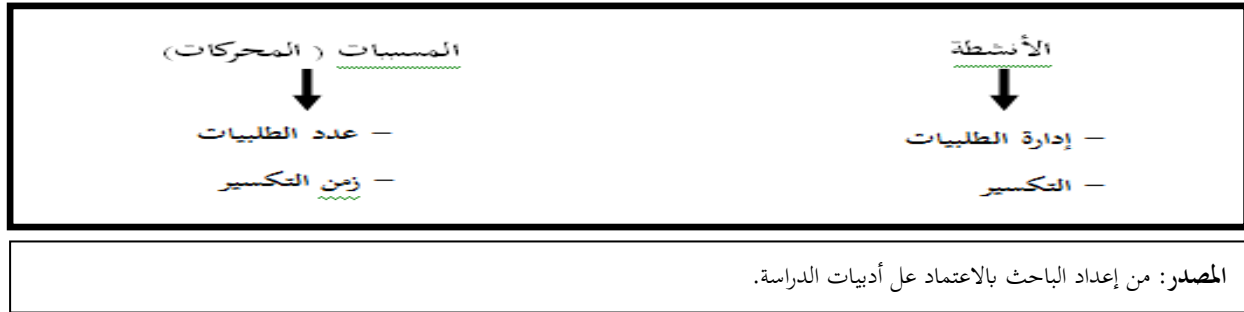
⁶ Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, "Cost Management-Accounting and Control", Thomson South-Western, United States of America, Fifth Edition, 2006, p.138.

إلى أن ABC يستخدم نوعين من محركات التكلفة، محركات تكلفه تعتمد على الحجم ومحركات تكلفه غير معتمدة على الحجم، في حين تكفي أنظمة التكاليف التقليدية بالمحركات المعتمدة على الحجم، ولقد أعطيت لمحركات تكلفه النشاط العديد من التعاريف منها:

- تعرف محركات تكلفه النشاط على أنها "مقياس لكمية الأنشطة المستهلكة من قبل أهداف التكلفة النهائية، تستخدم في تحميل تكلفه الأنشطة على المخرجات (أهداف التكلفة النهائية)، بناء على درجة استفادة المخرج من النشاط، ومن أمثلتها عدد ساعات العمل آلة لتصنيع المنتج (X)، عدد مرات إعداد الآلات لإنتاج المنتج (X)، عدد مرات الفحص للمنتج (X)..."¹.

- ويعرفها (Béatrice and Francis Grandguillot) بأنها "عامل يفسر التباين أو التغير في تكلفه النشاط، كنتيجة لوجود علاقة سببية بين المسبب والنشاط، وبالتالي فهو يسمح بالتخصيص الدقيق لتكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية منتجات أو خدمات"²، كما هو موضح من خلال الشكل رقم (3-10).

الشكل رقم (3-10): مسببات تكلفه المشاط



هذا النوع من المحركات يهدف إلى قياس التغير في تكاليف النشاط المسببة من نشاط آخر أو هدف تكلفه نهائي (منتجات أو خدمات)، لذا يمكن تمييز نوعين من محركات تكلفه النشاط، النوع الأول يقيس استهلاك أنشطة من قبل أنشطة أخرى، يصطلح عليه بموجهات الأنشطة الوسيطة، والنوع الثاني يقيس استهلاك الأنشطة بواسطة أهداف التكلفة النهائية، يصطلح عليها بموجهات (محركات) الأنشطة النهائية.³

- أما عن الباحث فيعرف مسبب تكلفه النشاط بأنه "عامل يؤثر على سلوك التكاليف غير المباشرة في أحواض التكلفة، يستخدم كمعيار (مقياس) لتخصيصها على أهداف التكلفة النهائية وفق درجة استفادتها منها".
ويمكن تبويب مسببات تكلفه الأنشطة بصفة عامة إلى:

1-2- مسببات تكلفه خاصة بالعمليات أو المعاملات Transaction Cost Drivers: تركز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط⁴.

2-2- مسببات تكلفه خاصة بالفترة الزمنية Duration Cost Drivers: تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي¹.

¹ Edward J. Blocher et al, **Op.cit**, p.129.

² Béatrice et Francis Grandguillot, "**Comptabilité de Gestion**", Gualino éditeur, Paris, France, Onzième édition, 2010-2011, P.108.

³ Jan Emblemavag and Bert Bras, **Op.cit**, p.68.

⁴ مثنى فالح بدر الزبيدي، "أهمية استخدام مدخل احتساب التكلفة على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TDABC) في المشروعات الصغيرة: دراسة تطبيقية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، كربلاء، العراق، العدد 92، 2012، ص.108.

2-3- مسببات تكلفة خاصة بالاستعمال الفعلي **Actual Use cost drivers**: يستخدم هذا النوع من المسببات في حالة إنتاج الشركة منتجات أو خدمات تتطلب تهيئة ومعدات خاصة أو عمليات خاصة تختلف عن منتجات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الوقت، أي أن هذا النوع من المسببات يستخدم عندما لا تعطي المسببات الزمنية تخصيصا دقيقا للتكاليف غير المباشرة، يتصف هذا النوع من المسببات بالدقة والتكلفة العالية².

الفرع الرابع: العمليات وأهداف التكلفة النهائية

1- العمليات (المسارات) **Processes**: تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط يجعل الشركات تنتقل من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملياتي، لذا فقد حظيت العمليات أو المسارات بعدت تعريفات منها:

- عرفها (Pierre Mevellec) بأنها "سلسلة من الأنشطة التي يثيرها نفس السبب، والتي تقدم منتج أو خدمة أو معلومات ذات قيمة بالنسبة للعميل الداخلي أو الخارجي"³.
- أما (P.Lorino) فيرى أنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات المنتظمة، لتعطي منتجا ماديا أو غير مادي محدد وذو أهمية"⁴.
- ويعرفها الباحث على أنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات مادية ومعلوماتية بهدف تقديم مخرج ذو قيمة للعميل الداخلي أو الخارجي؛ أي أن هدف تكلفة النشاط السابق هو مسبب تكلفة النشاط الذي يليه إلى غاية إنتاج منتج للزبون الداخلي أو الخارجي".

الشكل رقم (3-11): مثال واقعي لمفهوم العملية



¹ سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 1، 2007، ص.223.

² لبنى هشام نعمان، مرجع سبق ذكره، ص 56.

³ Pierre Mevellec, "La Comptabilité a Base D' Activités . Une Double Question De Sens", Association Francophone de Comptabilité: comptabilité-contrôle-audit, Toulouse, France, No.1, 1995, p.67.

⁴ رانية غضاب، "تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تامنغست، تلمسان، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، 2018، ص.384.

2- أهداف التكلفة: تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة¹. وهدف أو غرض التكلفة يمكن أن يكون:²

- 1-2- هدف التكلفة النهائي **Final Cost Target**: هو المنتج أو الخدمة النهائية التي من أجلها تم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج الشركة بعد أن تكبد تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.
- 2-2- هدف التكلفة المتوسط **Average cost Target**: هو نشاط يتم داخل الشركة يستنفذ التكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق الشركة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العمال.

¹ محمد البشير إبراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص.98.

² زعرور نعيمة والسبتي وسيلة، مرجع سبق ذكره، ص.109.

المبحث الثاني: أساسيات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ليس بالعملية العشوائية، بل يستوجب تحديد مدى حاجة الشركة له وتوفيرها على المؤشرات السلوكية والتنظيمية التي تضمن إمكانية تبنيه، كخطوة أولية للشروع في تصميم قاعدة بياناته وفق مجموعة من الفروض التي تضمن اقتصادية ودقة وتنوع معلوماته للاستفادة منها في صنع القرار.

المطلب الأول: مؤشرات تبني أسلوب ABC والمتغيرات السلوكية والتنظيمية الواجب توافرها لنجاح تطبيقه بالشركات

الفرع الأول: مؤشرات تبني الشركات لأسلوب التكلفة على أساس النشاط على حساب أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إذا كانت الشركات تعتمد على أساليب التكاليف التقليدية في معالجة تكاليفها، فإن هنالك العديد من المؤشرات التي توجي لإدارتها بضرورة تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط لمسايرة التغيرات التي طرأت على هيكل تكاليفها، ومواجهة المنافسة التي تتعرض لها، منها:

- **التنوع والتباين في تشكيلة منتجات الشركة:** في حالة تشغيل الخط الإنتاجي بهدف إنتاج تشكيلة منتجات متنوعة ومتباينة فيما بينها من حيث نسبة استهلاكها للموارد، نتيجة لتباينها في الطلب على الأنشطة (اختلاف الحجم، الشكل، النوع، درجة التعقيد) يصبح إلزاما على الشركات أن تتبنى أسلوب التكلفة على أساس النشاط¹.
- **تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية:** يترتب عن تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية تغير في هيكل التكلفة الكلية، نتيجة الارتفاع الكبير في نسبة التكاليف الغير مباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة، الأمر الذي يلزم الشركات بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط².
- **عدم ثقة مدراء خطوط الإنتاج بتكاليف المنتجات الصادرة عن قسم المحاسبة.**
- **عدم رغبة مدير التسويق باستعمال تكاليف المنتجات المبيئة في التقارير المختلفة في اتخاذ قرارات تسعير تلك المنتجات؛**
- **الزيادة في المبيعات يقابلها انخفاض في الأرباح.**
- **المعدلات العالية للتكاليف غير المباشرة التي تترادى باستمرار، مقابل المعدلات المنخفضة للأجور المباشرة نسبة للتكاليف الكلية.**
- **غموض هامش الربح وصعوبة تفسير ربحية المنتجات المختلفة، لذا لا بد على الشركة أن تحدد أفضل ربح لمزيج المنتجات، من خلال التمييز بين المنتجات المعيارية ذات الحجم الكبير والمنتجات الخاصة ذات الحجم الصغير، الصعبة الإنتاج.**
- **عدم بيع المنافسين لبعض المنتجات التي تشير تقارير الشركة إلى أنها ذات ربحية عالية.**
- **الربحية المنخفضة للمنتجات المعقدة التي يصعب إنتاجها، مع عدم تسعيرها بأعلى من السعر العادي³.**

¹ بكر محمود الطراونة، "مدى فعالية نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعة الأردنية الحكومية والخاصة"، مجلة الجنان، جامعة الجنان، مركز البحث العلمي، طرابلس، لبنان، المجلد 7، العدد 5/1، 2015، ص.132.

² لطيفة بكوش، مرجع سبق ذكره، ص.86.

³ أحمد ظاهر و محمد أبو نصار، "المحاسبة الإدارية"، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2013، ص. 234-235.

- عجز مديرو العمليات عن فهم هيكل تكلفة عملياتهم واستخدام معلومات تكلفة دقيقة في عملية المراقبة وتقييم الأداء، نتيجة لتعقيد تلك العمليات وتداخلها مع عمليات أخرى.
- حاجة المدراء إلى فهم التكلفة من منظور سلسلة القيمة بهدف تقييم كفاءة وفعالية النشاط مقارنة بحجم الموارد التي استهلكها إنتاج القيمة المدركة.
- انفتاح السوق الذي تنشط فيه الشركة، وبالتالي لا يمكنها التنبؤ بالداخلين الجدد، فلحماية حصتها السوقية وجب عليها مراقبة وإدارة هيكل تكاليفها في ظل تلبية رغبات عملائها الحاليين والمرقبين بناء على إستراتيجية التمايز وفق عامل مخاطرة مرتفع لإطلاق منتجات جديدة.

الفرع الثاني: المتغيرات السلوكية والتنظيمية لنجاح تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

نجاح تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في أي شركة يتناسب ومدى توفرها على مجموعة من المقومات السلوكية والتنظيمية، التي حددها كل من Shields و Young، وآخرون في النقاط التالية:¹

1- دعم الإدارة العليا لتبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط: إيمان الإدارة العليا بأن أساليب التكاليف التقليدية المعتمد عليها في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية تشوه تكلفة المنتج ولا تتماشى مع هيكل التكلفة والمتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية الحديثة، يجعلها تدعم تطبيق أسلوب ABC بتركيز الموارد والأهداف والإستراتيجيات على تنفيذه، واستخدامه كأساس لصنع القرار والاتصال والتنسيق بين مختلف أفراد الشركة على اختلاف مراكزهم.

2- ضرورة تطبيق أساليب محاسبة إدارية أخرى: وفقا للدراسات الاستقصائية التي أجرتها مجموعة إدارة التكلفة التابعة لمعهد المحاسبين الإداريين IMA^{***} تبين أن 62% من الشركات التي تحاول تبني أسلوب ABC ولم تصل إلى مرحلة التطبيق، لم تتمكن من توفير الموارد اللازمة بسبب افتقارها لمناهج أخرى كإدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد، التكلفة المستهدفة، وسلسلة القيمة... الخ.

3- ربط أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالإستراتيجيات التنافسية (التكلفة، الجودة والزمن): المعلومات التي يوفرها الأسلوب داعمة لثلاثية البقاء من أجل الحياة، فمثلا إذا ما كانت رؤية الشركة تقتصر على قيادة التكلفة فإن أسلوب التكلفة على

¹ تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر على:

- Michael D. Shields, "An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing", Journal of Management Accounting Research, Arizona State University, Arizona, United States of America, Vol.7, 1995, P.150.

- Ayse Pinar Gurses, "An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions", Thesis Master , Science in Industrial and Systems Engineering, Virginia Polytechnic Institute and State University, Virginia, United States of America, 1999, p.17-20.

- اليزيد ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات"، مرجع سبق ذكره، ص 100-103.

^{***} IMA (Institute Of Management Accountants): هو واحد من أكبر التنظيمات المهنية المتواجدة بالولايات المتحدة الأمريكية، والمهتمة بتطوير مهنة المحاسبة الإدارية على المستوى العالمي، من خلال عدة محاور مثل البحث وبرنامج المحاسب الإداري المعتمد، والتعليم المستمر وتكوين شبكات التواصل، والتشجيع على تبني أعلى مستويات الممارسات الأخلاقية في العمل. يضم أكثر من 100 ألف عضو في 140 دولة.

أساس النشاط يقوم بالدراسة الدقيقة لهيكل تكلفتها ومسبباتها الرئيسية، مما يمنح الإدارة إمكانية التمييز بين الأنشطة (التكاليف) المضيفة للقيمة والعمل على ضغطها من خلال التحديد الدقيق لمواطن التحسين المستمر، و الأنشطة (التكاليف) غير المضيفة للقيمة للعمل على التخلص منها أو تخفيضها، ما يؤدي إلى تلاشي فجوة التكلفة التي تحول دون قدرة الشركة على تسويق منتجاتها في حدود القدرة الشرائية لزبائنها المستهدفين.

4- ربط أسلوب التكلفة على أساس النشاط بتقييم الأداء والمكافآت: أوضح كل من Michael و Shields أن أهمية الربط بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وتقييم أداء الموظفين بهدف مكافأهم أمر طبيعي، كونهم يهتمون بالأشياء التي تؤثر على مستوى رفاهيتهم، وبالتالي عندما يعتقدون أن النظام المطبق يمثل أداءهم فإنه سوف يكون حافرا لهم لإنجاح تطبيقه واستخدام معلوماته في عملية صنع القرار، ما يؤثر بالإيجاب على درجة مقاومتهم له.

5- كفاية الموارد الداخلية: تتطلب عملية تصميم وتنفيذ أسلوب ABC توفر الشركة على الكم والنوع اللازم من الموارد المالية، المادية، والبشرية (المحاسبين، الإدارة العليا، الموظفين التشغيليين، البرامج، والمستشارين الخارجيين.... الخ) إضافة إلى الوقت الكافي الذي يتناسب طرديا مع حجم الشركة وعكسيا مع كفاءة رأس مالها البشري وقابليته للتغيير (عدم مقاومته للتغيير).

6- التكوين عند تصميم وتنفيذ واستخدام أسلوب: تنظيم أيام دراسية وورشات تدريبية للإدارة العليا ومنفذي ومستخدمي أسلوب التكلفة على أساس النشاط، لتمكينهم من فهم آلية عمله وكيفية استخدام مخرجاته دعما لسياسة التحسين المستمر للقيمة المدركة لدى العميل.

7- المحاسبة غير الخاصة: المحاسبة غير الخاصة تعني إلزام كل موظفي الشركة على اختلاف مناصبهم، محاسبين، مهندسو التصميم، مسؤولي خطوط إنتاج، مدراء عامون، مدراء تنفيذيون... الخ، باستخدام المعلومات المالية وغير المالية التي يوفرها الأسلوب، لضمان نجاحه.

8- تكنولوجيا معلومات متطورة: في الدراسة الاستقصائية التي أجرتها IMA تبين أن المستوى العالي لتطور تكنولوجيا معلومات الشركات يشكل عامل مهم للوصول إلى مرحلة الاستخدام لأسلوب التكلفة على أساس النشاط، كون 61 % من الشركات محل الدراسة التي وصلت إلى مرحلة الاستخدام تحصلت على درجة أعلى من المتوسط في مجال تكنولوجيا المعلومات مقارنة بـ 46 % من الشركات التي لم تصل إلى مرحلة الاستخدام.

المطلب الثاني: مراحل تصميم وتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

للوصول إلى تصميم وتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط داخل الشركة بغية ضمان التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة على الأنشطة، فأهداف التكلفة النهائية، مع الدراسة الدقيقة لهيكل التكلفة من أجل إدارتها، فإنه يتم تتبع الخطوات المبينة في الشكل رقم (3-12)، مع ضرورة الالتزام بالقاعدة التالية: "يجب على فريق العمل على طول فترة تصميم النظام وتطبيقه أن يتأكد من ما إذا كانت فوائد الدقة المتزايدة قادرة على تبرير التكلفة المرتفعة لتنفيذ وصيانة نظام ABC المعقد"¹.

الشكل رقم (3-12): المراحل الستة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية وفق ABC



Source: Béatrice et Francis Grandguillot, "Comptabilité de Gestion", Gualino éditeur, , paris, France, Onzième édition, 2010-2011, P.110.

الفرع الأول: التخطيط

إن أي أسلوب جديد يراد تطبيقه يجب أن تسبقه عملية التخطيط والإعداد، التي تعتبر من المراحل الأساسية في تحديد مدى نجاح تصميم وتنفيذ أسلوب التكلفة على أساس النشاط في أية شركة، وإن أهمية هذه المرحلة تتمثل في إعداد فريق عمل متعدد الوظائف كوظيفة التصميم، التسويق، التموين، التصنيع، المحاسبة، الإدارة الإستراتيجية... الخ²، يقوم بإعداد دراسة شاملة لكافة المراحل، وضع نطاق للأسلوب، إعداد جدول زمني للتطبيق، ودراسة الجدوى من عملية تطبيق الأسلوب، مقارنة المنافع المتوقعة بالتكاليف المرصودة، بيان كافة المتطلبات اللازمة للتطبيق سواء المالية منها أم البشرية، إعادة هيكلة الشركة بما يتفق مع هذا الأسلوب

¹ Eric W. Noreen et al, Op.cit, p.247.

² عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص.55.

الجديد، حل المشاكل المتعلقة بثقافة إدارة الشركة من خلال تطوير آلية عملها وتأهيل العنصر البشري للعمل على الأسلوب الجديد، ليتم في الأخير وضع تقرير شامل أمام الإدارة العليا للحصول على الموافقة المبدئية تمهيدا للسير في إجراءات التطبيق¹.

الفرع الثاني: تحديد، تحليل وتصنيف الأنشطة

بعد حصول فريق العمل على الموافقة المبدئية من الإدارة العليا بشأن تطبيق أسلوب ABC يشرع في إعداد المقابلات وتوزيع الاستبيانات على العمال باختلاف مناصبهم، إضافة إلى الفحص، والملاحظة لتحديد وتحليل كافة أنشطة الشركة التي تفسر سبب حدوث التكاليف غير المباشرة، بداية بالتموين مرورا بالعملية الإنتاج فإبصال المنتج للعميل، مع ضرورة تسجيل زمن الانتظار والوقت اللازم لأداء كل نشاط كونه مؤشر جيد لقياس كمية الموارد المستهلكة بواسطة المنتج².

فالمقابلة مع المديرين، مسؤولي وعمال خطوط الإنتاج ذوي الأقدمية والخبرة العالية تعد المنهج الأكثر شيوعا لجمع كل ما هو مطلوب من معلومات، لذا يجب أن تكون أسئلتها منظمة ومتسلسلة لتسمح بإحصاء الأنشطة الرئيسية وسماحتها المختارة، كأنواع الموارد التي يستهلكها النشاط، مقدار الوقت المستنفذ في النشاط، كائنات أو أهداف التكلفة النهائية التي تستهلك النشاط، مركز المسؤولية الذي ينتمي إليه كل نشاط، العملية التي يعتبر النشاط جزء منها، نوع النشاط رئيسي أم ثانوي، مسبب أو محرك تكلفة النشاط... الخ³. وفي ما يلي أهم الأسئلة المطروحة على العمال: ⁴

- ما هو العمل أو الأنشطة التي تقوم بها؟
- كم هو مقدار الوقت الذي تقضيه في أداء الأنشطة؟
- ما هي الموارد اللازمة لأداء النشاط؟
- ما الهدف من هذا النشاط؟ أو ما هي أهداف التكلفة التي تستهلك هذا النشاط؟
- إلى أي عملية من عمليات الشركة ينتمي النشاط؟
- ما هي البيانات التشغيلية التي تعكس بشكل أفضل أداء الأنشطة؟
- ما هي قيمة النشاط بالنسبة للشركة؟ أو هل يؤدي استبعاد نشاط معين إلى التأثير سلبا على مدى رضا العملاء عن المنتج النهائي؟ أو هل هو نشاط رئيسي أم ثانوي؟

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص.167.

² تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر على:

- Alnoor Bhimani et al, "Management and Cost Accounting", Prentice-Hall, Sixth edition, New Jersey, United States Of America, 2015, p.318.

- محي الدين عبد الرزاق حمزة، "محاسبة التكاليف الصناعية"، دار الإحصاء العلمي، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص.400.

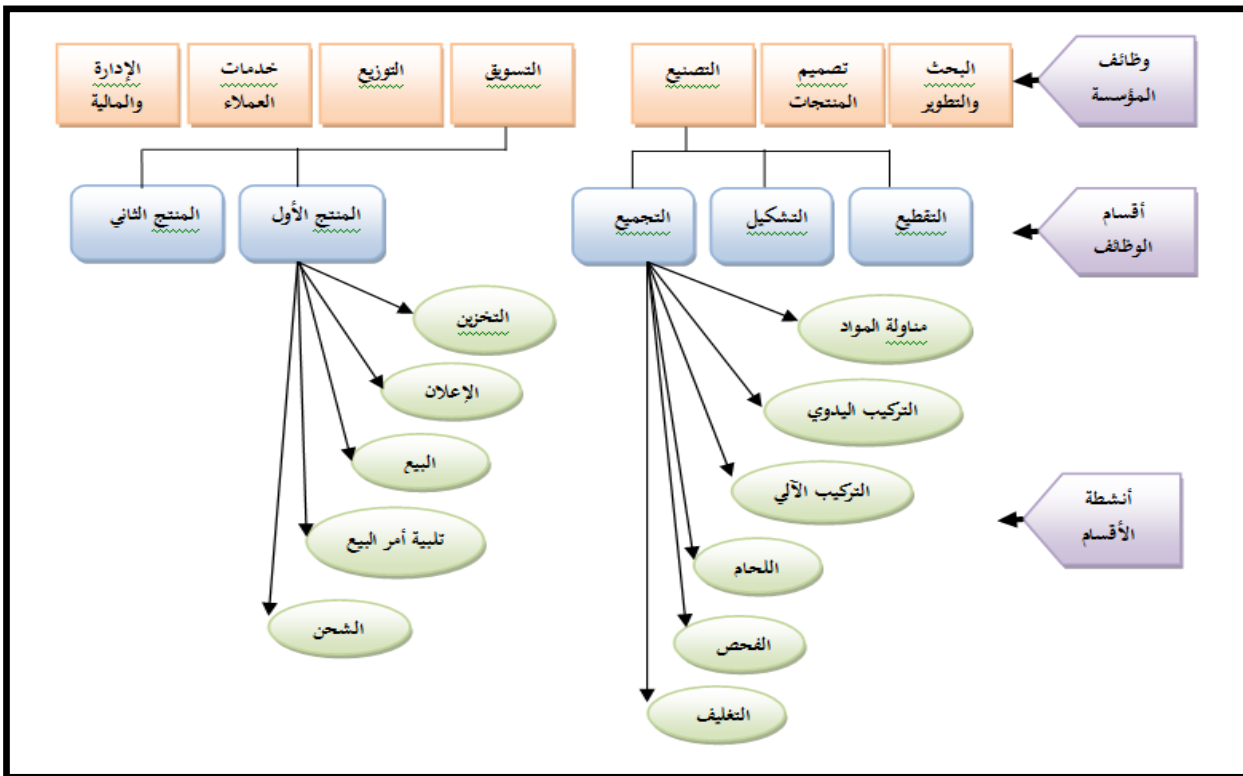
³ Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, "Cost Management Accounting and Control", Op.cit, pp.134-137.

⁴ Ibrahim Abd el Mageed Ali El Kelety, **Towards a conceptual framework for strategic cost management The concept, objectives, and instrument**, Doctorat thesis, Management Accounting and Controlling, Faculty of Business Administration and Economics, Chemnitz University Of Technology, Schimnitz, Germany, 2006, p.342.

بناءً على البيانات المتحصل عليها من إجراء المقابلات والاستبيانات، الاستطلاع (الفحص) والملاحظة يتم التوصل إلى النقاط التالية:¹

- فهم الدورات الثلاثة الأساسية في أعمال الشركة: دورة الامتلاك / الدفع، دورة التحويل، دورة المبيعات / التجميع.
- أخذ نظرة شاملة عن الشركة ومعرفة حركة تدفقاتها (المالية، المادية، المعلوماتية، ...)، من خلال التعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير عملياتها الإنتاجية، وأهدافها.
- إحصاء كافة الأنشطة وعرضها في شكل خريطة، وفي هذا الإطار يقترح P.Lorino ثلاثة أبعاد ممكنة هي: البعد المرتكز على الهيكل التنظيمي، البعد المرتكز على مدخل العمليات، حيث يتم تحليل كل عملية إلى أنشطة، أو البعد المرتكز على التقسيم وظيفي، إذ يتم تحليل كل وظيفة إلى الأقسام التنظيمية اللازمة لتحقيق أهدافها، ثم دراسة وتحليل العمليات على مستوى كل قسم لتحديد الأنشطة كما هو موضح في الشكل رقم (3-13)، مع ضرورة الإشارة إلى تجنب التفاصيل التي تتناقى مع الأهداف الأساسية لتطبيق أسلوب ABC وتتسبب في تكاليف إضافية.

الشكل رقم (3-13): خريطة أنشطة الشركة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة فضائياً معاصرة"، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص.170.

¹ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، مرجع سبق ذكره، ص.131.

- إعداد قاموس الأنشطة الذي يبين اسم النشاط المحدد على أساس فعل الإجراء أو هدف التكلفة الذي يتلقى الإجراء، وصف المهام التي يتكون منها كل نشاط، تحديد أهداف التكلفة التي تستهلك كل نشاط، الوقت الذي يستغرقه كل نشاط، نوع النشاط رئيسي أو ثانوي، مستوى النشاط، تحديد محركات أو مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط¹. كما هو موضح من خلال الجدول رقم (3-02).

الجدول رقم (3-02): مثال لقاموس أنشطة شركة صناعية

نوع الأنشطة	اسم النشاط	وصف النشاط	مستوى النشاط	أهداف التكلفة	مسبب التكلفة
أنشطة الداعمة العامة (الإدارية، والبيعية)	إدارة الموارد البشرية	إدارة العلاقة مع الأفراد وضمان تنفيذ سياسة الموارد البشرية (العمل على توفير التكوين، الرعاية الصحية، الإطعام، الحركة ونقل للعمال)	المصنع	أنشطة سلسلة القيمة	عدد العمال
	الخ...	الخ...	الخ...	الخ...	الخ...
الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية	مراقبة النوعية والجودة	مراقبة جودة المواد الأولية، المركبات، المزيج الإنتاجي، وأخيرا المنتج التام المنتجة تامة الصنع	الدفعة	دفعات المنتجات	عدد الدفعات
	الخ...	الخ...	الخ...	الخ...	الخ...
الأنشطة الرئيسية	تعبئة العبوات (القارورات) وإغلاقها	تعبئة العبوات الفارغة بالمشروب الغازي وغلقها بإحكام آليا .	الوحدة	المنتجات المتنوعة	الوقت اللازم للإنتاج
	الخ...	الخ...	الخ...	الخ...	الخ...

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على أدبيات الدراسة.

قد يحتوي قاموس النشاط على عدد قليل من الأنشطة إذا كان الهدف من تطبيق ABC هو تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، لكن يمكن أن يضم مئات الأنشطة إذا ما كان الهدف منه تطوير العملية وإعادة تصميمها²، أي أن عدد الأنشطة يتوقف على مدى جودة ودقة ونوعية المعلومات المراد الحصول عليها من جراء التطبيق³، ومع العلم بأن زيادة عدد الأنشطة يؤدي إلى تعقد العلاقة بين الأنشطة ووحدات المنتج، وهذا ما ينعكس سلبا على تكلفة التصميم، تنفيذ، إدامة (استمرارية) وتطوير الأسلوب، لذلك فإن تحديد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقة التحليلية بين منفعة/تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط⁴، والتي تشترط أن يفوق العائد المتأتي من تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط التكلفة المترتبة عن إجراءات

¹ Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, "Managerial Accounting", Thomson South-Western, United States Of America, Eighth Edition, 2007, p.131.

² لبنى هشام نعمان، مرجع سبق ذكره، ص.50.

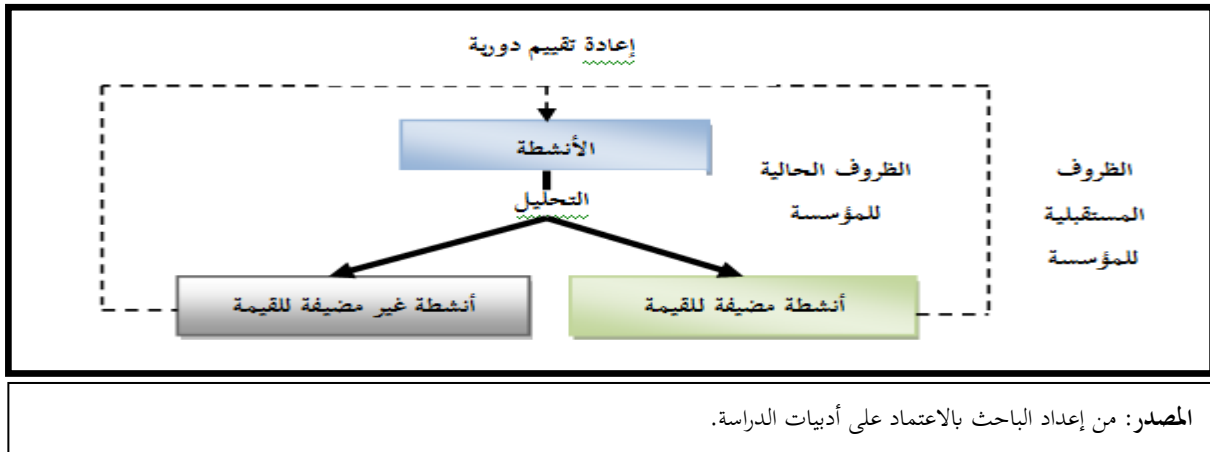
³ Alain Burlaud and Claude Simon, "Comptabilité de gestion coûts/contrôle", vuibert, Paris, France, troisième édition, 2003, P.222.

⁴ لبنى هشام نعمان، مرجع سبق ذكره، ص.50.

وخطوات تطبيقه، وفي حالة العكس يجب النظر في إجراء التعديلات الجوهرية على الأسلوب لجعله أكثر بساطة وفعالية (اقتصادية أسلوب التكلفة على أساس النشاط).¹

بعد تحديد وتحليل كافة أنشطة الشركة تأتي عملية تصنيفها على أساس مدى إضافتها للقيمة بالنسبة للزبون، فكما هو معروف إن عملية التصنيع للمنتجات، هي الأنشطة ذات القيمة المضافة التي يجب العمل على تحسينها، أما باقي الخطوات التي تتضمنها عملية التصنيع من مناولة أو تحريك المنتجات من موقع إلى آخر، الفحص، التخزين، الانتظار لكي يتم التصنيع ... الخ، هي أنشطة ليست لها قيمة مضافة كونها تستهلك الموارد دون أن تضيف قيمة للمنتج، لذا يجب العمل على تخفيضها أو استبعادها اقتصادا للوقت والتكلفة، مع إلزامية إعادة التقييم الدوري للأنشطة، لأنه هناك احتمال أن يصبح نشاط لا يضيف قيمة اليوم مضيئا للقيمة نتيجة تغير الظروف التي تحيط بالشركة (مثلا عندما كانت سوق الإسمنت سوق منتج لم يكن لنشاط تغليف حزم أكياس الإسمنت بشريط بلاستيكي ذو قيمة لكن بعد اشتداد المنافسة وتوجه الشركات للتصدير أصبح هذا النشاط يمنح للمنتج ميزة تنافسية في السوق المحلية والعالمية).² ويمكن تلخيص هذه العملية من خلال الشكل رقم (3-14).

الشكل رقم (3-14): تحديد وتصنيف الأنشطة



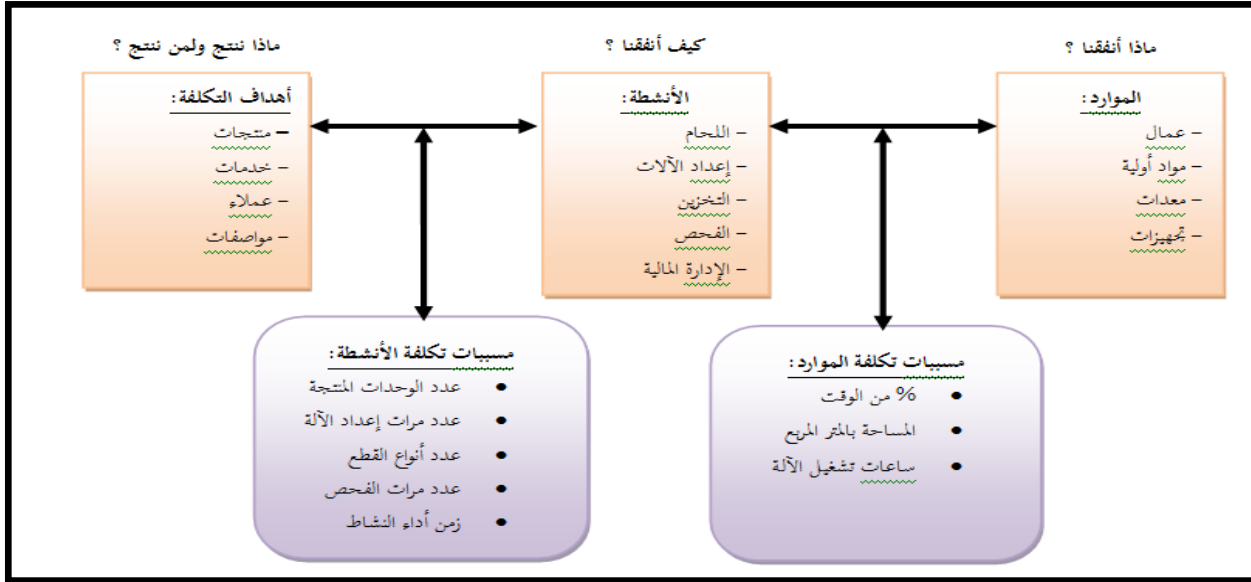
¹ لبي هشام نعمان، المرجع نفسه، ص.45.

² محي الدين عبد الرزاق حمزة، مرجع سبق ذكره، ص.399.

الفرع الثالث: تحديد مسببات التكلفة

في هذه المرحلة يتم البحث عن العوامل المفسرة لحدوث استهلاك التكاليف غير المباشرة على أحسن وجه¹، من خلال تحديد وفهم مسببات تكلفة الموارد ومحركات تكلفة الأنشطة، التي تجيب على الأسئلة المبينة في الشكل رقم (3-15).

الشكل رقم (3-15): الأسئلة التي يجب أن تجيب عليها محركات التكلفة



المصدر: مجدي وائل الكبيسي، "قياس أثر استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2011، ص 71.

- 1- تحديد مسببات تكلفة الموارد: يتم تحديد مسببات تكلفة المواد التي تضمن التخصيص الدقيق لعناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية، وفق علاقة السبب-نتيجة، في حالة كون تكلفة مورد ما تخص عدة أنشطة، مثلاً تكاليف أجور نقل العاملين ترتبط بعدة أنشطة في الشركة، لذا فإنها توزع عليها من خلال المسبب المحدث لهذه التكلفة والملائم لكل منها، كعدد العاملين في كل نشاط مثلاً. وكلما كانت مسببات التكلفة ملائمة كانت النتائج المتحصل عليها دقيقة.²
- 2- تحديد مسببات المرحلة الثانية أو مسببات تكلفة الأنشطة: ما يجعل أسلوب التكلفة على أساس النشاط دقيق في حساب تكلفة أهداف التكلفة النهائية، هو تخصيصه لتكاليف الأنشطة أو أحواض التكلفة على المنتجات والخدمات باستخدام العديد من مسببات تكلفة النشاط بنوعها المستندة إلى الحجم وغير المستندة إليه، المختارة على أساس فرض السبب-نتيجة، لذا فإن قرار اختيارها يعد أساس نجاعة أسلوب ABC في إنتاج معلومات تكلفة دقيقة، وعموماً تحدد مسببات تكلفة الأنشطة في ظل قرارات رئيسيين:

¹ Christian Goujet et al, "Comptabilité de gestion", Dunod, Paris, french, Septième édition, 2007, p.117.

² لبنى هشام نعمان، مرجع سبق ذكره، ص 55.

- **القرار الأول:** تحديد عدد مسببات تكلفة النشاط التي يحتاجها تطبيق الأسلوب: عدد مسببات تكلفة النشاط يتناسب والعوامل التالية:¹
 - مستوى دقة بيانات التكلفة التي تريده الإدارة: من المنطقي أن الرغبة في الحصول على مستوى دقة مرتفع لبيانات تكلفة، يترتب عنه زيادة عدد مسببات التكلفة، أي توجد علاقة طردية بين مستوى الدقة وعدد مسببات التكلفة، لكن تجدر الإشارة إلى إلزامية المراجعة Arbitrage بين عوائد اختيار العدد الكبير من المسببات وبين تكاليف تجميع بياناتها.
 - درجة تنوع وتعقد المنتجات: كلما زاد تنوع وتعقد المنتجات في الشركة كلما تطلب ذلك زيادة عدد مسببات التكلفة لكي تعكس اختلاف استهلاك المنتجات للأنشطة المختلفة.
 - التكلفة النسبية للنشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة: عند إحصاء وتحليل أنشطة أي شركة نجد أن تكلفة بعض أنشطتها تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي التكاليف غير المباشرة للمنتجات، ففي هذه الحالة يتم اختيار مسبب تكلفة يمتاز بأعلى درجة ارتباط مع مجموع تكاليف هذه الأنشطة، أما في حالة زيادة تكلفة النشاط أو مجمع التكلفة المعني إلى إجمالي التكاليف غير المباشرة للشركة، فإن الحاجة إلى تحقيق فرض التجانس في الأنشطة المجمع في هذا النشاط (المجمع أو الحوض) تزداد مما ينجر عنه زيادة عدد مسببات التكلفة. مما سبق يمكن الحكم على أنه توجد علاقة طردية بين عدد مسببات التكلفة والتكلفة النسبية لمراكز التكلفة، فكلما كان عدد الأنشطة التي تمثل نسبة مهمة من التكلفة الإجمالية للمنتجات كبيراً كان عدد مسببات (موجهات) التكلفة اللازمة لعملية التخصيص مرتفعاً.
 - تكلفة تجميع بيانات مسببات التكاليف: مما لا شك فيه أنه كلما زاد عدد مسببات التكلفة زادت تكلفة قياس وجمع البيانات الخاصة بها، لذا فإن قرار عدد ونوع مسببات التكلفة يكون ذو ارتباط عكسي بتكاليف القياس.
 - استخدام مسببات التكلفة المرتبطة ارتباطاً تاماً: كلما قل ارتباط مسببات التكلفة بالاستهلاك الفعلي للأنشطة كلما زاد العدد المطلوب من موجهات التكلفة.²
- **القرار الثاني:** تحديد مسببات التكلفة الواجب استخدامها: بعد تحديد العدد المناسب أو المطلوب من مسببات التكلفة يتم اختيارها بناء على عاملين أساسيين هما:³
 - درجة سهولة الحصول على البيانات المرتبطة بمسببات التكلفة: كلما كان الحصول على المعلومات الخاصة بمسبب التكلفة سهلاً، قلت تكلفته وزادت احتمالية اختياره، لذا يجب اختيار مسبب التكلفة ذو التكلفة الأقل إذا كانت الحركات المحتملة ذات منافع متشابهة.

¹ تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر على:

- محمد الخطيب نمر وهواري سويسي، "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية- دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سريور بورقلة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2013، ص.75.

- إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص.134-135.

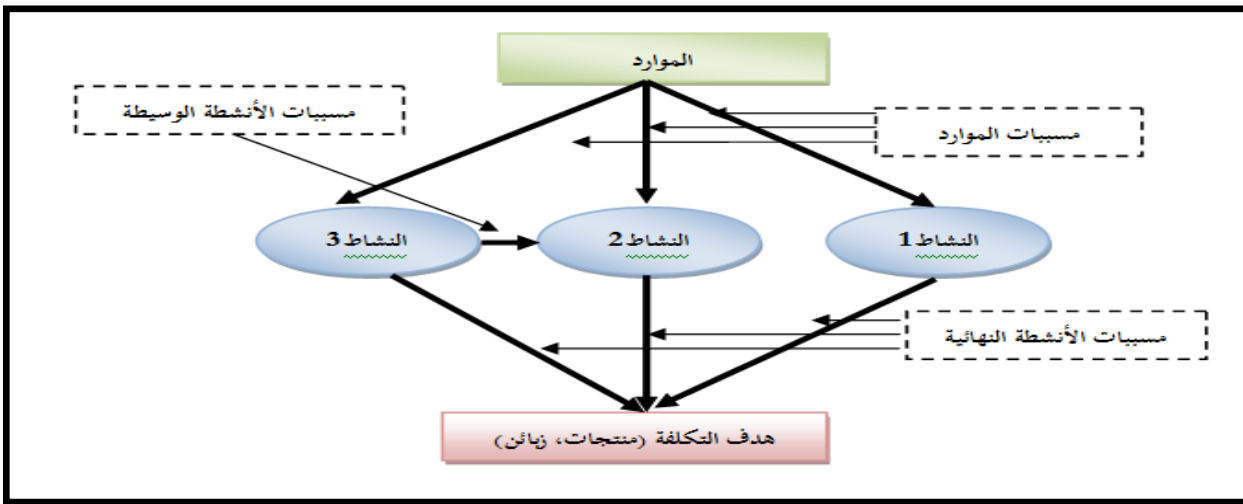
² علي عبد الله أحمد الحديدي، "أثر تطبيق إدارة التكلفة الإستراتيجية على تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران في الأردن"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2009، ص.46.

³ محي الدين عبد الرزاق حمزة، "محاسبة التكاليف الصناعية"، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص.408.

- ارتباط مسبب التكلفة المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط: كلما زادت درجة قياس مسبب التكلفة للاستهلاك الفعلي للنشاط بواسطة منتج معين، زادت احتمالية اعتماده.

وتجدر الإشارة إلى أن الحصول على البيانات اللازمة في هذا الشأن تعد أحد أهم العوائق أمام تبني أسلوب ABC من قبل الشركات، فالمعلومات التفصيلية المرتبطة بمسبب تكلفة معين قد يكون توفيرها صعبا ومكلفا. وفي هذا المستوى تميز نوعين من مسببات تكلفة النشاط، أحدهما يقيس استهلاك الأنشطة لأنشطة أخرى بصطلح عليه بمسبب (موجه) الأنشطة الوسيطة، والنوع الآخر يقيس استهلاك أغراض التكلفة النهائية للأنشطة النهائية، سمي بموجه الأنشطة النهائية، والموضحة من خلال الشكل رقم (3-16).

الشكل رقم (3-16): أنواع مسببات التكلفة على اختلاف مستويات التخصيص



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص.173.

في نهاية هذه العملية أو المرحلة يتحصل فريق العمل على جدول يحتوي على جميع الأنشطة التي تم إحصاؤها سابقا ومسببات التكلفة المقبولة حسب كل نشاط كما هو ممثل من خلال الجدول رقم (3-03).

الجدول رقم (3-03): مسببات التكلفة المقبولة حسب كل نشاط

مسببات تكلفة النشاط	أسماء الأنشطة وترميزها	
وقت تشغيل الآلات	الإنتاج الآلي	A1
عدد القطع المشحونة	مراقبة (فحص) الشحنة	A2
عدد القطع المشحونة	مراقبة (فحص) المشتريات	A3
عدد الموردين		
عدد القطع المشحونة	شحن المنتجات النهائية	A4
عدد العملاء الذين تمت خدمتهم		
عدد خطوط الإنتاج	صيانة المعدات الموجودة	A5
عدد المنتجات	إدارة التعديلات الفنية	A6
عدد المراجع		
عدد الموردين	إدارة الموردين	A7
عدد المراجع		
عدد المنتجات	إدارة المركبات (المكونات)	A8
عدد المراجع		
عدد خطوط الإنتاج	تنفيذ طرق جديدة	A9
عدد الاستقبالات (دفعات الإنتاج)	التخزين	A10
عدد دفعات الإنتاج الآلية		
عدد دفعات الإنتاج الآلي	الجدولة	A11
عدد خطوط الإنتاج	معاينة الوسائل المستعملة في الإنتاج	A12

Source: Claude Alazard et Sabine sépari, **Op.cit**,p.533.

بناء على الجدول يمكن ملاحظة أنه هناك بعض الأنشطة كنشاط شحن المنتجات النهائية، لها أكثر من مسبب تكلفة محتمل، وبالتالي فإن مسبب التكلفة الذي سيتم اعتماده بالنسبة لتلك الأنشطة هو ذلك المسبب الذي يتيح لفريق العمل تجميعها مع أنشطة أخرى في مجمع تكلفة واحد، لتشاركتها في المسبب، بشرط أن تكون من نفس المستوى، مما يقلل من درجة تعقيد وتكلفة تبنى أسلوب ABC.

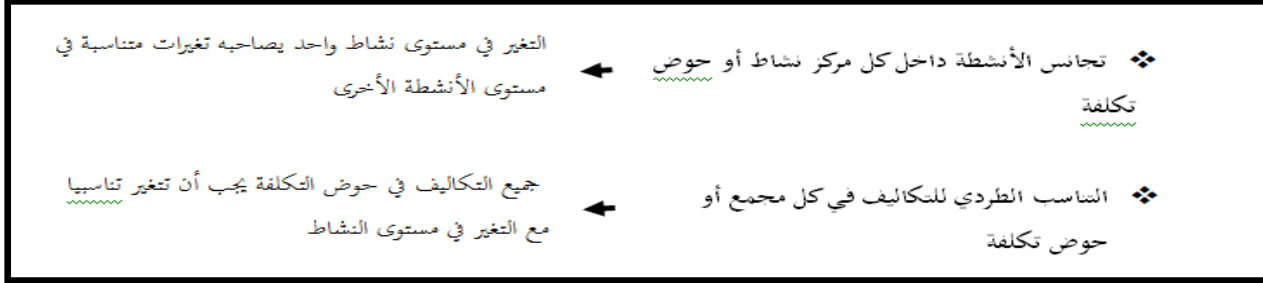
الفرع الرابع: تحديد أحواض التكلفة أو مراكز الأنشطة

عادة ما يترتب عن عملية إحصاء أنشطة الشركة قائمة تظم عدد كبير منها مما يضع المصممين بين خيارين، فمن ناحية كلما زاد عدد الأنشطة التي يتم تعقبها زادت درجة دقة بيانات التكلفة المنتجة، لكن من ناحية أخرى كثرت عددها ستجعل تصميم، تطبيق وصيانة أسلوب ABC معقدة ومكلفة نتيجة لصعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة. ولإيجاد حل وسطي لهذه المشكلة يتم ضغط القائمة من خلال الجمع غير المبالغ فيه بين الأنشطة في مراكز تجميع أو أحواض تكلفة Cost Pools¹، والتي تعد أقل مستوى من التفصيل يتم عندها تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة من الأنشطة لها

¹ Eric W. Noreen et al, **Op.cit**, p.241.

نفس مسبب التكلفة¹، اعتمادا على مصفوفة تقاطع الأنشطة وموجهات التكلفة،² أنظر الجدول رقم (3-04)، مع مراعاة فرضيتان الموضحتان من خلال الشكل رقم (3-17).

الشكل رقم (3-17): فرضيات تجميع الأنشطة في مجتمعات تكلفة



المصدر: إسماعيل حجازي ومعالم سعد، مرجع سبق ذكره، ص 135.

الجدول رقم (3-04): مصفوفة الأنشطة / مسببات التكلفة

النشاط n	النشاط i	النشاط 3	النشاط 2	النشاط 1	النشاط مسبب التكلفة
	x	x		x	عدد المراجع
x			x		عدد الموردن
					عدد العملاء (الزبائن)
					عدد القطع
					عدد العمليات
					عدد مرات المناولة
					زمن تأدية النشاط
					الخ...

Source: Alain Burlaud and Claude Simon, "Comptabilité de gestion coûts/contrôle", vuibert, Paris, france, troisième édition, 2003, P.223.

كما يجب أن تكون الأنشطة المجمعة في حوض التكلفة الواحد من نفس المستوى، فمن غير العقول الجمع بين الأنشطة على مستوى الدفعة والأنشطة على مستوى الوحدة، أو الجمع بين الأنشطة على مستوى النوعية (المنتج) والأنشطة على مستوى الدفعة وما إلى ذلك، وبشكل عام يجب الجمع بين تلك الأنشطة من نفس المستوى والمرتبطة ارتباطا وثيقا فيما بينها، فعلى سبيل المثال من المحتمل أن يكون عدد طلبيات العملاء المستلمة مرتبط بشكل كبير بعدد طلبيات العملاء المعالجة التي يتم أو تم شحنها، وبالتالي فمن

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، "دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية المتقدمة لأغراض قياس وتصميم الأداء وترشيد التكاليف"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، د.ط، 2010، ص 67.

² Yves De Rongé, "Comptabilité de gestion", de Boeck, Bruxelles, Belgique, Troisième édition, 2013, p.305.

الممكن جدا جمع نشاطي استلام الطلبات وشحن الطلبات في مجمع تكلفة واحد إستلام وشحن الطلبات باعتبارها نشاطين من نفس المستوى ولهما نفس المسبب (عدد الطلبات).¹

الفرع الخامس: تخصيص التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة

يتم توزيع التكاليف غير المباشرة انطلاقا من القيم الظاهرة في دفتر الأستاذ على أنشطة ومجمعات (أحواض) تكلفة الشركة حسب درجة استهلاكها لها خلال فترة زمنية محددة²، اعتمادا على التتبع المباشر ومسببات تكاليف الموارد المنتقاة وفق علاقة السبب-نتيجة، والمقابلة مع الموظفين الذين في إمكانهم تقديم تقديرات معقولة للموارد التي تستهلكها المجمعات؛ أي أنه لا يجب استخدام التخصيص العشوائي لتفادي الحصول على معلومات تكلفة مشوهة.³ فلتوزيع تكاليف العمالة مثلا على الأنشطة وأحواض التكلفة يعمل فريق ABC على إجراء مقابلات أو توزيع استبيانات على العمال لإعداد مصفوفة العمل التي تحدد كمية أو حجم العمالة بالنسبة لكل نشاط⁴.

فهذه المرحلة تسمح بإعادة تصنيف التكاليف من كونها تكاليف حسب الطبيعة إلى تكاليف حسب النشاط لتمنح موظفي قسم محاسبة التكاليف والمسيرين قاعدة بيانات جديدة تعرض الاستهلاك الفعلي للموارد لاستخدامها كمدخل لعملية صناعة القرار التشغيلية والإستراتيجية.⁵

الجدول رقم (3-05): توزيع تكاليف دفتر الأستاذ على الأنشطة ومجمعات التكلفة

التوزيع (التتبع / التخصيص)	
دفتر الأستاذ العام	← قاعدة بيانات (ABC)
وحدة أمراض القلب	
المواد الأولية دج 300000	الإدارة العامة دج 69580
أغلفة 40600	الصيانة 90000
قطع الغيار 82000	اختبار الجودة 93900
لوازم 50000	الخلط 133200
مصاريف الكهرباء/الغاز 62000	الطهي 127920
مصاريف المستخدمين 80000	التغليف 100000
////////////////////////////////////	////////////////////////////////////
المجموع دج 614600	المجموع دج 614600

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على أدبيات الدراسة.

¹ Eric W. Noreen et al, **Op.cit**, p.242.

² Hamid Bachir Bendaoud, "La comptabilité par activité (méthode ABC)", <https://cutt.us/iDSzX>, p.8, 12/01/2020.

³ Colin Drury, "Management and Cost Accounting", Cengage Learning, Boston, United States of America, Eighth Edition, 2012, p.258.

⁴ Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen , "Cost Management-Accounting and Control", **Op.cit**, p.138.

⁵ Eric W. Noreen et al, **Op.cit**, p 243.

بعد اكتمال تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة وأحواض التكلفة يتم تصنيفها إلى أساسية و ثانوية، ففي ظل وجود الأنشطة الثانوية (الأنشطة الداعمة) التي أصبحت اليوم تكتسي أهمية بالغة في بيئة الأعمال التنافسية، هناك مرحلة وسيطة لتوزيع التكاليف تسبق مرحلة تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية (توزيع تكاليف الأنشطة الثانوية على الأنشطة الرئيسية)، يتم فيها تخصيص تكاليف الأنشطة الأولية على تلك الأنشطة (أهداف التكلفة الوسيطة الأخرى) التي تستهلك مخرجاتها من خلال الاعتماد على محركات أو موجهات التكلفة الوسيطة، لضمان دقة المخرجات النهائية.

الفرع السادس: تخصيص تكاليف أحواض التكلفة على أهداف التكلفة النهائية

في هذه الخطوة التي توافق المرحلة الثانية للتخصيص يتم الحصول على تكلفة إنتاج أهداف التكلفة النهائية من خلال تجميع قيمة التكاليف المباشرة وقيمة تكلفة محركات التكلفة الخاصة بمجمعات التكلفة (مراكز التجميع) اللازمة لإنتاج الوحدة المنتجة¹. فبعد حساب تكلفة مجمعات التكلفة الأساسية اللازمة لإنتاج المزيغ الإنتاجي، يتم الشروع مباشرة في حساب معدلات أحواض التكلفة (التكلفة الوحودية لمسبب تكلفة النشاط) وفق العلاقة التالية:²



وإن التحديد السليم لمعدلات النشاط متوقف على:³

- التحديد والقياس الدقيق للعامل الذي يسبب التكلفة في كل حوض تكلفة (مجمع تكلفة نشاط)؛
- القياس الدقيق لتكلفة أحواض التكلفة؛

على سبيل المثال يتم تقسيم إجمالي التكاليف السنوية لمجمع تكلفة طلبيات العملاء المقدرة بـ 320000 دولار على الحجم الإجمالي لمسبب تكلفة مجمع النشاط (النشاط أو حوض التكلفة) المتمثل في عدد طلبيات العملاء السنوية المقدرة بـ 1000 طلبية للحصول على التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة أو معدل قياس النشاط الذي يساوي 320 دولار لكل طلبية عميل ليكون أساس التخصيص⁴.

ليتم بعدها تتبع تكاليف الأحواض لأغراض تكلفة نهائية متعددة كالمنتجات، خطوط إنتاج، العملاء، الطلبيات، الأسواق، عنصر من سلسلة القيمة... الخ حسب نوع القرارات المراد اتخاذها من قبل الإدارة.

¹ Alain Burlaud and Claude Simon, **Op.cit**, P.223

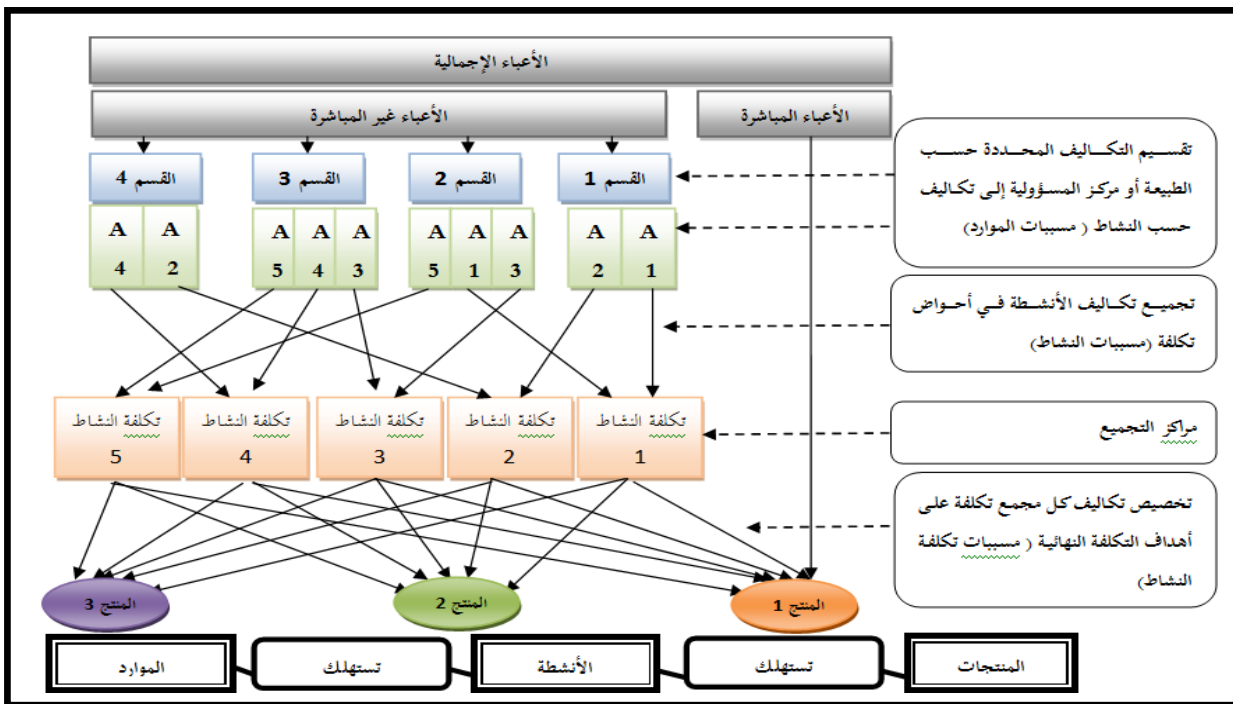
² Werner Bruggeman et al, "**Modeling logistics costs using Time-driven ABC: A case in a distribution company**", Faculty of Economics and Business Administration, University of Gent, Belgium, 2005, p.38.

³ John J. Wild and Ken W. Shaw, "**Managerial Accounting**", McGraw-Hill/Irwin, New York, United States of America, 2010, p. 139

⁴ Eric W. Noreen and all, **Op.cit**, p.246.

فلو افترضنا أن أغراض التكلفة عرفت على أنها خطوط الإنتاج، فإنه بعد حساب التكلفة الوحودية لمسببات التكلفة يشترع مباشرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل مجمع تكلفة نشاط على خطوط الإنتاج بناء على مستوى النشاط لكل خط إنتاجي (كمية مسبب التكلفة اللازمة أو المستهلكة)، ثم تقسيم على عدد الوحدات المنتجة لكل خط لتحديد التكلفة غير مباشرة للوحدة.¹ ويهدف التأكد من مدى نجاعة وبلوغ هدف تبني أسلوب ABC من قبل الشركة، تعمل اللجان المنفذة له على تقييم النتائج التي حققها مع الأهداف المرجوة، والعمل على تحسين مواطن الضعف في الأسلوب. في الأخير لإعطاء صورة عامة عن ما سبق ذكره في هذا المبحث يمكن عرض الشكل رقم (3-18)، الذي يوضح الهيكل العام لأسلوب التكلفة على أساس النشاط:

الشكل رقم (3-18): الهيكل العام لأسلوب التكلفة على أساس النشاط



Source: Alain Burlaud and Claude Simon, **Op.cit**, P.223

¹ John J. Wild and Ken W. Shaw, **Op.cit**, p.140.

المبحث الثالث: تقييم أسلوب التكلفة على أساس النشاط

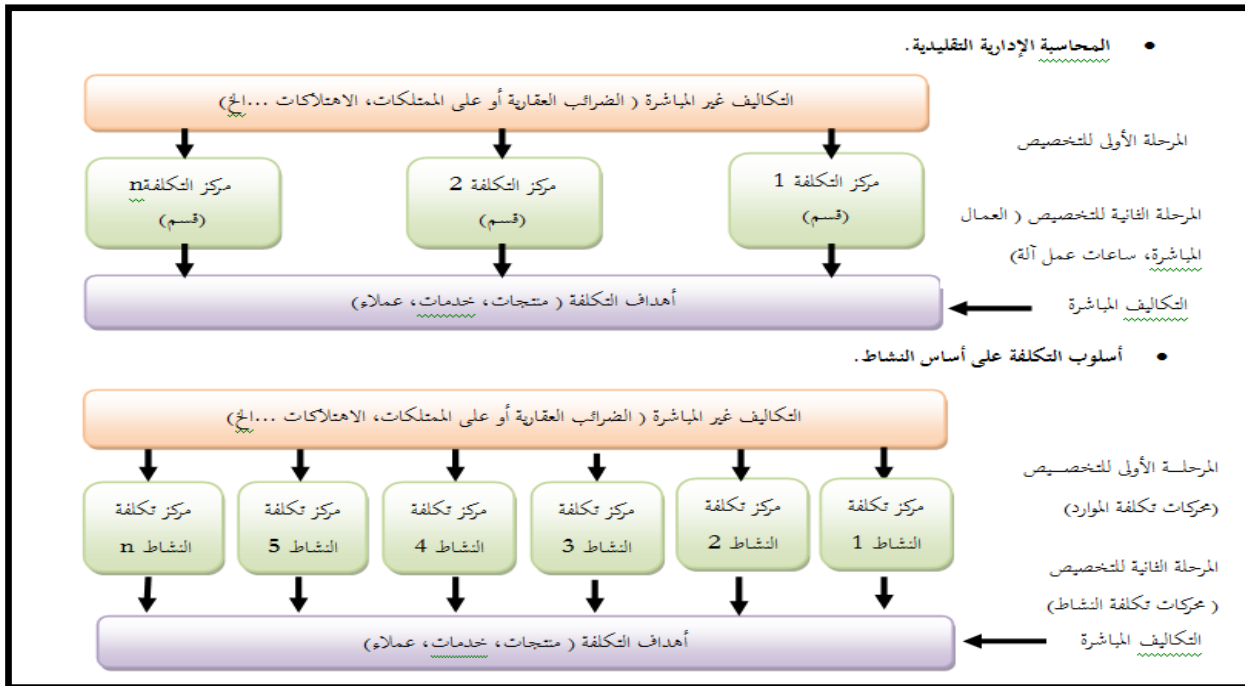
قصد استدراك نقائص المحاسبة الإدارية التقليدية ظهر أسلوب التكلفة على أساس النشاط، لكن مع ديناميكية بيئة الأعمال، والمشاكل التي واجهت الشركات التي تبنته ووجهت له عدة انتقادات جعلت الباحثين يعملون على استكمال نقائصه بإيجاد العديد من الأساليب المحاسبية القائمة على مفهوم النشاط المكمل له والمطورة عنه، منها أسلوب الإدارة على أساس النشاط، أسلوب الموازنة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت،... الخ.

وفيما يلي يستعرض الباحث أهم الفروق الجوهرية بين المحاسبة الإدارية التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس النشاط، مزياه وبعيوبه.

المطلب الأول: الفرق بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة الإدارية التقليدية

لتوضيح الفروق الجوهرية بين المحاسبة الإدارية التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس النشاط سيتم عرض الشكل رقم (3-19).

الشكل رقم (3-19): تخصيص التكاليف وفق المحاسبة الإدارية التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس النشاط



Source: Colin Drury, "Management and Cost Accounting", Cengage Learning, Eighth Edition, Boston, United States of America, 2012, p.254.

من خلال الشكل رقم (3-19) الذي يلخص مكونات وآلية عمل المحاسبة الإدارية التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس النشاط، يتضح أنهما يشتركان في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، لكن الاختلاف يكمن في كيفية أو آلية تخصيصها.

ففي المرحلة الأولى من العملية تعمل المحاسبة الإدارية التقليدية على توزيع الأعباء غير المباشرة على عدد محدود من الأقسام الرئيسية (الإنتاجية) والثانوية (الخدمية، المساعدة)، لتليها مباشرة عملية تخصيص تكاليف الأقسام الخدمية على الإنتاجية وكل هذا

بالاعتماد على مفاتيح توزيع المرحلة الأولى، في حين يعمل أسلوب ABC على تخصيص التكاليف غير المباشرة على مجموعة متنوعة من أحواض التكلفة بالاعتماد على مسببات تكلفة الموارد.

أما عن مرحلة تخصيص تكاليف مراكز التكلفة (الأقسام الرئيسية، أحواض التكلفة) على أهداف التكلفة النهائية تعمل المحاسبة الإدارية التقليدية على تخصيصها على أهداف التكلفة النهائية (منتجات، خدمات) بالاعتماد على عدد محدود من معاملات (معدلات) التخصيص المرتبطة بشكل مباشر مع الحجم (العمل المباشر، ساعات عمل آلة)، أما أسلوب ABC فيعمل على تخصيصها على أهداف التكلفة النهائية (منتجات، خدمات، عملاء، مواصفات، الخ...) من خلال العديد من محركات تكلفة النشاط بنوعيتها (المستندة إلى الحجم وغير المستندة إلى الحجم) التي تم انتقاؤها على أساس العلاقة سبب-نتيجة.

وللتدقيق أكثر في مواطن الاختلاف بين المحاسبة الإدارية التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن توضيحها في

الجدول رقم (3-06).

الجدول رقم (3-06): أهم الاختلافات بين نظام التكلفة على أساس النشاط وأنظمة التكاليف التقليدية

أوجه المقارنة	المحاسبة الإدارية التقليدية	أسلوب التكلفة على أساس النشاط
• هدف النظام ومستوى الاهتمام	- مراقبة التكاليف - الأداء المحلي للأقسام - أسعار تكلفة المنتجات	- تحليل العمليات - الأداء الشامل للشركة - الأنشطة والعمليات
• التركيز على:	- مقدار التكاليف	- البحث عن مسببات التكلفة
• أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة	- نادرا ما تكون أسس التخصيص مسببات التكلفة	- أسس التخصيص غالبا ما تكون مسببات التكلفة
• طبيعة الأسس	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة مالية، مثل تكاليف أو ساعات العمل المباشرة، أو الآلة، تكاليف المواد المباشرة	- أسس التخصيص في أغلب الأحيان ذات طبيعة (غير مالية)، مثل عدد مرات المناولة، ساعات الفحص، الخ
• عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة	- استخدام مجمع واحد أو عدد قليل من مجموعات الأقسام المتجانسة	- استخدام العديد من المجموعات المتجانسة (مجموعات الأنشطة المتجانسة)
• درجة التجانس	- ضعيفة بسبب: عدم التركيز على علاقات (السبب - نتيجة) بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف	- قوية بسبب: التركيز على علاقات (السبب-نتيجة) بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف
• هدف القياس	- تصحيح الانحراف - احترام المعايير	- التحسين المستمر للتكاليف
• أنواع المعلومات التي يوفرها	- معلومات مالية	- معلومات مالية أكثر دقة - معلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة
• بعد النظام	- بعد وحيد ومحدود	- أبعاد متعددة

- غير موجه لإرضاء العملاء	- نظام إستراتيجي
	- موجه لإرضاء العملاء

المصدر: إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، مرجع سبق ذكره، ص. 144-145.

المطلب الثاني: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط

على الرغم من أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحسن دقة توزيع التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية، ويمكن إدارة الشركة من الدراسة الدقيقة لهيكل تكلفتها ما يمنحها القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب، بهدف دعم إستراتيجياتها التنافسية في بيئة الأعمال الديناميكية... إلخ، إلا أنه لديه العديد من القيود، لذا سيتم من خلال هذا العنصر التطرق لأهم مزايا وعيوب ABC.

الفرع الأول: مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط

يمكن إبراز مزايا تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط من خلال النقاط التالية :

- يحدد أسلوب ABC الطبيعة الحقيقية لسلوك التكلفة ويساعد في تقليل التكاليف، من خلال تحديد التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج للعمل على التخلص منها تدريجياً وتحسين تلك التي تضيف قيمة.
- يساعد أسلوب ABC بشكل كبير في عملية التسعير الدقيق للمنتجات، وتقييم ربحية كل خط إنتاجي كونه يوفر بيانات دقيقة عن تكلفة إنتاج المنتج طول دورة حياته.
- تبني أسلوب ABC يدعم إدارة الشركة في مجال التخطيط والإدارة الإستراتيجية، كون التحليل حسب الأنشطة يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل، ومن ثم التخطيط للموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة المختلفة في الشركة، ليتم بعدها مقارنتها مع التكاليف الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي ستدار بها الأنشطة.¹
- لا يوفر أسلوب ABC أساساً سليماً للحساب الدقيق لتكلفة المنتج فحسب، بل يوفر أيضاً آلية لإدارة التكاليف، فمن خلاله يستطيع المديرون المفاضلة بين بدائل التصنيع، بهدف الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتقليل التكاليف.²
- استخدامه للعديد من مسببات التكلفة المنتقاة وفق علاقة السبب-نتيجة (غير المرتبطة بالحجم) يجعله يفصل بين حجم الإنتاج وتكلفة الإنتاج، مما يجنب الشركة جعل تكلفة المنتجات المنخفضة الحجم والمعقدة متدنية مقابل رفع تكلفة المنتجات سهلة التصنيع المرتفعة الحجم.³

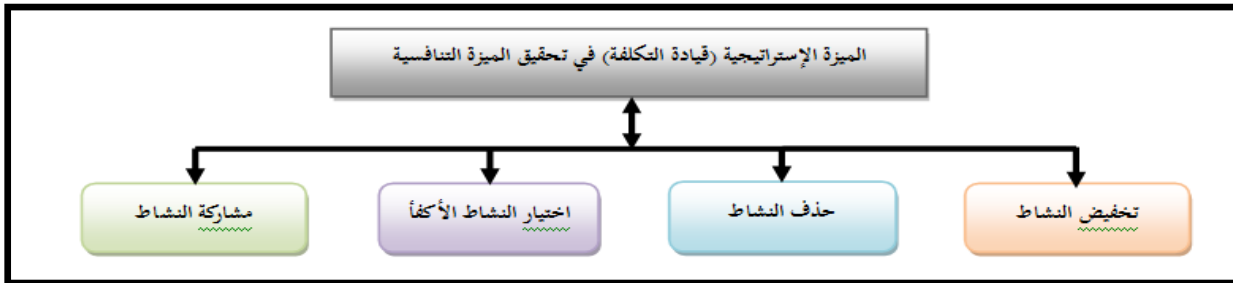
¹ لبني هشام نعمان، مرجع سبق ذكره، ص. 41.

² Shaban E. A. Salem and Shabana Mazhar, "The benefits of the appliciton of Activity Based Costing system :field study on manufacturing companies operating in Allhabad City-India", IOSR Journal of business and management, International Organization Of Scientific Research, Vol.16, No.11, 2014, p.41.

³ إسماعيل يحيى الكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 181.

- فعالية الدور الرقابي لأسلوب ABC مقارنة بالحاسبة الإدارية التقليدية، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة؛ أي قبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، مما يؤدي إلى تلاشي الانحرافات قبل تحمل الخسائر.
 - يوفر أسلوب ABC للمسيرين مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية، ويمكنهم من إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة Activity-based budgeting (ABB) باعتبارها أداة تخطيط ورقابة تساعد في تقييم الأداء.
 - من أهم نتائج تطبيق واستخدام أسلوب ABC في الشركات ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد¹، لتخفيض التكاليف ودعم التحسين المستمر، وجعل الشركة قائدة للتكلفة في مجال صناعتها من خلال:²
 - تخفيض الأنشطة: تخفيض الجهد والوقت اللازم لأداء النشاط.
 - استبعاد الأنشطة: استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة نهائياً.
 - اختيار الأنشطة: اختيار البدائل ذات التكلفة الأقل.
 - مشاركة الأنشطة: عن طريق عمل التغييرات اللازمة لجعل النشاط يخدم أكثر من منتج في وقت واحد، وبالتالي تحقيق وفورات اقتصادية الحجم.
- ويمكن إيضاح هذا من خلال الشكل رقم (3-20).

الشكل رقم (3-20): الميزة الإستراتيجية (قيادة التكلفة) في تحقيق الميزة التنافسية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.183.

- لا يقتصر تخصيص التكاليف وفق الأنشطة على التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، بل يمكن استخدام ABC لتوزيع التكاليف على أي هدف تكلفة يهمل الشركة في اتخاذ قراراتها؛ فعلى سبيل المثال في كثير من الأحيان يرغب مدير التسويق في

¹ محاد عريوة وفاتن سعدوني، "تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات"، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، 2016، ص.95.

² علي مجاهد أحمد السيد، "إطار مقترح لتكامل نظام التكلفة على أساس النشاط ومدخل تحليل الأنشطة لقياس تكلفة تكوين رأس المال الفكري: مع دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد 1، 2019، ص.462.

- تحديد ربحية مختلف قنوات التوزيع الخاصة بالشركة، كما أن التحليل القائم على الأنشطة يكشف لمسؤول التسويق عن العملاء ذوي المردودية المنخفضة، كون موارد التسويق التي يستهلكونها أكبر من إجمالي الربح الناتج عن مبيعاتهم.¹
- يساعد أسلوب ABC الشركة في تحديد الأنشطة والعمليات التي تتحمل تكاليف أكثر، لتركيز الجهود عليها بهدف تخفيض تكاليفها ودعم جهود الشركة في تصميم عمليات إنتاجية مرنة ومنتجات ذات تكلفة وجودة مرغوب فيها وفي الوقت المناسب.²
 - يساهم أسلوب ABC في تحديد علاقة التكاليف بالأفراد، وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، وذلك يساعد الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاءة في الأداء.³
 - يعتبر أسلوب ABC عامل رئيسي في تطبيق إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management، (TQM) كونه يدعم عملية التحسين المستمر والتركيز على خدمة أذواق المستهلك الذي يتطلع للسلعة أو الخدمة المتميزة، مما يمنح الشركة فرصة البقاء والاستمرار في سوق المنافسة التامة.⁴
 - تمكن الشركات المتبنية لأسلوب ABC من استخدامه لتحديد (تعريف) مبادرات تحسين العمليات، تطوير الإستراتيجيات التسويقية، جمع المعلومات المتعلقة بتكاليف الطاقة غير المستغلة وإدارتها.⁵
 - تبني أسلوب ABC يجعل إدارة الشركة تتحول من كونها عمودية إلى أفقية مما يجعل فكرها المؤسسي قائم على العصف الذهني وروح الابتكار والإبداع.
 - يعمل أسلوب ABC على دعم وتمكين الشركة من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الأخرى كأسلوب التكلفة المستهدفة، الإدارة على أساس النشاط، الموازنة على أساس النشاط، التحسين المستمر، هندسة القيمة، إدارة الجودة الشاملة... الخ، التي من شأنها دعم القدرة التنافسية للشركة في الأسواق المحلية والعالمية، وتحسين أدائها المالي.
 - يساهم أسلوب ABC في جعل المحاسب ينتقل من كونه ماسك للدفاتر المحاسبية، إلى مساهم فعال في اتخاذ القرارات الإستراتيجية داخل الشركة، وبالتالي يصبح واحدا من صناع القرار.

¹ John J. Wild and all, **Op.cit**, p p.142-143.

² منال جبار سرور وضرغام أحمد عبد الرضا، "مدخل التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس النشاط/ دراسة مقارنة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد22، العدد 92، 2016، ص.521.

³ أسعد مبارك حسين، "استخدام اظلم التكلفة على أساس النشاط لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات المينائية"، مجلة جامعة البحر الأحمر، السودان، العدد 4، 2013، ص.162.

⁴ لبنى هشام نعمان، مرجع سبق ذكره، ص.40.

⁵ Kim Needy et al, "**Implementing Activity Based Costing System in Small Manufacturing Firms: A field Study**", Engineering Management Journal, American Society for Engineering Management, United States of America, Vol.15, No.1, 2003, p.4.

الفرع الثاني: عيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط

لقد تمكن أسلوب التكلفة على أساس النشاط من مساعدة الشركات التي تبنته من التعرف على حقيقة التكاليف والإيرادات، حيث أنه ليس كل إيراد تم تحقيقه هو إيراد جيد، وليس كل عميل يتعامل مع الشركة هو عميل مربح، وبذلك أستطاع التغلب على أوجه القصور في المحاسبة الإدارية التقليدية، لما له من مزايا جعلت منه نظام إداري تكاليفي ملائم لاتخاذ القرارات الرشيدة في بيئة الأعمال الحالية، لكنه لم يسلم من انتقادات الأكاديميين نتيجة العيوب التي رافقته والمتمثلة في:

- العيب الرئيسي لأسلوب ABC يتمثل في ارتفاع تكاليف تطبيقه مقارنة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، فعملية إجراء المقابلات والمسح لتحديد الأنشطة ومسببات التكلفة اللازمة مثلا تستغرق وقتا طويلا ومكلفة للغاية، الأمر الذي يوجب إجراء تحليل (التكلفة- منفعة) قبل التطبيق للتحقق من جدوى تبنيه.¹
- أسلوب التكلفة على أساس النشاط يفترض أن العلاقة بين الموارد والأنشطة، الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية، وهذا يعني أن الأنشطة الإضافية يترتب عنها حدوث تكاليف إضافية بينما مستويات النشاط المنخفضة تؤدي إلى تخفيض التكلفة، وهذا غير ممكن عمليا.²
- مقاومة المورد البشري لفكرة أسلوب التكلفة على أساس النشاط كونها تحدث تغييرا جذريا في نظام المعلومات التكاليفي للشركة، ما يجعله تهديدا لاستمرار العمال في مناصبهم إذا لم يطوروا من قدراتهم.³
- ارتفاع تكاليف تخزين ومعالجة والتقارير عن بيانات أسلوب ABC، كونه يتطلب بيانات تشغيلية كبيرة وتكنولوجيا حاسوب متطورة.
- معظم نماذج أسلوب التكلفة على أساس النشاط المطبقة في الشركات جزئية ولا تقدم وجهة النظر المتكاملة حول الأحداث الشاملة والفرص المربحة للشركة.⁴
- لا يمكن تحديث أسلوب التكلفة على أساس النشاط بسهولة لاستيعاب الظروف المتغيرة التي تطرأ على الشركة مثل إضافة أنشطة جديدة نتيجة إحداث تعديل في السلسلة الإنتاجية، زيادة التنوع والتعقيد في طلبات الزبائن... الخ؛⁵
- يعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط غير عمليا عندما يتجاهل الطاقة غير المستغلة (التأثيرات غير المحتملة لها) مما يتسبب في عدم دقة حساب محركات تكلفة الأنشطة، فمثلا عند حساب نسبة محرك تكلفة أحد أنشطة الشركة التي يكون فيها العمل اليدوي هو المورد الرئيسي، فإن ساعات العمل المباشرة (النظرية) لإنجاز النشاط تستخدم كمحرك تكلفة

¹ إسماعيل يحيى الكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، مرجع سبق ذكره، ص.187.

² لبيبي هشام نعمان، مرجع سبق ذكره، ص 61.

³ Ljilja Antić and Mila Georgijevski, "Time-Driver Activity Based Costing", Economic Themes, University of Niš, Serbia, No 4, 2010, p.501.

⁴ Robert S. Kaplan and Steven R. Anderson, "Time Driven Activity – Based Costing : A Simpler and More Path to Higher Profits", Harvard Business School Publishing Corporation, United States of America , 2007, p.10.

⁵ Ljilja Antić and Mila Georgijevski, Op.cit, p.502.

- لحساب مما يجعل القياس التكاليفي غير سليم وبالتالي فمن الأجدر أن لا تحمل تكلفة الطاقة غير المستغلة على المنتجات أو الخدمات وإنما يتم معالجتها على أنها تكاليف فترة.¹
- يرى Johnson أن تحليل الأنشطة يركز الاهتمام على التغيير في حجم النشاط ولكنه لا يركز الاهتمام حول كيفية حصول هذا التغيير في النشاط وما هو تأثيره على رضا الزبون.²
- على الرغم من كون ABC أسلوب فعال لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية مقارنة بالحاسبة الإدارية التقليدية، إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف التي لا تخصص إلى أي من الأنشطة بل يتم تجميعها في مركز تجميع خاص لتخصص بعدها لأهداف التكلفة (منتجات، خدمات..). من خلال أساس تخصيص مبني على التقدير الشخصي لحاسب التكاليف، مما لا يقضي كلياً على عشوائية التخصيص.³
- اعتماد المحاسبين على الاستبيان ومقابلة العاملين للاستفسار عن مقدار الوقت الذي يقضونه لتنفيذ الأنشطة المكلفين بها، يجعلهم يستغرقون أوقات طويلة في مراجعة مدى موضوعية هذه التقديرات، لتفادي انحرافات التخصيص، بدلاً من تكريس وقتهم في تشخيص كفاءة العمليات بهدف التحسين المستمر، والعمل على استغلال الطاقة العاطلة والتقليل من الطاقة الضائعة، والمفاضلة بين الزبائن... الخ.⁴
- تقديرات معدلات تحميل التكاليف غالباً ما تكون مرتفعة جداً لأن حسابها قائم على افتراض عمل الموارد في مستويات الطاقة القصوى، لكن العمليات غالباً ما تشغل عند مستوى تقل عن ذلك بكثير.⁵
- المعلومات التي ينتجها أسلوب ABC تتعلق بالمحيط الداخلي للشركة وبالتالي فإن التعامل معها على أساس أنها معلومات إستراتيجية يترتب عنه اتخاذ قرارات غير سليمة، كون القرارات الإستراتيجية تبني على المعلومات الداخلية والخارجية (عن المنافسين، والزبائن...).
- لا يصلح تطبيق أسلوب ABC في كل أنواع الشركات، فتجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكاليف حسب الأنشطة مكلف للغاية بالنسبة للشركات الصغيرة جداً مقارنة بالمنافع التي سيحققها.

¹ منال جبار سرور وضرغام أحمد عبد الرضا، "مدخل التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس النشاط/ دراسة مقارنة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 22، العدد 92، 2016، ص. 521.

² منال جبار سرور وضرغام أحمد عبد الرضا، المرجع نفسه، ص. 522.

³ إسماعيل يحيى التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، مرجع سبق ذكره، ص. 188.

⁴ مثنى فالح بدر الزبيدي، "أهمية استخدام مدخل احتساب التكلفة على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TDABC) في المشروعات الصغيرة: دراسة تطبيقية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، كربلاء، العراق، العدد 92، 2012، ص. 107.

⁵ مثنى فالح بدر الزبيدي، المرجع نفسه، ص. 108.

المبحث الرابع: تطور أسلوب التكلفة على أسس النشاط إلى الإدارة والموازنة بالأنشطة

نتيجة للنقائص التي عانى منها أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وكذا حاجة الشركات للكم الهائل والمتنوع من المعلومات (الداخلية والخارجية) الواجب توفيرها لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية والرفع من مستويات أدائها لمسايرة بيئة التحسين المستمر، عمل العديد من الباحثين على تطوير أساليب محاسبية إدارية إستراتيجية انطلاقاً من أسلوب التكلفة على أساس النشاط منها، أسلوب الإدارة على أساس النشاط، الموازنة على أساس النشاط،... الخ.

المطلب الأول: أسلوب الإدارة على أساس النشاط

بسبب تعدد المزايا التي استفادت منها الشركات جراء تطبيقها الجيد لأسلوب التكلفة على أساس النشاط من تحسين دقة قياس التكاليف، دراسة وتحليل هيكل تكاليف أنشطة الشركة، معرفة الأسباب الحقيقية وراء حدوث التكلفة، التفرقة بين الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة، معرفة العملاء والمنتجات الأكثر ربحية، التحديد الدقيق لمواطن الهدر في سلسلة القيمة،... الخ، عمل الباحثون في هذا المجال على الانتقال بـ ABC من كونه أسلوب لتحديد العلاقة ما بين الموارد والأنشطة وتحميلها فيما بعد على أهداف التكلفة النهائية (أسلوب قياس)، إلى نظام إداري ذو بعدين عمليتي وإستراتيجي من خلال مكاملته مع المدخل الأخرى للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، لإدارة الأنشطة التشغيلية بغية تخفيض تكاليفها وتحسين القيمة المقدمة للعميل¹، ما أدى إلى ولادة أسلوب الإدارة على أساس النشاط.

الفرع الأول: مفهوم أسلوب الإدارة على أساس النشاط

المحاسبة على أساس النشاط عامل أساسي لتفعيل التحسين المستمر، والعمليات هي مصدر العديد من فرص التحسين داخل الشركة، ونظراً لكون العملية عبارة عن مجموعة من الأنشطة المرتبطة بأداء هدف محدد، فإن تحسين العمليات يعني تحسين طريقة أداء الأنشطة التي تنعكس إيجاباً على القيمة المقدمة للعميل. كما أن إدراك الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية لحقيقة أن إدارة الأنشطة وليس التكاليف هي مفتاح التحكم الجيد بالشركات العاملة في بيئة الجودة الشاملة، جعلهم يصلون إلى نتيجة مفادها أن إدارة الأنشطة هي أساس الرقابة الفعالة وتقليص تكاليف أهداف التكلفة النهائية، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بأسلوب الإدارة على أساس النشاط Activity-based management (ABM) وتبنيه من قبل كبريات الشركات لتعديل وتحسين أنشطتها وزيادة أرباحها². وقد حضي هذا المفهوم بالعديد من التعاريف منها:

- عرفه كل من (Martin Fahy et al) بأنه "نظام مكمل لـ ABC يعمل على تحسين القيمة المدركة للعميل، والأرباح المحققة من هذه القيمة انطلاقاً من إدارة الأنشطة، وفق الإجراءات الثلاثة التالية: تحليل مسببات التكلفة، تحليل الأنشطة، وتحليل مقاييس الأداء"³.

¹ سليمان البشتاوي، "الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM) نحو تحسين وتطوير الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث - العلوم الإنسانية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، المجلد 28، العدد 8، 2014، ص. 1874.

² Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, "Cost Management-Accounting and Control", Op.cit, p.549.

³ Martin Fahy and Jeremy Roche and Anastasia Weiner, "Beyond Governance Creating Corporate Value through Performance Conformance and Responsibility", John Wiley and Sons Ltd, United States of America, First Edition, 2005, P.89.

- وذهب باحثون آخرون في تعريفهم لـ **ABM** بأنه "مدخل إداري يقوم على المكاملة بين التكلفة على أساس النشاط، والمدخل الأخرى للمحاسبة عن الوضع الإستراتيجي، كإعادة هندسة العمليات، تحليل سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، المقارنة المرجعية، بطاقة الأداء المتوازن ... الخ، بهدف الوصول إلى نظام تسيير متكامل يمكن الشركة من التحسين المستمر، رفع الإنتاجية، ضغط التكاليف وخلق القيمة المرغوب فيها للعميل"¹. يشير هذا التعريف إلى أن الإدارة على أساس النشاط عبارة عن توليفة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المتكاملة الأهداف (تكلفة-جودة-زمن-وضيفة).
 - وعرف من قبل **(Cooper and Kaplan)** بأنه "تنفيذ عدة خطوات إدارية مستمدة من مخرجات تحليل ABC وفق مستويين لتحسن الأداء، ABM التشغيلي، ABM والإستراتيجي. حيث أن²:
- ABM التشغيلي: يهدف إلى تحسين ما هو موجود بالفعل، من خلال العمل على الاستغلال الأمثل لموارد الشركة (الكفاءة التشغيلية للأصول).
- ABM الإستراتيجي: يهدف إلى إحداث تغييرات جوهرية، بهدف تخصيص الموارد غير المباشرة مرتفعة القيمة بأكبر قدر ممكن من الفعالية. " وهذا ما يوضحه الشكل رقم (3-21).

الشكل رقم (3-21): الإدارة على أساس النشاط ABM التشغيلي / الإستراتيجي



المصدر: لطيفة بكوش، "مساهمة التسيير على أساس النشاط في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قيم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016-2017، ص.143.

¹ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، "دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 12، العدد 4، 2012، ص.107.

² Narcyz Roztock, "Activity-Based Management for Electronic Commerce: A Structured Implementation Procedure", Journal of Theoretical and Applied Electronic Commerce Research, university of Talca, Chile, Vol 5, No 1, 2010, p.8.

- ويعرف الباحث **ABM** بأنه "أسلوب محاسبي إداري مكمل لأسلوب التكلفة على أساس النشاط، يقوم على فكرة أن تحليل العمليات يترتب عنه تحديد وحذف أو التقليل من تلك الأنشطة غير المضيفة للقيمة من جهة، وإدارة وتطوير تلك المضيفة للقيمة من جهة أخرى، ما يؤدي إلي إدارة وضغط التكلفة، تخفيض الوقت، وتحسين الجودة (ثلاثية البقاء من أجل الحياة)". وهو "أسلوب تسييري يجمع بين ABC وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الأخرى بهدف تحسين القيمة المدركة لدى العميل والأرباح المترتبة عنها بإدارة أنشطة سلسلة قيمة الشركة وفق المستوى التشغيلي، والإستراتيجي، التي تكون من خلال الإجراءات الثلاثة التالية: تحليل مسببات التكلفة، تحليل الأنشطة، وتحليل مقاييس الأداء".

الفرع الثاني: تطبيق أسلوب الإدارة على أساس النشاط

تعتبر الإدارة القائمة على أساس النشاط أكثر شمولاً من ABC كونها تضيف النظرة العملية (التشغيلية) لنظرة التكلفة الخاصة ب ABC، أي أن ABM يشمل ABC ويستخدمه كمصدر معلومات رئيسي لتقييم وتحسين الأداء.

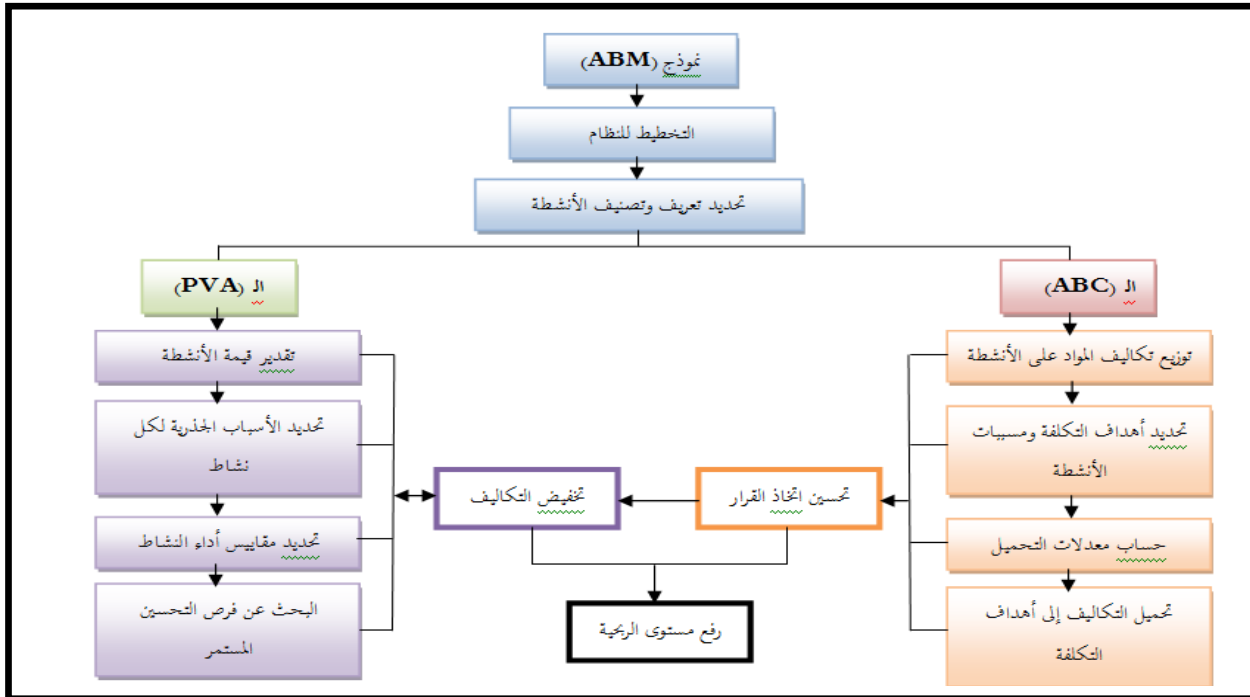
كما أنه يمكن اعتبار أن ABM نظام معلومات له أهداف واسعة تتمثل في:¹

- عملية صنع القرار عن طريق توفير معلومات دقيقة عن التكاليف.
- خفض التكاليف عن طريق تشجيع ودعم جهود التحسين المستمر.

الهدف الأول يتم تحقيقه من خلال نبي فلسفة ABC، أما الهدف الثاني فينتهي إلى تحليل قيمة العملية analysis Process value (PVA). وبالتالي، إذا قررت أي شركة استخدام أسلوب ABM بهدف تحسين القيمة المدركة للعميل ورفع مستوى ربحيتها كمحصلة لعملية تحسين الأداء يجب عليها وضع مخطط عمل محكم، بحيث يدمج بين عمل كل من ABC و PVA والعمل على تنفيذه بدقة، كما هو موضح من خلال الشكل رقم (3-22).

¹ Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen and Liming Guan, **Cost Management Accounting and Control**, South-Western Cengage Learning, United States of America, Sixth Edition, 2009, p.443.

الشكل رقم (3-22): نموذج تطبيق ABM



Source: Don R. Hansen et al, "Cost Management Accounting and Control", South-Western Cengage Learning, United States of America, Sixth Edition, 2009, p.443.

من خلال الشكل يتضح لنا أنه تطبيق ABM يجب على إدارة الشركة إتباع عشر خطوات، خطوتين عامتين أما الخطوات

المتبقية، أربعة منها خاصة بـ ABC و الأخر تتعلق بتحليل قيمة العملية PVA، حيث أن: ¹

■ **تخطيط النظام:** يعطي توضيح حول تطبيق أسلوب ABM ويتناول القضايا التالية:

- الغرض أو الأهداف من تطبيق أسلوب ABM.

- المركز التنافسي الحالي والمرغوب فيه للشركة.

- العمليات الإنتاجية والتجارية الخاصة بالشركة ومزيج المنتجات.

- جدول زمني للتنفيذ، تعيين مسؤوليات محددة لأعضاء الفريق، والموارد اللازمة للتنفيذ، (ميزانية مفصلة)؛

- تحديد ما إذا كان تطبيق النظام يخص الشركة ككل (نظام كلي) أو جزء منها (نظام جزئي)؛

■ **تحديد الأنشطة والمهام، التعريف والتصنيف:** يستلزم هذا الإجراء إعطاء اهتمام أكبر بـ ABM منه بـ ABC ، بحيث

يجب أن يتضمن قاموس الأنشطة قائمة مفصلة بالمهام التي تحدد كل نشاط، ومسببات حدوثها، ما يساعد على تحسين

كفاءة الأنشطة ذات القيمة المضافة، كما أن تصنيف الأنشطة يسمح لـ ABC بالارتباط بمبادرات التحسين المستمر

الأخرى مثل الإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة الشاملة، إدارة التكاليف الكلية للجودة البيئية... الخ.

¹ Don R. Hansen et al, "Cost Management Accounting and Control", South-Western Cengage Learning, Sixth Edition, United States of America, 2009, p.442-444.

بناء على ما سبق يرى الباحث بأن الهدف العام لـ ABM هو تحسين ربحية الشركة الذي يتحقق بتحديد وانتقاء فرص التحسين، بناء على استخدام معلومات ذات دقة عالية لاتخاذ أفضل القرارات التشغيلية والإستراتيجية. فتحليل السبب الرئيسي أو الجذري لاستهلاك التكاليف يكشف عن فرص التحسين من خلال تحديد التكاليف غير المضيفة للقيمة، وتحد أو تصنيف الأولويات استنادا إلى المبادرات التي توفر أكبر قدر من فرص خفض التكاليف؛ المقاسة بالاعتماد على ABC.

الفرع الثالث: العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب الإدارة على أساس النشاط

لتوضيح العلاقة بين ABM و ABC يجب الإجابة عن التساؤل التالي: هل الإدارة القائمة على أساس النشاط ABM أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC؟¹

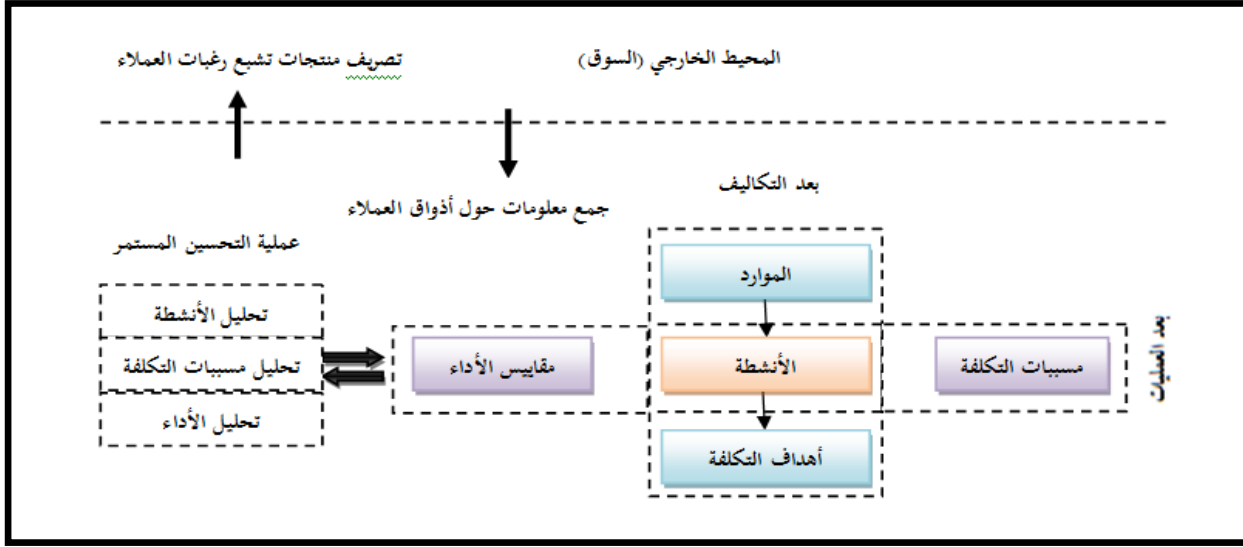
من خلال تطرقنا لمفهوم كل من ABC و ABM وجدنا انه لكل منهما هدف خاص به؛ ففي حين يركز أسلوب ABC على الأنشطة بغية القياس الدقيق لتكلفة المسببات، وأهداف التكلفة النهائية (منتجات خدمات) فإن أسلوب ABM يركز على الأنشطة بهدف إدارتها لتحسن كفاءتها بغية التخلص من التكاليف غير المضيفة للقيمة وإنتاج منتجات تتماشى وما هو مطلوب في السوق، فمثلا نجد ABC يركز على نشاط الفحص بهدف قياس تكلفته كخطوة أولية لتخصيصها بدقة على أهداف التكلفة النهائية اعتماد على نسبة استهلاكها لمسببات التكلفة، في حين يركز ABM على تحليل نشاط الفحص إلى المهام المكونة له والموارد (المادية والبشرية) اللازمة لأدائه، ومسبباته بهدف تطوير آلية عمل النشاط بما يضمن فعالية وكفاءة الأداء وانخفاض التكلفة، والوقت المستنفذ في العملية، والتخلص من الطلب غير اللازم على هذا النشاط (التخلص من الطلب على نشاط الفحص بضمان جودة المواد الأولية المكتتاة من خلال البحث عن موردين أكفاء للتعامل معهم، أو إقامة شراكة مع المورد)².

إلا أن الواقع العملي يقول بأنهما يشكلان نظاما متكامل، إذ يعتبر أسلوب ABC مصدر للمعلومات المالية وغير المالية التي إذا لم يتم استخدامها في مجال التسيير لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية فإن الشركة لن تبلغ إلا نصف الطريق، لذا فلبولوج الفائدة المرجوة من نبي وتفعيل ABC يجب على المسيرين الاستفادة من مزايا أسلوب ABM الهادف إلى إشباع رغبات العملاء المحددة من خلال الاتصال الدائم للشركة مع السوق. كما هو موضح من خلال الشكل رقم (3-24).

¹ Sorinel Capusneanu and Dana-Maria Martinescu, "Convergence of ABC and ABM Principles – Guarantee of a Performant Management", Theoretical and Applied Economics, General Association of the Economists, Romania Vol.15, No.10, 2010, p.101.

² خديجة عرقوب، "الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات"، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، سوريا، العدد 38، 2015، ص.ص.55-56.

الشكل رقم (3-23): نموذج الإدارة على أساس النشاط



Source: Martin Fahay et al, "Beyond Governance Creating Corporate Value through Performance Conformance and Responsibility", John Wiley and Sons Ltd, United States of America, 2005, P 90.

وإن ABC يصبح ABM عندما يستخدم ل:¹

- تصميم وإنتاج المنتجات والخدمات التي تلي أو تتجاوز احتياجات العملاء، وتحقق الأرباح.
 - التحسين المستمر في الجودة والكفاءة والسرعة.
 - توجيه المزيج الإنتاجي والقرارات الاستثمارية.
 - المفاضلة بين بدائل الموردين.
 - التفاوض حول السعر، ميزات المنتج، الجودة، التسليم، والخدمة مع العملاء.
 - استخدام عمليات توزيع وتقديم الخدمات تمتاز بالكفاءة والفعالية، لاستهداف أسواق وشرائح عملاء محددة.
 - تحسين قيمة منتجات وخدمات الشركة.
 - البحث عن فرص التحسين والتحسين المستمر، التي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيقة للقيمة وتحسين أدائها.
 - البحث عن العوامل الأساسية المفسرة للتغير في التكاليف.
- والمتمتع في مفهوم كل من أسلوب ABC و ABM بجد بأنهما متداخلين، فتحليل الشركة إلى أنشطة وفق ABC يهدف إلى تقديم بيانات مالية وغير مالية عن أنشطة سلسلة القيمة (التصميم، التموين، الإنتاج، التوزيع، خدمات ما بعد البيع.... الخ) من تكلفة الأنشطة ومسبباتها وصولاً إلى القياس الدقيق لتكلفة أهداف التكلفة النهائية ما يمنح المديرين نظرة أولية عن إليه استهلاك الموارد

¹ The Chartered Institute of Management Accountants, "Technical Briefing:Activity- based Management – An Overview",April 2001, p.3, https://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/ABM_techrpt_0401.pdf, 15/04-2020.

في إطار قيام الشركة بإنتاج القيمة، أما تحليل أداء الأنشطة وفق نظام ABM فإن الغاية منه استخدام مخرجات ABC لتحسين أدائها من خلال الدراسة التفصيلية التحليلية لهيكل تكلفة الأنشطة ومسبباتها الرئيسية، إضافة إلى تقييم أنشطة العمليات من ناحية التكلفة المستهلكة والقيمة المنتجة ما يمكن المديرين من تحديد الأنشطة أو الكلف بنوعيتها غير المضيفة للقيمة للعمل على تخفيضها أو التخلص منها والمضيفة للقيمة لتحديد فرص التحسين المستمر فيها من خلال التحديد الدقيق لنقاط وأسباب الهدر، ما يمكن الشركة من استغلال مواردها المتاحة بكفاءة وفعالية لإنتاج منتجات وتقديم خدمات ذات تكلفة منخفضة وجودة مرتفعة ودورة حياة قصيرة مقارنة بمنافسيها (بلوغ القيمة المدركة للعميل) أو (تعظيم قيمة المنتج)، ما يدعم قدرتها التنافسية ويحسن من قيمتها السوقية¹.

وبالتالي يتضح لنا جلياً بأن ABC يعمل على قياس الأداء من خلال إنتاجه للمعلومات المالية وغير المالية التي تعد نقطة بداية عمل ABM لتحليل الأداء على المستويين التشغيلي والإستراتيجي بهدف تحسينه، أي أنه لا وجود لـ ABM في غياب ABC و لن تكتمل مزايا ABC إلا إذا تم استخدام مخرجاته من قبل ABM في عملية التسيير (لا فائدة من القياس دون تسيير، ولا وجود للتسيير في غياب عملية القياس).

المطلب الثاني: أسلوب الموازنة على أساس النشاط

ومع انتشار تطبيق أسلوب ABC على نطاق واسع وتعدد المعلومات التي يوفرها ارتأى الباحثون في هذا المجال الاستفادة من قاعدة بياناته في إعداد الموازنات التقديرية للرفع من فعاليتها في تخطيط ورقابة موارد الشركات ما أدر إلى ظهور أسلوب الموازنة على أساس النشاط Activity-based budgeting (ABB).

الفرع الأول: مفهوم أسلوب الموازنة على أساس النشاط

نتيجة لأوجه قصور الموازنات التقليدية التي من أبرزها إعدادها في مستويات عليا وتركيزها على التوجه المالي فقط الذي قد لا يتناسب فيما بعد مع المستوى التشغيلي للشركة، فكر الباحثون في إعداد الموازنات على أساس تشغيلي ثم تحويلها إلى أساس مالي بعد التحقق من إمكانية تحقيق المستهدفات من الإنتاج تشغيلياً، والتي أصبح يصطلح عليها بالموازنة على أساس النشاط². والتمتعن في الأدبيات يرى بان الموازنة على أساس النشاط ليست فكرة جديدة في مجال المحاسبة الإدارية كون أن أول الكتابات التي تطرقت إلى هذا الموضوع كانت في أواخر التسعينيات وحتى يومنا هذا³. ونظراً لكونها تعد شريان التخطيط الذي تقوم به الإدارة المتخصصة من أجل حماية موارد الشركة من الضياع والرقابة عليها واستغلالها بكفاءة عالية في ظل ندرتها واشتداد المنافسة في بيئة الأعمال الحالية، لاقت اهتماماً كبيراً وصيغت في حقها عدة تعاريف منها:

¹ تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر على:

- Paolo Maccarrone, "Activity-based management and the product development process", European Journal of Innovation Management, emerald publishing, Bingley, United Kingdom, Vol.1, No.3, 1998, p.148.

- علي حازم يونس اليامور، "استخدام نظام الإدارة على أساس النشاط الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة- دراسة حالة في معمل ألبان الموصل"، مجلة تنمية الرافيدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 98، 2010، ص.232.

² أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2013، ص.95.

³ Zaneta Pietrzak, "Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies", Journal of Social Sciences, Vol.81, No.4., 2013, p.27.

- عرفها (Jesse et al) بأنها "مدخل للتخطيط يعتمد على مسببات النشاط لتقدير مستويات وتكاليف الأنشطة اللازمة لإنجاز الكمية والجودة المخطط لها"¹ أي أن إدراج التكاليف في الموازنة على أساس النشاط يكون وفقاً لمسببات التكلفة.
- كما عرفها كل من (Huynh et al) "بأنها توجه حديث في إعداد الموازنة التقديرية، بهدف التخطيط المستقبلي لاحتياجات الشركة من الموارد بناء على العلاقة السببية بين المخرجات المستهدفة والأنشطة المطلوبة لإنتاجها (كمية مسببات التكلفة) وصولاً إلى التقديرات التفصيلية لمتطلبات هذه الأنشطة (الموارد)، وتحديد القيمة المالية اللازمة لتغطيتها وبلوغ الأهداف الإنتاجية المسطرة"².

انطلاقاً من التعاريف سألفة الذكر يرى الباحث أن طريقة الموازنة على أساس النشاط تمثل امتداداً للمفاهيم القائمة على أساس الأنشطة ABC و ABM لتشمل مجال الموازنة. ما جعله يعرفها على أنها "عملية الاشتقاق الكمي للاحتياجات المستقبلية للشركة من أنشطتها الواجب تنفيذها لتحقيق أهدافها المرجوة، اعتماداً على معدلات التكلفة المقدرة بناء على قاعدة بيانات التكلفة والموازنة على أساس النشاط" أي أن حجم الطلب على الأنشطة (طاقة الأنشطة) دالة في خطة وأهداف الشركة للفترة المقبلة (لمن وماذا وكيف وكَم ستنتج، ومن هم منافسوها)، أما كمية وقيمة الموارد اللازمة لعبء العمل فهي دالة في مستوى النشاط (حجم مسببات التكلفة) اللازم لبلوغ القيمة المدركة للعميل في ظل كفاءة وفعالية الأداء.

ما يميز الموازنة على أساس النشاط عن الموازنات التقليدية أنها تعمل على ربط التكاليف بشكل أكثر دقة بالأنشطة ما يجعل عملية التخطيط دقيقة وتصحيح الانحرافات فعالة، وقد أكدت الشركات التي طبقتها على تحقيقها للعديد من الفوائد منها:³

- إعداد ميزانيات أكثر واقعية.

- تحسين الدقة في تحديد الاحتياجات من الموارد.

- تحسين ربط التكاليف بالمخرجات (الناتج).

- تخصيص التكاليف للمسؤوليات الوظيفية بدقة عالية.

- القدرة على تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى.

كما أن (Kaplan 1995) أكد من خلال دراسته على أهمية اعتماد أسلوب الموازنة على أساس النشاط في قياس تكلفة الموارد، كونه يساعد المسيرين على إيجاد مستويات بديلة لاستهلاك الموارد إضافة إلى ضمانه إعداد موازنات تقديرية تعتمد على تحليل الأنشطة بصورة أكثر دقة وموضوعية⁴.

الفرع الثاني: خطوات تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط

¹ Jesse T. Barfield et al, "Cost Accounting Traditions and Innovations", Thomson, Southwestern, United States of America, Fifth Edition, 2002, P.682.

² عادل طه أحمد فايد، "تطوير إعداد الموازنة بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أساليب الموازنة على أساس النشاط"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، المجلد 19، العدد 1، 2015، ص.332.

³ Zaneta Pietrzak, Op.cit, p.27.

⁴ الصديق الطاهر الدباغ، "أهمية استخدام مفهوم الموازنة على أساس النشاط (ABB) في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف التصنيع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية"، مجلة الأستاذ، جامعة بغداد، العراق، العدد 13، 2017، ص.13.

يتطلب تنفيذ ABB بعض الشروط التي قد يتعذر التغلب عليها بالنسبة للعديد من الشركات خاصة الصغيرة منها، كشرط تطبيق ABC الذي يؤدي إلى تغيير في منظور الأعمال من خلال تكبد الشركة لتكاليف إضافية مرتفعة، والالتزامات الزمنية التي تفرض على العمال بهدف المعرفة الشاملة للشركة ، والإلمام بالمفاهيم القائمة على أساس النشاط من خلال إعداد برامج تكوينية مكثفة للرقى بالمستوى الفكري والمهاري للعمال¹.

لكن وفقاً لوجهة نظر (Jesse et al) وعديد الباحثين التي تنص على أنه في حالة ما إذا تم تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط بصورة فعالة سينجم عن ذلك ارتفاع في الأرباح والتدفقات النقدية²، عملت العديد من الشركات على تبني هذا الفكر كبديل للموازنة التقليدية كونه يقوم على التنبؤ بالاحتياجات من المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة لمدة الموازنة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة³.

ولإعداد الموازنة على أساس النشاط والاستفادة منها في مجال تخطيط وتسير الموارد يجب إتباع الخطوات التالية:⁴

- **تقدير حجم الإنتاج والمبيعات للفترة القادمة:** تستلزم عملية بناء الموازنة على أساس النشاط تقدير كميات المبيعات والإنتاج كما هو الحال في الموازنة التقليدية، إضافة إلى تحديد المزيج الإنتاجي وتشكيله العملاء المستهدفين، أي أن التقديرات وفق هذا المنهج لا تقتصر على المنتجات التي سوف تباع فقط بل تتعداها إلى نوعية العملاء الذين يتوقع أنهم سيشترونها (تحديد الجودة، المواصفات، الوظائف... المستهدفة من قبل العملاء). وإن إعداد الموازنات وفق هذه الطريقة يجب أن يكون أكثر تفصيلاً من الموازنات التقليدية، فعلى سبيل المثال يجب أن تتضمن موازنة الإنتاج، معلومات حول العمليات التي سيتم استخدامها لبلوغ حجم الإنتاج الإجمالي مثل عدد مرات التصنيع لكل منتج، تكرار أوامر الشراء للمواد الأولية، طرق الشحن، عدد طلبات العملاء المتوقعة.
- **التنبؤ بالطلب (الاحتياجات) على الأنشطة:** بعد تقدير حجم وخصائص المبيعات والإنتاج (إعداد خطة المبيعات والإنتاج) يعمل الفريق المكلف بإعداد ABB على إحصاء كافة الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات، وتقدير حجم الطلب على كل نشاط مثل حجم الطلب على كل من نشاط طلب، استلام ومناولة المواد، نشاط الصيانة، نشاط تطوير منتجات جديدة، نشاط البيع... الخ؛ الأمر الذي يجعل أسلوب ABB يمتاز بشموليته في تحليل كافة الأنشطة اللازمة لتصنيع، تسويق، بيع وإيصال المنتجات للعميل، على عكس الموازنة التقليدية التي تقوم على تقدير الموارد والعمل البشري وعمل الآلات فقط.
- **حساب الاحتياجات من الموارد:** بعد إحصاء كافة الأنشطة الضرورية لتنفيذ الخطة الإنتاجية والبيعية يتم وضع تقديرات لعدد ونوع ومواصفات الموارد اللازمة من آلات ومعدات صناعية، يد عاملة، مواد أولية... الخ ، لتلبية طلبات الأنشطة

¹ Zaneta Pietrzak, Op.cit, p.27.

² الصديق الطاهر الدباغ، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ إسحاق رزاق عطية وآخرون، "إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط ABB في مديرية باديات بابل"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2006، ص.9.

⁴ Robert S . kaplan and David P. Norton, "The strategy-focused organization how balanced scorecard companies thrive in the new business environment", Harvard business school publishing corporation, United States of America, 2001, p p.298-290.

وتمكينها من بلوغ الطاقة التشغيلية المستهدفة للفترة المقبلة، اعتمادا على المعلومات التي تجمعها الشركة حول نشاط الفترة المقبلة، وكفاءة العمليات، فإذا ما تنبأت الشركة بتحسين العمليات للفترة المقبلة مثلا فإنها ستعدل الطلب على الموارد بالتخفيض ليعكس التحسينات المتوقعة.

■ **تحديد الإمدادات الفعلية من الموارد:** بعد وضع التقديرات يتم تحويل الطلب على الموارد إلى تقدير لإجمالي الموارد التي سيتم توفيرها بحسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للشركة، إذ يتم إعداد ملف تعريف خاص بالإنفاق لكل مورد.

لتختتم عملية الموازنة على أساس النشاط في الأخير بتقدير تكاليف كل نشاط للسنة المقبلة

الفرع الثالث: العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط أسلوب الموازنة على أساس النشاط

لتوضيح العلاقة بين ABB و ABC يجب الإجابة عن التساؤل التالي: هل التكلفة على أساس النشاط ABC أسلوب

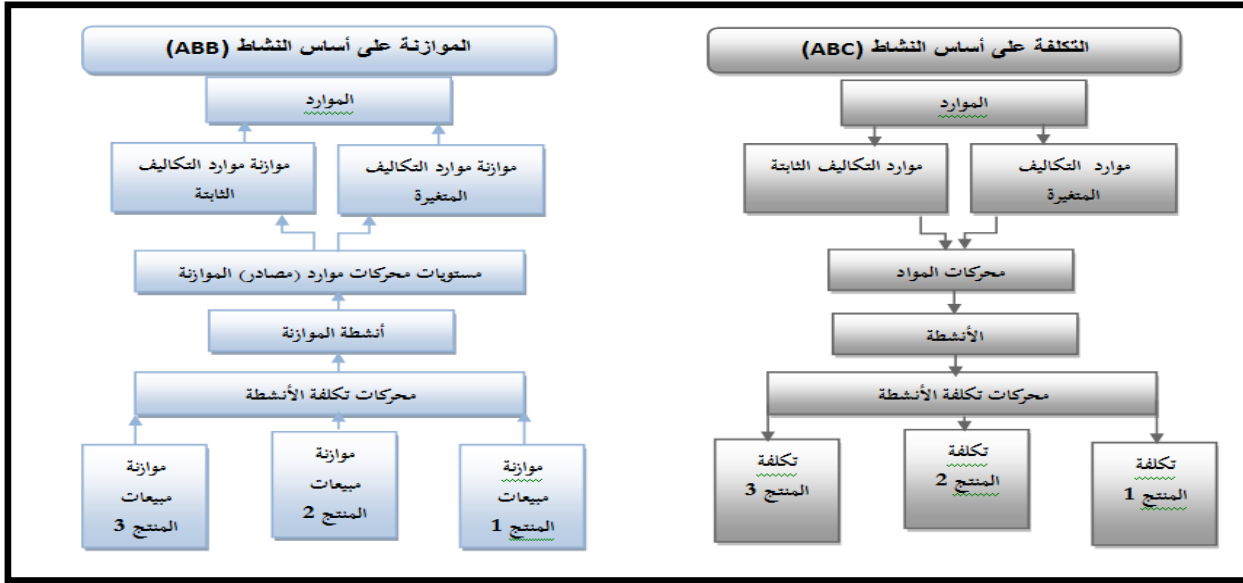
أساسي لعمل أسلوب الموازنة على أساس النشاط ABB ؟

لقد أشار (Cooper and Kaplan) إلى أن الموازنة على أساس النشاط تعد أسلوبا عكسي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط فيما يخص آلية عمله، وتدقق معلومات عملية التحليل كما هو موضح من خلال الشكل رقم (3-24)¹. إلا أن الواقع العملي يقول بأنهما يشكلان نظام متكامل لخدمة الإدارة من خلا توفير معلومات تساعد الشركة على تخطيط وتسيير مواردها خدمة لأهدافها التشغيلية الإستراتيجية. فأسلوب ABC يقوم بالقياس الدقيق لمسببات تكلفة النشاط المخطط لها المعتمد عليها في قياس كمية الموارد التقديرية (تكاليف مباشرة مستهلكة من قبل المنتجات، تكاليف غير مباشرة مستهلكة من قبل الأنشطة التي تستهلكها المنتجات) اللازمة لإنتاج توليفة المنتجات المقدر إنتاجها (كمية، مواصفات) لمواجهة الطلب المقدر.²

¹ عبد الإله مصطفى إبراهيم أحمد وكمال أحمد يوسف، "دور الموازنة على أساس النشاط في تقييم الأداء المالي"، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، المجلد 12، العدد 48، 2018، ص.100.

² ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط (ABB) دراسة حالة الجامعات العامة في قطاع غزة"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، غزة، فلسطين، العدد 3، 2012، ص.324.

الشكل رقم (3-24): أسلوب التكلفة والموازنة على أساس النشاط (ABC/ABB)



المصدر: الصديق الطاهر الدباغ، "أهمية استخدام مفهوم الموازنة على أساس النشاط (ABB) في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف التصنيع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية"، مجلة الأستاذ، جامعة بغداد، العراق، العدد 13، 2017، ص. 17.

من خلال الشكل نلاحظ أن ABC و ABB يتوافقان من حيث مكوناتهما كأسلوب محاسبي تكاليفي إداري لكن الاختلاف يكمن في آلية العمل، ف ABC يعمل على تخصيص تكاليف الموارد إلى الأنشطة فأهداف التكلفة النهائية اعتمادا على مسببات التكلفة بنوعيتها في حين عمل ABB يبدأ بعملية التنبؤ بنوع وكمية المنتجات والخدمات وتشكيلة العملاء الواجب تلبية رغباتهم للفترة المقبلة، ليعتمد عليها في تحديد وتخطيط الأنشطة التي تستلزم عملية الإنتاج والمرتبطة بسنة الموازنة (توزيع تكلفة مخرجات الفترة المقبلة على الأنشطة)، وتقدير الموارد اللازمة لتنفيذها التي تتناسب ومسببات تكلفة كل نشاط (توزيع تكلفة الأنشطة على الموارد لإيجاد حجم الموارد اللازمة لإنتاج الكمية المتوقع من المخرجات). أي أن عمل ABB يعتمد بالدرجة الأولى على قاعدة بيانات ABC الذي يمكنه من إعداد موازنات تقديرية استنادا إلى التحليل الدقيق والموضوعي للأنشطة.

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة هذا الفصل يمكن القول بأن تبني الشركات الناشئة في بيئة التصنيع التنافسية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط سيوفر لها معلومات مالية وغير مالية تمتاز بالدقة، التفصيل والوقتية، مما يجعلها قادرة على اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية في ظل درجة تأكد عالية تمكنها من التغلب على المشاكل المترتبة عن التغيرات المتسارعة التي تشهدها بيئة أعمالها.

فأسلوب ABC يعمل على تحليل هيكل تكلفة سلسلة قيمة الشركة مع تحديد وقياس مسبباتها المعتمد عليها في التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة من الموارد إلى الأنشطة فأهداف التكلفة النهائية وفق علاقة السبب بالنتيجة، مما يوفر للمحاسب الإداري الإستراتيجي قاعدة بيانات متكاملة تسمح له بالقياس الدقيق للفجوة بين التكلفة المحققة/المقدرة والمسموح بها للمنتج القديم المحسن/الجديد، مع التحديد الدقيق لمواطن الخلل ومسبباتها كمرحلة مفصلية (نجاح أي علاج يقترن بالتشخيص السليم للمشكلة) ليتم بعدها العمل على معالجتها من خلال إعادة هندسة العمليات وإدخال التحسينات المستمرة على المنتج، مما يضمن إنتاج وتسويق منتج ذو ميزة تنافسية مستدامة تمكنها من تحقيق الربح المستهدف الذي ينمي ثروة المساهمين.

الفصل الرابع:

أسلوب التكلفة

المستهدفة

مقدمة الفصل:

مع اشتداد المنافسة وتحول السوق من سوق منتج إلى سوق مستهلك أصبح إلزاما على الشركات إنتاج وتسويق منتجات تقع ضمن الحدود التي تفرضها المنافسة (تكلفة، جودة، زمن) تلبية لتطلعات عملائها الحاليين وكسب عملاء جدد، بهدف الاستحواذ على حصة سوقية تضمن لها تحقيق الربح المستهدف الذي يمكنها من الاستمرار وبنحها فرص النمو.

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة ذو التوجه الخارجي القائم على فلسفة السوق هو نقطة بداية نشاط الشركة وليس نقطة نهايته والسعر يقود التكلفة، من أنجع أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الهادفة لتخطيط تكاليف دورة حياة المنتج، خلال مراحلها الأولى (التخطيط، والبحث والتطوير، والتصميم) مع التحسين المستمر في سلسلة قيمة الشركة لإنتاج منتجات ذات جودة، وظائف ومواصفات تناسب تطلعات السوق في حدود التكلفة المستهدفة التي تمنحها ميزة قيادة السعر التي تكتسي أهمية كبيرة في أي شركة شأنها شأن تجديد المنتج.

ولإعطاء صورة واضحة عن هذا الفصل سيتم تقسيمه إلى أربعة مباحث أساسية مترابطة، بحيث كل مبحث يعد مدخل

للآخر.

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة المستهدفة
- المبحث الثاني: أساسيات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
- المبحث الرابع: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة
- المبحث الثالث: أساليب تحجيم فجوة التكلفة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة المستهدفة

لكي تسبق عملية تحديد وإدارة التكلفة حدوثها على أرض الواقع وتمكين الشركة من تفادي خسائر منتجات غير قادرة على المنافسة من البداية، ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة القائم على دراسة السوق بهدف نقل الضغط التنافسي إلى داخل الشركة لتحفيز موردها البشري على العمل الجماعي بغية الحصول على ميزة تنافسية مستدامة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة

وفق المدخل (الفكر) التقليدي كانت الشركات تقوم بتطوير المنتجات وعرضها في السوق بسعر يبيع يساوي التكلفة المحسوبة مضاف إليها هامش الذي يتماشى وأهدافها، لكن مع زوال الحواجز بين الأسواق وتحول العالم إلى سوق مفتوح تتنافس فيه المنتجات من حيث السعر، الجودة، المواصفات، الوظائف... الخ عملت كبريات الشركات على تبني فكر معاكس لما كان سائدا سابقا بهدف التمايز، حيث أصبحت تنطلق من سعر المنتج الذي يحدده السوق وتطرح الهامش الذي ترغب في تحقيقه للوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتج الذي يتماشى وتطلعات العملاء.

الفرع الأول: جذور أسلوب التكلفة المستهدفة

الأصل في ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) Target Cost يرجع إلى عجز أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية عن مسايرة بيئة الأعمال القرن العشرين، لكن إذا أردنا معرفة من ومتى تم إيجاد هذا الأسلوب فإننا نجد تباين في آراء الباحثين، فهناك من ينسبه إلى بداية القرن العشرين في شركة Ford لصناعة السيارات بالولايات المتحدة الأمريكية، عندما قررت إدخال تعديلات على السيارة نوع T لتخفيض سعر بيعها وزيادة حجم مبيعاتها بناء على فكرة التكلفة المسموح بها¹، من خلال وإتباع أسلوب التكامل الخلفي؛ أي التركيز على الموردين ذوي السمعة العالية فيما يخص المواد الأولية، التركيز على العمالة الماهرة فيما يخص الأجور المباشرة، وفيما يتعلق بالتكاليف الأخرى فقد تم التركيز على سلوكها في تخصيصها الدقيق على المنتجات². وكذلك شركة Volkswagen بألمانيا عندما قررت بلوغ السعر المستهدف لسيارة DM 990 من خلال تبني حلول تقنية بديلة للوصول إلى التكلفة المستهدفة³.

في حين نجد فئة ثانية ترجعه إلى أربعينيات القرن العشرين، حين عمل الأمريكيون على مسايرة النقص الفادح في المواد الأولية والمنتجات الوسيطة الذي تسببت فيه الحرب العالمية، بتعظيم خصائص المنتج المرغوبة مع تدنية التكاليف اعتمادا على تقنية هندسة القيمة Value engineering (VE) أو تحليل القيمة، التي طبقت في شركة General Electric الأمريكية لأول مرة⁴، ليستخدم فيما بعد من قبل الشركات اليابانية للصمود أما المنافسة الشديدة داخل اليابان من خلال الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على

¹ Robin Cooper and Regine Slagmulder, "Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", 25 February 1997, p.2.

² قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، "اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية: دراسة تطبيقية في شرطة المهاري التجارية فرع نينوي"، مجلة تنمية الرفادين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 31، العدد 95، 2009، ص.321.

³ Patrick Feil et al, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective", International Journal of Strategic Cost Management, the Institute for Global Business, University of Akron, Ohio, United States of America, 2004, p.10

⁴ حسين بلعجوز ومحاد عريوة، "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية: تطور أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، د.ط، 2019، ص.103.

تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مرحلة التخطيط التصميم، والتطوير، ليتحول بذلك إلى أسلوب ديناميكي لضغط التكاليف وتخطيط الربح عرف باسم التكلفة المستهدفة¹.

أما الفئة الثالث فقد نسبته إلى سنوات الستينيات من القرن العشرين واعتبروه ياباني الاكتشاف أستخدم لأول مرة من قبل شركة Toyota عام 1963م²، لما ألزمتها أسواقها المحلية والعالمية بعدم الزيادة في الأسعار في ظل المنافسة الشرسة التي تتعرض لها من قبل الشركات الرائدة في مجال صناعة السيارات بل التوجه نحو تصميم وإنتاج منتجات ذات أسعار مناسبة (مستهدفة) وبمستوى جودة كما يطلبه العملاء، للوصول إلى الربح المستهدف بناء على المكانة المرموقة التي ستحتلها في السوق المحلية والعالمية³. وكتيجة للنجاح الذي حققته Toyota شهد أسلوب TC انتشارا رهيبا في الصناعات اليابانية ففي عام 1995 م أصبحت أكثر من 80 % من الشركات المقيدة في بورصة توكيو تطبقه⁴.

لكن تجدر الإشارة إلى أن اغلب الأدبيات أكدت بأن:

أول استخدام لأسلوب التكلفة المستهدفة المبني على فكرة تخفيض التكلفة من المنبع كان في اليابان تحت اسم genka kikaku والذي ترجم إلى Target Costing⁵ أنظر الشكل (4-01)، ليعدل بعدها اسمه العلمي سنة 1995م عقب الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية ويصبح إدارة التكلفة المستهدفة target cost management على اعتبار أن التسمية الأولى مبهمة لا تعكس المعنى الصحيح لمصطلح genka kikaku⁶.

وأن البيئتين الأمريكية والأوروبية لم تتطرق إليه أكاديميا حتى أواخر الثمانينيات حين تم وصفه من قبل (Hiromoto, 1988) بأنه واحد من بين أدوات إدارة التكلفة الخفية التي تستخدمها الشركات اليابانية لضمان التوافق بين إستراتيجياتها وبرامج خفض التكلفة الخاصة بها، ليليه (Skurai, 1989) الذي وصف الخطوات الرئيسية لعملية حساب التكلفة المستهدفة في إحدى الشركات دون أن يضعها في سياق الإستراتيجية، لتظهر بعدها عديد المقالات لـ (Hiromoto, 1991)، (Kato, 1993)، (Manden and Hamado, 1991)، (Manden, 1992)، (Tanaka, 1993)، (Kato et al, 1995)، تصف ممارسات التكلفة المستهدفة في واحد أو أكثر من الشركات اليابانية بنوع من التفصيل، مع عدم شرح الاختلاف في تلك الممارسات المرصودة، لتظهر بعدها منشورات أخرى كمنشور (Cooper and Chew, 1996) تركز على الفوائد المتأتية من اعتماد التكلفة المستهدفة⁷.

¹ Patrick Feil and Keun-Hyo Yook and Il-Woon Kim et al, *op.cit*, p.10.

² Discole Ganye Kwah, "Target Costing in Swedish Firms-Fiction, fad or fact? An Empirical study of some Swedish firms", masters thesis, International Management, School of Economics and Commercial law, Graduate Business School, Göteborg University, Swedish, 2004, p.30.

³ قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، مرجع سبق ذكره، ص. 321.

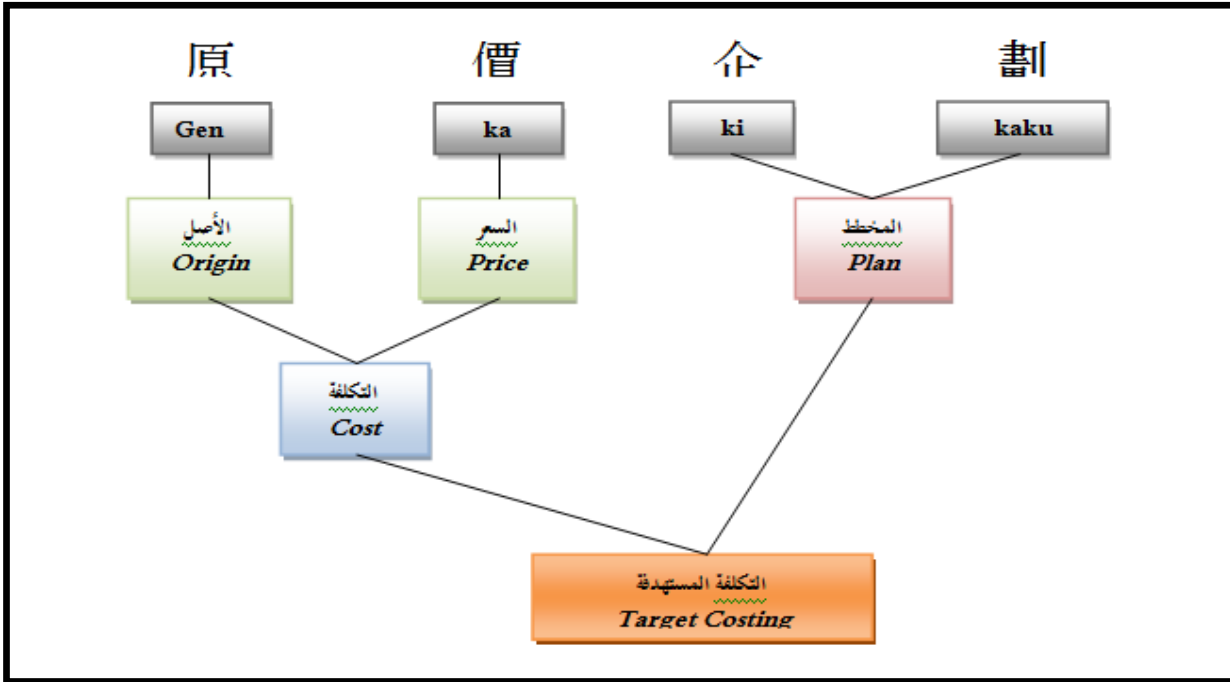
⁴ ناصر نور الدين عبد اللطيف، "دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف"، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2014، ص ص. 306-307.

⁵ Kato, Yutake, "Target Costing Support Systems: Lessons form Leading Japanese Companies", Management Accounting Research, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.4, No.4, 1993, p.35.

⁶ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص. 116.

⁷ Robin Cooper and Regine Slagmulder, *op.cit*, p.2.

الشكل رقم (4-01): أصل تسمية التكلفة المستهدفة



Source: Patrick Feil et al, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective", International Journal of Strategic Cost Management, the Institute for Global Business, University of Akron, Ohio, United States of America, 2004, p11.

الفرع الثاني: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة التي غالبا ما يشار إليها بالتكلفة المسموح بها مشتقة من سعر البيع المتوقع المستمد من السوق مطروحا منه ربح المنتج المستهدف، ويقصد بها إنتاج منتجات تتماشى مع القدرة الشرائية وتلبي رغبات العملاء من خلال التركيز على تصميم منتجات ذات مواصفات، وظائف، جودة، وسعر مرغوب فيها قبل الشروع في إنتاجها وطرحها للسوق و/أو إحداث تغييرات على طول دورة حياة المنتجات القديمة للتخلص من فجوة التكلفة بهدف الوصول إلى الربح المستهدف، لذا يمكن القول أن الهدف من استحداث هذا النهج أو المفهوم هو الموازنة بين تلبية رغبات العملاء والربح المستهدف من قبل الشركة¹. خاصة في مرحلة تشبع السوق عندما تكافح العديد من الشركات من أجل البقاء بتقليل تكاليفها إلى مستوى التكلفة المستهدفة بناء على الخيارين التاليين:²

- من خلال (دمج) تكنولوجيات التصنيع الجديدة، واستخدام أساليب إدارة التكلفة الحديثة، مثل التكلفة /الإدارة/ الموازنة على أساس النشاط، والتكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة... الخ، والسعي إلى مستوى إنتاجية عالية.
- من خلال إعادة تصميم المنتجات أو الخدمات التي تعد مفيدة للعديد من الشركات؛ لأنها تدرك أن قرارات التصميم تعتمد على إجمالي تكاليف دورة حياة المنتج، فمن خلال الاهتمام الدقيق بالتصميم يمكن تخفيض التكلفة الإجمالية للإنتاج.

¹ Stefan Bock and Markus Pütz, "Implementing Value Engineering based on a multidimensional quality oriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach", International Journal of Production Economics, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.183, 2017, p.5.

² Edward J. Blocher et al, op.cit, p 547.

كما أن المتمعن في آلية عمل أسلوب التكلفة المستهدفة يجده يدمج بين وظيفتي المحاسبة الإدارية والتسويق، لما يتطلبه من توفير معلومات عن المنافسين (مواصفات منتجاتهم، وأسعارها في السوق) والعملاء (أذواقهم، وقدراتهم الشرائية) استناداً إلى أبحاث السوق، ليتم الاعتماد عليها في تحديد درجة الجودة والمواصفات والسعر المستهدف للمنتج، إضافة إلى المعلومات المالية وغير المالية (المسببات الحقيقية للتكلفة) الدقيقة التي يقدمها قسم المحاسبة الإدارية عن سلسلة قيمة المنتجات القديمة و أو الجديدة للعمل على إدارتها من منظور إستراتيجي بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة¹.

وفيما يخص تعريف التكلفة المستهدفة لم يتفق الباحثون على تعريف موحد لكنهم أجمعوا على أن محصلة تطبيقه هي تعزيز القيمة المدركة للعميل وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة تظن بلوغ الربح المستهدف، كما هو موضح من خلال التالي:

- عرفه كل من (Hamada و Monden) بأنه "النظام الذي يدعم عملية تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم والتطوير لمنتج جديد أو تغيير نموذج التصميم للمنتج القديم جزئياً أو بالكامل"².
- ويرى (Kato) بأنه "نشاط يسعى إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء، من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة"³. وأشار في تعريف آخر إلى أن أسلوب TC ليس مجرد تقنية بسيطة لتخفيض التكاليف بل هو نظام إستراتيجي متكامل لإدارة الأرباح"⁴.
- أما عن (Tani) فقد وصفه بأنه "نظام إستراتيجي لإدارة التكلفة والجودة، بهدف مقابلة احتياجات العملاء المتصفة بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر والمتلاحق ومسايرة الإستراتيجيات التنافسية للمنافسين"⁵.
- كما عرف من الباحثين (Atkinson و Kaplan) بأنه "أسلوب لإدارة التكلفة يعتمد عليه أثناء مرحلة التخطيط، البحث والتطوير والتصميم، من خلال العمل على المفاضلة بين البدائل التصميمية للمنتج، وكذا العمليات الإنتاجية لاختيار البديل الذي يسمح بإنتاج المنتج في حدود التكلفة المستهدفة، للوصول إلى مستوى عال من الربح المرغوب فيه، وكل هذا

¹ مروى يوسف أحمد الغمري، "التكلفة المستهدفة وكايزن كآلية لتعزيز القيمة المدركة للعميل"، المجلة العلمية للدراسات البيئية والتجارية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، المجلد 10، العدد 2، 2019، ص758.

² Monden Yasuhiro and Hamada Kazuki, "Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies", Journal of management accounting research, American accounting association, United States of America, Vol.3, 1991, p.16.

³ سالم عميرة العمور، "استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، المجلد 6، 2015، ص.291.

⁴ Hussein H. Hamood et al, "Target Costing implementation in Malaysian automotive industry: an exploratory Study", Asia-Pacific Management Accounting Journal, Asia-Pacific Management Accounting Association, Japan, Vol 8, No 1, 2013, p.21.

⁵ محمد حسن محمد عبد العظيم، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 21، العدد 1، 2005، ص.19.

- من خلال المحددات التالية: سعر البيع الذي يفرضه السوق، حجم المبيعات المستهدفة، هامش الربح المستهدف، الوظائف المستهدفة للمنتج، الجودة المستهدفة للمنتج، الوقت المستهدف لإدخال المنتج للسوق... الخ¹.
- و أشار كل من (Aliraza و Mahmud) إلى أنه "أسلوب لتحديد التكلفة المستهدفة من خلال دراسة السوق، ودعم تحقيقها في مرحلة التصميم والتطوير، من خلال تزويد مهندسي التصميم بمعلومات التكلفة المستهدفة ليعملوا على إدارة تكاليف المنتج الجديد من أجل ضمان ربحيته عندما يتم إطلاقه في السوق"².
 - ووصفه كل من (Slagmulder و Cooper) بأنه "تقنية التغذية الأمامية لإدارة التكلفة بدلا من تقنية التغذية العكسية التقليدية المستخدمة لإدارة تكاليف المنتجات أثناء عملية الإنتاج"³.
 - وأكدت جمعية المحاسبين اليابانيين بأنه "عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة، من خلال تحديد مستويات جودة المنتج، سعره ووظائفه التي تتماشى مع تطلعات واحتياجات العملاء، وكذا شروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف، خلال مرحلة التخطيط، والتي تمكن الشركة من تحقيق إستراتيجياتها للربح"⁴.
 - في حين عرفه باحثون آخرون بأنه "عملية لإدارة تطوير وإنتاج المنتجات بهدف الوصول إلى مستوى مرضٍ من الربحية وبالتالي فهي نظام لإدارة التكلفة وإدارة الأرباح في أن واحد"⁵.
 - وقد عرفته جمعية (CAM-I) بأنه "طريقة لتخفيض التكاليف وتخطيط الربح بناء على سعر البيع مع التركيز على إرضاء العميل وإعطاء أهمية لعملية التصميم والتحليل والتعاون الوظيفي، حيث يبدأ خفض التكلفة من المراحل الأولى لدورة حياة المنتج (التصميم والبحث والتطوير) مروراً بمرحلة الإنتاج، التخزين... فتسليم المنتج للعميل، وذلك من خلال الاستخدام الفعال لسلسلة القيمة الإجمالية"⁶.
 - وعرف أيضا حسب مجموعة من الباحثين بأنه "نشاط لإدارة الأرباح على مستوى الشركة خلال مرحلة تطوير المنتج الجديد والتي تشمل:"⁷
 - تخطيط المنتج ذو الجودة التي ترضي العميل.
 - تحديد التكاليف المستهدفة (بما في ذلك تكاليف الاستثمار المستهدفة) للمنتج الجديد لتحقيق الربح المستهدف المطلوب على المستوى المتوسط والطويل بالنظر إلى محددات السوق الحالية.

¹ Robert S. Kaplan and Anthony A. Atkinson, "Advanced management accounting", Prentice-Hall, Third edition, United States of America, 1998,p.222.

² Mahmud Hematfar et al, "The Steps of Implementing Target Costing", 2013, p.3, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1455184> .

³ Hussein H. Hamood and all, **op.cit**, p.21

⁴ حمدي زعرب، "مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث -العلوم الإنسانية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، المجلد 25 ، العدد 10، 2001، ص.2686.

⁵ Robert Kee and Michele Matherly, "Decision control of products developed using target cost", Advanced in management accounting, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.15, 2006, p.268.

⁶ Shahid Ansari et al, "A template for implementing target costing", cost management, Boston, United States of America, Vol.20, No.5, 2006, p p. 20-21.

⁷ Patrick Feil et al , **op.cit**, p11.

- ابتكار طرق لجعل تصميم المنتج يحقق التكلفة المستهدفة مع تلبية احتياجات العملاء للجودة والتسليم الفوري." المتضمن في تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة يجد أنها تركز أساساً على تخطيط المنتج لإرضاء (إشباع) رغبات العملاء (من ناحية التكلفة، الجودة، الوظيفية، والزمن المناسب) وتحقيق الأرباح المرجوة للشركة بناءً على ما يفرضه السوق.¹ وبعد عرض التعاريف السابقة لأسلوب التكلفة المستهدفة يمكن الإشارة إلى أهم النقاط التي ركزت عليها:
- **TC أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية:** كونه يعمل على الوصول إلى إطلاق منتج يتوافق مع رغبات العملاء (المواصفات، الجودة والسعر)، لبلوغ الحصة السوقية التي تحقق مستوى الربح المستهدف.
- **TC أسلوب للإدارة الإستراتيجية للتكاليف:** كونه يعمل على تخطيط تكاليف المنتج في مرحلتي التخطيط والتصميم وبرمجة وإدارة العمليات التشغيلية للوصول إلى التكلفة المستهدفة قبل الشروع في العملية الإنتاجية.
- **TC أسلوب للرقابة على التكاليف:** يعمل على التحسين المستمر للمنتجات وإعادة هندسة العمليات لضغط تكاليف دورة حياة المنتجات الحالية تماشياً مع التكلفة المستهدفة.
- **TC أسلوب ذو توجه تسويقي:** ينظر للسوق كنقطة بداية، كونه يعتمد وبصفة أساسية على المعلومات التي يوفرها قسم التسويق عن العملاء والمنافسين لتحديد السعر المستهدف والخصائص الواجب توافرها في المنتج لكسب الحصة السوقية المستهدفة.
- **TC أسلوب لخلق القيمة (للعميل والشركة):** كونه يعمل على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للشركة بهدف إضافة قيمة للعامل من خلال تقديم منتج تنافسي بنفس الطاقة المتاحة بما يضمن تحقيق الربح المستهدف وتنمية ثروة المساهمين.
- **TC أسلوب يربط التكاليف بسعر البيع (السعر المستهدف):** أي أن السعر لم يعد يحدد وفقاً لتكلفة تجسيد التصميم بل العكس؛ أي أن تكاليف الإنتاج أصبحت تابعة للسعر المستهدف المحدد وفق دراسات السوق، مما يجعل كل تكاليف العملية الإنتاجية مبررة من خلال حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة.
- **ويعرف الباحث أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه** "أسلوب محاسبي تسويقي ذو توجه إستراتيجي يعمل على تخطيط ورقابة التكاليف بهدف إدارة الأرباح المستقبلية، من خلال دراسة العميل والمنافسين بناءً على بحوث السوق، للعمل على تقديم منتج ذو جودة عالية وبسعر تنافسي مستهدف خلال المراحل الأولى لدورة حياته (البحث، التصميم والتطوير)، لكبر حجم الوفورات الممكن تحقيقها في هذه المرحلة عنها في المراحل التالية لها كون حوالي 75% أو أكثر من التكاليف ترتبط بها، إضافة إلى تفادي الخسارة غير المتوقعة في حالة فشل المنتج المعروض في السوق". وهو "أسلوب يقوم على الجمع بين ما يحتاجه السوق (سعر تنافسي، جودة عالية، وظيفة متطورة، خصائص متميزة) وأهداف الشركة (تحقيق حصة سوقية، والربح المستهدف) في آن واحد". وهو "أسلوب لمواجهة تحديات السوق من خلال دمج عمل المحاسبة الإدارية، الإدارة الهندسية وإدارة التسويق في إطار الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لكسب ميزة تنافسية مستدامة".

¹ Ugo Ibusuki and Paulo Kaminski, "Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target-Costing: A Case Study in an Automotive Company", International journal of production economics, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.105, No.2, 2007, p.460.

المطلب الثاني: أهمية ومبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة

سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز كل من أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة والمبادئ الواجب الاستناد عليها لتحقيق الغرض من تطبيقه.

الفرع الأول: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة

تتبع أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة من كونه أداة إدارية إستراتيجية وضعت تماشياً مع التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال، فبعدما كان السوق نقطة نهاية تصرف له الشركات مخرجات نشاطها وفق سعر بيع يحدد على أساس التكلفة مضاف إليها هامش الربح المرغوب فيه، أصبح اليوم وفق هذا المنهج نقطة بداية تنطلق منها الشركات من أجل جمع المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب عن العملاء والمنافسين لها لوضع خطة هادفة لإنتاج وبيع منتجات تنافسية (سعر، جودة، زمن، وظيفة) تحقق التوازن بين تلبية رغبات العملاء والربح المستهدف، الذي يضمن لها البقاء كخطوة أساسية للنمو. وتتجلى أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في النقاط التالية:

1- نقل الضغط من البيئة الخارجية للشركة إلى الداخل وجعله حافزاً للعمال للعمل على التحسين المستمر في جودة ومواصفات ووظائف المنتجات مع ضبط التكاليف في حدود التكلفة المستهدفة (إدارة سلسلة القيمة) من خلال تبني سياسة التخطيط الإستراتيجي بما يضمن تسويق منتجات تتماشى والتغيرات المتسارعة في القيمة المدركة للعميل¹، كونها توازن بين ثلاثية البقاء من أجل الحياة:²

- **التكلفة:** هي التكلفة المسوح بها المحدد بآء على سعر السوق الذي يستعد الزبائن للتضحية به مقابل الجودة والمواصفات المطلوبة في المنتج منقوص منه الربح المستهدف.
- **الجودة:** لا يمكن تحقيق التكلفة المستهدفة على حساب الجودة أو المواصفات المميزة للمنتج من وجهة نظر الزبون.
- **الوقت:** يساهم هذا الأسلوب في توفير الوقت الضائع من خلال إيجاد تحسينات على تصميم ومراحل عملية تصنيع المنتج، بما يضمن تقليص زمن الإنتاج، الذي يؤثر على الجهد والتكلفة اللازمة لذلك.

2- زرع روح البحث العلمي في الشركة من خلال تشكيل فريق عمل التكلفة المستهدفة الذي يضم توليفة متنوعة من إطاراتها الهادفة لإجراء دراسات معمقة عن البيئة الداخلية والخارجية لها لتحقيق التقدم التكنولوجي وإيجاد الحلول للمشاكل التي تحول دون قدرة الشركة على تقديم منتجات للسوق بجودة عالية وتكلفة اقتصادية³.

¹ كريم محمد حافظ توفيق محمد، "دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، المجلد 10، العدد 4، 2019، ص.85.

² أسماء حبشي، "استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020/2019، ص.32.

³ نعيمة زعرور وآخرون، "التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة الأصل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2017، ص.398.

- 3- يساهم في الرقابة والتخفيض القبلي والمستمر لتكاليف دورة حياة المنتج من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة، وتحديد الفجوة بينهما، والعمل على إيجاد الحلول الكفيلة لسد هذه الفجوة من خلال التحديد الدقيق لأماكن التحسين المستمر¹.
- 4- تعد التكلفة المستهدفة أداة فعالة للتسعير في الأسواق التنافسية، فهي تسمح بإجراء تحليل قبلي وحاسم لاحتمال نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، على خلاف أساليب التسعير على أساس التكلفة التي قد تكتشف أن سعر المنتج غير تنافسي بعد طرح المنتج للسوق².
- 5- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي قوي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق³.

الفرع الثاني: مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة

ليحقق أسلوب التكلفة المستهدفة الأهداف المرجوة من تبنيه فإنه لابد من مراعاة مجموعة من المبادئ التي يستند عليها، والمتمثلة في ما يلي:

- 1- **السعر يقود التكلفة:** يعني أن التكلفة المستهدفة يتم قياسها بناء على تحديد السعر التنافسي، مطروح منه الربح المستهدف الذي يتماشى مع توجهات الشركة لتحصل على التكلفة المسموح بها التي يجب تصنيع المنتج في حدودها، كما هو موضح في المعادلة التالية:⁴

$$(Target Cost = Target Price - Target Profit)$$

(التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف أو السوقى - الربح المستهدف).

- 2- **التركيز على العملاء:** بالاهتمام بمتطلباتهم من ناحية الجودة والسعر والوقت المناسب قبل الشروع في إنتاج المنتج⁵. فأساس التكلفة المستهدفة هو تحديد السعر المستهدف الذي يقبله العملاء ومستويات الجودة والأداء المقابلة لتلك الأسعار من خلال دراسة السوق (المنافسين والزبائن)، ليتم بعدها تحديد التكاليف المستهدفة التي لا يجب تجاوزها عند إنتاج المنتج مع المحافظة على مستوى الجودة وأداء الوظائف المقبولة من قبل العملاء، مع الحرص على أن تكون قيمة أي خاصية أو ميزة أو وظيفة في المنتج أكبر من تكلفتها⁶.

¹ مجدي وائل الكبيسي، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، دراسات - العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، المجلد 41، العدد 2، 2014، ص.173.

² نضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، المجلد 21، العدد 1، 2007، ص.175.

أسماء حبشي، مرجع سبق ذكره، ص.34.³

⁴ مسكين الحاج و صالح إلياس، "التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، معهد العلوم الاقتصادية - التسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، الجزائر، المجلد 2، العدد 4، 2017، ص.114.

⁵ عبد الجليل إدريس أحمد درو، "مدى استخدام منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات تسعير الخدمات المصرفية: دراسة ميدانية - المصارف العامة"، مجلة جامعة البحر الأحمر للعلوم الإنسانية، جامعة البحر الأحمر، البحر الأحمر، السودان، العدد 1، 2016، ص.150.

⁶ حسين بلعجوز ومحمد عريوة، مرجع سبق ذكره، ص.107.

3- التركيز على تصميم المنتج: تعتبر عملية التصميم أهم مرحلة بالنسبة لأسلوب التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين أن يصمموا المنتج في حدود التكلفة المستهدفة من جهة ورغبات واحتياجات الزبون من جهة أخرى¹، بإعداد التصميم الهندسية وإحداث التغييرات عليها تماشياً مع ما يطلبه السوق (السعر، المواصفات، الجودة، خصائص... الخ) قبل البدء في العملية الإنتاجية لتحقيق وفورات كبيرة في التكاليف كون 75% مما أكثر من تكاليف دورة حياة المنتج يتم ضغطها عند هذه المرحلة². باختصار يجب تصميم المنتج من أجل قابلية التصنيع في حدود التكلفة المستهدفة، والبيع بالسعر السوقي مع تحقيق هامش الربح المرغوب فيه للاستمرار والنمو في أسواق المنافسة التامة³. ويشتمل نشاط التصميم على تحديد المواد الأولية ذات الجودة العالية واقتصادية، تحديد شكل المنتج، مكوناته وأجزائه، التي تتماشى وتحقيق الوظائف المرغوبة من قبل الزبائن... الخ⁴.

4- التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج: مفهوم التكلفة حسب المحاسبة الإدارية التقليدية يقتصر على تكاليف مرحلة الإنتاج فقط ولا يعطي أهمية لباقي تكاليف دورة حياة المنتج، التي تبدأ بدراسة السوق لمعرفة كيفية إنتاج منتج تنافسي لإرضاء الزبون وتنتهي بخروج المنتج من السوق⁵. حيث تنفق الشركة تكاليف معتبرة نسبياً قبل الشروع في عملية التصنيع وتستمر في الإنفاق خلال مراحل التصنيع والبيع وخدمات ما بعد البيع.

وكون أسلوب التكلفة المستهدفة هو نموذج لإدارة وتخفيض التكاليف المتعلقة بدورة حياة المنتج، المتمثلة في سعر الشراء، تكاليف التشغيل والصيانة، والتهيئة والإصلاح والتوزيع... الخ يجب الإشارة إلى أنه على الرغم من أن أكبر قيمة لتخفيض التكاليف تكون في مرحلة التصميم والبحث والتطوير، إلا أن فلسفة أسلوب التكلفة المستهدفة لا تتوقف عند هذا الحد بل تبحث عن فرص للاستمرار في ضغط التكلفة حتى آخر مرحلة من سلسلة القيمة؛ مثلاً فحص وإعادة هندسة العمليات الإنتاجية وتسخير المعدات والآلات اللازمة لإنتاج المنتج بالجودة والمواصفات المطلوبة في حدود التكلفة المستهدفة مع ضمان تقليل الوقت المستغرق وحجم الفاقد في الطاقة أثناء الإنتاج... الخ⁶. وهذا ما يوضحه الشكل رقم (4-02).

¹ زعرور نعيمة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.399.

² حنان صحبة عبد الله وحاتم كريم كاظم، "دور التكامل بين تقنيي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي معمل الإسمنت بابل"، مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 25، العدد 111، 2019، ص.508.

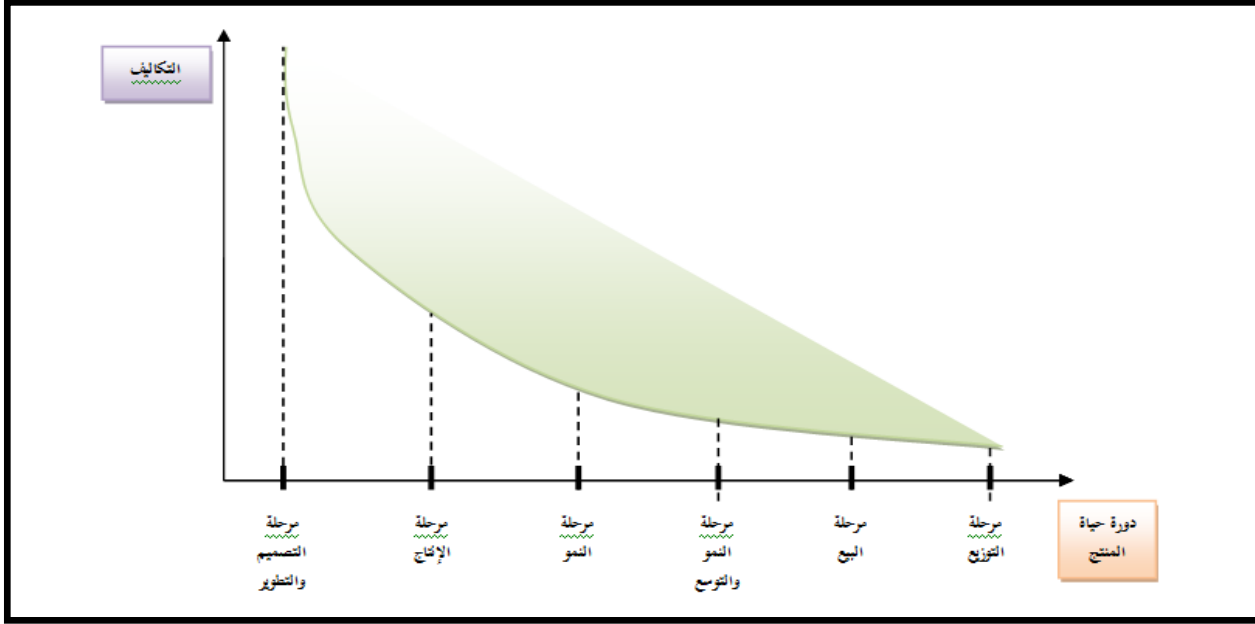
³ Ronald W. Hilton and David E. Platt, "Managerial Accounting "Creating Value in a Dynamic Business Environment", McGraw-Hill Education, New York, United States of America, Tenth Edition, 2014, p.655.

⁴ ذاكر عبد الله مفلح مصاروة و عبيد خيون الحفاجي، "التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقات التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني - دراسة ميدانية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 8، العدد 23، 2013، ص.328.

⁵ مليكة سليمان، "تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة"، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت، سكيكدة، الجزائر، المجلد 5، العدد 8، 2017، ص.81.

⁶ اليزيد ساحري، "نظام التكلفة المستهدفة: مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، المجلد 7، العدد 3، 2017، ص.287.

الشكل رقم (4-02): العلاقة بين التكلفة ودورة حياة المنتج



المصدر: نجوم قمازي، "مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية- دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 92.

من خلال الشكل نلاحظ أن ضغط التكاليف يتناسب عكسيا مع دورة حياة المنتج ففي المراحل الأولى تكون التكاليف أكثر مرونة وقابلة للتخفيض بقيمة كبيرة مقارنة بباقي المراحل (مرحلة البحث، التطوير والتصميم مقارنة مع مرحلة الإنتاج أو التسويق مثلا)، ومع ذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى تخفيض التكاليف على طول دورة حياة المنتج لاستدراك كل الانحرافات الخفية تجسيدا لفكرة التغيير أو التحسين نحو الأفضل.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه لكي يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة هدف قيادة التكلفة وتخطيط الحصة السوقية بدقة عالية وجب العمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج من وجهة نظر كل من العميل الممثلة في سعر الشراء وتكلفة ما بعد الشراء (تكاليف التشغيل، الصيانة، والتخلص من المنتج) ومن وجهة نظر المنتج (تكاليف الإنتاج والبيع)، لبلوغ التكلفة المستهدفة، التي تضمن للشركة تصريف منتجاتها بالسعر التنافسي وتحقق الأرباح المستهدفة.¹

5- فريق عمل متداخل المهام (متكامل): يتم تشكيل فريق عمل متداخل المهام يظم موظفين من كل أقسام الشركة، تسند له مسؤولية الإشراف على مشروع المنتج من نشأة فكرة إنتاجه إلى غاية قيام العميل بالتخلص منه بعد إهلاكه، ولكي يجسد هذا الفريق فكرة التكامل الوظيفي بإدماج كل وظائف سلسلة القيمة في المشروع نجده يضم تخصصات المجالات التالية: (البحث والتطوير، الهندسة الصناعية، التصميم، التسويق والمبيعات، إدارة الموارد، محاسبة التكاليف، إدارة الصيانة وخدمات ما بعد البيع، ممثلي العملاء، ممثلي

¹ كريم محمد حافظ توفيق محمد، "دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، المجلد 10، العدد 4، 2019، ص.86.

الموردين، ممثلي الموزعين وتجار الجملة، ممثلي شركات تدوير النفايات... الخ) ما يجنب الشركة المشاكل التي قد تحدث لاحقاً كالارتفاع في تكاليف الإنتاج نتيجة ضياع الطاقة وزيادة مدة الإنتاج، العدد الكبير من الوحدات المعيبة، وعدم تماشي مواصفات المنتج مع رغبات الزبائن... الخ¹.

6- توجيه سلسلة القيمة: في بعض الحالات قد تتجاوز التكلفة المخططة (المتوقعة) التكلفة المستهدفة (المسموح بها)، لذا تعمل إدارة الشركة (فريق العمل المسؤول على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة) على تخفيض التكلفة المخططة بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وإدخال تعديلات على تلك التي تضيف قيمة²، بناءً على النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة بدايةً من أنشطة شراء المواد الأولية إلى غاية تسليم المنتج للزبون وأنشطة ما بعد البيع مما يمنح المديرين رؤية واضحة ودقيقة لفرص تقليل التكاليف³.

7- الترابط بين العوامل الداخلية والخارجية: يقصد بالعوامل الداخلية حرص الشركة على الاستغلال الأمثل للإمكانات والموارد المتاحة لها بهدف تحسين إنتاجيتها، ما ينعكس إيجاباً على تحقيقها لتكلفة الإنتاج المسموح بها، التي تتماشى وإستراتيجيتها في الوصول إلى سعر البيع الذي يحدده السوق وتحقيق هامش الربح المرغوب فيه مع الامتثال لرغبات الزبائن، إضافة إلى التعاون مع الموردين في إطار تبادل المعارف؛ بهدف تطوير مكونات المنتج وتخفيض تكاليفها لضمان التوريد بالأسعار والجودة التي تتماشى مع متطلبات الشركة لإنتاج وتسويق منتجات تنافسية وتضمن تحقيق هدف الربح المشترك⁴.

¹ Shahid Ansari et al, "Target Costing: Uncharted Research Territory", Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.2, 2006, p.513.

² Ronald W. Hilton and David E. Platt, **Op.cit**, p 655.

³ خالد محمد المدهون، "مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية والمشكلات التي تواجهها - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي جامعة فلسطين، غزة، فلسطين المجلد 6، العدد 4، 2016، ص.10.

⁴ كريم محمد حافظ توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، ص.87.

المبحث الثاني: أساسيات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

الالتزام الدقيق بمراحل تبني أسلوب التكلفة المستهدفة لا يعتبر الإجراء الوحيد لبلوغ الهدف من التطبيق، بل يجب أن تتوفر لدى الشركة مجموعة من المؤشرات المادية، البشرية، التكنولوجية، المعلوماتية والتنظيمية لضمان نجاح أسلوب TC في توفير المعلومات المالية وغير المالية المعتمد عليها في معالجة الانحرافات وضمان نقاء ونمو الشركة في السوق. وفي هذا الشأن أشار كل من Gagne و Discenza في دراستيهما إلى أنه حتى تستفيد أي شركة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يجب أن تتوفر فيها المؤشرات التالية:¹

- تنشط في مجال الصناعات التجميعية (الموجهة للتجميع) كصناعة السيارات مثلاً.
- تتمتع بتنوع خطوطها الإنتاجية (تنوع المنتجات).
- تعتمد على الأتمتة في عملياتها التصنيعية من خلال التصميم باستخدام الحاسوب، أنظمة التصنيع المرنة، التصنيع بمساعدة الحاسوب.
- متخصصة ولديها الخبرة في صناعة المنتجات ذات دورة الحياة القصيرة، والتي يتحتم عليها إهلاك معداتها الصناعية في أقل من 8 سنوات نتيجة التقادم التكنولوجي.
- تعتمد على تطوير الأنظمة في تخفيض التكاليف خلال مرحلة التخطيط التطوير والتصميم لدورة حياة المنتج.
- تطبق بعض أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الأخرى الداعمة لأسلوب التكلفة المستهدفة مثل الإنتاج في الوقت المحدد، هندسة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة على أساس النشاط وغيرها (نظام معلومات محاسبي إداري ذو توجه إستراتيجي).

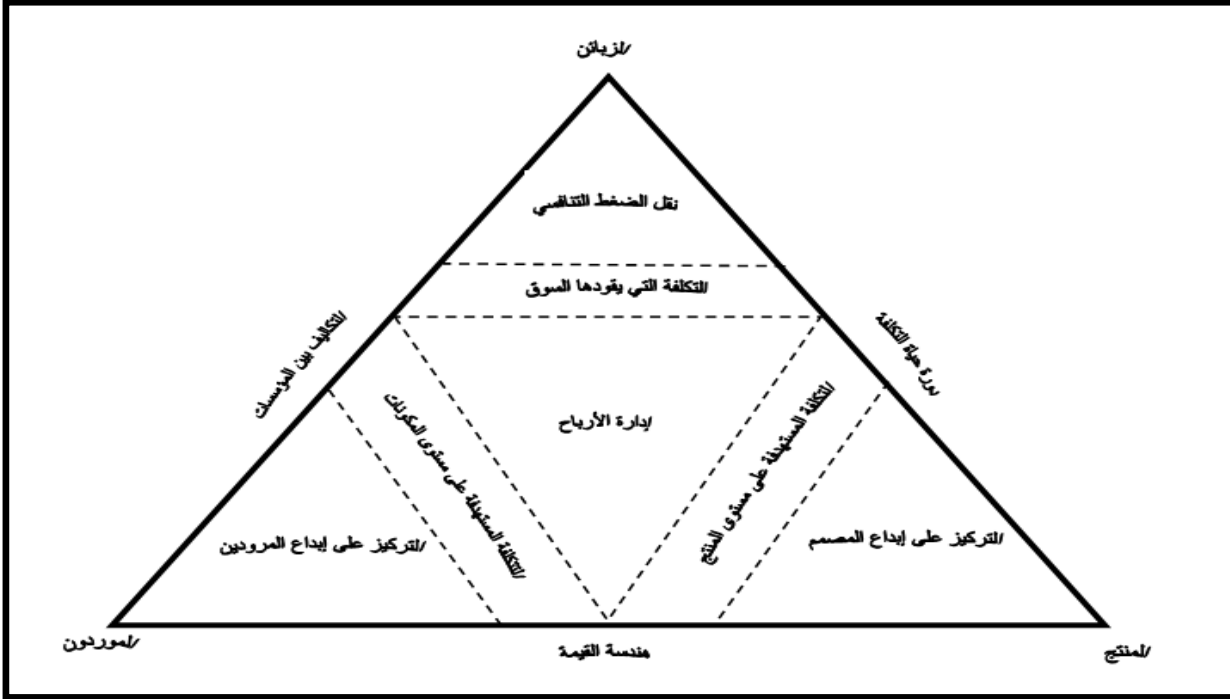
المطلب الأول: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

أكدت اغلب الدراسات السابقة أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في أي شركة يمر بثلاثة مستويات أساسية **مستوى السوق** الذي يتم من خلاله تحديد التكلفة التي يحركها (يقودها) السوق market-driven costing ، والتي تمثل التكلفة المسموح بها allowable cost بالنسبة للمنتجات المستقبلية؛ أي تلك التكلفة التي إذا صنعت في حدودها المنتجات فإن الشركة ستحقق هامش الربح المخطط له عند بيعها بالسعر المستهدف، وفي المستوى الموالي مستوى المنتج يتم تقدير تكلفة المنتجات بناء على الموارد المتاحة في الشركة والعمل على التخلص من الفجوة التكاليفية (التكلفة المستهدفة - التكلفة المقدرة للمنتج) بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج الجديد أو/الموجود product-level target costs، أما فيما يخص المستوى الأخير مستوى المكونات الذي عادة ما يحدث بالتوازن مع المستوى الثاني بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات component-level target costs.² أنظر الشكل رقم (4-03).

¹ Margaret L. Gagne and Richard Discenza, "Target costing", Journal of Business and Industrial Marketing, emerald, Bingley, United Kingdom, Vol.10, No.1, 1995, p.21.

² Robin Cooper and Regine Slagmulder, "Target Costing And Value Engineering", productivity press, New Jersey, United States of America, First Edition, 1997, p 88.

الشكل رقم (4-03): مثلث التكلفة المستهدفة



Source: Robin Cooper and Regine Slagmulder, "Target Costing And Value Engineering", productivity press, New Jersey, United States of America, First Edition, 1997, p88.

بناء على الشكل تطبق التكلفة المستهدفة وفق المراحل الثلاث الأساسية التالية هي:

الفرع الأول: مستوى السوق (التكلفة المستهدفة على مستوى السوق أو الموجهة بالسوق)

في هذا المستوى تعمل الشركة على دراسة السوق (العملاء، المنافسين) بدقة لنقل الضغط الذي تواجهه الشركة إلى مصممي منتجاتها وموردي أجزاء المنتجات، من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى السوق market-driven costing (التكلفة المسموح بها)، التي تسعى إلى عدم تجاوزها تماشياً مع أهدافها التشغيلية وإستراتيجياتها التنافسية سواء في الأسواق المحلية أو العالمية، بطرح هامش الربح المستهدف (الهامش المطلوب للمنتج لتمكين الشركة من تحقيق أهدافها الربحية متوسطة وطويلة المدى) من سعر البيع المستهدف (أي السعر الذي يرغب العملاء في دفعه مقابل الحصول على المنتج)¹، ويسند البحث السوقي إلى فريق عمل مكون من كافة التخصصات الإدارية، التقنية، المالية والفنية المتواجدة بالشركة مع ضرورة اختراق الحدود التنظيمية وضم ممثلين عن العملاء والموردين²، ففي هذا المستوى تقوم الشركة بإتباع الخطوات التالية:

1- تطوير منتج يلبي حاجات العملاء: تعمل الشركة على تخطيط العملية الإنتاجية بالاعتماد على خصائص المنتج المتحصل عليها من دراسة حاجات ورغبات العملاء بناء على إجراء دراسات استطلاعية وتحليل خصائص المنتجات الرائدة في السوق (ذات القيمة

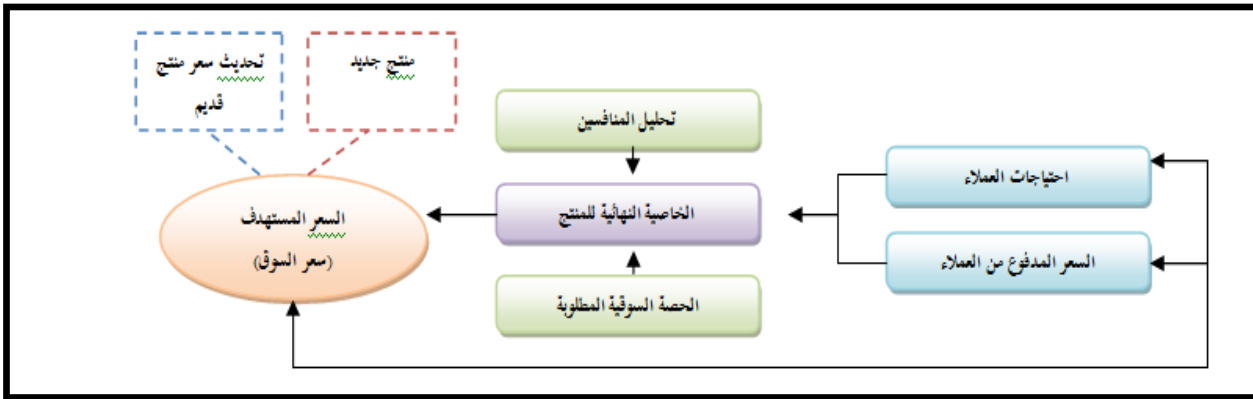
¹ Robin Cooper and Regine Slagmulder, Op.cit, p.1.

² عبد الرحمن البكري منصور ومحمد أحمد محمد عبد الله، "دور أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة دراسة ميدانية على مصانع البوهيات السودانية"، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 12، العدد 47، 2018، ص.180.

المرتفعة في نظر العملاء) من خلال اقتنائها بهدف تفكيكها ودراستها لمعرفة سبب تفضيلها عند الزبائن، وبالتالي فلتصميم منتج ذو مواصفات تتماشى مع تفضيلات العملاء الحاليين والمحتملين يجب التركيز على توطيد العلاقة معهم كونها توفر التدفق المستمر للمعلومات حول متطلباتهم الحالية والمستقبلية مع ضرورة معرفة المنافسين في السوق¹.

2- تحديد سعر السوق المستهدف: يعد نقطة البداية في أسلوب التكلفة المستهدفة، والمقصود به السعر المقدر للسلعة أو الخدمة الذي يرغب فيه الزبون ويكون قادر ومستعد للتضحية به مقابل الحصول على المنتج والمحدد على أساس تحليل السوق²، الذي يأخذ في الاعتبار عدة عوامل مثل خصائص الزبائن المتوقعين وتفضيلاتهم (القدرة الشرائية، الأذواق أو الرغبات)، السوق المستهدف لعرض السلعة، أسعار السلع المنافسة وإستراتيجية المنافسين، الأهداف الإستراتيجية للشركة التي تقوم بإنتاج المنتج (الحصة السوقية المراد الوصول إليها)³. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (4-04).

الشكل رقم (4-04): السعر المستهدف



المصدر: مسكين الحاج وصالح إلياس، "التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية-"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية: العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 5، العدد 1، 2011، ص. 106.

وفي هذا الشأن تستخدم العديد من الشركات اليابانية طريقة التسعير بالوظائف Pricing by functions من خلال تقسيم المنتج إلى مجموعة من العناصر، بحيث يعكس كل عنصر قيمة أو وظيفة للعميل يكون على استعداد لدفع مقابل مالي للحصول عليها، فمثلا في مجال صناعة السيارات نجد السيارة تتمتع بالعديد من الوظائف: الشكل، الراحة، القوة، الجودة، الجاذبية، الموديل،... الخ والتي يتم جمع القيم المعطاة لكل منها لتحديد سعر البيع المتوقع (المستهدف)⁴، القائم على مدى فهم القيمة التي يتوقعها العملاء في المنتج من خلال بحوث السوق⁵.

1-2- تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الموجودة في السوق: بالنسبة للسعر المستهدف للمنتجات القائمة يظل كما هو ما لم يكن هناك إضافة لخصائص ووظائف جديدة للمنتج الحالي (المطور) مقارنة بالنموذج السابق قبل التطوير، ففي

¹ مليكة سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 80.

² شوقي السيد فدوه وسيد عبد الفتاح سيد، مرجع سبق ذكره، ص.200.

³ حسين بلعجوز ومحاد عريوة، مرجع سبق ذكره، ص.109.

⁴ أحمد حسين على حسين، "الحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي"، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2013، ص.120.

⁵ ذاكر عبد الله مفلح مصاروة وعبيد خيون الخفاجي، مرجع سبق ذكره، ص.325.

حالة وجود تعديلات جوهرية تتماشى مع رغبات العملاء فإن قيمة المنتج لديهم تزداد من خلال زيادة كفاءته الوظيفية، وبالتالي يمكن زيادة الحصة السوقية للشركة بالحفاظ على السعر كما هو، أو زيادته بمعدل يقل عن معدل زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج، أما في حالة الحفاظ على نفس مستوى الكفاءة الوظيفية فيتم تخفيض السعر من خلال ضغط التكاليف الحالية للمنتج لمستوى التكلفة المستهدفة.¹ ويعدل السعر المستهدف في هذه الحالة باعتماد الطرق التالية:

■ **تعديل السعر على أساس وظائف المنتج:** في هذه الحالة يتم التسعير بناء على سعر المنتج الموجود في السوق مع إضافة أو خصم قيمة تتماشى والتعديل الوظيفي الذي طرأ عليه، ففي حالة إضافة أو التخلص من وظيفة لمنتج ما فإن قيمة هذه الوظيفة سيتم إضافتها أو طرحها من سعر المنتج الموجود في السوق للحصول على السعر الحالي له بعد التعديل الوظيفي الذي طرأ عليه، مثلاً في شركة Toyota لصناعة السيارات سعر بيع السيارة في السنة الحالية يبدأ من سعر السيارة في السنة التي قبلها (سعر السوق) مدجماً معه سعر المزايا المضافة في حالة إضافة وظائف جديدة، كتحسين الشكل الخارجي للمنتج، زيادة قوة المحرك، تحسين مستوى الرفاهية عند الجلوس في السيارة... الخ.²

■ **تعديل السعر على أساس الخصائص المادية للمنتج:** يتم تعديل السعر وفق هذه الطريقة بناء على تحديد تأثير الأسعار بالخصائص المادية للمنتج، مثل فكرة الوزن، قوة الحصان البخاري، التأثير على المحيط، طبيعة المواد التي ينتج منها المنتج... الخ. بالنسبة لصناعة السيارات مثلاً، ويتم هذا عندما تكون الخصائص الوظيفية للمنتج مرتبطة بخصائصه المادية، أو التغييرات الوظيفية بطيئة جداً.

■ **تعديل السعر على أساس المنافسين:** تحدد الشركة السعر بناء على أسعار منافسيها وقيمة التميز عن منتجاتهم من حيث الوظائف والخصائص التي تجعل الزبائن يفضلون منتجاتها حتى وإن كان سعرها مرتفعاً نوعاً ما.³

2-2- تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة: أما فيما يخص المنتجات الجديدة فإن تحديد سعر بيعها المستهدف يتم وفق إحدى الاستراتيجيتين التاليتين:⁴

■ **إستراتيجية الاختراق (إستراتيجية إغراق السوق):** وفق هذه الإستراتيجية تسعر الشركة منتجاتها بأسعار منخفضة مبدئياً كون السلع المنافسة لها تتمتع بنفس الخصائص ومستوى الجودة بهدف الحصول على حصة سوقية معتبرة نتيجة إقبال العملاء على الأسعار المنخفضة، وتتطلب هذه الإستراتيجية العمل على التخفيض المستمر للتكاليف دون التأثير على جودة وخصائص المنتج لجعل فارق التكلفة بينها وبين المنافسين هو أساس السعر المنخفض دون مساس هامش الربح أو التضحية بجزء من الأرباح في الأجل القصير للحصول على حصة سوقية تحقق الأرباح الإستراتيجية المستهدفة في الأجل الطويل.

¹ حسني عابد محمد عابدين، "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الأقصى - سلسلة العلوم الإنسانية، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين، المجلد 19، العدد 1، 2015، ص.308.

² عبد الواحد نسيمه ودي علي، "أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل دراسة حالة شركة الأنايب وعتاد الري بالسقي وحدة برج بوغريج"، مجلة البشائر الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2020، ص.733.

³ راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007، ص.46.

⁴ خالد محمد المدون، مرجع سبق ذكره، ص.55.

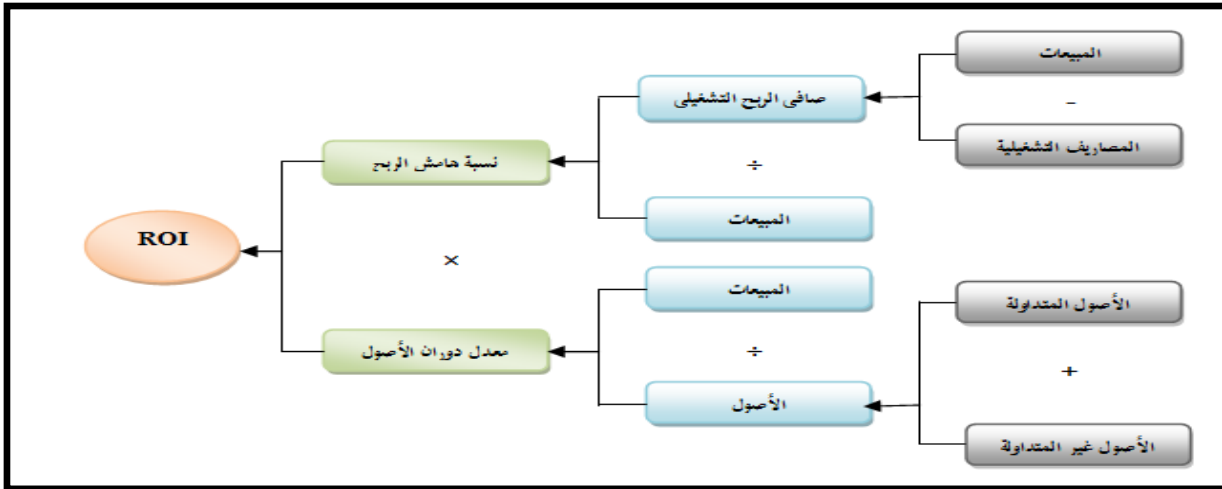
■ إستراتيجية تصفح السوق (إستراتيجية التميز): تقتضي هذه الإستراتيجية وضع الشركة لأسعار مرتفعة مبدئياً لمنتجاتها التي تتمتع بخصائص تميزها عن سلع المنافسين بهدف تعظيم الربح في الأجل القصير ليتم تخفيضها فيما بعد تماشياً مع السوق والمنافسة.

3- تحديد هامش الربح المستهدف: حسب Cooper و Salagmulder هو "العائد المالي الذي يجب أن تحققه الشركة من مبيعاتها لبلوغ خطة ربحها متوسطة وطويلة الأجل وضمان البقاء في صناعتها"¹.

يجب أن يكون تحديد الربح المستهدف للمنتجات الجديدة مرتبط بالتخطيط الإستراتيجي لأرباح الشركة؛ بمعنى أن يكون تطوير المنتجات متجانساً مع إستراتيجيات وأهداف إدارة الشركة، لذا نجد التكلفة المستهدفة وفق المنهج الياباني تقوم بحساب إجمالي الربح المستهدف بناء على خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تعكس إستراتيجية الشركة لمدة من 3 إلى 5 سنوات، ليتم بعدها تقسيم إجمالي الربح المستهدف المشتق إلى أرباح مستهدفة لكل المنتجات التي ستكون في السوق خلال هذه المدة².
على العموم يتم تحديد الربح المستهدف وفق احد التوجيهين التاليين:

3-1- معدل العائد المستهدف على الاستثمار **Return on investment (ROI)**: و هو صافي الدخل التشغيلي السنوي نسبة إلى رأس المال المستثمر الذي يمكن التعبير عنه بإجمالي الموجودات كما هو موضح من خلال الشكل رقم (4-05).

الشكل رقم (4-05): آلية تحديد معدل العائد المستهدف على الاستثمار



Source: Ray H. Garrison et al, "Managerial Accounting", Mc Graw Hill Education, New York, United States of America, Fifteenth Edition, 2015, p 483.

بناء على الشكل رقم (4-05) فإن معدل العائد المستهدف على الاستثمار ROI يتم تحديده وفق إحدى العلاقاتين:

معدل العائد المستهدف على الاستثمار = صافي الدخل (الربح) التشغيلي / إجمالي الأصول (رأس المال المستثمر)

معدل العائد المستهدف على الاستثمار = معدل هامش الربح × معدل دوران الأصول

¹ Robin Cooper and Regine Slagmulder, *op.cit*, p.100.

² أحمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره، ص 120.

وفيما يخص الربح المستهدف كقيمة يحدد وفق المعادلة التالية:

$$\text{الربح المستهدف} = \text{رأس المال المستثمر} \times \text{معدل العائد المستهدف على الاستثمار}$$

3-2- معدل العائد المستهدف على المبيعات (ROS) (Return on sales): وهو صافي الربح التشغيلي نسبة إلى إجمالي

المبيعات، والذي يحسب وفق العلاقة التالية المبينة في الشكل رقم (4):

في حين الربح المستهدف كقيمة، فإنه يحدد وفق العلاقة التالية:

$$\text{الربح المستهدف} = \text{إجمالي المبيعات السنوية} \times \text{معدل العائد المستهدف من المبيعات.}$$

ويرى Yee et al أن تحديد الربح المستهدف يجب أن يتم من خلال اعتماد معادلة العائد المستهدف على المبيعات ROS

بدلاً من العائد على الاستثمار ROI لأسباب تقنية وإستراتيجية¹:

■ **الأسباب التقنية:** نتيجة للتغيرات المتسارعة التي يشهدها السوق اليوم أصبح إلزاماً على المنتجين إنتاج وتسويق منتجات متعددة وبكميات قليلة للبقاء على قيد الحياة، لذا فيكاد يكون من المستحيل استعمال العائد على الاستثمار لحساب ربحية كل منتج من منتجاتها.

■ **أسباب إستراتيجية:** يعد ROS أفضل خيار لوضع وتنفيذ الإستراتيجيات طويلة الأجل، حيث يحتاج المنتجون إلى التركيز على ربحية محافظ منتجاتهم والدور الذي يؤديه كل منتج فيها.

ويمكن للشركة تحديد هامش ربح واقعي (قابل للتحقق) وعادل (يتماشى وتطلعات أصحاب المصالح) بإتباع إحدى

الطريقتين:²

■ **الطريقة الأولى:** تنطلق الشركة من هامش الربح الفعلي للمنتج السابق، ليتم تعديل هذا الهامش تماشياً وتغيرات السوق، لتتوصل في الأخير إلى هامش الربح المستهدف.

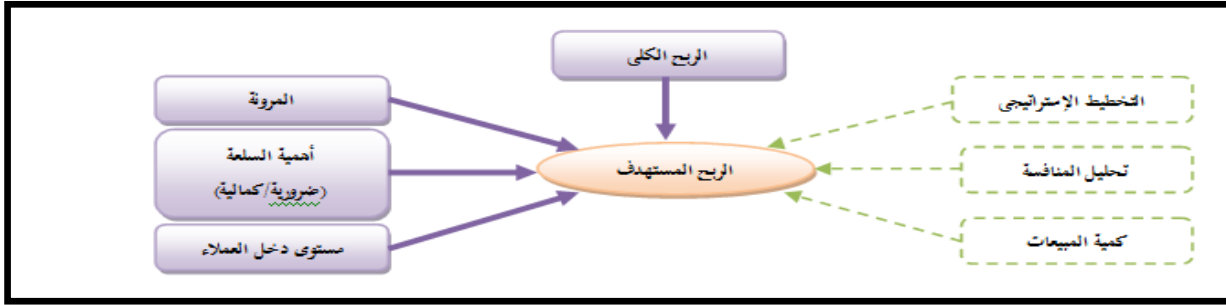
■ **الطريقة الثانية:** تحدد الشركة هامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات، مع إجراء تعديلات في هامش الربح داخل مجموعة المنتجات (الزيادة، التخفيض)، على أساس ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف للمنتجات معاً.

في الواقع مقدار الربح المستهدف نادراً ما يعبر عنه برقم ثابت بل هو مرناً لتأثره بعدة عوامل يمكن توضيحها من خلال الشكل رقم (4-06).

¹ Discole Ganye Kwah, op.cit, p 52.

² حسني عابد محمد عابدين، مرجع سبق ذكره، ص.308.

الشكل رقم (4-06): الربح المستهدف



المصدر: شهرزاد صالح سميرة ومسكين الحاج، "التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية"، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 3، 2016، ص 258.

4- تحديد التكلفة المستهدفة أو المسموح بها: وهي التكلفة المسموح بها التي لا يجب تجاوزها عند عملية الإنتاج¹، والتي ينظر إليها من خلال منظورين هما:²

- التكلفة المستهدفة للمنتج: هي تكاليف دورة حياة المنتج من بداية الطلب على المواد إلى غاية إيصال المنتج للزبون مثل تكاليف التصميم، التخطيط، التطوير، الإنتاج وتكاليف البيع الخاصة بوحدة المنتج النهائي.

- التكلفة المستهدفة للعملاء: هي التكاليف التي يتحملها العميل جراء اقتنائه واستعماله لمنتج ما مثل تكاليف الصيانة، تكاليف التشغيل والتخلص من المنتج.

فبعد الانتهاء من وضع التصميم الهندسي التفصيلي لشكل، مواصفات الجودة ووظائف المنتج، وتحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المرغوب فيه، يتم تحديد التكلفة المستهدفة وفق إحدى الطرق التالية:

▪ طريقة من القمة إلى الأسفل (Top - Down) أو (طريقة الطرح) Subtraction method: بطرح هامش الربح المستهدف الذي يتم حسابه على أساس العائد على المبيعات في أغلب الأحيان من سعر البيع المستهدف، كما هو موضح من خلال المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - (\text{تكلفة المبيعات والإدارة العامة} + \text{هامش الربح المستهدف})$$

تعتبر هذه الطريقة الأفضل استخداما لتقدير التكلفة المستهدفة كونها تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخخطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل، كما أنها تتناسب إلى حد كبير مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة، لذا يعتمد عليها لرفع كفاءة قرارات تسعيرها³.

¹ عادل أحمد عايش نشوان ومحمد عبد الفتاح إبراهيم، "إدارة تكلفة معالجة مياه الصرف الصحي باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط: دراسة حالة"، مجلة الفكر لمحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، المجلد 22، العدد 3، 2018، ص.70.

² شوقي السيد فوده وسيد عبد الفتاح سيد، مرجع سبق ذكره، ص.202.

³ Jim Rains, "Target Cost Management: The Ladder to Global Survival and Success", CRC Press : Taylor and Francis Group, United States of America, First Edition, 2011, p 134-135.

▪ **طريقة من القاع إلى الأعلى Bottom – Up أو (طريقة التجميع) Addition method:** حسب هذه الطريقة يبدأ تحديد التكلفة المستهدفة في قسم تطوير المنتج من خلال تقدير تكلفة كل جزء منه بالاعتماد على التكلفة الفعلية للأجزاء الحالية مع الأخذ في الاعتبار أي تخفيضات محتملة في تكلفة مكونات المنتج الجديد الراجعة لعوامل داخلية أو خارجية، للوصول إلى التكلفة المستهدفة لكل جزء من مكونات المنتج، التي يتم جمعها للحصول على التكلفة المستهدفة للمنتج. أو قد تتم المكاملة بين طريقتي الطرح والتجميع للوصول إلى أفضل النتائج بحيث تتأكد الإدارة من تحقيق الربح المستهدف وفي نفس الوقت يعمل كل الأفراد داخل الشركة لتحقيق التكلفة المستهدفة من خلال ضغط فجوة التكلفة بإعادة الهندسة والتحسين المستمر¹.

▪ **طريقة معدل تخفيض التكلفة:** يمكن تطبيق هذه الطريقة في حالة منتجات قائمة يراد تطويرها أو في حالة إنتاج الشركة لمنتج جديد مشابه بنسبة كبيرة للمنتجات القديمة، وتقدر التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة من خلال محاولة تخفيض التكلفة الحالية لمنتج معين يعكس مستوى التطور في أداء أنشطة سلسلة القيمة، وكذا شكل ومركبات المنتج، حيث يتم التعبير معادلة التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة كالتالي:²

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} - (\text{معدل التخفيض} \times \text{التكلفة الفعلية}).$$

وتجدر الإشارة إلى أنه حتى يكون رقم التكلفة المستهدفة المختار معيار جيد يمكن الاسترشاد به أثناء كافة مراحل دورة حياة المنتج من بحث وتطوير، تصميم، إنتاج، تسويق، بيع، توصيل، وخدمات ما بعد البيع، يجب تمتعه بالمواصفات التالية:³

- إمكانية التطبيق أو الوصول إليه.
- يجب أن يحضرا بالقبول التام من قبل المنفذين، لأنه أعد في ظل مشاركة الإدارات والتخصصات المختلفة ما يكسبه صفة الإلزامية، ويجعله أداة رقابية عادلة عند تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية.
- يجب أن يحضرا بالاستقرار والثبات النسبي أي في الظروف العادية لا الطارئة كالنقص المفاجئ في المادة الأولية المقرر استخدامها واستبدالها بمادة خام أخرى، أو تغير أسعارها نتيجة ظروف غير متوقعة.
- كونه معيار للقياس يجب أن يتفق مع ظروف الشركة الخاصة وإمكاناتها المادية أو الآلية والبشرية، بحيث يكون معبر عن أفضل ما يمكن تحقيقه من كفاءة في الأداء في ظل تلك الإمكانيات.

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، "دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية المتقدمة لأغراض قياس وتصميم وتقييم الأداء وترشيد التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 238-239.

² مسكين الحاج وصالح إلياس، مرجع سبق ذكره، ص 116.

³ تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر على:

- أحمد سالم الصقر، "أهمية مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف دراسة ميدانية في الشركة الليبية للحديد والصلب"، إريد للبحوث والدراسات - العلوم الإدارية والمالية، جامعة أربد عمادة البحث العلمي، إريد، الأردن، المجلد 16، العدد 1، 2012، ص 146.

- ولاء محمد عبد العليم عبد العظيم فتوح، "استخدام التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، المجلد 8، العدد 4، 2017، ص 644.

- أن يتم التوصل إليه من خلال أساليب علمية مراعية لدورة حياة المنتج، هندسة القيمة، التحسين المستمر، المقارنة المرجعية... الخ.
- أن يتم تحقيقها قبل البدء في العملية الإنتاجية لضمان تحقيق الأرباح المستهدفة عند دخول السوق.

الفرع الثاني: مستوى المنتج (الإنتاج)

توصل كل من Cooper و Slagmulder إلى قاعدة مفادها "لا يمكن أبدا تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج، ولو حدث هذا لن يتم إطلاق المنتج في السوق، لكي لا تفقد التكلفة المستهدفة أثرها كأداة للتسيير"¹. أي أنه يجب تخطيط وتصميم التكلفة قبل إنتاج المنتج لكي تتمكن الشركة من تحقيق هامش الربح المستهدف انطلاقا من السعر المستهدف.

لذا فبعد التوصل إلى التكلفة المستهدفة التي لا تأخذ بعين الاعتبار الموارد المتاحة للشركة، تأتي مرحلة تقدير تكلفة المنتجات بناء على الإمكانيات المتاحة للشركة من أجل الوصول إلى التكلفة المقدرة (تكلفة التصميم المبدئي) التي تكون في أغلب الأحيان أكبر من التكلفة المستهدفة، وللقضاء على فجوة التكلفة يعمل فريق التكلفة المستهدفة على محاولة تدارك أسباب هذا الفرق انطلاقا من مرحلة التخطيط، البحث والتطوير والتصميم بإيجاد أفضل تصميم للمنتج وتبني أحدث تكنولوجيات التصنيع التي تقلص الجهد والوقت وتجنب الهدر في الطاقة، مع مواصلة بذل كل الجهود خلال المراحل الأخرى من حياة المنتج (الإنتاج، التسويق، البيع، التوصيل... الخ) بتحسين العمليات (التشكيلات) التشغيلية وتنظيم الإنتاج المستقبلي للمحافظة على الوفورات المتوصل إليها في المرحلة الأولى ومنع أي انحراف في التكلفة لإبقاء التكاليف الفعلية قريبة من التكلفة المستهدفة، مع المحافظة على أداء المنتج في المستوى الذي يرغب به الزبائن بناء على مثالية النسبة بين القيمة والتكلفة فلا يجب أن يكون ضغط التكلفة مصحوبا بانخفاض في قيمة المنتج لدى العميل².

وقد أشار (Takao Makidi) إلى أن جوهر تخفيض التكلفة المعيارية لبلوغ التكلفة المستهدفة يكمن في المحافظة على معايير التكلفة التي تم تخفيضها والموضح في الشكل رقم (4-07).

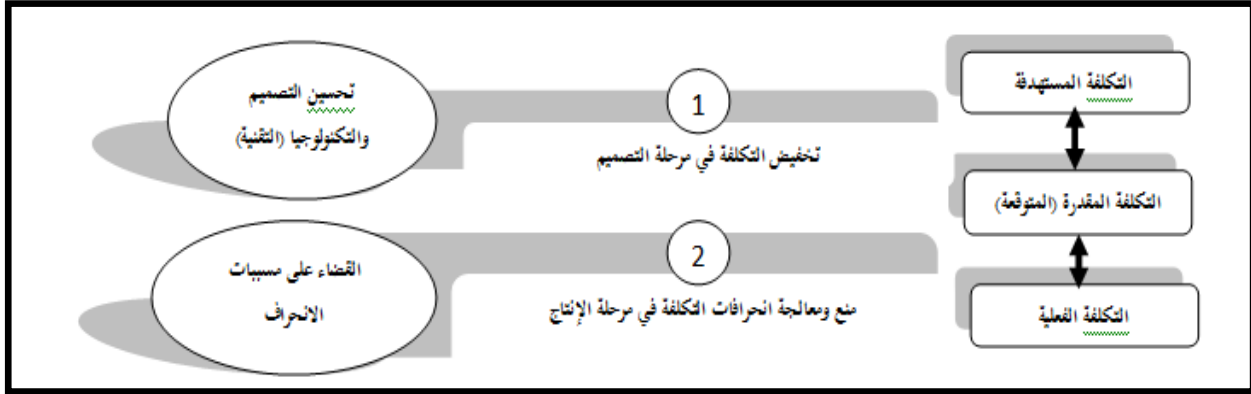
¹ راضية عطوي، "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسن الأرباح"، مرجع سبق ذكره، ص.125.

² تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر على:

- راضية عطوي، "التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف - دراسة حالة تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK (BCR)"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 15، 2012، ص.112.

- Claude Alazard et Sabine Sépari, "Controle de gestion: Manuel et Applications", Dunod, Paris, deuxième édition, 2010, p 638.

الشكل رقم (4-07): نموذج (Makidi) للتحكم في التكاليف



Source: Claude Alazard et Sabine Sépari, "Controle de gestion: Manuel et Applications", Dunod, Paris, deuxième édition, 2010, p.639.

من خلال الشكل نستنتج أن تخفيض التكلفة حسب Takao Makidi يتم وفق مستويين:

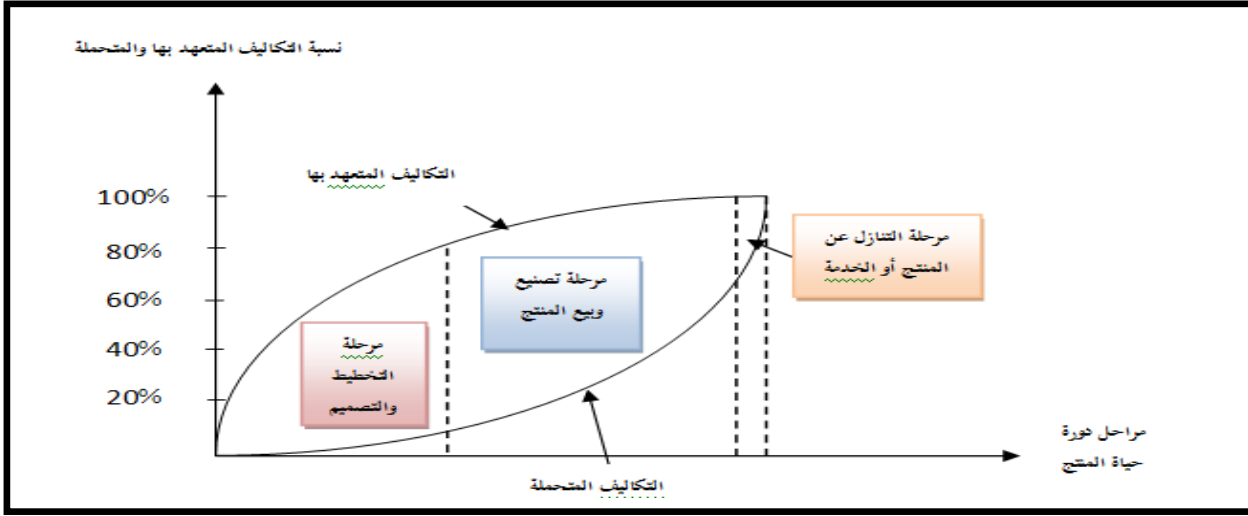
1- مستوى مرحلة التصميم: في مرحلة التصميم تلتزم (تتعهد) الشركة بحوالي 70% إلى 80% من إجمالي التكاليف في حين أنها لا تتسبب إلا في 10% إلى 20% منها،¹ أنظر الشكل (4-08).

لذا فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على هذه المرحلة كون الشركة بإمكانها أن تضغط فرق التكلفة بحوالي 80% عن طريق بذل كل الجهود للتحسين في التصميم؛ لأن تكاليف التوريد، التصنيع، التسويق، التوزيع، خدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج، تتأثر بتصميم المنتج (عند تصميم المنتج فإن تخفيض التكلفة التي ستحملها الشركة تكون لها أولوية قصوى) دون المساس بالخصائص المميزة للمنتج من وجهة نظر الزبون، حيث ينتج عن هذا التخفيض الأولي في التكلفة المقدرة مستوى تكلفة وسيط بينها وبين التكلفة المستهدفة، يصطلح عليه بالتكلفة السقف (التكلفة المعيارية أو المقدرة المخطط لها)².

¹ Thomas C. Taylor, "Current Developments In Cost Accounting And The Dynamics Of Economic Calculation", Journal Of Austrian Economics, Mises Institute, Alabama, United States of America, Vol.3, No.2, 2000, P.16.

² Claude Alazard et Sabine Sépari, *op.cit.*, p p.638-639.

الشكل رقم (4-08): التكاليف المتعهد بها والمتحملة خلال دورة حياة المنتج



المصدر: نسيم عبد الواحد وعلى دى، "أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة شركة الأنايب وعتاد الري وحدة برج بوغريج"، مجلة البشائر الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد بشار، المجلد 6، العدد 1، 2020، ص.734.

2- مستوى مرحلة الإنتاج: على الرغم من أن الجزء الكبير من فجوة التكاليف يتم امتصاصه في مرحلة التخطيط والتصميم، إلا أن فريق عمل التكلفة المستهدفة يستمر في تحسين التكاليف خلال مرحلة الإنتاج، من خلال مراقبة (إدارة) التكاليف الفعلية والعمل على إبقائها قريبة من التكلفة المستهدفة؛ بمعنى عدم تضييع الظروف الحقيقية للتصنيع والتوزيع المكاسب التي تم التوصل إليها في المرحلة الأولى من تخفيض التكاليف، بل العمل على استدرار أي هدر في الطاقة أو تضييع للوقت خلال مراحل الإنتاج بناء على تصويب العملية الإنتاجية بحذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة مثلاً، أو جعل المنتجات تتشارك في مرحلة أو مرحلتين من مراحل العملية الإنتاجية... الخ¹.

ولكي تتساوى التكلفة المحسنة أو المقدرة المخطط لها مع التكلفة المستهدفة وجب الاعتماد على أساليب تحجيم التكلفة الهادفة للقضاء على الانحراف السلبي بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة أو المبدئية، كأسلوب هندسة القيمة Value Engineering، تحليل سلسلة القيمة Value chain analysis، التحسين المستمر للتكلفة Kaizen Costing، إدارة الجودة الشاملة Total Quality management، المقارنة المرجعية Bencgmarking، التي سيتم التطرق إليها في المبحث الموالي، وغيرها من الأساليب الأخرى كاهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering، جداول التكلفة Cost Table، تحليل التكلفة الوظيفي Functional cost analysis، مصفوفة انتشار وظيفة الجودة Quality Function Deployment Matrix... الخ.

الفرع الثالث: مستوى المكونات

عادة ما تطبق هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية حيث يقوم فريق العمل بتقسيم التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج إلى مستوى المكونات أو الأجزاء (مكونات رئيسية تنتجها الشركة ومكونات ثانوية ذات مصدر خارجي)، وتعاد نفس المراحل التي تمت في

¹ Ibid, p p.638-639.

المرحلة السابقة ليحدد السعر الذي يمكن أن تدفعه الشركة لاقتناء المكونات الخارجية المصنعة من قبل مورديها (تكلفة اقتناء المكونات)، فهي تستخدم نظام التكلفة ما بين الشركات لتحقيق هذا الهدف بفتح قنوات اتصال جديدة من خلال الموردين ومهندسي الإنتاج¹.

فالهدف من هذه المرحلة نقل جزء من الضغط الذي تعاني منه الشركة إلى مورديها في حالة ما إذا كان هنالك مجموعة من المكونات الثانوية الخاصة بالمنتج ذات مصادر خارجية، من خلال تحديد أسعار البيع التي ترغب في دفعها مقابل اقتناء هذه الأجزاء من الموردين، بشرط أن تكون واقعية وتسمح لهم بتحقيق عوائد مناسبة في حالة ما إذا بذلوا جهودهم في تخطيط وإدارة تكاليف منتجاتهم؛ لأن الشركة لا تتحمل تكاليف سوء التسيير بالنسبة للموردين، بل تهدف إلى تحقيق أقل تكلفة في التعامل مع الموردين للوصول إلى سعر البيع المستهدف في بيئة الأعمال التنافسية².

بعد كل محاولات التحسين لتخفيض تكاليف المنتج الجديد مع ضمان تحقيق متطلبات العملاء يتم التوصل إلى التكلفة المحسنة؛ أي التكلفة بعد جهود التحسين، وفي هذه الحالة توجد أربعة نتائج:

الجدول رقم (4-01): النتائج الأربعة للتكلفة المحسنة

النتيجة	القرار
التكلفة المحسنة أقل من التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد	يتم البدء فوراً في إنتاج وتسويق المنتج الجديد
التكلفة المحسنة أكبر بقليل من التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد، مع إمكانية تساويهما بناء على آثار التعلم	بداية الإنتاج الفعلي من المنتج الجديد
إذا كانت التكلفة المحسنة أكبر من التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد مع وجود فرص أخرى للتحسين وتحقيق تخفيض جوهري في التكلفة	الاستمرار في التحسين
إذا كانت التكلفة المحسنة أكبر من التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد مع غياب فرص أخرى للتحسين	في هذه الحالة توجد ثلاثة بدائل يتم التفكير فيها بالترتيب: - البحث في إمكانية زيادة سعر البيع أو. - البحث في إمكانية تخفيض العائد (الأرباح المستهدفة) أو. - تأجيل تقديم المنتج إلى السوق إلى غاية التوصل إلى تكنولوجيا جديدة تجعل ممن الممكن إنتاج وطرح المنتج في السوق بتكلفة اقتصادية في حدود التكلفة المستهدفة أو أقل.

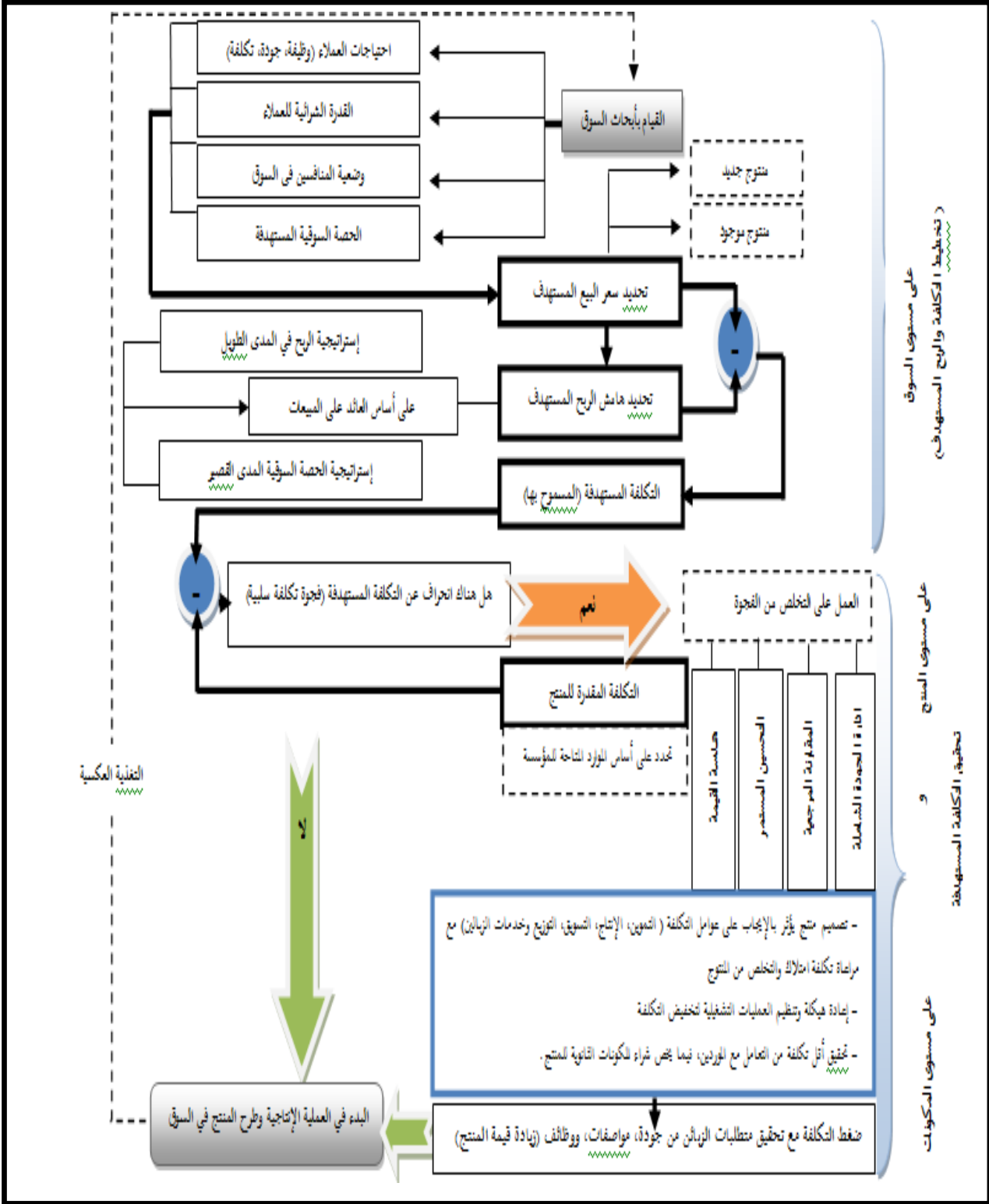
المصدر: أحمد حسين علي حسين، "الحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي"، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2013، ص 122-123.

¹ اليزيد ساحري، "نظام التكلفة المستهدفة: مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة"، مرجع سبق ذكره، ص.289.

² Robin Cooper and Regine Slagmulder, Op.cit, p.1.

بناء على ما سبق يمكن تلخيص مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الشكل رقم (4-09)

الشكل رقم (4-09): مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة



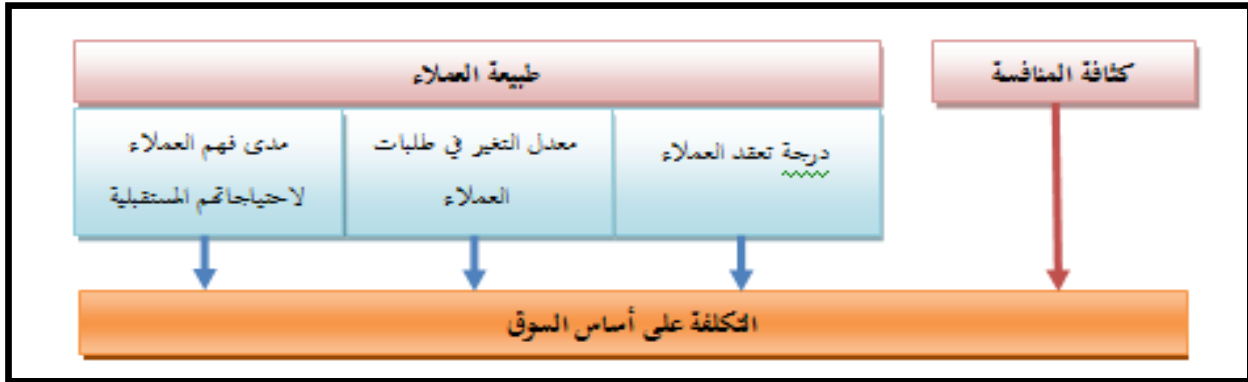
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على أدبيات الدراسة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على معدل الاستفادة الذي تحصل عليه الشركة من جراء تطبيقها أسلوب التكلفة المستهدفة وفق المراحل الثلاثة سالفة الذكر، والتي يمكن سردها من خلال ما يلي:

الفرع الأول: عوامل تؤثر في عملية تحديد التكلفة المستهدفة على أساس السوق التي يمكن عرضها من خلال الشكل رقم (4-10).

الشكل رقم (4-10): العوامل التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة على أساس السوق

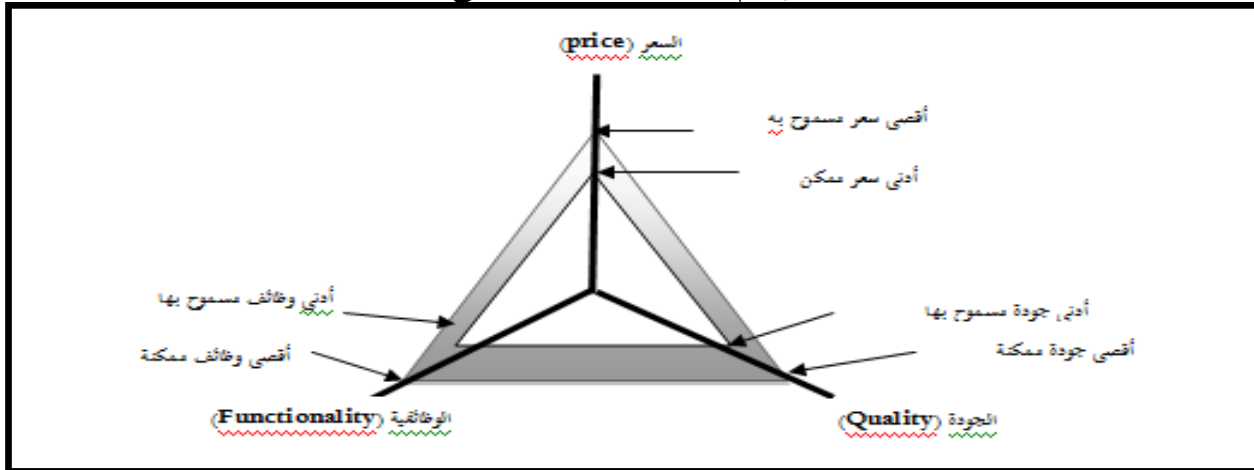


Source: Cooper Robin and Slagmulder Regine, "Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", 25 February 1997, p25.

1- درجة كثافة وتركيز المنافسة (قوة المنافسة): إن كثافة المنافسة تدفع الشركات إلى الاهتمام بالمنتجات المنافسة لها من خلال اقتنائها وتفكيكها بهدف العمل على تطوير منتجاتها تماشياً مع متطلبات السوق أو رغبات الزبائن (السعر، الجودة، الوظائف المرجوة)، مما يجعلها تتحمل مصاريف إضافية كمصاريف البحث والتطوير، مصاريف الإشهار والتسويق... الخ. وهنا تظهر حتمية تبني أسلوب التكلفة المستهدفة بهدف الموازنة بين مثلث البقاء واستمرارية المنتجات المتمثلة في الأبعاد التالية: السعر أو التكلفة، الجودة، الوظيفة، لكي تكون المنتجات الجديدة التي سيتم إطلاقها في السوق بهدف المنافسة داخل منطقة البقاء وتحقق الهدف الربحي المراد منها، فمنطقة البقاء هي المساحة المظلمة التي يتم تحديدها من خلال الربط بين القيم القصوى والدنيا المحددة التي يمكن أن تأخذها كل خاصية من الخصائص الثلاثة سالفة الذكر¹. والمبينة من خلال الشكل رقم (4-11).

¹ Cooper Robin and Slagmulder Regine, Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice, op.cit, p p.5-6.

الشكل رقم (4-11): منطقة البقاء لمنتج ما



Source: Cooper Robin and Slagmulder Regine, "Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", op.cit,p.26.

ويمكن إبراز المقصود بالحدود القصوى والحدود الدنيا لمنطقة البقاء من خلال النقاط التالية:¹

- الحد الأدنى المسموح به للجودة والوظائف: هو أقل قيمة تأخذها كل من خاصيتي الجودة والوظيفة في حين يكون الزبون مستعدا لدفع قيمة مالية تحقق الربح المستهدف مقابل الحصول عليها.
- الحد الأقصى المسموح به للجودة والوظائف: هي أعلى قيمة تأخذها كل من خاصيتي الجودة والوظيفة بناء على أمثلة استغلال الشركة لمواردها وإمكاناتها، في حين يكون الزبون مستعد لدفع قيمة مالية تحقق الربح المستهدف مقابل الحصول عليها.
- الحد الأقصى المسموح به للسعر: هو أعلى سعر يكون الزبون مستعدا لقبوله في ظل مستويات الحد الأدنى المسموح بها لكل من الجودة والوظيفة.
- الحد الأدنى المسموح به للسعر: هو أقل سعر يمكن أن تسوق به الشركة منتجاتها في ظل مستويات الحد الأقصى المسموح بها لكل من الجودة والوظيفة.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن منطقة بقاء المنتج على قيد الحياة توازن بين هديتي تحقيق الربح المستهدف وتلبية احتياجات العملاء، لكن كلما اشتدت المنافسة أصبحت هذه المنطقة أكثر ضيقا ما يلزم الشركة العمل على الريادة في التكلفة الجودة والوظيفة لكي تتجنب إنتاج منتجات ليست لها ربحية، ما يلزمها تطبيق التكلفة المستهدفة التي تتناسب طرديا مع شدة المنافسة.

2- طبيعة العملاء: ترتبط طبيعة العملاء بمجموعة من الخصائص التي تحدد الفائدة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومنها:²

¹ مشتاق كامل فرج، "استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 18، العدد 67، 2012، ص.429.

² Cooper Robin and Slagmulder Regine, "Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", op.cit ,p.8-9-10.

2-1- درجة إدراك (تعقيد) العملاء: تتعلق بقدرة العملاء على اكتشاف الاختلافات بين السعر والجودة والوظائف للمنتجات المنافسة، الأمر الذي يجعلهم ينتقلون بحرية بين الشركات المنتجة لشراء المنتجات التي تتماشى مع رغباتهم (الجودة والوظيفة) وفي حدود قدراتهم الشرائية (السعر)، فكلما أصبح العملاء أكثر تعقيدا كلما أصبحت منطقة البقاء ضيقة زاد احتمال إطلاق منتجات خارجها، الأمر الذي قد يتسبب في خسائر، ولحل هذه المشكلة وجب تبني أسلوب التكلفة المستهدفة لتحليل المستهلك والتحديد الدقيق لمناطق البقاء قبل الإنتاج.

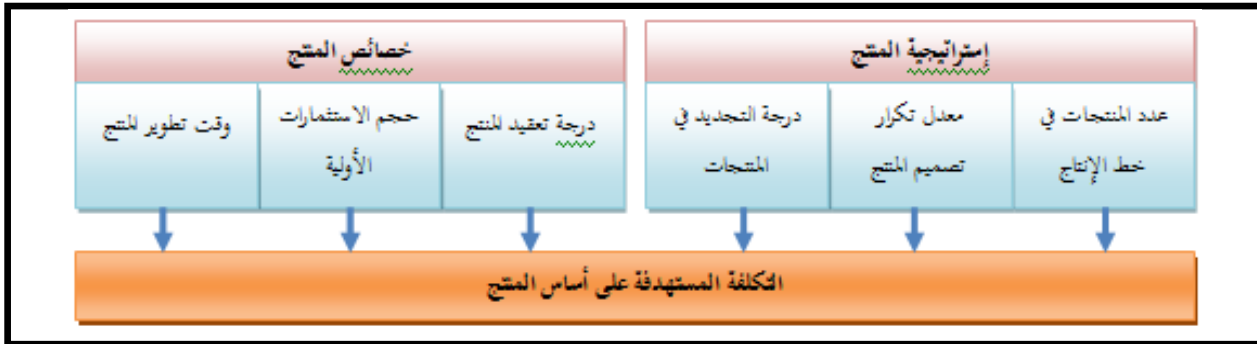
2-2- درجة التغيير في طلبات العملاء: يحدد المعدل الذي تتغير به طلبات العملاء مدى سرعة تحرك حدود منطقة بقاء المنتج على قيد الحياة بمرور الوقت، فكلما كان معدل تغيير متطلبات العميل سريعا كلما أثر ذلك على حدودها؛ أي صعوبة التأكد من أن المنتج الجديد سيكون داخل منطقة البقاء عند إطلاقه، لذا فإن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يصبح إلزامي من أجل التنبؤ بمتطلبات العميل المستقبلية.

2-3- درجة فهم العملاء لاحتياجاتهم المستقبلية: يصبح أسلوب التكلفة المستهدفة ذو أهمية بالغة في حالة ما إذا كانت الشركة تنشط في بيئة أعمال تتميز بدرجة عالية من وعي العميل، حيث يمكن للشركة أن تعتمد على العملاء الذين يتمتعون بمستوى إدراك عالي لمتطلباتهم المستقبلية في تحديد منطقة البقاء المستقبلية للمنتج، وعلى العكس من ذلك إذا كانت درجة إدراك العملاء للمتطلبات المستقبلية منخفضة فلا يجب على الشركة التركيز عليها ودراستها، وإلا فإنها ستعرض إلى إطلاق منتجات غير مربحة.

الفرع الثاني: عوامل تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

تتمثل هذه العوامل من خلال الشكل رقم (4-12).

الشكل رقم (4-12): العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



Source: Cooper Robin and Slagmulder Regine, "Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", op.ci, p.27.

1- إستراتيجية المنتج: لكي تواجه أي شركة درجة عدم التأكد من ردة فعل العملاء تجاه منتجاتها، فإنها تتبنى مجموعة من الإستراتيجيات الإنتاجية التي تجعل من الوقت والجهد المستنفذ في تطبيق التكلفة المستهدفة ذو منفعة وهي:

1-1- عدد المنتجات الموجودة في خط الإنتاج: كلما زاد عدد المنتجات المختلفة التي تنتجها الشركة ارتفع مستوى إرضاء العملاء، وازداد معه الجهد المبذول لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بسبب الإطلاق المتكرر للمنتجات الجديدة، وتعد هذه الملاحظة من البديهيات كون أسلوب التكلفة المستهدفة في الغالب يعمل على مستوى المنتج الفردي، وبالتالي تظهر فوائد استخدامه عند هذا المستوى؛ أي كلما زاد عدد المنتجات المختلفة التي تطلقها الشركة زادت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة¹.

2-1- معدل تكرار تصميم المنتج: يقصد بالتصميم وضع التخطيط التفصيلي والهندسي للمنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة، فكلما زاد معدل تقديم منتجات جديدة زادت الفائدة الناتجة من تطبيق التكلفة المستهدفة؛ لأنه يمكن الشركة من تشكيل فريق عمل يضم مجموعة متنوعة من الوظائف والتخصصات داخل الشركة التي تشترك في إدارة وحل مشاكل التكاليف، وكذا تجسيد رغبات المستهلكين في المنتج والتي يترتب عنها تغيير في شكل المنتج، الوظائف، الخصائص... الخ، أو عمليات التصنيع².

3-1- درجة التجديد (الابتكار) في المنتجات: تساعد درجة التجديد في كل جيل من المنتجات في تحديد درجة الاعتماد على المعلومات التاريخية، فإذا كانت درجة التجديد مرتفعة قلت قيمة المعلومات التاريخية خاصة بالنسبة للمنتجات التي تعتمد على تكنولوجيا جديدة تماما، ما يترتب عنه صعوبة تحقيق مكاسب من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لعدم قدرة الشركة على تحديد قيمة المنتج لدى العميل، وبالتالي صعوبة تقدير السعر المستهدف، في حين إذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة ترتفع نتيجة توفر معلومات تاريخية عن المنتجات المشابهة التي يعتمد عليها في تقدير التكاليف المستقبلية للمنتج المطور³.

2- خصائص المنتج: والتي تضم كل من:

1-2- درجة تعقيد المنتج: تتحدد درجة تعقيد المنتج بعدد الأجزاء التي يحتوي عليها ومدى صعوبة إنتاجها وكذا نوع تكنولوجيا التصنيع المستخدمة وعدد الخطوات المنفصلة التي تتطلبها عملية إنتاجه، فكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج كلما ازدادت الحاجة للتكاليف المستهدفة وازدادت الفائدة المحققة منها، لما لها من تأثير جيد على عملية إدخال التعديلات اللازمة على التصميم، بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل تكلفة⁴.

2-2- حجم الاستثمارات الأولية: يترتب عن ضخامة حجم الاستثمارات المبدئية التي يتطلبها تقديم منتج جديد قلة قدرة الشركة على تقديم عدد من المنتجات الجديدة إلى السوق، لعدم قدرتها على تحمل درجة أكبر من المخاطر (المخاطرة

¹ Cooper Robin and Slagmulder Regine, "Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", op.cit, p 11.

² فادية ناجي محمد، "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة بهدف زيادة جودة المعلومات التكاليفية وتطوير المنتجات"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، المجلد 7، 2016، ص 185.

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، "دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجي"، مرجع سبق ذكره، ص 360.

⁴ زياد عوده ابنه العمائده، "العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، العدد 3، 2009، ص 209.

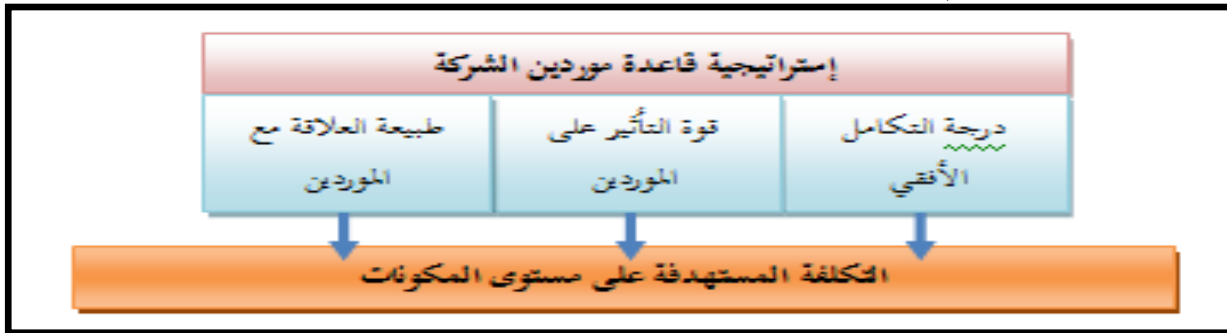
بأموال كبيرة وطرح منتجات جديدة قد تحمل النجاح أو الفشل)، لذا تجدها تركز على عدد محدود من المنتجات المصممة بعناية (تحمل تكاليف كبيرة في بحوث السوق والتطوير) لتلبية احتياجات قطاع مستهدف من السوق، وهو الأمر الذي يزيد من أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للتأكد من ربحية هذه المنتجات قبل إطلاقها¹.

2-3- وقت تطوير المنتج: تتباين مدة التطوير من منتج لآخر، فمع زيادة الوقت الذي تستغرقه الشركة في تصميم المنتج الجديد يزداد احتمال تغير ظروف السوق التي بني على أساسها تصميم هذا المنتج ويزداد معها أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، لذلك فبالنسبة للمنتجات ذات دورات التطوير الطويلة؛ مثل السيارات تتطلب أن يشتمل أسلوب التكلفة المستهدفة على عدة مراحل يراجع من خلالها ظروف السوق طوال تلك المدة، من أجل الحصول على تصميمات أفضل وتكلفة أقل².

الفرع الثالث: عوامل تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات

هذه العوامل موضحة من خلال الشكل رقم (4-13).

الشكل رقم (4-13): العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات



Source: Cooper Robin and Slagmulder Regine, "Target costing and Value Engineering", op.cit ,p182.

1- إستراتيجية قاعدة موردين الشركة: هناك ثلاث محددات لإستراتيجيات الموردين تؤثر على التكلفة المستهدفة وهي:

1-1- درجة التكامل الأفقي مع الموردين: فالتكامل الأفقي يعني انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة له التي

تمده بالاحتياجات، ونجد أن درجة التكامل الأفقي مع الموردين تزداد في الشركات التي تأتي بنسبة كبيرة من مدخلات العملية الإنتاجية من مصادر خارجية ومع زيادة الاعتماد على موردين خارجيين تزداد أهمية التكلفة المستهدفة لأجزاء مكونات المنتج لسببين هما:³

■ تحديد التكلفة المستهدفة لكل جزء من مكونات المنتج يؤدي إلى تحقيق وفورات جوهرية في التكاليف لأنه يخلق ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم.

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية المتقدمة لأغراض قياس وتصميم وتقييم الأداء وترشيد التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 276.

² Cooper Robin and Slagmulder Regine, "Target costing and Value Engineering Process", op.cit ,p 180.

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص.362.

- تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يشجع الموردين على الابتكار والتعاون في عملية تصميم المنتج.
- 1-2- قوة التأثير على الموردين الأساسيين:** إن العلاقة النسبية بين المشروع الرئيسي ومورديه تحدد مستوى الجهود المبذولة في تحديد أسعار المشتريات، فعندما تزداد قوة تأثير الشركة في علاقاتها مع مورديها نجد أنهم يبذلون كل مجهودهم في سبيل تطوير التكلفة المستهدفة للوصول إلى سعر البيع الذي يرضي الشركة ويكفيها عن البحث عن موردين آخرين، لكن في حالة ما إذا كانت الشركات ذات حصة سوقية ونفوذ قليلة فإن مورديها لن يقبلوا بالتكلفة المستهدفة التي تحددها الشركة لأنهم في موضع قوة وبالتالي يبذلون مجهود أقل في سبيل تحقيقها، وعليه نشير إلى أنه كلما كانت سلطة الشركة على مورديها كبيرة نتيجة الضغط الذي تمارسه عليهم كلما كانت الفوائد المترتبة عن التكلفة المستهدفة أكثر¹.
- 1-3- طبيعة العلاقة مع الموردين:** تشير الدراسات إلى أنه كلما زادت درجة التعاون بين الشركة ومورديها كلما زادت أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات، نتيجة الفوائد المحققة والمنبثقة عن دمج جهودهم وخبراتهم من خلال اللقاءات المتكررة بين الموردين والمصممين ومهندسي الإنتاج و... الخ (فريق عمل التكلفة المستهدفة) في سبيل إيجاد حلول لتحسين الجودة وتخفيض التكلفة².

¹ زياد عوده ابنه العمائده، مرجع سبق ذكره، ص 210.

² Cooper Robin and Slagmulder Regine, "Target costing and Value Engineering Process", op.cit, p.183.

المبحث الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

نتيجة قصور أنظمة التكاليف التقليدية عن مسايرة وإيجاد حلول موضوعية للضغوطات الرهيبة التي تتعرض لها شركات اليوم الناشطة في سوق المشتري المنفتح على العالم، ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة بفكر مغاير لما كان سائد من قبل، مانحاً إياها العديد من المزايا، لكن كغيره من الأساليب المحاسبية الأخرى وجهت له مجموعة من الانتقادات الناتجة عن المشاكل التي واجهت عملية الانتقال به من النظرية للتطبيق.

وفيما يلي يستعرض الباحث أهم الفروق الجوهرية بين المحاسبة الإدارية التقليدية وأسلوب التكلفة المستهدفة، مزاياه وعيوبه.

المطلب الأول: الفرق بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة الإدارية التقليدية

يورد الباحث أهم الفروق بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة الإدارية التقليدية من خلا النقاط التالية:

- التكلفة المستهدفة عند أغلب الباحثين ليست مجرد تقنية لحساب وتحليل التكاليف بل هي نشاط جماعي يتم من خلال تكوين فريق عمل يظم أشخاص متعددي التخصصات من داخل وخارج الشركة (قسم الإنتاج، الهندسة، التسويق، البحث والتطوير، المحاسبة، التموين... الخ)، (موردين، ممثلين عن الزبائن... الخ)، يبدأ بتحليل السوق (دراسة كل من الزبائن والمنافسين) لتحديد منطقة البقاء على قيد الحياة للمنتج (السعر، الجودة، الوظيفة). أما عن المحاسبة الإدارية التقليدية فنظراً لكونها أوجدت في ظل غياب المنافسة، وإن كانت فهي منافسة احتكارية (كل ما ينتج يباع) فإن دراستها لا تنطلق من السوق كونها تنظر له كأخر محطة في سلة نشاطها تصرف له كل طاقتها الإنتاجية دون مراعاة تركز منتجها في منطقة الحياة.
- أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على ضمان التكاليف الفعلية في حدود التكلفة المسموح بها المستمدة من السوق قبل إنتاج المنتج، في حين أساليب التكاليف المعيارية التقليدية القائمة على معايير قياس غير دقيقة التي ليس لها أي ارتباط بواقع السوق ولا أي اتجاه لبذل الجهود نحو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تعمل على ضمان التكلفة الفعلية في حدود التكلفة المعيارية (النظرية، التاريخية، العادية) بعد تسجيل الانحرافات السلبية المشكوك في مصداقيتها.
- أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على التغذية المتزامنة لإدارة تكاليف دورة حياة المنتج وإنتاج هدف تكلفة نهائي في أقل مدة وبأقل تكلفة وجودة عالية، في حين نجد أساليب المحاسبة الإدارية تقوم على العديد من دورات التغذية العكسية ما يجعل وقت دورة تطوير المنتج أقل قابلية للتنبؤ وغير دقيقة مما يترتب عنه إحداث تغييرات مكلفة جداً في تصميم المنتج بعد ضبط العديد من مركباته أو متغيراته في مرحلة البحث والتطوير وتحمل الشركة تكاليف التصنيع، وبالتالي قد تضطر إلى التخلي عنه بعد إنفاق الجهد والوقت والمال كونه فاشل من البداية.
- اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة في التسيير يمكن الشركة من وضع سعر بيع تنافسي دقيق لمنتجاتها كونه مستمد من دراسة السوق، في حين المحاسبة الإدارية التقليدية قد تتسبب في تسعير منتج جديد بسعر يقل بكثير عن سعر السوق تنفطن له بعد عرض المنتج للبيع نتيجة الطلب الكبير عليه في حين أنها كانت قادرة على تسعيره بسعر أعلى مع تحقيق الحصة السوقية

- المستهدفة مما يجعلها تضيع ربح غير قابل للتعويض في أغلب الحالات بسبب صعوبة أو استحالة رفع الأسعار خلال فترة حياة المنتج.¹
- آلية عمل أسلوب التكلفة المستهدفة مختلفة تماما عن أساليب التكاليف التقليدية كون الأول يعتبر التكلفة تتبع السعر وبالتالي يكون الهدف منه تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من معلمتي السعر المستهدف (سعر السوق) وهامش الربح المرغوب فيه، في حين الثاني يرى بأن السعر يتبع التكلفة كونه يهدف إلى تحديد سعر البيع انطلاقا من تكلفة الإنتاج الإجمالية مضاف إليها هامش الربح الذي يتماشى وتطلعات أصحاب المصالح داخل الشركة.
 - فريق عمل أسلوب التكلفة المستهدفة يضم موردي الشركة وممثلي زبائنها الأمر الذي يدل على أنها تستفيد من اقتراحاتهم خلال المراحل الأولى لدورة حياة المنتج عكس الأساليب التقليدية التي تهتم بما بعد إنتاج منتج بتكلفة مرتفعة أو بمواصفات ومستوى وظيفي لا يتماشى مع تطلعاتهم أو كلاهما.
 - على الرغم من أن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز بالدرجة الأولى على عملية تخطيط، إدارة وتخفيض تكاليف المنتج خلال المراحل الأولى لدورة حياته، إلا أنه لا يهمل المراحل المتبقية منها (إنتاج، تسويق، بيع، توزيع، وخدمات ما بعد) عن طريق إدخال تحسينات طفيفة ومتكررة (مستمرة) على السلسلة الإنتاجية للقضاء على التكاليف غير المضافة للقيمة في حين أساليب التكلفة التقليدية تركز على تقليل فرص الضياع والتلف التي تمثل نسبة 20% من قيمة فجوة التكلفة في المراحل التي تلي المرحلة الأولى لدورة حياة المنتج.
 - أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على توفير معلومات دقيقة عن البيئة الخارجية وبالتالي نقل ضغط السوق إلى داخل الشركة قبل بداية التخطيط لإنتاج المنتج لتحفيز فريق العمل الشركة على إعداد وتنفيذ خطة عمل تهدف لريادة الأعمال في حين نجد أساليب التكلفة التقليدية تحدث ضغط داخل الشركة نتيجة لمعلوماتها غير الدقيقة التي لا تتوافق وبيئة الأعمال التنافسية.
 - أسلوب الكلفة المستهدفة يناسب وسوق المشتري شديد المنافسة الذي تنشط فيه شركات اليوم في حين المحاسبة الإدارية التقليدية تناسب سوق البائع (انعدام المنافسة).
 - التكلفة المستهدفة جعلت من المحاسب الإداري واحد من صناع القرار الإستراتيجي داخل الشركة بعدما كان مجرد معد للتقارير المالية (تقارير التكلفة) لمتخذي القرار في عهد المحاسبة الإدارية التقليدية.
- في حين نجد مجموعة من الباحثين قد اختصروا أوجه الاختلاف بين TC و TMA من خلال الجدول رقم (4-02).

¹ Hergeth Helmut, "Target Costing In the Textile Complex", Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), emerald, Bingley, United Kingdom, Vol 2, No 1, 2002, p p.1-2.

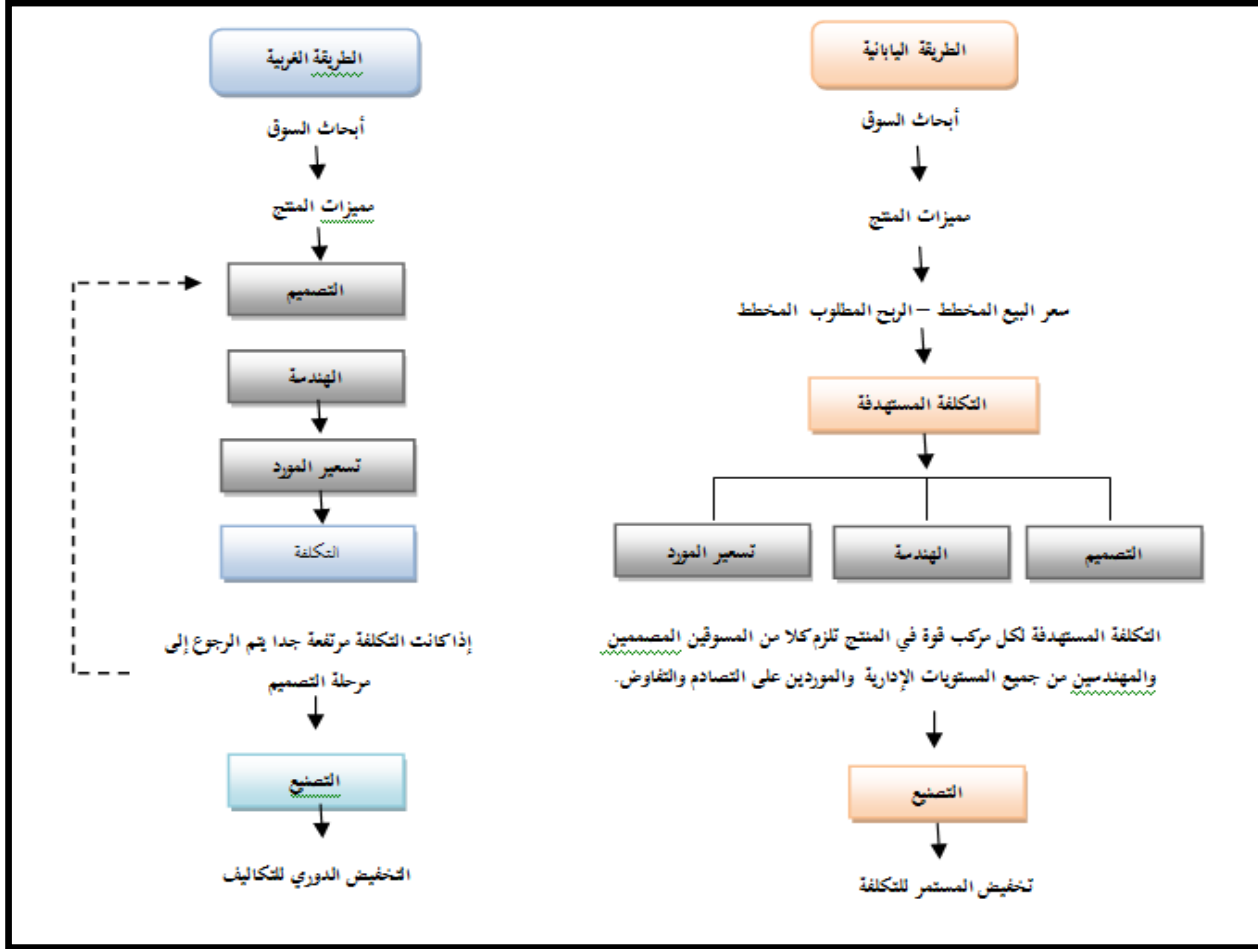
الجدول رقم (4-02): أوجه الإخلاف بين الأساليب التقليدية للتكاليف وأسلوب التكلفة المستهدفة

أسلوب التكلفة المستهدفة	المحاسبة الإدارية التقليدية
- اعتبارات السوق تتحكم في عملية تخطيط التكلفة	- اعتبارات السوق ليست جزء أساسي من عمليات تخطيط التكلفة
- يستخدم سعر البيع في تحديد التكاليف	- تستخدم التكاليف في تحديد سعر البيع
- يتم التعامل مع الموردين في مراحل مبكرة من دورة حياة المنتج	- لا يتم التعامل مع الموردين إلا أثناء الإنتاج الفعلي.
- هناك اعتماد كبير على سلسلة القيمة عند تخطيط التكلفة	- لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط التكلفة
- هي أسلوب لتخطيط التكلفة والربح	- هي أساليب للرقابة على التكاليف
- عمليات التصحيح تكون أثناء تصميم المنتج حيث يمنع الانحراف في التكاليف قبل حدوثها	- عمليات التصحيح تكون يعد الإنتاج بتصحيح الانحرافات
- تستخدم أدوات تحجيم التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج، الإنتاج، البيع	- يتم تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على عوامل الإسراف والتلف أثناء الإنتاج الفعلي
- أعضاء فريق التكلفة المستهدفة هم المسؤولين عن إدارة التكلفة	- محاسبي التكاليف هم المسؤولين عن خفض التكلفة
- خاصة بأسواق المشتري	- خاصة بأسواق البائع

المصدر: مسكين الحاج وصالح إلياس، "التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، المجلد 2، العدد 4، 2017، ص.112.

ولمزيد من التوضيح فيما يخص تباين آلية عمل كل من TC و TMA بهدف معالجة الانحراف السلبي في تكاليف دورة حياة المنتج فإن الباحث ارتأى عرض الشكل التوضيحي رقم (4-14).

الشكل رقم (4-14): مقارنة بين إدارة التكلفة وفق الطريقة اليابانية (التكلفة المستهدفة) والطريقة الأمريكية (التقليدية)



Source: Patrick Feil et al, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective", International Journal of Strategic Cost Management, the Institute for Global Business, University of Akron, Ohio, United States of America, spring, 2004, p14.

من خلال الشكل يمكن القول أن إدارة التكلفة حسب منهج التكلفة المستهدفة يمكن الشركة من التخفيض المستمر للتكاليف الإنتاج وبالأخص في المراحل الأولى لدورة حياة المنتج، مما يمكنها من ربح الجهد والوقت، عكس المناهج التقليدية التي تعالج الانحرافات في مراحل متأخرة من دورة حياة المنتج، مما يجعل الشركات التي تتبناها عاجزة عن التحكم في التكاليف كون جزء كبير منها تكاليف ثابتة¹.

¹ Patrick Feil et al, op.cit, p14.

المطلب الثاني: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة

على الرغم من أن التكلفة المستهدفة أسلوب تسييري بامتياز كونه ينقل الضغط التنافسي من المحيط الخارجي للشركة إلى الداخل، ما يجعل الرأس المال البشري لها يعمل في إطار فريق متعدد التخصصات والمستويات التنظيمية للتخطيط لمنتجات ذات ميزة تنافسية، قادرة على تحقيق الربح المستهدف قبل الشروع في إنتاجها وتسويقها... إلخ، إلا أنه لديه العديد من القيود التي واجهت تطبيقه، لذا سيتم التطرق لأهم مزايا وعيوب هذا الأسلوب.

الفرع الأول: مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة

لقد أكدت الدراسات السابقة أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات يترتب عنه العديد من المزايا أهمها:

- يساهم في تطوير الفكر الإداري، وبعث روح الفريق والمسؤولية داخل الشركة من خلال الربط بين أقسامها لتشكيل فريق عمل التكلفة المستهدفة الذي يأخذ على عاتقه مسؤولية تخطيط، تطوير، تصميم، إنتاج وتسويق المنتج بالسعر المستهدف.
- يقوم على إدارة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالشركة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم إنتاج وتسويق المنتج بأفضل توليفة من الأنشطة، لذا ينضرب إليه على أنه أسلوب للتسيير من أجل الوصول إلى تكلفة مستهدفة.¹
- يعمل على خلق مستقبل تنافسي للشركة من خلال التركيز على دراسة السوق (المنافسين والعملاء) أي تبني مفهوم الإدارة الموجهة من السوق للحصول على معلومات عن رغبات (تفضيلات) العملاء وقدراتهم الشرائية، مواصفات المنتجات الخاصة بالمنافسين وتكنولوجياهم التصنيعية واعتمادها كأساس تبني عليه الشركة عملياتها التشغيلية، وإستراتيجياتها التنافسية لإنتاج توليفة من المنتجات التنافسية المتواجدة في حدود منطقة البقاء (الموازنة بين السعر، الجودة، الوظيفة) لتحقيق أهدافها الربحية المخطط لها وضمان الاستمرار والنمو في السوق.²
- أسلوب رقابي شامل يعمل على تخطيط ومراقبة التكاليف والجودة بدءاً من مرحلة تخطيط المنتج وصولاً إلى خدمات ما بعد البيع.³
- يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين وإدارة الروابط أو العلاقة مع المشتري والموردين في سلسلة القيمة؛⁴
- يمكن الشركة من تقليل الزمن الإجمالي لتطوير المنتج وإطلاقه للسوق عن طريق تكامل خبرات فرق عمل التكلفة المستهدفة الذي يضم مسؤولي التصميم، الهندسة الصناعية، الإنتاج، التسويق، محاسبة التكاليف، التخزين، التموين، إلخ.¹

¹ مجيد نبو وأحمد بن الدين، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين CAAT وكالة أدرار"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تامنغست، تامنست، الجزائر، المجلد 8، العدد 5، 2019، ص.471.

² أسماء حبشي وميلود تومي، "استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة قسم الأشعة مستشفى طب العيون بسكرة"، مرجع سبق ذكره، ص.334.

³ فروخي وافية، "أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تسعير الخدمات المصرفية دراسة ميدانية في بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البلدة 2، البلدة، الجزائر، المجلد 14، العدد 2، 2019، ص ص 101-122، ص.106.

⁴ Henri C. Dekker, "Value chain analysis in interfirm relationships: a field study", Management Accounting Research, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.14, 2003, p.4.

- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على الإدارة الإستراتيجية للتكاليف والأرباح المستقبلية ما يترتب عنه هامش ربح مرض يتناسب ورأس المال المستثمر من قبل الشركة في الأمد الطويل.
 - لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها، وإنما يمتد لصنع القرار من خلال مساهمته في اقتراح مبادرات تطوير وتصميم المنتجات وتحديد ما إذا كانت الشركة قادرة على تبني إنتاج المنتج من عدمه في ظل إمكانياتها المتاحة وموقعها في السوق.²
 - يشكل هذا الأسلوب حافزا قويا للبحث والتطوير لتحقيق التقدم في تكنولوجيات وأساليب التصنيع الحديثة على مستوى الشركة، لتتمكن من إنتاج وتسويق منتجات جديدة ذات مستوى جودة عالي وخصائص وظيفية مطلوبة، وتكلفة اقتصادية، كونه ينقل الضغط التنافسي من السوق إلى فريق عمل الشركة.³
 - تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات ينقل جزء من ضغط بيئة الأعمال إلى الموردين ما يحفزهم على الابتكار والتطوير لضغط تكاليفهم بما يفيد الشركة والموردين في حد ذاتهم.⁴
 - طبيعة عمل أسلوب التكلفة المستهدفة يجعل الشركة تبني إستراتيجية المنقب كونها تقوم على استطلاع ودراسة السوق بهدف التأثير على عملية التصميم، الإنتاج والتسويق لإنتاج قيمة مضافة جديدة تمنحها ميزة تنافسية مستدامة تكسر تحديات (حواجز) السوق أمامها تنشئ حواجز جديدة لمنافسيها.⁵
 - أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بالتحكم في مسببات التكلفة خلال المراحل الأولى لدورة حياة المنتج (معالجة الخلل مهما كان حجمه أثناء حدوثه) ما يجعل الشركة تتفادى وقوع انحراف سلبي في تكاليف سلسلة القيمة عند إنتاج المنتج.
- يختصر الباحث المزاي السابقة الذكر في قوله بأن "التكلفة المستهدفة أداة إستراتيجية في يد الإدارة تعتمد عليها لتخطيط وإدارة التكلفة والربح على المدى المتوسط والطويل، لتحقيق تطلعات أصحاب المصالح (تنمية الثروة)".

¹ ذاك عبد الله مفلح مصاروة و عبید خيون الخفاجي، "التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني - دراسة ميدانية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 8، العدد 23، السنة 2013، ص.328.

² حسني عابدين محمد عابدين، مرجع سبق ذكره، ص.301.

³ أحمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره، ص.132.

⁴ آيت محمد مراد، "اعتماد نظام التكلفة المستهدفة كألية لدعم تنافسية المنشآت"، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، 2014، ص.45.

⁵ محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص.19.

الفرع الثاني: عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة

بالرغم من تعدد مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة، وأهميته في تحقيق أهداف الشركة إلا أنه قد وجهت له العديد من الانتقادات شأنه شأن أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة والمتمثلة في النقاط التالية:

- قد تستغرق عملية تطبيق التكلفة المستهدفة وقت طويل في مرحلة تطوير المنتج نتيجة المبالغة في التركيز على مرحلة التصميم، وبالتالي طول المدة الزمنية اللازمة لإطلاق المنتج في السوق مقارنة مع قصر دورة حياة المنتج مما قد يضيع على الشركة فرص الربح.
- تعرض الموظفين للإرهاق والإحباط الشديد نتيجة الضغط المفروض عليهم من قبل الإدارة العليا لتحقيق الأهداف المرجوة في مدة زمنية وجيزة على الرغم من أن الواقع العملي يقول بأن أنشطة التكلفة المستهدفة تتطلب ساعات عمل معتبرة خاصة فيما يتعلق بالمراحل الأولى لدورة حياة المنتج التخطيط والبحث والتطوير والتصميم؛
- يمكن أن تؤدي المبالغة في تلبية متطلبات العملاء بإضافة مميزات متعددة إلى زيادة سعر النماذج المختلفة من المنتجات مما قد يؤدي إلى إرباك السوق.
- قد ينشئ صراع تنظيمي داخل الشركة بسبب شعور بعض الإدارات أنهم يتحملون الجزء الأكبر من المسؤولية على غرار غيرهم من الإدارات الأخرى داخل الشركة.
- يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على مسببات التكلفة وينشغل عن مسببات العوائد.
- أسلوب التكلفة المستهدفة بيروقراطي بدرجة كبيرة كون تطبيقه في بعض الشركات يضع السلطة في أيدي مجموعة معينة من الموظفين.
- أسلوب التكلفة المستهدفة في الواقع معقد لأن تطبيقه يقتضي الانتقال عبر العديد من المراحل المتداخلة مع مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كالتكلفة والإدارة على أساس النشاط، هندسة القيمة، التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة، سلسلة القيمة، المقارنة المرجعية وغيرها.¹
- يترتب عن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تحمل الشركة لتكاليف اختيارية (تكاليف التطوير وتجربة المنتج) التي يصعب إدخالها في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.
- صعوبة أو شبه استحالة التحديد الدقيق للتكلفة المستهدفة، فمن غير السهل القياس الدقيق لسعر السوق المستقبلي (السعر المستهدف) لمنتج معين خاصة إذا كان جديداً، لأنه لا يمكن للشركة التنبؤ الفعلي بإستراتيجيات المنافسين المستقبليين والتطورات التكنولوجية وتفضيلات العملاء المستقبلية (التكلفة المستهدفة أفضل تقدير في ظل تنبؤات الشركة بتغيرات بيئة الأعمال).²

¹ Michael Slater, "Target Costing as a Strategic Management Tool in the South African Motor Industry", Magister thesis, in Cost and management accounting, The Nelson Mandela Metropolitan University, 2010, p.53.

² آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 46.

- مدحت العديد من الدراسات النجاح الذي حققته التكلفة المستهدفة، لكن بالاستناد لدراسات يابانية لاحظت نشوء مجموعة من المشاكل لدى استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة. ما يجعلنا نطرح سؤال التالي: لماذا بقي أداء بعض الشركات أقل من شركات أخرى منافسة لها في مجال نشاطها على الرغم من تطبيق كل منهما لأسلوب التكلفة المستهدفة؟ يمكن أن يفسر هذا بأن التكلفة المستهدفة لوحدها غير قادرة على تحقيق الإستراتيجية متوسطة وطويلة المدى اللازمة لنجاح الشركة بل يجب أن يكون للشركة نظام معلومات إداري فعال، قبل أن تفكر في تبنيه.
 - يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون الشركة تحقق أرباحا في حدود المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية سينجم عنه أهداف غير قابلة للتحقق مما يجعل الإدارة العليا تتبنى أي طريقة عقلانية لتخفيض التكاليف.¹
 - أسلوب التكلفة المستهدفة موجه بالسوق الذي تعمل فيه الشركة كونه يبحث عن إنتاج منتجات تتماشى وتطلعات العملاء في الوقت المناسب، لكن في حالة حدوث أي تقلبات سوقية سريعة فإن هذا سيؤدي إلى فشل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلكين وبلوغ الربح المخطط له بسبب إطلاق الشركة لمنجتها في وقت يتزامن والانخفاض الحاد في القدرة الشرائية للزبائن ممثلا نتيجة أزمة عالمية كأزمة كورونا مثلا.²
 - عندما يكون الأسلوب مفهوما ومتكاملا وفعالا ومتعلقا بالأهداف الطويلة المدى لتخفيض التكاليف، تصبح السرية شرطا أساسيا خصوصا أمام المنافسين الذين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على المعلومات اللازمة لبلوغ التكلفة المستهدفة في الفترة المقبلة لأهم منتج.³
 - يمكن أن يتسبب تطبيق التكلفة المستهدفة في التقليل من جودة المنتجات بسبب اعتماد مواد أولية رديئة وخصيصة الثمن للوصول إلى التكلفة المستهدفة ودعم إستراتيجية قيادة السعر لاستقطاب أصحاب المستوى المعيشي المتدني والتسبب لهم في العديد من الأضرار الصحية وغيرها نتيجة عدم مطابقة المنتجات للمعايير المعمول بها دوليا.
- بالنظر إلى نقاط الضعف المذكورة أعلاه ومقارنتها مع الانتشار الرهيب لأسلوب التكلفة المستهدفة بين الشركات اليابانية التي غرت الأسواق العالمية وأصبحت تحتل المراتب الأولى في مجال صناعتها سواء كانت تحويلية، تجميعية،... الخ يمكن القول بأن هذه الصعوبات سهلة التجاوز إذا ما أرادت إدارة الشركة ذلك، ويرى الباحث أن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال ما يلي:
- اهتمام الإدارة العليا بتبني أسلوب التكلفة المستهدفة بتسخير الإمكانيات المالية، البشرية، المادية والمعلوماتية، اللازمة لتبنيه، مع ضرورة إقناع المستويات الأخرى بجميته لتفادي وقوع الشركة في أزمات مالية تجعلها غير قادرة على تحسين أجور موظفيها، أو استيعاب تشكيلة العمال الحالية مستقبلا كونها تنشط في بيئة تنافسية.

¹ راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² محاد عريوة وحسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 116.

³ نجوم قمازي، "مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف"، مرجع سبق ذكره، ص 104.

- تنمية الرأس المال البشري من خلال تنظيم دورات تكوينية وأيام دراسية حول الأساليب الإدارية الحديثة، لجعل إطارات الشركة قادرين على التطبيق السليم لها وتحقيق الأهداف المرجوة منها.
- زرع روح الفريق داخل الشركة، من خلال التنسيق بين مختلف أهداف المستويات الإدارية المختلفة.
- على الشركة أن تتبنى نظم التصنيع الحديثة (الإنتاج المرن) كالإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، من خلال إلغاء تكاليف التخزين غير المضيفة للقيمة.
- على الشركة أن تطبق أساليب تحجيم التكلفة، كهندسة القيمة، التحسين المستمر إدارة الجودة الشاملة، المقارنة المرجعية الهادفة إلى زيادة قيمة المنتج من خلال القضاء على فجوة التكلفة وتحسين مستويي الجودة والأداء الوظيفي للمنتج من وجهة نظر الزبون.
- الاهتمام بالعاملين وتشجيعهم على الإبداع والابتكار بهدف تخفيض التكاليف، وتحقيق متطلبات الزبائن؛ من خلال تقديم التحفيز المعنوي والمادي لكل عامل يقترح فكرة واقعية تضيف قيمة للمنتج.
- يجب أن يكون العاملون في الشركة متخصصين في مجال عملهم لكي يؤديه بالسرعة والكفاءة المطلوبين، مع القدرة على تحديد مواطن الهدر و اقتراح خيارات التحسين في مجال اختصاصهم العملي.

المبحث الرابع: أساليب تحجيم فجوة التكلفة (الأدوات المساعدة لتطبيق التكلفة المستهدفة)

كمفهوم عام تعني التكلفة المستهدفة مجموع الأساليب التي تساعد إدارة الشركة في أداء وظائفها من تخطيط وتنظيم ورقابة وتوجيه واتخاذ القرارات، فهي بذلك تستخدم مجموعة منها تماشياً وإستراتيجيتها المتبناة لبلوغ الأهداف المسطرة. وعلى الرغم من وجود العديد من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الهادفة إلى تحجيم فجوة التكلفة والوصول إلى التكلفة المسموح بها التي تضمن للشركة تحقيق هامش الربح المرغوب فيه من جراء إنتاج منتج بالجودة والمواصفات التي يتطلع لها الزبائن وبيعه بالسعر المستهدف في سوق المنافسة التامة، إلا أن تبني أي منها يقوم على عدة اعتبارات داخلية وخارجية لبيئة أعمال الشركة.

المطلب الأول: هندسة القيمة

حتى تتمكن أي شركة من ترجمة متطلبات السوق إلى حلول عملية خلال مرحلة التخطيط، البحث والتطوير، التصميم، وجب عليها تبني أسلوب هندسة القيمة القائم على إدخال تعديلات في تصاميم المنتجات لضغط التكاليف دون التضحية بالوظائف ذات القيمة بالنسبة للعميل، والتخلص من الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكلفة المنتج في حين نجد الزبون غير مستعد لدفع قيمة مقابلها.

الفرع الأول: مفهوم هندسة القيمة

بدأ تطبيق هندسة القيمة Value Engineering (VE) من قبل شركة General Electric خلال فترة الحرب العالمية الثانية بسبب النقص الفادح في الأيدي العاملة الماهرة والمواد والأولية وغيرها، مما أدى بالعاملين Lawrence Miles و Harry Erlicher إلى البحث عن البدائل المقبولة لإشباع رغبات الزبائن في ظل الأزمة، ليلاحظ لاحقاً أن هذه البدائل غالباً ما تؤدي إلى تخفيض التكاليف Reduced Cost أو تحسين أداء المنتج Improved product أو كلاهما¹، مما أكسب الشركة ميزة تنافسية لمدة تقارب 10 سنوات. الأمر الذي أدى إلى ميلاد أسلوب جديد كفّر من فروع المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يهتم بدراسة وظائف كل عنصر والتكاليف اللازمة له، ليتبنى بعدها من قبل كبريات الشركات العالمية تحت عدة مسميات منها تحليل القيمة Value Anataysis، إدارة القيمة Value Management، لكن التسمية الشائعة له بين المهنيين والباحثين تلك التي أطلقتها وزارة الدفاع الأمريكية وبالتحديد البحرية الأمريكية بعدما تبنته عام 1954م، والمتمثلة في هندسة القيمة، كما تم تأسيس جمعية لهذا الغرض في الولايات المتحدة الأمريكية سميت بـ The Society of American Value Engineering².

¹ تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر على:

- حاتم كريم كاظم، "دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سميت النجف الأشرف"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 2، العدد 9، 2008، ص. 110.

- إسماعيل عباس منهل أبو غيف وعلي محمد نجيب العموري، "استخدام تقنيي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات النسيجية واسط"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 8، العدد 23، 2013، ص. 215.

² عز الدين فكري تھامي، "التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة مركز صالح عبد الله للاقتصاد الإسلامي، مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر، المجلد 6، العدد 16، 2002، ص. 78.

وقبل التطرق إلى مفهوم هندسة القيمة سنقوم بتعريف القيمة **Value**:

- إذ يعرفها (Lawrence Miles) بأنها "المنتج أو الخدمة اللذان يعتبران على العموم لهما قيمة جيدة، كونهما ملائمين من حيث التكلفة أو الأداء، وعلى النقيض من ذلك عندما لا يكون للمنتج قيمة جيدة فهذا يعني أنه يفتقر إلى الأداء والتكلفة المناسبين، وبالتالي فإن زيادة القيمة تتناسب طردياً مع الأداء وعكسياً مع التكلفة أي أن القيمة هي:¹
- القيمة: هي التخفيض في التكاليف الكلية مع المحافظة على نفس مستوى الأداء والجودة.
- القيمة: هي زيادة مستوى الأداء والجودة مع المحافظة على نفس مستوى التكاليف أو زيادة طفيفة في التكاليف مقارنة مع الزيادة المعتبرة في مستوى الأداء خصوصاً إذا كان العملاء في حالة احتياج وعلى استعداد للدفع مقابل الزيادة في الأداء.

في حين عرفت هندسة القيمة حسب:

- الجمعية الأمريكية لمهندسي القيمة The Society of American Value Engineers (SAVE) بأنها "أسلوب أو تطبيق ممنهج يعمل على تحديد وظائف المنتجات والخدمات، وتحديد القيمة الحالية (الفعلية أو المحققة) لتلك الوظائف من أجل العمل على إنجازها بأقل تكلفة ممكنة"².
 - وهناك من يعرفها بأنها "مجهودات منظمة موجهة نحو تحليل وظائف السلع goods والخدمات services بهدف إنجاز الوظائف الأساسية بأدنى تكلفة إجمالية ممكنة، بما يتفق مع تحقيق الصفات المميزة الأساسية"³.
 - (Gary Cokins and David E. Stout and Edward J. Blocher) بأنها "أسلوب يستخدم في التكلفة المستهدفة لخفض تكلفة المنتج عن طريق تحليل الوظائف المختلفة (المميزات المختلفة) والتكلفة الإجمالية للمنتج، وإن الخطوة الأولى والمهمة فيه هي إجراء تحليل لتطلعات المستهلك خلال مرحلة التصميم للوصول إلى تفضيلاته الأساسية التي تحدد الوظائف المطلوبة في المنتج الجديد أو المعدل"⁴.
 - ويعرف الباحث هندسة القيمة بأنها "أسلوب يهدف إلى تحليل مختلف وظائف المنتج للتخلص من الوظائف غير الضرورية وإنجاز الوظائف الأساسية التي يرغب فيها الزبون بأقل تكلفة ممكنة" وهي "أداة تحليل وتقويم ذات بعد إستراتيجية تستخدمها إدارة الشركة لتحديد مجالات زيادة القيمة للعملاء وتخفيض تكلفة المنتجات خلال المراحل الأولى لدورة حياة المنتج من خلال انتهاج حلول إبداعية تمكنها من الوصول إلى تصميم اقتصادي يتماشى و تفضيلات العملاء "
- ويمكن لهندسة القيمة تحقيق التكلفة المستهدفة بطريقتين:⁵

¹ علي يوسفات، "الهندسة القيمة ودورها في ترشيد الموارد العامة والخاصة"، مجلة بحوث اقتصادية عربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، العدد 51، 2010، ص.30.

² Yang Kai, "Design for Six Sigma for Service", McGraw-Hill, New York, United States of America, First Edition, 2005, p.129.

³ Younker Dell, "Value Engineering: Analysis and Methodology", Marcel Dekker.INC, New York, United States of America, First Edition, 2004, p.20.

⁴ Edward J. Blocher et al, "Cost Management :- A Strategic Emphasis", McGraw- Hill, Fifth Edition, United States of America, 2010, p 548.

⁵ صفاء محمد عبد الدايم، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، العدد 3، 2001، ص.476.

- الأولى: تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم وتطوير المنتج بحيث تؤدي إلى تخفيض تكلفة إنتاجها دون التضحية بوظائفها ومواصفاتها الأساسية.
- الثانية: إلغاء الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكلفة ودرجة تعقيد المنتج في حين يكون العميل غير مستعد للدفع مقابلها، كما تبحث هندسة القيمة في التقليل أو القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو بعبارة أخرى التخلص من مسببات التكلفة منعدمة القيمة المضافة.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة

لكي تتمكن هندسة القيمة من تجنب الشركة خطر الإنفراد بالرأي و تحين القيمة من خلال تلبية طلبات الزبائن من أداء وظيفي وجودة عالية في حدود التكلفة المستهدفة، فهي تتبع منهج واضح يقتضي ضرورة إجراء دراسة تتكون من سبعة خطوات متتالية بحيث تعتمد كل خطوة على مخرجات الخطوة التي قبلها وصولاً إلى الأهداف المرجوة، ولمزيد من التوضيح سنقوم بعرض الخطوات كالتالي:

1- مرحلة جمع المعلومات: قبل الاجتماع الأول لفريق هندسة القيمة، يقوم كل عضو بتجميع البيانات والمعلومات التي تدخل في نطاق عمله، وأهم المعلومات التي يتم جمعها:¹

1-1- معلومات عن تكلفة المنتج المراد إجراء عملية التحسين عليه: وتشمل معلومات دقيقة عن عناصر تكلفة المنتج، أجزائه الوظيفية التي يمكن أن تكون معياراً لقيمة المنتج.

1-2- معلومات عن مواصفات المنتج: يجب جمع كل المعلومات المتعلقة بالتقارير الهندسية وخطط التصميم، والمظهر الحالي، والجودة، وقابليته للصيانة... الخ.

1-3- معلومات فنية عن المنتج: يجب جمع المعلومات المتعلقة برسومات التصنيع، وخطط التصنيع، ومعدلات الإنتاج، وتقديرات عن كميات المواد اللازمة للإنتاج وأسعارها.

2- مرحلة تحليل الوظائف: تعد هذه المرحلة جوهر هندسة القيمة إذ يتم بموجبها تحديد الوظائف وتكاليفها وتحليل العلاقة بينهما، مع التركيز على الوظائف المهمة التي تضيف قيمة للمنتج للعمل على تحسين أداؤها وتخفيض تكلفتها بغية الوصول إلى منتجات تناسب مع ما يطلبه السوق وتحسين ربحية الشركة².

3- مرحلة الإبداع: تتطلب هذه الخطوة إطلاق المواهب والتحفيزات الإبداعية في فريق العمل، فمن خلا أسلوب العصف الذهني يعمل أعضاء فريق هندسة القيمة بطرح أفكارهم بكل حرية وبلا قيود وبدون نقد مهما كانت تبدو بسيطة، لكي لا يتسبب النقد في

¹ خولة حسين حمدان ومحمد علوان رحيمة، "دور تقنية هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وانعكاسها على الميزة التنافسية بحث تطبيقي في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، الكوت، العراق، العدد 28، 2017، ص.10.

² Ugo Ibusuki and Paulo Carlos Kaminski, "Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company", Production Economics, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, vol.105, 2007, p.462.

إحباط الفريق ويتوقف تدفق الأفكار، والهدف من كل هذا التوصل إلى حلول ومقترحات تدعم تحقيق الوظائف والأداء المطلوب الذي تم تحديده مسبقاً بطريقة أفضل وبتكلفة أقل¹.

4- مرحلة دراسة وتقييم الحلول: يتم تقييم كل الأفكار المقترحة من قبل فريق العمل بناء على المعايير التالية (حدائة الفكرة، إمكانية التطبيق، الوقت المستغرق في التطبيق، العائد المالي المتوقع، التكلفة)، لتتم المفاضلة بينها في الأخير ويحدد البديل الأفضل².

5- مرحلة التطوير: تعنى هذه المرحلة بإجراء دراسة معمقة لكل بديل تم اختياره من اجل تحديد مدى تحقيقه لوفرات في التكاليف الأولية المتوقعة، فضلاً عن تحليل تكاليف دورة حياة المنتج³.

6- مرحلة العرض والتوصية: في هذه المرحلة يتم عرض الأفكار والمقترحات الواردة في تقرير دراسة هندسة القيمة باعتبارها حقائق مستندة على معلومات دقيقة فنية ومالية من الداخل والخارج، وعلى العموم يحتوي التقرير على العناصر التالية (هدف الدراسة، أعضاء الفريق ومجالات تخصصهم، بيانات الاستبيان، مخطط وظيفي مع التكاليف وتوزيعات موقف العملاء، أهداف تحليل القيمة، ملخص المقترحات) بهدف مناقشة الأسئلة الآتية: ⁴

ما هي الأفكار والمقترحات المطروحة؟

ما هي الطرق لتطبيق تلك الأفكار والمقترحات؟

ما هي مبررات قبول تلك الأفكار وتطبيقها؟

متى وكيف تتحقق المنفعة منها؟

من هو المعني بتطبيقها؟

ليتم في الأخير تحديد البديل الأفضل الذي يتم تقديمه للعملاء واتخاذ القرار التجسيد.

7- مرحلة التنفيذ والمتابعة: تتعلق هذه المرحلة بتنفيذ التغييرات الواردة في التقرير النهائي لمرحلة التوصية وإنتاج المنتج⁵.

ولتلخيص آلية عمل هذا الأسلوب سنعرض الشكل رقم (4-15).

¹ Sharma Amit and R. M. Belokar, "Achieving success through value engineering: a case study", Proceedings of the World Congress on Engineering and Computer Science, Vol. 2, San Francisco, United States of America, October 24-26, 2012, p p 24-26, p 24.

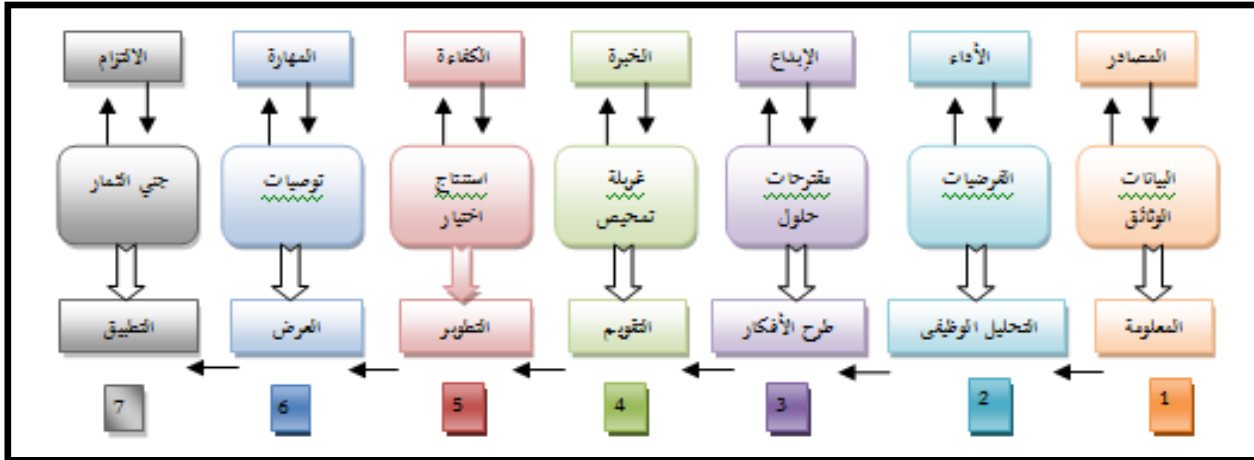
² ناجي شبيب الركابي، "تكامل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج دراسة حالة لشركة الصناعات الالكترونية بغداد"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد 96، 2013، ص 181.

³ Dhillon B.S, "Engineering and Technology Management Tools and Application", Artech House, Boston, United States of America, 2002, p.203.

⁴ مهند مجيد طالب، "إدارة بناء هيكل التكلفة المستهدفة في إطار تقنية فلسفة هندسة القيمة لأغراض تصميم المنتج في بيئة الأعمال التنافسية دراسة حالة"، مجلة الدنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، بغداد، العراق، العدد 10، 2017، ص.585.

⁵ Dhillon B.S, Op.cit, p.204.

الشكل رقم (4-15): مراحل (خطوات) تطبيق أسلوب هندسة القيمة



المصدر: مهندس مجيد طالب، "إدارة بناء هيكل التكلفة المستهدفة في إطار تقنية فلسفة هندسة القيمة لأغراض تصميم المنتج في بيئة الأعمال التنافسية دراسة حالة"، مجلة الدنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العدد 10، 2017، ص.586.

الفرع الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بهندسة القيمة (تحجيم فجوة التكلفة)

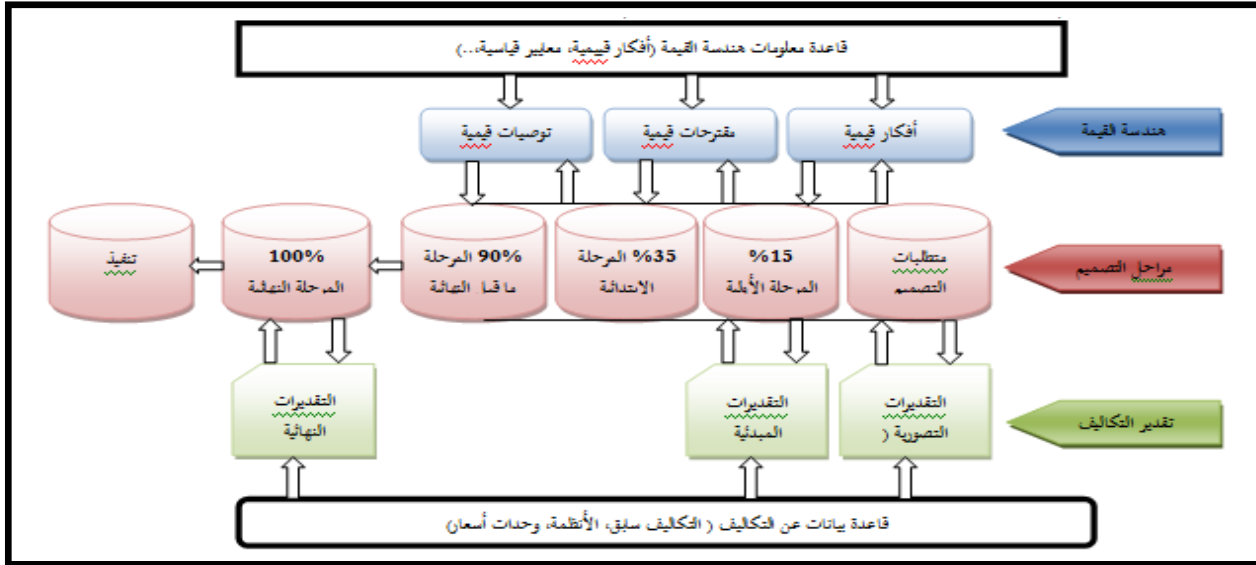
يتجلى دور هندسة القيمة هنا في التغلب على فجوة التكاليف إذا ما تبين أن التكلفة المقدرة لتنفيذ التصميم تفوق تلك المسموح بها حيث يقوم فريق العمل بالبحث عن بدائل تصميم أخرى تماشى مع ما يطلبه السوق وتسمح بالانتقال من التكلفة الجارية (المنحرفة) إلى التكلفة المستهدفة خلال المراحل الأولى لدورة حياة المنتج (التخطيط، البحث والتطوير، التصميم) لأنه بمجرد الانتهاء منها تكون الشركة قد ارتبطت بما يزيد عن ثلثي تكلفة المنتج الكلية¹، وهذا ما يتوافق مع فلسفة أسلوب التكلفة المستهدفة التي تستهدف هذه المراحل من أجل العمل على التخلص من 80% من التكاليف الغير مرغوب فيها تقريباً، لتبقى 20% منها يتم ضغطها من خلال التحسينات المستمرة في عملية التصنيع، التسويق... الخ.

لذا فإن هندسة القيمة تعد من أهم الأدوات الداعمة لأسلوب التكلفة المستهدفة كونها تعمل على معالجة التعارض بين مستوى (الوظيفة + الجودة) للمنتج ومستوى تكاليف دورة حياته أي جعل العلاقة بين الوظيفة والتكلفة في صالح الشركة وبعث قيمة مضافة جديدة بإنتاج منتجات تماشى ومستوى الجودة المرغوب فيه من قبل العملاء وفي حدود التكلفة المستهدفة بهدف الاستحواذ على الحصة السوقية التي تضمن للشركة تحقيق هدف الربح المستهدف². ولمزيد من التوضيح أنظر الشكل رقم (4-16).

¹ إسماعيل عباس منهل أبو غيف وعلى محمد ثجيل العموري، مرجع سبق ذكره، ص.221.

² عز الدين فكري تهاوي، "التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة مركز صالح عبد الله للاقتصاد الإسلامي، مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، القاهرة، مصر، المجلد 6، العدد 16، 2002، ص.77.

الشكل رقم (4-16): العلاقة بين دراسة هندسة القيمة والتصميم والتكاليف



المصدر: مهندس مجيد طالب، مرجع سبق ذكره، ص.589.

المطلب الثاني: التحسين المستمر

لكي يكون الوصول إلى التكلفة المستهدفة ليس سوى محطة لبداية تحديات جديدة، يجب اعتماد أسلوب التحسين المستمر للتكلفة Kaizen Costing كونه يعمل على الاستمرار في إدخال التحسينات الطفيفة على المنتج ومراحل إنتاجه كتتحسين العمليات التشغيلية، وتنظيم الإنتاج المستقبلي... الخ، مما يترتب عنه تخفيض التكاليف (مجمعة) بمقدار يفوق ما هو متوقع من جراء تصميم المنتج الجديد مما يكسب الشركة ميزة تنافسية مستدامة.

الفرع الأول: مفهوم التحسين المستمر

أشارت معظم الدراسات الأكاديمية إلى أن جذور أسلوب التحسين المستمر تعود إلى اليابانيين نتيجة الحاجة الماسة والضرورية التي شعروا بها للتفوق والتميز في الأسواق العالمية، فأول من طبقته شركة Toshiba عام 1946 م، فشركة Matsushita Electric عام 1950 م، ثم شركة Toyota عام 1951 م، وقد أصطلح عليه باللغة اليابانية Kaizen والمركبة من كلمتين Kai التغيير، و zan تعني جيد، لذلك فإن كلمة Kaizen تعني إحداث التغييرات نحو الأفضل بشكل مستمر، أي عدم التوقف عند حد معين¹. هذا وقد وردت عدة تعاريف لأسلوب التحسين المستمر Continuous Improvement (CI) نذكر منها ما يلي:

¹ تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر على:

- قاسم محمد مظلوم العنزي، "إمكانية تطبيق مدخل التحسين المستمر في التعليم الجامعي دراسة ميدانية في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة"، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العراق، العدد 12، 2009، ص.158.

-Karen Martin and Mike Osterling, "The Kaizen Event Planner: Achieving Rapid Improvement in Office, Service, and Technical Environments", Productivity Press, New York, United States of America, first edition, 2007, p.21.

- عرف على أنه "أسلوب لحل المشاكل ومتطلبات العمل وفق منهج الخطوة خطوة، بالشكل الذي يضمن تحقيق سلاسة (انسيابية) في العملية الإنتاجية مع الاستفادة القصوى من المعدات الصناعية، ساعات العمل، المواد، وطرق الإنتاج المتاحة، بأقل ما يمكن من الخسارة"¹.
 - وقد عرفه (McLaney و Atrill) على أنه "أسلوب يعمل على إجراء التحسينات بشكل مستمر من خلال دراسة مفصلة لمراحل تصنيع المنتج وإدخال تحسينات طفيفة عليها بهدف تحقيق وفورات صغيرة في تكلفة المنتج أو الخدمة مقارنة بتلك المحققة في المراحل الأولى لدورة حياة المنتج"².
- من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن للتحسين المستمر هدف متحرك يتم متابعته باستمرار على صعيدين هما:³
- تلبية رغبات الزبائن: هو هدف متحرك يتم متابعته بتحسين المواصفات باستمرار وفق متطلبات واحتياجات الزبائن المتغيرة.
 - تخفيض التكلفة باستمرار للمحافظة على ميزة قيادة التكلفة: هو هدف متحرك يتم متابعته باعتماد سياسة الإنتاج الحالي من العيوب والتلف، والتخلص من المهام والأنشطة التي أصبحت لا تضيف قيمة... الخ.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التحسين المستمر

فيما يخص مراحل تطبيق أسلوب التحسين المستمر فهي كالآتي:⁴

- 1-2- معرفة أو تحديد مجالات التحسين: قبل تطبيق التحسين المستمر يجب الاقتناع بالحاجة إلى التحسين ومن ثم تطبيق الخطوات الضرورية لتحقيق تلك الحاجيات، وأول خطوة في التحسين المستمر تتمثل في تحديد المجالات المتاحة للشركة ومن ثم معرفة كيفية القيام بالتحسين، أي يجب توفر الرؤية الواضحة حول اتجاه جهود التحسين المستمر لدى القائمين بالتحسين.
- 2-2- تحديد أسباب المشكلة (ارتفاع تكاليف النشاط): إن جوهر التحسين المستمر هو ضغط التكاليف مع ضمان أعلى مستوى أداء وجودة للمنتج من وجهة نظر الزبائن لكسب ولائهم، ولتطبيق التحسين في الشركة لا بد على القائمين بعملية التحسين معرفة الأسباب الرئيسية وراء ارتفاع تكلفة النشاط والعمل على معالجتها، وهنا تظهر أهمية العاملين في خطوط الإنتاج باعتبارهم الأكثر تماس وإلماماً بواقع العمل، وبالتالي هم القادرين على تحديد مواطن الهدر في الموارد وارتفاع التكاليف.
- 2-3- معرفة أو اقتراح أفضل الحلول الممكنة: في أغلب الأحيان ينجر عن عملية البحث عن الحلول لمشكلة ما التوصل لأشياء غير متوقعة تماماً، لذا فإنه يجب على فريق التحسين المستمر تقييم الأفكار الجديدة لمعرفة مدى منطقيتها (قابليتها للتحقق، المدة اللازمة لتجسيدها، قيمتها بناء على العلاقة بين التكلفة المنفقة والمنفعة المتحصلة عليها) وذلك من خلال إجراء مناقشات مستمرة بين أعضاء فريق التحسين إلى أن يتم التوصل إلى الحلول المناسبة.

¹ نصيف جاسم محمد الجبوري، "تكاملاً نظرية القيود والتحسين المستمر (كايزن) وانعكاسه على تخفيض التكلفة وتعظيم الإنجاز"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، الكوت، العراق، المجلد 1، العدد 19، 2015، ص.305.

² Peter Atrill and Eddie McLaney, "Management Accounting for Decision Makers", Pearson Education Limited, London, United Kingdom, Fifth edition, 2007, p 144.

³ فائق مال الله محمود البالكلي، "تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلف المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر"، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العراق، المجلد 25، العدد 26، 2009، ص.29.

⁴ نصيف جاسم محمد الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص.10.

2-4- تطبيق أحسن الحلول ومراجعة النتائج: يجب على القائمين بعملية التحسين المستمر اختيار البدائل التي تحقق أكبر زيادة في القيمة ومن ثم الشروع في تطبيقها، ثم مراجعة النتائج المتوصل إليها للتأكد من أن الحلول المقترحة قد حققت الأهداف المسطرة، فإذا كانت النتائج لا تتماشى مع تطلعات الشركة، ينبغي تدارك الأخطاء وإعادة المحاولة لأن مسافة ألف ميل تبدأ بخطوة واحدة.

الفرع الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بالتحسين المستمر (تحجيم فجوة التكلفة)

لكي تتمكن الشركة من ترشيد تكاليف عملية التصنيع وما بعد التصنيع في ظل تلبية متطلبات الزبائن والوصول إلى منتج نهائي في حدود التكلفة المستهدفة، وجب عليها تطبيق أسلوب التحسين المستمر الذي يهدف إلى الاستمرار في تخفيض التكلفة لمرحلة الإنتاج وما بعد الإنتاج من دورة حياة المنتج عن طريق الالتزام بإدخال تحسينات طفيفة عليها (كون التغييرات الواسعة في هذه المرحلة بالذات شبه مستحيلة لصعوبتها وارتفاع تكاليفها)، بشكل متواصل وذلك يعتمد على عناصر أساسية متمثلة في إجراء تعديلات جزئية ومتكررة على طول سلسلة القيمة لاقتصاد الوقت والتقليل من التلف والطاقة الضائعة إضافة إلى تحفيز العمال وتنمية قدراتهم العملية، بهدف تحقيق وفورات صغيرة في تكلفة المنتج مقارنة بتلك المحققة في مرحلة التصميم أي ما يقارب 20 % من قيمة الفجوة الكلفوية المراد ضغطها.

إن جوهر التحسين المستمر المتمثل في الالتزام بإجراء تغييرات تدريجية نحو الأحسن بشكل متواصل لبلوغ هدف التكلفة المستهدفة يعتمد على عناصر أساسية سميت ب (5s) كونها تبدأ جميعاً بحرف S في اللغة اليابانية والإنجليزية، والتي تعني النشاط اليومي للتحسين المستمر على كافة الأصعدة، والموضحة من خلال الآتي¹:

- **التصفية (Sort /seiri)** : هو أول عنصر والذي يركز على ضرورة الفصل بين الجهود والمعدات الضرورية (الأنشطة التي تضيف قيمة) وغير الضرورية (الأنشطة التي لا تضيف قيمة)، للعمل على التخلص من الجهود والمعدات غير الضرورية، والإبقاء على الجهود والمعدات الضرورية وتحسينها.
- **التقييس (المعيارية) Standardize /Seiketsu**: التأكد من بقاء المعدات الصناعية في حالة عمل جيدة لتجنب الأعطال المتكررة أي متابعة وصيانة المعدات الصناعية للوصول إلى مستوى العطل الصفري الذي يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية وتكلفة منخفضة.
- **التنظيف (Shine /seiso)**: يعني الفحص والتنظيف المستمر لموقع العمل ومن فوائده تجنب عطل المعدات الصناعية والحفاظ على جاهزيتها ودقتها، إضافة إلى توفير المناخ المناسب للعمال الذي ينعكس بالإيجاب على مردوديتهم.
- **التنظيم (الترتيب) Set in order /seition**: ويعني إنتاج المنتجات عن طريق إتباع إستراتيجية مناسبة تضمن عملية تنظيم وإدارة العمل (تهيئة مكان التصنيع وإعداد وترتيب الآلات وفق سلسلة إنتاجية منظمة) مما يسهل الوصول إلى الأهداف الإنتاجية بسلاسة وتكلفة منخفضة وعدم تضيق الوقت والجهد في البحث عن الأشياء وترتيبها.

¹ علاء جاسم سلمان، "استعمال تقنية التحسين المتميز في تطوير أداء المنظمة، بالتطبيق على بنك سبا الإسلامي فرع جدة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العراق، العدد 41، 2014، ص. 283.

- **التدريب والانضباط Sustain /shiutsuke** : يعد أصعب عنصر للتحقق لأنه مرتبط بتدريب العمال على الالتزام بكل النقاط أعلاه وجعلها جزء من السلوكياتهم للوصول إلى خفض التكلفة وتحسين الجودة.

المطلب الثالث: إدارة الجودة الشاملة

لكي تتمكن أي شركة ناشطة في بيئة الأعمال الحالية من تقديم منتجات تنافسية تلي احتياجات السوق وجب عليها تبني نظام إدارة الجودة الشاملة ذو النظرة التيليسكوبية والمايكروسكوبية التي تسمح لها بمعرفة مكانتها مقارنة بمنافسيها وما هي الأسباب الجوهرية التي جعلتها تتخلف عن من هم رائدين في مجال صناعتها؟ وما هي الفرص التي يجب استغلالها والتهديدات الواجب تجنبها؟، ثم التوجه نحو بيئتها الداخلية بغية تحليلها إلى مكوناتها الدقيقة وإحداث التغييرات المتتالية التي تجعلها تقوم بالعمل الصحيح بالشكل الصحيح لأول مرة وفي كل مرة.

الفرع الأول: مفهوم إدارة الجودة الشاملة

على الرغم من أن الجودة قانون رباني وفقاً لقوله تعالى {صنع الله الذي أتقن كل شيء} (النمل: 88)، وقوله تعالى أيضاً {الذي أحسن كل شيء خلقه} (السجدة: 7)، إلا أنه لم يتم الاهتمام بالجودة ومحاولة تحسينها في مجال المال والأعمال حتى سنة 1950 م، حين أدركت الصناعة اليابانية أنه في إمكانها تحقيق مزايا تنافسية من خلال بناء واعتماد نظام صناعي متقدم يقوم على خفض حجم المخزون إلى المستويات الدنيا مقارنة بمستويات الصناعة، وسرعة تسويق المنتج الذي يتطلب أعلى معايير الجودة، وقد اعتمد اليابانيون في هذا الغرض على الدراسات التي أجراها كل من (Juran و Deming و Grosby) لتبليور لديهم طريقة تفكير جديدة أصطلح عليها إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management التي سرعان ما حققت من خلالها نتائج مبهرة، فخلال فترة لا تزيد عن 25 عاماً أصبح الاقتصاد الياباني العائد من الدمار الشامل ينتج ويسوق سلع ذات مستويات جودة عالية وأسعار تنافسية مكنته من كسر سيطرة الصناعة الأوروبية والأمريكية على السوق العالمية¹.

والمتمعن في الوقت الحالي يرى بأن متغير الجودة الشاملة يحضها باهتمام كبير من قبل الشركات التي تسعى إلى القياس والإفصاح عن تكاليف الجودة الشاملة بهدف إدارتها وخفيضها مع التحسين المستمر في مستويات جودة المنتج أو الخدمة الناتجة عن تحسين مستويات جودة سلسلة القيمة من بداية التفكير في المنتج إلى غاية إيصاله للعميل، للوصول إلى أعلى قيم لمؤشرات قياس مدى رضا الزبون عن منتجات الشركة.

في ما يخص المعنى الاصطلاحي للجودة الشاملة، هنالك العديد من المفاهيم المتباينة حسب الجهة التي تعبر عنها، من أهمها

ما يلي:

- **الجودة الشاملة هي** "مزيج بين ثلاثة جوانب متعلقة بدورة حياة المنتج، والمتمثلة في:²

- **جودة التصميم:** أي التحديد الدقيق للمواصفات والخصائص التي يجب مراعاتها أثناء التخطيط للعمل؛

- **جودة الأداء:** أي القيام بالإعمال وفق المعايير المحددة بما يضمن مستويات عالية من القيمة المضافة طول سلسلة القيمة؛

¹ محاد عريوة وحسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص ص. 61-62.

² أفتان عبد علي الأسدي وبشرى شاكرا الشكري، "مدى إمكانية تطبيق إدارة الجودة الشاملة"، مجلة كلية الفقه، كلية الفقه، جامعة الكوفة، الكوفة، العراق، العدد 5، 2007، ص. 307.

- وجودة المخرج أو المطابقة: أي الحصول على منتجات وخدمات تلي حاجيات السوق من حيث الخصائص، المواصفات، والوظائف، وفي حدود السعر المستهدف (التكلفة المستهدفة)؛"
 - **وذهب آخرون في تعريفهم للجودة إلى أنها** "البحث عن الجودة في جميع مظاهر العمل أي ابتداء من التعرف على احتياجات المستفيدين إلى غاية تقييم رضاهم عن المخرج المقدم".¹
 - **أما عن الباحث فيعرفها بأنها** " فكر إداري حديث مركب من مفهومين:
 - **الجودة وتعني:** مطابقة المنتج للمواصفات التي أريد أن ينتج حسبها ؛
 - **الشاملة وتعني:** الاهتمام بكل جوانب الشركة، العملاء، المنتجات، العمليات الداخلية، العمال، المنافسين، الموردين،... الخ (إدارة تكلفة سلسلة القيمة)،
- و فيما يتعلق بإدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM) لا يوجد ثمة مفهوم ذو قبول عام بين الباحثين، فكل أعطى تعريفه حسب وجهة نظره نتيجة لحدثة واتساع الموضوع مما أدى لعدم اكتمال البناء النظري له، وفيما يلي عرض لبعض التعاريف المتداولة في المراجع المتخصصة:
- **إدارة الجودة الشاملة هي** "إستراتيجية إدارية مبنية على العمل التعاوني والتخطيط العلمي، والتحسين المستمر بهدف الوصول إلى أفضل النتائج بفاعلية وكفاءة عاليتين، ما يجعل العميل مقتنع وراضي عن منتجات وخدمات الشركة"².
 - **وينظر إليها Boaden بأنها** " عبارة عن قائمة الإجراءات التالية:³
 - الالتزام التام لكل أفراد الشركة ببذل جهود التحسين المستمر للجودة وخاصة المديرين.
 - الاستثمار في الرأس المال البشري من خلال الدورات التدريبية والتعليمية المستمرة لتحسين مهارات وتطوير معارف العمال فيما يخص أحدث التكنولوجيات الصناعية، ولآخر ما توصل إليه الفكر الإداري من نظم إدارية.
 - زرع فلسفة العمل بروح الفريق.
 - تغيير ثقافة الشركة بما يعني تغيير طرق تفكير الأفراد في الشركة، ليصلوا إلى مستوى المراقبة الذاتية الداخلية، والتطوير الذاتي.
 - تبني فلسفة التحسين المستمر.
 - وضع الأهداف والقياسات لكل نواحي العمل داخل الشركة بمعنى العمل على قياس كل ما يمكن قياسه بهدف إدارته.
 - إدخال مبادئ الجودة في تصميم المنتج أو الخدمة (هندسة القيمة) "
 - **في حين يرى الباحث بأنها** "دائرة من الإجراءات التي تنطلق من القياس، فوضع الخطة أو المنهجية المناسبة لتحقيق الأهداف المسطرة وتطبيقها ثم تقييمها، فمراجعتها ليتم في الأخير قياس ما تم التوصل إليه واعتماده كنقطة بداية لدائرة أخرى بهدف

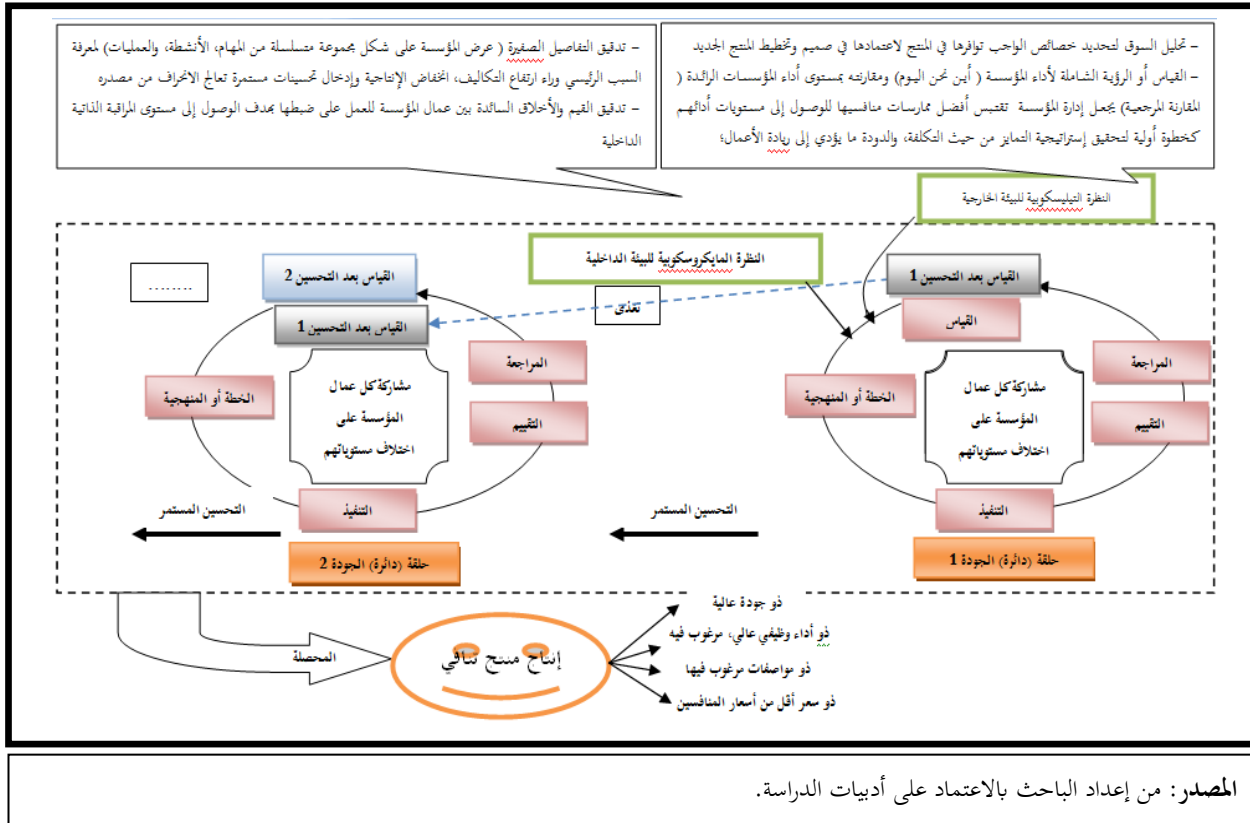
¹ حسام قرني أحمد علي، "أثر تطبيق الجودة الشاملة على الأداء الإداري للمنظمات"، الفكر الشرطي، القيادة العامة لشرطة الشارقة مركز بحوث الشرطة، الإمارات العربية المتحدة، المجلد 25، العدد 98، 2016، ص.148.

² محمد احمد الصاعدي وأحمد محمد الدوري، "إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات التعليمية في ظل العولمة"، المجلة العلمية لكلية التربية، كلية التربية، جامعة أسيوط، أسيوط مصر، المجلد 34، العدد 11، 2018، ص.189.

³ محاد عريوة وحسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، 2019، ص.63-64.

الاستغلال الأمثل للموارد والتحسين المستمر لجودة المنتجات في ظل التمايز الكلفوي، بما يضمن للشركة إنتاج وتسويق خدمة أو منتج يتماشى وتطلعات العملاء من مواصفات، خصائص، وظائف، وسعر تنافسي" وهذا ما يوضحه الشكل رقم (4-17). وهي أيضا "عبارة عن أسلوب حياة مؤسسي يقوم على الفكر الديمقراطي، وقلب الهرم التنظيمي، مع الاستمرارية في التحسين".

الشكل رقم (4-17): رسم توضيحي لآلية عمل نظام الجودة الشاملة



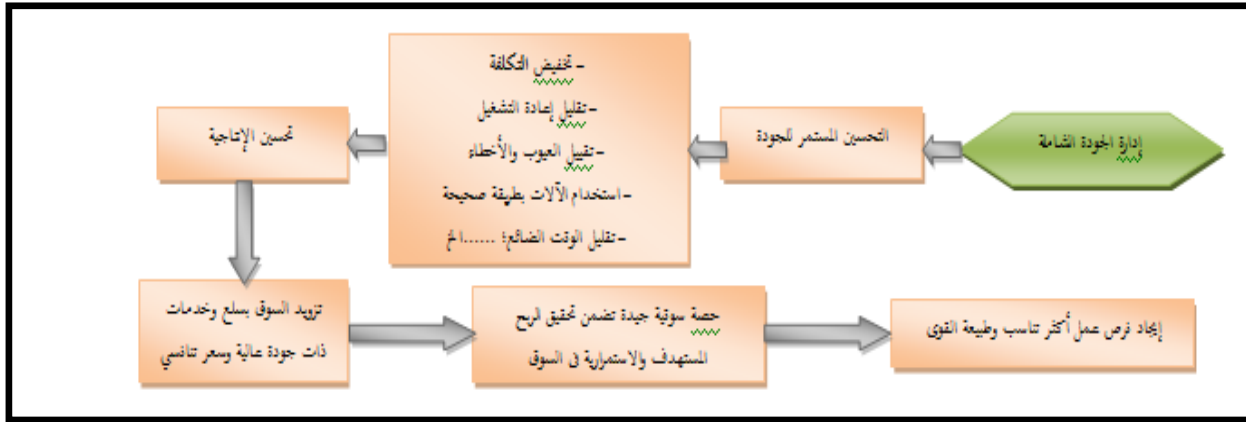
وإن تطبيق إدارة الجودة الشاملة من قبل الشركات الناشطة في بيئة الأعمال الحالية يمكنها من تحقيق عدة نتائج إيجابية تجعلها قادرة على مسايرة التهديدات الخارجية واستغلال إمكانياتها الداخلية أحسن استغلال لاستمرار والنمو منها:

- تقليص شكاوي المستهلكين وضغط تكاليف الجودة، مما يساهم في الوصول إلى أعلى مستويات لرضا العميل.
- زيادة الكفاءة والفعالية مما يؤدي إلى تحسن الإنتاجية وارتفاع الحصة السوقية والأرباح المحققة.
- تقليص عدد حوادث ومشاكل العمل مما يساهم في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية.
- تحسين عملية الاتصال بين مختلف مستويات الشركة وضمان المشاركة الفعالة لجميع أفرادها في تحسين الأداء.¹
- رفع مستوى الرضا الوظيفي لدى العمال وتنمية روح الفريق والعمل الجماعي بينهم.
- القيام بالأعمال بصورة صحيحة من أول مرة وكل مرة.¹

¹ بن عنتر عبد الرحمان، "إدارة الجودة الشاملة كتوجه تنافسي في المنظمات المعاصرة"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 6، العدد 6، 2008، ص. 178.

ولمزيد من التوضيح حول النتائج المتحصل عليها من جراء تبني فكر إدارة الجودة الشاملة نستعرض الشكل رقم (4-18).

الشكل رقم (4-18): نتائج التحسين المستمر للجودة من خلال تطبيق إدارة الجودة الشاملة



المصدر: خالد خنتوش ساجت وأحمد جاسم مطرود، "إدارة الجودة الشاملة بين الواقع والمعوقات دراسة تحليلية"، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، جامعة بابل، بابل، العراق، المجلد 25، العدد 6، 2017، ص.2904.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة

على الرغم من عدم وجود اتفاق عام حول المراحل الخاصة بتطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة إلا أن عدد من الباحثين في

هذا الشأن أشاروا إلى أنها تطبق من خلال المراحل المتسلسلة، المتكاملة المبينة في النقاط التالية:

1- المرحلة الأولى (الإعداد): في هذه المرحلة تحاول الشركة تبني ثقافة تنظيمية جديدة بهدف تهيئة البيئة المناسبة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة، والتغيير يستلزم بذل جهود كبيرة من قبل المديرين (مجموعة القيادة التي تقود عملية التغيير) لمعرفة مدي جاهزية العاملين لمسايرة التطورات الحاصلة في نظم الإدارة، وجعلهم يتبنون فلسفة تفكير وعمل مؤسسي يتوافق وإدارة الجودة الشاملة، ويشترط هنا أن تكون للشركة القدرة على تكوين فرق عمل متعاونة فيما بينها وتحفز على تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

2- المرحلة الثانية (مرحلة التخطيط الاستراتيجي للجودة الشاملة): يتم في هذه المرحلة التجسيد الفعلي لإدارة الجودة الشاملة بوضع الأهداف على المدى الطويل والخطوات اللازمة لتحقيقها من أجل الحصول على الخطة الاستراتيجية للجودة الشاملة، كما هو موضح من خلال المراحل التالية:

- تحليل البيئة الداخلية: بما فيها من عناصر القوة للاستفادة منها ومواطن الضعف لتحسينها.
- تحليل البيئة الخارجية: سواء الفرص المتاحة لاستغلالها أو التهديدات المتوقعة لتجنبها.
- صياغة الرؤية القيادية: التي تعكس طموح الشركة خلال الفترات القادمة.
- وضع رسالة الشركة: من خلال تحديد سبب وجود الشركة.

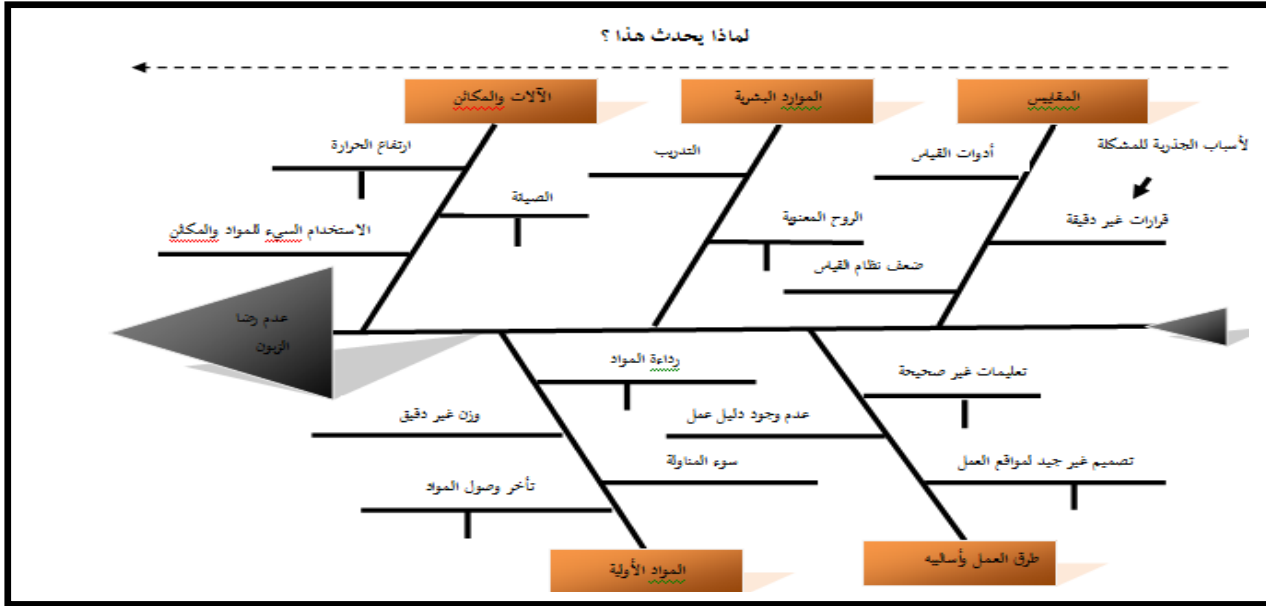
¹ محفوظ أحمد جودة، "إدارة الجودة الشاملة في المصارف"، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، المجلد 9، العدد 2، 2001، ص.40.

- تحديد الأهداف الإستراتيجية للشركة: وضع الأهداف الإستراتيجية بعيدة المدى المتوافقة مع رؤيتها، والتي يجب أن تكون موضوعية وقابلة للقياس والتحقق.
 - وضع الخطة الإستراتيجية: التي تعد خارطة الطريق التي تسيّر وفقها الشركة لبلوغ الأهداف المسطرة (تحقيق مستويات عالية في إرضاء الزبائن والموظفين والمديرين والمساهمين على حد سواء... الخ)؛
- 3- المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة يتم وضع الإطار العام للملائم لتطبيق إدارة الجودة الشاملة وهذا من خلال ما يلي:
- تغيير الهيكل التنظيمي المعتمد: استبدال الهيكل التنظيمي العمودي للشركة بالهيكل الأفقي المتميز بالبساطة والتناسب؛
 - إعادة تصميم وهندسة العمليات والوظائف: يتم القيام بتغييرات جذرية في الأساليب، العمليات والإجراءات بطريقة تتناسب مع الإستراتيجية الموضوعية.
 - توزيع جميع السلطات والمسؤوليات الجديدة على الأفراد.
 - تشكيل فريق عمل ذو مهارات وقدرات من أقسام ودوائر مختلفة، للعمل على تحقيق الأهداف المشتركة.
 - إنشاء مجلس الجودة الذي يضم أفراد لهم الخبرة الكافية.
 - توفير الموارد والوسائل اللازمة لتحقيق الجودة الشاملة.
 - تدريب المديرين على فلسفة إدارة الجودة الشاملة وأدواتها وأساليبها،¹ منها:
- مخطط السبب- نتيجة (إيشكاوا، عظمة السمكة) **Cause and effect diagram**: واحد من أفضل الأدوات التي نستطيع من خلالها تحديد المشكلة بل ونحدد أصل المشكلة ليكون لدينا منهجية واضحة لحلها من المصدر، من خلال الإجابة على السؤال التالي: لماذا يحدث هذا؟، متفادين بذلك الفكر الكلاسيكي الذي يقوم على حل المشكلة بطريقة إطفاء الحرائق.
- و**عرف هذا المخطط بأنه** "عرض بياني لعلاقة الأسباب الكامنة وراء المشكلة والمصنفة إلى فئات معينة، ما يمنح المسيرين صورة واضحة ودقيقة عن المشكلة من خلال عرض الأسباب الجذرية لها كخطوة أولية لمعالجتها من المصدر"². كما هو موضح في الشكل رقم (4-19).

¹ حسام قرني أحمد على، "أثر تطبيق الجودة الشاملة على الأداء الإداري للمنظمات"، الفكر الشرطي، القيادة العامة لشرطة الشارقة مركز بحوث الشرطة، الإمارات العربية المتحدة، المجلد 25، العدد 98، 2016، ص ص 160-162.

² سعد العنزي وعائشة حمودي العبيد، "المنظور المفاهيمي لفلسفة إدارة الجودة الشاملة للبيئة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق، المجلد 14، العدد 50، 2008، ص 71.

الشكل رقم (4-19): يوضح مخطط علاقة السبب والأثر لتحليل المشكلات



المصدر: سعد العنزي وعائشة حمودي العبيد، "فلسفة إدارة الجودة الشاملة للبيئة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 15، العدد 53، 2009، ص.7.

يتم التوصل إلى هذا المخطط من خلال المراحل التالية:

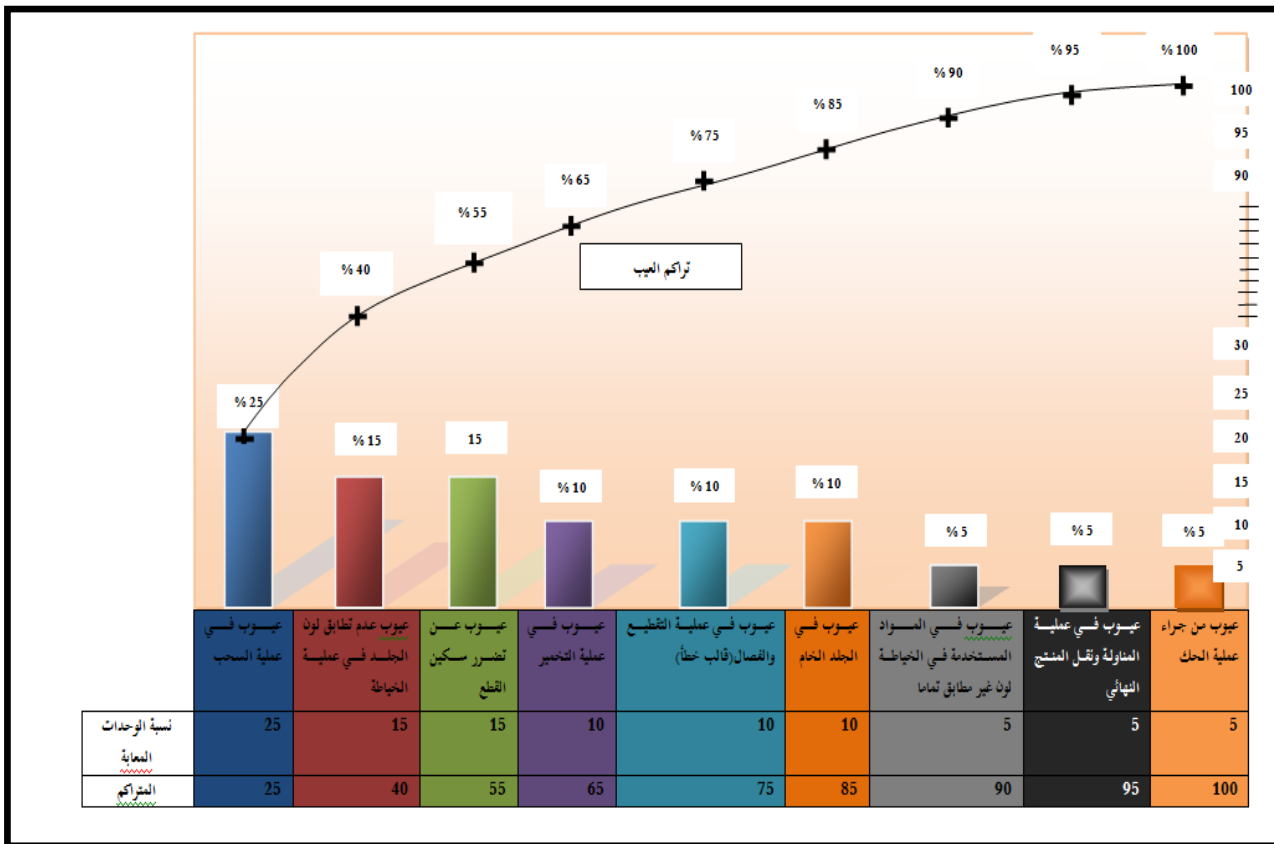
بعد تحديد نوع ومسمى المشكلة يتم إطلاع فريق عمل عليها وكتابتها بخط بارز داخل المثلث الذي يمثل رأس السمكة، ثم رسم خط مستقيم في شكل العمود الفقري للسمكة يمثل عملية التحليل، بعدها تحدد المجالات الرئيسية التي تساهم في إحداث التأثير وكتابتها في رأس الفروع الأولية أو الخطوط الممتدة من الخط الرئيسي كما هو موضح في الشكل (4)، المواد، الموارد البشرية، الأساليب، الآلات والمكان، بيئة العمل.. الخ وبالتالي الحصول على إجابة أولية للتساؤل لماذا؟. داخل كل فرع يتم طرح التساؤل لماذا؟ مرة أخرى لمحاولة تحديد الأسباب الجذرية وتدوينها في شكل فروع ثانوية لكل فرع أولي... الخ. وبعد جمع كل المعلومات والحصول على فهم شامل للعلاقة ما بين الأسباب والمعلومات نتيجة تحليل نتائج الاستبيان مثلاً يتم ترتيب الأسباب حسب أولوياتها بغية التحسين وفق قاعدة 80/20.

- **مخطط باريتو Pareto Diagram**: يشير Ishikawa إلى أن مخطط باريتو أو كما يسمى بقاعدة 20/80 (80% من النتائج ناتجة عن 20% من الأسباب) هو أحد الوسائل الإحصائية المستخدمة لتحديد الأهمية النسبية لمسببات الانحراف وتحديد أولوية الإجراءات الواجب معالجتها وهو يحمل اسم عالم الاقتصاد الإيطالي ألفريد باريتو، حيث تصنف مسببات الانحراف حسب هذا التحليل إلى: القلة المؤثرة (Vital Few)، والكثرة قليلة التأثير (Trivial Many) أي أن قياس وتحسين بنسبة 80% يتم من خلال إزالة أو معالجة 20% من أسباب الأداء غير المقبولة¹. فقاعدة 20/80 أصبحت

¹ فواز أحمد أحمد النظاري، "استخدام مخطط السبب-الأثر في تحليل أسباب ارتفاع نسبة الرسوب في الجامعة"، مجلة الباحث الجامعي، جامعة إب، إب، اليمن، العدد 19، 2008، ص.267.

اليوم من الأدوات المستخدمة بكثرة في بيئة الأعمال الحالية للتحسين والتطوير، تماشياً مع التسارع الرهيب في تكنولوجيا التصنيع وقصر دورة حياة المنتج، فبالتعرف على 20% من الأسباب المهمة والتركيز عليها يمكن الحصول على 80% من النتائج دون تضييع الوقت والمال والجهد، في التركيز على بقية الأسباب التي تعطينا 20% فقط من النتائج. ويعرف مخطط باريتو بأنه "تحليل يمثل عادة بمخطط شريطي يتم فيه سرد العناصر أو المشاكل على طول المحور الأفقي للمخطط وفق ترتيب تنازلي لتكراراتها المبينة في المحور العمودي، ما يساعد الشركة في ترتيب أولويات العمل التحسيني أو تحديد أماكن تركيز الاهتمام"¹. كما هو موضح في الشكل رقم (4-20).

الشكل رقم (4-20): مخطط باريتو للحداء النسائي يوضح أنواع العيوب والنسبة المتوقعة للمعيب



المصدر: زينب علاوي إبراهيم، "تشخيص وتحليل انحراف العملية الإنتاجية لمنتج صناعي باستخدام أدوات الجودة"، المجلة العراقية للهندسة الميكانيكية وهندسة الموارد، كلية الهندسة، جامعة بابل، العراق، المجلد 13، العدد 3، 2013، ص 651.

يتم التوصل إلى هذا المخطط من خلال ما يلي:

بعد تحديد المشكلة الأساسية يعمل فريق العمل على تدقيق أسباب حدوثها عن طريق العصف الذهني ومخطط السبب والأثر، ثم قياس تكرار حدوث كل سبب منها خلال مدة زمنية محددة وعرضها في جدول يبين عدد تكرارات كل سبب والتكرار المجمع لها،

¹ وسام عزيز شناوة وأحمد محمد حسين، "إدارة المخاطر في الوحدات الاقتصادية الصناعية باستعمال مخطط باريتو"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 13، العدد 42، 2018، ص 239.

بناء على تجميع المعلومات من السجلات أو عبر الملاحظة خلال مدة القياس والتحليل، ليتم بعدها تصوير كل هذه المعلومات في شكل أعمدة بيانية وفق التسلسل التالي:

- رسم محور الفواصل الذي توضع عليه الأسباب مرتبة حسب تكرار حدوثها من الأكثر إلى الأقل.
- رسم محور الترتيب الذي يمثل التكرار ويوضع عليه تكرار حدوث كل سبب من الأسباب.
- أخيرا يرسم مستطيل على شكل عمود قاعدته محور الفواصل لكل سبب من الأسباب وسقفه هو تكرار حدوث هذا السبب من محور الترتيب.

أخيرا يعمل الفريق على تحليل الشكل الناتج واستنتاج الأسباب الرئيسية بناء على نسبة حدوثها وأثرها على المشكلة، لتحديد أولويات جهود التحسين تبعا لذلك.

4- المرحلة الرابعة (التنفيذ): في هذه المرحلة تتضافر جهود كل من المديرين والعمال لتطبيق الخطة الإستراتيجية، بغية تجسيد فلسفة إدارة الجودة الشاملة.

5- المرحلة الخامسة (مراقبة تنفيذ إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة): أخيرا يتم اعتماد الأدوات الإحصائية من اجل التأكد من تنفيذ إستراتيجية الجودة الشاملة مثلما هو مخطط لها وتحقيق الأهداف المستهدفة.¹

الفرع الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بإدارة الجودة الشاملة (تحجيم فجوة التكلفة)

يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى القضاء على الفجوة بين التكلفة المستهدفة المستمدة من سعر بيع السوق والتكلفة المعيارية للمنتج الذي يتمشى والجودة التي يطلبها العملاء من خلال أساليب تحجيم التكلفة كإدارة الجودة الشاملة ، الذي غير مفهوم العلاقة التي تربط بين الجودة الشاملة والتكلفة إذ لم يعد لها ذلك المعنى القديم الذي ينص على أن الحصول على جودة عالية يستلزم تكاليف مرتفعة أو ما يعرف بأن الجودة تكلفة إضافية على العموم، بل برز مفهوم علمي ينص على أن الجودة لا تكلف كثيرا، مقارنة بالاجودة، استناد إلى النتائج التي حققتها الشركات اليابانية المطبقة لإدارة الجودة الشاملة كما هو موضح من خلال الشكل رقم (4-21).

¹ حسام قرني أحمد على، مرجع سبق ذكره، ص165.

الشكل رقم (4-21): تكاليف الجودة قبل وبعد تطبيق إدارة الجودة الشاملة



المصدر: محفوظ أحمد جودة، "إدارة الجودة الشاملة في المصارف"، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، المجلد 9، العدد 2، 2001، ص.42.

من خلال الشكل نلاحظ بأن إجمالي التكاليف بعد تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة قد انخفض بشكل ملحوظ، عن مرحلة ما قبل تطبيق إدارة الجودة الشاملة، الناتج عن نقصان تكاليف الفشل وتكاليف القياس رغم زيادة تكاليف الوقاية لكن بنسبة ضئيلة، وهذا ما يدعم هدف الوصول إلى إنتاج وتسويق منتج ذو جودة عالية في حدود التكلفة المستهدفة.

المطلب الرابع: المقارنة المرجعية

تهدف الشركات المتميزة للتحسين المستمر، لذلك نجدها دوماً تقوم بدراسات تحليلية للتعرف على مكان التحسين الممكنة في بيئتها الداخلية (على مستوى الموظفين، أنشطة دورة حياة المنتج، شكل المنتج، تكنولوجيا التصنيع المستخدمة، المواد الأولية الداخلة في عملية الإنتاج... الخ)، والقيام بعمل مسوحات شاملة للبيئة الخارجية للتعرف على منافسيها وآلية عملهم، وكيفية أو طرق إنتاجهم لمنتجاتهم وما هو السر وراء تفضيل العملاء لهم، بهدف إيجاد الفروق الجوهرية التي صنعت الفجوة بينها وبين تلك الشركات الرائدة في مجال صناعتها والقيام باقتباس الدروس والتعلم من تجاربها لتصميم إستراتيجيات فعالة تمكنها من الارتقاء بأدائها وجعلها قادرة على إنتاج منتجات ذات جودة عالية بأقل تكلفة ممكنة مما يزيد من معدل رضا العملاء عنها، وفي هذا الشأن هناك مجموعة من المداخل المستخدمة التي من بينها أسلوب المقارنة المرجعية.

الفرع الأول: مفهوم المقارنة المرجعية

تاريخياً تنسب جذور المقارنة المرجعية Benchmarking (BM) إلى الجنرال الصيني Sun Tzu في كتابه فن الحرب الذي يعود إلى عام 500 قبل الميلاد عندما قال "إذا كنت تعرف عدوك وتعرف نفسك فلا داعي للخوف من نتيجة مائة معركة"، وهذا ما يلاحظ اليوم في بيئة الأعمال الحالية كون نجاح أي شركة في حل مشاكلها التشغيلية وإدارة معاركها الإستراتيجية حروب يتم خوضها

بنفس قواعد التي تكلم عنها الجنرال الصبني بهدف التفوق على الأفضل، من خلال العمل على تبني نقاط تميزهم وتكييفها وإمكاناتها مع التحسين المستمر¹.

وللمقارنة المرجعية كأسلوب إداري دلالات تاريخية تمتد إلى عام 1810م عندما قام الصناعي الإنجليزي Francis Lowell بدراسة أفضل الأساليب المستخدمة في معامل الطحين البريطانية للوصول إلى أكثر التطبيقات نجاحا في هذا المجال، وفي 1930م طور هنري فورد أيضا خط التجميع بمصنع السيارات بعد زيارته لمراكز ذبح الأبقار بشيكاغو واستفادته من نقطة تميزها المتمثلة في تعليق الأبقار في خطاطيف موضوعة على خط حديدي متحرك من محطة لأخرى (الإنتاج بالسلسلة)².

ويعد اليابانيون أول من طبقوا أسلوب المقارنة المرجعية بزيارة الشركات الغربية في بداية الخمسينيات من القرن العشرين بعد الحرب العالمية الثانية لاستيعاب أفضل الممارسات ومواءمتها مع ظروفهم³ لمسايرة التحولات الجديدة التي سادت بيئة الأعمال من تسارع نحو ابتكار وتطوير منتجات جديدة Product innovation and Development، ابتكار العمليات process innovation، حيازة التكنولوجيا Technology acquisition... الخ⁴، لتطلق بعدها الماكينة اليابانية وتبسط هيمنتها على الإنتاج الصناعي على وجه الخصوص.

وعرفت المقارنة المرجعية حسب:

- (Evans) بأنها "بحث الشركة عن نقاط القوة والضعف فيها مقارنة بنقاط القوة والضعف لدى الشركات الرائدة في مجال القطاع الذي تنتمي إليه من خلال القياس المستمر لخدماتها ومنتجاتها وأنشطتها مع المستويات الأفضل للأداء التي غالبا ما توجد في الشركات المنافسة"⁵.
- (Ibrahim Ali Abushaiba and Yuserrie Zainuddin) بأنها "البحث عن أفضل الممارسات في الصناعة، والعمل على تبنيها وفق الإمكانيات المتاحة لتحقيق التفوق في الأداء"⁶.
- وعرفها آخرون بأنها "عملية مقارنة مؤشرات الأداء الخاصة بأعمال شركة ما بشركة منافسة أخرى تعد الأفضل بنفس الصناعة أو بالمؤشرات والممارسات الأفضل في الصناعة"¹.

¹ Mohamed Zairi and Paul Leonard, "Practical Benchmarking: The Complete Guide", Springer Science+Business Media, Germany, 1996, p p.23-24.

² عبد الرحيم محمد عبد الرحيم حسانين، "المقارنة المرجعية كمدخل لتطوير الأداء المؤسسي في المنظمات العامة رؤية مقترحة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المركز القومي للبحوث، غزة، فلسطين، المجلد 2، العدد 8، 2018، ص.133.

³ أحمد جميل وميلود زيد الخير، "مدخل المقارنة المرجعية من خلال الأدلة الإرشادية لجوائز الجودة"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 14، العدد 2، 2014، ص 79-93، ص.82.

⁴ زرار العياشي وغيداد كريمة، "الإطار المفاهيمي لتطبيق المقارنة المرجعية وأهميتها للمنظمات الحديثة"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2017، ص.213.

⁵ خالد محمد بني حمدان وآخرون، "دور إدارة المعرفة في تطبيق المقارنة المرجعية دائرة الجمارك العامة الأردنية -دراسة حالة"، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 25، 2010، ص 213-244، ص.225.

⁶ Ibrahim Ali Abushaiba and Yuserrie Zainuddin, "Effect of Benchmarking of Performance Measurement System on low-cost advantage, and Performance - A Conceptual Paper", International Journal of Business and Social Science, Center for Promoting Ideas, United States of America, Vol 3 ,No 11, 2012, p.5.

- أما عن الباحث فيعرفها بأنها "أسلوب إداري إستراتيجي يعمل على إيجاد الفجوة بين أداء الشركة وأداء الشركات الرائدة في مجال الصناعة بالاعتماد على مجموعة من مقاييس الأداء الكمية والنوعية، للعمل على تقليصها أو التخلص منها بتبني الأفكار والمدخل الإبداعية وتجسيدها على أرض الواقع، مع التحسين المستمر لخلق فجوة مستقبلية لصالحها".
 وإن تطبيق المقارنة المرجعية من قبل الشركات الناشطة في بيئة الأعمال الحالية يمنحها مزايا عديدة تجعلها قادرة على مسايرة المنافسة الشرسة التي تتعرض لها، ما يضمن لها الاستمرار والتحسين المستمر بهدف النمو على غرار الشركات التي لا تتبناها ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (4-03).

الجدول رقم (4-03): مزايا تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية من قبل الشركات

شركات لا تتبنى أسلوب المقارنة المرجعية	شركات تتبنى أسلوب المقارنة المرجعية
المدخل التنافسي	
- تركيز داخلي. - تغيير بطيء. - التزام منخفض.	- تركيز خارجي على المنافسة. - قبول الأفكار والطرق الجديدة. - حماس والتزام عاليين.
تكييف الممارسات الأفضل	
- غياب الاختراعات والأفكار الجديدة؛. - رؤية قصيرة النظر.	- أفكار جديدة. - توسع أفقي داخل خطوط خدمات جديدة.
معرفة متطلبات العميل	
- استنادا إلى التاريخ أو البيديهية. - عدم الاهتمام بالاتجاهات الحديثة	- استنادا إلى حقائق السوق؛ - بحث متواصل عن الاتجاهات الهامة؛
تأسيس غايات وأهداف واضحة	
- استجابة لمعايير تاريخية. - استهداف البقاء في الصناعة.	- بهدف الوصول إلى تحسين كبير. - استهداف قيادة الصناعة.
تحسين الإنتاجية	
- القبول بالوضع الراهن. - تقبل منخفض للمبادرات الجديدة.	- الاتجاه نحو التحسين المستمر. - عدم تقبل الرجوع لنجاح سابق.

المصدر: أبو بكر الشريف خوالد، "المقارنة المرجعية ودورها في تحقيق التميز التنافسي للمصارف"، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، حماة، سوريا، المجلد العدد 66، 2017، ص.65.

¹ أمل عبد الحسن كحيط، "دور المقارنة المرجعية في تقييم أداء المطارات دراسة تحليلية مقارنة بين المطارات العراقية مع التركيز على مطار بغداد الدولي"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، المجلد 12، العدد 50، 2016، ص.188.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق المقارنة المرجعية

على الرغم من تباين خطوات المقارنة المرجعية من شركة لأخرى بسبب طبيعة المقارنة والهدف منها، إلا أن أغلب الأكاديميين أجمعوا على أنها تتم وفق المراحل التالية المبينة في الشكل رقم (4-22).

الشكل رقم (4-22): خطوات عملية المقارنة المرجعية



Source: Nigel Slack et al, "Operation Management", Prentice Hall, United States of America, Seventh Edition, 2004, P.645.

الفرع الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بالمقارنة المرجعية (تحجيم فجوة التكلفة)

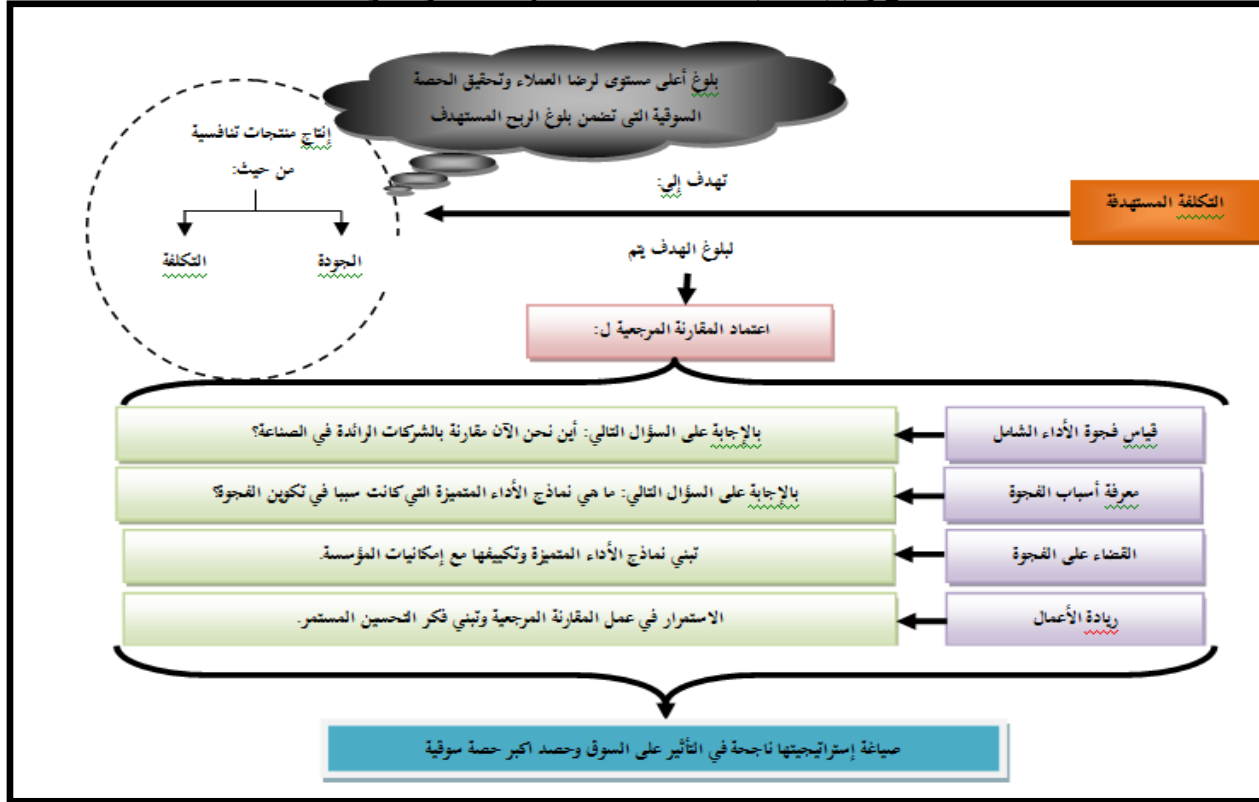
يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تمكين الشركات من إنتاج منتجات تحضاً بمستوى قبول عالي لدى المستهلكين من خلال قيادة الجودة، التكلفة والزمن، فبعد قيام الشركة التي تتبنى فكر التكلفة المستهدفة بدراسة شاملة للسوق الذي تنشط فيه و أو تستهدفه فإنها تتمكن من معرفة أذواق العملاء مما يجعلها ترى الفرق بين ما تنتجه حالياً وما يتطلعون له، إضافة إلى تمييز الشركات الرائدة في مجال صناعتها (التي تحضاً بأكبر حصة مبيعات في الصناعة)، واعتماد أسلوب المقارنة المرجعية لمعرفة أين هي الآن مقارنة بهم ، من حيث:

- مستوى جودة منتجاتهم.
- مستوى إدارتهم لتكاليف دورة حياة منتجاتهم.
- مستوى إنتاجهم لمنتجات محسنة ومبتكرة.
- مستوى إدارة العلاقة مع الموردين والعملاء... الخ.

ما يسمح لها بتحديد الفجوة السلبية في الجودة، التكلفة، والمنتجات المبتكرة... الخ والعمل على معرفة نماذج الأداء المتميزة التي كانت سبباً فيها، مع تكييفها وإمكاناتها المتاحة لتكون نقطة للانهاية من التحسين في عمليات وتكنولوجيات الإنتاج، وتصاميم

المنتجات... الخ، بما يضمن الارتفاع المستمر في مستويات الجودة، مع الانخفاض الدائم في حجم تكاليف منتجات الشركة، لتدنو عن المستويات المنخفضة لتكلفة منافسيها وتصل إلى مستوى التكلفة الذي يجعلها رقم واحد في السوق بجودة مماثلة أو أحسن من المنتجات البديلة. ولمزيد من التوضيح نستعرض الشكل رقم (4-23).

الشكل رقم (4-23): علاقة التكلفة المستهدفة بالمقارنة المرجعية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على أدبيات الدراسة.

- ومن الأمثلة الواقعية لاستخدام المقارنة المرجعية، كجزء من عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ما قامت به:¹
- شركة (Xerox) الأمريكية لإنتاج وبيع منتجات وخدمات المستندات المطبعية والرقمية: التي سعت إلى إنتاج منتجات مماثلة لما ينتجه منافسيها (نفس الجودة) لكن بتكلفة اقل مما يمكنها من عرضها في السوق بسعر أرخص (السعر المستهدف). ولتحقيق هذا الهدف شرعت في التطبيق الشامل للمقارنة المرجعية للتعرف على سر تميز المنافسين وتطبيق أفضل ما لدى كل منهم بعد تعديله ليلائم ظروفها وإمكانياتها، إذ شملت المقارنة جميع أنشطة الشركة الفنية والإدارية والتسويقية لتحقيق نتيجة النجاح التالية:
 - انخفاض المخزون بمقدار الثلثين.
 - انخفاض تكلفة العمالة لخدمات ما بعد البيع بمسبة 30%.

¹ نوار باس الموسوي كحيط، "دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 79، 2008، ص.24.

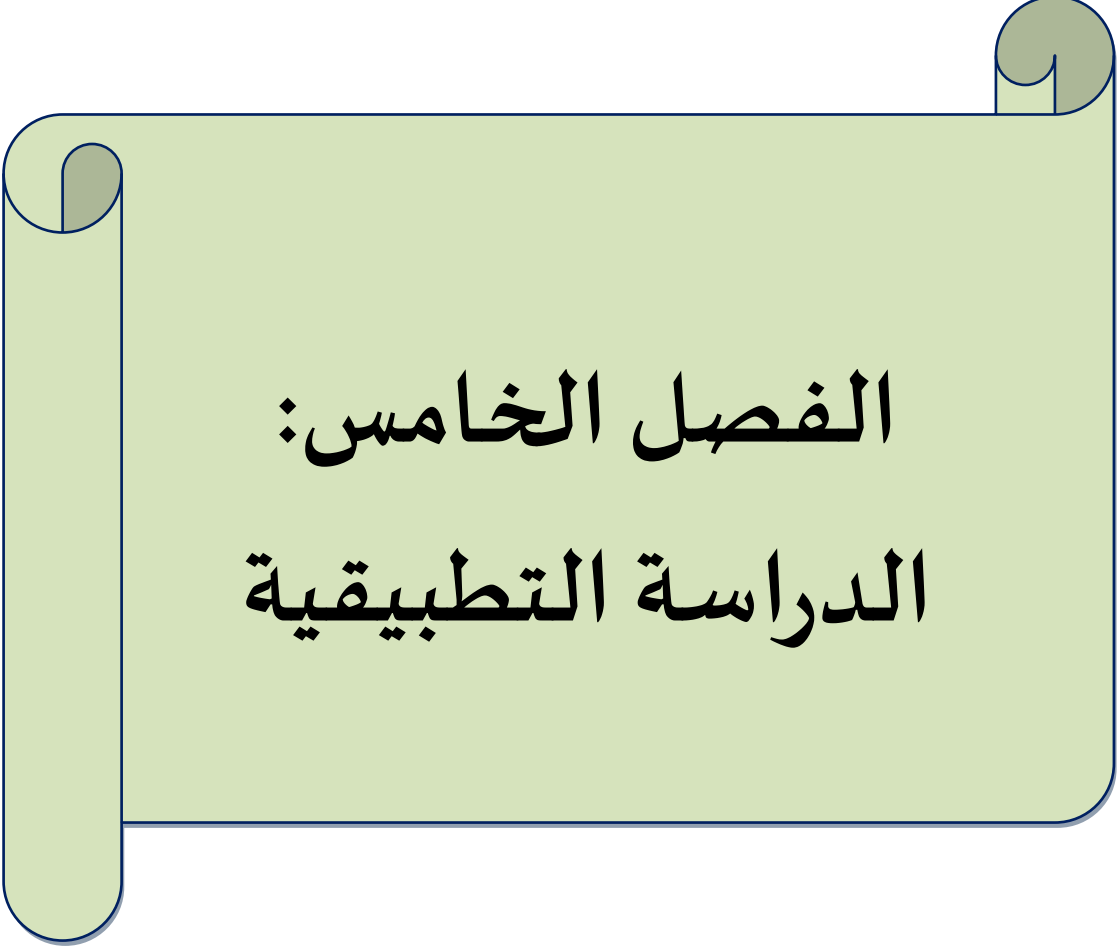
- ازدادت إنتاجية نشاط التوزيع بنسبة 10 %.

- شركة (Sunbeam) الأمريكية لإنتاج الأجهزة الكهربائية المنزلية: التي سعت إلى الاستحواذ على حصة سوقية تصل إلى 30 % من مبيعات المكاوي السنوية في السوق الذي تنشط به، ولتحقيق ذلك عمل فريق عمل (التكلفة المستهدفة/ المقارنة المرجعية) على شراء عينات من المكاوي من جميع أنحاء العالم وتحليلها لمكوناتها، الأمر الذي جعلهم يصممون مكاوة جديدة ب 51 مكون (أقل من مجال الصناعة الذي يتراوح بين 74 و 147 مكون) و 3 مثبتات من نفس النوع (أقل من مجال الصناعة الذي يتراوح بين 16 و 30 مثبت بعدة أنواع تتراوح بين 9 و 15 مما ترتب عنه تحقيقها لخفض كبير في تكلفة المواد والعمل وزيادة الجودة التي تجسدت في إنتاجها لمكاوة بمقاييس عالمية في حدود التكلفة المستهدفة.

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة هذا الفصل يمكن القول بأن تحقيق هدف إدارة التكلفة المستهدفة بالنسبة لكل شركة يرتبط بمدى التعاون المستمر بين موظفي قسم المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية، موظفي قسم الهندسة والإنتاج على اختلاف مستوياتهم، إضافة إلى موظفي قسم التسويق والمبيعات... الخ، لتشكيل فريق عمل متداخل المهام قادر على صنع التغيير بإطلاق منتجات ذات ميزة تنافسية مستدامة (توازن بين التكلفة، الجودة، الزمن، الوظيفة،.. الخ) تلبي تطلعات الزبائن وتمكن الشركة من مواجهة تحديات السوق وبلوغ الربح المستهدف الذي ينمي ثرة المساهمين، كون أن:

- **قسم التسويق يعمل على تحديد المنتجات المطلوبة (دراسة منتجات المنافسين التي تحقق أكبر حصة مبيعات تمكن الشركة من تبني سر نجاح المنتجات في السوق والعمل على تكييفها مع إمكانيات الشركة مع التحسين المستمر، دراسة أذواق الزبائن وتطلعاتهم ما يجعل الشركة تطور منتجات تكون من خلالها متميزة وسباقه نحو استقطاب أكبر عدد ممكن من الزبائن المرتقبين) تحديد سعر البيع المقبول (التنافسي)، تحديد حجم المبيعات المحتملة.**
- **في حين قسمي الهندسة والإنتاج يوفر معلومات عن تصاميم المنتجات، معلومات عن طرق الإنتاج، معلومات عن تكنولوجيات التصنيع المتطورة، معلومات زمن النشاط وزمن التوقف،.. الخ.**
- **أما عن قسم الإدارة الإستراتيجية فانطلاقاً من توليفة المعلومات المالية وغير المالية عن البيئة الداخلية والخارجية يتم وضع رؤية ورسالة الشركة ورسم الخطة الإستراتيجية الفعالة والكفوءة لتحقيق الأهداف المنشودة (مركز تنافسي ريادي، وتحقيق هامش الربح المخطط له الذي يمنحها أرباحية مالية ويرضي ويغري كل أصحاب المصالح من داخل وخارج الشركة).**
- **وبالنسبة لقسم المحاسبة الإدارية فيسهل على الإشراف على قيادة الفريق للعمل على هندسة القيمة، التحليل الوظيفي للتكاليف، التحديد الدقيق لتكاليف إنتاج مختلف التصاميم، تحديد تكلفة مسببات التكلفة وتصنيفها إلى مضيضة للقيمة وغير مضيضة للقيمة، اكتشاف مواطن وتكاليف الهدر، تحديد أولويات التحسن، قياس ربحية العملاء... الخ.**



الفصل الخامس:
الدراسة التطبيقية

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

في ظل بيئة التصنيع الحديثة ناقشت الأدبيات الإدارية ثلاث إستراتيجيات تنافسية هي إستراتيجية التمايز التي تركز على تميز منتج الشركة عن المنتجات المنافسة له في السوق من حيث الجودة، و/أو التقنية، و/أو المستوى المرتفع للأداء الوظيفي، مما يضع إدارة الشركة أمام ضرورة إنفاق موارد مالية ضخمة في مجال البحث والتطوير والتكنولوجيا المتطورة، مع وجود يد عاملة متخصصة ذات كفاءة علمية وعملية عالية مشبعة بالفكر المؤسسي القائم على العصف الذهني وحلقات الجودة، الأمر الذي يفوق الإمكانيات الحالية لشركة الإسمنت عين الكبيرة. أما عن إستراتيجية التركيز الهادفة إلى التركيز على خط إنتاج معين، مجموعة زبائن معينين، سوق معين أو قطاع فيه، لا تتماشى مع الطاقة الإنتاجية الحالية للشركة التي تلزمها استهداف كل أنواع الزبائن في السوق المحلية والعالمية لتصريف طاقتها الإنتاجية. وفيما يخص إستراتيجية قيادة التكلفة الرامية إلى خفض تكلفة المنتج لأدنى حد ممكن مع التحسين المستمر في الجودة، بغية عرض منتجات مماثلة لما يعرضه المنافسون في السوق بسعر منخفض، تتناسب وطبيعة نشاط شركة الإسمنت عين الكبيرة مع ضرورة تبنيتها لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تمكنها من بناء قاعدة بيانات مستمدة من داخل وخارج الشركة، مثل تكاليف الإنتاج والجودة، مسببات التكلفة الحقيقية، الأنشطة الأكثر استهلاكاً للتكاليف، الأنشطة غير المضيفة للقيمة، التكاليف الخفية، أماكن الهدر، تكاليف المنافسين وطبيعة هيكل تكاليفهم، عوامل قوة المنافسين، سعر البيع المستهدف، تفضيلات الزبائن... الخ، بهدف معالجتها للحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب لتستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية الكفيلة بتمكين الشركة من إنتاج منتجات بمواصفات السوق وفق هيكل تكلفة أمثل يمنحها ميزة السعر الأقل الذي يضمن لها البقاء والنمو في سوق المنافسة التامة الذي نشط فيه حالياً.

على ضوء ما تم عرضه في الفصول السابقة من ضرورة تطوير نظام التكاليف التقليدي إلى نظام قائم على المكاملة بين قياس التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة وأساليب تحجيم التكلفة المختلفة بما يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة ومتطلبات الإدارة الإستراتيجية الرامية إلى إدارة التكلفة والربح بهدف تنمية ثروة المساهمين. فقد خصص الباحث هذا الفصل لعرض دراسة تطبيقية بشركة الإسمنت عين الكبيرة بهدف تقييم أدائها المالي على مدى 10 سنوات من النشاط من خلال مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، فتقييم أدائها الكلي للوقوف على المسببات الجوهرية لخلق أو هدم الثروة، ليتم بعدها اقتراح نظام تكاليف قادر على توفير المعلومات اللازمة للإدارة الإستراتيجية لتحقيق (تجسيد) إستراتيجية الريادة في التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة وجعلها ميزة تنافسية مستدامة تمكنها من كسب حصة سوقية تتماشى وهامش ربحها المستهدف بما ينمي ثروتها.

ولتحقيق هذا تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام للشركة محل الدراسة وإستراتيجيتها التنافسية

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي للشركة محل الدراسة من خلال مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة للفترة الممتدة من 2012 إلى 2021

المبحث الثالث: تقييم الأداء الكلي للشركة محل الدراسة باعتماد بطاقة الأداء المتوازن للفترة الممتدة من 2012 إلى 2021

المبحث الرابع: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالشركة محل الدراسة

المبحث الخامس: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة محل الدراسة

المبحث الأول: تقديم عام للشركة محل الدراسة وإستراتيجيتها التنافسية

سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بشركة الإسمنت عين الكبيرة وإستراتيجيتها التنافسية، مع اقتراح نظام محاسبي ذو توجه إستراتيجي قائم على التكامل بين مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم ميزتها التنافسية وخلق الثروة (القيمة الاقتصادية المضافة).

المطلب الأول: تقديم عام للشركة محل الدراسة

بسبب غنى الجزائر بالمواد الأولية اللازمة لصناعة الإسمنت عملت الدولة على إنشاء العديد من الشركات الناشطة في هذا المجال، بغية توفير مادة الإسمنت بالجودة والكمية اللازمة لتجسيد مشاريع التنمية والاعمار المبرمجة قصد إنعاش الاقتصاد الوطني. وتمثل شركة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK واحدة من بين الشركات الرائدة في المجال لما تمتلكه من خبرة وكفاءة علمية وعميلة وتكنولوجيا تصنيع متطورة مكنتها من كسب مكانة مرموقة في السوق الوطنية الجزائرية، وهي اليوم تبحث عن الحفاظ على حصتها في السوق الوطنية نتيجة المنافسة الشديدة التي تتعرض لها مع فرض علامتها التجارية في السوق العالمية.



الفرع الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة وتطورها التاريخي

1- التعريف بالشركة محل الدراسة

تعتبر شركة الإسمنت عين الكبيرة شركة اقتصادية عمومية تنشط في مجال صناعة وتسويق الإسمنت، وهي شركة ذات أسهم تعود ملكيتها بالكامل للدولة، وتعد أحد فروع المجمع الصناعي للإسمنت GICA.

ولالإيضاح أكثر سوف نقوم بعرض البطاقة التعريفية التالية:

الجدول رقم (5-01): بطاقة تعريفية للشركة محل الدراسة لسنة 2021

شركة الإسمنت لعين الكبيرة Société des Ciments de Ain El Kebira	التسمية
	
شركة ذات أسهم SPA	الصفة القانونية
2200000000 دج	رأس المال الإجمالي لسنة 2021.
11000 سهم بقيمة إسمية تقدر بـ: 200000 دج	عدد الأسهم
المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر بنسبة 100% Groupe Industriel des Ciments d'Algérie (GICA)	المساهم الرئيسي
	
تقع ضمن الرقعة الجغرافية لبلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة، وبمحاذاة الطريق الوطني رقم 139	الموقع
إنتاج وتسويق الإسمنت بأنواعه: CEM II/A-L 42.5 N > CEM II/A-L 42.5 R > CEM I 42.5 N-LH/SR5 > CEM I 52.5 N-LH/SR5 > CLASSE G-HSR >	النشاط الرئيسي

الطاقة الإنتاجية	تقدر بـ: 3100000 طن سنويا
عدد العمال	571 عامل
الموقع الإلكتروني	/https://www.scaek.dz

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير تسيير.

2- التطور التاريخي للشركة محل الدراسة

لقد تم تأسيس شركة الإسمنت عين الكبيرة سنة 1974م، أين أمضيت اتفاقية بداية إنشاء المصنع، تابعة بذلك رسميا للمجمع الصناعي لشركات الإسمنت بالجزائر، لتبدأ الإنتاج فعليا سنة 1978م، والجدول الموالي يمثل أهم المراحل التاريخية التي مرت بها الشركة:

الجدول رقم (5-02): أهم المراحل التاريخية التي مرت بها الشركة محل الدراسة

السنة	الحدث
1974 م	- إمضاء الاتفاقية وبداية إنشاء مصنع الإسمنت عين الكبيرة
1978 م	- دخول المصنع حيز الخدمة وبداية الإنتاج
1998 م	- انفصال الشركة عن باقي وحدات صناعة الإسمنت الوطنية وميلاد شركة الإسمنت بعين الكبيرة scaek التي تقوم بإنتاج وتسويق الإسمنت
2000 م	- تجاوز الشركة لطاقاتها الإنتاجية المقدرة بـ 1 مليون طن سنويا
2002 م	- قامت الشركة بوضع معيار الجودة iso 9001 نسخة 2000 - تزويد المصنع بجسر مكشط 41/450 lho
2003 م	- تزويد المصنع بنظام تسخين للفرن
2005 م	- إمضاء عقد مع الشركة الفرنسية icer من أجل تزويد ورشات الإنتاج بنظام التشغيل الآلي
2006 م	- قامت الشركة بتركيب مصفاة كيسية على مستوى الفرن من أجل التحكم في انبعاث الغاز ومعالجة الغازات، وهذه التكنولوجيا استخدمت لأول مرة في الجزائر من طرف الشركة
2007 م	- تركيب مصفاة كيسية على مستوى ورشة طحن الإسمنت
2008 م	- تمكنت الشركة في شهر جوان من الحصول على شهادة الأيزو iso 14001 نسخة 2004، وحققت المرتبة الثانية وطنيا في مجال حماية البيئة، وتم تسليم الجائزة من طرف معالي وزير البيئة والتخطيط العمراني
2009 م	- تركيب المصفاة الأنبوبية لنزع الغبار بمنطقة الطهي - إمضاء عقد الاستشارة والدراسة مع الفرع ceim بتكلفة 788036560 دج مع احتساب كافة الرسوم، بخصوص خط الإنتاج الثاني - انطلاق الأشغال القاعدية وفق دفتر التكاليف الخاص بمشروع إنجاز الخط الثاني للإنتاج
2010 م	- تم إعادة هيكلة الشركة بعد إنشاء مجمع gica في 26 نوفمبر 2009، وتم تحويل الأسهم والحصص الاجتماعية والمساهمات ومختلف القيم المتداولة والممتلكة من طرف مجمع erce المصفي لحساب مجمع gica، وهذا ابتداء من تاريخ 30 مارس 2010 - تم وضع مبرد جديد في الخدمة في إطار برنامج رفع الإنتاج بقيمة 484514410,02 دج
2011 م	- تم تجاوز سقف 1022040 طن من مادة الكلانكر لأول مرة في تاريخ الشركة - تمكنت الشركة من الحصول على شهادة iso 9001 نسخة 2008، iso 14001 نسخة 2004 و ohsas 18001 نسخة 2007؛
2013 م	- إمضاء عقد إنجاز الخط الثاني للإنتاج مع polysius sas France في 21 أوت 2013
2014 م	- اجتماع الجمعية العامة لـ scaek واتخاذ قرار إدخال شركة الإسمنت عين الكبيرة في البورصة عن طريق زيادة رأسمالها بـ 35%
2015 م	- اتخاذ قرار الزيادة في رأسمال الشركة بـ 35% والمجرى الفعلي للعملية يكون خلال فترة الاشتراكات المقررة في أبريل 2016

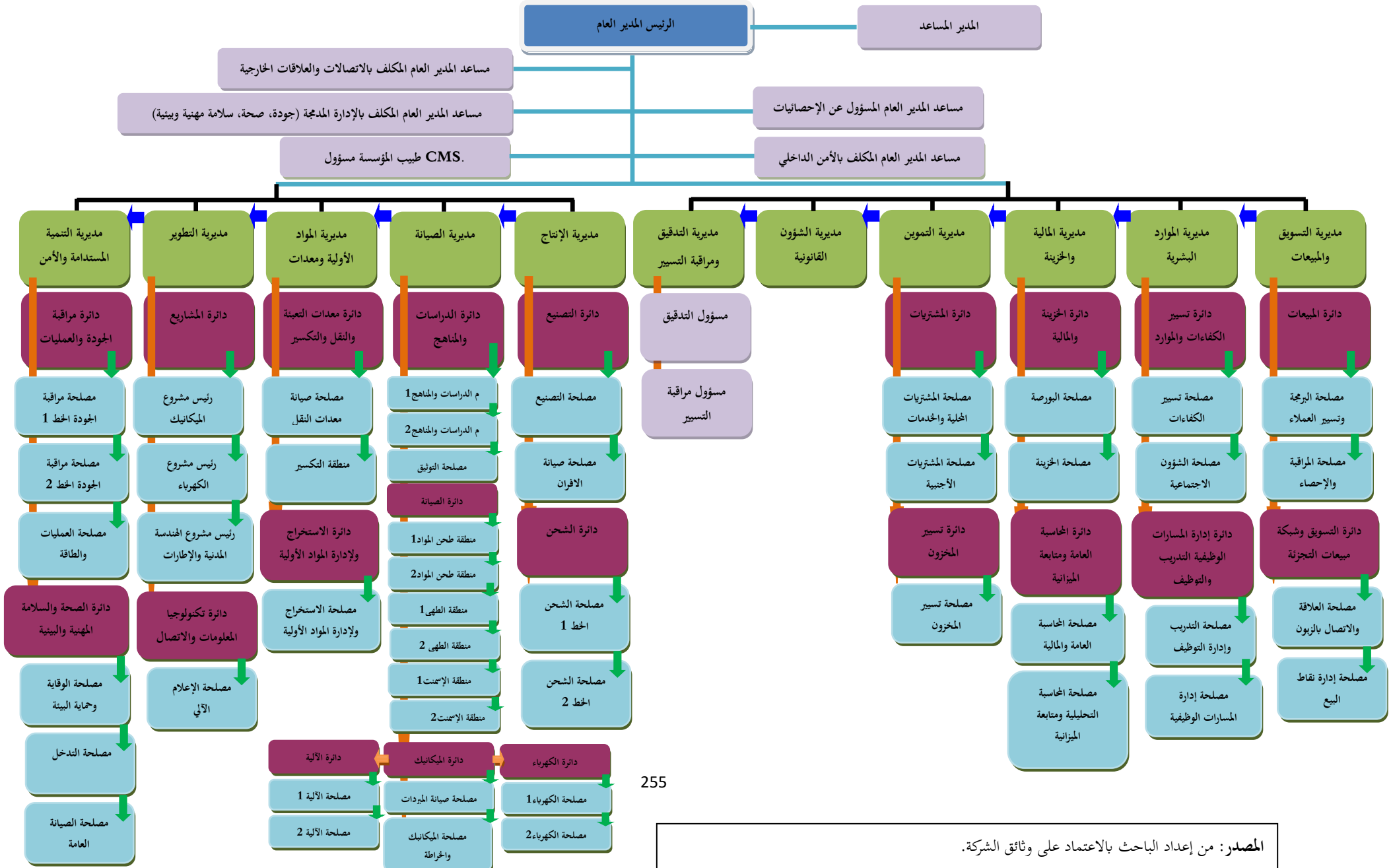
2016 م	- معدل التقدم المحرز في المشروع الخاص بالخط الثاني بلغ 93,5% في أواخر ديسمبر 2016 - إدماج وحدة جميلة لاستخراج وإعداد الجبس في شركة الإسمنت عين الكبيرة
2017 م	- بدء التشغيل الفعلي لخط الإنتاج الثاني في 1 مارس 2017، وإنتاج 2130 طن كلنكر في اليوم الأول - إطلاق إنتاج أول دفعة من الإسمنت بالخط الثاني في 1 أبريل 2017 مما أدى إلى تعزيز النتائج التشغيلية للشركة
2018 م	- في 5 أوت 2018 تم الحصول على شهادة TEDJ التي تعد علامة على الامتثال لمعايير الجودة الجزائرية في إنتاج كل من الإسمنت CPJ و CRS - التوقيع على محضر القبول المؤقت لخط الإنتاج الثاني في 1 نوفمبر 2018 مع جدول زمني لرفع التحفظات المشار إليها في المحضر - بتاريخ 2018/12/18 تم الحصول على الجائزة الجزائرية الأولى للجودة PAQ
2019 م	- في 29 جويلية تم الحصول على الشهادة API(Q1) الخاصة بنظام إدارة الجودة و شهادة المطابقة A10 المتعلقة بإنتاج الإسمنت البترولي
2020 م	- الاختتام الناجح لعملية تدقيق الرقابة API والتي جرت في الفترة الممتدة من 8 إلى 13 جويلية عن طريق تقنية التخاطب بالفيديو - تحقيق رقم قياسي في تصدير الكلنكر بحجم يقدر بـ 865037 طن
2021 م	- الحصول على شهادة المعيار ISO45001؛ المتعلقة بالصحة والسلامة في مكان العمل

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير التسيير.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة

يشكل الهيكل التنظيمي مخطط بياني يعرض التسلسل الهرمي للوظائف والنطاق والإشراف داخل الشركة، ويوضح علاقة كل وظيفة بالأخرى، أي أنه يظهر البنية الرئيسية للعمل وانتقال المعلومة داخل الشركة من مستوى إداري إلى آخر. فبالنسبة لشركة الإسمنت عين الكبيرة نجدها تعتمد على الهيكل التنظيمي حسب الوظائف لتنظيم نشاطها نسبة لبساطته وكفاءته في انتقال المعلومة، حسب تقدير إدارة الشركة.

الشكل رقم (5-01) الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة



- من خلال الشكل نلاحظ بأن الشركة محل الدراسة تضم اثنتي عشر مديرية ثلاثة منها تابعة مباشرة للرئيس المدير العام، أما التسعة الأخرى تمثل مديريات فرعية تضم كل واحدة منها مجموعة متنوعة من الدوائر والمصالح كالآتي:
- 1- **الرئيس المدير العام:** يعد أعلى مستوى إداري داخل الشركة، يعمل على التنسيق الشامل بين المديريات المختلفة، وتحديد الخطوط العريضة لسياسة الشركة قصد تحقيق الأهداف العامة.
 - 2- **الأمانة العامة:** تتمثل مهامها في تنظيم وترتيب جدول أعمال الرئيس المدير العام من خلال الرد على المكالمات الهاتفية، برجة المواعيد، كتابة الرسائل... الخ.
 - 3- **المدير المساعد:** مسؤول عن عمليات التدقيق الداخلية في حسابات الشركة ومختلف عملياتها المالية ومساعدة المدير العام في مراجعة الميزانيات والأجور والمصادقة عليها، بالإضافة إلى الإشراف على السير الحسن للمدققين الخارجيين وإعداد التقارير المصاحبة لذلك.
 - 4- **المديرية العامة للمساعدة:** تضم مدير عام مساعد مكلف بإدارة العلاقات الخارجية، مدير عام مساعد مكلف بالإحصائيات، مدير عام مساعد مكلف بالأمن الداخلي، مدير عام مساعد وكلف بنظام الإدارة المتكاملة "جودة، صحة، سلامة مهنية وبيئة".
 - 5- **مديرية التدقيق ومراقبة التسيير:** تعمل على متابعة وتسيير عملية التدقيق ومراقبة التسيير من خلال المصادقة على القوائم المالية، تقييم نظام الرقابة الداخلي ومختلف الموازنات التقديرية والتقارير المعدة من قبل المديريات الفرعية، وتقديم تقرير تفصيلي حول نشاط الشركة للرئيس المدير العام.
 - 6- **مديرية الشؤون القانونية والمنازعات:** تهتم بمتابعة الدراسات القانونية للعقود والاتفاقيات المبرمة مع مختلف الأطراف ذات المصلحة، إلى جانب دراسة الشكاوي ومتابعة المنازعات مع الزبائن، الموردين،... الخ.
 - 7- **مديرية المالية والمحاسبة:** مسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية والمالية للشركة مع السهر على تطبيقها وإعداد مختلف القوائم والتقارير المالية في الأجال المحددة، إضافة إلى قياس تقييم واقتراح الحلول الكفيلة لتقويم الأداء المالي للشركة (متابعة التوازن المالي).
 - 8- **مديرية الموارد البشرية:** تقوم بإحصاء وانتقاء الموارد البشرية الضرورية ذات المؤهلات العلمية والكفاءة العملية لتوزيعها على الأقسام والأنشطة المختلفة خدمة للإستراتيجية العامة للشركة، إضافة إلى تسيير شؤون العمال من تقييم أدائهم وتقصي أحوالهم الاجتماعية، الرعاية الصحية، النقل، برجة وتنفيذ دورات تكوينية وتدريبية... الخ.
 - 9- **مديرية التموين:** تعمل على التنسيق بين مختلف أقسام الشركة بهدف إحصاء وتوفير كل الاحتياجات الضرورية كما ونوعا بالسعر المستهدف في الوقت المناسب، من خلال دراسة تفصيلية للبيئة الخارجية للمفاضلة بين مختلف عقود الشراء وانتقاء الموردين الأكفاء والتفاوض معهم وفق مفهوم المنفعة المشتركة، لتوطيد علاقة التوريد بما يضمن استمرار نشاط الشركة بصفة عامة والعملية الإنتاجية بصفة خاصة في الظروف الاقتصادية العادية والاستثنائية منها.
 - 10- **مديرية التسويق والمبيعات:** تتمثل مهمتها في: دراسة السوق لمعرفة احتياجات وتفضيلات العملاء وقدراتهم الشرائية، إضافة إلى تحديد خصائص منتجات المنافسين من جودة، تكلفة وسعر بيع... الخ بهدف نقل الضغط من البيئة الخارجية إلى داخل الشركة.
 - إدارة شؤون العملاء وتوطيد العلاقة معهم وإعداد البرامج التسويقية والبيعية وتنفيذها مع تحرير التقارير الدورية والسنوية عن مبيعات الشركة وربحية عملاتها.
 - 11- **مديرية التطوير:** تهتم بتطبيق السياسة التنموية في الشركة من خلال دعم المشاريع البحثية الإبداعية ودراسة جدوى وتنفيذ البرامج الاستثمارية الهادفة إلى تحسين تكنولوجيا التصنيع والاتصال داخل الشركة لمواكبة التطورات الراهنة بما يضمن تحسين الأداء

المؤسسي على المدى المتوسط والطويل، إضافة إلى تزويد مختلف أقسام ومصالح الشركة بالمعلومات والتوجيهات التقنية الكفيلة بمعالجة المشاكل التي تواجههم.

12- مديرية المواد الأولية: تعمل على تخطيط وبرمجة والإشراف على عملية استخراج وتكسير المواد الأولية في الخط 1 و 2 (تسيير المواد الأولية).

13- مديرية الإنتاج: تشرف على مختلف مراحل العملية الإنتاجية من خلال إدارة خطي الإنتاج القديم والجديد للعمل على تزويد قسم المبيعات والتسويق بمنتجات ذات جودة عالية وفق الكمية المطلوبة من كل نوع في الوقت المناسب، وإعداد مختلف التقارير الشهرية والسنوية المتعلقة بعملية الإنتاج (الكمية المنتجة، سبب وزمن توقف كل نشاط إنتاجي، الإنتاج المعيب، ... الخ).

14- مديرية الأمن والتنمية المستدامة: تسهر على وضع البرامج والسياسات وتجسيد الاستثمارات الهادفة لتحقيق الأمن والسلامة المهنية داخل محيط الشركة وحماية البيئة، إضافة إلى ضمان جودة المواد الأولية والمنتجات المصنعة وفق معايير القياس المعتمدة.

15- مديرية الصيانة: مسؤولة على كل أعمال الصيانة الدورية (الوقائية) والاضطرارية (التصحيحية) داخل الشركة سواء كانت ميكانيكية، كهربائية، برمجية؛ للحفاظ على القدرة الإنتاجية لخطي إنتاج الشركة والتقليل من زمن التوقف (الطاقة غير المستغلة).

الفرع الثالث: مراحل العملية الإنتاجية في الشركة محل الدراسة ومعداتها الإستراتيجية

يتم إنتاج الإسمنت بأنواعه عبر خطين إنتاجيين بطاقة إنتاجية تقدر بـ 3000000 طن سنويا، من خلال مهنتي التعدين و صناعة الإسمنت اللتان تضمان عدة عمليات إنتاجية يحدد من خلالها خط تدفق البيانات والقيمة المضافة، عبر مجموعة الأنشطة المتجانسة اللازمة لإتمام صناعة المنتج النهائي كما يلي:

1- مهنة التعدين: تضم:

1-1- عملية التعدين: يتم في هذه المرحلة:

- إزالة الطبقة الغطائية المترسبة على الحجر الجيري وحفر ثقوب عمودية بقطر 12سم وعمق 5م بالاعتماد على آلات التنقيب، لتملئ بالمتفجرات وتفجر وفق منظومة التفجير المتعاقب (التقليل من الغبار المنبعث) للحصول على أحجار ذات كتل كبيرة نوعا ما.
- يتم تكويم الصخور الجيرية والصلصال بواسطة الجرافات ونقلها إلى مصب الكسارات من خلال شاحنات الوزن الثقيل ذات سعة 35-50 طن.

1-2- عملية التكسير: يتم في هذه المرحلة:

- تكسير الحجر الجيري الوارد من الحجر بواسطة الكسارة الجبلية ليصل إلى حجم 30 مم ثم ينقل عبر البساط المتحرك إلى منطقة التكويم في شكل أكوام هرمية.
- تكسير الإضافات (خامات الحديد، الجبس، الصلصال، الحجر الجيري، الحجر الجيري المشتري .. الخ) بواسطة الكسارة الإضافية ثم نقلها عبر البساط المتحرك إلى منطقة التكويم.

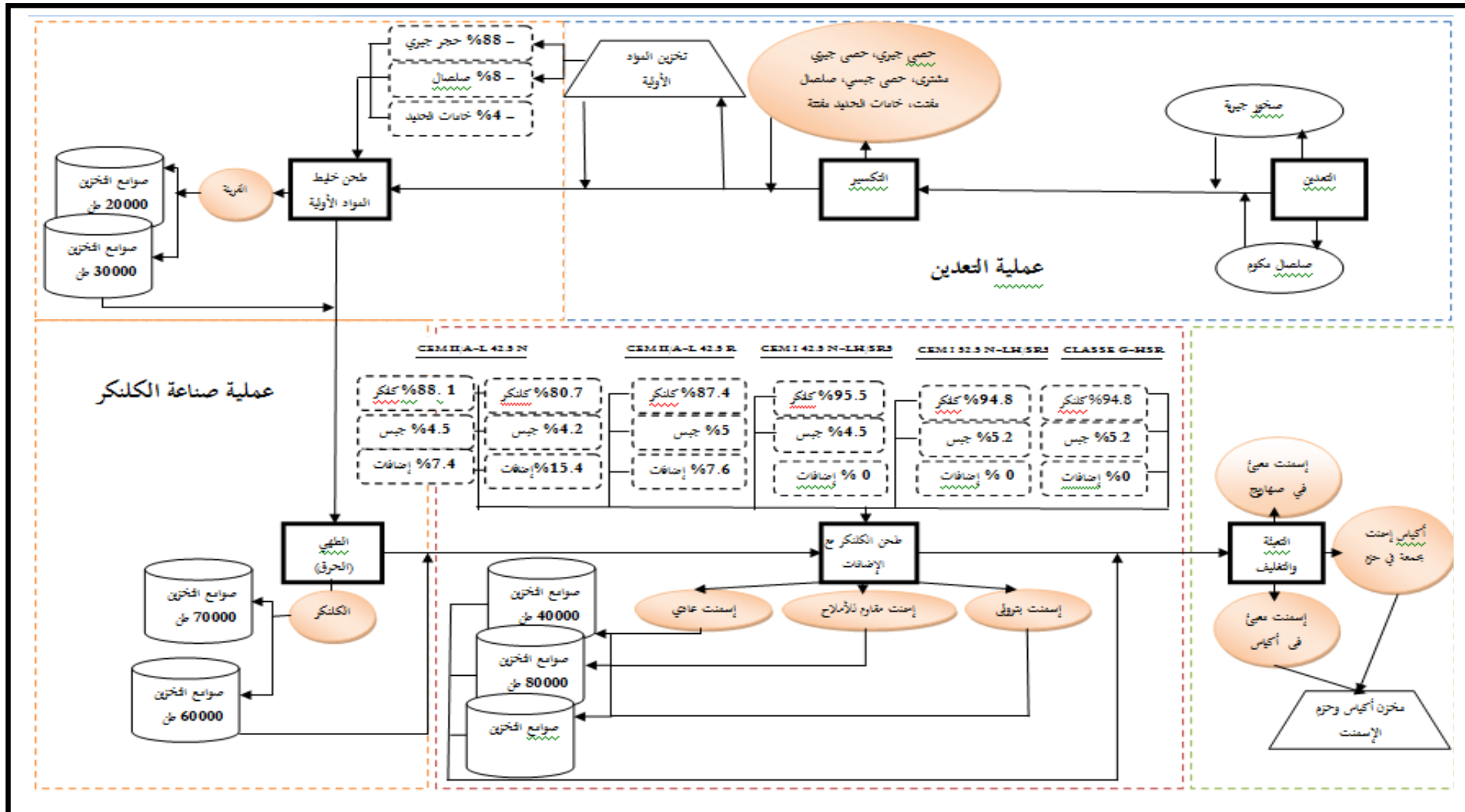
2- مهنة صناعة الإسمنت: تضم:

1-2- عملية الطحن: يتم في هذه المرحلة:

- كشط المقطع العرضي للمواد الأولية ونقلها عبر البساط المتحرك إلى الدوزور للحصول على خليط متجانس وفق نسب محددة مسبقا؛ (تمشيا مع المعايير المعمول بها: كون أن خصائص الإسمنت ترتبط بنسبة كل عنصر من العناصر الكيميائية

- المكونة له (أكسيد الكالسيوم CaO ، أكسيد الألمونيوم Al_2O_3 ، ثاني أكسيد السيليكون SiO_2 ، أكسيد الحديد Fe_2O_3) والتي تنعكس في كمية المواد الأولية الداخلة في تصنيع كل نوع)).
- نقل الخليط المتجانس عبر البساط المحرك إلى طاحونة المواد الأولية التي تعمل وفق نظام الطحن بالكريات الفولاذية أين تمر بمرحلة التجفيف في غرفة التجفيف ثم التكسير والطحن للحصول على مادة الفرينة، التي يتم فرز حبيباتها في الفواصل الستاتيكية لتخزين الحبيبات الناعمة في ثلاثة صوامع بسعة إجمالية تقدر بـ 50000 طن وفق منظومة الناقل الهوائية أو الناقل الميكانيكي الدلوي، وإعادة الحبيبات الخشنة إلى الطاحونة لإعادة طحنها؛ الهدف من هذه العملية زيادة سطح التماس لتسهيل وتسريع عملية تفاعل الجزيئات الكيميائية المتواجدة في الخليط عند إدخاله للفرن.
- 2-2- عملية الطهي:** يتم في هذه المرحلة:
- سحب الفرينة من قاع الصومعة وفق منظومة الناقل الهوائي أو الدلوي الميكانيكي إلى فرن دوّار ومائل بدرجة 3% من طوله مما يسمح بانتقال الخليط بحركة بطيئة لتبدأ عملية تصنيع مادة الكلنكر الناتجة عن عديد التفاعلات الكيميائية بين مكونات المزيج تحت تأثير درجة الحرارة التي قد تصل إلى 1450 درجة مئوية، مما ينتج عنه مادة الكلنكر في شكلها السائل والمكونة من الأكاسيد الأربعة التالية (سيليكات ثلاثي الكالسيوم C_3S ، سيليكات ثنائي الكالسيوم C_2A ، ألومينات ثلاثي الكالسيوم C_3A ، ألومينات فير رباعي الكالسيوم C_4AF) ذات الخصائص المتعددة؛ من درجة التصلد، المقامة الابتدائية والنهائية، درجة التأثر بالكبريتات... الخ.
 - تبريد الكلنكر السائل وفق منظومة تبريد سريعة لمنع التفاعل العكسي وتحويله إلى كلنكر صلب ينقل وفق حركة ترددية ثابتة ومتحركة إلى كسارة مطرقية في نهاية المبرد لتكسير الكتل الكبيرة التي قد تتكون.
 - نقل الكلنكر الصلب عبر بساط متحرك إلى سبعة صوامع بسعة إجمالية تقدر بـ 130000 طن لتخزينه.
- 2-3- عملية طحن الكلنكر مع الخامات:** يتم في هذه المرحلة:
- نقل الكلنكر والجبس والإضافات الأخرى (الحصى الجيري) إلى الدوزور لتحضير مزيج متجانس لكل نوع إسمنت وفق نسب متفاوتة ومتغيرة من نوع إسمنتي إلى آخر، ثم تنقل عبر البساط المتحرك إلى طاحونة إسمنتية تعمل وفق منظومة تدوير مزدوجة لينتج الإسمنت التام الصنع بأنواعه.
 - نقل الإسمنت عبر ناقل الهوائي أو ناقل ميكانيكي دلوي إلى تسعة صوامع تخزين بسعة إجمالية تقدر بـ 120000 طن مع فصل الإسمنت الناعم عن الخشن الذي يتم إرجاعه للطاحونة وفق منظومة الفاصل الديناميكي.
- 2-4- عملية التعبئة والتغليف:** يتم في هذه المرحلة:
- نقل الإسمنت وفق منظومة الناقل الهوائي أو الناقل الميكانيكي الدلوي مع غربلته لإزالة الشوائب قبل ملئ خزانات التعبئة.
 - تعبئة الإسمنت في صهاريج بواسطة آلات التعبئة ذات الطاقة الإنتاجية المقدرة بـ 1650 طن/سا.
 - تعبئة الإسمنت في أكياس ذات سعة 50 كلغ بواسطة آلات التعبئة وتغليف ذات الطاقة الإنتاجية المقدرة بـ 1080 طن/سا، ونقلها عبر البساط المتحرك لتحمل في الشاحنات.
 - تعبئة الإسمنت في أكياس كبيرة ذات سعة 1200 كلغ بواسطة آلة تعبئة ذات طاقة إنتاجية تقدر بـ 80 طن/سا؛
 - تجميع الإسمنت في حزم ذات سعة 2.2 طن.
 - تحميل حزم الإسمنت والأكياس الكبيرة في الشاحنات بواسطة الرافعات الشوكية؛
 - نقل حزم الإسمنت من خلال الشاحنات إلى نقاط التوزيع؛

الشكل رقم (5-02): مراحل إنتاج الإسمنت في الشركة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات من إدارة الإنتاج.

الجدول رقم (5-03): بطاقة فنية عن الطاقة المتاحة للمعدات الإستراتيجية لكل مرحلة إنتاجية في خطي الإنتاج القديم (1) والجديد (2) بالشركة محل الدراسة

الطاقة التخزينية المتاحة		الطاقة الإنتاجية المتاحة		المخرجات		الترميز		المعدات الإستراتيجية	المراحل الإنتاجية
الخط 2 طن	الخط 1 طن	الخط 2 طن/سا	الخط 1 طن/سا	الخط 2	الخط 1	الخط 2	الخط 1		
75000	60000	2000	1000	حصى جيري وصلصال	حصى جيري	GS L2	GS L1	الكسار الكبيرة	تكسير الخامات
5000	12000	550	160	حصى جيسي	صلصال مفتت	PS L2	PS L1	الكسارة الصغيرة	
5000	5000	500	150	حصى جيري	حصى خامات الحديد				
2500		500		حصى جيري مشترى					
صومعة بسعة: 30000 - 10000 - 10000	صومعتين بسعة: 350 - 350 - /	350	125	الفرينة 2	الفرينة 1	VRM 1	BC 1	طاحونة بمنظومة تدوير أحادية	طحن الخيلط الأولي
		350	125			VRM 2	BC 2		
		/	120				BC 3		
صومعتين بسعة: 30000 - 30000	خمسة صوامع بسعة: 25000 - 25000 - 10000 - 5000 - 5000	300	125	كلنكار عادي 2	كلنكار عادي 1 كلنكار خاص	FOUR L2	FOUR L1	الفرن	طهي الفرينة
			125						
أربع صوامع بسعة: 20000 - 20000 - 20000 - 20000	خمسة صوامع بسعة: 10000 - 10000 - 10000 - 5000 - 5000	200	95	CEM II/A-L 42.5 N	CEM II/A-L 42.5 N	BK 1 L 2	BK 1 L 1	طاحونة بمنظومة تدوير مزدوجة	طحن الخيلط الثانوي
		160	85	CEM II/A-L 42.5 R	CEM I 42.5 N-LH/SR5	BK 2 L 2	BK 2 L 1		
		155		CEM I 52.5 N-LH/SR5		BK 3 L 2			
		155		CLASSE G-HSR					
الطاقة الإنتاجية الإجمالية المتاحة									
الخط 2 طن/سا	الخط 1 طن/سا								
1200	450	300	300	- CEM II/A-L 42.5 N	- CEM II/A-L 42.5 N	MEM 1 L2 V	MEM 1 L1 V	آلة التعبئة في صهاريج	التعبئة والتغليف
		300	150	- CEM II/A-L 42.5 R	- CEM I 42.5 N-LH/SR5				
		300		- CEM I 52.5 N-LH/SR5					
		300							
600	480	150	120	- CEM II/A-L 42.5 N	- CEM II/A-L 42.5 N	MEM 1 L2 S	MEM 1 L1 S	آلة التعبئة والتغليف في أكياس 50 كلف	
		150	120	- CEM II/A-L 42.5 R	- CEM I 42.5 N-LH/SR5				
		150	120						
		150	120						

		80		- CLASSE G-HSR - CEM I 52.5 N-LH/SR5		M E M L2 B G		آلة التعبئة في أكياس 1200 كلغ	
600		150		- CEM II/A-L 42.5 N		M E X 1 L 2 O U T		آلة الشحن الآلية	الشحن
		150		- CEM II/A-L 42.5 R		M E X 2 L 2 O U T			
		150				M E X 3 L 2 O U T			
		150				M E X 4 L 2 O U T			
240	360	120	90	- CEM II/A-L 42.5 N	- CEM II/A-L 42.5 N	M E X 1 L 2 S E O U T	M E X 1 L 1 S E O U T	آلة الشحن النصف آلية	
		120	90	- CEM II/A-L 42.5 R	- CEM I 42.5 N-LH/SR5	M E X 2 L 2 S E O U T	M E X 2 L 1 S E O U T		
			90				M E X 3 L 1 S E O U T		
			90				M E X 4 L 1 S E O U T		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات من مصلحة العمليات والطاقة.

من خلال البطاقة الفنية التي تستعرض الطاقة المتاحة للمعدات الإستراتيجية لشركة الإسمنت عين الكبيرة يمكن القول بأنها تتمتع بقدرة إنتاجية عالية تسمح لها أن تتبنى إستراتيجية اقتصاديات الحجم لتدنية التكلفة الوحديّة لمنتجاتها، واعتمادها كميزة تنافسية تكسب من خلالها عملاء جدد وتحقق هامش الربح المستهدف الذي يرضي أصحاب المصالح.

المطلب الثاني: الإستراتيجية التنافسية للشركة محل الدراسة

حتى تتمكن الشركات الصناعية من عرض منتجات ذات ميزة تنافسية مستدامة تتناسب واحتياجات زبائنها المستهدفين وجب عليها أن تقوم بالتخطيط الإستراتيجي لتأطير نشاطها وفق رؤية، رسالة، إستراتيجية وأهداف إستراتيجية محددة من خلال تحليل بيئتها الداخلية والخارجية.

الفرع الأول: تحديد رؤية ورسالة الشركة محل الدراسة

صياغة رؤية ورسالة الشركة تعتمد على العديد من النماذج المعروفة في الإدارة الإستراتيجية والتي من بينها نموذج SWOT الذي تم الاعتماد عليه في دراستنا من خلال إجراء عدة مقابلات مع كل من المدير المالي، مدير الإنتاج، مدير الموارد البشرية، مدير التموين، مدير التسويق، مدير البحث والتطوير... الخ، لجمع معلومات عن متغيرات البيئة الداخلية والخارجية وإعداد مصفوفة SWOT لعرض نقاط قوة وضعف، فرص وتهديدات الشركة وترجمتها إلى رؤية، رسالة فأهداف إستراتيجية.

1- تحليل SWOT للشركة محل الدراسة

يستند هذا النموذج على ضرورة تحليل كل من متغيرات البيئة الداخلية والخارجية لشركة محل الدراسة لمعرفة نقاط قوتها وضعفها، إضافة إلى الفرص والتهديدات التي تنتج عن التغيرات المتسارعة في بيئة أعمالها، للعمل على توجيه مواردها (نقاط القوة) نحو

اقتناص كل ما يمنحها التمايز وتحسين نقاط ضعفها لتجنب التهديدات المحتملة، وبالتالي كسب القدرة على خلق الثروة رغم انحصار دائرة المنافسة.

الشكل رقم (5-03): تحليل SWOT للشركة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المقابلات مع مسيري المؤسسة.

من خلال ما تم عرضه في تحليل SWOT يرى الباحث بأن الشركة محل الدراسة أمام حتمية مراجعة فكرها المؤسسي ووضع خارطة طريق تمكنها من الموازنة بين التوليفة المتنوعة لنقاط قوتها وضعفها، فرصها وتهديداتها لضمان الاستقرار في بيئة أعمالها.

2- تحديد رؤية ورسالة الشركة محل الدراسة

استنادا إلى المعلومات التي تحصلنا عليها من المقابلات وكذا تحليل SWOT للشركة محل الدراسة اتضح لنا أن:

- رؤيتها: بهدف الإجابة عن السؤال كيف تريد أن تكون شركة الإسمنت عين الكبيرة؟ صيغت العبارة التالية:
- "نحو الاحترافية، التنوع في المنتجات، الموازنة بين التكلفة- الجودة- الزمن لكسب ميزة تنافسية مستدامة محليا ودوليا"
- رسالتها: كناشطة في مجال صناعة الإسمنت فإن إجابتها على السؤال ماذا تريد أن تعمل شركة الإسمنت عين الكبيرة؟ تمثلت في ما يلي:
- "نسعى إلى إنتاج وتسويق توليفة متنوعة من المنتجات الإسمنتية داخل وخارج الجزائر ضمن مستويات الجودة العالمية وبأسعار تنافسية باعتماد أحدث تكنولوجيات التصنيع وأنظمة الإدارة الإستراتيجية".
- قيمها: حتى تطبق إستراتيجيتها بكفاءة وفعالية وتجسد رسالتها فتحقق رؤيتها وضعت الشركة محل الدراسة مجموعة من القيم أو الخطوط الحمراء الواجب التزام بها عند أداء المهام والموضحة من خلال النقاط التالية:

قيمنا

- العملاء: إعطاء أهمية كبيرة للعملاء واعتبارهم القلب النابض لنا؛
- العمال : نستثمر في رأس مالنا البشري كونه مصدر قوة وثروة مؤسستنا؛
- المساءلة: مستعدون لتحمل مسؤولية نتائج أعمالنا؛
- المرونة: نؤدي أعمالنا بمرونة، فعالية وكفاءة عالية وبكل ثقة نتخذ قرارات جريئة تعزز مصلحة شركائنا؛
- التعاون: نعمل بروح الجماعة وتبادل المعارف والمهارات لتعم الفائدة؛
- التفاني: نفتخر بعملنا ونجتهد دوما لتحقيق نتائج مميزة؛
- الابتكار: نجتهد دائما لتطوير أعمالنا وتعظيم القدرات الإبداعية لموظفينا؛
- الشفافية: علاقتنا مع مختلف الأطراف تقوم على الوضوح والشفافية والإخلاص في العمل؛
- الإنتاج النظيف: نسعى للعمل ضمن أعلى مستويات المعايير البيئية للمساهمة في الحد من التلوث البيئي حفاظا على حق الأجيال القادمة؛
- الريادة: نعمل على التحسين المستمر لنكون رقم واحد في الموازنة بين التكلفة-الجودة-الزمن.
- السلامة المهنية: نسعى إلى توفير بيئة عمل محفزة وخالية من حوادث العمل (مماشية ومتطلبات السلامة المهنية).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد وثائق الشركة.

الفرع الثاني: تحديد الإستراتيجية والأهداف الإستراتيجية للشركة محل الدراسة

1- تحديد إستراتيجية الشركة محل الدراسة

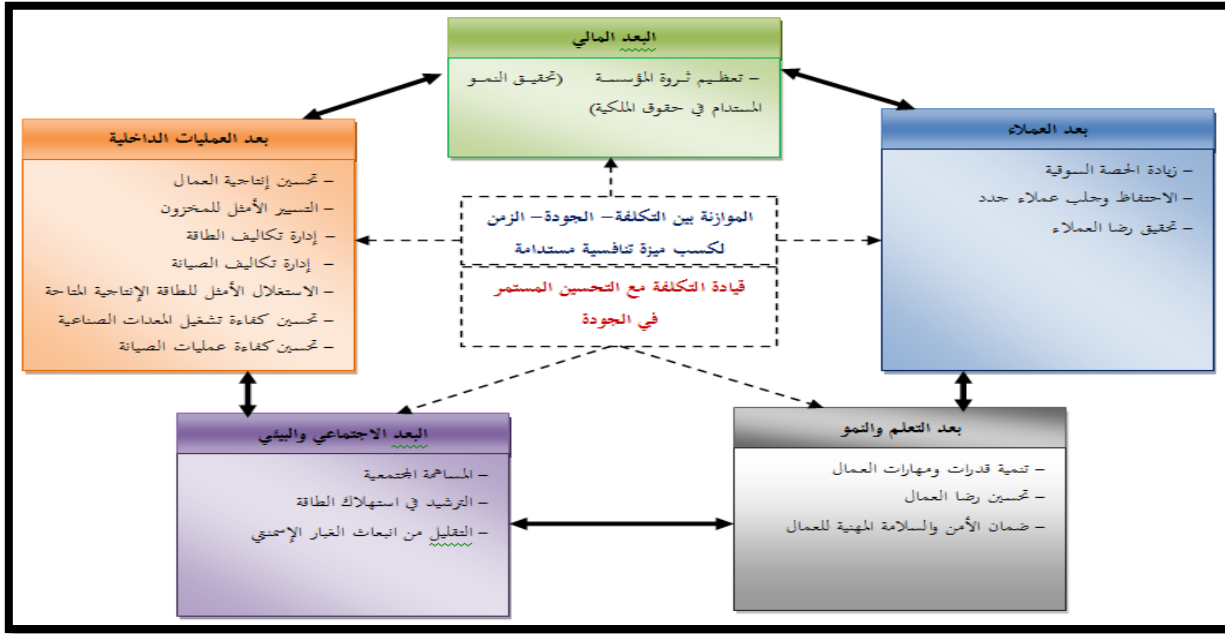
- المتتبع لدورة حياة شركة الإسمنت عين الكبيرة خلال السنوات العشر الأخيرة يرى بأنها انتقلت من إستراتيجية النمو إلى إستراتيجية الاستقرار في ظل تبنيها لنظام الإدارة المدججة (الجودة، الصحة والسلامة المهنية، البيئة) مستهدفة بذلك الرفع في مؤشرات ربحيتها من خلال إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة "الموازنة بين التكلفة-الجودة-الزمن" بالعمل على:
- التحسين المستمر في جودة ومواصفات منتجاتها مع المرونة في خدمة معالجة وتسليم الطلبات تماشيا وتطلعات عملائها المحليين والأجبيين.
 - تنوع تشكيلة منتجاتها.
 - الإدارة الكفؤة لأنشطة سلسلة القيمة للتحكم في الزمن وترشيد التكاليف.

- إرضاء كل الأطراف ذات المصالح.
- التكوين المستمر للعمال مع تبنى نظام سلاسل (حلقات) الجودة.
- توفير بيئة عمل محفز كونها تتماشى ومتطلبات الصحة والسلامة المهنية للعمال.
- الاستغلال العقلاني للموارد المتاحة، مع الحفاظ على البيئة بالاستثمار في التكنولوجيا الخضراء.
- التطوير المستمر لنظام المعلومات الإداري للشركة خدمة لاحتياجات متخذي القرار تماشياً ومتطلبات بيئة عدم التأكد.

2- تحديد الأهداف الإستراتيجية للشركة محل الدراسة

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها في الشركة محل الدراسة وبعد التعرف على إستراتيجيتها عملنا على ترجمتها إلى مجموعة من الأهداف الإستراتيجية وفق خمسة أبعاد (مالي، عملاء، عمليات داخلية، بيئي واجتماعي، تعلم ونمو) كما هو موضح من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (5-04): الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة محل الدراسة وفق الأبعاد الخمس لبطاقة الأداء المتوازن



المصدر: من إعداد الباحث من خلال تحليل مصفوفة SWOT ، والمقابلات مع مسيري الشركة.

الفرع الثالث: نموذج مقترح لمساهمة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة

على اعتبار أن القيمة الاقتصادية المضافة هي حاصل طرح تكلفة الأموال المستثمرة من صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة، فإن زيادة قيمتها تتم من خلال:

- **تخفيض تكاليف التمويل:** فحتى تتمكن أي شركة من تخفيض تكلفة تمويلها وجب عليها بناء هيكل مالي يوازن بين الحد الأدنى من العائد الواجب تحقيقه لمواجهة الالتزامات اتجاه المساهمين والأطراف الدائنة الأخرى بما فيها نفقات إصدار الأسهم والسندات، والمخاطر التي تتحملها الشركة.
- **زيادة قيمة صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة:** لكي تتمكن الشركات ذات المنتجات النمطية/الحصريّة من تحقيق الربح الاقتصادي المستهدف وجب عليها المكاملة بين مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، التي تزود متخذي القرار

بتوليفة من المعلومات المالية والغير المالية الملائمة وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية، الرامية إلى جعل منتجاتها متميزة على المدى البعيد من حيث التكلفة عند نفس مستوى جودة منافسيها أو أحسن.

1- نموذج المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المقترح لدعم إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر للجودة لخلق القيمة بالشركة محل الدراسة

حتى تتمكن الشركات المتبنية لإستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة من تحقيق الأهداف المسطرة، يجب عليها أن تعمل على المكاملة بين مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية ذات التوجه الإستراتيجي التي تمكنها من قياس والتخلص من فجوة التكاليف السلبية مع ضمان التحسين المستمر في الجودة خدمة لاحتياجات عملائها.

فبتبنيها لبطاقة الأداء المتوازن تتمكن من معرفة مسببات هدم قيمتها الاقتصادية المضافة، وبالتالي تحديد مقومات ومعوقات نجاحها على المدى المتوسط والطويل للعمل على المحافظة على مؤشرات الأهداف ذات المستوى الجيد جدا وإجراء التعديلات اللازمة في سلسلة قيمتها لجعل مؤشرات الأداء ذات المستوى الضعيف تتحسن.

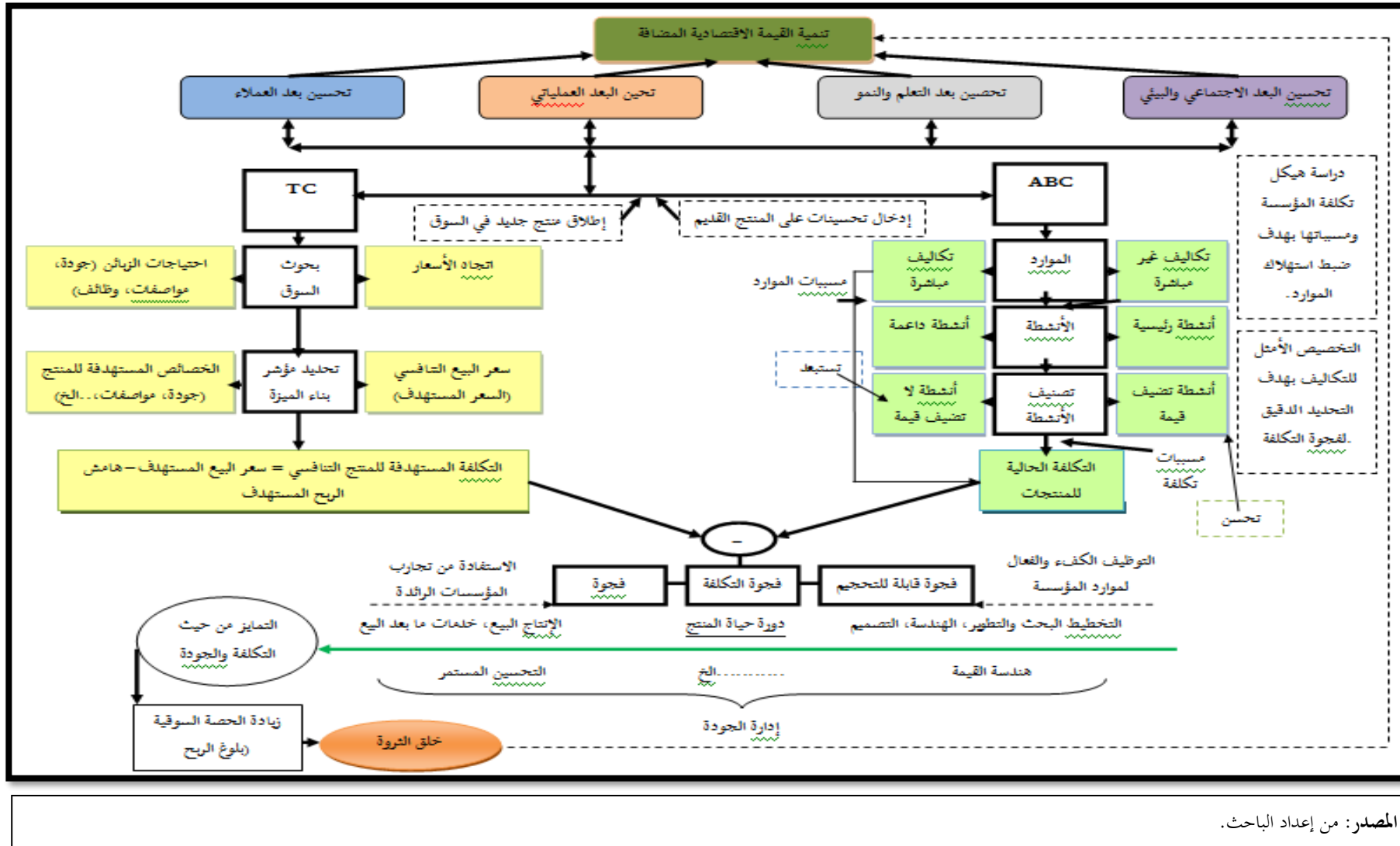
أما عن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط فيمكنها من التخصيص الأمثل للتكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة على اختلاف أنواعها بهدف القياس الدقيق للتكلفة المحققة على مستوى كل نشاط وبالنسبة لكل منتج، مع توفير المعلومات غير المالية (مسببات التكلفة الفعلية) اللازمة لفهم سلوك تكلفة أنشطة سلسلة قيمتها، واعتمادها كمدخلات في عملية التقليل أو التخلص من التكاليف الغير المضيفة للقيمة بعد تحديد فجوة التكلفة.

ولكي تتمكن من قياس فجوة التكلفة الفعلية لمنتجاتها وجب عليها تبني فلسفة أسلوب التكلفة المستهدفة لتمكين متخذي القرار من معرفة سعر بيع ومواصفات المنتجات المستهدفة في السوق لاعتمادها في تحديد قيمة التكلفة المسموح بها ومقارنتها مع التكلفة التي تحققها (تتحملها) الشركة في ظل الفكر المؤسسي السائد، الإجراءات التنظيمية المعتمدة، والموارد المادية والبشرية المتاحة. وفي حالة تحقيق أحد أو كل منتجات الشركة (الجديدة أو المراد تحسينها) فجوة تكلفة سلبية يقوم فريق عمل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال أساليب تحجيم التكلفة كالإدارة على أساس النشاط، إدارة الجودة الشاملة، التحسين المستمر، هندسة القيمة، المقارنة المرجعية... الخ بالعمل على:

- إعادة هندسة سلسلة قيمة الشركة بحيث تصبح منتجاتها تتشارك في الأنشطة؛ للاقتصاد في عدد الأنشطة مقارنة بعدد المنتجات وخفض التكاليف.
- إعادة هندسة القيمة من خلال إدخال تعديلات في تصاميم المنتجات والمواد الأولية المعتمدة في إنتاجها لتتمكن الشركة من تخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم وضمان الحصة السوقية المستهدفة كون منتجاتها تتوافق وتوجهات العملاء الحاليين والمستقبليين من حيث الجودة، المواصفات، السعر... الخ.
- العمل على التحسين المستمر لمراحل تصنيع المنتج من خلال التحليل المستمر لأنشطة الشركة والتخلص من تلك التي لا تضيف قيمة، مع العمل على تحسين وضبط التي تضيف قيمة بما يضمن القضاء على الوقت الضائع وتحقيق الاستفادة القصوى منها مع تخفيض تكاليفها.
- تجنب تكاليف الفشل مقابل تحمل تكاليف الوقاية من خلال تبني مفهوم إدارة الجودة الشاملة مع القياس المستمر لتكاليف الجودة الشاملة بهدف إدارتها في ظل الاستمرار في إدخال التعديلات على منتجاتها وسلاسل قيمتها من بداية التفكير في المنتج إلى غاية إيصاله بالقيمة المستهدفة للعميل.
- الخ...

وفي هذا الشأن يقترح الباحث نموذج محاسبي إداري ذو توجه إستراتيجي لدعم إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة لبناء ثروة المساهمين، والذي ناقشنا مكوناته في الفصول النظرية، مع محاولة تطبيقه بالشركة محل الدراسة من خلال هذا الفصل.

الشكل رقم (5-05): إطار متكامل لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كآلية لدعم إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر للجودة وخلق الثروة للشركة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي للشركة محل الدراسة من خلال مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة للفترة الممتدة من 2012 إلى 2021

بهدف تنمية الثروة قامت شركة الإسمنت عين الكبيرة بالنمو من خلال إنجاز خط إنتاج جديد بطاقة إنتاجية تقدر بـ 2 مليون طن في السنة. لكن تجدر الإشارة إلى أن إستراتيجية النمو سلاح ذو حدين بالنسبة للشركة، لان استثمار الأموال المتاحة قد ينمي ثروة حملة الأسهم إذا ما كان العائد من المشاريع الاستثمارية أعلى من تكلفة رأس مالها، في حين قد يتسبب النمو الغير مدروس في هدم ثروة الشركة وتعثرها فخروجها من السوق إن لم تتخذ الإجراءات العلاجية اللازمة.

ولمعرفة الوضعية المالية الحقيقية للشركة محل الدراسة وفق المنظور الاقتصادي (الانتقال من الفكر المحاسبي المضلل إلى الاقتصادي) طيلة مدة الدراسة عمل الباحث على تطبيق مدخل Stern and Stewart لحساب القيمة الاقتصادية المضافة المفصح عنها بإتباع مجموعة من الخطوات التنفيذية المعالجة لبعض بنود القوائم المالية كخطوة أولية لحساب كل من صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل، رأس المال المستثمر المعدل، التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال.

المطلب الأول: حساب صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل

يتم حساب صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة (النتيجة الاقتصادية) انطلاقاً من جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل)، من خلال إجراء بعض التعديلات على بنود حساب صافي الدخل (النتيجة المحاسبية) وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (المبادئ المحاسبية المتعارف عليها) لإظهار الواقع الاقتصادي للشركة الذي لا يتماشى ومبدأ الحيطة والحذر (الحفاظة).

وعلى الرغم من أن الأدبيات المتخصصة اقترحت 120 تعديلاً على القوائم المالية للوصول إلى قيم دقيقة لعناصر حساب القيمة الاقتصادية المضافة الصحيحة (NOPAT و CI المعدل) إلا أن الباحث اكتفى بمجموعة من التعديلات لحساب القيمة الاقتصادية المضافة المفصح عنها تماشياً والشروط التالية:

- توفر المعلومات المحاسبية المتعلقة بالتعديل.
- سهولة استيعاب التعديلات من قبل مستخدمي القوائم المالية (أطراف داخلية وخارجية).
- تأثير التعديلات على سلوكيات المسيرين.
- تأثير التعديلات على قيمة الشركة.

وفيما يلي عرض لمختلف التعديلات التي قام بها الباحث للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الاقتصادية كما هو موضح في الجدول رقم (5-04).

الجدول رقم (5-04): جدول حساب صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل (2012 إلى 2021)

التعديلات الخاصة بحساب صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل NOPAT											
وحدة القياس : 10000 دج											
2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	البيان
331718	374942	451419	852862	783617	301496	320777	330514	329040	334321	236521	النتيجة الصافية للسنة المالية: (1)
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	الإرباح والمصاريف الغير العادية: (2)
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	العناصر الغير العادية إيرادات (ح/77) (-)
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	العناصر الغير العادية أعباء (ح/67) (+)
331718	374942	451419	852862	783617	301496	320777	330514	329040	334321	236521	النتيجة الصافية للأنشطة العادية (=)
1079	6893	-734	-4543	760	4785	3989	2894	222	-1339	1143	التعديلات المتعلقة بالظريبة الم مؤجلة (الزيادة في الفروق الضريبية): (3)
3126	3576	16089	11260	0	471	3150	3264	1338	1643	1229	ضريبة مؤجلة أصول عادية (ح/692 د) (-)
3572	13744	10910	4028	760	5257	5240	6158	1560	305	3954	ضريبة مؤجلة أصول مرصدة (ح/692 م) (+)
3593	4610	7885	3440	0	1899	1899	0	0	0	860	ضريبة مؤجلة خصوم عادية (ح/693 م) (+)
2960	7885	3440	750	0	1899	0	0	0	0	2442	ضريبة مؤجلة خصوم مرصدة (ح/693 د) (-)
48087	48219	48087	48260	0	0	0	0	0	0	250	الاعباء المالية: (4)
48087	48219	48087	48260	0	0	0	0	0	0	250	الفوائد على القروض المالية (ح/661) (+)
-6346	16000	18597	19949	-4	16503	23422	30478	31563	12317	3693	معالجة الإحتياطات والمخصصات الأخرى: (5)
779	0	1523	0	0	0	6	0	0	0	34	الزيادة في مخصصات الديون الم معلومة (ح/491 د للذورة أو 685340) (+)
0	25	259	509	0	257	0	0	0	4666	646	الزيادة في مخصصات تدني قيمة المخزون (ح/1.2.3.4.5.6.7) 390 د للذورة أو 685330) (+)
25	5003	0	0	0	0	0	0	0	0	0	الزيادة في المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة العناصر المالية (ح/686 أو ح/591 م للذورة) (+)
3292	11109	17630	20867	0	16314	24794	32585	31607	7900	3630	الزيادة في مؤونات الإخطار والاعباء (ح/15 د للذورة أو ح/683 و682 مدين) (+)
0	0	0	0	0	6	3	29	0	9	5	الإختفاض في مخصصات الديون الم معلومة (ح/785340) (-)
104	109	0	4	4	3	1	42	45	10	0	الإختفاض في مخصصات التدني قيمة المخزون (ح/785330) (-)
4473	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	الإختفاض في المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة العناصر المالية (ح/786 أو ح/591 م للذورة) (-)
5865	29	815	1423	0	58	1375	2036	0	230	613	الإختفاض في مخصصات مؤونات الأخطار والاعباء (ح/782 و783) (-)
-343	-556	-1259	-10	-64	-165	-1026	-907	0	-1	-153	معالجة أرباح وخسائر التنازل على التنبينات (6)
353	556	1326	10	64	186	1027	983	0	1	412	أرباح التنازل على التنبينات (ح/752) (-)
11	0	67	0	0	21	1	76	0	0	258	خسائر التنازل على التنبينات (ح/652) (+)
2434	-283	623	10115	1002	2791	1890	1423	3047	1628	2596	رسم لمة العناصر الغير ملموسة (مصاريف البحث والتطوير، التدريب والتسويق): (7)
5084	4119	4112	6464	2589	1874	1756	1464	1461	992	1042	الزيادة في مصاريف البحث والتطوير (ح/617) (+)
8467	5968	4682	4443	2849	3798	2356	1486	1944	962	1376	الزيادة في مصاريف التسويق (ح/623) (+)
1752	1096	2333	8413	1972	2614	2265	1684	1927	891	828	الزيادة في مصاريف التدريب (ح/6373) (+)
4474	3832	3359	2830	1829	1510	1343	992	699	407	208	قسط الإهتلاك السنوي لمصاريف البحث والتطوير الم رسم لمة (-)
3113	3286	3520	3390	2092	1876	1519	1066	729	344	166	قسط الإهتلاك السنوي لمصاريف التدريب الم رسم لمة (-)
5282	4348	3626	2986	2487	2109	1625	1154	857	468	275	قسط الإهتلاك السنوي لمصاريف التسويق الم رسم لمة (-)
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	الزيادة في الفائض الناتج عن تقييم المخزون وفق طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (+): (8)
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	الزيادة في مخصص إطفاء شهرة الخ ل (+): (9)
376629	445215	516733	926634	785311	325412	349052	364401	363872	346926	244050	صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل NOPAT (1+2+3+4+5+6+7+8+9)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير التسيير وميزان المراجعة التفصيلي للسنوات من 2011 إلى 2021.

وفيما يخص القيم الخاصة برسملة مصاريف البحث والتطوير، التسويق، التدريب فقد تم حسابها وفق ما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-05).

الجدول رقم (5-05): المعالجة الخاصة لرسملة مصاريف البحث والتطوير، التسويق، التدريب (2012 إلى 2021)

وحدة القياس: 10000 دج		العمليات الحماية الخاصة برسملة مصاريف البحث والتطوير، التسويق، التدريب										
0.2		سنة الأساس حسب ما أورده BARUCH فإن مدة إهلاك هذا النوع من التكاليف المرصمة لـ 3 إلى 5 سنوات على أقصى تقدير										
السنوات		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
الزيادة في مصاريف البحث والتطوير للسنة الحالية: (1)		1042	992	1461	1464	1756	1874	2589	6464	4112	4119	5084
قسط الإهلاك السنوي للزيادة في مصاريف البحث والتطوير المرصمة لـ (تعديل النتيجة العملية): (2)=(1)*0.2		208	198	292	293	351	375	518	1293	822	824	1017
الإهلاك السنوي لمصاريف البحث والتطوير المرصمة لـ: (3) = مجموع (2) حتى السنة الخامسة		208	407	699	992	1343	1510	1829	2830	3359	3832	4474
أساس حساب القيمة الحاسبية الصافية: (4)=(1)+(5)		1042	1826	2880	3645	4410	4941	6020	10655	11938	12697	13949
القيمة الحاسبية الصافية لمصاريف البحث والتطوير المرصمة لـ (تعديل الأموال المستثمرة): (5)=(4)-(3)		834	1419	2181	2653	3066	3431	4191	7826	8579	8866	9476
الزيادة في مصاريف التسويق للسنة الحالية: (1)		1376	962	1944	1486	2356	3798	2849	4443	4682	5968	8467
قسط الإهلاك السنوي للزيادة في مصاريف التسويق المرصمة لـ (تعديل النتيجة العملية): (2)=(1)*0.2		275	192	389	297	471	760	570	889	936	1194	1693
الإهلاك السنوي لمصاريف التسويق المرصمة لـ: (3) = مجموع (2) حتى السنة الخامسة		275	468	857	1154	1625	2109	2487	2986	3626	4348	5282
أساس حساب القيمة الحاسبية الصافية: (4)=(1)+(5)		1376	2063	3540	4169	5372	7545	8285	10241	11936	14279	18398
القيمة الحاسبية الصافية لمصاريف التسويق المرصمة لـ (تعديل الأموال المستثمرة): (5)=(4)-(3)		1101	1595	2683	3015	3747	5435	5798	7254	8311	9931	13116
الزيادة في مصاريف التدريب للسنة الحالية: (1)		828	891	1927	1684	2265	2614	1972	8413	2333	1096	1752
قسط الإهلاك السنوي للزيادة في مصاريف التدريب المرصمة لـ (تعديل النتيجة العملية): (2)=(1)*0.2		166	178	385	337	453	523	394	1683	467	219	350
الإهلاك السنوي لمصاريف التدريب المرصمة لـ: (3) = مجموع (2) حتى السنة الخامسة		166	344	729	1066	1519	1876	2092	3390	3520	3286	3113
أساس حساب القيمة الحاسبية الصافية: (4)=(1)+(5)		828	1553	3136	4092	5290	6385	6482	12802	11746	9323	7789
القيمة الحاسبية الصافية لمصاريف التدريب المرصمة لـ (تعديل الأموال المستثمرة): (5)=(4)-(3)		662	1210	2407	3026	3771	4509	4389	9412	8226	6037	4675
القيمة الحاسبية الصافية لمصاريف البحث والتطوير، التسويق، التدريب المرصمة لـ		2596	4224	7271	8694	10584	13376	14378	24493	25116	24833	27267

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير التسيير وميزان المراجعة التفصيلي للسنوات من 2011 إلى 2021.

المطلب الثاني: حساب رأس المال المستثمر المعدل

يقصد برأس المال المستثمر المعدل جميع مصادر الأموال المستثمرة داخل الشركة ممثلة في الأموال المملوكة والقروض المالية، والذي يتم حساب قيمته وفق طريقتين طريقة الخصوم وطريقة الأصول الموضحة من خلال الجدولين رقم (5-06) و(5-07).

الجدول (5-06): رأس المال المستثمر المعدل وفق طريقة الأصول (2012 إلى 2021)

حساب قيمة رأس المال المستثمر المعدل وفق طريقة الأصول (CI)											وحدة القياس: 10000 دج
الأصول الثابتة بالقيمة المحاسبية الصافية المعدلة (1)											
2 021	2 020	2 019	2 018	2 017	2 016	2 015	2 014	2 013	2 012	2 011	السنوات
4 899 461	4 927 556	4 865 994	4 838 659	4 233 802	4 079 216	3 453 342	1 787 885	1 600 301	1 009 627	563 542	الأصول الثابتة بالقيمة المحاسبية الصافية
27 267	24 833	25 116	24 493	14 378	13 376	10 584	8 694	7 271	4 224	2 596	القيمة للاحاسية الصافية لمصاريف البحث والتطوير التسويقي، التدريب المؤجلة (+)
4 926 728	4 952 389	4 891 110	4 863 151	4 248 180	4 092 592	3 463 926	1 796 579	1 607 572	1 013 851	566 138	الأصول الثابتة بالقيمة المحاسبية الصافية المعدلة (=)
الأصول المتداولة على التقديرات بالقيمة المحاسبية الخام											
1 192 198	1 066 656	877 889	722 149	869 293	851 350	386 815	556 109	502 009	589 832	812 278	صافي الأصول المتداولة
242 008	261 419	189 274	203 138	402 071	105 821	133 066	327 824	211 892	399 772	594 304	التقديرات (الخزينة أصول) (-)
950 190	805 237	688 615	519 011	467 222	745 529	253 749	228 285	290 118	190 060	217 974	صافي الأصول المتداولة على التقديرات (=)
15 646	14 887	15 030	13 507	13 001	5 134	4 887	4 947	5 308	5 352	5 371	مؤونة تدفني قيمة الأصول المتداولة: (+)
965 836	820 125	703 644	532 518	480 223	750 664	258 636	233 232	295 425	195 413	223 345	الأصول المتداولة على التقديرات بالقيمة المحاسبية الخام: (=)
الديون قصيرة الأجل (عند السلفات المصرفية)											
436 022	525 036	511 228	541 947	691 931	1 215 800	761 853	273 597	361 465	144 987	201 891	الديون قصيرة الأجل
29 006	43 069	37 422	0	110	8 339	8 301	0	34 046	0	0	السلفات المصرفية (خزينة خصوم) (-)
407 015	481 967	473 806	541 947	691 821	1 207 461	753 552	273 597	327 419	144 987	201 891	الديون قصيرة الأجل (عند السلفات المصرفية) (=)
إحتياجات رأس المال العامل بالقيمة الخامة (الإجمالية) (2)											
965 836	820 125	703 644	532 518	480 223	750 664	258 636	233 232	295 425	195 413	223 345	الأصول المتداولة على التقديرات بالقيمة المحاسبية الخام
407 015	481 967	473 806	541 947	691 821	1 207 461	753 552	273 597	327 419	144 987	201 891	الديون قصيرة الأجل على السلفات المصرفية (-)
558 821	338 158	229 839	-9 429	-211 598	-456 797	-494 916	-40 364	-31 994	50 425	21 454	إحتياجات رأس المال العامل بالقيمة الخامة (الإجمالية) (=)
الخزينة الصافية (3)											
242 008	261 419	189 274	203 138	402 071	105 821	133 066	327 824	211 892	399 772	594 304	التقديرات (الخزينة أصول)
29 006	43 069	37 422	0	110	8 339	8 301	0	34 046	0	0	السلفات المصرفية (خزينة خصوم) (-)
213 001	218 350	151 851	203 138	401 961	97 482	124 765	327 824	177 845	399 772	594 304	الخزينة الصافية (3)
الضريبة المستحقة (4)											
5 243	4 610	7 885	3 440	1 899	1 899	1 899	0	1 363	1 363	860	رصيد الضريبة المؤجلة خصوم (+)
14 695	15 141	25 309	20 130	12 897	11 302	11 844	16 867	16 828	12 989	12 065	رصيد الضريبة المؤجلة أصول (-)
-9 452	-10 531	-17 424	-16 690	-10 998	-9 403	-9 945	-16 867	-15 465	-11 627	-11 205	المجموع: (أ) (=)
3 572	13 744	10 910	4 028	760	5 257	5 240	6 158	1 560	305	3 954	الضريبة المؤجلة أصول مرصدة (+)
2 960	7 885	3 440	750	0	1 899	0	0	0	0	2 442	الضريبة المؤجلة خصوم مرصدة (-)
612	5 859	7 470	3 278	760	3 358	5 240	6 158	1 560	305	1 512	المجموع: (ب) (=)
-8 840	-4 672	-9 954	-13 412	-10 238	-6 045	-4 704	-10 709	-13 905	-11 322	-9 693	الضريبة المستحقة (تضاف إلى الأموال المستثمرة): (أ+ب)
5 689 711	5 504 224	5 262 846	5 043 448	4 428 305	3 727 232	3 089 071	2 073 329	1 739 519	1 452 726	1 172 204	قيمة رأس المال المستثمر المعدل وفق طريقة الأصول (CI) = 1+2+3

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير التسيير وميزان المراجعة التفصيلي للسنوات من 2011 إلى 2021.

الجدول (5-07): رأس المال المستثمر المعدل وفق طريقة الخصوم (2012 إلى 2021)

وحدة القياس: 10000 دج											حساب قيمة رأس المال المستثمر المعدل وفق طريقة الخصوم (CI)
الأموال الخاصة (1)											
220 000	220 000	220 000	220 000	220 000	220 000	220 000	220 000	220 000	220 000	220 000	رأس المال
3 646 754	3 417 969	3 112 927	2 500 148	2 043 383	1 783 594	1 647 935	1 380 384	1 119 789	835 660	656 232	إحتياطات (+)
331 718	374 942	451 419	852 862	741 213	301 496	320 777	330 514	329 040	334 321	236 521	نتيجة (+)
7 500	4 000	3 780	10 075	-34 291	-1 550	-23 103	-20 828	-17 309	942	-903	التزجيل من جديد (+)
4 205 972	4 016 911	3 788 126	3 583 085	2 970 305	2 303 541	2 165 609	1 910 070	1 651 519	1 390 924	1 111 850	الأموال الخاصة (=)
مجموع التعديلات على النتيجة (2)											
27 267	24 833	25 116	24 493	14 378	13 376	10 584	8 694	7 271	4 224	2 596	القيمة الخاسية الصافية لمصاريف البحث والتطوير، التسويق، والتدريب (+)
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	الفائض الناتج عن استخدام LIFO (+)
2 320	1 541	1 541	18	18	18	24	21	50	50	59	مخصصات خسائر قيمة الديون المدونة (رصيد ح 491) (+)
13 326	13 346	13 489	13 489	12 983	5 117	4 863	4 926	5 257	5 302	5 312	مخصصات تدلي قيمة المخزون (رصيد ح 1.2.3.4.5.6.7) (390) (+)
42 914	39 720	40 145	37 999	27 379	18 510	15 471	13 641	12 579	9 576	7 967	مجموع التعديلات على نتيجة (=)
الديون طويلة الأجل (3)											
1 449 665	1 452 265	1 444 528	1 435 776	1 440 859	1 411 225	912 695	160 327	89 326	63 548	62 079	إجمالي الديون طويلة الأجل
الضريبة المستحقة (4)											
5 243	4 610	7 885	3 440	1 899	1 899	1 899	0	1 363	1 363	860	رصيد الضريبة المؤجلة خصوم (+)
14 695	15 141	25 309	20 130	12 897	11 302	11 844	16 867	16 828	12 989	12 065	رصيد الضريبة المؤجلة أصول (-)
-9 452	-10 531	-17 424	-16 690	-10 998	-9 403	-9 945	-16 867	-15 465	-11 627	-11 205	المجموع: (أ)
3 572	13 744	10 910	4 028	760	5 257	5 240	6 158	1 560	305	3 954	الضريبة المؤجلة أصول مرصدة (+)
2 960	7 885	3 440	750	0	1 899	0	0	0	0	2 442	الضريبة المؤجلة خصوم مرصدة (-)
612	5 859	7 470	3 278	760	3 358	5 240	6 158	1 560	305	1 512	المجموع: (ب)
-8 840	-4 672	-9 954	-13 412	-10 238	-6 045	-4 704	-10 709	-13 905	-11 322	-9 693	الضريبة المستحقة (تضاف إلى الأموال المستترة): (أ+ب)
5 689 711	5 504 224	5 262 846	5 043 448	4 428 305	3 727 232	3 089 071	2 073 329	1 739 519	1 452 726	1 172 204	قيمة رأس المال المستثمر المعدل وفق طريقة الخصوم 4+3+2+1 (CI)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير التسيير وميزان المراجعة التفصيلي للسنوات من 2011 إلى 2021.

المطلب الثالث: حساب التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال

حساب التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس مال الشركات الغير المسعرة في البورصة ليس بالأمر الهين كون أن تقدير تكلفة الأموال الخاصة وفق نموذج تسعير الأصول الرأسمالية يتطلب بيانات تاريخية معروضة في البورصة، ولتجاوز هذه العقبة وجب القيام بما يلي.

الفرع الأول: حساب تكلفة الأموال الخاصة

عدم تسعير شركة الإسمنت عين الكبيرة في بورصة الجزائر لا يعني استحالة تبني نموذج تسعير الأصول الرأسمالية CAPM لتقدير تكلفة الأموال المملوكة (معدل العائد المطلوب على الاستثمار) التي تعد جزء من تكلفة رأس المال (الأموال المستثمرة) المعتمدة في حساب القيمة الاقتصادية المضافة، بل يمكن حسابها عند مستوى مقبول من الدقة اعتمادا على البيانات التاريخية لأسهم مؤسسات من نفس قطاع النشاط والمستمدة من بورصة بيئة اقتصادية شبيهة ببيئة نشاط الشركة محل الدراسة (بورصة الدار البيضاء) لحساب كل من β_C القطاع و R_m السوق لتقدير K_C الشركة وفق نموذج CAPM.

ولكن نظرا لعدم اكتمال البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة والحصول على قيم مقبولة من الناحية العلمية عمل الباحث على استخدام المعدل الذي اعتمده شركة الإسمنت عين الكبيرة في التقييم عندما قررت دخول البورصة. كما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-08).

الجدول رقم (5-08): تكلفة الأموال الخاصة وفق نموذج تسعير الأصول الرأسمالية (CAPM)

3.5 (%)		العائد الخالي من المخاطرة (1)
	7 (%)	علاوة مخاطر السوق (أ)
	1.23	بيتا قطاع صناعة الإسمنت (ب)
8.61 (%)		علاوة قطاع الصناعة (2) = (أ*ب)
12.11 (%)		معدل عائد السوق (3) = (2+1)
	1.94 (%)	علاوة مخاطر خاصة (ج) (من 1% إلى 5%)
14.05 (%)		معدل عائد السوق المخفض (4) = (3 + ج)
14.05 (%)		تكلفة الأموال الخاصة أو حقوق الملكية أو الأموال المملوكة

-source: Notice d' information Société des ciments de ain el kebira-scaek, p.23

حيث أن:

- (1) العائد الخالي من المخاطرة R_f : تم اعتماد معدل العائد على سندات الخزينة طويلة الأجل (10 سنة) المقدر بـ 3.5%.
 - (أ) علاوة مخاطر السوق: في ظل غياب سوق مالي نشط في الجزائر فقد تم اعتماد معدل خطر السوق لبورصة كازابلانكا (الدار البيضاء بالمغرب) بالمغرب التي يكون اقتصادها أقرب لاقتصاد الجزائر، وفي هذه الحالة ليس من الضروري تضمين مخاطر البلد، الخطر مدمج مباشرة في 7%.

- (ب) بيتا قطاع صناعة الإسمنت β_C : 1.23 تم اعتماده بناء على دراسة Damodaran.

- (ج) علاوة المخاطر الخاصة بالشركة: تم تقديرها من خلال الدراسة التي قام بها فريق CETIC، والمقدرة بـ 1.94%.

الفرع الثاني: حساب تكلفة الديون المالية للشركة محل الدراسة

هي المعدل الفعلي للفائدة قبل الضريبة الذي تدفعه شركة الإسمت عين الكبيرة لمقرضيهما للأجل الطويل مطروحا منه الوفرات الضريبية. كما هو مبين في الجدول رقم (5-09).

الجدول رقم (5-09): تكلفة الديون المالية لشركة الإسمت عين الكبيرة (2012 إلى 2021)

وحدة القياس: 10000 دج			حساب تكلفة الديون المالية لشركة الإسمت عين الكبيرة للسنوات (2011-2021)								
2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	البيان
48 087,03	48 218,83	48 087,08	48 260,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الفوائد على القروض (ح/661)
1 355 092,86	1 355 092,86	1 355 092,86	1 355 092,86	1 354 582,97	1 354 582,97	848 002,28	66 625,43	0,00	0,00	0,00	الديون المالية (ح/164)
0,0355	0,0356	0,0355	0,0356	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	المعدل الفعلي للفائدة (تكلفة الديون المالية الصاهرة)
0,00816	0,00818	0,00816	0,00819	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الوفر الضريبي
0,02732	0,02740	0,02732	0,02742	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	التكلفة الحقيقية للديون المالية بعد التعديل الضريبي
2,73243	2,73992	2,73244	2,74228	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	التكلفة الحقيقية للديون المالية بعد التعديل الضريبي (%)
0,23	معدل الضريبة على أرباح الشركات										
المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير التسيير وميزان المراجعة التفصيلي للسنوات من 2011 إلى 2021.											

الفرع الثالث: حساب التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال

بعد حساب تكلفة كلا من الأموال الخاصة والديون المالية سنقوم بحساب التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال المستثمر طيلة سنوات الدراسة كما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-10).

الجدول رقم (5-10): التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال (2012 إلى 2021)

وحدة القياس: 10000 دج			حساب التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال لشركة الإسمت عين الكبيرة للسنوات (2011-2021)								
2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	البيان
4 334 618	4 149 132	3 907 753	3 688 355	3 073 722	2 372 649	2 241 069	2 006 703	1 739 519	1 452 726	1 172 204	الأموال الخاصة (CP) (أ)
1 355 093	1 355 093	1 355 093	1 355 093	1 354 583	1 354 583	848 002	66 625	0	0	0	الديون المالية (D) (ب)
5 689 711	5 504 224	5 262 846	5 043 448	4 428 305	3 727 232	3 089 071	2 073 329	1 739 519	1 452 726	1 172 204	رأس المال المستثمر المعدل (CI) (ج)
0,76	0,75	0,74	0,73	0,69	0,64	0,73	0,97	1,00	1,00	1,00	نسبة الأموال الخاصة (CP/CI) (1) (أ/ج)
0,24	0,25	0,26	0,27	0,31	0,36	0,27	0,03	0,00	0,00	0,00	نسبة الديون (D/CI) (2) (ب/ج)
14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	14,05	تكلفة الأموال الخاصة (K_C) (د) (%)
2,73243	2,73992	2,73244	2,74228	0	0	0	0	0	0	0	تكلفة الديون (K_D) (هـ) (%)
$[WACC]_n = [K_D]_n (1-t) (D_{(n-1)}) / [CI]_{(n-1)} + [K_C]_n ([cp]_{(n-1)}) / [CI]_{(n-1)}$											المعادلة المعمول بها
11,26	11,14	11,01	10,59	8,94	10,19	13,60	14,05	14,05	14,05	/	التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال (WACC) (3) $(1+d^2+d^3)$ (د) (%)
المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير التسيير و ميزان المراجعة التفصيلي للسنوات من 2011 إلى 2021.											

المطلب الرابع: القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة للفترة الممتدة من 2012 إلى 2021

بعد حساب كل من صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل NOPAT، رأس المال المستثمر المعدل CI، التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال WACC، سنقوم بحساب القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة EVA للوقوف على وضعيتها المالية الحقيقية كما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-11).

الجدول رقم (5-11): مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) للشركة محل الدراسة (2012 إلى 2021)

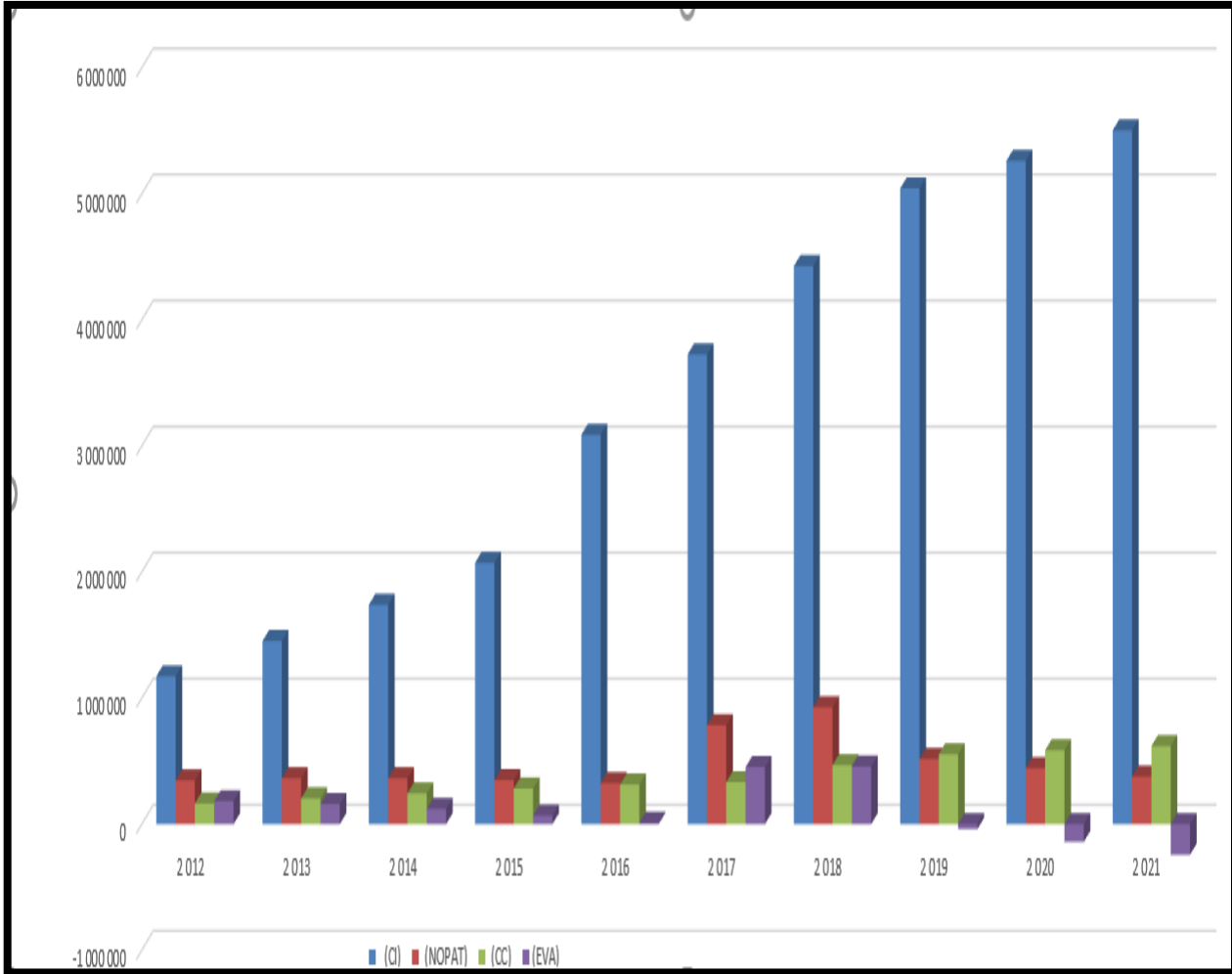
وحدة القياس: 10000 دج			حساب مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة لشركة الإيمنت عن الكبرة للسنوات (2011-2021)								البيان
2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	
376 629	445 215	516 733	926 634	785 311	325 412	349 052	364 401	363 872	346 926	244 050	صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضريبة (NOPAT)
5 689 711	5 504 224	5 262 846	5 043 448	4 428 305	3 727 232	3 089 071	2 073 329	1 739 519	1 452 726	1 172 204	رأس المال المستثمر المعدل (CI)
0,0684	0,0846	0,1025	0,2093	0,2107	0,1053	0,1684	0,2095	0,2505	0,2960	/	العائد على (مردودية) الأموال المستثمرة (ROCI) (%)
0,1126	0,1114	0,1101	0,1059	0,0894	0,1019	0,1360	0,1405	0,1405	0,1405	/	التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال (WACC) (%)
-0,0442	-0,0268	-0,0076	0,1034	0,1213	0,0034	0,0324	0,0690	0,1100	0,1555	/	معدل القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) (%)
$[EVA]_t = (ROCI - WACC) \times [CI]_{(n-1)}$											المعادلة المعمول بها
-243 146	-141 066	-38 551	457 676	452 097	10 635	67 079	119 999	159 764	182 231	/	القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)
المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير التسيير و ميزان المراجعة التفصيلي للسنوات من 2011 إلى 2021.											

لمساعدة إدارة الشركة محل الدراسة في تركيز انتباهها على مختلف العوامل المؤثر على القيمة الاقتصادية المضافة لاتخاذ القرارات الرامية لتحسينها عمل الباحث على عرض مكوناتها التفصيلية من خلال جدول يبين تطورها خلال سنوات الدراسة (2011-2021).

الجدول رقم (5-12): تطور مكونات القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة (2012 إلى 2021)

وحدة القياس: 10000 دج			تطور مكونات القيمة الاقتصادية المضافة لشركة الإيمنت عن الكبرة للسنوات (2011-2021)								البيان
2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	
5 504 224	5 262 846	5 043 448	4 428 305	3 727 232	3 089 071	2 073 329	1 739 519	1 452 726	1 172 204	/	رأس المال المستثمر المعدل (CI)
5%	4%	14%	19%	21%	49%	19%	20%	24%	/	/	معدل التطور (%)
376 629	445 215	516 733	926 634	785 311	325 412	349 052	364 401	363 872	346 926	244 050	صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضريبة (NOPAT)
-15%	-14%	-44%	18%	141%	-7%	-4%	0%	5%	42%	/	معدل التطور (%)
619 776	586 281	555 284	468 958	333 215	314 776	281 973	244 402	204 108	164 695	/	تكلفة رأس المال المستثمر (CC)
6%	6%	18%	41%	6%	12%	15%	20%	24%	/	/	معدل التطور (%)
-243 146	-141 066	-38 551	457 676	452 097	10 635	67 079	119 999	159 764	182 231	/	القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)
-72%	-266%	-108%	1%	4151%	-84%	-44%	-25%	-12%	/	/	معدل التطور (%)
المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير التسيير و ميزان المراجعة التفصيلي للسنوات من 2011 إلى 2021.											

الشكل رقم (5-06): أعمدة بيانية لتطور مكونات القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة (2012 إلى 2021)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (5-12).

من خلال الشكل نلاحظ بأن القيمة الاقتصادية المضافة التي حققتها الشركة محل الدراسة خلال الخمس سنوات التي سبقت انطلاق خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة (2012-2016) متناقص عبر الزمن على الرغم من الزيادة المستمرة في قيمة الأموال المستثمرة وهذا راجع إلى الزيادة المعتبرة لتكلفة رأس المال مع الثبات النسبي في صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضريبة، كون أن الزيادة في رقم الأعمال تقترب كثيرا للزيادة في المصاريف التشغيلية كما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-13).

ومع دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة شهدت القيمة الاقتصادية المضافة قفزة نوعية فبعدما كانت تقدر بـ 1063500000 دج سنة 2016 م أصبحت تقدر بـ 4520970000 دج فـ 4576760000 دج خلال سنتي 2017 م و 2018 م على التوالي، وهذا راجع إلى الثبات النسبي في تكلفة رأس مالها مع تحقيق مستويات عالية في صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة كون أن الزيادة في المصاريف التشغيلية أقل منه زيادة في رقم الأعمال، لكن سرعانما حققت قيم سالبة قدرت بـ -385510000 دج -1410660000 دج، -2431460000 دج، خلال السنوات 2019 م، 2020 م، 2021 م، نتيجة للزيادة في تكلفة رأس مالها مع انخفاض صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة بسبب تسجيل انحراف سلبي في كل من رقم أعمالها وتكاليفها التشغيلية كما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-13).

الجدول رقم (5-13): قيمة الزيادة في رقم الأعمال والمصاريف التشغيلية لشركة الإسمنت عين الكبيرة (2012 إلى 2021)

وحدة القياس: 10000 دج			تطور رقم الأعمال والمصاريف التشغيلية							
2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	السنوات
1224080.746	1556544.289	1473638.533	1936106.274	1751710.868	881600.8134	845384.4796	823740.4405	745763.9025	689742.8889	رقم الأعمال
-332 463.54	82 905.76	-462 467.74	184 395.41	870 110.05	36 216.33	21 644.04	77 976.54	56 021.01		قيمة الزيادة (1)
967396.718	1113621.085	1093087.824	976735.7216	948112.1461	529800.195	424113.0918	402396.9073	366835.8795	323891.8816	المصاريف التشغيلية
-146 224.37	20 533.26	116 352.10	28 623.58	418 311.95	105 687.10	21 716.18	35 561.03	42 944.00		قيمة الزيادة (2)
/	25%	/	16%	48%	292%	100%	46%	77%		(1)/(2) = (3)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على جدول حساب النتيجة للسنوات من 2012 إلى 2021.

ولتحديد المسببات الفعلية التي كانت وراء التغيرات التي شهدتها EVA وبالأخص تسجيلها لقيم سالبة خلال السنوات 2020، 2019، 2021، وجب على الباحث توضيح التالي: هل تدهور القيمة الاقتصادية المضافة كان نتيجة الركود الذي شهده سوق الإسمنت بسبب شلل قطاع البناء والأشغال العمومية فقط أم صاحبه تراجع في مستويات أداء أبعاد بطاقة الأداء المتوازن التي تعد مسببات التعثر (هدم القيمة) أو النجاح المالي (بناء القيمة) الذي شهدته وستشده الشركة في المدى المتوسط والبعيد من خلال قدرتها أو عدم قدرتها على مواجهة المنافسة وكسب حصة سوقية تضمن لها بلوغ الربح المستهدف وخاصة بعد انتعاش السوق في ظل وجود فائض في إنتاج القطع على عكس الاحتياجات الوطنية.

المبحث الثالث: تقييم الأداء الكلي للشركة محل الدراسة باعتماد بطاقة الأداء المتوازن للفترة الممتدة من 2012 إلى 2021

من خلال دراستنا الميدانية القائمة على الملاحظات وفحص مختلف الوثائق الداخلية للشركة مع إجراء عديد المقابلات مع كل من المدير المالي، مدير الإنتاج، المدير المساعد المكلف بمراقبة التسيير، مدير التسويق، مدير التموين... الخ، تم التوصل إلى أن الشركة تعتمد على لوحات القيادة في متابعة أدائها والحكم على مدى سلامة خططها التشغيلية والإستراتيجية، كونها تعمل على التزويد الفوري والدوري للمسؤولين بالمعلومات التشغيلية المعتمد عليها في تتبع الانحراف السلي في أداء العمليات واتخاذ الإجراءات التصحيحية بهدف التحسين المستمر لتحقيق الأهداف المسطرة.

وفي محاولة لتتبع وتحليل التغيرات التي طرأت على الأداء الكلي للشركة محل الدراسة خلال العشر سنوات الأخيرة من النشاط (2012-2016، سوق المنتج) و (2017-2021، سوق المستهلك) عملنا على تصميم (بناء) واعتماد بطاقة أداء متوازن تتماشى مع طبيعة نشاط وإستراتيجية الشركة، لقياس وتقييم مدى بلوغ أهدافها الإستراتيجية المسطرة مع الإشارة إلى مختلف الإجراءات التصحيحية الرامية لمعالجة الانحرافات السلبية إن وجدت على مستوى كل بعد من أبعاد الأداء المنتجة للثروة في ظل بيئة أعمالها الحالية كما يلي.

المطلب الأول: تحديد محركات ومؤشرات قياس وتقييم أداء أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للشركة محل الدراسة

اعتمادا على مخطط الأهداف الإستراتيجية وفق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للشركة محل الدراسة عملنا على إعداد جدول

يوضح:

- الأهداف الإستراتيجية المسطرة من قبل الشركة حسب كل بعد من أبعاد البطاقة (مالي، عملاء، عمليات داخلية، بيئي واجتماعي، تعلم ونمو).
- مجموعة المبادرات الواجب تجسيدها بكفاءة وفعالية لبلوغ الأهداف المسطرة بالنسبة لكل بعد.
- مقياس الأداء المعتمدة لقياس مدى توجه الشركة نحو تحقيق مستهدفاتها في كل بعد.

الجدول رقم (5-14): الأهداف الإستراتيجية، محركات ومؤشرات الأداء للشركة محل الدراسة

الأبعاد	الأهداف الإستراتيجية	محركات الأداء	مؤشرات الأداء	العلاقة الحسابية
البعد المالي (1)	<ul style="list-style-type: none"> تعزيز ثروة الشركة (تحقيق النمو) المستدام في حقوق الملكية (1-1) 	<ul style="list-style-type: none"> التحكم في العمليات التشغيلية. تخفيض تكلفة رأس المال المستثمر عند أقصى حد مقبول من المخاطرة. 	<ul style="list-style-type: none"> معدل القيمة الاقتصادية المضافة 	<ul style="list-style-type: none"> ((معدل العائد على الأموال المستثمرة - التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال) × رأس المال المستثمر).
بعد العملاء (2)	<ul style="list-style-type: none"> زيادة الحصص السوقية (2-3) 	<ul style="list-style-type: none"> سعر بيع منخفض سياسة تسويقية فعالة (مستوى تسويقي رقيق). 	<ul style="list-style-type: none"> معدل حصة الشركة في السوق معدل تطور رقم أعمال الشركة 	<ul style="list-style-type: none"> ((الإنتاج السنوي للشركة ÷ إنتاج السوق) ((رقم أعمال ن+1 - رقم أعمال ن) ÷ رقم أعمال ن)).
	<ul style="list-style-type: none"> الاحتفاظ وجلب عملاء جدد (2) 	<ul style="list-style-type: none"> السمعة الجيدة سياسة ائتمانية جذابة 	<ul style="list-style-type: none"> معدل الاحتفاظ بالعملاء وجلب عملاء جدد (تطور عدد العملاء) 	<ul style="list-style-type: none"> ((عدد العملاء ن+1 - عدد العملاء ن) ÷ عدد العملاء ن)

<ul style="list-style-type: none"> ▪ (معدل تأدية الخدمة في الساعة ÷ معدل وصول الزبائن في الساعة) ▪ (عدد الشكاوي ÷ عدد العملاء) ▪ (عدد العملاء الراضين ÷ عدد العملاء المستجوبين) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نسبة معدل تأدية الخدمة لمعدل وصول الزبائن (مؤشر متوسط زمن الانتظار) ▪ معدل شكاوي العملاء ▪ معدل رضا العملاء 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ تحقيق رضا العملاء (1-2) ▪ تقليص زمن الإنتظار لاستلام الطلبات ▪ التحسين المستمر لجودة المنتج والخدمة 	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ (الفائض الإجمالي للاستغلال ÷ أعباء العمال) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ معدل إنتاجية العامل 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نبي أنظمة إدارية قادرة على وتوجيه جهود الموظفين لتحقيق اعلي مستويات الكفاءة في تأدية مهامهم. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ تحسين إنتاجية العمال (7-3)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ (360 ÷ معدل دوران المخزون) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ الإنتاج تماشياً والحصة السوقية المتاحة (المرونة في تصريف المخزونات). 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ التسيير الأمثل للمخزون (6-3)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ (تكلفة الكهرباء ÷ كمية الإمنت المنتجة) ▪ (تكلفة الغاز ÷ كمية الكلنكار المنتجة) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نصيب الطن الواحد من تكاليف الكهرباء ▪ نصيب الطن الواحد من تكاليف الغاز 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ عقلنه استهلاك الطاقة في ساعات الذروة. ▪ إدخال تعديلات على تركيبة المنتجات (نسب الكلنكار والإضافات) بما يقلل من تكاليف الطاقة مع المحافظة على أو الزيادة في الجودة. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ إدارة تكاليف الطاقة (5-3)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ (تكلفة الصيانة ÷ كمية الإمنت المنتجة) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نصيب الطن الواحد من تكاليف الصيانة 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ العمل على الموازنة بين التكلفة والجودة في انتقاء موردي الخدمات و لوازم الصيانة لتجنب تكاليف الفشر الخارجي 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ إدارة تكاليف الصيانة (4-3)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ (كمية الإنتاج الفعلي ÷ كمية الإنتاج المتاح) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ معدل الطاقة المستغلة 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ التقليل من زمن التوقف الغير المبرمج ▪ استهداف حصة سوقية متناسب والطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة (3-3)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ (الإنتاج الساعي المحقق للمعدات الصناعية الخط 1 ÷ الإنتاج الساعي المتاح للمعدات الصناعية الخط 1) ▪ (الإنتاج الساعي المحقق للمعدات الصناعية الخط 2 ÷ الإنتاج الساعي المتاح للمعدات الصناعية الخط 2) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ معدل استغلال القدرة الإنتاجية المتاحة للخط 1 ▪ معدل استغلال القدرة الإنتاجية المتاحة للخط 2 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ تبني أنظمة التصنيع الحديثة. ▪ المتابعة والفحص الدوري لسلسلة قيمة الشركة. ▪ تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ▪ التخفيض المستمر لزمن دورة 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ تحسين كفاءة تشغيل المعدات الصناعية (2-3)

بعد العمليات الداخلية (3)

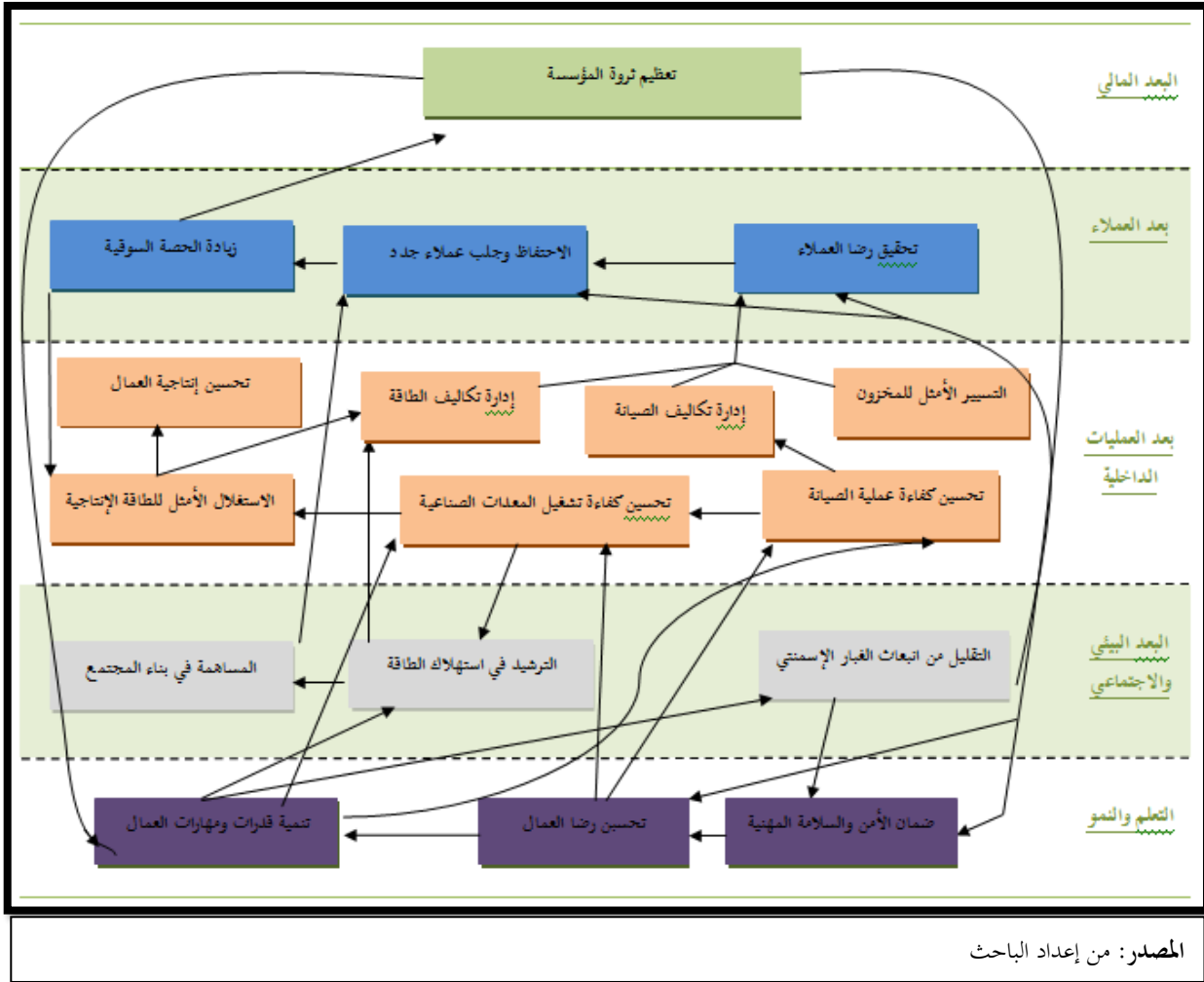
<p>الإنتاج الساعي المتاح للمعدات الصناعية الخط 2)</p>		<p>الإنتاج. العمل على تجسيد نظام الإنتاج وفق صفر منتجات معيبة.</p>			
<p>(عدد ساعات التوقف صيانة تصحيحية للمعدات الصناعية خط 1 ÷ ساعات العمل الفعلية للمعدات الصناعية 1) (عدد ساعات التوقف صيانة تصحيحية للمعدات الصناعية خط 2 ÷ ساعات العمل الفعلية للمعدات الصناعية خط 2)</p>	<p>معدل كفاءة عملية الصيانة للخط 1 معدل كفاءة عملية الصيانة للخط 2</p>	<p>التحسين المستمر لبرامج الصيانة العمل على إعادة هيكلة مديرية الصيانة لجعل أغلب عمليات الصيانة ذاتية.</p>	<p>تحسين كفاءة عمليات الصيانة (1-3)</p>		
<p>(التكاليف الإجمالية للتكوين/ عدد العمال) (عدد الإطارات/عدد العمال)</p>	<p>متوسط نصيب العامل من تكاليف التكوين معدل التأخير</p>	<p>القيام بدورات تدريبية للعمال كل حسب تخصصه برمجة أيام دراسية بهدف تحسين المؤهلات العلمية للعمال تشجيع المبادرة وتفعيل العصف الذهني (إشراك العامل في صنع القرار)</p>	<p>تنمية قدرات ومهارات العمال (3-4)</p>		
<p>(عدد ساعات الغياب / إجمالي ساعات العمل الفعلية) (أجور العمال / عدد العمال) قيمة الأرباح الموزعة على العمال/النتيجة العادية قبل الضريبة)</p>	<p>معدل الغياب متوسط نصيب العامل من الكتلة الأجرية نسبة الأرباح الموزعة على العمال للنتيجة العادية قبل الظريبة</p>	<p>الاهتمام بمطالب وشكاوي العمال اعتماد نظام حوافز فعال. المراجعة المستمرة لمرتبات وأجور العمال إشراك العمال في الربح الخقق</p>	<p>تحسين رضا العمال (2-4)</p>	<p>بعد التعلم والنمو (4)</p>	
<p>((عدد الحوادث×متوسط عدد ساعات تعرض العمال للخطر خلال السنة)÷(عدد العمال ×ساعات العمل اليومية×عدد الأيام)) ((عدد أيام الانقطاع×متوسط عدد ساعات تعرض العمال للخطر خلال السنة)÷(عدد العمال ×ساعات العمل اليومية×عدد الأيام))</p>	<p>معدل تكرار حوادث العمل معدل شدة حوادث العمل</p>	<p>توفير بيئة عمل إيجابية (تحفيزية) توفير متطلبات الرفاهية والسلامة المهنية</p>	<p>ضمان الأمن والسلامة المهنية للعمال (1-4)</p>		

<ul style="list-style-type: none"> تكلفة الإنفاق المباشر لخدمة المجتمع/ رقم الأعمال المحقق 	<ul style="list-style-type: none"> معدل الإنفاق المجتمعي 	<ul style="list-style-type: none"> رعاية مختلف الأنشطة الثقافية والاجتماعية وتقديم المساعدات المجتمعية 	<ul style="list-style-type: none"> المساهمة المجتمعية (3-5) 	<p>البعد البيئي والاجتماعي (5)</p>
<ul style="list-style-type: none"> كمية المياه المستهلكة/كمية الإسمنت المنتجة كمية الكهرباء المستهلكة/كمية الإسمنت المنتجة كمية الغاز المستهلكة/كمية الكلنكار المنتجة 	<ul style="list-style-type: none"> معدل استهلاك المياه في الطن الواحد معدل استهلاك الكهرباء في الطن الواحد معدل استهلاك الغاز في الطن الواحد 	<ul style="list-style-type: none"> تطوير طرق إنتاج مقتصدة في استهلاك المياه. إدخال تعديلات على التكنولوجيا القديمة للترشيد استهلاك الطاقة. 	<ul style="list-style-type: none"> الترشيد في استهلاك الطاقة (2-5) 	
<ul style="list-style-type: none"> متوسط انبعاث الغبار الإسمنتي ÷ كمية الإسمنت المنتجة 	<ul style="list-style-type: none"> نسبة انبعاث الغبار الإسمنتي 	<ul style="list-style-type: none"> الاستثمار في الأصول الصديقة للبيئة. 	<ul style="list-style-type: none"> التقليل من انبعاث الغبار الإسمنتي (5-1) 	

المصدر: من إعداد الباحث

انطلاقاً من الأهداف الإستراتيجية للشركة محل الدراسة يمكن تصميم خريطتها الإستراتيجية على النحو التالي:

الشكل رقم (5-07): الخريطة الإستراتيجية للشركة محل الدراسة



المطلب الثاني: عرض وتحليل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المعتمدة في تقييم الأداء الكلي (الإستراتيجي) للشركة محل الدراسة

بعد الانتهاء من تصميم بطاقة الأداء المتوازن للشركة محل الدراسة اعتمادا على برنامج (Microsoft Excel)، عملنا على عرض وتقييم أداء كل بعد منها من خلال تحليل المستويات التي تحققها القيم المحسوبة لمختلف مؤشراتنا بين القيمة الدنيا والقصى (المستهدفة).

لكن قبل الخوض في هذه النقطة وجب علينا الإشارة إلى أن بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن المعتمدة في التقييم بهدف التقييم (التحسين) يقوم على تحديد المفاهيم التالية:

- ❖ الأوزان النسبية: هي عبارة عن نسب مئوية يتم إعطاؤها لمختلف أبعاد البطاقة على اختلاف أهميتها في بلوغ الشركة لأهدافها مشكلة في مجموعها نسبة 100%. وفي دراستنا فقد تم توزيع الأوزان على أبعاد الخمسة للبطاقة كما يلي:
- البعد المالي: بما أن خلق الثروة (القيمة) هي الضامن الوحيد لاستمرار الشركة ونموها في الأجل المتوسط والطويل فإن الوزن الممنوح لهذا البعد 22 %، والذي تم تقييمه من خلال مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة على اعتبار أنه مقياس للدرج الحقيقي المرتبط بتعظيم ثروة الشركة، وبالتالي فإن:
- القيمة الاقتصادية المضافة (EVA): 22 %.

- **بعد العملاء:** هذا البعد لا يقل أهمية عن البعد الذي سبقه، كون أن زيادة رضا وولاء العملاء بـ 5% يترتب عنه زيادة في الربح من 25% إلى 85%، لذن فإن كبريات الشركات تضع احتياجات العملاء في قلب إستراتيجياتها، وبناء عليه تم إعطاء هذا البعد نسبة 17% موزعة على أربعة مؤشرات كما يلي:
 - معدل تطور رقم أعمال الشركة: 4.5%.
 - معدل الاحتفاظ بالعملاء وجلب عملاء جدد: 4.5%.
 - معدل رضا العملاء: 4%.
 - نسبة معدل تأدية الخدمة لمعدل وصول الزبائن (مؤشر متوسط زمن الانتظار): 4%.
- **بعد العمليات الداخلية:** يعبر هذا البعد عن مدى قدرة الشركة على إدارة سلسلة قيمتها وفق مستوى عالي من الكفاءة والفعالية بما يضمن الموازنة بين التكلفة الجودة والزمن لبلوغ القيمة المدركة من قبل عملاء الشركة وبالتالي فهو القلب النابض لتجسيد إستراتيجية الشركة، وعلى اعتبار أن الشركة تبنت نظام إدارة الجودة ISO 9000 فإن الوزن الممنوح لهذا البعد هو 30% موزعة على عشرة مؤشرات كما يلي:
 - معدل إنتاجية العمال: 3%.
 - متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون: 3%.
 - نصيب الطن الواحد من تكاليف الصيانة: 3%.
 - نصيب الطن الواحد من تكاليف الكهرباء: 3%.
 - نصيب الطن الواحد من تكاليف الغاز: 3%.
 - معدل الطاقة المستغلة: 3%.
 - معدل استغلال القدرة الإنتاجية المتاحة للخط 1: 3%.
 - معدل استغلال القدرة الإنتاجية المتاحة للخط 2: 3%.
 - معدل كفاءة عملية الصيانة الخط 1: 3%.
 - معدل كفاءة عملية الصيانة الخط 2: 3%.
- **بعد التعلم والنمو:** كغيره من الأبعاد السابقة يحض هذا البعد بأهمية كبيرة كون أن الرأسمال البشري يمثل البنية التحتية التي تركز عليها الشركة للتمايز المستدام، وعليه فإن الوزن الممنوح لهذا البعد هو 17% موزعة على سبعة مؤشرات كما يلي:
 - معدل الغياب: 2.5%.
 - معدل شدة حوادث العمل: 2.5%.
 - معدل تكرار حوادث العمل: 2.5%.
 - متوسط نصيب العامل من أجور العمال (الكتلة الأجرية): 2%.
 - نسبة الأرباح الموزعة على العمال للنتيجة العادية قبل الضريبة: 2%.
 - معدل التأطير: 2.5%.
 - متوسط نصيب العامل من تكاليف التكوين: 2.5%.
- **البعد الاجتماعي والبيئي:** في ظل تزايد اهتمام الدول بالاقتصاد الأخضر وانتشار الوعي البيئي والمجتمعي بين أفراد المجتمع (العملاء)، مع تحقيق الشركات المتبنية للتكنولوجيا الخضراء لوفورات في التكاليف ونمو معتبر في الأرباح على المدى المتوسط والبعيد، أصبح إلزاما على الشركات الاهتمام بهذا البعد على اعتبار أنه صار عنصر أساسي في معادلة بناء الثروة، وكون

الشركة محل الدراسة تبنت نظام الإدارة البيئية ISO 14000، فإن الوزن الممنوح لهذا البعد هو 14 % موزع على خمسة مؤشرات كما يلي:

- معدل الإنفاق المجتمعي: 2.5 %.

- معدل استهلاك المياه في الطن الواحد: 3 %.

- معدل استهلاك الكهرباء في الطن الواحد: 2.5 %.

- معدل استهلاك الغاز في الطن الواحد: 2.5 %.


- متوسط انبعاث الغبار الإسمتي: 3 %.

❖ **القيم المستهدفة:** الأهداف المسطرة المراد تحقيقها من قبل الشركة (القيمة العظمى للمؤشرات)، والتي تم تحديد قيمها بالتعاون مع مختلف مدراء ومسؤولي المديرية والدوائر المعنية استناداً إلى البيانات التاريخية والخبرة والكفاءة المهنية للطواقم البشرية كل حسب تخصصه؛ حيث قام الباحث بإعداد استمارة تظم مجموعة من القيم المستهدفة تحقيقها لمكونات كل مؤشر استناداً على البيانات التاريخية وتوزيعها على مدراء، ومسؤولي المديرية، الدوائر والمصالح لوضع علامة (x) أمام القيمة التي يرون أنها تتماشى مع إمكانيات المؤسسة في ظل انتقالها من سوق المنافسة الاحتكارية للتامة بناءً على خبرتهم وكفاءتهم المهنية، ليتم بعدها حساب متوسط الخيارات لكل مؤشر واعتمادها كقيم مستهدفة.

❖ **القيم الدنيا للمؤشرات:** المستوى الحرج للمؤشر الذي يمكننا من حصر (ضبط) مجال للتقييم وتحديد مستويات الأداء المختلفة؛ والتي تم ضبطها بالتعاون مع مختلف مدراء ومسؤولي مديرية ودوائر الشركة بنفس طريقة القيم المستهدفة.

❖ **النتائج الفعلية:** تعبر عن ما حققته الشركة من نتائج.

❖ **النتائج النهائية:** ناتج المقارنة بين النتيجة الفعلية والنتيجة المستهدفة والتي تحسب وفق إحدى الحالتين:

الحالة 1: ارتفاع المؤشر يعبر عن حالة إيجابية -  **النتيجة النهائية = (النتيجة الفعلية × الوزن) / النتيجة المستهدفة**

الحالة 2: ارتفاع المؤشر يعبر عن حالة سلبية -  **النتيجة النهائية = (النتيجة المستهدفة × الوزن) / النتيجة الفعلية**

الفرع الأول: عرض وتحليل أداء البعد المالي: والذي تم من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-15): النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات البعد المالي

النتائج النهائية					النتائج المنجزة					المستهدف	الوزن النسبي	مؤشرات القياس	الهدف الإستراتيجي	البعد
2016	2015	2014	2013	2012	2016	2015	2014	2013	2012					
متوسط النتائج النهائية= 13.97 %					0,1053	0,1684	0,2095	0,2505	0,2960			معدل العائد على الأموال المستثمرة (%)	تعزيز ثروة المؤسسة (1-1)	المالي (1)
					0,1019	0,136	0,1405	0,1405	0,1405			التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال (%)		
					30 890 711	20 733 287	17 395 188	14 527 262	11 722 036			رأس المال المستثمر (KDA)		
1.38%	8.68%	15.53%	20.68%	23.58%	106 352	670 793	1 199 987	1 597 636	1 822 313	1 700 000	22%	القيمة الاقتصادية المضافة (KDA)		
1.38%	8.68%	15.53%	20.68%	23.58%	مستوى الأداء					22%	أداء البعد المالي			
4.40% = ضعيف جدا	8.80% = ضعيف	13.20% = متوسط	17.60% = جيد	22% = جيد جدا	Min	0	المستوى المرجح	Max	22%					المستوى الأفضل
النتائج النهائية					النتائج المنجزة					المستهدف	الوزن النسبي	مؤشرات القياس	الهدف الإستراتيجي	البعد
2021	2020	2019	2018	2017	2021	2020	2019	2018	2017					
متوسط النتائج النهائية= 4.29 %					0,0684	0,0846	0,1025	0,2093	0,2107			معدل العائد على الأموال المستثمرة (%)	تعزيز ثروة المؤسسة (1-1)	المالي (1)
					0,1126	0,1114	0,1101	0,1059	0,0894			التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال (%)		
					55 042 245	52 628 460	50 434 478	44 283 050	37 272 317			رأس المال المستثمر (KDA)		
-10,70%	-6,21%	-1,70%	20,14%	19,89%	-2 431 465	-1 410 657	-385 506	4 576 763	4 520 967	5 000 000	22%	القيمة الاقتصادية المضافة (KDA)		
-10,70%	-6,21%	-1,70%	20,14%	19,89%	مستوى الأداء					22%	أداء البعد المالي			
4.40% = ضعيف جدا	8.80% = ضعيف	13.20% = متوسط	17.60% = جيد	22% = جيد جدا	Min	0	Max	5 000 000	مستوى الأداء					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير التسيير، ميزان المراجعة التفصيلي للسنوات من 2011 إلى 2021م.

تحليل النتائج:

يتضح من الجدول رقم (5-15) أن شركة محل الدراسة حققت مستوى أداء مالي جيد جدا في كل من سنتي 2012 و2013م لكن سرعانما تراجع إلى المستوى الجيد ثم الضعيف فالضعيف جدا خلال السنوات 2014م، 2015م، 2016م، على التوالي بسبب الزيادة الكبيرة في حجم الاستثمارات مع الثبات النسبي في صافي النتيجة العملية المعدلة بعد الضريبة (ROCI)، ومع بداية استغلال خط الإنتاج الثاني حققت مستوى أداء مالي جيد جدا في سنتي 2017م و 2018م نتيجة لتحقيقها لانجراف موجب يقدر بـ 100% و 99% على التوالي في (ROCI) مقارنة بما حققته في سنة 2016م. لكن سرعانما تراجع أداؤها المالي إلى المستوى الضعيف جدا سنة 2019م لتتفقم بعدها وضعيتها في سنتي 2020م و 2021م، لعدة اعتبارات داخلية وخارجية على حسب إطارات الشركة كشلل قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر، اشتداد المنافسة، ضعف السياسة التسويقية للشركة، ارتفاع التكاليف الغير المضيفة للقيمة على طول دورة حياة المنتج، الشائعات التي تعرضت لها الشركة والتي سيتم توضيحها من خلال النتائج المتوصل إليها في الأبعاد الأخرى للبطاقة.

الفرع الثاني: عرض وتحليل أداء بعد العملاء: والذي تم من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-16): النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات بعد العملاء

العدد	الأهداف الإستراتيجية	مؤشرات القياس	الوزن النسبي	الاستهداف	النتائج المنجزة					النتائج النهائية				
					2012	2013	2014	2015	2016	2012	2013	2014	2015	2016
2	زيادة الحصة السوقية (3-2)	رقم أعمال السنة (KDA)		7 800 000	6 897 428.89	7 457 639.02	8 237 404.41	8 453 844.80	8 816 008.13	متوسط النتائج النهائية = 4.6%				
		معدل تطور رقم أعمال المؤسسة (%)	4.50%	113%	108%	119%	123%	128%	3.98%	4.30%	4.74%	4.90%	5.10%	
	مستوى الأداء		Max	113%		88%	Min		3.72%	4.3%	4.11%	3.91%	3.72%	
	عدد العملاء (N)		2 100.00	2 056	2 222	2 580	2 455.00	3 039.00	متوسط النتائج النهائية = 5.29%					
2	الإحتفاظ وحلب عملاء جدد (2-2)	معدل الإحتفاظ بالعملاء وحلب عملاء جدد (%)	4.50%	102%	108%	125%	119%	148%	4.41%	4.76%	5.52%	5.25%	6.53%	
		مستوى الأداء		102%	Max		92%	Min		4.16%	4.3%	4.33%	4.24%	4.16%
2	تحقيق رضا العملاء (1-2)	عدد العملاء الراضين (N)		135	144	168	158	188	متوسط النتائج النهائية = 3.58%					
		عدد العملاء المستجوبين (N)		164	178	206	197	240						
	معدل رضا العملاء (U)	4.00%	0.9	0.82	0.81	0.82	0.8	0.78	3.64%	3.64%	3.60%	3.56%	3.47%	
	مستوى الأداء		0.9	Max		0.75	Min		3.47%	3.87%	3.73%	3.6%	3.47%	
	أداء بعد العملاء	معدل تأدية الخدمة في الساعة (عينة المصهايج+الناحات) (CH)		29	25	25	25	25	متوسط النتائج النهائية = 3.4%					
		معدل وصول الوثائق في الساعة (عينة المصهايج+الناحات) (CH)		19	18	19	20	21						
		نسبة معدل تأدية الخدمة لمعدل وصول الوثائق (مؤشر متوسط زمن الإبتعاد) (U)	4.00%	1.53	1.39	1.32	1.25	1.19	متوسط النتائج النهائية = 16.88%					
		مستوى الأداء		1.53	Max		1.25	Min		18.20%	17.01%	17.36%	16.20%	15.63%
	أداء بعد العملاء	معدل تأدية الخدمة في الساعة (عينة المصهايج+الناحات) (CH)		20 000 000	17 517 108.68	19 361 062.74	14 736 385.33	15 565 442.89	12 240 807.46	متوسط النتائج النهائية = 3.58%				
		معدل تطور رقم أعمال المؤسسة (%)	4.50%	114%	100%	111%	84%	89%	69%	3.95%	4.38%	3.32%	3.51%	2.72%
		مستوى الأداء		114%	Max		89%	Min		3.71%	4.3%	4.1%	3.91%	3.71%
		عدد العملاء (N)		3 000	3 108.00	1 586.00	1 085.00	855	607	متوسط النتائج النهائية = 2.17%				
2	الإحتفاظ وحلب عملاء جدد (2-2)	معدل الإحتفاظ بالعملاء وحلب عملاء جدد (%)	4.50%	97%	100%	51%	35%	28%	20%	4.64%	2.37%	1.62%	1.30%	0.93%
		مستوى الأداء		97%	Max		80%	Min		3.9%	4.3%	4.2%	4.05%	3.9%
2	تحقيق رضا العملاء (1-2)	عدد العملاء الراضين (N)		187	112	109	107	108	متوسط النتائج النهائية = 3.92%					
		عدد العملاء المستجوبين (N)		200	117	112	110	112						
	معدل رضا العملاء (U)	4.00%	0.98	0.94	0.96	0.97	0.96	0.96	3.84%	3.92%	3.96%	3.96%	3.92%	
	مستوى الأداء		0.98	Max		0.9	Min		3.74%	3.87%	3.87%	3.8%	3.74%	
	أداء بعد العملاء	معدل تأدية الخدمة في الساعة (عينة المصهايج+الناحات) (CH)		70	70	70	70	70	متوسط النتائج النهائية = 4.66%					
		معدل وصول الوثائق في الساعة (عينة المصهايج+الناحات) (CH)		39	38	41	31	33						
		نسبة معدل تأدية الخدمة لمعدل وصول الوثائق (مؤشر متوسط زمن الإبتعاد) (U)	4.00%	1.8	1.85	1.71	2.25	2.12	2.56	4.11%	3.80%	5.00%	4.71%	5.69%
		مستوى الأداء		1.8	Max			Min		3.64%	3.91%	3.82%	3.73%	3.64%
	أداء بعد العملاء	معدل تأدية الخدمة في الساعة (عينة المصهايج+الناحات) (CH)		17.00%	17.00%	17.00%	14.21%	14.21%	14.21%	متوسط النتائج النهائية = 14.33%				
		مستوى الأداء		17.00%	Max		14.48%	Min		13.26%	13.48%	13.90%	14.47%	16.54%
		عدد العملاء (N)		17.00%	17.00%	17.00%	14.48%	14.48%	14.48%					
		مستوى الأداء		17.00%	Max		14.48%	Min		14.98%	15.49%	15.99%	16.5%	17%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير النشاط ولوحات القيادة للسنوات من 2011 إلى 2021م.

تحليل النتائج:

فيما يخص أداء بعد العملاء للشركة محل الدراسة نلاحظ بأنه انتقل من المستوى المتوسط سنة 2012م إلى المستوى الجيد سنة 2013م، ليستقر بعدها في المستوى الجيد جدا حتى سنة 2017م على الرغم من تسجيل مستويات رضا ضعيفة وطول متوسط زمن الانتظار؛ وهذا راجع للطلب الكبير على مادة الإسمنت ونقص المنافسة، لكن مع مطلع سنة 2018م سجلت الشركة مستويات أداء ضعيفة جدا على الرغم من تحسن متوسط زمن الانتظار وارتفاع مستوى رضا العملاء؛ والذي يرجعه الباحث إلى تشبع السوق الوطنية بمادة الإسمنت إضافة إلى الشلل الذي أصاب قطاع البناء والأشغال العمومية من جهة أخرى مع اشتداد المنافسة، الأمر الذي نتج عنه نقص قي المبيعات بنسبة 24% سنة 2019، 20% سنة 2020 و 26% سنة 2021م مقارنة بسنة الأساس 2018م، وانخفاض محير في حجم العملاء فبعد ما كانوا 3108 عميل سنة 2017م بدؤوا في الانخفاض بنسبة 49% سنة 2018م إلى أن وصلوا إلى 607 عميل وهو رقم بعيد جدا عن ما هو مستهدف إذا ما نظرنا للطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة (3000000 طن/سنة) في ظل سوق المنافسة التامة والركود الذي يعيشه القطاع. وبعد إجراء مقابلة مع مدير التسويق والمبيعات أكد لنا أن هذه الفجوة السلبية راجعة للأسباب الجوهرية التالية:

- بداية من سنة 2018م أصبحت الشركة تبيع للعملاء دوي الربحية العالية سواء كانوا مستهلكين نهائين مثل مؤسسات البناء والأشغال العمومية، مؤسسات بيع الخرسانة الجاهزة... الخ، وبائعي الجملة والتجزئة. في حين قبل هذا التاريخ كانت لا تراعي قيد الربحية في سياستها البيعية.

- تشبع السوق الوطنية بمادة الإسمنت ونقص الطلب نتيجة شلل قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر.
- تراجع مبيعات الشركة في بعض المناطق المجاورة لها نتيجة الشائعات المغلوطة التي طالتها في سنة 2017.
- اشتداد المنافسة كون أن المنافسين القريبين من مقر نشاط الشركة يمتلكون طاقة إنتاجية كبيرة وينتهجون سياسة تسويقية قائمة الدعاية الشفهية مع منح التخفيضات والنزلات والنقل بالمجان للزبائن، إضافة إلى اعتمادهم على تكنولوجيا المعلومات في عمليات البيع بعيدا عن الإجراءات الإدارية الكلاسيكية للاستحواذ على السوق.

وتجدر الإشارة إلى انه على الرغم من قيام الشركة بمنح تخفيضات تجارية تقدر بـ 8% بداية من سنة 2020م للعملاء الذين يتجاوز حجم مشترياتهم 11000 طن إلا أن هذا الإجراء لم يحقق نتيجة للأسباب التي أوردها مدير التسويق والمبيعات إضافة إلى تأثر سمعة الشركة بسبب الشائعات التي طالتها مع الغياب التام لعملية التسويق بها، مما يستدعي وفي عجلة العمل على وضع سياسة تسويقية فعالة تتماشى والأوضاع الراهنة لكسب حصة سوقية جديدة على المستوى المحلي مستغلة بذلك رفع قيود البيع المفروضة عليها من المجمع بداية من سنة 2018م، إضافة إلى اجتياح السوق العالمية لمادة الإسمنت بسبب خفض مستويات إنتاجه في الدول التي تعاني من أزمة الطاقة.

الجدول رقم (5-18): النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات بعد العمليات الداخلية (تابع)

العدد	الهدف الإستراتيجي	مؤشرات القياس	الوزن النسبي	الاستهداف	النتائج المتوقعة					النتائج النهائية				
					2021	2020	2019	2018	2017	2021	2020	2019	2018	2017
	تحسين إنتاجية العمل (3-5)	القضاء الإجمالي للإسغلال (KDA)		16 000 000	11 517 505.18	12 864 105.15	8 545 492.13	7 114 520.13	5 933 881.92					
		أبعاد العمل (N)		1 800 000	1 371 076.15	1 623 005.94	1 993 571.53	1 401 832.50	1 195 577.66					
		معدل إنتاجية العمل (DA/N)		3.00%	8.89	7.93	4.29	5.08	4.96					
		مستوى الأداء			8.89	Max	4	Min						
	السيور الأمل للمخزون (3-6)	تكلفة الإنتاج المباع (KDA)		9227515559	9689037382	9676382878	9676382878	11412206779	9640444832					
		متوسط المخزون بالتكلفة (KDA)		319165445.9	319676523.6	337686226.5	256596824.3	395999373.2						
		معدل دوران المخزون (N)		38	28.91	30.31	28.65	44.48	24.34					
		متوسط فترة الإحتفاظ بالمخزون (J)		3.00%	9.5	11.88	12.56	8.09	14.79					
	إدارة تكاليف الطاقة (3-5)	تكلفة الكهرباء (KDA)		2900517	2900517	2900517	2312549	2154470	1804999					
		كمية إحتياج الطاقة (Tonne)		215	262.83	275.81	336.55	412.03						
		نسب الطن الواحد من تكاليف الكهرباء (DA/Tonne)		3.00%	215	262.83	275.81	336.55	412.03					
		مستوى الأداء			215	Max	240	Min						
	إدارة تكاليف الطاقة (3-5)	تكلفة الغاز (DA)		425042045	407326871	468231156	446553751	423741970						
		كمية المستهلكة بالنتيجة (Tonne)		2426483	2797044	2764536	2341620	2355539						
		نسب الطن الواحد من تكاليف الغاز (DA/Tonne)		3.00%	140	175.17	145.63	169.37	190.7	179.89				
		مستوى الأداء			140	Max	151	Min						
	إدارة تكاليف الصيانة (3-4)	تكلفة الصيانة (KDA) (بمعدلات التكاليف)		724 282.41	929 652.89	1 255 911.45	1 216 940.10	1 333 402.47						
		كمية إحتياج الصيانة (Tonne)		2900517	3150497	2312549	2154470	1804999						
		نسب الطن الواحد من تكاليف الصيانة (DA/Tonne)		3.00%	220	295.08	543.09	564.84	738.73					
		مستوى الأداء			220	Max	240	Min						
	الإسغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية لأناجيد (3-3)	كمية الإنتاج الفعلي (Tonne)		3 100 000	2 900 517.00	3 150 497.00	2 154 470.00	1 804 999.00						
		كمية الإنتاج المخطط (Tonne)		3 100 000.00	3 100 000.00	3 100 000.00	3 100 000.00	3 100 000.00						
		معدل الإسغلال لأناجيد (U)		3.00%	1	0.94	1.02	0.69	0.58					
		مستوى الأداء			1	Max	0.85	Min						
	تحسين كفاءة تشغيل المعدات الصناعية (2-3)	الإنتاج الساعي الفعلي للمعدات الصناعية الإستراتيجية (Tonne/H)		1855	1772.58	1744.49	1415.92	1448.54						
		الإنتاج الساعي المخطط للمعدات الصناعية (Tonne/H)		1855	1855	1855	1847	1835						
		معدل إسغلال الفترة الإنتاجية لأناجيد الخط 1 (U)		3.00%	1	0.9556	0.9404	0.7666	0.7894					
		مستوى الأداء			1	Max	0.75	Min						
	تحسين كفاءة تشغيل المعدات الصناعية (2-3)	الإنتاج الساعي الفعلي للمعدات الصناعية الإستراتيجية (Tonne/H)		4065	2 841.66	2 960.04	3 488.42	3 691.66						
		الإنتاج الساعي المخطط للمعدات الصناعية (Tonne/H)		4065	4020	4065	4065	4065						
		معدل إسغلال الفترة الإنتاجية لأناجيد الخط 2 (U)		3.00%	1	0.7069	0.7282	0.8582	0.9082					
		مستوى الأداء			1	Max	0.8	Min						
	تحسين كفاءة عمليات الصيانة (3-1)	ساعات التوقف للصيانة للصنعية للمعدات الصناعية (H)		1600	2365.94	2130.75	2038.11	2427.87	2673.83					
		ساعات العمل الفعلية للمعدات الصناعية (H)		39 097.01	43 597.08	41 874.88	37 768.92	33 499.99						
		معدل كفاءة عمليات الصيانة للخط 1 (U)		3.00%	0.0409	0.0543	0.0509	0.0649	0.0798					
		مستوى الأداء			0.0409	Max	0.066	Min						
	تحسين كفاءة عمليات الصيانة (3-1)	ساعات التوقف صيانة تصحيحية للمعدات الصناعية (H)		1600	5263.83	5049.65	4520.44	6357.31	3121.13					
		ساعات العمل الفعلية للمعدات الصناعية (H)		26 588.75	25 509.77	29 189.65	33 722.41	22 178.50						
		معدل كفاءة عمليات صيانة الخط 2 (U)		3.00%	0.0602	0.2063	0.173	0.134	0.2685	0.1407				
		مستوى الأداء			0.0602	Max	0.12	Min						
معدل الإنتاجية النهائية = 21.14%														
مستوى الأداء					مستوى الأداء					30.00%				
18.03%					20.03%					20.04%				
23.33%					25.22%					26.81%				
30%					30.00%					30.00%				
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير النشاط ولوحات القيادة للسنوات من 2011 إلى 2021م.														

تحليل النتائج:

فيما يخص أداء بعد العمليات الداخلية للشركة محل الدراسة نلاحظ أنه بعدما سجلت أداء متوسط خلال الخمس سنوات التي سبقت دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة من 2012 م إلى 2016 م تراجع أداؤها إلى المستوى الضعيف جدا بداية من سنة 2017 م بعدما كان من المفروض أن يتحسن كونها تبنت تكنولوجيا تصنيع حديثة ذات إنتاجية عالية، وهذا الانحراف السلبي يعزى لعدة اعتبارات سنناقشها من خلال النقاط التالية:

- **فبالنسبة لكفاءة عملية الصيانة** فقد حققت الشركة مستوى متباين بين ضعيف متوسط إلى ضعيف جدا بالنسبة للخطة الأولى ومستوى ضعيف جدا بالنسبة للخطة الثانية خلال طول فترة الدراسة من 2012 م إلى 2021 م، وبالتركيز على السنوات 2019 م، 2020 م، 2021 م، نجد بأنه على الرغم من نقص الضغط على المعدات الصناعية بسبب وجود طاقة عاطلة تقدر بـ 30% من الطاقة الإنتاجية المتاحة إلا أن معدل كفاءة عملية صيانة خط الإنتاج القديم والجديد في أدنى مستوى لها، وهذا راجع إما لنقص كفاءة عملية الصيانة الوقائية وخاصة بالنسبة لخطة الإنتاج الثاني لقلة الخبرة لدى موظفي قسم الصيانة، و/أو ضعف تكنولوجيا التصنيع الحديثة المكتتاة من قبل الشركة و/أو الاستغلال الغير العقلاني للمعدات الصناعية أثناء عملية الإنتاج و/أو عدم جودة الترميمات الأخرى المستهلكة في عملية الصيانة من قطع غيار زيوت شحوم... الخ.

- **أما عن كفاءة استغلال المعدات الصناعية** فقد انتقلت الشركة من المستوى الضعيف الذي حققته خلال الفترة من 2012 م إلى 2016 م إلى المستوى الجيد جدا فالجيد خلال السنوات من 2017 م إلى 2019 م (كفاءة التشغيل) لتراجع بعدها إلى المستوى الضعيف في سنتي 2020 م و 2021 م (التقادم التقني، تراجع رضا العمال) بالنسبة للخطة الإنتاجية القديم. أما بالنسبة لخطة الإنتاج الجديد فقد كانت ضعيفة جدا منذ بداية الاستغلال حتى سنة 2021 م أين أصبحت متوسطة (بداية التحكم الجيد في التكنولوجيا الحديثة)، وهذا يرجع إما للأعطاب المتكررة التي تتعرض لها المعدات الصناعية و/أو النقص في كفاءة اليد العاملة وخاصة بالنسبة لتكنولوجيا خط الإنتاج الثاني و/أو التقادم التقني لمعدات خط الإنتاج الأول، و/أو تراجع رضا العمال، و/أو الخصائص الفيزيائية التي تكتسبها المادة الأولية نتيجة التغيرات المناخية... الخ.

- **وفيما يخص الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة** نلاحظ بأن الشركة حققت مستويات جيدة جدا حتى سنة 2018 م لتراجع بعدها إلى المستوى الضعيف جدا بداية من سنة 2019 م حتى 2021 م كونها أصبحت تستغل ما نسبته 70% من طاقتها الإنتاجية المتاحة والذي يرجع بالدرجة الأولى إلى نقص الطلب على مادة الإسمنت بسبب ركود قطاع البناء في الجزائر إضافة إلى الأزمة التي سببتها جائحة كورونا مع اشتداد المنافسة وضعف السياسة التسويقية للشركة. وهنا تجدر الإشارة إلى ضرورة تدارك الوضع ورسم خطة تسويقية تتواءم ومتغيرات البيئة الحالية للخروج من هذه الضائقة التي إذا ما استمرت فإن الشركة لن تكون قادرة على تحمل الكم الكبير من التكاليف الغير المباشرة وبالأخص الثابتة منها التي صاحبت دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة وستعثر ماليا.

- **وبالنسبة لما يلاحظ عن متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون** فهي متجهة نحو الزيادة على طول فترة الدراسة كون أن متوسط النتائج النهائية للسنوات (2017-2012 م) أصبحت متوسطة (11.954 يوم) بعدما كان جيد جدا (5.208 يوم) خلال السنوات (2012-2016 م)، وهذا راجع لصعوبة تصريف الإسمنت خلال السنوات الأخيرة نظير المنافسة التي تعاني منها لذا يجب عليها أن تعمل على دراسة السوق لإنتاج وفقا واحتياجاته مما يقلل من تكاليف التخزين مع إيجاد منافذ جديدة لزيادة حصتها السوقية بالتنوع في الإنتاج.

- وفيما يتعلق بإدارة تكاليف الطاقة فبالنظر إلى متوسط النتائج المحققة للخمس السنوات التي سبقت وتلت دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة نجد بأن الشركة حققت مستويات ضعيفة جدا كونها لم تتمكن من التحكم في كل من تكاليف الكهرباء الغاز خاصة بعد استغلال خط الإنتاج الجديد الأمر الذي يضع إدارة الشركة أمام حتمية تحديد ما إذا كانت الأسباب تقنية، نقص الكفاءة المهنية وخاصة فيما يتعلق بتشغيل الخط الإنتاج الثاني.
- وبالنسبة لإدارة تكاليف الصيانة نجد بأن الشركة حققت مستويات ضعيفة جدا خلال طول فترة الدراسة مما يلزم إدارتها تحديد ما إذا كانت الأسباب متعلقة بسوء استغلال المعدات الصناعية، ضعف برامج الصيانة، موردو قطع غيار المؤسسة وخدمات الصيانة لا يوازنون بين التكلفة والجودة، نقص الكفاءة المهنية للعمال وخاصة فيما يتعلق بصيانة خط الإنتاج الثاني.
- وبخصوص تحسين إنتاجية العمال فبالنظر إلى النتائج المحققة يمكن القول بأن الشركة حققت مستويات جيدة جدا خلال السبع سنوات الأولى من الدراسة وهذا راجع إلى الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة من قبل توليفة عمال تقل بكثير عن ما يتمشى والطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة (3100000 طن/سنة)، وفيما يخص الثلاث سنوات الأخيرة نجدها حققت مستويات ضعيفة وضعيفة جدا بسبب تراجع رضا العمال ونقص الطلب على مادة الإسمنت مع بقاء مديرية التسويق والمبيعات متمسكة بسياساتها التسويقية العقيمة.

الفرع الرابع: عرض وتحليل أداء بعد التعلم والنمو: والذي تم من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-19): النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات بعد التعلم والنمو (يتبع)

البلد	الهدف الإستراتيجي	مؤشرات القياس	الوزن النسبي	الاستهداف	النتائج المنجزة					النتائج النهائية						
					2016	2015	2014	2013	2012	2016	2015	2014	2013	2012		
التعليم والنمو (4)	تنبية قدرات ومهارات العمال (3-4)	عدد الطارات (N)			110	123	123	119	113	متوسط النتائج النهائية = 2.73%						
		عدد العمال (N)			403	407	405	455	489							
		معدل التطوير (%)	2.50%	2.50%	0.25	0.27	0.302	0.304	0.26	0.23	2.70%	3.02%	3.04%	2.60%	2.30%	
		مستوى الأداء			0.25	Max		0.15	Min	جد جدا = 2.5%	جد = 2.3%	متوسط = 2.1%	ضعيف = 1.9%	ضعيف جدا = 1.7%		
		التكاليف الإجمالية للتكوين (KDA)			24 450	18 046	18 330	22 647	31 528	متوسط النتائج النهائية = 2.29%						
		عدد العمال (N)			489	407	405	455	489							
		متوسط نصيب العالما من تكاليف التكوين (DAN)	2.50%	2.50%	50 000	25 182.11	44 340.12	45 259.60	49 772.97	64 474.44	1.26%	2.22%	2.26%	2.49%	3.22%	
		مستوى الأداء			50 000	Max		20 000	Min	جد جدا = 2.5%	جد = 2.2%	متوسط = 1.9%	ضعيف = 1.6%	ضعيف جدا = 1.3%		
		عدد ساعات القياس (H)			7 727.37	11 828.00	8 716.00	11 253.00	12 321.54	متوسط النتائج النهائية = 1.87%						
		إجمالي ساعات العمل الفعلية (H)			736 677	748 048.00	757 109.00	785 123.00	885 592.03							
معدل القياس (U)	2.50%	2.50%	0.0105	0.0158	0.0115	0.0171	0.0139	1.66%	2.28%	2.00%	1.54%	1.89%				
مستوى الأداء			0.0105	Max		0.016	Min	جد جدا = 2.5%	جد = 2.33%	متوسط = 2.16%	ضعيف = 1.98%	ضعيف جدا = 1.81%				
تأمين رضا العمال (1-4)	تحسين رضا العمال (1-4)	أموال العمال (الكتلة الأجرية) (KDA)			520 885.44	841 971.19	851 738.76	848 031.62	1 052 269.24	متوسط النتائج النهائية = 2.37%						
		عدد العمال (N)			403	407	405	455	489							
		متوسط نصيب العالما من الكتلة الأجرية (DAN)	2.50%	2.50%	2 000 000	1 292 519.69	2 068 725.29	2 103 058.68	1 863 805.75	2 151 879.84	1.62%	2.59%	2.63%	2.33%	2.69%	
		مستوى الأداء			2 000 000	Max		1 500 000	Min	جد جدا = 2.5%	جد = 2.38%	متوسط = 2.25%	ضعيف = 2.13%	ضعيف جدا = 2%		
		قيمة الأرباح الموزعة على العمال (KDA)			200 000	0	0	138 600.00	200 000.00	130 000.00	متوسط النتائج النهائية = 0.9%					
		النتيجة العادية قبل الضريبة (KDA)			4 000 000	3 837 787.70	3 824 118.08	4 148 680.82	4 259 805.86	3 888 939.37						
		نسبة الأرباح الموزعة على العمال للنتيجة العادية قبل الضريبة (%)	2.00%	2.00%	0.05	0	0	0.033	0.047	0.033	0.00%	0.00%	1.32%	1.88%	1.32%	
		مستوى الأداء			0.05	Max		0.02	Min	جد جدا = 2%	جد = 1.76%	متوسط = 1.52%	ضعيف = 1.28%	ضعيف جدا = 1.04%		
		عدد أيام الإقضاء (I)			77.36	112	135	187	135	108	متوسط النتائج النهائية = 1.55%					
		متوسط عدد ساعات تعرض العمال للنظر خلال السنة (H)			1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000						
إجمالي ساعات العمل الفعلية (H)			736 677	748 048.00	757 109.00	785 123.00	885 592.03	656 428.00	1.73%	1.47%	1.10%	1.28%	2.15%			
معدل نسبة حوادث العمل (I)	2.50%	2.50%	105.01	149.72	178.31	238.18	205.66	121.95	0.83%	2.06%	0.63%	1.93%	1.74%			
مستوى الأداء			105.01	Max		170	Min	جد جدا = 2.5%	جد = 2.31%	متوسط = 2.12%	ضعيف = 1.81%	ضعيف جدا = 1.59%				
ضمان الامن والسلامة لهنية العمال (1-4)	ضمان الامن والسلامة لهنية العمال (1-4)	عدد حوادث العمل (الإصابات) (N)			4	12	5	17	6	متوسط النتائج النهائية = 1.46%						
		متوسط عدد ساعات تعرض العمال للنظر خلال السنة (H)			1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000							
		إجمالي ساعات العمل الفعلية (H)			736 677	748 048.00	757 109.00	785 123.00	885 592.03	656 428.00						
		معدل تكرار حوادث العمل (إصابة في مليون ساعة عمل) (NIH)	2.50%	2.50%	5.43	16.04	6.6	21.65	7.62	6.78	0.83%	2.06%	0.63%	1.78%	2.00%	
		مستوى الأداء			5.43	Max		10	Min	جد جدا = 2.5%	جد = 2.27%	متوسط = 2.04%	ضعيف = 1.81%	ضعيف جدا = 1.59%		
		متوسط النتائج النهائية = 13.19%					مستوى الأداء									
		أداء بعد التعلم والنمو					17.00%									
		مستوى الأداء					17.00%									
		مستوى الأداء					17.00%									
		مستوى الأداء					17.00%									

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير النشاط ولوحات القيادة للسنوات من 2011 إلى 2021م.

الجدول رقم (5-20): النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات بعد التعلم والنمو (تابع)

العدد	الأهداف الإستراتيجية	مؤشرات القياس	الوزن النسبي	لاستهداف	النتائج المنجزة					النتائج النهائية								
					2021	2020	2019	2018	2017	2021	2020	2019	2018	2017				
تتمية فترات ومجرات العمل (1-4)	عدد الأخطاء (N)	183	173	156	152	133	متوسط النتائج النهائية = 2.57%											
		571	564	571	536	512												
	معدل الخطأ (%)	0.32	0.31	0.27	0.28	0.26	0.28	2.50%										
	مستوى الأداء	Min	0.2		Max	0.28												
	التكاليف الإجمالية للتكوين (KDA)	19 901	11 189	23 708	19 187	19 724	34 260	متوسط النتائج النهائية = 1.42%										
		571	564	571	536	512	571											
	متوسط نصيب العامل من تكاليف التكوين (DAN)	34 852.89	19 838.92	41 520.14	35 796.03	38 523.81	60 000	2.50%										
	مستوى الأداء	Min	25 000		Max	60 000												
	تحسين رضا العمال (1-4)	عدد ساعات الغياب (H)	47 975.45	36 197.63	23 694.03	22 418.45	16 146.17	17485.4042	متوسط النتائج النهائية = 1.69%									
			1 145 057.12	1 093 102.36	1 073 355.72	997 779.00	984 907.58	1058840.35										
معدل الغياب (U)		0.0419	0.0331	0.0221	0.0225	0.0164	0.0165	2.50%										
مستوى الأداء		Min	0.03		Max	0.0165												
أموال العمال المكتة الأخرية (KDA)		886 372.56	1 038 982.30	1 516 120.07	1 215 228.04	1 065 217.68	متوسط النتائج النهائية = 2.08%											
		571	564	571	536	512												
متوسط نصيب العامل من المكتة الأخرية (DAN)		1 552 316.22	1 842 167.20	2 655 201.52	2 267 216.49	2 080 503.28	2 500 000	2.50%										
مستوى الأداء		Min	1 800 000		Max	2 500 000												
قيمة الأرباح الموزعة على العمال (KDA)		النتيجة العادية قبل الضريبة (KDA)	200 000.00	260 000.00	222 000.00	330 000.00	400 000.00	600 000	متوسط النتائج النهائية = 1.61%									
			3 739 659.78	4 320 552.06	5 015 174.38	9 304 495.13	8 208 723.93	10 000 000										
	نسبة الأرباح الموزعة على العمال للنتيجة العادية قبل الضريبة (%)	0.053	0.06	0.044	0.035	0.049	0.06	2.00%										
	مستوى الأداء	Min	0.03		Max	0.06												
	معدل فترات حدوث العمل (U)	126	145	70	123	240	53.47	متوسط النتائج النهائية = 1.12%										
معدل فترات حدوث العمل (H)	متوسط عدد ساعات تعرض العمال للخطر خلال السنة (H)	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000											
		1 145 057.12	1 093 102.36	1 073 355.72	997 779.00	984 907.58	1058840.35											
	معدل فترات حدوث العمل (U)	110.04	132.65	65.22	123.27	243.68	50.5	2.50%										
	مستوى الأداء	Min	130		Max	50.5												
	عدد حوادث العمل (الإصابات) (N)	متوسط عدد ساعات تعرض العمال للخطر خلال السنة (H)	19	20	10	16	14	6	متوسط النتائج النهائية = 1.0%									
1000000			1000000	1000000	1000000	1000000	1000000											
إجمالي ساعات العمل الفعلية (H)		1 145 057.12	1 093 102.36	1 073 355.72	997 779.00	984 907.58	1 058 840.35											
معدل تكرار حوادث العمل (إصابة في مليون ساعة عمل) (NH)		0.85%	0.77%	1.52%	0.88%	1.00%	16.59	18.3	9.32	16.04	14.21	5.67	2.50%					
مستوى الأداء		Min	14		Max	5.67												
أداء بعد التعلم والنمو	متوسط النتائج النهائية = 11.49%					مستوى الأداء					17.00%							
	10.61%	10.41%	13.60%	11.16%	11.68%													
	10.46%	12.09%	13.73%	15.36%	17%	Min	8.82%		Max	17.00%								

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير النشاط ولوحات القيادة للسنوات من 2011 إلى 2021م.

تحليل النتائج:

فيما يخص أداء بعد التعلم والنمو للشركة محل الدراسة نلاحظ بأنه أنتقل من المستوى الضعيف جدا سنة 2012 م إلى المستوى المتوسط خلال السنوات 2013 م، 2014 م، 2015 م، فالجيد جدا سنة 2016 م، ومع دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة أنتقل إلى المستوى الضعيف خلال سنتي 2017 م و2018 م، قبل أن يتحسن إلى المستوى المتوسط ويعاود الانخفاض إلى المستوى الضعيف جدا فالضعيف خلال السنوات 2019 م، 2020 م، 2021 م، على التوالي وهذا راجع لعدة اعتبارات سنناقشها في النقاط التالية:

- **فبالنسبة لتنمية قدرات ومهارات العمال** نجد بان الشركة تزخر بكم هائل من الإطارات مما يمنحها القدرة على الاستثمار في الرأس المال البشري الذي يعد أهم مورد لخلق الثروة، لكن إذا ما نظرنا إلى متغير التكوين في الشركة نلاحظ بأنه كان جيد جدا خلال الخمس سنوات الأولى من الدراسة أين كانت الشركة تنشط في سوق المنافسة الاحتكارية، لكن مع دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة وانتقالها للنشاط في سوق المنافسة التامة تراجع مستوى الإنفاق لتكوين العاملين إلى المستوى الضعيف على الرغم من حاجة العمال للتكوين بهدف التحكم الجيد في تكنولوجيا التصنيع الحديثة التي يتميز بها الخط الثاني.

- **أما عن تحسين رضا العمال** فالشركة انتقلت من المستوى الضعيف جدا المسجل من سنة 2012 م إلى 2013 م إلى المتوسط سنة 2014 م لتستقر بعدا في المستوى الجيد تقريبا بداية من سنة 2015 م حتى 2021 م فيما يخص توزيعات الأرباح، أما عن الكتلة الأجرية فالمؤسسة انتقلت من المستوى الجيد المسجل خلال السنوات (2012-2016 م) إلى المستوى المتوسط المسجل خلال السنوات (2017-2021 م) كون الشركة عملت على الإنقاص من العلاوات التي تشكل 70% من الكتلة الأجرية بسبب نقص المبيعات، الأمر الذي أثر على نفسية العمال وأدى إلى استهجانهم وتسجيل مستويات ضعيفة وضعيف جدا في الغيابات مع انخفاض مردوديتهم.

- **وفيما يخص ضمان الأمن والسلامة المهنية للعمال** فنلاحظ أنه على الرغم من المصاريف المنفقة في مجال الأمن والسلامة المهنية إلا أن تكرار وشدة حوادث العمل متباينين بين المستوى الضعيف، المتوسط والضعيف جدا خلال طول فترة الدراسة. مما يفرض على الشركة مراجعة سياساتها المنتهجة في مجال الأمن والسلامة المهنية وتنظيم دورات تكوينية مكثفة لجعل العمال أكثر حرصا على احترام قواعد السلامة المهنية.

الفرع الخامس: عرض وتحليل أداء البعد الاجتماعي والبيئي: والذي تم من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-21): النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات البعد الاجتماعي والبيئي (يتبع)

العدد	الهدف الإستراتيجي	مؤشرات القياس	الوزن النسبي	المستهدف	النتائج المنجزة					النتائج النهائية				
					2012	2013	2014	2015	2016	2012	2013	2014	2015	2016
	المساهمة في بناء المجتمع (1-5)	حجم الإنفاق المباشر لخدمة المجتمع (KDA)			3708.25	5961.39	8459.75	9285.89	10944.99	متوسط النتائج النهائية = 2.36%				
		رقم الأعمال الخيرية (KDA)			6897428.89	7457639.02	8237404.41	8453844.80	8816008.13					
		معدل الإنفاق الخيري (U)	2.50%	0.001	0.00054	0.0008	0.00103	0.0011	0.00124	1.35%	2.00%	2.58%	2.75%	3.10%
		مستوى الأداء		0.001	0.001	Max	0.0004	Min	جدد جدا = 2.5%	جدد = 2.2%	متوسط = 1.9%	ضعيف = 1.6%	ضعيف جدا = 1.3%	
	التقليل من استهلاك الطاقة (2-5)	كمية المياه المستهلكة (M3)			111580	97650	130210	226464	266017	متوسط النتائج النهائية = 3.22%				
		كمية الإيمت للنتيجة (Tonne)			1266004	1280414	1310148	1320207	1370106					
		معدل استهلاك المياه في الطن الواحد (M3/Tonne)	3%	0.12	0.09	0.08	0.1	0.17	0.19	4.00%	4.50%	3.60%	2.12%	1.89%
		مستوى الأداء		0.12	0.12	Max		Min	جدد جدا = 3%	جدد = 2.76%	متوسط = 2.52%	ضعيف = 2.28%	ضعيف جدا = 2.04%	
	التقليل من استهلاك الطاقة (2-5)	كمية الكهرباء المستهلكة (Kwh)			169996000	171503000	175169000	182291000	184512000	متوسط النتائج النهائية = 2.04%				
		كمية الإيمت للنتيجة (Tonne)			1266004	1280414	1310148	1320207	1370106					
		معدل استهلاك الكهرباء في الطن الواحد (Kwh/Tonne)	2.50%	110	134.28	133.94	133.7	138.08	134.67	2.05%	2.05%	2.06%	1.99%	2.04%
		مستوى الأداء		110	110	Max	125	Min	جدد جدا = 2.5%	جدد = 2.44%	متوسط = 2.38%	ضعيف = 2.32%	ضعيف جدا = 2.26%	
	التقليل من انبعاث الغازات (3-5)	كمية الغاز المستهلكة (NM3)			102274214	107160554	110050772	110946333	109669432	متوسط النتائج النهائية = 2.52%				
		كمية الكاكترا للنتيجة (Tonne)			971146	1008720	1056730	1060006	1092061					
		معدل استهلاك الغاز في الطن الواحد (NM3/Tonne)	2.50%	105	105.31	106.23	104.14	104.67	100.42	2.49%	2.47%	2.52%	2.51%	2.61%
		مستوى الأداء		105	105	Max	115	Min	جدد جدا = 2.5%	جدد = 2.46%	متوسط = 2.41%	ضعيف = 2.37%	ضعيف جدا = 2.33%	
	التقليل من انبعاث الغازات (3-5)	متوسط انبعاث الغازات (mg/Nm3)			35	36.5	37	36.75	36	متوسط النتائج النهائية = 2.88%				
		كمية الإيمت للنتيجة (Tonne)			1100000	1266004	1280414	1320207	1370106					
		معدل انبعاث الغازات (mg/Nm3)/(Tonne)	3.00%	0.00032	0.00003	0.000029	0.000028	0.000028	0.000026	3.18%	3.29%	3.41%	3.41%	3.67%
		مستوى الأداء		0.00032	0.00032	Max	0.000045	Min	جدد جدا = 3%	جدد = 2.82%	متوسط = 2.64%	ضعيف = 2.46%	ضعيف جدا = 2.28%	
	أداء البعد الاجتماعي والبيئي	مستوى الأداء					مستوى الأداء					14%		
		مستوى الأداء					مستوى الأداء							
		14%	14%	Max	المستوى المرجح	9.38%	Min	جدد جدا = 14%	جدد = 13.08%	متوسط = 12.15%	ضعيف = 11.23%		ضعيف جدا = 10.31%	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير النشاط ولوحات القيادة للسنوات من 2011 إلى 2021م.

الجدول رقم (5-22): النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات البعد الاجتماعي والبيئي (تابع)

البلد	الهدف الإستراتيجي	مؤشرات القياس	الوزن النسبي	الاستهداف	النتائج المنجزة					النتائج النهائية						
					2021	2020	2019	2018	2017	2021	2020	2019	2018	2017		
الاجتماعي والبيئي (5)	المساهمة في بناء الخطة (1-5)	حجم الإنتاج المأمور خامة الختم (KDA)			70 497.57	96 168.74	42 130.04	32 656.81	23 169.10		متوسط النتائج النهائية = 3.53%					
		رقم الاعمال الختم (KDA)			12 240 807.46	15 565 442.89	14 736 385.33	19 361 062.74	17 517 108.68							
		معدل الإنتاج الختم (U)	2.50%	0.0025	0.00169	0.00132	0.00132	0.00132	0.00132	0.00132	0.00132	0.00132	0.00132	0.00132	0.00132	
		مستوى الأداء			Max	0.0025										
		جدد جدا = 2.5%	جدد = 2.2%	متوسط = 1.9%	ضعيف = 1.6%	ضعيف جدا = 1.3%										
		Min	0.001													
	التزويد في استهلاك الطاقة (2-5)	كمية المياه المستهلكة (M3)				92 772.00	153 648.00	159 716.00	173 810.00	285 373.00		متوسط النتائج النهائية = 2.24%				
		كمية الامتصاصات (Tonne)				1 804 999.00	2 154 470.00	2 312 549.00	3 150 497.00	2 900 517.00						
		معدل استهلاك المياه في الطن الواحد (M3/Tonne)	3%	0.05	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	
		مستوى الأداء			Max	0.12										
		جدد جدا = 3%	جدد = 2.65%	متوسط = 2.3%	ضعيف = 1.95%	ضعيف جدا = 1.6%										
		Min	0.051	0.071	0.07	0.06	0.098	0.05								
التزويد في استهلاك الطاقة (2-5)	كمية الكهرباء المستهلكة (Kwh)				295870000	316213854	341084000	370121000	326739000		متوسط النتائج النهائية = 1.67%					
	كمية الامتصاصات (Tonne)				1804999	2154470	2312549	3150497	2900517							
	معدل استهلاك الكهرباء في الطن الواحد (Kwh/Tonne)	2.50%	90	117.48	117.48	112.65	90	112.65	90	112.65	90	112.65	90	112.65		
	مستوى الأداء			Max	115											
	جدد جدا = 2.5%	جدد = 2.39%	متوسط = 2.28%	ضعيف = 2.17%	ضعيف جدا = 2.07%											
	Min	115														
التقليل من ابعث الغاز الإسمتي (3-5)	كمية الغاز المستهلكة (NMs)				224125987	237930372	251114693	213916438	231013544		متوسط النتائج النهائية = 2.33%					
	كمية الكائنات (Tonne)				23553539	2341620	2764536	2797044	2426483							
	معدل استهلاك الغاز في الطن الواحد (NMs/Tonne)	2.50%	85	76.48	76.48	95.21	85	95.21	85	95.21	85	95.21	85	95.21		
	مستوى الأداء			Max	100											
	جدد جدا = 2.5%	جدد = 2.43%	متوسط = 2.35%	ضعيف = 2.28%	ضعيف جدا = 2.2%											
	Min	100														
التقليل من ابعث الغاز الإسمتي (3-5)	متوسط ابعث الغاز الإسمتي (mg/Nm3)				17.37	16.41	18.85	23	41.42	25	متوسط النتائج النهائية = 2.71%					
	كمية الامتصاصات (Tonne)				1 804 999	2 154 470	2 312 549	3 150 497	2 900 517	3 100 000						
	معدل ابعث الغاز الإسمتي (mg/Nm3)/(Tonne)	3.00%	0.000081	0.000014	0.000007	0.000008	0.000008	0.000008	0.000014	0.000081	0.000081	0.000081	0.000081	0.000081		
	مستوى الأداء			Max	0.000016											
	جدد جدا = 3%	جدد = 2.70%	متوسط = 2.40%	ضعيف = 2.10%	ضعيف جدا = 1.80%											
	Min	0.000016														
أداء البعد الإجتماعي والبيئي	متوسط الأداء					14%										
	متوسط النتائج النهائية = 12.52%					متوسط الأداء										
	14.72%	14.93%	11.89%	12.35%	8.81%	Min	7.83%		Max	14%	متوسط الأداء					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير النشاط ولوحات القيادة للسنوات من 2011 إلى 2021م.

تحليل النتائج:

فيما يخص أداء البعد البيئي والاجتماعي للشركة محل الدراسة نلاحظ بأنه استقر بين المستوى الجيد والجيد جدا طول فترة الدراسة من 2012م إلى 2021م وهذا راجع لعدة اعتبارات سنناقشها من خلال النقاط التالية:

- **فيالنسبة للمساهمة في بناء المجتمع** فالشركة انتقلت من المستوى الضعيف سنة 2012م إلى المستوى الجيد سنة 2013م لتستقر بعدها في المستوى الجيد جدا حتى سنة 2016م، لكن بعد دخل خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة شاهدنا تراجع في قيمة مساهمتها المجتمعية مقارنة برقم أعمالها المحقق، لكن سرعا نما ارتفعت إلى المستوى الجيد جدا مسجلة بذلك أعلى مستوى لها في ظل جائحة كورونا من سنة 2020م إلى 2021م وهذا دليل على الاهتمام الكبير الذي توليه الشركة للمجتمع، على اعتبار أن المسؤولية الاجتماعية من أهم المتغيرات الحديثة لبناء الثروة على المدى البعيد.

- **أما عن الترشيد في استهلاك الطاقة** فنلاحظ بان الشركة حققت مستويات حرجة خلال طول فترة الدراسة فيما يخص استهلاكها للكهرباء بسبب انخفاض الإنتاج الساعي للمعدات الصناعية. أما عن استهلاك الغاز فتلاحظ أنها تراجعت من المستوى الجيد جدا إلى المستوى الضعيف مع بداية استغلال خط الإنتاج الثاني بسبب حداثة التكنولوجيا المتبناة لكن سرعانما ارتفعت إلى المستوى الجيد سنة 2018م لتتراجع بعدها إلى المستوى المتوسط ثم الضعيف جدا فالضعيف خلال السنوات 2019م، 2020م، 2021م على التوالي بسبب التباين الكبير بين كمية الكلنكار المنتج وحجم الطاقة المستهلكة في إنتاجه.

وفيما يخص استهلاك المياه فنلاحظ بأنها تراجعت من المستوى الجيد الذي حقته خلال السنوات من 2012م إلى 2014م إلى المستوى الضعيف فالضعيف جدا خلال السنوات 2015م، 2016م، 2017م، لتتدارك بعدها الوضع وتسجل مستويات جيدة، متوسطة فجيدة جدا خلال السنوات الأخيرة من الدراسة الأمر الذي ساهم في التقليل من أزمة المياه التي كان يعاني منها ساكنة المنطقة التي يتواجد بجوارها المصنع.

- **وفيما يخص التقليل من انبعاث الغبار الإسمنتي** فنلاحظ بأن الشركة حققت مستويا جيدة وجيدة جدا خلال طول فترة الدراسة، نظير امتثالها لمتطلبات الإدارة البيئية من خلال إنفاق أموال طائلة في سبيل تبني التكنولوجيا الخضراء التي قللت من انبعاث الغبار الإسمنتي والغازات الدفينة التي كانت تسبب العديد من الأمراض التنفسية والجلدية لعمال المصنع وسكان المدن المجاورة، ناهيك عن الأضرار الجسيمة التي تعرض لها الغطاء النباتي. لتتمكن الشركة من تحسين صورتها المجتمعية والرفع من معدل رضا العمال في ما يخص الجانب المرضي مع التقليل من العطل المرضية، تكاليف العلاج والضرائب البيئية.

الفرع السادس: عرض وتحليل الأداء الكلي (الشامل): والذي تم من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-23): النتائج المنجزة والنهائية لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن

السنوات					مستوى الأداء					مستوى الأداء	أداء بعد المالي
2016	2015	2014	2013	2012	Max	المسوى المرج	0	Min	22%		
1.38%	8.68%	12.80%	20.68%	23.58%						22%	أداء بعد المالي
4.40% = ضعيف جدا	8.80% = ضعيف	13.20% = متوسط	17.60% = جيد	22% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	0	Min	22%	مستوى الأداء	أداء بعد العملاء
متوسط النتائج النهائية = 16.88%					مستوى الأداء					17.00%	أداء بعد العملاء
18.20%	17.01%	17.36%	16.20%	15.63%						17.00%	أداء بعد العملاء
14.77% = ضعيف جدا	15.32% = ضعيف	15.88% = متوسط	16.44% = جيد	17% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	14,21%	Min	17,00%	مستوى الأداء	أداء بعد العمليات التشغيلية
متوسط النتائج النهائية = 27.50%					مستوى الأداء					30.00%	أداء بعد العمليات التشغيلية
27.79%	27.08%	27.36%	27.31%	27.97%						30.00%	أداء بعد العمليات التشغيلية
26.23% = ضعيف جدا	27.17% = ضعيف	28.12% = متوسط	29.06% = جيد	30% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	25,29%	Min	30,00%	مستوى الأداء	أداء بعد التعليم والتسو
متوسط النتائج النهائية = 13.19%					مستوى الأداء					17.00%	أداء بعد التعليم والتسو
15.57%	13.90%	12.98%	13.64%	9.84%						17.00%	أداء بعد التعليم والتسو
11.17% = ضعيف جدا	12.63% = ضعيف	14.09% = متوسط	15.54% = جيد	17% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	9,72%	Min	17,00%	مستوى الأداء	أداء بعد الاجتماعي والبيئي
متوسط النتائج النهائية = 13.01%					مستوى الأداء					14%	أداء بعد الاجتماعي والبيئي
13.31%	12.78%	14.17%	14.31%	13.07%						14%	أداء بعد الاجتماعي والبيئي
10.31% = ضعيف جدا	11.23% = ضعيف	12.15% = متوسط	13.08% = جيد	14% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	9,38%	Min	14%	مستوى الأداء	الأداء الكلي
متوسط النتائج النهائية = 85.066%					مستوى الأداء					100%	الأداء الكلي
76.24%	79.45%	87.40%	92.14%	90.10%						100%	الأداء الكلي
66.88% = ضعيف جدا	75.16% = ضعيف	83.44% = متوسط	91.72% = جيد	100% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	58,60%	Min	100%	مستوى الأداء	
السنوات					مستوى الأداء					مستوى الأداء	أداء بعد المالي
2021	2020	2019	2018	2017	Max	المسوى المرج	0	Min	22%		
-10.70%	-6.21%	-1.70%	20.14%	19.89%						22%	أداء بعد المالي
4.40% = ضعيف جدا	8.80% = ضعيف	13.20% = متوسط	17.60% = جيد	22% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	0	Min	22%	مستوى الأداء	أداء بعد العملاء
متوسط النتائج النهائية = 14.33%					مستوى الأداء					17.00%	أداء بعد العملاء
13.26%	13.48%	13.90%	14.47%	16.54%						17.00%	أداء بعد العملاء
14.98% = ضعيف جدا	15.49% = ضعيف	15.99% = متوسط	16.5% = جيد	17% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	14,48%	Min	17,00%	مستوى الأداء	أداء بعد العمليات التشغيلية
متوسط النتائج النهائية = 21.14%					مستوى الأداء					30.00%	أداء بعد العمليات التشغيلية
18.05%	20.03%	20.04%	24.04%	23.55%						30.00%	أداء بعد العمليات التشغيلية
23.63% = ضعيف جدا	25.22% = ضعيف	26.81% = متوسط	28.41% = جيد	30% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	22,03%	Min	30,00%	مستوى الأداء	أداء بعد التعليم والتسو
متوسط النتائج النهائية = 11.49%					مستوى الأداء					17.00%	أداء بعد التعليم والتسو
10.61%	10.41%	13.60%	11.16%	11.68%						17.00%	أداء بعد التعليم والتسو
10.46% = ضعيف جدا	12.09% = ضعيف	13.73% = متوسط	15.36% = جيد	17% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	8,82%	Min	17,00%	مستوى الأداء	أداء بعد الاجتماعي والبيئي
متوسط النتائج النهائية = 12.52%					مستوى الأداء					14%	أداء بعد الاجتماعي والبيئي
14.72%	14.93%	11.89%	12.35%	8.81%						14%	أداء بعد الاجتماعي والبيئي
9.07% = ضعيف جدا	10.30% = ضعيف	11.53% = متوسط	12.77% = جيد	14% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	7,83%	Min	14%	مستوى الأداء	الأداء الكلي
متوسط النتائج النهائية = 63.79%					مستوى الأداء					100%	الأداء الكلي
45.94%	52.65%	57.73%	82.16%	80.47%						100%	الأداء الكلي
62.53% = ضعيف جدا	71.9% = ضعيف	81.26% = متوسط	90.63% = جيد	100% = جيد جدا	Max	المسوى المرج	53,16%	Min	100%	مستوى الأداء	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير النشاط ولوحات القيادة للسنوات من 2011 إلى 2021م.

تحليل النتائج:

فيما يخص الأداء الكلي للشركة محل الدراسة نلاحظ بأنه بعدما كان مستقر بين المستوى الجيد والجيد جدا خلال السنوات من 2012م إلى 2014م انتقل إلى المستوى المتوسط بداية من سنة 2015م حتى سنة 2017م، ليرتفع بعدها إلى المستوى الجيد سنة

2018 م نتيجة لدخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة، لكن سرعانما تراجع وإستقر في المستوى الضعيف جدا بداية من سنة 2019م إلى غاية سنة 2021م وهذا راجع للاعتبارات التي تم الإشارة إليها على مستوى كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للشركة.

وفي الأخير يرى الباحث أنه انطلاقا من النتائج التي حققتها الشركة محل الدراسة وخاصة في السنوات الأخيرة أين انتقلت من النشاط في سوق المنافسة الاحتكارية إلى المنافسة التامة أصبح إلزاما عليها اقتناء نظام تخطيط موارد الشركة ERP مع العمل على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تخدم أهدافها الإستراتيجية وتمكنها من العمل على كسب ميزة تنافسية مستدامة، والتي من بينها أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة وغيرها.

المبحث الرابع: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالشركة محل الدراسة

تم في هذا المبحث العمل على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الشركة محل الدراسة من خلال تشكيل فريق عمل متداخل المهام قادر على جمع البيانات الكافية، وإعادة تشغيلها بهدف إنتاج معلومات مالية وغير مالية دقيقة على طول دورة حياة المنتج (من بداية الطلب على المواد إلى غاية شحن المنتج للعميل)، ليتم الاعتماد عليها في قياس فجوة التكلفة، وإدارتها من منظور الإدارة على أساس النشاط، لكسب ميزة التكلفة الأقل مع التحسين المستمر في الجودة بما يضمن لها كسب حصة سوقية تسمح لها ببناء القيمة.

المطلب الأول: دوافع تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الشركة محل الدراسة، وآلية إعداد قاعدة

البيانات الأولية

الفرع الأول: دوافع تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الشركة محل الدراسة

بعد إطلاع الباحث على طبيعة نشاط الشركة محل الدراسة، إستراتيجيتها التنافسية، وخصائص نظامها التكاليفي، ارتأى ضرورة تبنيها لأسلوب التكلفة على أساس النشاط استنادا للاعتبارات التالية:

- تعدد منتجات الشركة وما يصاحبه من اختلاف في الخصائص الكيميائية والفيزيائية (المواصفات) مع التباين في حجم إنتاجها كما هو مبين في الجدول رقم (5-24).

الجدول رقم (5-24): منتجات الشركة محل الدراسة حسب مكوناتها وخصائصها

النسبة المئوية حسب الإنتاج الإجمالي	النسبة المئوية حسب كل خط إنتاج	الكمية المنتجة من كل صنف (طن)	الخصائص الفيزيائية		المكونات								نوع الإسمنت	خطوط الإنتاج	
					الإسمنت				الفرنبة						
					ناعم جدا	ناعم	الجبس %	حصى جيري %	كلنكر خاص %	كلنكر عادي %	حصى جيري مشتري %	حصى خانات الحميد %			صلصال مفت %	حصى الجيري %
32%	94%	573318.74	*	*	5.88%	5.40%		88.72%		4.48%	7.93%	87.58%	CEM II/A-L 42.5 N	خط القدم 1	
1%	6%	35657.26	*	*	5.88%	0.00%	94.12%		4.48%	7.93%	87.58%	CEM I 42.5 N-LH/SR5			
45%	68%	817585.52	*	*	5.61%	12.06%		82.33%	23.29%	2.62%	13.74%	60.35%	CEM II/A-L 42.5 N	خط الجديد 2	
20%	30%	352755.97	*	*	6.68%	7.75%		85.57%	23.29%	2.62%	13.74%	60.35%	CEM II/A-L 42.5 R		
1%	0.90%	10661.09	*	*	6.95%		93.05%		4.48%	7.93%	87.58%	CEM I 52.5 N-LH/SR5			
1%	1.10%	15019.42	*	*	6.95%		93.05%		4.48%	7.93%	87.58%	CLASSE G- HSR			
100%	100%	1804998	المجموع												

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات من قسم الإنتاج.

- يؤدي إلى التباين في الطلب على أنشطتها المساعدة والرئيسية، وبالتالي يصبح من الضروري تطبيق أسلوب ABC لحل مشكلة تخصيص الأعباء غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية (المنتجات) وفق علاقة السبب/نتيجة، التي تسمح بتحميل النشاط بالأعباء التي كان سببها فيها وتحميل المنتج النهائي بتكاليف الأنشطة التي سببها.
- كبر حجم العمليات الإنتاجية التي تمر بها صناعة الإسمنت، وتعدد الأنشطة التي تتفرع منها مع ارتفاع تكاليفها وتعقدها، يقتضي نمي أسلوب ABC للقياس الدقيق لتكاليف أنشطة سلسلة قيمتها بداية بالطلب على المواد الأولية إلى غاية تسليم المنتج للعميل، بهدف تقييمها فتقومها (تخفيض التكلفة نتيجة لإدارة الأنشطة).
 - الاعتماد الكامل على التصنيع الآلي على طول خطي الإنتاج القديم والجديد، الذي يتم التحكم فيه وبرمجته من التعدين (المحجر) إلى غاية التعبئة والتغليف في غرفة التحكم المركزية عن طريق الحاسبات المدججة فيها، مما يدل على النسبة العالية للتكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة، وبالتالي وجب تطبيق أسلوب ABC بهدف التتبع والتخصيص الدقيق لها ومعرفة مسبباتها الفعلية للعمل على التخلص أو التقليل من كل مسبب لا يضيف قيمة.
 - احتواء الشركة على خطي إنتاج متباينين من حيث تكنولوجيتهما (آلية عملهما) وطاقتهما الإنتاجية ونوع المنتجات التي تنتج على مستوى كل خط؛ الأمر الذي يلزم الشركة بالعمل على التتبع الدقيق ومقارنة التكلفة، الجودة، الزمن، الإنتاجية، على طول سلسلة قيمة كل خط إنتاجي وصولاً إلى المخرج النهائي (سرعة وتكلفة إنتاج وجودة كلنكر، وإسمنت الخط القديم 1، سرعة وتكلفة إنتاج وجودة كلنكر وإسمنت الخط الجديد 2)، والتي اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية الرامية إلى تحسن القيمة للمنتج (القيمة المدركة لدى العميل).
 - انتقال الشركة من كونها تنشط في سوق المنافسة الاحتكارية إلى سوق المنافسة التامة نتيجة تشبع السوق الوطنية بمادة الإسمنت، وبالتالي أصبحت عملية استهداف الأسواق العالمية (السوق الإفريقية مثلاً) أمر لا مفر منه لتصريف الفائض من الإنتاج، مما جعل الشركة تبحث عن الريادة في التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة لكسب ميزة تنافسية مستدامة تمكنها من استقطاب عملاء جدد كونها تنتج منتجات مرتبطة بآليات السوق (مشاهدة لمنتجات منافسيها)، الأمر الذي يجعل من تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ضروري كونه يوفر معلومات مالية وغير مالية تعتمد في إدارة الأنشطة وتخطيط التكلفة والربح.
 - امتلاك الشركة لنظام معلومات قادر على توفير البيانات المالية وغير المالية اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.
 - احتواء الشركة على رأس مال بشري مؤهل (معدل التأطير 0.32) لتبني الفكر المؤسسي المبني على التعلم والتحسين المستمر للقدرات العلمية والعملية في ظل العمل ككتلة واحدة، مما يجعلهم قادرين على تبني المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بمفهومها الواسع.
 - استعداد إدارة الشركة لدعم وتبني أي فكر إداري إستراتيجي هادف إلى ضمان خلق ميزة تنافسية مستدامة.
- من خلال النقاط سالفة الذكر نرى بأن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يتناسب وطبيعة نشاط الشركة محل الدراسة والبيئة التنافسية المحيطة بها، حيث تتنوع تشكيلة منتجاتها وتباين من حيث نسبة استهلاكها للموارد (التكاليف غير المباشرة) نتيجة لاختلاف الطلب على أنشطتها، ما يجعل هيكل تكلفة كل منها معقد ومن المستحيل إدارته وفق نظم التكاليف الكلاسيكية (طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد عليها).

الفرع الثاني: آلية إعداد قاعدة البيانات الأولية لتصميم نظام معلومات التكلفة على أساس النشاط

يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط تضافر جهود الإدارة العليا والعاملين بالمديريات والأقسام المختلفة داخل الشركة، ولإعداد قاعدة بيانات شاملة عمل الباحث على إتباع الخطوات التالية:

- **تشكيل فريق عمل متداخل المهام:** ارتأى الباحث أن يكون فريق عمل الشركة محل الدراسة يمثل كل الأفراد الذين حصل منهم على البيانات ممثلين في: مدير المالية والمحاسبة، مسؤول قسم التكاليف، مسؤول قسم مراقبة التسيير، مدير التدقيق، مدير ومهندسي ومسؤولي خطوط الإنتاج، مدير المبيعات والتسويق، مدير التخطيط الإستراتيجي، مدير الموارد البشرية، مدير المشتريات، مدير الجودة والمختبر، مدير التخطيط والبحث والتطوير، مسؤولي التخزين، مدير الصيانة... الخ.
- **جمع البيانات:** تم جمع البيانات من خلال الطرق أو الوسائل التالية:
- **المقابلات الشخصية:** حيث قام الباحث بإجراء مقابلات شخصية مع أعضاء فريق العمل وطرح أسئلة منظمة ومتسلسلة سمحت له بإحصاء أنشطة الشركة الرئيسة والداعمة ووصفها، تحديد مسببات تكلفة كل نشاط، تحديد مخرجات كل نشاط، تحديد البيانات التشغيلية التي تعكس بشكل أفضل أداء النشاط، معرفة قيمة كل نشاط بالنسبة للشركة، معرفة برنامج سير العملية الإنتاجية بالنسبة للمنتجات المختلفة، معرفة المنتجات الخاصة بكل خط إنتاجي... الخ.
- **الفحص:** قام الباحث بفحص السجلات المحاسبية، تقارير التسيير، تقارير النشاط، ولوحات القيادة الخاصة بالشركة، وكل ما يفيد في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.
- **الملاحظة:** قام الباحث بمتابعة سلسلة القيمة الخاصة بالشركة من بداية الطلب على المواد الأولية إلى غاية تسليم المنتج للعميل، مع تدوين كل الملاحظات المتعلقة بزمان الإنجاز (الأداء)، زمن التوقف المبرمج والغير مبرمج، توزيع الآلات والمعدات، استهلاكات كل نشاط، توزيع العمال، زمن أداء الأنشطة الرئيسة المضيفة للقيمة تماشياً مع الاختلاف في خصائص المنتجات... الخ.

المطلب الثاني: تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط للشركة محل الدراسة

عموماً تتم عملية تحميل التكاليف غير المباشرة وفق أسلوب التكلفة على أساس النشاط على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة وتحديد معدل التكلفة لكل نشاط، ويتم في المرحلة الثانية تحميل تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة النهائية وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لإنتاجها (معدل استفادتها من الأنشطة). ولتجسيد هذا المفهوم بالشركة محل الدراسة عمل الباحث على إتباع الخطوات التالية.

الفرع الأول: تحديد وتحليل مصادر التكلفة لتصنيفها إلى مباشرة وغير مباشرة وعرضها في مجموعات تكلفة، وتحديد أساس توزيعها

اعتماداً على ميزان المراجعة التفصيلي بعد الجرد والدفاتر والمستندات والتقارير المحاسبية قام الباحث بتحديد وتحليل الأعباء المباشرة وغير المباشرة الخاصة بالشركة وعرضها في مجموعات تكلفة متجانسة داخلياً من حيث الصفات والخصائص، لتسهيل عملية انتقاء مسببات تكلفة المرحلة الأولى (الموارد) المعتمد عليها في توزيعها (التتبع، التخصيص) على الأنشطة، وكذا عملية التحليل. ولقد تم تصنيفها رفقة مدير مديرية المالية والمحاسبة إلى (14) مجموعة، منها (2) متعلقة بالأعباء المباشرة، والباقي خاصة بالأعباء غير المباشرة، كما هو مبين من خلال النقاط التالية:

1- مجموعات الأعباء المباشرة: تظم هذه المجموعات الأعباء التي يتم تتبعها مباشرة للمنتجات، كما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-25).

الجدول رقم (5-25): مجموعات الأعباء المباشرة للشركة محل الدراسة وأسس توزيعها

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد	هدف التكلفة	أساس التوزيع	الوزن النسبي
أ	الأعباء المباشرة				
1-أ	المواد الأولية المستهلكة				
645210	Droits d'extractions de carrière	رسوم إستغلال الحجر (حصى جيري مستخرج مستهلك)	90 240 000.00	المنتج النهائي	نسبة الإستخدام
645220	Droits d'extractions de carrière	رسوم إستغلال الحجر (صلصال مستخرج مستهلك)	9 731 274.00		نسبة الإستخدام
601221	Consommation Gypse	جبس مستهلك	124 841 023.39		نسبة الإستخدام
601222	Consommation Minéral de fer	خدمات الحديد المشتري المستهلكة	392 664 107.02		نسبة الإستخدام
601225	Calcaire	الحجر الجيري المشتري المستهلك	459 306 092.49		نسبة الإستخدام
601260	Consommation Clinker Acheté	كلنكار مشتري مستهلك	31 923 787.20		نسبة الإستخدام
10.77%	مجموع المواد الأولية المستهلكة		1 108 706 284.10		
2-أ	أغلفة مستهلكة				
602610	Consommation Sacherie	أكياس مستهلكة 50 كلف	510 292 889.43	المنتج النهائي	نسبة الإستخدام
602690	Autres emballages	أكياس مستهلكة 1200 كلف	12 138 747.36		نسبة الإستخدام
602290	Autres fournitures consommables	أكياس مستهلكة 1200 كلف	2 093 910.00		نسبة الإستخدام
5.10%	مجموع الأغلفة المستهلكة		524 525 546.79		
15.87%	مجموع الأعباء المباشرة		1 633 231 830.89		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ميزان المراجعة التفصيلي بعد الجرد.

من خلال الجدول نلاحظ بان التكاليف المباشرة للشركة محل الدراسة تمثل مناسبة 10.77 % كمواد أولية مستهلكة و 5.10% كأغلفة مستهلكة من إجمالي تكاليف هيكل تكلفتها، وهي تمثل نسبة ضئيلة مقارنة بالتكاليف الغير المباشرة التي تستحوذ على ما يقارب 84.13 % من إجمالي التكاليف مما يستوجب ضرورة تحليلها بهدف توزيعها على الأنشطة وإدارتها من خلال اعتماد العلاقة سبب-نتيجة.

2- مجموعات الأعباء غير المباشرة: تظم هذه المجموعات الأعباء التي يتم تتبعها مباشرة (مباشرة للنشاط) أو تخصيصها (غير مباشرة للنشاط) على أنشطة الشركة الرئيسية والداعمة (المساعدة) منها كمرحلة أولية، ليتم بعدها تخصيص تكاليف الأنشطة الداعمة على تلك الرئيسية التي تخصص بعدها على المنتجات.

الجدول رقم (5-26): مجموعات الأعباء غير المباشرة للشركة محل الدراسة ومسبباتها

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد	هدف التكلفة	أساس التوزيع	الوزن النسبي
ب	الأعباء الغير المباشرة		وحدة القياس	DA	
ب-1	أعباء الصيانة الوقائية والتصحيحية للمعدات والادوات الصناعية، المباني الإدارية والصناعية... الخ والحراطة.				
ب-1-1	مواد ولوازم الصيانة الوقائية، التصحيحية والحراطة المستهلكة				
602121	Consommations Boulets	47 788 160.66	الكرات الحديدية المستهلكة	نسبة الاستخدام (تبع مباشر)	
602122	Consommations Briques	321 818 935.60	الأجر المستهلك	نسبة الاستخدام	
602220	Consommations Fournitures Courantes Ateliers	5 015 868.15	لوازم جارية مستهلكة للورشات والمصنع	نسبة الاستخدام	
602222	Consommation Pièces de rechanges électriques industrielles	151 972 857.10	قطع غيار الكهرباء الصناعية المستهلكة	نسبة الاستخدام	
602223	Consommation Pièces de rechange mécanique industrielles	442 360 324.46	قطع غيار الميكانيك الصناعية المستهلكة	نسبة الاستخدام	
602224	Consommation Pièces rechanges automatisme	39 304 045.00	قطع غيار الآلية المستهلكة	نسبة الاستخدام	
602226	Consommation Pièces de rechange engins	74 400 223.00	قطع غيار الآليات (الجرافات والشاحنات الكبيرة) المستهلكة	نسبة الاستخدام	
602228	Pneumatique+ Bandes Transporteuse	57 771 324.93	إطارات العجلات والبساطات النقل المستهلكة	نسبة الاستخدام	
602240	Consommation Petit outillage	6 603 480.63	أدوات صغيرة مستهلكة	نسبة الاستخدام	
6022520	Consommation Huiles	63 224 460.31	زيوت مستهلكة	نسبة الاستخدام	
6022521	Consommation graisses	451 889.50	شحوم مستهلكة	نسبة الاستخدام	
602253	Consommation Gaz stocké	722 758.70	غاز مخزن مستهلك	نسبة الاستخدام	
602254	Consommation Acétylène et Oxygène	1 386 420.40	أسيتلين وأكسجين مستهلك	نسبة الاستخدام	
602272	Consommation Fournitures pour entretien locaux	3 635 045.49	لوازم مستهلكة للصيانة الخلية	نسبة الاستخدام	
602291	Consommation Accumulateur Batterie	1 915 791.20	بطاريات قابلة للشحن مستهلكة	نسبة الاستخدام	
602292	Consommation Quincailleries	334 504.94	خردوات مستهلكة	نسبة الاستخدام	
602293	Consommation Fournitures métallurgiques	16 288 619.36	لوازم معدنية مستهلكة	نسبة الاستخدام	
602295	Consommation Fournitures électriques	4 737 976.82	لوازم كهربائية مستهلكة	نسبة الاستخدام	
602298	Consommation Autres fournitures consommables	2 653 858.32	لوازم أخرى مستهلكة	نسبة الاستخدام	
607200	Consommation Fournitures d'entretien et de petit équipement	40 410.00	لوازم الصيانة والمعدات الصغيرة المستهلكة	نسبة الاستخدام	
12.07%	مجموع مواد ولوازم الصيانة الوقائية، التصحيحية والحراطة المستهلكة	1 242 426 954.57			
ب-1-2	مصاريف الشراء التابعة				
608220	Consommation Frais accessoires d'achat Fret	29 550.00	مصاريف شراء تابعة للمشتريات المشحونة	نسبة الاستفادة	
608280	Consommation Frais accessoires d'achat Autres frais	2 321 089.93	مصاريف شراء تابعة أخرى	نسبة الاستفادة	
0.02%	مجموع مصاريف الشراء التابعة	2 350 639.93			
ب-1-3	أعباء خدمات الصيانة والإصلاح الخارجية للمعدات والادوات الصناعية، المباني، البنية التحتية... الخ				
615120	Entretien Agencement et aménagements des Terrains	2 313 950.00	صيانة، ترتيب وتسميق الأراضي	نسبة الاستفادة	
615131	Entretien Constructions Bâtiments	4 513 426.00	صيانة المباني	نسبة الاستفادة	
615132	Entretien Ouvrages d'infrastructure	14 288 839.50	صيانة البنية التحتية	نسبة الاستفادة	
615150	Entretien Installations techniques	650 288.00	صيانة التركيبات الفنية	نسبة الاستفادة	
615180	Entretien Agencements et installations	11 737 071.66	صيانة وترتيب التركيبات	نسبة الاستفادة	
615211	Entretien Matériel de production	155 854 590.09	صيانة المعدات الصناعية	نسبة الاستفادة	
615213	Entretien Matériels de carrières	16 919 430.27	صيانة معدات آخر حجرة	نسبة الاستفادة	
615214	Entretien Matériel de manutention, de levage et de stockage	176 412.17	صيانة معدات المناولة والرفع والتخزين	نسبة الاستفادة	
615215	Entretien Matériel de laboratoire	4 497 886.75	صيانة معدات المخبر	نسبة الاستفادة	
615216	Entretien Entretien Matériel de sécurité	724 710.00	صيانة معدات الحماية	نسبة الاستفادة	
615217	Entretien Matériel des ateliers	1 043 700.00	صيانة معدات الورشات	نسبة الاستفادة	
615219	Entretien Autres matériels	25 000.00	صيانة معدات أخرى	نسبة الاستفادة	
615226	Entretien Outillages de sécurité	840 000.00	صيانة أدوات الامن	نسبة الاستفادة	
615230	Entretien et réparations Véhicules de tourisme	1 591 573.78	صيانة وإصلاح سيارات السياحة	نسبة الاستفادة	
615231	Entretien et réparations Véhicules utilitaires et camionnettes	697 813.41	صيانة وإصلاح المركبات التجارية والشاحنات الصغيرة	نسبة الاستفادة	
615232	Entretien et réparations Bus et microbus	7 145.00	صيانة وإصلاح الحافلات	نسبة الاستفادة	
615233	Entretien et réparations Camions	657 055.00	صيانة وإصلاح الشاحنات	نسبة الاستفادة	
615243	Entretien Equipements informatiques	3 026 477.97	صيانة وإصلاح معدات الإعلام الآلي	نسبة الاستفادة	
615244	Entretien Matériel audio-visuel	1 525 526.80	صيانة معدات السمعي البصري	نسبة الاستفادة	
615250	Entretien Emballage récupérables	899 500.00	صيانة الأغلفة المأخذولة	نسبة الاستفادة	
2.16%	مجموع أعباء خدمات الصيانة والإصلاح الخارجية للمعدات والادوات الصناعية، المباني، البنية التحتية... الخ	221 990 396.40			
ب-1-4	أعباء التنظيف والصيانة				
611200	Nettoyage et entretien	165 859 348.20	التنظيف والصيانة	نسبة الاستفادة	
1.61%	مجموع أعباء التنظيف والصيانة	165 859 348.20			
15.87%	مجموع أعباء الصيانة الوقائية والتصحيحية للمعدات والادوات الصناعية، المباني الإدارية والصناعية... الخ	1 632 627 339.10			

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد	هدف الكلفة	اساس التوزيع	الوزن النسبي
أعباء الطاقة					
2-ب					
602251	Consommation Gas-oil et Fuel	64 986 113.52	وقود الديازال المستهلك	نسبة الاستخدام	
602255	Consommation Essences	1 842 510.00	الايونسي المستهلك	نسبة الاستخدام	
607110	Consommation Electricité force	685 394 215.86	كهرباء عالية التوتر مستهلكة	نسبة الاستفادة	
607120	Consommation Electricité Basse	1 233 507.80	كهرباء منخفضة التوتر مستهلكة	نسبة الاستفادة	
607130	Consommation Gaz industriel	428 317 202.98	غاز صناعي مستهلك	نسبة الاستفادة	
607150	Consommation Eau	3 854 408.56	ماء مستهلك	نسبة الاستفادة	
607160	Consommation Explosifs	88 300 811.65	متفجرات مستهلكة	نسبة الاستخدام	
11.52%	مجموع أعباء الطاقة	1 185 627 958.72			
أعباء المستخدمين من الداخل والخارج					
3-ب					
1-3-ب	أجور المستخدمين من داخل المؤسسة				
631110	Salaires des employés	881 838 081.00	أجور المستخدمين	نسبة الاستفادة	
8.57%	مجموع أجور المستخدمين من داخل المؤسسة	881 838 081.00			
2-3-ب	أجور المستخدمين من خارج المؤسسة				
621	Personnel extérieur à	231 788 730.00	عمال خارجون عن المؤسسة	نسبة الاستفادة	
2.25%	مجموع أجور المستخدمين من الخارج	231 788 730.00			
10.82%	مجموع أعباء المستخدمين من الداخل والخارج	1 113 626 811.00			
أعباء المسؤولية الإجتماعية للمستخدمين					
4-ب					
1-4-ب	مساهمات المؤسسة في المؤسسات الإجتماعية				
635101	Assurances sociales (12.50%)	126 973 554.12	إشتراكات الضمان الإجتماعي	نسبة الاستفادة	
635103	Accidents travail et maladies professionnelles (1.25%)	12 697 355.39	حوادث العمل والأمراض المهنية	نسبة الاستفادة	
635104	Retraite (10%)	101 578 843.26	إشتراكات صندوق التقاعد	نسبة الاستفادة	
635105	Assurance chômage (1%)	10 157 884.32	التأمين ضد البطالة	نسبة الاستفادة	
635106	Retraite anticipée (0.25%)	2 539 471.08	التقاعد المبكر	نسبة الاستفادة	
637120	Contributions aux fonds œuvres sociales (3 % MS)	30 480 069.01	المساهمات في صندوق العمل الإجتماعي	نسبة الاستفادة	
2.76%	مجموع مساهمات المؤسسة في المؤسسات الإجتماعية	284 427 177.18			
2-4-ب	أعباء المسؤولية الإجتماعية الأخرى				
602271	Consommation Fournitures hygiène et sécurité	6 702 691.06	لوازم الصحة والسلامة المهنية المستهلكة	نسبة الاستخدام	
602273	Consommation Habits de travail	21 058 085.32	ملابس العمل المستهلكة	نسبة الاستخدام	
602281	Consommation Produits pharmaceutiques	3 264 903.13	مواد صيدلانية مستهلكة	نسبة الاستخدام	
602287	Consommation Fourm. de cantine	210 696.00	لوازم المطبخ المستهلكة	نسبة الاستخدام	
611400	Restauration	33 463 948.00	إطعام	نسبة الاستفادة	
613135	Locations Bâtiments sociaux (logement du personnel)	7 140.50	إيجار المباني الإجتماعية	نسبة الاستفادة	
622200	Honoraires médecin	399 800.00	أتعاب الطبيب	نسبة الاستفادة	
622210	Honoraires Médecins	579 600.00	أتعاب الأطباء	نسبة الاستفادة	
624210	Transports du personnel	23 391 118.00	نقل الأفراد	نسبة الاستفادة	
0.87%	مجموع أعباء المسؤولية الإجتماعية الأخرى	89 077 982.01			
3.63%	مجموع أعباء المسؤولية الإجتماعية للمستخدمين	373 505 159.19			
أعباء التأمين					
5-ب					
616110	Assurance tous risques sauf "Exploitation"	67 264 915.18	تأمين جميع المخاطر باستثناء حسمات التشغيل	نسبة الاستفادة	
616210	Assurances de transport terrestre de marchandises	1 687.50	تأمين النقل البري للبضائع المراجعة	نسبة الاستفادة	
616220	Assurances de transport maritimes	100.00	التأمين على النقل البحري	نسبة الاستفادة	
616230	Assurances de transport aériens	100.00	التأمين على النقل الجوي	نسبة الاستفادة	
616310	Assurances de responsabilité civile	5 300 100.00	التأمين على المسؤولية المدنية	نسبة الاستفادة	
616330	Assurances matériels roulants	1 898 872.21	تأمين المعدات المتداولة	نسبة الاستفادة	
616340	Assurance risques miniers	4 500 100.00	التأمين على مخاطر التعدين	نسبة الاستفادة	
616350	Assurance catastrophes naturelles CAT-NAT	4 378 400.00	التأمين ضد الكوارث الطبيعية	نسبة الاستفادة	
0.85%	مجموع أقساط التأمين	87 870 141.69			
أعباء إستئجار المعدات والأدوات والشاحنات					
6-ب					
613814	Location Matériel et outillage de manutention, de levage et de stock	1 344 000.00	إستئجار معدات وأدوات المناولة الرفع والتخزين	نسبة الاستفادة	
613823	Location Camions	23 397 424.40	إستئجار الشاحنات	نسبة الاستفادة	
0.24%	مجموع أعباء إستئجار المعدات والأدوات والشاحنات	24 741 424.40			
أعباء تسييف وشحن السلع					
7-ب					
611300	Arrimage	23 355 648.92	تسييف	نسبة الاستفادة	
0.23%	مجموع أعباء تسييف شحن ونقل السلع	23 355 648.92			

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد	هدف الكلفة	أساس التوزيع	الوزن النسبي
ب-8	أعباء الدعاية والإعلان				
623300	Ammonces et insertions	7 405 306.96	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
623600	Cadeaux à la clientèle	2 350 580.22	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
0.09%	مجموع أعباء الإشهار والنشر والعلاقات العامة				
ب-9	أعباء مراقبة الجودة				
602221	Consommation Produits chimiques et de laboratoire	4 969 048.04	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستخدام	
617100	Analyse laboratoires et contrôle production	38 075 458.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
0.42%	مجموع أعباء مراقبة الجودة				
ب-10	أعباء الاستثمار في الرأس المال البشري				
637300	Frais de formation et stage	17 521 556.95	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
0.17%	أعباء الاستثمار في الرأس المال البشري				
ب-11	مخصصات الإهلاك				
681204	Logiciels informatiques et	953 660.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
681213	Constructions	810 241 669.30	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
681215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	2 553 343 584.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
681218	Autres immobilisations	529 900 182.10	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
37.85%	مجموع مخصصات الإهلاك				
ب-12	الأعباء الإدارية والمالية والضرائب				
602261	Consommation Fournitures de bureau	6 062 589.59	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستخدام	
607300	Consommation Fournitures administratives(fournitures qui ne	20 280.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
0.06%	مجموع اللوازم المكتبية المستهلكة				
ب-1-12	أعباء الحراسة والأمن				
611100	Gardiennage et sécurité	136 223 500.29	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
1.32%	مجموع أعباء الحراسة والأمن				
ب-2-12	أعباء التوثيق والمصاريف العامة				
618100	Documentation générale	7 775.71	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
618400	Abonnements - inscriptions	2 516 000.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
0.02%	مجموع أعباء التوثيق والمصاريف العامة				
ب-3-12	أعباء الوسطاء				
622150	Frais d'actes et de contentieux	42 020.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
622220	Honoraires Experts (comptable et financier, Juridique, fiscal, ...)	26 000.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
622230	Honoraires Commissaires aux comptes	1 850 000.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
622250	Honoraires Avocats	1 800 000.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
622251	Honoraires : Huissier de justice	11 460.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
622260	Honoraires Commissaire-priseur	1 205 575.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
622272	Honoraires Assistants et consultants étrangers	7 178 364.31	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
622290	Autres honoraires	2 648 941.18	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
622400	Assistante technique étrangère	16 473 284.07	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
0.30%	مجموع أجور الوسطاء والاتعاب				
ب-4-12	أعباء التنقلات والمهمات والإستقبالات				
625010	Déplacement frais de voyage en Algérie	180.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
625113	Frais de taxis et transports publics	36 935.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
625114	Indemnités kilométriques	4 382 366.50	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
625116	Autres frais de voyage et déplacements en Algérie	180.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
625119	Autres frais de voyage et déplacements en Algérie	2 701 125.36	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
625311	Frais de restaurations	1 083 118.94	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
625312	Frais d'hébergements	562 400.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
625900	Autres frais de déplacements, missions et réceptions	15 440.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
0.09%	مجموع أعباء التنقلات والمهمات والإستقبالات				
ب-5-12	أعباء البريد والاتصال				
626110	Téléphone fixe	143 737.37	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
626120	téléphone mobile abonnement	1 146 422.08	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
626500	Abonnement boîte postale	8 400.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
626600	Redevances PTT	10 000.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
626700	DHL courrier express	277 222.47	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
626800	Abonnement Internet	1 822 200.71	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
626900	Autres frais postaux et de télécommunications	2 302 661.20	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
0.06%	مجموع أعباء البريد والاتصال				

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد	هدف التكلفة	أساس التوزيع	الوزن النسبي
ب-12-6	أعباء الخدمات البنكية				
627110	Commissions bancaires	3 477 141.44	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
627120	frais de banques	83 050.98		نسبة الاستفادة	
627200	Commissions et frais sur émission d'emprunts	2 000.00		نسبة الاستفادة	
627410	Commissions sur ouverture de crédits bancaires	3 669 496.67		نسبة الاستفادة	
627420	Commissions sur cautions	2 500.00		نسبة الاستفادة	
627900	Autres frais et commissions sur prestations de services banc	2 623 945.00		نسبة الاستفادة	
0.10%	مجموع أعباء الخدمات البنكية	9 858 134.09			
ب-12-7	أعباء الإشتراكات والمصاريف المتنوعة				
628220	Achats cahiers de charge	5 000.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
628260	Indemnité du secrétariat CA	37 500.00		نسبة الاستفادة	
0.0004%	مجموع أعباء الإشتراكات والمصاريف المتنوعة	42 500.00			
ب-12-8	أعباء الضرائب والرسوم				
642100	Taxes sur activité professionnelle (T.A.P)	35 249 434.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
645132	Droits de timbres	17 600.00		نسبة الاستفادة	
645150	Taxes foncières	5 081 893.00		نسبة الاستفادة	
645160	Taxe sur pollution	4 635 000.00		نسبة الاستفادة	
645180	Taxes sur véhicules des sociétés	1 400 000.00		نسبة الاستفادة	
645210	Vignettes automobiles	114 500.00		نسبة الاستفادة	
645220	Taxe superficière	388 475.00		نسبة الاستفادة	
645290	Droits Impôts et taxes divers	2 327 665.96		نسبة الاستفادة	
0.48%	مجموع أعباء الضرائب والرسوم	49 214 567.96			
ب-12-9	أعباء الإتاوى المبرتبة على الإمتيازات والبراءات				
651200	Droits d'auteur et de reproduction	1 900.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
651900	Autres redevances	512 025.00		نسبة الاستفادة	
0.005%	مجموع أعباء الإتاوى المبرتبة على الإمتيازات والبراءات	513 925.00			
ب-12-0	أعباء أتعاب الحضور				
653000	Jetons de présence	570 000.00	أنشطة سلسلة القيمة	نسبة الاستفادة	
0.01%	مجموع أعباء أتعاب الحضور	570 000.00			
2.44%	الأعباء الإدارية والمالية والضرائب	250 757 306.83			
84.13%	مجموع الأعباء الغير المباشرة	8 656 872 835.42			
100%	إجمالي الأعباء	10 290 104 666.31			

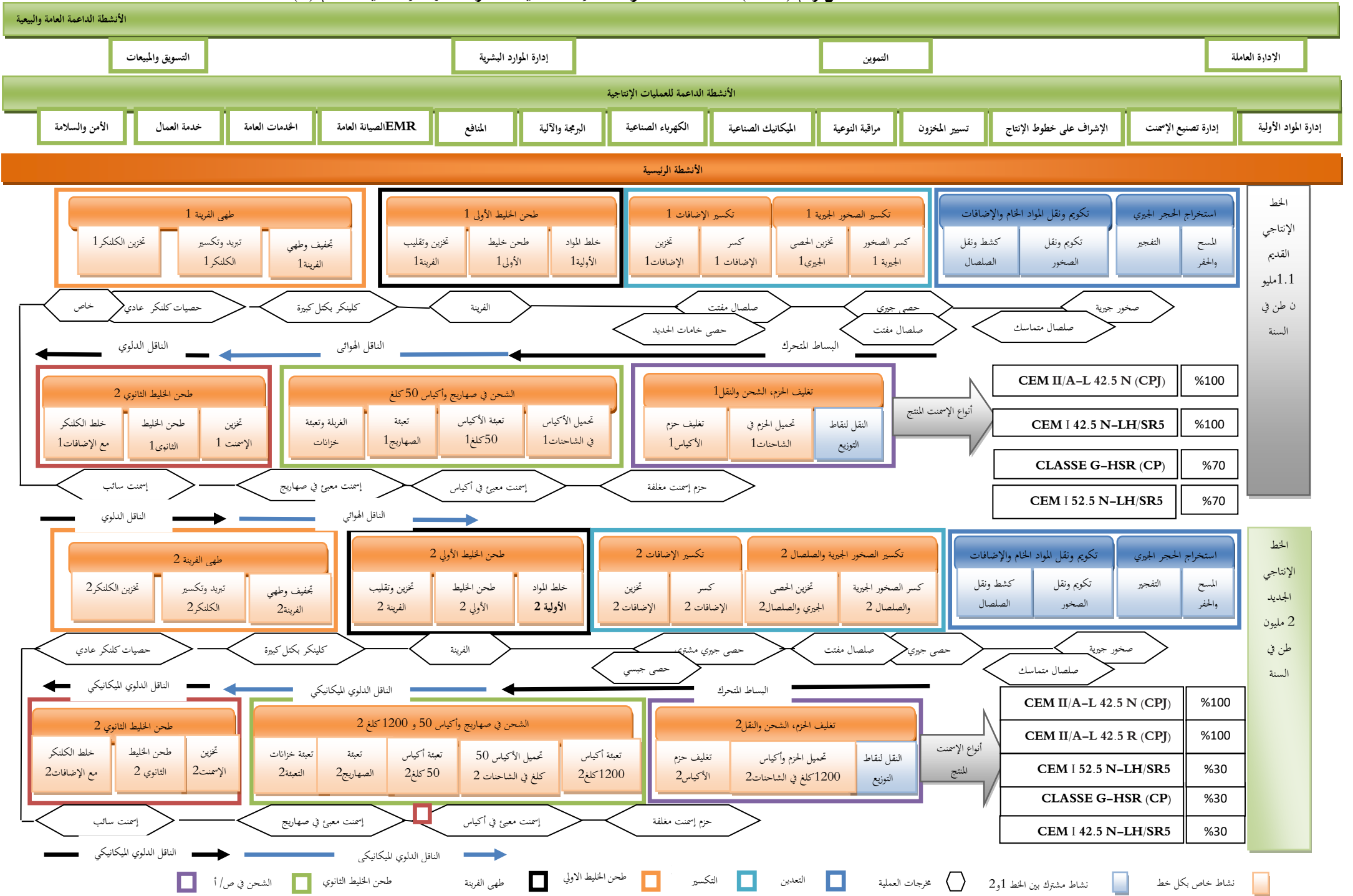
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ميزان المراجعة التفصيلي بعد الجرد.

من خلال الأوزان النسبية المبينة في الجدول نلاحظ بأن التكاليف الغير المباشرة للمؤسسة محل الدراسة تمثل مناسبة 84.13% من إجمالي تكاليف هيكل تكلفتها، والتي تتكون بالدرجة الأولى من مخصصات الإهلاك ذات الوزن النسبي 37.85% ليلبها تكاليف الصيانة الوقائية والتصحيحية ذات الوزن النسبي 15.87% فتكاليف الطاقة ذات الوزن النسبي 11.52% ثم أجور المستخدمين من الداخل والخارج ذات الوزن النسبي 10.82%. لذا فحتى تتمكن الشركة من بلوغ هدف زيادة التكلفة يجب عليها العمل على التتبع الدقيق لهذه التكاليف للأنشطة وتحليلها لتحديد مسبباتها الفعلية على مستوى كل نشاط للعمل على إدارتها وتحجيم تكاليف المنتجات النهائية.

الفرع الثاني: إحصاء (تحديد) ووصف أنشطة سلسلة قيمة الشركة محل الدراسة من بداية الطلب على المواد إلى غاية تسليم المنتج للعميل

من خلال الزيارات الميدانية التي قام بها الباحث للشركة بهدف معاينة كل المديریات , والدوائر والمصالح الموضحة في هيكلها التنظيمي وكذا إجراء مقابلات متكررة مع مسؤوليها عمل على توصيفها على أنها مجموعة من الأنشطة الرئيسية والداعمة المترابطة فيما بينها من خلال مجموعة من مراكز التكلفة (العمليات) بهدف خلق قيمة تحقق هامش الربح المستهدف، كما هو مبين من خلال الشكل رقم (5-08).

الشكل رقم (5-08): سلسلة قيمة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة مخطيها الإنتاجيين القديم (1)



انطلاقاً من خارطة أنشطة الشركة محل الدراسة نلاحظ بأنها تمارس نشاطها الإنتاجي من خلال سبع مجموعات تكلفة كبرى (عمليات إنتاجية كبرى)، التعدين، تكسير المواد الأولية والإضافات، طحن الخليط الأولي (إنتاج الفرينة)، طهي الفرينة (إنتاج الكلنكر)، طحن الخليط الثانوي (إنتاج الإسمنت)، الشحن في صهاريج وأكياس، تغليف الحزم الإسمنتية الشحن والنقل، وفق خطين إنتاجيين، متباينين من حيث التكنولوجيا، الطاقة الإنتاجية، نوع المخرجات، تحت إشراف ودعم مجموعة من الأنشطة الداعمة (الأنشطة الداعمة العامة والبيعية، الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية)، لذا وجب علينا:

- إحصاء وصف الأنشطة الداعمة العامة والبيعية، والداعمة للعمليات الإنتاجية مع تحليلها إلى أنشطتها الفرعية.
- إحصاء ووصف أنشطة عمليات خطوط الإنتاج.

الجدول رقم (5-27): إحصاء ووصف الأنشطة الداعمة العامة بالشركة محل الدراسة

مصالح، مديريات ودوائر الشركة		أنشطة الشركة حسب أسلوب التكلفة على أساس النشاط				
الأنشطة الداعمة العامة						
الإسم	الكود	قيمة الماسب	نوع الماسب	وصف النشاط التجميعي/الفرعي	إسم النشاط التجميعي/الفرعي	كود النشاط التجميعي/الفرعي
إدارة المصنع	30000	807416048	الكتلة الأجرية (DA)	كل الأعمال الإدارية التي تظن السير الحسن للمؤسسة كالعلاقات المالية الحاسبية، مناقشة والمصادقة على الخطط (التوجهات) الإستراتيجية للمؤسسة ومتابعة تنفيذها، تقييمها وتقويمها... الخ.	الإدارة العامة	B1
مديرية الم المالية والميزانية	30100					
مصلحة الحاسبية العامة	30110					
مصلحة الخزينة والمالية	30120					
مصلحة الحاسبية التحليلية	30130					
دائرة المالية والحاسبية	30140					
المديرية العامة	32000					
دائرة الإعلام الآلي	31010					
دائرة التأمين	32100					
مديرية التدقيق ومراقبة التسيير	35000					
مديرية المشتريات	31400	509	عدد الطلبيات	توفير كافة احتياجات نشاط المؤسسة كما ونوعاً، بالسعر والمواد المستهدفين وفي الوقت المناسب	التنوين	B2
مصلحة المشتريات	31420		المورد (N)			
مديرية الموارد البشرية	30300	555	عدد العمال (N)	تسيير الموارد البشري للمؤسسة	إدارة الموارد البشرية	B3
مصلحة تسيير المستخدمين	30310					
مصلحة الخدمات الإجتماعية	30340					
مديرية المبيعات	30200	98775	عدد الفواتير (N)	إدارة العلاقة مع العملاء	التسويق والمبيعات	B4
مصلحة برمجة الطلبات	30210					
مصلحة الفوترة	30220					
مصلحة التحصيل	30230					
مصلحة شبكات نقاط البيع	30240					
دائرة المبيعات	30250					

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على المقابلات مع إطارات المؤسسة محل الدراسة، الملاحظة، برنامج التسيير Cosoin نسخة 2022.

الجدول رقم (5-28): إحصاء ووصف الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية بالشركة محل الدراسة (يتبع)

أنشطة الشركة حسب أسلوب التكلفة على أساس النشاط		مصالح، مديريات ودوائر الشركة				
الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية						
كود النشاط التجميعي/الفرعي	إسم النشاط التجميعي/الفرعي	وصف النشاط التجميعي/الفرعي	نوع المسبب	قيمة المسبب	الكود	الإسم
A1	إدارة المواد الأولية	تخطيط، برمجة والإشراف على عملية استخراج وتكسير المواد الأولية في الخط 1 و 2 (تسيير المواد الأولية)	زمن أداء النشاط (H)	10945.0661	31300	دائرة المواد الأولية
A2	إدارة تصنيع الإسمت	تخطيط، برمجة ومتابعة عملية الإنتاج للخط 1 و 2	زمن أداء النشاط (H)	35289.98	31000	مديرية التصنيع
					31100	مديرية الإنتاج
					31900	دائرة التصنيع
					31130	دائرة العمليات والطاقة
					31133	مصلحة العمليات والطاقة
					30500	مديرية التطوير
					31500	دائرة الدراسات والمناهج
					31510	مصلحة المناهج الخط 1
					21510	مصلحة المناهج الخط 2
					30600	مديرية التطوير والتطوير والأمن
31600	دائرة الكهرباء والآلية					
31200	دائرة الماكينات					
A3	الإشراف على خطوط الإنتاج					
A31	الإشراف على خط الإنتاج 1	مراقبة والتحكم في الأنشطة الإنتاجية للخط 1	زمن أداء النشاط (H)	18830.45	31110	مصلحة التصنيع الخط 1
					31111	مصلحة التصنيع (الفريق A) الخط 1
					31112	مصلحة التصنيع (الفريق B) الخط 1
					31113	مصلحة التصنيع (الفريق C) الخط 1
					31114	مصلحة التصنيع (الفريق D) الخط 1
					31230	غرفة التحكم المركزية الخط 1
A32	الإشراف على خط الإنتاج 2	مراقبة والتحكم في الأنشطة الإنتاجية للخط 2	زمن أداء النشاط (H)	16459.53	21110	مصلحة التصنيع الخط 2
					21111	مصلحة التصنيع (الفريق A) الخط 2
					21112	مصلحة التصنيع (الفريق B) الخط 2
					21113	مصلحة التصنيع (الفريق C) الخط 2
					21114	مصلحة التصنيع (الفريق D) الخط 2
					غ معدد	غرفة التحكم المركزية الخط 2
A4	مراقبة النوعية					
A41	إختبار الجودة لخط الإنتاج 1	إجراء الإختبارات الكيميائية والفيزيائية للمنتجات قيد الإنتاج، النصف المصنعة والتامة الصنع للخط 1	عدد الإختبارات كإف (N)	8859	31120	مصلحة مراقبة الجودة الخط 1
A42	إختبار الجودة لخط الإنتاج 2	إجراء الإختبارات الكيميائية والفيزيائية للمنتجات قيد الإنتاج، النصف المصنعة والتامة الصنع للخط 2	عدد الإختبارات كإف (N)	25700	21120	مصلحة مراقبة الجودة الخط 2
A5	تسيير المخزون		عدد أذونات الصرف (N)	12284	31520	مصلحة تسيير المخزون

نسخة Cosoin.2022 المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المقابلات مع إدارات المؤسسة محل الدراسة، الملاحظة، برنامج التسيير

الجدول رقم (5-29): إحصاء ووصف الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية بالشركة محل الدراسة (تابع)

مصالح، مديريات ودوائر الشركة		أنشطة الشركة حسب أسلوب التكلفة على أساس النشاط				
الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية						
كود النشاط التجميعي/الفرعي	إسم النشاط التجميعي/الفرعي	وصف النشاط التجميعي/الفرعي	نوع المسبب	قيمة المسبب	الكود	الإسم
الميكانيك الصناعية						
A6						
A61	الميكانيك الصناعية الخط 1	الصيانة الميكانيكية غير المخططة (الاضطرابية) والصيانة المخططة (الدورية، الوقائية) للخط 1	صيانة وات (H)	8537.40448	31220	ورشة الصيانة الميكانيكية (نسبة الاستفادة 0.42) فرع التلحيم الخط 1
A62	الميكانيك الصناعية الخط 2	الصيانة الميكانيكية غير المخططة (الاضطرابية) والصيانة المخططة (الدورية، الوقائية) للخط 2	صيانة وات (H)	11707.5429	31220	ورشة الصيانة الميكانيكية (نسبة الاستفادة 0.58) فرع التلحيم الخط 2
الكهرباء الصناعية						
A7						
A71	الكهرباء الصناعية الخط 1	الصيانة الكهربائية غير المخططة (الاضطرابية) والصيانة المخططة (الدورية، الوقائية) للخط 1	صيانة وات (H)	3505.9512	31620	مصلحة الكهرباء الخط 1 ورشة الصيانة الكهربائية (نسبة الاستفادة 0.65)
A72	الكهرباء الصناعية الخط 2	الصيانة الكهربائية غير المخططة (الاضطرابية) والصيانة المخططة (الدورية، الوقائية) للخط 2	صيانة وات (H)	1766.56029	21620	مصلحة الكهرباء الخط 2 ورشة الصيانة الكهربائية (نسبة الاستفادة 0.35)
البرمجة الآلية						
A8						
A81	البرمجة والآلية الخط 1	الإشراف على وصيانة البرمجيات ونظم المعلومات التكنولوجية للخط 1	صيانة وات (H)	1116.67256	31610	مصلحة التنظيم (الآلية) الخط 1
A82	البرمجة والآلية الخط 2	الإشراف على وصيانة البرمجيات ونظم المعلومات التكنولوجية للخط 2	صيانة وات (H)	1205.55677	21610	مصلحة التنظيم (الآلية) الخط 2
صيانة المبردات						
A9						
A91	مصلحة المانع الخط 1	صيانة المبردات، المكيفات، الضواغط الهوائية، المصافي... الخ للخط 1	عدد مرات تأدية النشاط (N)	625	31250	مصلحة المانع الخط 1
A92	مصلحة المانع الخط 2	صيانة المبردات، المكيفات، الضواغط الهوائية، المصافي... الخ للخط 1	عدد مرات تأدية النشاط (N)	723	21250	مصلحة المانع الخط 2
الصيانة والخدمات العامة						
A10						
A101	الصيانة العامة	نقل مخ تلف الفضلات كإقطع الحديدية، الأكياس الممزقة، منتجات معيبة، الأجر الحواري الممهي الصالحة... الخ من المانع الصناعية إلى المساحات المخصصة لها بغرض التخلص	نسبة الاستفادة %	100%	21140	مصلحة الصيانة العامة
A102	الخدمات العامة	تقديم خدمات الصيانة العامة (صيانة المباني، الصباغة، النظافة، تجارة الألبوم، المسبكة... الخ لمختلف مصالح المؤسسة	نسبة الاستفادة %	100%	30330	مصلحة الوسائل العامة
A11	خدمة العمال	توفير خدمات النقل، الإطعام والرعاية الصحية	عدد العمال (N)	574	30341	الرعاية الصحية (العيادة)
					30311	موقف السيارات
					30320	مركز قضاء العطل
					غ معتمد	نقل العمال
					غ معتمد	الإطعام
A12	الأمن والسلامة المهنية	إقترح وتنفيذ السياسات والخطط المتعلقة بالوقاية من المخاطر وحماية البيئة (الوقاية من المخاطر، التدخل والإنقاذ، حماية البيئة)	عدد العمال (N)	478	30400	دائرة الأمن
					30010	مصلحة الأمن
					30410	مصلحة التدخل والرجد
					30420	مصلحة الأمن الصناعي

نسخة Cosoin.2022 المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المقابلات مع إطارات المؤسسة محل الدراسة، الملاحظة، برنامج التسيير

الجدول رقم (5-30): إحصاء ووصف الأنشطة الرئيسية للعمليات الإنتاجية بالشركة محل الدراسة (يتبع)

مصالح، مديريات ودوائر الشركة		أنشطة الشركة حسب أسلوب التكلفة على أساس النشاط				
الأنشطة الرئيسية						
الإسم	الكود	قيمة الم حاسب	نوع الم حاسب	وصف النشاط التجميعي/الفرعي	إسم النشاط التجميعي/الفرعي	كود النشاط التجميعي/الفرعي
أنشطة مهنة التعدين الحط 1 و 2						
مصلحة إستغلال مخرج الحط 1	31310	4461	زمن المخر (H)	إستخراج الصخور الجيرية	C1	C1
مخضير الصخور الجيرية	31311					
إستغلال مخرج الحط 2	31313					
مخضير الصلصال	31312					
إزالة الطبقة الغطائية الم ترسبة عن المخر الجيري (مكان التعدين) وخره بآلات التنقيب لإحداث ثقوب عمودية بقطر 12 سم وعمق 5م.					المسح والمخر	C11
التفجير الم تعاقب للمخر الجيري باستخدام الم تفجرات (الديناميت) للحصول على أحجار ذات كتل كبيرة.					التفجير	C12
مصلحة صيانة معدات النقل EMR	31320	46999	زمن النقل (H)	تكوين الم واد المخر الجيري، خامات الم حديد، الم حبيس، الم حصى الجيري الم شترى، وكشط الصلصال) بواسطة الملويز (الجرافات) ونقله للكسارات بالاعتماد على شاحنات الوزن الثقيل ذات سعة 50 طن.	تكوين ونقل الم واد المخر الجيري والإضافات	C2
أنشطة مهنة التعدين الحط 1						
كسر الصخور الجيرية الحط 1	31289	2149	زمن التكسير (H)	تكسير الصخور الجيرية	D1	D1
منطقة التكسير الحط 1 (نسبة الإستفادة)	31291					
كسر الصخور الجيرية بواسطة الكسارة الكبيرة ذات الطاقة الإنتاجية الم مقدرة ب 1000 طن/سا للحصول على حصى.					كسر الصخور الجيرية	D11
نقل الم حصى الجيري، بواسطة البساط الم متحرك إلى أماكن التخزين					النقل بالبساط الم متحرك	D12
تخزين الم حصى الجيري على شكل أكوام هرمية متجانسة					تخزين الم حصى الجيري	D13
كسر الصلصال الحط 1	31290	2065.56606	زمن التكسير (H)	تكسير الإضافات	D2	D2
منطقة التكسير الحط 1 (نسبة الإستفادة)	31291					
كسر الصلصال وخام الم حديد بواسطة الكسارة الصغيرة ذات الطاقة الإنتاجية الم مقدرة ب 150 طن/سا بالتناوب لتصبح على هيئة فتات وحصى					كسر الإضافات	D21
نقل الصلصال الم مفتت وحصى خامات الم حديد، بواسطة البساط الم متحرك إلى أماكن التخزين					النقل بالبساط الم متحرك	D22
تخزين الصلصال الم مفتت وحصى خامات الم حديد على شكل أكوام هرمية متجانسة					تخزين الصلصال الم مفتت وحصى	D23
أنشطة مهنة التعدين الحط 2						
منطقة التكسير الحط 2 (نسبة الإستفادة)	21291	1037	زمن التكسير (H)	تكسير الصخور الجيرية والصلصال (المليط) 2	E1	E1
تكسير الصخور الجيرية والصلصال بشكل متزامن بواسطة الكسارة الكبيرة ذات الطاقة الإنتاجية الم مقدرة ب 2000 طن/سا للحصول على حصى، وصلصال مفتت					كسر الصخور الجيرية	E11
نقل الم حصى الجيري والصلصال الم مفتت، بواسطة البساط الم متحرك إلى أماكن التخزين					النقل بالبساط الم متحرك	E12
تخزين الم حصى الجيري على شكل أكوام هرمية متجانسة					تخزين الم حصى الجيري	E13
منطقة التكسير الحط 2 (نسبة الإستفادة)	21291	1282.5	زمن التكسير (H)	كسر الإضافات 2	E2	E2
تكسير الم حبيس والصخور الجيرية الم حصى الجيري الم شترى بواسطة الكسارة الصغيرة ذات الطاقة الإنتاجية الم مقدرة ب 500 طن/سا بالتناوب لتصبح حصى					كسر الإضافات 2	E21
نقل الم حصى الجيري الم حبيس والم حصى الجيري الم شترى، بواسطة البساط الم متحرك إلى أماكن التخزين					النقل بالبساط الم متحرك	E22
تخزين الم حصى الجيري الم حبيس والم حصى الجيري الم شترى على شكل أكوام هرمية متجانسة					تخزين الصلصال الم مفتت وحصى	E23
نسخة Cosoin.2022 المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المقابلات مع إطارات المؤسسة محل الدراسة، الملاحظة، برنامج التسيير						

الجدول رقم (5-31): إحصاء ووصف الأنشطة الرئيسية للعمليات الإنتاجية بالشركة محل الدراسة (تابع)

أنشطة الشركة حسب أسلوب التكلفة على أساس النشاط		مصالح ومديرات ودوائر الشركة				
الأنشطة الرئيسية						
كود النشاط التجميعي الفرعي	إسم النشاط التجميعي الفرعي	وصف النشاط التجميعي الفرعي	نوع المسبب	قيمة المسبب	الكود	الإسم
أنشطة مهينة صناعة الإسمت الحط 1						
D3	طحن الحلبط الأولي 1	زمن الطحن (H)	15563	31292	منطقة طحن الحلبط الأولي الحط 1	
D31	نقل المواد الأولية بالسباط	كشط المقطع العرضي للقطاع الدائري للمواد الأولية والإضافات ونقلها عبر السباط للدوروز				
D32	خط المواد الخام	ضبط نسب المواد الأولية المراد طحنها لإنتاج الفرينة بواسطة الدوروز				
D33	طحن المواد الأولية 1	يتم نقل المواد الأولية لتجفيفها ثم كسرها فطحنها من خلال ثلاث طاحونات بطاقة إنتاجية تقدر بـ 370 طن/سا				
D34	النقل الهوائي الميكانيكي للفرينة	يتم نقل الفرينة عبر ناقل هوائي ميكانيكي إلى صوامع التخزين مع فصل الفرينة الناعمة عن الحشن التي تعود إلى الطاحونة عبر الفواصل الستاتيكية.				
D35	تخزين الفرينة	تخزين الفرينة في صوامع ذات سعة إجمالية تقدر بـ 20000 طن مع نقلها لضمان التجانس قبل الطهي.				
D4	طهي الفرينة 1	زمن الطهي (H)	7543.42	31293	منطقة طهي الفرينة الحط 1	
				31150	مصلحة صيانة الأفران الحط 1	
D41	النقل الهوائي للفرينة	نقل الفرينة عبر النواقل الهوائية للفرن				
D42	طهي الفرينة 1	تجفيف الفرينة وتحويلها إلى مادة الكلكر نتيجة للتفاعلات الكيميائية التي تحدث مكونةً على طول الفرن الدوار ذو الطاقة الإنتاجية 125 طن/سا بفعل درجة الحرارة المرتفعة التي قد تصل إلى 1450 درجة				
D43	تبريد وتكسير الكلكر	يتم تبريد الكلكر المائع ليتحول إلى كلكر صلب بواسطة جهاز التبريد ذو طاقة لإنتاجية 125 طن/سا مع تكسير الكلكر الكبيرة عن طريق كسارة مطرقية ذات طاقة إنتاجية 125 طن/سا.				
D44	نقل الكلكر بالسباط المتحرك	يتم نقل حصي الكلكر الصلب عبر السباط المتحرك إلى صوامع التخزين				
D45	تخزين الكلكر	تخزين حصي الكلكر (المنتجات النصف المصنعة) في صوامع التخزين ذات سعة إجمالية تقدر بـ 70000 طن				
D5	طحن الحلبط الثانوي 1	زمن الطحن (H)	6722	31294	منطقة طحن الحلبط الثانوي الحط 1	
D51	نقل الكلكر والإضافات بالناقل	كشط المقطع العرضي للقطاع الدائري للإضافات ونقلها مع الكلكر عبر السباط المتحرك للدوروز				
D52	خط الكلكر مع الإضافات	برمجة الدوروز لحط الكلكر والمواد الإضافية بنسب متفاوتة حسب كل نوع من الإسمت للحصول على خليط متجانس جاهز للطحن.				
D53	طحن الحلبط الثانوي 1	طحن الحلبط الثانوي في طاحون الكرات الفولاذية التي تعمل بمضخمة تدوير مزدوجة وذات طاقة إنتاجية إجمالية تقدر بـ 200 طن/سا للحصول على الإسمت تام الصنع.				
D54	النقل الهوائي للإسمت	نقل الإسمت عبر الناقل الهوائي إلى صوامع التخزين مع فصل الإسمت الناعم عن الحشن الذي يرجع للطاحونة وفق منظومة الفاصل الديناميكي				
D55	تخزين الإسمت	تخزين الإسمت في صوامع ذات سعة إجمالية تقدر بـ 40000 طن.				
D6	الشحن في صهاريج 1	زمن التعبئة (H)	2166.5	31295	منطقة الشحن الحط 1 (نسبة الاستفادة)	
				31296	الشحن في صهاريج الحط 1	
D61	الغربة وتعبئة خزانات التعبئة	نقل الإسمت من السبات بواسطة الناقل الهوائي من الصوامع لخزانات التعبئة مع غربلته من خلال نظام المرزاز لإزالة الشوائب				
D62	تعبئة الصهاريج 1	تعبئة الإسمت في صهاريج من خلال آلات تعبئة ذات طاقة تعبئة إجمالية تقدر بـ 450 طن/سا.				
D7	الشحن في أكياس 50 كغ 1	زمن التعبئة (H)	3251.85	31295	منطقة الشحن الحط 1 (نسبة الاستفادة)	
				31297	الشحن في أكياس 50 كغ الحط 1	
D71	الغربة وتعبئة خزانات التعبئة	نقل الإسمت من السبات بواسطة الناقل الهوائي من الصوامع لخزانات التعبئة مع غربلته من خلال نظام المرزاز لإزالة الشوائب				
D72	تعبئة الأكياس الصغيرة 1	تعبئة الإسمت في أكياس بسعة 50 طن للكيس من خلال أربعة آلات تعبئة ذات طاقة تعبئة إجمالية تقدر بـ 480 طن/سا.				
D73	تحميل الأكياس في الشاحنات 1	نقل الأكياس عبر السباط المتحرك ووضفها في الشاحنات من خلال أربعة آلات رصف ذات طاقة رصف تقدر بـ 360 طن/سا				
D8	تغليف حزم الإسمت 1	غير معتمد		منطقة تغليف حزم الإسمت 1		
D81	تغليف حزم الأكياس 1	تجميع أكياس الإسمت ذات وزن 50 كغ في حزم من 50 كيس وتغليفها بشرط بلاستيكي، بواسطة آلات تغليف بقدرة تغليف تقدر بـ				
D82	تحميل الحزم في شاحنات 1	تحميل حزم الإسمت في الأكياس الكبيرة في الشاحنات بالاعتماد على الرفع الشوكية				

نسخة Cosoin.2022 المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على المقابلات مع إطارات المؤسسة محل الدراسة، الملاحظة، برنامج التسيير

الجدول رقم (5-32): إحصاء ووصف الأنشطة الرئيسية للعمليات الإنتاجية بالشركة كحل الدراسة (تابع)

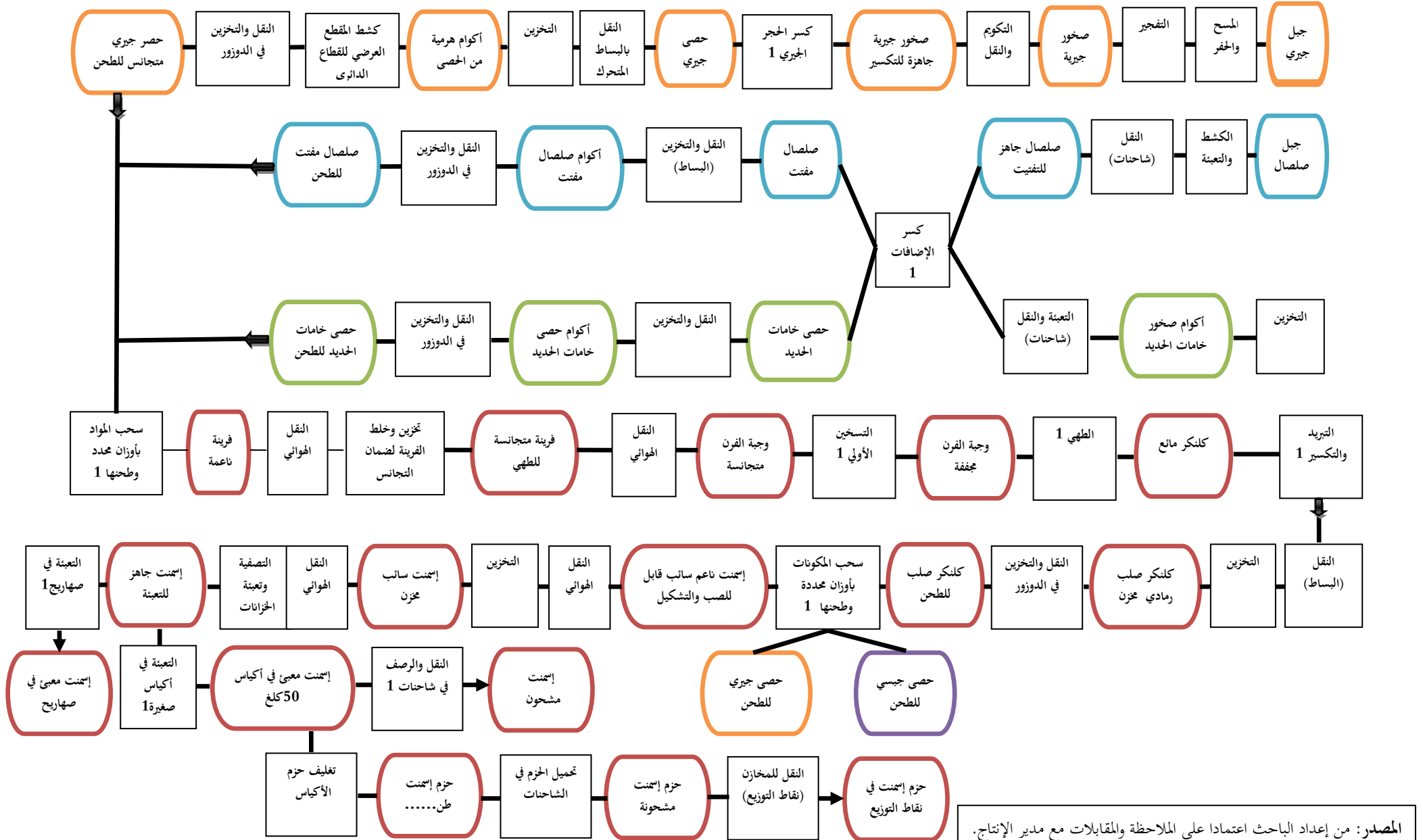
أنشطة الشركة حسب أسلوب التكلفة على أساس النشاط		مصالح، مديريات ودوائر الشركة				
الأنشطة الرئيسية						
كود النشاط التجميعي/الفرعي	إسم النشاط التجميعي/الفرعي	وصف النشاط التجميعي/الفرعي	نوع المسبب	قيمة المسبب	الكود	الإسم
أنشطة مهنة صناعة الإسمنت الحط 2						
E3	طحن الحلبط الأولي 2	طحن الحلبط الأولي 2	زمن الطحن (H)	6735.99	21292	منطقة طحن الحلبط الأولي 2
E31	نقل المواد الأولية بالسائط	كشط المقطع العرضي للقناع الدائري للمواد الأولية والإضافات ونقلها عبر السائط للموزور				
E32	خط المواد الخام	ضبط نسب المواد الأولية المراد طحنها لإنتاج الفرينة بواسطة الموزور				
E33	طحن المواد الأولية 1	يتم نقل المواد الأولية لتخفيفها ثم كسرها فطحها من خلال طاحونين بطاقة إنتاجية تقدر بـ 700طن/سا				
E34	النقل الميكانيكي للفرينة	يتم نقل الفرينة عبر ناقل ميكانيكي إلى صوامع التخزين مع فصل الفرينة الناعمة عن الحشنة التي تعود إلى الطاحونة عبر الفواصل الستاتيكية.				
E35	تخزين الفرينة	تخزين الفرينة في صوامع ذات سعة إجمالية تقدر بـ 30000 طن مع نقلها لضمان التجانس قبل الطهي.				
E4	طهي الفرينة 2	طهي الفرينة 2	زمن الطهي (H)	5981.92	21293	منطقة طهي الفرينة الحط 2
		مصلحة صيانة الأفران الحط 2			21150	
E41	النقل المدوي للفرينة	نقل الفرينة عبر النواقل المدوي للقرن				
E42	طهي الفرينة 2	تجفيف الفرينة وتحويلها إلى مادة الكلنكر نتيجة للتفاعلات الكيميائية التي تحدث كمكوناً على طول القرن الدوار. ذو الطاقة الإنتاجية 300 طن/سا بفعل درجة الحرارة المرتفعة التي قد تصل إلى 1450 درجة				
E43	تبريد وتكسير الكلنكر	يتم تبريد الكلنكر المائع ليتحول إلى كلنكر صلب بواسطة جهاز التبريد ذو طاقة إنتاجية 300 طن/سا مع تكسير الكتل الكبيرة عن طريق كسارة مطرقية ذات طاقة إنتاجية 300 طن/سا.				
E44	نقل الكلنكر بالسائط المبحرك	يتم نقل حصي الكلنكر الصلب عبر السائط المبحرك إلى صوامع التخزين				
E45	تخزين الكلنكر	تخزين حصي الكلنكر (المنتجات النصف المصنعة) في صوامع التخزين ذات سعة إجمالية تقدر بـ 60000 طن				
E5	طحن الحلبط الثانوي 2	طحن الحلبط الثانوي 2	زمن الطحن (H)	7183.16	21294	منطقة طحن الحلبط الثانوي الحط 2
E51	نقل الكلنكر والإضافات بالنقل	كشط المقطع العرضي للقناع الدائري للإضافات ونقلها مع الكلنكر عبر السائط المبحرك للموزور				
E52	خط الكلنكر مع الإضافات	برمجة الموزور لحط الكلنكر والواد الإضافية بنسب متفاوتة حسب كل نوع من الإسمنت للحصول على خليط متجانس جاهر للطحن.				
E53	طحن الحلبط الثانوي 2	طحن الحلبط الثانوي في ثلاثة طاحونات الكرات الحديدية التي تعمل بمنصومة تدوير مزدوجة وذات طاقة إنتاجية إجمالية تقدر بـ 615 طن/سا للحصول على الإسمنت تام الصنع.				
E54	النقل الميكانيكي للإسمنت	نقل الإسمنت عبر الناقل المدوي إلى صوامع التخزين مع فصل الإسمنت الناعم عن الحشن الذي يرجع للطاحونة وفق منظومة الفاصل الديناميكي				
E55	تخزين الإسمنت	تخزين الإسمنت في صوامع ذات سعة إجمالية تقدر بـ 80000 طن.				
E6	الشحن في صهاريج 2	الشحن في صهاريج 2	زمن التعبئة (H)	2484.82	21295	منطقة الشحن الحط 2 (نسبة الاستفادة)
		منطقة الشحن في صهاريج			21296	
E61	الغربة وتعبئة خزانات التعبئة	نقل الإسمنت بالسائب بواسطة الناقل الهوائي الميكانيكي من الصوامع لخزانات التعبئة مع غربلته من خلال نظام الهزاز لإزالة الشوائب.				
E62	تعبئة الصهاريج 2	تعبئة الإسمنت في صهاريج من خلال أربعة آلات تعبئة ذات طاقة تعبئة إجمالية تقدر 1200 طن/سا.				
E7	الشحن في أكياس 50 كغ 2	الشحن في أكياس 50 كغ 2	زمن التعبئة (H)	7482.2	21295	منطقة الشحن الحط 2 (نسبة الاستفادة)
		منطقة الشحن في أكياس 50 كغ			21297	
E71	الغربة وتعبئة خزانات التعبئة	نقل الإسمنت بالسائب بواسطة الناقل الهوائي الميكانيكي من الصوامع للخزانات التعبئة مع غربلته من خلال نظام الهزاز لإزالة الشوائب.				
E72	تعبئة الأكياس الصغيرة 2	تعبئة الإسمنت في أكياس بسعة 50 كغ للكبس من خلال أربعة آلات تعبئة ذات طاقة تعبئة إجمالية تقدر بـ 600 طن/سا.				
E73	تحميل الأكياس في الشاحنات 2	نقل الأكياس عبر السائط المبحرك ووصفها في الشاحنات من خلال ستة آلات رصف ذات طاقة رصف تقدر بـ 840 طن/سا.				
E8	تغليف حزم الإسمنت 2	تغليف حزم الإسمنت 2	غير معتمد			منطقة تغليف حزم الإسمنت 2
E81	تغليف حزم الأكياس 2	تجميع أكياس الإسمنت ذات وزن 50 كغ في حزم من 50 كيس وتغليفها بشرط بلاستيكي، بواسطة آلات تغليف بقدرة تغليف تقدر بـ				
E82	تحميل الحزم في شاحنات 2	تحميل حزم الإسمنت والأكياس الكبيرة في الشاحنات بالاعتماد على الرفعات الشوكية				
E9	الشحن في أكياس 1200 كغ 2	الشحن في أكياس 1200 كغ 2	زمن التعبئة (H)	636.5	21295	منطقة الشحن الحط 2 (نسبة الاستفادة)
		منطقة الشحن في أكياس 1200 كغ			21298	
E91	الغربة وتعبئة خزانات التعبئة	نقل الإسمنت بالسائب بواسطة الناقل الهوائي الميكانيكي من الصوامع لخزانات التعبئة مع غربلته من خلال نظام الهزاز لإزالة الشوائب.				
E82	تعبئة الأكياس الكبيرة 2	تعبئة الإسمنت في أكياس بسعة 1200 كغ للكبس من خلال آلة تعبئة ذات طاقة تعبئة تقدر بـ 80 طن/سا.				

نسخة Cosoin.2022 المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على المقابلات مع إطارات المؤسسة محل الدراسة، الملاحظة، برنامج التسيير

الفرع الثالث: إعداد قاموس الأنشطة الإنتاجية (الرئيسية) للشركة محل الدراسة

قبل إعداد قواميس الأنشطة المعتمد عليها في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بهدف قياس وتحليل وإدارة هيكل تكلفة أهداف التكلفة النهائية (الإسمنت بأنواعه)، عمل الباحث على إعداد خريطة تراكم القيمة على طول سلسلة الإنتاج القديمة والجديدة مع تحديد الخصائص والمواصفات المكتسبة (مواد أولية، تراكم للقيمة، منتج نهائي ذو خصائص ومواصفات) من كل نشاط (المدخلات والمخرجات) وصولاً إلى الإسمنت المحمل في الشاحنات كما هو موضح من خلال الأشكال والجداول المرفقة.

الشكل رقم (5-09): خريطة تراكم القيمة على طول سلسلة إنتاج الشركة للخط القديم



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الملاحظة والمقابلات مع مدير الإنتاج.

الجدول رقم (5-34): قاموس أنشطة مجمع تكلفة تكسير المواد الأولية والإضافات للخط القديم

قاموس أنشطة مجمع تكلفة تكسير المواد الأولية والإضافات

اسم النشاط	المدخلات	المعدات	الاستهلاكات	الرمز البشري		المخرجات	كمية المخرج (طن)	زمن النشاط الفعلي ساعة/السنة	زمن النشاط المعياري ساعة/السنة	الإنتاج الساعي (طن/سا)		مسبب تكلفة النشاط		
				العدد	التصنيف					المتاح	الفعلي	نوع	نوع	الرمز	حجم مسبب تكلفة الخوض
كسر الصخور الجيرية 1	صخور جيرية جاهزة للتكسير	كسارة كبيرة	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، الشحوم، قطع العيار	إطار (D2، D1)	حصى جيري	1472547	2063.4614	1472.547	713.62955	1000	زمن التكسير (سا)	2149.11933	D1	تكسير الصخور الجيرية 1 (3)
	النقل بالسيارات المتحركة	حصى جيري	السيارات المتحركة، آلة التوزيع	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، الشحوم، قطع العيار	إطار (D1 D2) (E1 E2)	حصص جيري جاهز	1472547	2063.4614	1472.547	713.62955	1000	2149.11933	D1	تكسير الصخور الجيرية 1 (3)
	تخزين الحصى الجيري	حصى جيري جاهز للتخزين	المخزن	الاهتلاكات	عون تخم (D1 D2 E1 E2)	أكوام هرمية من الحصى الجيري	1472547	/	/	/	60000	2149.11933	D1	تكسير الصخور الجيرية 1 (3)
عون تنفيذ														
تعبئة ونقل الإضافات بالشاحنات	صخور خامات الحديد، مخزونة	شاحنات الوزن الثقيل، الجرافات	الاهتلاكات، الوقود، الزيوت، الشحوم، قطع العيار	/	صخور خامات الحديد للتكسير	126224.02	/	/	/	46999	زمن النقل (سا) عدد مرات النقل والإضافات	46999	C2	تكوين ونقل المواد الخام والإضافات
كسر الإضافات 1	صلصال جاهز للتفتيت	كسارة صغيرة	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، الشحوم، قطع العيار	إطار (D2، D1)	صلصال مفتت	97075.98	851.54368	606.72488	114	160	زمن التكسير (سا)	2065.23618	D2	تكسير الإضافات 1 (4)
	نقل الصلصال المفتت وحصى خامات الحديد بالسيارات المتحركة	صلصال مفتت	السيارات المتحركة، آلة التوزيع	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، الشحوم، قطع العيار	إطار (D1 D2) (E1 E2)	صلصال مفتت جاهز للتخزين	97075.98	851.54368	606.72488	114	160	2065.23618	D2	تكسير الإضافات 1 (4)
	تخزين الصلصال المفتت وحصى خامات الحديد	صلصال مفتت جاهز للتخزين	المخزن	الاهتلاكات	عون تنفيذ	أكوام صلصال مفتت	159058.98	/	/	/	17000	2065.23618	D2	تكسير الإضافات 1 (4)
حصى خامات الحديد جاهز للتخزين														
3	حجم مسبب تكلفة تكسير الحصى الجيري "الزمن الإجمالي لاشتغال الكسارة الكبيرة 1" معدل تكلفة تكسير الصخور الجيرية 1: تكلفة تكسير الصخور الجيرية 1 / الزمن الإجمالي لاشتغال الكسارة الكبيرة													
	حجم مسبب تكلفة تكسير الإضافات "الزمن الإجمالي لاشتغال الكسارة الصغيرة 1" معدل تكلفة تكسير الإضافات 1: تكلفة تكسير الإضافات 1 / الزمن الإجمالي لاشتغال الكسارة الصغيرة 1													

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الفحص، الملاحظة و المقابلات مع إدارات المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (5-35): قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الفريضة للخط القديم

قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الفريضة														
اسم النشاط	المعدات	المستهلكات	البراسم ال بشري		المخرجات	كمية المخرج (طن)	زمن النشاط الفعلية/ساعة/السنة	زمن النشاط المعجاري ساعة/السنة	الإنتاج الساعي (طن/سا)		مسبب تكلفة النشاط			
			العدد	التصنيف					المتاح	الفعلي	النوع	تجميع الأنشطة في أحواض	التميز	حجم مسبب تكلفة الحواض
نقل المواد الأولية بالسائط المتحرك	آلة الكشط والسحب، السائط المتحرك	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيوت والشحوم	إطار	2	أكوام حصى جبسي، حصى خامات الحديد، صلصال مفتت جاهز للخلط	1611014.2	15563.58	13097.67	103.51	123	زمن النقل (سا)	15563.58	D3	15563.58
خلط المواد الأولية	الدوزور، السائط	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيت، الشحوم، قطع الغيار	عون تنفيذ	1	حصى جبسي، حصى خامات الحديد، صلصال مفتت جاهز للخلط	1611014.2	15563.58	13097.67	103.51	123	زمن الخلط (سا)	15563.58	D3	15563.58
سحب وطحن المواد الأولية (الخليط الأولي)	المتحرك، 3 طاحونات	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيت، الشحوم، قطع الغيار	إطار	14	فريضة:عادية: N 42.5 و CP و CRS	1516684.6	14652.54	12330.78	103.51	123	زمن الطحن (سا)	15563.85	D3	15563.85
نقل الفريضة بالنقل الهوائي	الناقل الهوائي	الاهتلاكات، الكهرباء، قطع الغيار	عون تنفيذ	6	فريضة:عادية: N 42.5 جاهزة للتخزين	1516684.6	14652.54	12330.78	103.51	123	زمن النقل (سا)	15563.85	D3	15563.85
التخزين والتقليب في صوامع الفريضة	الصوامع	الاهتلاكات، الكهرباء، قطع الغيار	عون تنفيذ	6	فريضة:عادية: N 42.5 و CP و CRS	1516684.6	14652.54	12330.78	103.51	123	زمن النقل (سا)	15563.85	D3	15563.85
السعة المستغلة (طن) كمية الفريضة المخزنة (طن)	/	/	/	/	/	1516684.6	14652.54	12330.78	103.51	123	السعة المستغلة (طن) كمية الفريضة المخزنة (طن)	20000	D3	15563.85
5														
حجم مسبب تكلفة طحن الخليط الأولي 1 "الزمن الإجمالي لاشتغال الطاحونات 1" إبعاد تكلفة طحن الخليط الأولي 1: تكلفة طحن الخليط الأولي 1 / الزمن الإجمالي لاشتغال الطاحونات 1														

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الفحص ، الملاحظة و المقابلات مع إطارات المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (5-36): قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الكلنكار للخط القديم

قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الكلنكار													
اسم النشاط	المجلات	المعدات	الاستهلاكات	الرقم البشري		المخرجات	كمية المخرج (طن)	زمن النشاط الفعلي ساعة/السنة	زمن النشاط المهياري ساعة/السنة	الإنتاج الساعي (طن/سا)		مسبب تكلفة النشاط	
				العدد	التصنيف					المتاح	الفعلي	الترميز	حجم مسبب تكلفة الحوض
نافرنية بالناقل الهوائي	فرنية عادية مخزنة: 42.5 N			إطار	4	فرنية عادية: N 42.5 متجانسة جاهزة للطهي	1435359.1	7001.75				زمن النقل (سا)	7543.42
التسخين الأولي	وجبة الفرن متجانسة	الجر فف، الفرن	الاهتلاكات، الكهرباء، الغاز الطبيعي، الزيت، الشحوم، قطع الغيار	عون تنفيذ	6	وجبة الفرن العادية الجر ففة	1435359.1	7001.75				زمن الطهي (سا)	7543.42
الطهي	وجبة الفرن مخففة			إطار	14	كلنكار مائع عادي	875218.98	7001.75	6496.33	125	134.72	زمن الطهي (سا)	7543.42
التبريد والتكمير	كلنكار مائع	المبرد، الكسارة المطرقية	الشحوم، قطع الغيار	عون تنفيذ	6	كلنكار صلب عادي	875218.98	7001.75	6496.33	125	134.72	زمن التبريد (سا)	7543.42
نقل الكانكر بالناقل الدولي	كلنكار صلب عادي	الناقل الدولي	الإهتلاك، قطع الغيار، الزيوت والشحوم، الكهرباء	عون تنفيذ	6	كلنكار صلب عادي جاهز للتخزين	875218.98	7001.75	6496.33	125	134.72	زمن النقل (سا)	7543.42
التخزين في صوامع الكلنكار	كلنكر صلب عادي جاهز للتخزين (N 42.5)	الصوامع	الاهتلاكات	عون تنفيذ	6	كلنكار صلب مخزن عادي (N 42.5)	875281.98					السعة المستغلة (طن) كمية الكلنكار المخزن	70000
حجم مسبب تكلفة طهي الفرينة 1 الزمن الإجمالي لاشتغال الفرن 1													6
معدل تكلفة طهي الفرينة 1: تكلفة طهي الفرينة 1 / الزمن الإجمالي لاشتغال الفرن 1													

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الفحص، الملاحظة والمقابلات مع إدارات المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (5-38): قاموس أنشطة مجمع تكلفة التعبئة والتغليف للخط القديم

قاموس أنشطة مجمع تكلفة التعبئة والتغليف													
اسم النشاط	المدخلات	المعدات	الاستهلاكات	الزمن البشري		المخرجات	كمية المخرج (طن)	زمن النشاط الفعلي ساعة/السنة	زمن النشاط المجهاري ساعة/السنة	الإنتاج الساعي (طن/سا)		مسبب تكلفة النشاط	
				العدد	التصنيف					الفتح	الفعلي	التميز	حجم مسبب تكلفة الحوض
نقل الإسمنت بالناقل الهوائي	إسمنت سائب مخزن: N 42.5	الناقل الهوائي	الإهتلاكات، قطع الغيار، الكهرباء	إطار (D7 D6)	4	إسمنت سائب مخزن: N 42.5 جاهز للتصفية						زمن النقل (سا) عدد مرات النقل	2166.5
	إسمنت سائب مخزن: N 42.5	الناقل معدني دولي، خزانات التعبئة	الإهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، الشحوم، قطع الغيار				إسمنت سائب للتعبئة: N 42.5					السعة المستغلة (طن) كمية الإسمنت المهي	/
	إسمنت سائب للتعبئة: N 42.5	آلة التعبئة	الإهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، الشحوم، قطع الغيار				إسمنت معب في صهاريج: 42.5 N	328494.5		225	163.55043	زمن التعبئة في صهاريج	2166.5
نقل الإسمنت بالناقل الهوائي	إسمنت سائب مخزن: N 42.5	الناقل الهوائي	الإهتلاكات، قطع الغيار، الكهرباء	إطار (D7 D6)	4	إسمنت سائب مخزن: N 42.5 جاهز للتصفية						زمن النقل (سا) عدد مرات النقل	3251.85
	إسمنت سائب مخزن: N 42.5	الناقل معدني دولي، خزانات التعبئة	الإهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، الشحوم، قطع الغيار				إسمنت سائب للتعبئة: N 42.5					السعة المستغلة (طن) كمية الإسمنت المهي	/
	إسمنت سائب للتعبئة: N 42.5	آلة التعبئة	الإهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، الشحوم، قطع الغيار				إسمنت معب في أكياس: 42.5 N	221427.7		90	70.338515	زمن التعبئة في أكياس	3251.85
إسمنت معب في أكياس: 42.5 N	البساط المتحرك، آلة الرصف	الإهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، الشحوم، قطع الغيار				إسمنت معب في أكياس: CRS	7302.6				زمن الرصف (سا)	3251.85	
													إسمنت معب في أكياس: CRS	جاهز للتصفية
حجم مسبب تكلفة تعبئة الصهاريج 1 "الزمن الإجمالي لتعبئة الصهاريج 1"													8
بمعدل تكلفة تعبئة الصهاريج 1: تكلفة تعبئة الصهاريج 1 / الزمن الإجمالي لتعبئة الصهاريج 1													
حجم مسبب تكلفة تعبئة أكياس 50 كغ 1 "الزمن الإجمالي لتعبئة أكياس 50 كغ 1"													9
بمعدل تكلفة تعبئة أكياس 50 كغ 1: تكلفة تعبئة أكياس 50 كغ 1 / الزمن الإجمالي لتعبئة أكياس 50 كغ 1													

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الفحص، الملاحظة والمقابلات مع إدارات المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (5-39): قاموس أنشطة مجمع تكلفة تغليف الحزم الشحن والنقل للخط القديم

قاموس أنشطة مجمع تكلفة تغليف الحزم الشحن والنقل

مسمي تكلفة النشاط		الإنتاج الساعي (طن/سا)		الوقت النشاط المعياري ساعة/سنة	الوقت النشاط الفعلي ساعة/السنة	كمية المخرج (أكياس 50 كلغ)	المخرجات	الرأس مال البشري		الاستهلاكات	المعدات	المدخلات	اسم النشاط			
حجم مسيبي تكلفة الحواس	الترميز	النوع	المتاح					الفعلي	التصنيف					العدد		
/	D8	تغليف حزم 50 الأكياس كلغ 1 (10)	زمن التغليف			0	إسم نت مغلف: N 42.5	4		الاهتلاكات، الكهرباء، الزيوت، البساط الممتحرك، آلات التجميع والتغليف.	البساط الممتحرك، آلات التجميع والتغليف.	إسم نت معي: في أكياس: 42.5 N إسم نت معي: في أكياس: CRS	تغليف حزم الأكياس (حزم إسم ننية)			
			/			0	إسم نت مغلف: CRS									
			عدد الحزم الحملة			0	حزم إسم نت مشحونة: N 42.5						الاهتلاكات، الوقود، الزيوت، الشحوم، قطع الغيار	آلات التحميل	إسم نت مغلف: N 42.5 إسم نت مغلف: CRS	تحميل الحزم في الشاحنات
			/			0	حزم إسم نت مشحونة: CRS									
/	F1	النقل لنقاط التوزيع (11)	عدد الحزم الم نقلة			0	حزم إسم نت للبيع: N 42.5			الاهتلاكات، الوقود، الزيوت، الشحوم، قطع الغيار	شاحنات النقل	حزم إسم نت مشحونة: N 42.5 حزم إسم نت مشحونة: CRS	النقل لنقاط التوزيع			
			/			0	حزم إسم نت للبيع: CRS									
<p>10 حجم مسيبي تكلفة تغليف حزم أكياس 50 كلغ 1 الزمن الإجمالي لتغليف حزم الأكياس 50 كلغ 1. معدل تكلفة تغليف حزم أكياس 50 كلغ 1: تكلفة تغليف حزم أكياس 50 كلغ 1/ الزمن الإجمالي لتغليف حزم الأكياس 50 كلغ 1</p>																
<p>11 حجم مسيبي تكلفة نقل الحزم لنقاط التوزيع "العدد الإجمالي للحزم الم نقلة". معدل تكلفة نقل الحزم لنقاط التوزيع: تكلفة نقل الحزم لنقاط التوزيع / العدد الإجمالي للحزم الم نقلة.</p>																
<p>المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الفحص ، الملاحظة و المقابلات مع إطارات المؤسسة محل الدراسة.</p>																

الجدول رقم (5-41): قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الفرينة للخط الجديد

قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الفرينة													
اسم النشاط	المداخلات	المعدات	الاستهلاكات	الراتم البشري		الكمية المخرج	زمن النشاط الفعلي	زمن النشاط التقديري ساعة/السنة	الإنتاج الساعي (طن/سا)		مسبب تكلفة النشاط		
				العدد	التصنيف				المتاح	الفعلي	النوع	جميع الأنشطة في أحواس	الرميز	حجم مسبب تكلفة الحوض
نقل المواد الأولية باليساط المتحرك	آكوام حصى جري وصلصال مفتت، حصى جري مشترى، حصى خامات الحديد، الحديد،	آلة الكشط والسحب، اليساط المتحرك	الاهتلاكات، والشحوم	إطار	3	6735.99	6735.99				زمن النقل (سا)	6735.99	
				عون تحركم	1								
	خلط المواد الأولية	آكوام حصى جري وصلصال مفتت، حصى جري مشترى، حصى خامات الحديد جاهزة للخلط	الدوروز، اليساط المتحرك، 2 طاحونتين	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيت، الشحوم، قطع الغيار	عون تنفيذ	1	6735.99	6735.99				زمن الخلط (سا)	6735.99
					إطار	12							
	سحب وطحن المواد الأولية (الخط 2)	حصى جري وصلصال مفتت، حصى جري مشترى، حصى خامات الحديد، جاهزة للطحن	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيت، الشحوم، قطع الغيار	الاهتلاكات، الكهرباء، الزيت، الشحوم، قطع الغيار	إطار	30	2296754	6735.99	6562.15429	340.967549	350	زمن الطحن (سا)	6735.99
					عون تحركم	30							
	نقل الفرينة بالناقل الدولي	فرينة عادية: R 42.5 و N 42.5 جاهزة للتخزين	الناقل الدولي، الميكانيكي،		إطار	1	2296754	6735.99				عدد مرات النقل	6735.99
					عون تنفيذ	1							
التخزين والتقليب في الصوامع الفرينة	فرينة عادية: R 42.5 و N 42.5 جاهزة للتخزين	منظومة الفواصل الستاتيكية، الصوامع	الاهتلاكات، الكهرباء، قطع الغيار	إطار	1	2296754					السعة المستغلة (طن) كمية الفرينة المخزنة (طن)	30000	
				عون تنفيذ	1								
حجم مسبب تكلفة طحن الخليط الأولي في 2 الزمن الإجمالي لاشتغال الطاحونات 2												5	
إجمالي تكلفة طحن الخليط الأولي 2: تكلفة طحن الخليط الأولي في 2 / الزمن الإجمالي لاشتغال الطاحونات 2													

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الفحص، الملاحظة والمقابلات مع إدارات المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (5-43): قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الإسمنت للخط الجديد

قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الإسمنت																	
اسم النشاط	المدخلات	الاستهلاكات	الزمن البشري		المخرجات	كمية المخرج	زمن النشاط الفعلي ساعة/السنة	زمن النشاط التقديري ساعة/السنة	الإنتاج الساعي (طن/سا)		مسيب تكلفة النشاط						
			العدد	التصنيف					الفعلي	المتاح		الرمز	حجم مسيب تكلفة الخوض				
نقل الكلنكر والإضافات بواسطة الناقل الدولي	كلنكر صلب مخزن عادي وخاص ؛ حمى جيري؛ حمى جيسى الكشط والسحب	الاهتلاكات، قطع الغيار، الزيوت والكهرباء	إطار	3	كلنكر صلب عادي جاهز للخلط N 42.5	672117.66					7183.16						
							98432.98										
							45835.8335										
			عون تنفيذ	2	كلنكر صلب عادي جاهز للخلط R 42.5	301854.036											
							27324.0725										
							23577.862										
			الفريق A2 B2 C2 D2	12	إطار	عون تنفيذ	30	حمى جيسى جاهز للخلط R 42.5	9920.01016								
										741.079837							
										13975.3814							
			عون تنفيذ	1	عون تنفيذ	عون تنفيذ	30	صمى جيسى جاهز للخلط N 52.5	1044.03859								
										1127.81386							
										72.1861374							
			خلط الكلنكر مع الإضافات	كلنكر صلب مخزن أو خاص؛ حمى جيسى، حمى جيري جاهز للخلط	الاهتلاكات، الدوزور، لسطا الم متحرك، 3 طاحونات الشحوم، قطع الغيار	إطار	30	خليط ثانوي عادي: 42.5N	816386.473	4674.91					7183.16		
										352755.97		2314.83					
										10661.09		75					
	15019.42	108.42															
	1200	10															
	CRS																
	خليط ثانوي خاص: 42.5N	816386.473							4674.91								
	إسم نت سائب: 42.5N	352755.97							2314.83								
	R 42.5	10661.09							75								
	N 52.5	15019.42							108.42								
	CP	1200							10								
	إسم نت سائب: CRS																
	خليط ثانوي خاص: 42.5N	816386.473							4674.91								
	إسم نت سائب: 42.5N	352755.97							2314.83								
	R 42.5	10661.09							75								
	N 52.5	15019.42	108.42														
	CP	1200	10														
	إسم نت سائب: CRS																
طحن الخليط الثانوي 2	كلنكر صلب مخزن عادي أو خاص، حمى جيسى، حمى جيري جاهز للطحن (خليط الماء نصف المصنعة والحامات)	الاهتلاكات، ميكانيكي	إطار	30	إسم نت سائب: 42.5N و CP و CRS جاهز للتخزين	1196022.95					7183.16						
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الاهتلاكات، ميكانيكي	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
التخزين في صوامع الإسم نت	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30	إسم نت سائب مخزن: 42.5 R	816386.473					7183.16						
							352755.97										
							10661.09										
							15019.42										
							1200										
نقل الإسم نت بالناقل الدولي	إسم نت سائب مخزن: 42.5 N و 52.5 N و CP و CRS	الصوامع	إطار	30</													

الجدول رقم (5-45): قاموس أنشطة مجمع تكلفة التعبئة والتغليف للخط الجديد (تابع)

قاموس أنشطة عملية تغليف الحزم الشحن والنقل																							
اسم النشاط	المداجلات	المعدات	الاستهلاكات	الرأسمال البشري		المخرجات	حجم المخرج	زمن النشاط الفعلي ساعة/السنة	زمن النشاط التقديري ساعة/السنة	الإنتاج الساعي (طن/سا)													
				العدد	التصنيف					المتاح	الفعلي												
مهمب تكلفة النشاط	الزمن	تجميع الأنشطة في أحواض	النوع	حجم مهمب تكلفة الحوض																			
E8	E9	الشحن في أكياس 1200 كلف (10)	نقل الإيمنت بالناقل الدولي	إيمنت سائب مخزن: CP	إطار (E6 E7)	3	إيمنت سائب مخزن: CP جاهز للتصفية			زمن النقل (سا)													
			الدولي	إيمنت سائب مخزن: N 52.5	(E8)			إيمنت سائب مخزن: N 52.5 جاهز للتصفية			E8												
			التصفية وتعبئة خزانات التعبئة	إيمنت سائب مخزن: CP جاهز للتصفية	عون تحكم (E6)	3	إيمنت سائب للتعبئة: CP					السعة المستغلة											
			التعبئة	إيمنت سائب مخزن: N 52.5 للتصفية	(E7 E8)		إيمنت سائب للتعبئة: N 52.5					/											
			التعبئة في أكياس 1200 كلف	إيمنت سائب للتعبئة: CP	عون تنفيذ	1	إيمنت معبئ في أكياس كبيرة: CP		16179.6			زمن التعبئة في أكياس 1200 كلف (سا)											
				إيمنت سائب للتعبئة: N 52.5			إيمنت معبئ في أكياس كبيرة: N 52.5		1470			E8											
E8	E9	عدد الحزم /الأكياس المحملة	تحميل الأكياس الكبيرة 1.2 طن في الشاحنات	أكياس كبيرة 1200 طن: CP			أكياس كبيرة 1200 طن مشحونة: CP			عدد الحزم													
				أكياس كبيرة 1200 طن: N 52.5	الشحوم، قطع الغيار			أكياس كبيرة 1200 طن مشحونة: N 52.5			14708												
حجم مهمب تكلفة الشحن في أكياس 1200 كلف 2 "الزمن الإجمالي لتعبئة الأكياس 1200 كلف"											10												
بمعدل تكلفة الشحن في أكياس 1200 كلف 2 :تكلفة تعبئة الأكياس 1200 كلف / الزمن الإجمالي لتعبئة الأكياس 1200 كلف																							
المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الفحص ، الملاحظة و المقابلات مع إدارات المؤسسة محل الدراسة.																							

المطلب الثالث: توزيع (تخصيص، تتبع) التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

إن نجاح أو فشل تطبيق هذا الأسلوب يعتمد على نجاح أو فشل هذه المرحلة كونها تمكن متخذي القرار من ضبط (رسم) هيكل التكلفة الدقيق للشركة محل الدراسة، كخطوة أساسية في إدارة الاستهلاك (التكلفة) بما يخدم إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة.

الفرع الأول: الانتقال من التكاليف حسب الطبيعة إلى التكاليف حسب النشاط

تم في هذه المرحلة توزيع التكاليف غير المباشرة على مجموعات تكلفة النشاط للشركة محل الدراسة من خلال نسبة الاستفادة أو نسبة الاستخدام التي تم حسابها بالاعتماد على مسببات تكلفة الموارد، وفيما يلي أمثلة لبعض الأعباء التي قمنا بمعالجتها:

- توزيع أعباء الكهرباء عالية التوتر (نسبة الاستفادة): لتوزيع هذا النوع من الأعباء الغير المباشرة على الأنشطة اعتمد الباحث على كمية الكهرباء المستهلكة على مستوى كل نشاط والتي تم حسابها وفق المعادلة التالية:

$$E_{D3(KWH)} = (\sqrt{3} \times U(V) \times \sum_{i=1}^n I(A) \times \cos \theta) \times T(H)$$

– $E_{D3(KWH)}$: كمية الكهرباء المستهلكة من قبل المعدات الصناعية الخاصة بنشاط طحن الخليط الأولي للخط 1

– $U(V)$: التوتر الكهربائي المقدر بـ 380 V

– $I(A)$: شدة التيار الكهربائي بمجموع محركات المعدات الصناعية للنشاط

– $\cos \theta = 0.89$

– $T(H)$: زمن أداء النشاط

اعتمادا على مخرجات المعادلة السابقة تم تحديد تكلفة استهلاك النشاط D3 لإجمالي أعباء الكهرباء مرتفعة التوتر من خلال

العلاقات التالية:

$$0.0191 = \frac{56449647.2}{2955869999.8} = \frac{E_{D2}}{E_T} = \text{نسبة تكلفة النشاط D3}$$

E_{D2} : كمية الكهرباء المستهلكة على مستوى النشاط D2

E_T : كمية الكهرباء المستهلكة بالشركة محل الدراسة لسنة 2021

تكلفة الكهرباء المستهلكة للنشاط D3 = نسبة تكلفة النشاط D3 × إجمالي أعباء الكهرباء مرتفعة التوتر

$$\text{تكلفة الكهرباء المستهلكة للنشاط D3} = 685394215.86 \times 0.0191 = \text{DA } 130767775$$

- توزيع أعباء قطع غيار الميكانيك الصناعية (نسبة الاستخدام): لتوزيع هذا النوع من الأعباء المباشرة على الأنشطة اعتمد الباحث على نسبة تكلفة النشاط المحسوبة من خلال قاعدة بيانات برنامج تسيير المخزون COSOIN كما يلي:

$$0.148 = \frac{65344120.3021}{442360324.46} = \frac{\text{تكلفة شراء قطع غيار الميكانيك الصناعية المستهلكة من قبل النشاط D3}}{\text{تكلفة شراء قطع غيار الميكانيك الصناعية المستهلكة خلال سنة 2021}} = \text{نسبة تكلفة النشاط D3}$$

تكلفة قطع غيار الميكانيك الصناعية المستهلكة للنشاط D3 = نسبة تكلفة النشاط D3 × تكلفة شراء قطع غيار م ص المستهلكة لسنة 2021

$$\text{تكلفة قطع غيار الميكانيك الصناعية المستهلكة للنشاط D3} = 0.147 \times 442360324.46 = \text{AD } 65344120.3021$$

- توزيع أعباء الغاز الصناعي المستهلك (نسبة الاستفادة): لتوزيع هذا النوع من الأعباء الغير المباشرة على الأنشطة اعتمد الباحث على كمية الكهرباء المستهلكة على مستوى كل نشاط كما يلي:

$$0.396 = \frac{88878779}{224125987} = \frac{\text{كمية الغاز الصناعي المستهلك على مستوى النشاط NM3 D4}}{\text{كمية الغاز الصناعي المستهلك بالشركة NM3}} = \text{نسبة تكلفة النشاط D4}$$

تكلفة الغاز المستهلكة للنشاط D4 = نسبة تكلفة النشاط D4 × إجمالي أعباء الغاز الصناعي المستهلك

$$\text{تكلفة الغاز المستهلكة للنشاط D4} = 0.396 \times 428317202.98 = \text{DA } 169852280$$

الجدول رقم (5-47): مصفوفة التبعية بين مجموعات الأعباء الغير المباشرة ومجمعات تكلفة النشاط للشركة محل الدراسة (يتبع)

الأنشطة الداعمة للعملة الإنتاجية						الأنشطة الداعمة العامة				المبالغ	مجموعات الأعباء الغير المباشرة	الترميز			
المحكات الصناعية A6		تسيير الماكينات A5	مراقبة النوعية (اختبار الجودة) A4		الإشراف على خطوط الإنتاج A3		إدارة تصحيح الأخطاء A2	إدارة المواد الأولية A1	التسويق والمبيعات B4				إدارة الموارد البشرية B3	العمول B2	الإدارة العامة B1
الخط 1 A62	الخط 1 A61		الخط 2 A41	الخط 1 A41	الخط 2 A32	الخط 1 A31									
1194473.023	989628.6535	2629484.156	193355.0213	1320203.294	1104650.621	5823935.58	4632533.764	103151.26	192000	99965.70051	0	1428023.147	1 242 426 954.57	مجموع مواد ولوازم الصيانة الوقائية، التصحيحية والحفاظية المستهلكة	ب-1-1
2372.370945	1887.564852	5022.544936	1607.724594	3599.430534	2369.795374	29220.1937	8192.538611	3788.245876	2324.548819	12862.01486	669.0711328	4056.729002	2 350 639.93	مجموع مصاريف الشراء التابعة	ب-1-2
587886	587886	0	1898943.015	2598943.015	343700	343700	25089175.6	0	740838	0	271545.12	9693890.57	221 990 396.40	مجموع أعباء خدمات الصيانة والإصلاح الخارجية للمعدات والأدوات الصناعية، الماكينات... الخ	ب-1-3
0	0	2519912.281	6299780.702	6299780.702	6299780.702	7559736.842	6299780.702	0	0	0	0	0	165 859 348.20	مجموع أعباء التنظيف والصيانة	ب-1-4
3432809.635	3375359.564	145801.0292	3943953.373	3968085.323	272906.016	10320179.21	312527.1387	2145614.546	331682.1263	159732.1022	99044.34372	3122204.091	1 273 928 770.37	مجموع أعباء الطاقة	ب-2
9435401.935	7474051.345	11123195.49	12616493.23	22618355.98	60699956.76	75674702.62	75470459.77	14456464.56	42349676.48	30854526.71	26686086.1	74369044.15	881 838 081.00	مجموع أجور المستخدمين من داخل المؤسسة	ب-3-1
10697941.38	12480931.62	0	0	0	21395882.77	21395882.77	0	0	1782990.231	0	0	0	231 788 730.00	مجموع أجور المستخدمين من الخارج	ب-3-2
3245101.378	2227828.734	3616921.257	3999894.289	7222995.29	18876548.56	23684840.4	25263806.01	4787018.201	13499415.46	10008883.08	8681647.54	23852253.69	284 427 177.18	مجموع مساهمات المؤسسة في المؤسسات الاجتماعية	ب-4-1
113593.5934	85037.35104	28632.59322	0	14912.587	130111.777	239539.1235	44146.94616	0	0	5929716	4749.076014	3092.739848	89 077 982.01	مجموع أعباء المسؤولية الاجتماعية الأخرى	ب-4-2
159355.8489	159355.8489	421245.1471	1822055.583	195562.9694	562977.6982	180378.4029	1120069.97	738100.838	176205.1028	205079.584	205012.1946	292026.6658	87 870 141.69	مجموع أقساط التأمين	ب-5
0	0	0	0	0	0	0	75000	0	0	0	0	0	24 741 424.40	مجموع أعباء استئجار المعدات والأدوات والشاحنات	ب-6
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	23 355 648.92	مجموع أعباء تسيير شحن ونقل السلع	ب-7
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5770086.96	2825800.22	9 755 887.18	مجموع أعباء الإشهار والنشر والعلاقات العامة	ب-8
11308.90958	9517.18948	20833.29818	880801.0824	881798.6677	1229.426752	2200.377822	2822400	0	0	0	0	0	43 044 506.04	مجموع أعباء مراقبة الجودة	ب-9
182833.6377	182833.6377	243778.1837	274250.4566	457084.0943	1127474.099	1432196.829	1401724.556	243778.1837	853223.6428	1157946.372	609445.4591	487556.3673	17 521 556.95	أعباء الإستثمار في الرأس المال البشري	ب-10
1454224.865	1454224.865	15636661.85	91496599.16	3414996.87	23312091.85	2592686.99	53481045.27	32795766.49	2366684.76	3930362.67	3824496.96	8638922.8	3 894 439 095.40	مجموع عم مصفات الإحتلاك	ب-11
385.5488979	578.3233468	151699.8319	8236642.035	8236642.035	0	28047.79193	2665663.237	0	38178808.18	1383046.966	8833138.528	31174365.9	250 757 306.83	الأعباء الإدارية والمالية والضرائب	ب-12
30 517 688.13	29 029 120.69	36 543 187.66	131 664 375.67	57 232 960.25	134 129 680.08	149 307 247.13	198 686 525.51	55 273 682.32	100 473 848.53	53 742 121.20	54 985 921.36	155 891 237.07		مجموع الأعباء الموزعة على مجتمعات تكلفة الأنشطة	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-26).

الجدول رقم (5-48): مصفوفة التبعية بين مجموعات الأعباء الغير المباشرة ومجمعات تكلفة النشاط للشركة محل الدراسة (تابع)

الأنشطة الرئيسية				الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية										المبالغ	مجموعات الأعباء الغير المباشرة	التصنيف
تكرير الصخور الجيرية / الصلصال	تكرير وتغليف المواد الخام والإصاوبات C2	استخراج الصخور الجيرية CI	الامن والسلامة المهنية A12	مجموعه الصال A11	الخدمات العامة A10		المنايع A9		البرجحة والآلية A8		الكهرباء الصناعية A7					
خط E11	خط E1				الخدمات العامة A102	الصيانة العامة A101 EME	خط A92	خط A91	خط A82	خط A81	خط A72	خط A71				
52666900.48	40137983.71	146887852.5	7702410.222	3218054.658	419184.4391	1594361.928	20331102.56	14348384.03	12146846.63	8948677.169	3044602.487	11727047.86	2492524.234	1 242 426 954.57	مجموع مواد ولوازم الصيانة الوقائية، التصحيحية والطوارئ لماستهلكة	ب-1-1
91425.79438	69305.9546	332044.6234	29534.06054	46433.88455	1096.882405	3526.303407	38684.40927	25478.14768	21040.73857	15508.34308	5361.06046	20360.72011	4387.061495	2 350 639.93	مجموع مصاريف الشراء التابعة	ب-1-2
5365294.152	2570698.479	18799092.44	350309.61	1564710	431945	212400	0	234200	234200	2261	2261	2261	2261	221 990 396.40	مجموع أعباء خدمات الصيانة والإصلاح الخارجية للمعدات والأدوات الصناعية، المياني... الخ	ب-1-3
6299780.702	7559736.842	6299780.702	0	1259956.14	0	10530178.6	0	1259956.14	1259956.14	0	0	1889934.211	1889934.211	165 859 348.20	مجموع أعباء التنظيف والصيانة	ب-1-4
55937414.79	2366773.977	46571440	93285939.14	250360.0662	1320283.984	21425.27064	2223321.569	4799888.21	4794198.311	81011.92794	89055.91102	2651622.841	2679776.782	1 273 928 770.37	مجموع أعباء الطاقة	ب-2
3310803.005	3262741.105	104442417.3	20210925.15	46268602.28	1339789.778	6527370.05	4830863.852	3571907.639	3655640.105	24816338.28	26904303.62	33195866.11	41892671.27	881 838 081.00	مجموع أجور المستخدمين من داخل المؤسسة	ب-3-1
8914951.154	8914951.154	19612892.54	3565980.462	0	0	0	0	5348970.692	5348970.692	0	0	3565980.462	3565980.462	231 788 730.00	مجموع أجور المستخدمين من الخارج	ب-3-2
1092258.376	1055002.646	34246159.5	6604951.285	14580067.75	438593.9635	2137736.247	1607366.196	1165195.157	1203979.774	8068439.849	8662836.345	10839277.75	13583054.52	284 427 177.18	مجموع مساهمات المؤسسة في المؤسسات الإجتماعية	ب-4-1
15418.49206	19943.42707	191337.9485	0	23383898.52	58049369.13	221603.4211	4427.437479	5044.053046	34352.90869	37073.69886	58842.86937	61080.91717	41590.38948	89 077 982.01	مجموع أعباء المسؤولية الإجتماعية الأخرى	ب-4-2
3748888.153	236057.106	5305478.532	6618173.568	236864.2473	168742.554	202614.2753	232672.1304	1991348.029	203186.6913	5932424.912	143733.3653	4351763.922	316400.1496	87 870 141.69	مجموع أقساط التأمين	ب-5
0	0	18620142.8	0	0	0	0	0	82500	82500	0	0	0	0	24 741 424.40	مجموع أعباء إستئجار المعدات والأدوات والشاحنات	ب-6
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	23 355 648.92	مجموع أعباء تسعير شحن ونقل السلع	ب-7
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9 755 887.18	مجموع أعباء الإشهار والنشر والعلاقات العامة	ب-8
866874.2952	696720.5285	912210.5784	5671500	205073.5959	215800	47500	2537.394681	410836.8182	10110.04831	0	922.0700637	3839.131894	4680.177113	43 044 506.04	مجموع أعباء مراقبة الجودة	ب-9
91416.81887	91416.81887	2437781.837	457084.0943	975112.7346	30472.27296	121889.0918	91416.81887	91416.81887	60944.54591	457084.0943	518028.6403	670390.005	883695.9157	17 521 556.95	أعباء الإستثماري الرأس المال البشري	ب-10
195842907.7	5607929.322	177306867.7	122849839.8	5651639.51	1962555.5	3796855.55	4746074.57	100664516.5	3827854.35	314090857.2	608199.88	228491235.3	9958852.255	3 894 439 095.40	مجموع محاصرات الإتصال	ب-11
0	2201.210637	4054.878609	5023475	136225886.5	4363626.236	196642.9528	1189.831933	0	163.1226994	1138.142908	2299.422631	1399.106549	2970.374545	250 757 306.83	الأعباء الإدارية والمالية والضرائب	ب-12
334244333.9	72591462.28	581969553.9	272370122.4	233866659.9	68741459.74	25614103.69	34109656.77	133999642.3	32883944.06	362450814.6	40040446.67	297472059.3	77318778.8		مجموع الأعباء الموزعة على مجمعات تكلفة الانشطة	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-26).

الجدول رقم (5-49): مصفوفة التبعية بين مجموعات الأعباء الغير المباشرة ومجمعات تكلفة النشاط للشركة محل الدراسة (تابع)

التبعية في أكياس 1200 كغ E9	الأنشطة الرئيسية												المايلع	مجموعات الأعباء الغير المباشرة	الترميز
	الشحن في أكياس 50 كغ		الشحن في صهاريج		طنن الخليط الثانوي		طنن الفرينة		طنن الخليط الأولي		تكسير الإضافات				
	الخط 2 E7	الخط 1 D7	الخط 2 E6	الخط 1 D6	الخط 2 E5	الخط 1 D1	الخط 2 E4	الخط 1 D4	الخط 2 E3	الخط 1 D3	الخط 2 E2	الخط 1 D1			
2292975.569	7116448.265	16599305.45	3998208.627	5217821.568	63468539.97	59583800.84	282581716.7	217271905.8	129366018.1	66410037.74	31340231.81	19090514.45	1 242 426 954.57	مجموع مواد ولوازم الصيانة الوقائية، التصحيحية والحرارة المستهلكة	ب-1-1
4083.227011	13765.5546	30193.06381	7392.709512	10024.16003	110511.7337	102992.1411	487763.8024	375225.8842	223679.8459	114898.4459	54751.09861	33197.50611	2 350 639.93	مجموع مصاريف الشراء التابعة	ب-2-1
733504.1779	3335150.735	1374784.968	1438973.753	1282310.453	8327111.561	6296073.489	39882970.97	54300389.07	9737114.105	18929741.04	1959980.676	2463891.668	221 990 396.40	مجموع أعباء خدمات الصيانة والإصلاح الخارجية للمعدات والأدوات الصناعية، الماني... الخ	ب-3-1
584708.48	3868509.505	3868509.505	3576155.265	3576155.265	11339605.26	11339605.26	6299780.702	11339605.26	11339605.26	11339605.26	6299780.702	7559736.842	165 859 348.20	مجموع أعباء التنظيف والصيانة	ب-4-1
19079.70216	2123268.608	1536600.421	122227.5589	828645.2522	108367056.1	57350546.53	367731760.3	242509116.9	97642513.84	130968874.9	14822422.39	1204246.499	1 273 928 770.37	مجموع أعباء الطاقة	ب-2-
1867996.164	12613220.93	6582174.886	8045393.468	7775557.135	6645581.918	4397858.78	9449849.628	14754453.13	7807315.036	7346551.45	3360551.136	3132922.675	881 838 081.00	مجموع أجور المستخدمين من داخل المؤسسة	ب-3-1
1782990.231	8914951.154	7131960.923	5348970.692	5348970.692	12480931.62	12480931.62	10697941.38	8914951.154	10697941.38	14263921.85	3565980.462	3565980.462	231 788 730.00	مجموع أجور المستخدمين من الخارج	ب-3-2
590157.7773	3953350.379	2094001.29	2549621.006	2449515.088	2177792.592	1399394.186	3092880.8	4806819.94	2568942.952	2386313.842	1095075.648	1011238.429	284 427 177.18	مجموع مساهمات المؤسسة في المؤسسات الإجتماعية	ب-4-1
3367.491785	39585.61985	18765.05216	13146.18003	12501.95596	22435.5614	34278.85333	31339.39496	68986.74123	43077.04333	26673.57528	19068.67508	20100.36922	89 077 982.01	مجموع أعباء المسؤولية الإجتماعية الأخرى	ب-4-2
217890.1672	3507051.019	340358.9136	1055582.776	179061.5927	10320578.39	1290041.087	11568906.57	1760268.973	14125153.05	709083.1424	2079787.082	264738.6277	87 870 141.69	مجموع أقساط التأمين	ب-5-
0	134400	134400	134400	134400	2208040.8	2208040.8	134400	134400	524400	134400	0	0	24 741 424.40	مجموع أعباء إستئجار المعدات والأدوات والشاحنات	ب-6-
0	12739444.87	10616204.05	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	23 355 648.92	مجموع أعباء تسييف شحن ونقل السلع	ب-7-
780000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9 755 887.18	مجموع أعباء الإشهار والنشر والعلاقات العامة	ب-8-
15861.42691	636325.7157	190014.4495	448604.7737	267102.8821	10618393.66	9828878.382	606779.0493	659235.4297	2255521.313	2209522.727	937897.4914	691675.1511	43 044 506.04	مجموع أعباء مراقبة الجودة	ب-9-
60944.54591	274250.4566	121889.0918	213305.9107	152361.3648	152361.3648	91416.81887	182833.6377	274250.4566	152361.3648	121889.0918	30472.27296	60944.54591	17 521 556.95	أعباء الإستثمار في الرأس المال البشري	ب-10-
4624111.097	182746382	11256322.84	49988785.12	2521376.03	551728327.1	62685715.64	619330691.5	88150587.25	757762482.7	31224332.9	105453873.4	7161157.638	3 894 439 095.40	مجموع محصنات الإحلال	ب-11-
69202.63475	813492.4646	368885.2884	270156.6486	245764.7116	0	0	1391962.42	1391962.42	0	203.1327644	0	2115.681978	250 757 306.83	الأعباء الإدارية والمالية والضرائب	ب-12-
13646872.69	242829597.3	62264370.2	77210924.49	30001568.15	787967267.7	229089574.4	1353471577	646712158.4	1044246126	286186049.1	171019872.8	46262460.54		مجموع الأعباء الموزعة على مجععات تكلفة الانشطة	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-26).

من خلال تحليلي سلسلة القيمة للمؤسسة محل الدراسة يستخلص الباحث أن الأنشطة الرئيسية التي تحقق المواصفات والخصائص الفيزيائية والكيميائية للإسمنت على اختلاف أنواعه تتمتع بأعلى وزن نسبي يقدر بـ 71.48% من إجمالي تكاليف النشاط، يليها الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية ذات الوزن النسبي 24.34% فالأنشطة الداعمة العامة التي بلغ وزنها النسبي 4.17%.

الفرع الثاني: توزيع تكاليف مجتمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعمليات الإنتاجية على الأنشطة الرئيسية لخطي الإنتاج القديم والجديد (التوزيع التبادلي)

في هذا المستوى عمل الباحث على تحديد مسببات الأنشطة الوسيطة التي يعتمد عليها في توزيع تكاليف مجتمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعمليات الإنتاجية على مجتمعات تكلفة الأنشطة الرئيسية، إضافة إلى تحديد نسبة استفادة كل مجمع تكلفة نشاط من الآخر كما هو موضح من خلال الجدول التالية.

الجدول رقم (5-50): مسببات تكلفة مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعملية الإنتاجية (يتبع)

الميكانيك الصناعية A6		تسيير المخزون A5	مراقبة النوعية (إختبار الجودة) A4		الإشراف على خطوط الإنتاج A3		إدارة تصنيع الإسمينت A2	إدارة المواد الأولية A1	التسويق والمبيعات B4	إدارة الموار البشرية B3	الصيوان B2	الإدارة العامة B1	مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية/ الرئيسية	مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية	
الخط 1 A62	الخط 2 A61		الخط 1 A41	الخط 2 A42	الخط 1 A31	الخط 2 A32									نوع مسبب التكلفة	قيمة مسبب التكلفة
10026066.48	6883386.8	11123195.5	12616493.23	22618355.98	60699956.8	75674702.6	76904434.7	14456464.6	42349676.5	30854526.7	26686086.1	توزيع تبادلي	807416047.6	الإدارة العامة B1	الكتلة الاجرية (DA)
1	1	29	13	4	/	/	43	8	13	56	توزيع تبادلي	26	509	التصوين B2	عدد الطلبات الموردة (N)
6	6	8	9	15	37	47	47	8	28	توزيع تبادلي	16	37	555	إدارة الموار البشرية B3	عدد العمال (N)
													98775	التسويق والمبيعات B4	عدد الفواتير (N)
													10945.0661	إدارة الموار الأولية A1	زمن اداء النشاط (H)
													35289.98	إدارة تصنيع الإسمينت A2	زمن اداء النشاط (H)
													18830.45	الإشراف على خط الإنتاج A31	1. زمن اداء النشاط (H)
													16459.53	إشراف على خط الإنتاج A32	2. زمن اداء النشاط (H)
													8859	إختبار الجودة لخط الإنتاج A41	1. عدد الإختبارات ك/ف (N)
													25700	إختبار الجودة لخط الإنتاج A42	2. عدد الإختبارات ك/ف (N)
182	183	توزيع تبادلي	34	51	162	467	78	10	27	102	32	37	12284	تسيير المخزون A5	عدد أذونات الصرف (N)
													8537.40447	الميكانيك الصناعية الخط 1 A61	ساعات العمل صيانة وات (H)
													11707.54296	الميكانيك الصناعية الخط 2 A62	ساعات العمل صيانة وات (H)
													3505.951155	الكهرباء الصناعية الخط 1 A71	ساعات العمل صيانة وات (H)
													1766.560293	الكهرباء الصناعية الخط 2 A72	ساعات العمل صيانة وات (H)
													1116.672558	البرمجة والآلية الخط 1 A81	ساعات العمل صيانة وات (H)
													1205.556781	البرمجة والآلية الخط 2 A82	ساعات العمل صيانة وات (H)
	2			3			263	6					625	مصلحة المانافع الخط 1 A91	عدد مرات تأدية النشاط (N)
2			6				262	6					723	مصلحة المانافع الخط 2 A92	عدد مرات تأدية النشاط (N)
													1	الصيانة العامة A101	نسبة الإستفادة (%)
0.045	0.045	0.045	0.045	0.045	0.045	0.045	0.045	0.045	0.045	0.045	0.045	0.045	1	الخدمات العامة A102	نسبة الإستفادة (%)
6	6	8	10	15	37	49	40	8	29	20	16	39	574	خدمات العمال A11	عدد العمال (N)
6	6	8	10	15	37	49	47	8					478	الأمن والسلامة المهنية A12	عدد العمال (N)

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الفحص، الملاحظة و المقابلات مع إطارات المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (5-52): مسببات تكلفة مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعملية الإنتاجية (تابع)

الشحن في أكياس E8 كغ 1200	الشحن في أكياس 50 كغ		الشحن في صهاريج		طحن الحليط الثانوي		طهي القرينة		طحن الحليط الأولي		تكسير الإضافات		مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية/الرئيسية	مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة/الداعمة للعملية الإنتاجية
	الحظ 2 E7	الحظ 1 E7	الحظ 2 E6	الحظ 1 E6	الحظ 2 E5	الحظ 1 E5	الحظ 2 E4	الحظ 1 E4	الحظ 2 E3	الحظ 1 E3	الحظ 2 E2	الحظ 1 E2		
1867996.164	12613220.9	6582174.89	8045393.468	7775557.135	6645581.92	4397858.78	9449849.63	14754453.1	7807315.04	7346551.45	3360551.14	3132922.68	807416047.6	الإدارة العامة B1
1	5	1	2	/	/	4	11	12	5	8	1	/	509	التموين B2
2	9	4	7	5	5	3	6	9	5	4	1	2	555	إدارة الم وارد البشرية B3
													98775	التسويق والمبيعات B4
											1282.5	2065.5661	10945.0661	إدارة الم واد الأولية A1
636.5	2209	1375	1039.9	1552.75	2966.7	3446.77	5981.57	6999.91	3625.86	5456.02			35289.98	إدارة تصنيع الإسمت A2
		1375		1552.75		3446.77		6999.91		5456.02			18830.45	الإشراف على خط الإنتاج A31.1
636.5	2209		1039.9		2966.7		5981.57		3625.86				16459.53	إشراف على خط الإنتاج A32.2
		138		145		2036		3500		2618		207	8859	إختبار الجودة لخط الإنتاج A41.1
45	124		124		1593		2991		20523		128		25700	إختبار الجودة لخط الإنتاج A42.2
47	95	261	49	167	605	737	644	940	708	1052	145	250	12284	تسيير الم مخزن A5
		1059.3846		757.08188		1914.9231		533.52523		2683.7038		760.16827	8537.40447	الم كيانك الصناعية الخط A61.1
191.18149	913.0055		608.78378		3551.1456		1267.3582		3252.0959		933.60938		11707.54296	الم كيانك الصناعية الخط A62.2
		57.538462		41.119463		732.88163		393.1281		1761.9643		155.69712	3505.951155	الكهرباء الصناعية الخط A71.1
22.059403	129.13026		146.10811		382.47561		105.91636		750.44144		126.78646		1766.560293	الكهرباء الصناعية الخط A72.2
		143.84615		757.08188		30.86301		32.256665		80.729915		36.634615	1116.672558	البرجمة والآلية الخط A81.1
33.089104	180.96424		146.10811		171.19877		103.81546		286.28269		46.104167		1205.556781	البرجمة والآلية الخط A82.2
		8		4		28		53		67		17	625	مصلحة الم نافع الخط A91.1
	38		40		46		55		90		8		723	مصلحة الم نافع الخط A92.2
0.091	0.091	0.091	0.091	0.091	0.091	0.091	0.091	0.091	0.091	0.091			1	الصيانة العامة A101
													1	الخدمات العامة A102
2	9	4	7	5	5	3	6	9	5	4	1	2	574	خدمات العمال A11
2	9	4	7	5	5	3	6	9	5	4	1	2	478	الأمن والسلامة الم مهنية A12

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الفحص، الملاحظة و المقابلات مع إدارات المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (5-53): مصفوفة التبعية بين مجتمعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة (يتبع)

الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية						الأنشطة الداعمة العامة						الأنشطة الداعمة العامة/الداعمة للعملية الإنتاجية الرئيسية	الأنشطة الداعمة العامة/الداعمة للعملية الإنتاجية		
الميكانيك الصناعية A6		تسيير المخرن A5	مراقبة النوعية (إختار الجودة) A4		الإشراف على خطوط الإنتاج A3		إدارة تصنيح الإسمت A2	إدارة الم وارد الأولية A1	التسويق والمبيعات B4	إدارة الم وارد البشرية B3	الصنوبر B2			الإدارة العامة B1	
الخط 1 A6.2	الخط 1 A6.1		الخط 2 A4.1	الخط 1 A4.1	الخط 2 A3.2	الخط 1 A3.1									
30517688.13	29029120.69	36543187.66	131664375.7	57232960.25	134129680.1	149307247.1	198686525.5	55273682.32	100473848.5	53742121.2	54985921.36	155891237.1	إجمالي تكاليف النشاط		
مسيبات تكلفة الأنشطة الوسيطة															
1.242%	0.853%	1.378%	1.563%	2.801%	7.518%	9.372%	9.525%	1.790%	5.245%	3.821%	3.305%	100%	100%	عدد العمال (N)	الإدارة العامة B1
0.196%	0.196%	5.697%	2.554%	0.786%			8.448%	1.572%	2.554%	11.002%	100%	5.108%	100%	عدد الطلبات الموردة (N)	التصوير B2
1.081%	1.081%	1.441%	1.622%	2.703%	6.667%	8.468%	8.468%	1.441%	5.045%	100%	2.883%	6.667%	100%	عدد العمال (N)	دائرة الم وارد البشرية B3
														عدد الفواتير (N)	التسويق والمبيعات B4
								100%						100%	إدارة الم وارد الأولية A1
							100%							100%	إدارة تصنيح الإسمت A2
						100%								100%	الإشراف على خط الإنتاج A3.1
							100%							100%	إشراف على خط الإنتاج A3.2
				100%										100%	إختار الجودة لخط الإنتاج A4.1
			100%											100%	إختار الجودة لخط الإنتاج A4.2
1.482%	1.490%	100%	0.277%	0.415%	1.319%	3.802%	0.635%	0.081%	0.220%	0.830%	0.261%	0.301%	100%	عدد أدوات الصرف (N)	تسيير المخرن A5
	100%												100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	الميكانيك الصناعية الخط 1 A6.1
100%													100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	الميكانيك الصناعية الخط 2 A6.2
													100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	الكهرباء الصناعية الخط 1 A7.1
													100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	الكهرباء الصناعية الخط 2 A7.2
													100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	البرمجة والآلة الخط 1 A8.1
													100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	البرمجة والآلة الخط 2 A8.2
	0.320%			0.480%			42.080%	0.960%					100%	عدد مرات تأدية النشاط (H)	مصلحة الم نافع الخط 1 A9.1
0.277%			0.830%				36.238%	0.830%					100%	عدد مرات تأدية النشاط (H)	مصلحة الم نافع الخط 2 A9.2
													100%	نسبة الإستفادة (%)	الصيانة العامة EMR A10.1
4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	100%	نسبة الإستفادة (%)	الخدمات العامة A10.2
1.045%	1.045%	1.394%	1.742%	2.613%	6.446%	8.537%	6.969%	1.394%	5.052%	3.484%	2.787%	6.794%	100%	عدد العمال (N)	خدمات العمال A11
1.345%	1.345%	1.794%	2.242%	3.363%	8.296%	10.987%	10.538%	1.794%					100%	عدد عمال الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية والرئيسية (N)	الامن والسلامة الم هنية A12

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجداول رقم (5-46، 47، 48، 49، 50، 51، 52).

الجدول رقم (5-54): مصفوفة التبعية بين مجموعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة (تابع)

النشطة الرئيسية				النشطة الداعمة للعملية الإنتاجية										النشطة الداعمة العامة للداعمة للعملية الإنتاجية الرئيسية		النشطة الداعمة العامة للداعمة للعملية الإنتاجية																				
تكرير الصخور الجيرية / الصلصال		إنتاج وإصلاحات C2 تكميم ونقل المواد	إستخراج الصخور الجيرية C1	الأمن والسلامة المهنية A12	خدمة الصلصال A11	الصيانة والخدمات العامة A10		المناقع A9		البرجحة والآلية A8		الكهرباء الصناعية A7					عدد العمال (N)	عدد العمليات الموردة (N)	عدد العمال (N)	عدد الفواتير (N)	إدارة المواد الأولية A1	إدارة تصنيع الإسمنت A2	الإشراف على خط الإنتاج 1. A31	إشراف على خط الإنتاج 2. A32	إختبار الجودة لخط الإنتاج 1. A41	إختبار الجودة لخط الإنتاج 2. A42	تسيير المخزن A5	أماكينات الصناعية الخط 1. A61	أماكينات الصناعية الخط 2. A62	الكهرباء الصناعية الخط 1. A71	الكهرباء الصناعية الخط 2. A72	البرجحة والآلية الخط 1. A81	البرجحة والآلية الخط 2. A82	مصلحة المناقع الخط 1. A91	مصلحة المناقع الخط 2. A92	الصيانة العامة EMR. A101	الخدمات العامة A102	خدمات العمال A11	الأمن والسلامة المهنية A12
الخط E11	الخط E12					الخدمات العامة A102	الصيانة العامة A101 EMR	الخط A92 2	الخط A91 1	الخط A82 2	الخط A81 1	الخط A72 2	الخط A71 1																							
334244333.9	72591462.28	581969553.9	272370122.4	233866659.9	68741459.74	25614103.69	34109656.77	133999642.3	32883944.06	362450814.6	40040446.67	297472059.3	77318778.8	إجمالي تكاليف النشاط		مسيبات تكلفة الأنشطة الوسيطة																				
0.410%	0.404%	12.935%	2.503%	5.546%	0.166%	0.808%	0.598%	0.442%	0.453%	3.074%	3.332%	4.111%	5.188%	100%	عدد العمال (N)	B1	الإدارة العامة																			
0.196%	0.196%	8.448%	28.291%	2.554%	/	3.536%	/	1.375%	1.179%	1.375%	1.768%	1.768%	1.375%	100%	عدد العمليات الموردة (N)	B2	التنمين																			
0.541%	0.541%	14.414%	2.703%	5.766%	0.180%	0.721%	0.541%	0.541%	0.360%	2.703%	3.063%	3.964%	5.225%	100%	عدد العمال (N)	B3	دائرة المواد البشرية																			
															عدد الفواتير (N)	B4	التسويق وأبيعات																			
9.475%	19.634%	29.283%	11.019%											100%	زمن أداء النشاط (H)	A1	إدارة المواد الأولية																			
														100%	زمن أداء النشاط (H)	A2	إدارة تصنيع الإسمنت																			
														100%	زمن أداء النشاط (H)	A31	الإشراف على خط الإنتاج 1.																			
														100%	زمن أداء النشاط (H)	A32	إشراف على خط الإنتاج 2.																			
	2.427%													100%	عدد الإختبارات كإرف (N)	A41	إختبار الجودة لخط الإنتاج 1.																			
0.669%														100%	عدد الإختبارات كإرف (N)	A42	إختبار الجودة لخط الإنتاج 2.																			
1.327%	2.174%	18.650%	0.928%	3.004%	0.423%	1.530%	1.701%	2.092%	6.382%	0.871%	0.578%	1.213%	1.612%	100%	عدد أذونات الصرف (N)	A5	تسيير المخزن																			
	9.706%													100%	ساعات العمل صيانة وآت (H)	A61	أماكينات الصناعية الخط 1.																			
8.459%														100%	ساعات العمل صيانة وآت (H)	A62	أماكينات الصناعية الخط 2.																			
	10.372%													100%	ساعات العمل صيانة وآت (H)	A71	الكهرباء الصناعية الخط 1.																			
5.867%														100%	ساعات العمل صيانة وآت (H)	A72	الكهرباء الصناعية الخط 2.																			
	3.158%										100%			100%	ساعات العمل صيانة وآت (H)	A81	البرجحة والآلية الخط 1.																			
19.741%										100%				100%	ساعات العمل صيانة وآت (H)	A82	البرجحة والآلية الخط 2.																			
	2.720%			0.480%		2.720%			100%				21.920%	100%	عدد مرات تأدية النشاط (H)	A91	مصلحة المناقع الخط 1.																			
1.660%				0.415%		2.351%		100%				19.087%		100%	عدد مرات تأدية النشاط (H)	A92	مصلحة المناقع الخط 2.																			
							100%							100%	نسبة الإستفادة (%)	A101	الصيانة العامة EMR.																			
				4.545%	4.545%	100%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	4.545%	100%	نسبة الإستفادة (%)	A102	الخدمات العامة																			
0.523%	0.523%	13.937%	2.613%	5.575%	100%	0.697%	0.523%	0.523%	0.348%	2.613%	3.136%	3.833%	5.052%	100%	عدد العمال (N)	A11	خدمات العمال																			
0.673%	0.673%	17.937%	3.363%	100%	0.224%	0.897%	0.673%	0.673%	0.448%	3.363%	4.036%	4.933%	6.502%	100%	عدد عمال الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية والرئيسية (N)	A12	الأمن والسلامة المهنية																			

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجداول رقم (5-46، 47، 48، 49، 50، 51، 52).

الجدول رقم (5-55): مصفوفة التبعية بين مجموعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة (تابع)

الشخص في أكياس E9 كلغ 1200	الأنشطة الرئيسية												الأنشطة الداعمة العامة/الداعمة للعملية الإنتاجية/الرئيسية	الأنشطة الداعمة العامة/الداعمة للعملية الإنتاجية	
	الشخص في أكياس 50 كلغ		الشخص في صهاريج		طن الحلبط الثانوي		طن القربة		طن الحلبط الأولي		تكسر الإضافات				
	الحط 2 E7	الحط 1 E7	الحط 2 E6	الحط 1 E6	الحط 2 E5	الحط 1 E5	الحط 2 E4	الحط 1 E4	الحط 2 E3	الحط 1 E3	الحط 2 E2	الحط 1 E2			
13646872.69	242829597.3	62264370.2	77210924.49	30001568.15	787967267.7	229089574.4	1353471577	446712138.4	1044246126	286186049.1	171019872.8	46262460.54	إجمالي تكاليف النشاط		
													مسيبات تكلفة الأنشطة الوسيطة		
0.231%	1.562%	0.815%	0.996%	0.963%	0.823%	0.545%	1.170%	1.827%	0.967%	0.910%	0.416%	0.388%	100%	عدد العمال (N)	الإدارة العامة B1
0.196%	0.982%	0.196%	0.393%	/	/	0.786%	2.161%	2.358%	0.982%	1.572%	0.196%	/	100%	عدد الطليبات الموردة (N)	التصميم B2
0.360%	1.622%	0.721%	1.261%	0.901%	0.901%	0.541%	1.081%	1.622%	0.901%	0.721%	0.180%	0.360%	100%	عدد العمال (N)	دائرة الموردين البشرية B3
														عدد الفواتير (N)	التسويق والمبيعات B4
											11.718%	18.872%	100%	زمن أداء النشاط (H)	إدارة المواد الأولية A1
1.804%	6.260%	3.896%	2.947%	4.400%	8.407%	9.767%	16.950%	19.835%	10.274%	15.461%			100%	زمن أداء النشاط (H)	إدارة تصنيع الإسمنت A2
		7.302%		8.246%		18.304%		37.173%		28.974%			100%	زمن أداء النشاط (H)	الإشراف على خط الإنتاج 1. A31
3.867%	13.421%		6.318%	18.024%		36.341%		22.029%					100%	زمن أداء النشاط (H)	الإشراف على خط الإنتاج 2. A32
		1.558%		1.637%		22.982%		39.508%		29.552%		2.337%	100%	عدد الإختيارات كإف (N)	إختيار الجودة لخط الإنتاج 1. A41
0.175%	0.482%		0.482%	6.198%		11.638%		79.856%		0.498%			100%	عدد الإختيارات كإف (N)	إختيار الجودة لخط الإنتاج 2. A42
0.383%	0.773%	2.125%	0.399%	1.359%	4.925%	6.000%	5.243%	7.652%	5.764%	8.564%	1.180%	2.035%	100%	عدد أذونات الصرف (N)	تسيير المخزن A5
		12.409%		8.868%		22.430%		6.249%		31.435%		8.904%	100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	الميكانيك الصناعية الحط 1. A61
1.633%	7.798%		5.200%	30.332%		10.825%		27.778%		7.974%			100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	الميكانيك الصناعية الحط 2. A62
		1.641%		1.173%		20.904%		11.213%		50.256%		4.441%	100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	الكهرباء الصناعية الحط 1. A71
1.249%	7.310%		8.271%	21.651%		5.996%		42.480%		7.177%			100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	الكهرباء الصناعية الحط 2. A72
		12.882%		67.798%		2.764%		2.889%		7.230%		3.281%	100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	البرجحة والآلية الحط 1. A81
2.745%	15.011%		12.120%	14.201%		8.611%		23.747%		3.824%			100%	ساعات العمل صيانة وات (H)	البرجحة والآلية الحط 2. A82
		1.280%		0.640%		4.480%		8.480%		10.720%		2.720%	100%	عدد مرات تأدية النشاط (H)	مصلحة المرافق الحط 1. A91
	5.256%		5.533%	6.362%		7.607%		12.448%		1.107%			100%	عدد مرات تأدية النشاط (H)	مصلحة المرافق الحط 2. A92
9.091%	9.091%	9.091%	9.091%	9.091%	9.091%	9.091%	9.091%	9.091%	9.091%	9.091%			100%	نسبة الإستفادة (%)	الصيانة العامة EMR A101
													100%	نسبة الإستفادة (%)	الخدمات العامة A102
0.348%	1.568%	0.697%	1.220%	0.871%	0.871%	0.523%	1.045%	1.568%	0.871%	0.697%	0.174%	0.348%	100%	عدد العمال (N)	خدمات العمال A11
0.448%	2.018%	0.897%	1.570%	1.121%	1.121%	0.673%	1.345%	2.018%	1.121%	0.897%	0.224%	0.448%	100%	عدد عمال الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية والرئيسية (N)	الأمن والسلامة أو هيئة A12

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-46، 47، 48، 49، 50، 51، 52).

من خلال ما سبق نلاحظ وجود تبادل للخدمات بين مجموعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعمليات الإنتاجية أي أن مجموع تكاليف مجمع تكلفة نشاط الخدمات يتكون من تكاليفه الخاصة بالإضافة إلى نصيبه من تكاليف مجموعات تكلفة أنشطة الخدمات الأخرى التي استفاد منها. ولمعالجة هذه المشكلة وضمان التخصيص الدقيق للتكاليف وجب اعتماد طريقة التوزيع التبادلي بالتعبير عن تكاليف مجموعات تكلفة الأنشطة الخدمية بمعادلات رياضية من الدرجة الأولى وحلها من خلال طريقة المصفوفات كما يلي.

الجدول رقم (5-56): المعادلات الخطية للعلاقات التبادلية بين مجموعات تكلفة الأنشطة الداعمة

معادلات العلاقة التبادلية بين الأنشطة	رقم المعادلة	الأنشطة الداعمة	الأنشطة الداعمة
$\sum B_1 = 155891237.07 + 0.0511 \sum B_2$	1	B_2	B_1
$\sum B_2 = 54985921.36 + 0.331 \sum B_1$	2		
$\sum B_1 = 155891237.07 + 0.0667 \sum B_3$	3	B_3	B_1
$\sum B_3 = 53742121.20 + 0.0382 \sum B_1$	4		
$\sum B_1 = 155891237.07 + 0.0030 \sum A_5$	5	A_5	B_1
$\sum A_5 = 36543187.66 + 0.0138 \sum B_1$	6		
$\sum B_1 = 155891237.07 + 0.0455 \sum A_{102}$	7	A_{102}	B_1
$\sum A_{102} = 25614103.69 + 0.0081 \sum B_1$	8		
$\sum B_1 = 155891237.07 + 0.0679 \sum A_{11}$	9	A_{11}	B_1
$\sum A_{11} = 68741459.74 + 0.0017 \sum B_1$	10		
$\sum B_2 = 54985921.36 + 0.0288 \sum B_3$	11	B_3	B_2
$\sum B_3 = 53742121.20 + 0.1100 \sum B_2$	12		
$\sum B_2 = 54985921.36 + 0.0026 \sum A_5$	13	A_5	B_2
$\sum A_5 = 36543187.66 + 0.0570 \sum B_2$	14		
$\sum B_2 = 54985921.36 + 0.0455 \sum A_{102}$	15	A_{102}	B_2
$\sum A_{102} = 25614103.69 + 0.0354 \sum B_2$	16		
$\sum B_2 = 54985921.36 + 0.0279 \sum A_{11}$	17	A_{11}	B_2
$\sum A_{11} = 68741459.74 + 0 \sum B_2$	18		
$\sum B_3 = 53742121.20 + 0.0083 \sum A_5$	19	A_5	B_3
$\sum A_5 = 36543187.66 + 0.0144 \sum B_3$	20		
$\sum B_3 = 53742121.20 + 0.0455 \sum A_{102}$	21	A_{102}	B_3
$\sum A_{102} = 25614103.69 + 0.0072 \sum B_3$	22		
$\sum B_3 = 53742121.20 + 0.0348 \sum A_{11}$	23	A_{11}	B_3
$\sum A_{11} = 68741459.74 + 0.018 \sum B_3$	24		
$\sum A_5 = 36543187.66 + 0.0455 \sum A_{102}$	25	A_{102}	A_5
$\sum A_{102} = 25614103.69 + 0.0153 \sum A_5$	26		
$\sum A_5 = 36543187.66 + 0.0139 \sum A_{11}$	27	A_{11}	A_5
$\sum A_{11} = 68741459.74 + 0.0042 \sum A_5$	28		
$\sum A_5 = 36543187.66 + 0.0179 \sum A_{12}$	29	A_{12}	A_5
$\sum A_{12} = 233866659.87 + 0.0300 \sum A_5$	30		
$\sum A_{91} = 32883944.06 + 0.0045 \sum B_1$	31	B_1	A_{91}
$\sum B_1 = 155891237.07 + 0 \sum A_{91}$	32		
$\sum A_{91} = 32883944.06 + 0.01178 \sum B_2$	33	B_2	A_{91}
$\sum B_2 = 54985921.36 + 0 \sum A_{91}$	34		

$\sum A_{91} = 32883944.06 + 0.0036 \sum B_3$	35	B_3	A_{91}
$\sum B_3 = 53742121.20 + 0 \sum A_{91}$	36		
$\sum A_{91} = 32883944.06 + 0.0638 \sum A_5$	37	A_5	A_{91}
$\sum A_5 = 36543187.66 + 0 \sum A_{91}$	38		
$\sum A_{91} = 32883944.06 + 0.0034 \sum A_{11}$	39	A_{11}	A_{91}
$\sum A_{11} = 68741459.74 + 0 \sum A_{91}$	40		
$\sum A_{91} = 32883944.06 + 0.0455 \sum A_{102}$	41	A_{102}	A_{91}
$\sum A_{102} = 25614103.69 + 0.0272 \sum A_{91}$	42		
$\sum A_{91} = 32883944.06 + 0.0045 \sum A_{12}$	43	A_{12}	A_{91}
$\sum A_{12} = 233866659.87 + 0.0048 \sum A_{91}$	44		
$\sum A_{92} = 133999642.28 + 0.0455 \sum A_{102}$	45	A_{102}	A_{92}
$\sum A_{102} = 25614103.69 + 0.0235 \sum A_{92}$	46		
$\sum A_{92} = 133999642.28 + 0.0067 \sum A_{12}$	47	A_{12}	A_{92}
$\sum A_{12} = 233866659.87 + 0.0041 \sum A_{92}$	48		
$\sum A_{92} = 133999642.28 + 0.059 \sum B_1$	49	B_1	A_{92}
$\sum B_1 = 155891237.07 + 0 \sum A_{92}$	50		
$\sum A_{92} = 133999642.28 + 0.0138 \sum B_2$	51	B_2	A_{92}
$\sum B_2 = 54985921.36 + 0 \sum A_{92}$	52		
$\sum A_{92} = 133999642.28 + 0.0054 \sum B_3$	53	B_3	A_{92}
$\sum B_3 = 53742121.20 + 0 \sum A_{92}$	54		
$\sum A_{92} = 133999642.28 + 0.0209 \sum A_5$	55	A_5	A_{92}
$\sum A_5 = 36543187.66 + 0 \sum A_{92}$	56		
$\sum A_{92} = 133999642.28 + 0.0052 \sum A_{11}$	57	A_{11}	A_{92}
$\sum A_{11} = 68741459.74 + 0 \sum A_{92}$	58		
$\sum A_{102} = 25614103.69 + 0.0070 \sum A_{11}$	59	A_{11}	A_{102}
$\sum A_{11} = 68741459.74 + 0.0455 \sum A_{102}$	60		
$\sum A_{102} = 25614103.69 + 0.0090 \sum A_{12}$	61	A_{12}	A_{102}
$\sum A_{12} = 233866659.87 + 0.0455 \sum A_{102}$	62		
$\sum A_{11} = 68741459.74 + 0.0022 \sum A_{12}$	63	A_{12}	A_{11}
$\sum A_{12} = 233866659.87 + 0.0557 \sum A_{11}$	64		
$\sum A_{12} = 233866659.87 + 0.0577 \sum B_3$	65	B_3	A_{12}
$\sum B_3 = 53742121.20 + 0 \sum A_{12}$	66		
$\sum A_{12} = 233866659.87 + 0.0555 \sum B_1$	67	B_1	A_{12}
$\sum B_1 = 155891237.07 + 0 \sum A_{12}$	68		
$\sum A_{12} = 233866659.87 + 0.0255 \sum B_2$	69	B_2	A_{12}
$\sum B_2 = 54985921.36 + 0 \sum A_{12}$	70		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الجدول رقم (5-52,53,54).

من خلال الجدول رقم (5-5) نجد بأننا أمام حالة تبادل للخدمات بين تسعة أنشطة داعمة لذا قمنا بتشكيل تسعة معادلات من أجل إيجاد قيم كل من $\sum B_1, \sum B_2, \sum B_3, \sum A_5, \sum A_{91}, \sum A_{92}, \sum A_{102}, \sum A_{111}, \sum A_{12}$ ، التي عوضناها في المعادلات الرياضية على الترتيب بـ $X_9, X_8, X_7, X_6, X_5, X_4, X_3, X_2, X_1$ كما يلي:

$$\begin{aligned} X_1 &= 155891237.07 + 0.0511X_2 + 0.0667X_3 + 0.0030X_4 + 0.0455X_7 + 0.0679X_8 \\ X_2 &= 54985921.36 + 0.3310X_1 + 0.0288X_3 + 0.0026X_4 + 0.0455X_7 + 0.0279X_8 \\ X_3 &= 53742121.2 + 0.0382X_1 + 0.1100X_2 + 0.0083X_4 + 0.0455X_7 + 0.0348X_8 \\ X_4 &= 36543187.66 + 0.0138X_1 + 0.0570X_2 + 0.0144X_3 + 0.0455X_7 + 0.0139X_8 + 0.01790X_9 \\ X_5 &= 32883944.06 + 0.0045X_1 + 0.01178X_2 + 0.0036X_3 + 0.06382X_4 + 0.0455X_7 + 0.0034X_8 + 0.0045X_9 \\ X_6 &= 133999642.28 + 0.059X_1 + 0.0138X_2 + 0.0054X_3 + 0.0209X_4 + 0.0455X_7 + 0.0052X_8 + 0.0067X_9 \\ X_7 &= 25614103.69 + 0.0081X_1 + 0.0354X_2 + 0.0072X_3 + 0.0153X_4 + 0.0272X_5 + 0.0235X_6 + 0.0070X_8 + 0.0090X_9 \\ X_8 &= 68741459.74 + 0.0017X_1 + 0.018X_3 + 0.0042X_4 + 0.0455X_7 + 0.0022X_9 \\ X_9 &= 233866659.87 + 0.0555X_1 + 0.0255X_2 + 0.0577X_3 + 0.0300X_4 + 0.0048X_5 + 0.0041X_6 + 0.0455X_7 + 0.0557X_8 \end{aligned}$$

حل هذه المعادلات قمنا بكتابتها وفق الشكل التالي:

$$\begin{aligned} X_1 - 0.0511X_2 - 0.0667X_3 - 0.0030X_4 - 0.0455X_7 - 0.0679X_8 &= 155891237.07 \\ X_2 - 0.3310X_1 - 0.0288X_3 - 0.0026X_4 - 0.0455X_7 - 0.0279X_8 &= 54985921.36 \\ X_3 - 0.0382X_1 - 0.1100X_2 - 0.0083X_4 - 0.0455X_7 - 0.0348X_8 &= 53742121.2 \\ X_4 - 0.0138X_1 - 0.0570X_2 - 0.0144X_3 - 0.0455X_7 - 0.0139X_8 - 0.01790X_9 &= 36543187.66 \\ X_5 - 0.0045X_1 - 0.01178X_2 - 0.0036X_3 - 0.06382X_4 - 0.0455X_7 - 0.0034X_8 - 0.0045X_9 &= 32883944.06 \\ X_6 - 0.059X_1 - 0.0138X_2 - 0.0054X_3 - 0.0209X_4 - 0.0455X_7 - 0.0034X_8 - 0.0067X_9 &= 133999642.28 \\ X_7 - 0.0081X_1 - 0.0354X_2 - 0.0072X_3 - 0.0153X_4 - 0.0272X_5 - 0.0235X_6 - 0.0070X_8 - 0.0090X_9 &= 25614103.69 \\ X_8 - 0.0017X_1 - 0.018X_3 - 0.0042X_4 - 0.0455X_7 - 0.0022X_9 &= 68741459.74 \\ X_9 - 0.0555X_1 - 0.0255X_2 - 0.0577X_3 - 0.0300X_4 - 0.0048X_5 - 0.0041X_6 - 0.0455X_7 - 0.0557X_8 &= 233866659.87 \end{aligned}$$

بالاعتماد على برنامج (EXCEL) قمنا بكتابة المعادلات الخطية للعلاقة بين الأنشطة الداعمة على شكل مصفوفة كما هو

موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-5): مصفوفة الخدمات التبادلية للأنشطة الداعمة

	مصفوفة المعاملات (A)									النوابت (C)
	X1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	
X1	1	-0.0511	-0.0667	-0.003	0	0	-0.0455	-0.0679	0	155 891 237.07
X2	-0.0331	1	-0.0288	-0.0026	0	0	-0.0455	-0.0279	0	54 985 921.36
X3	-0.0382	-0.11	1	-0.0083	0	0	-0.0455	-0.0348	0	53 742 121.20
X4	-0.0138	-0.057	-0.0144	1	0	0	-0.0455	-0.0139	-0.0179	36 543 187.66
X5	-0.0045	-0.0118	-0.0036	-0.0638	1	0	-0.0455	-0.0035	-0.0045	32 883 944.06
X6	-0.0044	-0.0138	-0.0054	-0.0209	0	1	-0.0455	-0.0052	-0.0067	133 999 642.28
X7	-0.0081	-0.0354	-0.0072	-0.0153	-0.0272	-0.0235	1	-0.007	-0.009	25 614 103.69
X8	-0.0017	0	-0.0018	-0.0042	0	0	-0.0455	1	-0.0022	68 741 459.74
X9	-0.0555	-0.0255	-0.0577	-0.03	-0.0048	-0.0041	-0.0455	-0.0557	1	233 866 659.87

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على برنامج EXCEL.

حل هذه المصفوفة قمنا بحساب مقلوبها بالاعتماد على الدالة (INVERSMAT)، ثم ضرب المقلوب A^{-1} في الثوابت C من خلال الدالة (PRODUITMAT) كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-58): مقلوب مصفوفة الخدمات التبادلية للأنشطة الداعمة وحلولها

مقلوب مصفوفة المعاملات (A-1)										B=(A-1)× (C)
	X1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	
X1	1.00537	0.0613	0.06945	0.00507	0.00151	0.0013	0.05535	0.07295	0.00077	170 853 165.17
X2	0.03508	1.00737	0.03191	0.00404	0.00138	0.00119	0.05062	0.03203	0.00061	66 568 460.59
X3	0.04301	0.11556	1.00688	0.00996	0.00151	0.00131	0.05549	0.04181	0.00079	72 238 455.60
X4	0.01808	0.06243	0.01893	1.00193	0.0015	0.0013	0.05189	0.019	0.0185	51 066 256.27
X5	0.00705	0.01852	0.00629	0.06504	1.0014	0.00121	0.05054	0.00631	0.00613	41 087 254.36
X6	0.00645	0.01812	0.00749	0.02217	0.00136	1.00118	0.04872	0.00751	0.00759	140 957 002.75
X7	0.01086	0.03921	0.01018	0.01821	0.02743	0.02371	1.00679	0.01021	0.00966	37 890 058.87
X8	0.00245	0.00245	0.00262	0.00517	0.00127	0.0011	0.0463	1.00088	0.00277	71 670 347.12
X9	0.06037	0.03975	0.06396	0.03258	0.00638	0.00552	0.05791	0.06417	1.00131	257 241 869.95

EXCEL المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج

اعتمادا على الحلول المتوصل إليها في الجدول رقم (5-58) قمنا بتوزيع تكاليف مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة على الأنشطة الرئيسية كما يلي:

الجدول رقم (5-59): مصفوفة التبعية بين مجموعات تكلفة الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية (يتبع)

الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية				الأنشطة الداعمة العامة						الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية الرئيسية	الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية		
مراقبة النوعية (اختبار الجودة) A4		الإشراف على خطوط الإنتاج A3		إدارة تصنيع الإسمنت A2	إدارة المواد الأولية A1	و.م.بيعات. التسويق B4	إدارة الموارد البشرية B3	التصوير B2	الإدارة العامة B1				
الخط 2 A41	الخط 1 A42	الخط 2 A32	الخط 1 A31							إجمالي تكاليف النشاط			
131 664 375.67	57 232 960.25	134 129 680.08	149 307 247.13	198 686 525.51	55 273 682.32	100 473 848.53	53 742 121.20	54 985 921.36	155 891 237.07	مسيبات تكلفة الأنشطة الوسيطة			
2 669 711.37	4 786 154.20	12 844 406.26	16 013 135.36	16 273 352.66	3 059 058.26	8 961 397.65	6 528 968.01	5 646 905.69	170 853 165.17	1	عدد العمال (N)	الإدارة العامة B1	
1 700 176.79	523 131.32	0.00	0.00	5 623 661.70	1 046 262.64	1 700 176.79	7 323 838.49	66 568 460.59	3 400 353.59	1	عدد الطلبات الموردة (N)	التصوير B2	
1 171 434.42	1 952 390.69	4 815 897.04	6 117 490.83	6 117 490.83	1 041 275.04	3 644 462.62	72 238 455.60	2 082 550.07	4 815 897.04	1	عدد العمال (N)	دائرة الموراد البشرية B3	
												عدد الفواتير (N)	التسويق و.م.بيعات B4
										1	69 361 424.12	زمن أداء النشاط (H)	إدارة الموراد الأولية A1
										1	329 219 831.18	زمن أداء النشاط (H)	إدارة تصنيع الإسمنت A2
										1	209 481 730.68	زمن أداء النشاط (H)	الإشراف على خط الإنتاج A31
										1	180 146 273.61	زمن أداء النشاط (H)	إشراف على خط الإنتاج A32
										1	77 150 695.50	عدد الإختبارات لادف (N)	إختبار الجودة لخط الإنتاج A41
										1	147 255 451.17	عدد الإختبارات لادف (N)	إختبار الجودة لخط الإنتاج A42
										1	141 342.62	عدد أذونات الصرف (N)	تسيير المخزن A5
										1	212 013.93	ساعات العمل صيانة وات (H)	المكثبات الصناعية الخط 1 A61
										1	673 456.00	ساعات العمل صيانة وات (H)	المكثبات الصناعية الخط 2 A62
										1	1 941 382.42	ساعات العمل صيانة وات (H)	الكهرباء الصناعية الخط 1 A71
										1	324 256.59	ساعات العمل صيانة وات (H)	الكهرباء الصناعية الخط 2 A72
										1	41 571.36	ساعات العمل صيانة وات (H)	البرمجة والآلية الخط 1 A81
										1	424 027.85	ساعات العمل صيانة وات (H)	البرمجة والآلية الخط 2 A82
										1	112 242.67	عدد مرات تأدية النشاط (H)	مصلحة المنافع الخط 1 A91
										1	424 027.85	عدد مرات تأدية النشاط (H)	مصلحة المنافع الخط 2 A92
										1	133 028.35	نسبة الإستفادة (%)	الصيانة العامة EMR A101
										1	153 814.02	نسبة الإستفادة (%)	الخدمات العامة A102
										1	424 027.85	عدد العمال (N)	خدمات العمال A11
										1	424 027.85	عدد عمال الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية والرئيسية (N)	الأمن والسلامة المهنية A12
											120 235 379.39	مجموع تكاليف النشاط	
											98 775.00	مسيبات تكلفة الأنشطة الرئيسية (H)	
											1 217.27	تكلفة مسيب الكلفة (DA/H)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مصفوفة التبعية بين مجموعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة ونتائج الدول (5-57).

الجدول رقم (5-60): مصفوفة التبعية بين مجموعات تكلفة الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية (تابع)

الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية										تطوير المعايير A5	الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية الرئيسية	الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية		
الصيانة والخدمات العامة A10		المنافع A9		البرمجة والآلية A8		الكهرباء الصناعية A7		الميكانيك الصناعية A6						
الخدمات العامة A102	الصيانة العامة EMR A101	الخط A92	الخط A91	الخط A82	الخط A81	الخط A72	الخط A71	الخط A62	الخط A61					
25 614 103.69	34 109 656.77	133 999 642.28	32 883 944.06	362 450 814.56	40 040 446.67	297 472 059.31	77 318 778.80	30 517 688.13	29 029 120.69	36 543 187.66	إجمالي تكاليف النشاط			
											مسيبات تكلفة الأنشطة الوسيطة			
1 381 223.27	1 022 234.30	755 833.04	773 551.24	5 251 257.95	5 693 081.58	7 024 406.82	8 864 693.12	2 121 564.46	1 456 558.15	2 353 722.30	1	عدد العمال (N)	B1 الإدارة العامة	
2 354 090.94	0.00	915 479.81	784 696.98	915 479.81	1 177 045.47	1 177 045.47	915 479.81	130 782.83	130 782.83	3 792 702.08	1	عدد الطلبات الموردة (N)	B2 المصنوعين	
520 637.52	390 478.14	390 478.14	260 318.76	1 952 390.69	2 212 709.45	2 863 506.35	3 774 622.00	780 956.28	780 956.28	1 041 275.04	1	عدد العمال (N)	B3 دارة الموردين البشرية	
												عدد الفواتير (N)	B4 التسويق وما يبعث	
											1	زمن أداء النشاط (H)	A1 إدارة المواد الأولية	
											1	زمن أداء النشاط (H)	A2 إدارة تصنيع الإسمنت	
											1	زمن أداء النشاط (H)	A31 الإشراف على خط الإنتاج 1	
											1	زمن أداء النشاط (H)	A32 إشراف على خط الإنتاج 2	
											1	عدد الاختبارات كإف (N)	A41 اختيار الجودة لخط الإنتاج 1	
											1	عدد الاختبارات كإف (N)	A42 اختيار الجودة لخط الإنتاج 2	
781 541.53	868 841.38	1 068 383.90	3 259 194.47	444 813.53	295 156.64	619 413.24	823 112.89	756 598.72	760 755.85	51 066 256.27	1	عدد أجهزة الصرف (N)	A5 تسيير المخزن	
									38 221 748.77		1	ساعات العمل لصيانة وات (H)	A61 الميكانيك الصناعية الخط 1	
								40 629 608.72			1	ساعات العمل لصيانة وات (H)	A62 الميكانيك الصناعية الخط 2	
							122 772 753.21				1	ساعات العمل لصيانة وات (H)	A71 الكهرباء الصناعية الخط 1	
						353 219 370.67					1	ساعات العمل لصيانة وات (H)	A72 الكهرباء الصناعية الخط 2	
					63 770 176.27						1	ساعات العمل لصيانة وات (H)	A81 البرمجة والآلية الخط 1	
				383 261 582.83							1	ساعات العمل لصيانة وات (H)	A82 البرمجة والآلية الخط 2	
1 117 573.32			41 087 254.36				9 006 326.16		131 479.21		1	عدد مرات تأدية النشاط (H)	A91 مصلحة المنافع الخط 1	
3 314 341.70		140 957 002.75				26 904 656.13		389 922.55			1	عدد مرات تأدية النشاط (H)	A92 مصلحة المنافع الخط 2	
	40 218 396.18										1	نسبة الإستفادة (%)	A101 الصيانة العامة EMR	
37 890 058.87	1 722 275.40	1 722 275.40	1 722 275.40	1 722 275.40	1 722 275.40	1 722 275.40	1 722 275.40	1 722 275.40	1 722 275.40	1 722 275.40	1	نسبة الإستفادة (%)	A102 الخدمات العامة	
499 444.93	374 583.70	374 583.70	249 722.46	1 872 918.48	2 247 502.17	2 746 947.10	3 620 975.73	749 167.39	749 167.39	998 889.86	1	عدد العمال (N)	A11 خدمات العمال	
2 307 101.97	1 730 326.48	1 730 326.48	1 153 550.99	8 651 632.40	10 381 958.88	12 689 060.85	16 726 489.30	3 460 652.96	3 460 652.96	4 614 203.95	1	عدد عمال الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية والرئيسية (N)	A12 الأمن والسلامة المهنية	
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00		مجموع تكلفة النشاط		
													مسيبات تكلفة الأنشطة الرئيسية (H)	
													تكلفة مسبب التكلفة (DA/H)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مصفوفة التبعية بين مجموعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة ونتائج الدول (5-57).

الجدول رقم (5-61): مصفوفة التبعية بين مجتمعات تكلفة الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية (تابع)

الأنشطة الرئيسية						الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية				الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية/ الرئيسية	الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية
طحن الخليط الأولي		تكسير الإضافات		تكسير الصخور الجيرية / الصلصال		تكوين ونقل المواد الخام والإضافات C2	إستخراج الصخور الجيرية C1	الأمن والسلامة المهنية A12	خدمة العمال A11		
الخط E3 2	الخط E3 1	الخط E2 2	الخط E2 1	الخط E1 1	الخط E1 2						
1 044 246 126.00	286 186 049.08	171 019 872.82	46 262 460.54	334 244 333.91	72 591 462.28	581969553.9	272370122.4	233 866 659.87	68 741 459.74	إجمالي تكاليف النشاط	
										مسيبات تكلفة الأنشطة الوسيطة	
1 652 065.86	1 554 566.04	711 108.98	662 941.69	700 582.03	690 411.90	22 100 523.81	4 276 730.12	9 476 012.55	283 506.04	1 الإدارة العامة B1	
653 914.15	1 046 262.64	130 782.83	0.00	130 782.83	130 782.83	5 623 661.70	18 832 727.55	1 700 176.79	0.00	1 التكوين B2	
650 796.90	520 637.52	130 159.38	260 318.76	390 478.14	390 478.14	10 412 750.36	1 952 390.69	4 165 100.14	130 159.38	1 دارة الم وإدارة البشرية B3	
										عدد الفواتير (N)	
		8 127 500.16	13 089 971.77	6 571 709.68	13 618 711.76	20 310 828.85	7 642 701.90			1 زمن أداء النشاط (H)	
33 825 607.64	50 899 149.94									1 إدارة تصنيح الإسمت A1	
	60 696 186.88									1 زمن أداء النشاط (H)	
39 684 314.66										1 الإشراف على خط الإنتاج A31	
										1 زمن أداء النشاط (H)	
	22 799 471.81		1 802 708.43		1 872 378.32					1 زمن أداء النشاط (H)	
117 592 358.93		733 412.36		985 522.86						1 عدد الإختبارات ل/ذ (N)	
2 943 252.15	4 373 306.87	602 784.69	1 039 283.95	677 613.14	1 109 955.26	9 523 998.14	473 913.48	1 533 983.11	216 171.06	1 عدد الإختبارات ل/ذ (N)	
	12 014 875.57		3 403 254.55		3 709 700.47					1 عدد أفوات الصراف (N)	
11 286 004.62		3 239 978.19		3 436 935.13						1 ساعات العمل صيانة وات (H)	
	61 701 147.17		5 452 261.95		12 733 458.60					1 ساعات العمل صيانة وات (H)	
150 048 913.82		25 350 639.76		20 723 092.07						1 ساعات العمل صيانة وات (H)	
	4 610 269.03		2 092 104.65		2 013 622.52					1 ساعات العمل صيانة وات (H)	
91 012 848.70		14 657 091.48		75 661 346.33						1 ساعات العمل صيانة وات (H)	
	4 404 553.67		1 117 573.32		1 117 573.32			197 218.82		1 عدد مرات تأدية النشاط (H)	
17 546 514.87		1 559 690.21		2 339 535.32				584 883.83		1 عدد مرات تأدية النشاط (H)	
3 656 217.83	3 656 217.83									1 نسبة الإستفادة (%)	
								1 722 275.40	1 722 275.40	1 نسبة الإستفادة (%)	
624 306.16	499 444.93	124 861.23	249 722.46	374 583.70	374 583.70	9 988 898.55	1 872 918.48	3 995 559.42	71 670 347.12	1 عدد العمال (N)	
2 883 877.47	2 307 101.97	576 775.49	1 153 550.99	1 730 326.48	1 730 326.48	46 142 039.45	8 651 632.40	257 241 869.95	576 775.49	1 عدد عمال الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية والرئيسية (N)	
1 518 307 119.75	517 269 240.95	226 964 657.58	76 586 153.07	447 966 841.60	112 083 445.57	706 072 254.76	316 073 137.01	0.00	0.00	مجموع تكلفة النشاط	
6 735.99	15 563.00	1 282.50	2 065.57	1 037.00	2 149.00	46 999.00	4 461.00			مسيبات تكلفة الأنشطة الرئيسية (H)	
225 402.22	33 237.12	176 970.49	37 077.56	431 983.45	52 156.09	15 023.13	70 852.53			تكلفة مسبب التكلفة (DA/H)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مصفوفة التبعية بين مجتمعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة ونتائج الدول (5-57).

الجدول رقم (5-62): مصفوفة التبعية بين مجتمعات تكلفة الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية (تابع)

الأنشطة الرئيسية									الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية/ الرئيسية	الأنشطة الداعمة العامة/ الداعمة للعملية الإنتاجية	
الشحن في أكياس 1200 كغ E9	الشحن في أكياس 50 كغ		الشحن في صهاريج		طنن الخليط الثانوي		طهي القرينة				
		الخط E7 2	الخط E7 1	الخط E6 2	الخط E6 1	الخط E5 2	الخط E5 1	الخط E4	الخط E4 1		
13 646 872.69	242 829 597.31	62 264 370.20	77 210 924.49	30 001 568.15	787 967 267.67	229 089 574.43	1353471577	440712158 4	إجمالي تكاليف النشاط		
									مسيبات تكلفة الأنشطة الوسيطة		
395 277.08	2 669 018.93	1 392 820.24	1 702 444.41	1 645 345.73	1 406 237.48	930 608.32	1 999 634.17	3 122 114.09	1	عدد العمال (N)	B1 الإدارة العامة
130 782.83	653 914.15	130 782.83	261 565.66	0.00	0.00	523 131.32	1 438 611.13	1 569 393.96	1	عدد الطلبات الواردة (N)	B2 التموين
260 318.76	1 171 434.42	520 637.52	911 115.66	650 796.90	650 796.90	390 478.14	780 956.28	1 171 434.42	1	عدد العمال (N)	B3 دارة المواد البشرية
										عدد الفواتير (N)	B4 التسويق والمبيعات
									1	زمن أداء النشاط (H)	A1 إدارة المواد الأولية
5 937 901.43	20 607 736.45	12 827 359.72	9 701 215.54	14 485 587.49	27 676 311.33	32 154 879.02	55 802 000.05	65 302 082.59	1	زمن أداء النشاط (H)	A2 إدارة تصنيع الإحتمت
		15 296 361.99		17 273 764.42		38 344 030.27		77 871 387.11	1	زمن أداء النشاط (H)	A31 الإشراف على خط الإنتاج 1.
6 966 365.57	24 177 064.50		11 381 498.13		32 469 939.90		65 467 090.85		1	زمن أداء النشاط (H)	A32 إشراف على خط الإنتاج 2.
		1 201 805.62		1 262 766.77		0.23		30 480 577.29	1	عدد الإختيارات ك/اف (N)	A41 إختيار الجودة لخط الإنتاج 1.
257 840.28	710 493.23		710 493.23		9 127 546.06		17 137 784.22		1	عدد الإختيارات ك/اف (N)	A42 إختيار الجودة لخط الإنتاج 2.
195 385.38	394 927.90	1 085 012.45	203 699.65	694 241.68	2 515 067.16	3 063 809.09	2 677 195.46	3 907 707.66	1	عدد أذونات الصرف (N)	A5 تسيير المخزن
		4 742 838.67		3 389 436.86		8 573 063.38		2 388 579.27	1	ساعات العمل صيانة وات (H)	A61 الميكانيك الصناعية الخط 1.
663 472.19	3 168 474.92		2 112 710.32		12 323 820.36		4 398 213.01		1	ساعات العمل صيانة وات (H)	A62 الميكانيك الصناعية الخط 2.
		2 014 904.11		1 439 937.26		25 664 332.31		13 766 711.82	1	ساعات العمل صيانة وات (H)	A71 الكهرباء الصناعية الخط 1.
4 410 723.19	25 819 276.79		29 213 956.00		76 475 054.26		21 177 714.78		1	ساعات العمل صيانة وات (H)	A72 الكهرباء الصناعية الخط 2.
		8 214 668.01		43 234 916.62		1 762 503.77		1 842 091.67	1	ساعات العمل صيانة وات (H)	A81 البرجحة والآلية الخط 1.
10 519 440.12	57 530 795.85		46 449 596.06		54 426 230.77		33 004 233.52		1	ساعات العمل صيانة وات (H)	A82 البرجحة والآلية الخط 2.
		525 916.86		262 958.43		1 840 709.00		3 484 199.17	1	عدد مرات تأدية النشاط (H)	A91 مصلحة المناقع الخط 1.
	7 408 528.50		7 798 451.05		8 968 218.71		10 722 870.20		1	عدد مرات تأدية النشاط (H)	A92 مصلحة المناقع الخط 2.
3 656 217.83	3 656 217.83	3 656 217.83	3 656 217.83	3 656 217.83	3 656 217.83	3 656 217.83	3 656 217.83	3 656 217.83	1	نسبة الإستفادة (%)	A101 الصيانة العامة EMR.
									1	نسبة الإستفادة (%)	A102 الخدمات العامة.
249 722.46	1 123 751.09	499 444.93	874 028.62	624 306.16	624 306.16	374 583.70	749 167.39	1 123 751.09	1	عدد العمال (N)	A11 خدمات العمال
1 153 550.99	5 190 979.44	2 307 101.97	4 037 428.45	2 883 877.47	2 883 877.47	1 730 326.48	3 460 652.96	5 190 979.44	1	عدد عمال الأنشطة الداعمة للعملية الإنتاجية والرئيسية (N)	A12 الأمن والسلامة المهنية
48 443 870.81	397 112 211.30	116 680 242.94	196 225 345.10	121 505 721.78	1 021 170 892.05	348 098 247.29	1 575 943 918.77	861 589 385.82	مجموع تكلفة النشاط		
636.50	7 482.20	3 251.85	2 484.82	2 166.50	7 183.16	6 722.00	5 981.92	6 999.91	مسيبات تكلفة الأنشطة الرئيسية (H)		
76 109.77	53 074.26	35 881.19	78 969.64	56 083.88	142 161.79	51 784.92	263 451.19	123 085.78	تكلفة مسبب الكلفة (DA/H)		

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مصفوفة التبعية بين مجتمعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة ونتائج الدول (5-57).

من خلال جدول التوزيع الثانوي يرى الباحث أن الأهمية النسبية للأنشطة المضيئة للقيمة بالمؤسسة محل الدراسة تتناسب طردياً والأوزان النسبية لتكلفتها، فنشاط الطهي الذي يعطي الإسمنت خاصية المقاومة والضغط ذو الوزن النسبي 27.91% بعد الأكثر أهمية، ليليه نشاط طحن الخليط الأولي الذي يحقق خاصية التجانس بوزن نسبي بلغ 23.31% فنشاط طحن الإسمنت الذي يحقق خاصية النعومة بوزن نسبي قدر بـ 15.68% ثم نشاط تكويم ونقل المواد الخام فنشاط تكسير الضخور الجيرية/ الصلصال فنشاط الشحن في أكياس 50 كلف فنشاط استخراج الصخور الجيرية فنشاط الشحن في صهاريج فنشاط تكسير الإضافات وأخيراً نشاط الشحن في أكياس 1200 كلف ذات الأوزان النسبية 8.09%، 6.41%، 5.88%، 3.67%، 3.64%، 3.48%، 0.55% على التوالي.

المطلب الرابع: توزيع (تتبع، تخصيص) التكاليف المباشرة وتكاليف مجتمعات تكلفة الأنشطة على منتجات الشركة محل الدراسة

بهدف تحديد الأرضية الصلبة للتسعير، وقياس فجوة التكلفة بهدف تحجيم السالب منها عمل الباحث على تتبع التكاليف المباشرة وتخصيص تكاليف مجتمعات تكلفة النشاط (الأنشطة) على المنتجات اعتماداً على المسببات الزمنية.

الفرع الأول: توزيع (تتبع) التكاليف المباشرة على المنتجات

بغية تحديد نصيب منتجات الشركة محل الدراسة من التكاليف المباشرة عملنا على:

1- توزيع تكلفة المواد الأولية والإضافات المستهلكة على منتجات الشركة محل الدراسة

لتحديد تكلفة المواد الأولية والإضافات اللازمة لإنتاج 1 طن إسمنت من كل نوع على مستوى كل خط إنتاجي اعتمد الباحث على المعادلات التي حصل عليها من المختبر ومديرية الإنتاج.

1-1- حالة إنتاج الكلنكار داخل الشركة: الموضحة من خلال الجدول رقم (5-63).

الجدول رقم (5-63): تكلفة المواد الأولية والإضافات المستهلكة من قبل منتجات الشركة (حالة إنتاج الكلنكار داخل الشركة)

تتبع التكاليف المباشرة إلى المنتجات											
تكلفة المواد الأولية والإضافات المستهلكة لإنتاج 1 طن من (حالة إنتاج الكلنكار داخل المؤسسة) (رج)											
1-أ	المواد الأولية المستهلكة		تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة	كمية المواد الأولية المستهلكة	تكلفة شراء 1 طن مواد أولية المستهلكة						
645210	Droits d'extractions de		رسوم إستغلال الحجر (حصي جزوي مستخرج مستهلك)	91 568 610.00	3 052 287.00	30					
645220	Droits d'extractions de		رسوم إستغلال الحجر (صلصال مستخرج مستهلك)	9 731 274.00	463 394.00	21					
601221	Consommation Gypse		جبس مستهلك	124 841 023.39	107 090.46	1 165.75					
601222	Consommation Minerai		خدمات الحديد المشتري للمستهلكة	392 664 107.02	132 398.02	2 965.79					
601225	Calcaire		الحجر الجيري المشتري للمستهلك	459 306 092.49	534 982.47	858.54					
601260	Consommation Clinker		كلنكر منزى مستهلك	31 923 787.20	9 891.89	3 227.27					
			مجموع المواد الأولية للمستهلكة	1 110 034 894.10							
أسماء التوزيع	CEM II/A-L 42.5 N (1)	CEM I 42.5 N-LH-SR5 (1)	CEM I 52.5 N-LH-SR5 (1/2)	CLASSE G-HSR (1/2)	CEM II/A-L 42.5 N (2)	CEM II/A-L 42.5 R (2)	CEM I 42.5 N-LH-SR5 (1/2)	الفترة 1	الفترة 2	الكلنكر 1	الكلنكر 2
كمية الحصى الجوزي للمستهلك	1.3283318578	1.351910476338	1.336523263	1.336523263	0.935395017	0.924365558	1.349964032	0.8758	0.6035	1.44	0.99
كمية الصلصال للمستهلك	0.1153832395	0.122404942	0.121011750	0.121011750	0.185474305	0.192777729	0.122228707	0.0793	0.1374	0.130052	0.23
كمية الحصى الجبسي للمستهلك	0.0588	0.0588	0.0695	0.0695	0.0561	0.0668	0.0602	0	0	0	0
كمية حصى خدمات الحديد للمستهلك	0.06518498270	0.069151846	0.068364772	0.068364772	0.035391341	0.036784946	0.069052283	0.0448	0.0262	0.073472	0.04
كمية الحصى الجوزي للمستهلك	0	0	0	0	0.314498120	0.326882116	0	0	0.2329	0	0.38
كمية الكلنكار للمستهلك	0.8872	0.9412	0.9305	0.9305	0.8233	0.8557	0.9398				
التكاليف المباشرة لإنتاج 1 طن من	CEM II/A-L 42.5 N (1)	CEM I 42.5 N-LH-SR5 (1)	CEM I 52.5 N-LH-SR5 (1/2)	CLASSE G-HSR (1/2)	CEM II/A-L 42.5 N (2)	CEM II/A-L 42.5 R (2)	CEM I 42.5 N-LH-SR5 (1/2)	الفترة 1	الفترة 2	الكلنكر 1	الكلنكر 2
تكلفة الحصى الجوزي للمستهلك	39.84995573	40.55731429	40.09569789	40.09569789	28.06179051	27.73096674	40.49892096	26.274	18.105	43.2	29.7
تكلفة الصلصال للمستهلك	2.42304803	2.570503782	2.54124675	2.54124675	3.894960405	4.048332309	2.566802847	1.6653	2.8854	2.73109	4.83
تكلفة الحصى الجبسي للمستهلك	68.5463	68.5463	81.0198	81.0198	65.3987	77.8723	70.1783	0	0	0	0
تكلفة حصى خدمات الحديد للمستهلك	193.3246662	205.0895312	202.7552387	202.7552387	104.9631204	109.0962537	204.7942488	132.86718	77.70358	217.90218	118.63141
تكلفة الحصى الجوزي للمستهلك	0	0	0	0	270	281	0	0	200	0	326
تكلفة المواد الأولية والإضافات المستهلكة لإنتاج 1 طن من (رج)	304.1439455	316.7636248	326.412	326.412	472.3291	499.3906	318.0383	160.8065	298.6489	263.8333	479.4082

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على ميزان المراجعة التفصيلي بعد الجرد.

3- التكاليف المباشرة المستهلكة لإنتاج كيس إسمنت 50 كلغ / 1200 كلغ (إنتاج الكلنكار داخل/خارج المؤسسة):

الموضحة من خلال الجدول رقم (5-66).

الجدول رقم (5-66): التكاليف المباشرة المستهلكة لإنتاج كيس إسمنت 50 كلغ/1200 كلغ

التكاليف المباشرة المستهلكة لإنتاج كيس إسمنت 50 كلغ / 1200 كلغ (حالة إنتاج الكلنكار داخل المؤسسة) (دج)						
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	CEM II/A-L 42.5 R (2)	CEM II/A-L 42.5 N (2)	CLASSE G-HSR (1/2)	CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	CEM II/A-L 42.5 N (1)
43.401915	53.39953	51.856455		43.8206	43.59818124	43.44719727
			1380.9644	1380.9644		
التكاليف المباشرة المستهلكة لإنتاج كيس إسمنت 50 كلغ (حالة شراء الكلنكار) (دج)						
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	CEM II/A-L 42.5 R (2)	CEM II/A-L 42.5 N (2)	CLASSE G-HSR (1/2)	CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	CEM II/A-L 42.5 N (1)
/	170.5185572	164.5413541		/	/	174.9099543
المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على ميزان المراجعة التفصيلي بعد الجرد.						

الفرع الثاني: الانتقال من التكاليف حسب النشاط إلى التكاليف حسب المنتج للمؤسسة محل الدراسة

في هذه الخطوة عمل الباحث على الربط بين مجتمعات تكلفة النشاط الرئيسية للشركة محل الدراسة مع المنتجات وفق علاقة السبب نتيجة من خلال الاعتماد على زمن أداء كل نشاط رئيسي، ولتحقيق ذلك تم حساب تكلفة ساعة عمل كل نشاط وضربها في الزمن اللازم (المستهلك) لإنتاج 1 طن إسمنت، كيس إسمنت 50 كلغ، كيس إسمنت 1200 كلغ كما هم موضح من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم (5-67): كمية المواد الأولية والإضافات اللازمة لإنتاج 1 طن إسمنت

حصّة كل 1 طن إسمنت منتج من المواد الأولية والإضافات (Tonne)															
كسر الإضافات D2 1		كسر الصخور الجيرية D1 1		المجموع	تكوين ونقل المواد الخام والإضافات C2					إستخراج الصخور الجيرية C1	البيان				
زمن التكرير		زمن التكرير		زمن النقل	زمن النقل					زمن الحفر	نوع مسيب التكلفة				
1 213.69	851.54	85.66	2 063.46	46999	46 999.00					4 461.00	قيمة مسيب التكلفة (H)				
حصى خامات الحديد	الصلصال المافنت	الصلصال المافنت	حصى جيري	المواد الأولية والإضافات	الصخور الجيرية المشتراة	الصخور الجيرية	صخور خامات الحديد	الصلصال	الصخور الجيرية	الصخور الجيرية	نوع المخرج				
126 224.02	97 075.98	61 983.00	1 472 547.00	4 237 030.00	491 877.00	103 249.98	126 224.02	463 394.00	3 052 285.00	3 008 000.00	كمية المخرج (Tonne)				
104.00	114.00	723.61	713.63	90.1514926						674.29	الإنتاج الساعي (Tonne/H)				
0.0652	0.1154		1.2744	1.5677		0.0588	0.0652	0.1154	1.3283	1.3283	CEM II/A-L 42.5 N (1)				
0.0692	0.1224		1.3519	1.6023		0.0588	0.0692	0.1224	1.3519	1.3519	CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)				
0.0684	0.1210		1.3365	1.5954		0.0695	0.0684	0.1210	1.3365	1.3365	CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)				
0.0684	0.1210		1.3365	1.5954		0.0695	0.0684	0.1210	1.3365	1.3365	CLASSE G-HSR (1/2)				
0.0354			1.5269	0.3145	0.0561	0.0354	0.1855	0.9354	0.9354	0.9354	CEM II/A-L 42.5 N (2)				
0.0368			1.5476	0.3269	0.0668	0.0368	0.1928	0.9244	0.9244	0.9244	CEM II/A-L 42.5 R (2)				
0.0691	0.1222		1.3500	1.6014		0.0602	0.0691	0.1222	1.3500	1.3500	CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)				
الشحن في صهاريج D6 1		طحن الخليط التانوي D5 1		طهي الفريزة D4 1		طحن الخليط الأولي D3 1		كسر الإضافات E2 2			كسر الصخور الجيرية والصلصال E1 2	البيان			
زمن التعبئة		زمن الطحن		زمن الطهي		زمن الطحن		زمن التكرير			زمن التكرير	نوع مسيب التكلفة			
2 166.50	418.92	6 303.08	503.58	6 496.33	911.31	14 652.54	200.86	772.67	308.74	1 037.00	1 037.00	قيمة مسيب التكلفة (H)			
إسم منت معي في صهاريج	الإسم منت السائب CRS	الإسم منت السائب N 42.5	كلنكار صلب خاص	كلنكار صلب عادي	فريزة خاصة	فريزة عادية	حصى جسي	حصى جيري مشرى	حصى جيري	حصى جيري وصلصال مفتت	نوع المخرج				
354 332.00	35 657.34	573 318.74	67 709.38	875 218.98	94 329.61	1 516 684.61	103 249.98	389 476.18	155 623.84	1 830 850.00	1 830 850.00	كمية المخرج (Tonne)			
163.55	85.12	90.96	134.46	134.73	103.51	103.51	514.05	504.07	504.07	1 765.53	1 765.53	الإنتاج الساعي (Tonne/H)			
1.00	1.00		0.8872		1.453008		0.0588		0.0540			CEM II/A-L 42.5 N (1)			
1.00	1.00		0.9412		1.543568		0.0588		0			CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)			
			0.9305		1.526020		0.0695		0			CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)			
			0.9305		1.526020		0.0695		0			CLASSE G-HSR (1/2)			
							0.0561	0.3145	0.1206	1.0003		CEM II/A-L 42.5 N (2)			
							0.0668	0.3269	0.0775	1.0397		CEM II/A-L 42.5 R (2)			
			0.9398		1.541272		0.0602		0			CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)			
الشحن في أكياس E9 2 كغ 1200		الشحن في أكياس E7 2 كغ 50		التعبئة في صهاريج E6 2 كغ 50		طحن الخليط التانوي E5 2					طهي الفريزة E4 2	طحن الخليط الأولي E3 2	الشحن في أكياس D7 1 كغ 50	البيان	
زمن التعبئة		زمن التعبئة		زمن التعبئة		زمن الطحن		زمن الطحن		زمن الطهي		زمن الطحن		زمن التعبئة	نوع مسيب التكلفة
636.50	7 482.20	2 487.82	10.00	108.42	75.00	2 314.83	4 674.91	5 981.92	6 735.99	3 251.85	3 251.85	3 251.85	3 251.85	قيمة مسيب التكلفة (H)	
إسم منت معي في أكياس 1200 كغ	إسم منت معي في أكياس 50 كغ	إسم منت معي في صهاريج	إسم منت سائب CRS	إسم منت سائب CP	إسم منت سائب N 52.5	إسم منت سائب R 42.5	إسم منت سائب N 42.5	كلنكار	فريزة عادية	إسم منت معي في أكياس 50 كغ	نوع المخرج				
17 649.60	668 152.60	482 524.00	1 200.00	15 019.42	10 661.09	352 755.97	816 386.47	1 412 611.00	2 296 754.00	228 730.30	228 730.30	228 730.30	228 730.30	كمية المخرج (Tonne)	
27.73	89.30	193.95	120.00	138.53	142.15	152.39	174.631485	236.15	340.97	70.34	70.34	70.34	70.34	الإنتاج الساعي (Tonne/H)	
										1				CEM II/A-L 42.5 N (1)	
										1				CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	
1	1	1	1	1	1	1	1							CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	
1			1	1	1	1	1							CLASSE G-HSR (1/2)	
	1	1	1	1	1	1	1	0.8233	1.350212					CEM II/A-L 42.5 N (2)	
	1	1	1	1	1	1	1	0.8557	1.403348					CEM II/A-L 42.5 R (2)	
			1	1	1	1	1							CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المعادلات القياسية لإنتاج الإسمنت.

الجدول رقم (5-68): زمن النشاط اللازم لإنتاج 1 طن إسمنت

حصه كل 1 طن إسمنت منتج من مسيب التكلفة (H)											
كسر الإضافات D2 1		كسر الصخور الجيرية D1 1		المجموع	تكوين ونقل المواد الخام والإضافات C2					إستخراج الصخور الجيرية C1	البيان
زمن التكسير		زمن التكسير		زمن النقل	زمن النقل					زمن الحفر	نوع مسيب التكلفة
1 213.69	851.54	85.66	2 063.46	46999	46 999.00					4 461.00	قيمة مسيب التكلفة (H)
حصى خامات الحديد	الصلصال المفتت	الصلصال المفتت	حصى جيري	المواد الأولية والإضافات	الصخور الجيرية	الصخور الجيرية	صخور خامات الحديد	الصلصال	الصخور الجيرية	الصخور الجيرية	نوع المخرج
126 224.02	97 075.98	61 983.00	1 472 547.00	4 237 030.00	491 877.00	103 249.98	126 224.02	463 394.00	3 052 285.00	3 008 000.00	كمية المخرج (Tonne)
104.00	114.00	723.61	713.63	90.1514926	/	/	/	/	/	674.29	الإنتاج الساعي (Tonne/H)
0.00062678	0.00101213	0.00015945	0.00178574	0.01738962						0.00196998	CEM II/A-L 42.5 N (1)
0.00066492	0.00107373	0.00016916	0.00189441	0.01777305						0.00200494	CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)
0.00065735	0.00106151	0.00016723	0.00187285	0.01769688						0.00198212	CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)
0.00065735	0.00106151	0.00016723	0.00187285	0.01769688						0.00198212	CLASSE G-HSR (1/2)
0.00034030				0.01693657						0.00138723	CEM II/A-L 42.5 N (2)
0.00035370				0.01716677						0.00137088	CEM II/A-L 42.5 R (2)
0.00066396	0.00107218	0.00016892	0.00189169	0.01776393						0.00200206	CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)

الشحن في صهاريج D6 1		طحن الخليط التانوي D5 1		طهي الفريئة D4 1		طحن الخليط الأولي D3 1		كسر الإضافات E2 2			كسر الصخور الجيرية والصلصال E1 2	البيان
زمن التعبئة		زمن الطحن		زمن الطهي		زمن الطحن		زمن التكسير			زمن التكسير	نوع مسيب التكلفة
2 166.50	418.92	6 303.08	503.58	6 496.33	911.31	14 652.54	200.86	772.67	308.74	1 037.00	1 037.00	قيمة مسيب التكلفة (H)
إسم نت معي في صهاريج	الإسم نت السابق CRS	الإسم نت السابق N 42.5	كلنكار صلب خاص	كلنكار صلب عادي	فريئة خاصة	فريئة عادية	حصى جسي	حصى جيري مشزى	حصى جيري	حصى جيري وصلصال مفتت	نوع المخرج	
354 332.00	35 657.34	573 318.74	67 709.38	875 218.98	94 329.61	1 516 684.61	103 249.98	389 476.18	155 623.84	1 830 850.00	1 830 850.00	كمية المخرج (Tonne)
163.55	85.12	90.96	134.46	134.73	103.51	103.51	514.05	504.07	504.07	1 765.53	1 765.53	الإنتاج الساعي (Tonne/H)
0.00611432		0.01099402		0.00658526	0.01405669		0.00011439		0.00010713			CEM II/A-L 42.5 N (1)
0.00611432	0.01174849			0.00698608	0.01491226		0.00011439		0			CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)
			0.00692048		0.01474273		0.00013520		0			CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)
			0.00692048		0.01474273		0.00013520		0			CLASSE G-HSR (1/2)
							0.00010913	0.00062392	0.00023925	0.00056657		CEM II/A-L 42.5 N (2)
							0.00012995	0.00064849	0.00015375	0.00058888		CEM II/A-L 42.5 R (2)
			0.00698964		0.01489008		0.00011711		0			CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)

الشحن في أكياس E9 2 كغ 1200		الشحن في أكياس E7 2 كغ 50		الشحن في أكياس E6 2 كغ 50		طحن الخليط التانوي E5 2						طهي الفريئة E4 2	طحن الخليط الأولي E3 2	الشحن في أكياس D7 1 كغ 50	البيان			
زمن التعبئة		زمن التعبئة		زمن التعبئة		زمن الطحن		زمن الطحن		زمن الطحن		زمن الطحن		زمن الطهي	زمن الطحن	زمن التعبئة	نوع مسيب التكلفة	
636.50	7 482.20	2 487.82	10.00	108.42	75.00	2 314.83	4 674.91	5 981.92	6 735.99	3 251.85	3 251.85	3 251.85	3 251.85	3 251.85	3 251.85	3 251.85	قيمة مسيب التكلفة (H)	
إسم نت معي في أكياس 1200 كغ	إسم نت معي في أكياس 50 كغ	إسم نت معي في صهاريج	إسم نت سائب CRS	إسم نت سائب CP	إسم نت سائب N 52.5	إسم نت سائب R 42.5	إسم نت سائب N 42.5	كلنكار	فريئة عادية	إسم نت معي في أكياس 50 كغ	نوع المخرج							
17 649.60	668 152.60	482 524.00	1 200.00	15 019.42	10 661.09	352 755.97	816 386.47	1 412 611.00	2 296 754.00	228 730.30	228 730.30	228 730.30	228 730.30	228 730.30	228 730.30	228 730.30	كمية المخرج (Tonne)	
27.73	89.30	193.95	120.00	138.53	142.15	152.39	174.631485	236.15	340.97	70.34	70.34	70.34	70.34	70.34	70.34	70.34	70.34	الإنتاج الساعي (Tonne/H)
										0.01421696								CEM II/A-L 42.5 N (1)
										0.01421696								CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)
0.03606314	0.01119834	0.00515585			0.00703493													CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)
0.03606314				0.00721865														CLASSE G-HSR (1/2)
	0.01119834	0.00515585					0.00572634	0.00348639	0.00395994									CEM II/A-L 42.5 N (2)
	0.01119834	0.00515585				0.00656213		0.00362359	0.00411578									CEM II/A-L 42.5 R (2)
			0.00833333															CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-66).

الجدول رقم (5-70): تكلفة النشاط اللازمة لإنتاج 1 طن كلنكار/إسمنت

تكلفة إنتاج 1 طن كلنكار/إسمنت (DA/Tonne;N)					
على اعتبار أن تفتيت الصلصال يتم على مستوى نشاط كسر الصخور الجيرية D1 1					
البيان	إسم نت سائب (Tonne)	إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)	إسم نت مباع في أكياس 50 كلغ (N)	إسم نت مباع في أكياس 1200 كلغ (N)	كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	2411.948518	2754.863416	146.1035007		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	2525.656192	2868.571091	151.7888844		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	2903.067505	3309.73193	174.8705545	6777.389927	
CLASSE G-HSR (1/2)	2929.186365			6808.732559	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	3407.506017	3814.170442	200.0924801		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	3602.930038	4009.594463	209.8636811		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	3101.595055				
كلنكار عادي 1					1803.414946
كلنكار خاص 1					1897.014664
كلنكار عادي 2					2531.772817
على اعتبار أن تفتيت الصلصال يتم على مستوى نشاط كسر الإضافات D2 1					
البيان	إسم نت سائب (Tonne)	إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)	إسم نت مباع في أكياس 50 كلغ (N)	إسم نت مباع في أكياس 1200 كلغ (N)	كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	2441.165877	2784.080775	147.5643687		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	2556.651587	2899.566486	153.3386542		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	2933.710116	3340.374541	176.402685	6814.16106	
CLASSE G-HSR (1/2)	2959.828976			6845.503692	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	3407.506017	3814.170442	200.0924801		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	3602.930038	4009.594463	209.8636811		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	3132.545824				
كلنكار عادي 1					1832.632305
كلنكار خاص 1					1928.010059
كلنكار عادي 2					2531.772817
المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الجدول رقم (5-68).					

الفرع الثالث: حساب تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت للمؤسسة محل الدراسة

لحساب تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت لخطي الإنتاج القديم والجديد قام الباحث بجمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة المستهلكة لإنتاج 1 طن كلنكار، 1 طن إسمنت، كيس إسمنت 50 كلغ، كيس إسمنت 1200 كلغ كما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-70).

الجدول رقم (5-71): تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت

تكلفة إنتاج الكلنكار/الإسمنت (DA/Tonne;N) = تكلفة المواد الأولية المستهلكة + تكلفة الأنشطة الرئيسية المستهلكة					
حالة إنتاج الكلنكار داخل الشركة					
على إعتبار أن تفتيت الصلصال يتم على مستوى نشاط كسر الصخور الجيرية D1					
البيان	إسم نت سائب (Tonne)	إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)	إسم نت مباع في أكياس 50 كلف (N)	إسم نت مباع في أكياس 1200 كلف (N)	كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	2716.092463	3059.007361	190		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	2842.419817	3185.334715	195.3870657		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	3229.479505	3636.14393	220.223285	8158.354327	
CLASSE G-HSR (1/2)	3255.598365			8189.696959	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	3879.835117	4286.499542	251.9489351		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	4 102.320638	4 508.985063	263.263211		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	3419.633355				
كلنكار عادي 1					2067.248246
كلنكار خاص 1					2160.847964
كلنكار عادي 2					3011.181017
على إعتبار أن تفتيت الصلصال يتم على مستوى نشاط كسر الإضافات D2					
البيان	إسم نت سائب (Tonne)	إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)	إسم نت مباع في أكياس 50 كلف (N)	إسم نت مباع في أكياس 1200 كلف (N)	كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	2745.309822	3088.22472	191		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	2873.415212	3216.330111	196.9368354		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	3260.122116	3666.786541	220.223285	8195.12546	
CLASSE G-HSR (1/2)	3286.240976			8226.468092	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	3879.835117	4286.499542	251.9489351		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	4 102.320638	4 508.985063	263.263211		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	3450.584124				
كلنكار عادي 1					2096.465605
كلنكار خاص 1					2191.843359
كلنكار عادي 2					3011.181017
حالة شراء الكلنكار					
البيان	إسم نت سائب (Tonne)	إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)	إسم نت مباع في أكياس 50 كلف (N)	إسم نت مباع في أكياس 1200 كلف (N)	كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	3502.723765	3845.638663	228.882263		
CEM II/A-L 42.5 N (2)	3540.094439	3946.758864	234.961901		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	3774.655085	4181.319510	246.879933		
المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجداول رقم (5-62,63,64,65,69).					

من خلال الجدول نلاحظ أن تكلفة إنتاج الإسمنت تختلف من نوع إلى آخر ومن خط إنتاجي إلى آخر فالإسمنت من نوع CEM II/A-L 42.5 R (L2) يعد الأعلى تكلفة كونه يستهلك ما قيمته 40102.32 دج من موارد المؤسسة ليليه الإسمنت نوع

3450.58 بتكلفة CEM I 42.5 N-LH/SR5 (L1/2) نوع فالإسمنت دج، فالإسمنت نوع (L2) CEM II/A-L 42.5 N بتكلفة 3879.83 دج، ثم الإسمنت نوع CLASSE G-HSR(L1/2) بتكلفة 3286.24 دج فالإسمنت نوع CEM I 52.5 N-(L1/2) بتكلفة 2873.41 دج و أخيرا الإسمنت LH/SR5 بتكلفة 3260.12، ثم الإسمنت نوع CEM I 42.5 N-LH/SR5 (L1) بتكلفة 2745.3 دج، وكل هذا راجع للخصائص والمواصفات التي يتمتع بها كل واحد منهم إضافة إلى التباين في خطوط الإنتاج. وفيما يخص المنتجات المتشابهة في الخصائص والمواصفات كما هو الحال بالنسبة للمنتج نوع CEM II/A-L 42.5 N فهو يكلف المؤسسة 1134.53 دج تكلفة إضافية بالخط الثاني مقارنة بالخط الأول وهذا راجع بالدرجة الأولى إلى التباين الكبير في مخصصات الإهلاك بين الخطين الإنتاجيين.

الفرع الرابع: حساب سعر تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت للمؤسسة محل الدراسة

قصد حساب سعر تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت في خطي الإنتاج القديم والجديد، عمل الباحث على توزيع تكاليف التسويق والمبيعات على المنتجات من خلال الاعتماد على عدد الفواتير لكل نوع مباع ثم أضافها لتكاليف الإنتاج كما هو موضح من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم (5-72): حصة الكلنكار والإسمنت من تكلفة نشاط التسويق والمبيعات

التسويق والمبيعات				النشاط الدعم العام
120235379.4				تكلفة النشاط (DA)
98 775.00		عدد الفواتير (N)		مسيب التكلفة
1 217.27				تكلفة مسيب التكلفة (DA/N)
عدد الفواتير لكل منتج مباع (N)				أنواع المنتجات
شاحنات (N)	صهاريج 1 طن (N)	أكياس 1200 كلغ (N)	أكياس 50 كلغ (N)	
	12269		10 117.00	CEM II/A-L 42.5 N (1)
	809		709.00	CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)
	421	67	1.00	CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)
		741		CLASSE G-HSR (1/2)
	12439		20 541.00	CEM II/A-L 42.5 N (2)
	4737		13 442.00	CEM II/A-L 42.5 R (2)
				CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)
10120				كلنكار عادي 1
252				كلنكار خاص 1
12110				كلنكار عادي 2
كمية الإسم نت المباع لكل نوع (Tonne)				أنواع المنتجات
شاحنات (Tonne)	صهاريج (Tonne)	أكياس 1200 كلغ (Tonne)	أكياس 50 كلغ (Tonne)	
	328494.5		221 427.70	CEM II/A-L 42.5 N (1)
	25837.5		7 302.60	CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)
	7954.5	1470	1.00	CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)
		16179.6		CLASSE G-HSR (1/2)
	333054		449 561.05	CEM II/A-L 42.5 N (2)
	131215.5		218 591.55	CEM II/A-L 42.5 R (2)
				CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)
366748.2				كلنكار عادي 1
9128.7523				كلنكار خاص 1
438858.05				كلنكار عادي 2
تكلفة التسويق والمبيعات لكل منتج				أنواع المنتجات
تكلفة التسويق والمبيعات لكل كيس 50 كلغ = (تكلفة مسيب التكلفة × عدد الفواتير) / (كمية الإسم نت المباع × 20)				
شاحنات (DA/Tonne)	صهاريج (DA/Tonne)	أكياس 1200 كلغ (DA/N)	أكياس 50 كلغ (DA/N)	
	45.46385979		2.78	CEM II/A-L 42.5 N (1)
	38.1138896		5.91	CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)
	64.42500329	66.57695892	60.86	CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)
		66.89858211		CLASSE G-HSR (1/2)
	45.46278678		2.78	CEM II/A-L 42.5 N (2)
	43.9443945		3.74	CEM II/A-L 42.5 R (2)
				CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)
33.58905312				كلنكار عادي 1
33.60271414				كلنكار خاص 1
33.58963726				كلنكار عادي 2

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-58).

الجدول رقم (5-73): سعر تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت لخطي الإنتاج القديم والجديد

سعر تكلفة إنتاج الكلنكار/الإسمنت (DA/Tonne;N) = تكلفة إنتاج الكلنكار/الإسمنت + حصة الكلنكار/الإسمنت من تكلفة نشاط التسويق والمبيعات				
حالة إنتاج الكلنكار داخل الشركة				
على إعتبار أن تفتتت الصلصال يتم على مستوى نشاط كسر الصخور الجيرية D1 1				
البيان	إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)	إسم نت مباع في أكياس 50 كلف (N)	إسم نت مباع في أكياس 1200 كلف (N)	كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	3104.471221	192.331531854775		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	3223.448605	201.296201414586		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	3700.568934	281.086549718709	8224.931286	
CLASSE G-HSR (1/2)			8256.595541	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	4331.962329	254.729852844394		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	4 552.929458	267.00591758156		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	3457.747244			
كلنكار عادي 1				2100.8373
كلنكار خاص 1				2194.450678
كلنكار عادي 2				3044.770654
على إعتبار أن تفتتت الصلصال يتم على مستوى نشاط كسر الإضافات D2 1				
البيان	إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)	إسم نت مباع في أكياس 50 كلف (N)	إسم نت مباع في أكياس 1200 كلف (N)	كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	3133.68858	194.165802526468		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	3254.444	202.845971181181		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	3731.211545	281.086549718709	8261.702419	
CLASSE G-HSR (1/2)			8293.366674	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	4331.962329	254.729852844394		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	4 552.929458	267.00591758156		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	3488.698013			
كلنكار عادي 1				2130.054659
كلنكار خاص 1				2225.446074
كلنكار عادي 2				3044.770654
حالة شراء الكلنكار				
البيان	إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)	إسم نت مباع في أكياس 50 كلف (N)	إسم نت مباع في أكياس 1200 كلف (N)	كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	3891.102523	231.663096944813		
CEM II/A-L 42.5 N (2)	3992.221651	237.742818964116		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	4225.263905	250.622639917411		

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-71،70).

من خلال حساب سعر تكلفة إنتاج الإسمنت لمنتجات المؤسسة محل الدراسة وفق علاقة السبب بالنتيجة فإن قسم التسويق قادر على التسعير الدقيق لتوليفة منتجات المؤسسة بين الحد الأقصى والحد الأدنى المسموح به للسعر لبلوغ الربح المستهدف. ويهدف تصنيف منتجات الشركة محل الدراسة حسب ربحيتها عمل الباحث على حساب النتيجة التحليلية وهامش الربح لوحدة الإنتاج المباع كما هو موضح من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (5-74): النتيجة التحليلية وهامش الربح الحدودي لمنتجات خطي الإنتاج القديم والجديد

النتيجة التحليلية وهامش الربح الحدودي لمنتجات خطي الإنتاج القديم والجديد (DA/Tonne;N;%)				
سعر تكلفة إنتاج الكلنكار/الإسم نت (DA/Tonne;N)				
البيان	إسم نت ميع في صهاريج (Tonne)	إسم نت ميع في أكياس 50 كلغ (N)	إسم نت ميع في أكياس 1200 كلغ (N)	كلنكار ميع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	3133.68858	194.1658025		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	3254.444	202.8459712		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	3731.211545	281.0865497	8261.702419	
أكياس 1200 كلغ على الزبون CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)			6814.16106	
CLASSE G-HSR (1/2)			8293.366674	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	4331.962329	254.7298528		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	4552.929458	267.0059176		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	3488.698013			
كلنكار عادي 1				2130.054659
كلنكار خاص 1				2225.446074
كلنكار عادي 2				3044.770654
سعر البيع (DA/Tonne;N)				
البيان	إسم نت ميع في صهاريج (Tonne)	إسم نت ميع في أكياس 50 كلغ (N)	إسم نت ميع في أكياس 1200 كلغ (N)	كلنكار ميع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	5648.72	316.41		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	8900	465		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	6300	355	7560	
CLASSE G-HSR (1/2)			9500	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	5648.72	316.41		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	5648.72	316.41		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	8900			
كلنكار عادي 1				3149.41
كلنكار خاص 1				/
كلنكار عادي 2				3149.41
النتيجة التحليلية (DA/Tonne;N)				
البيان	إسم نت ميع في صهاريج (Tonne)	إسم نت ميع في أكياس 50 كلغ (N)	إسم نت ميع في أكياس 1200 كلغ (N)	كلنكار ميع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	2515.03142	122.2441975		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	5645.556	262.1540288		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	2568.788455	73.91345028	745.8389397	
CLASSE G-HSR (1/2)			1206.633326	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	1316.757671	61.68014716		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	1095.790542	49.40408242		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	5411.301987			
كلنكار عادي 1				1019.355341
كلنكار خاص 1				/
كلنكار عادي 2				104.639346
هامش الربح %				
البيان	إسم نت ميع في صهاريج (Tonne)	إسم نت ميع في أكياس 50 كلغ (N)	إسم نت ميع في أكياس 1200 كلغ (N)	كلنكار ميع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	44.52%	38.63%		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1)	63.43%	56.38%		
CEM I 52.5 N-LH/SR5 (1/2)	40.77%	20.82%	9.87%	
CLASSE G-HSR (1/2)			12.70%	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	23.31%	19.49%		
CEM II/A-L 42.5 R (2)	19.40%	15.61%		
CEM I 42.5 N-LH/SR5 (1/2)	60.80%			
كلنكار عادي 1				32.37%
كلنكار خاص 1				/
كلنكار عادي 2				3.32%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-72).

من خلال الجدول نلاحظ بأن ربحية الإسمنت تختلف من نوع إلى آخر ومن خط إنتاجي إلى آخر فالإسمنت نوع CEM I 42.5 N-LH/SR5 (L1/2) يعد الأكبر ربحية كونه يحقق هامش ربح يقدر بـ 63.43% ليليه الإسمنت نوع CEM II/A-L 42.5 R (L2) بـ 44.52% فالإسمنت نوع CEM I 52.5 N-(L1/2) بـ 40.77% ثم الإسمنت نوع CEM II/A-L 42.5 N (L2) بـ 23.31% فالإسمنت نوع CEM II/A-L 42.5 R (L2) بـ 19.40% وأخيرا الإسمنت نوع CLASSE G-HSR(L1/2) ذو هامش الربح 12.7% . مما يستوجب على الشركة القيام بدراسة السوق لزيادة مبيعاتها في كل أنواع الإسمنت وبالأخص CEM I 42.5 N-LH/SR5 (L1/2) و CEM I 52.5 N-LH/SR5(L1/2) و CEM II/A-L 42.5 R (L2) التي بلغت مبيعاتها على التوالي في سنة 2021 م ما سبته 2%، 1%، 20% من إجمالي المبيعات.

أما عن هامش ربح الكلنكار فنجد بأن الكلنكار العادي للخط الأول حقق نسبة 32.37% والتي تعد مقبولة لو قارناها بـ هامش ربح الإسمنت، في حين هامش ربح الكلنكار العادي للخط الثاني المقدر بـ 3.32% مما يوحي بأن الشركة صدرته بخسارة لو أدخلنا تكاليف النقل من المصنع للميناء بعين الاعتبار.

وبالمقارنة بين النتيجة التحليلية للكلنكار العادي (L1/2) والإسمنت العادي المباع لخطي الإنتاج القديم والجديد (CEM /2) II/A-L 42.5 N (L1) نجد بأن الشركة تضع فرصة ربح تقدر بـ 1495.67608 دج و 1212.11832 دج عند بيع 1 طن كلنكار بدلا من الإسمنت المنتج في خط الإنتاج الأول والثاني على التوالي.

الفرع الخامس: تحليل إنتاجية خطي الإنتاج القديم والجديد للمؤسسة محل الدراسة

حتى تكون المقارنة بين إنتاجية خط الإنتاج القديم والجديد موضوعية عمل الباحث على حساب تكلفة إنتاج كل من الإسمنت العادي بدون مخصصات إهلاك المعدات الصناعية، المباني الصناعية... الخ الخاصة بالأنشطة المضيفة للقيمة كما هو موضح من خلال الجداول الموالية.

الجدول رقم (5-75): حصة 1 طن إسمنت من تكلفة الأنشطة الرئيسية دون مخصصات الإهلاك

حصة 1 طن إسمنت من تكلفة النشاط (DA/Tonne)										
البيان	إستخراج الصخور	تكوين ونقل المواد	كسر الصخور الجيرية 1 D1	كسر الإضافات 1 D2	كسر الصخور	كسر الإضافات E2	طحن الخليط	طحن الخليط	طحن الخليط	طحن الخليط
تكلفة النشاط (DA)	316073137	706529315.7	106475516.2	69424995.43	252123934	121510784.2	486044908			
قيمة مسبب التكلفة (H)	4461	46999	2149	2065.24	1037.00	1282.26	15563.85			
تكلفة مسبب التكلفة (DA/H)	70852.5302	15032.85848	49543.78964	33616.00769	243128.191	94762.82422	31229.0923			
نوع المخرج	/	/	حصى جيري	صلصال مفتت	الصلصال المفتت	حصى خامات	/	حصى جزيري	حصى جيري	حصى جيسي
CEM II/A-L 42.5 N (1)	139.577798	261.4156767	88.47246062	7.90000128	34.0238936	21.06979692	438.977618	10.8395638	10.1518243	
CEM II/A-L 42.5 N (2)	98.288765	254.605013				11.43957299		59.124623	22.6724076	10.3418288
البيان	طهي الفريزة 1	طحن الخليط	الشحن في	طحن الخليط	طهي الفريزة E2	طحن الخليط	الشحن في	الشحن في	التعبئة في	الشحن في
تكلفة النشاط (DA)	773438799	285412531.6	118984345.7	760544637	956613227.2	469442565	43819759.7	214365829	146236560	214365829
قيمة مسبب التكلفة (H)	6999.91	6722.00	2166.50	6735.99	5981.92	7183.16	636.50	7482.20	2487.82	7482.20
تكلفة مسبب التكلفة (DA/H)	110492.678	142459.46618	54920.0765	112907.626	159917.4224	65353.2101	68844.8699	28650.107	158781.0051	28650.107
نوع المخرج	كلنكار	إسمنت سائب	إسمنت سائب	فريزة	كلنكار	إسمنت سائب	أكياس إسمنت	أكياس إسمنت	إستنا سائب	أكياس إسمنت
CEM II/A-L 42.5 N (1)	727.622939	466.8003911	335.7990409	460.90929						
CEM II/A-L 42.5 N (2)				447.107742	557.5347141	374.23498		320.83364	303.065879	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-67).

الجدول رقم (5-76): سعر تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت دون محصنات الإهلاك

تكلفة إنتاج 1 طن كلنكار/إسم نت (DA/Tonne;N)					
على إعتبار أن تفتيت الصلصال يتم على مستوى نشاط كسر الإضافات D2 1					
البيان	إسم نت سائب (Tonne)	إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)	إسم نت مباع في أكياس 50 كلغ (N)	إسم نت مباع في أكياس 1200 كلغ (N)	كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)
CEM II/A-L 42.5 N (1)	2198.951962	2534.751003	132.9930626		
CEM II/A-L 42.5 N (2)	1973.099056	2276.164935	114.6966347		
كلنكار عادي 1					1711.160183
كلنكار عادي 2					1565.84984
سعر تكلفة إنتاج 1 طن كلنكار/إسم نت (DA/Tonne;N)					
CEM II/A-L 42.5 N (1)		2580.214863	135.7738965		
CEM II/A-L 42.5 N (2)		2321.627722	117.4775525		
كلنكار عادي 1					1744.749236
كلنكار عادي 2					1599.439477

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-58،67).

الجدول رقم (5-77): إنتاجية خطي الإنتاج القديم والجديد

إسم نت مباع في صهاريج (Tonne)			إسم نت مباع في أكياس 50 كلغ (N)			كلنكار مباع في شاحنات (Tonne)		
تكلفة الإنتاج	CEM II/A-L 42.5 N (1)	2580.214863	135.7738965					
	CEM II/A-L 42.5 N (2)	2321.627722	117.4775525					
	كلنكار عادي 1			1744.749236				
	كلنكار عادي 2			1599.439477				
سعر البيع (DA)	CEM II/A-L 42.5 N (1)	5648.72	376.5279					
	CEM II/A-L 42.5 N (2)	5648.72	376.5279					
	كلنكار عادي 1			3149.41				
	كلنكار عادي 2			3149.41				
الكمية المبيعة (Tonne; N)	CEM II/A-L 42.5 N (1)	328494.5	4428554					
	CEM II/A-L 42.5 N (2)	333054	8991221					
	كلنكار عادي 1			327400.32				
	كلنكار عادي 2			487335.68				
الإنتاجية = (سعر البيع × الكمية المبيعة) ÷ (تكلفة الإنتاج × الكمية المبيعة)	CEM II/A-L 42.5 N (1)	2.19	2.77					
	CEM II/A-L 42.5 N (2)	2.43	3.21					
	كلنكار عادي 1			1.805078882				
	كلنكار عادي 2			1.969071068				

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم (5-75).

من خلال الجدول نلاحظ بان إنتاجية خطي الإنتاج الأول والثاني متقاربة على الرغم من أن الخط الثاني جديد وذو تكنولوجيا متطورة ومقتصدة للطاقة مقارنة بالخط القديم المهتلك بنسبة 90 % والغير عقلائي في استهلاك الطاقة، الأمر الذي يلزم إدارة الشركة بتشكيل فريق عمل يقوم بدراسة وتحليل الخط الثاني لتحديد مسببات التكلفة الغير المرغوب فيها ومعالجتها.

المبحث الخامس: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة محل الدراسة

قصد نقل الضغط التنافسي من البيئة الخارجية إلى البيئة الداخلية للشركة محل الدراسة عمل الباحث على اعتماد فلسفة السعر يقود التكلفة والسوق نقطة بداية نشاط المؤسسة لقياس التكلفة المستهدفة ففجوة التكلفة استنادا على مخرجات أسلوب التكلفة على أساس النشاط، ليتم بعدها إدارة تكاليف سلسلة قيمة المؤسسة لتحجيم فجوة تكلفة أنشطتها فمنتجاتها النهائية بما يضمن بيعها للإسمنت بالسعر المستهدف وتحقيقها للربح المخطط له.

وتجسيدها لإستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر للجودة عمل الباحث على إجراء دراسة للسوق لمعرفة أسعار الشركات المنافسة للشركة محل الدراسة لتحدي سعر البيع المستهدف فالتكلفة المستهدفة، إضافة إلى معرفة رغبات الزبائن فيما يخص الخصائص والمواصفات الواجب توفرها في المنتج لبلوغ القيمة المدركة لهم مقارنة بالمنافسين.

المطلب الأول: دراسة السوق

من خلال دراسة السوق عمل الباحث على تحديد متطابقات الزبائن ومقارنة سعر وجودة منتجات الشركة محل الدراسة مع منافسيها، بهدف نقل الضغط التنافسي من البيئة الخارجية إلى البيئة الداخلية لتحفيزها على استغلال نقاط قوتها لبناء ميزة تنافسية مستدامة.

الفرع الأول: الاهتمام بمتطلبات الزبون

على اعتبار أن مبيعات الشركة من الإسمنت العادي والإسمنت السريع تمثل على التوالي ما نسبته 77% و 20% فقد قام الباحث بإجراء مقابلات مع عينة من العملاء الإستراتيجيين للشركة بهدف تحديد رغباتهم فيما يخص خصائصهما ومواصفائهما، بهدف إكسابهما ميزة تنافسية تمكن دائرة التسويق من المناورة وتعزيز الحصة السوقية للشركة، وقد تم التوصل إلى نقاط التالية:

- تجميع أكياس الإسمنت في حزم وتغليفها بشرط بلاستيكي لتسهيل عملية تخزينها وحمايتها من التلف جراء العوامل الطبيعية لأكبر فترة زمنية ممكنة.
- الاستفادة من خدمة النقل.
- الاستفادة من التخفيضات والمرتجعات .
- اعتماد تكنولوجيا المعلومات في عملية البيع من خلال قيام المؤسسة بتصميم موقع إلكتروني يحتوي على نافذة للزبائن تسمح لهم بمعالجة طلبياتهم إلكترونيا دون التنقل للمصنع وإتباع الإجراءات الإدارية العقدة.

الفرع الثاني: مقارنة خصائص ومواصفات منتجات الشركة محل الدراسة مع منافسيها

بهدف مقارنة جودة منتجات الشركة محل الدراسة مع منافسيها عمل الباحث بالتنسيق مع مدير الجودة على إجراء اختبارات المواصفات القياسية الجزائرية لكل من الإسمنت العادي للشركة محل الدراسة وشركة لافارج هولسيم المسلة والسريع للشركة محل الدراسة وشركة بسكرية على اعتبار أن المنافس الأول يبني سياسته التسويقية والبيعية على الإسمنت العادي في حين المنافس الثاني فسياسته التسويقية والبيعية مبنية على الإسمنت السريع. وفيما يلي الجدول رقم (5-77) يلخص النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (5-78): اختبارات المواصفات القياسية لمنتجات للشركة محل الدراسة ومنافسيها

الاختبارات الكيميائية								
CEM II/A-L 42.5 N			البيان	CEM II/A-L 42.5 N		CEM I/A-L 42.5 N		البيان
القيم المرجعية	الشركة محل الدراسة	شركة لافارج هولسيم		القيم المرجعية	الشركة محل الدراسة	القيم المرجعية	شركة بسكرة	
	%20.03	%16.10	Si		%20.14		%19.82	Si
	%4.76	%3.77	Ali		%4.91		%4.63	Ali
	%3.14	%2.78	Fe		%3.28		%3.42	Fe
	%95.99	%63.63	Cao		%60.99		%61.57	Cao
	%1.24	%1.67	Mgo		%1.26		%2.24	Mgo
أقل من أو يساوي 3	%2.12	%2.12	So ₃	أقل من أو يساوي 4	%2.41	أقل من أو يساوي 4	%2.47	So ₃
	%0.38	%0.56	K ₂ O		%0.4		%0.68	K ₂ O
	%0.13	%0.08	Na ₂ O		%0.14		%0.21	Na ₂ O
	%3.05	%3.04	الكتلة الحجمية (MAV)		%3.11		%3.12	الكتلة الحجمية (MAV)
	%7.15	%11	الكتلة الضائعة (PAF)		%4.2		%2.1	الكتلة الضائعة (PAF)
	%11.5	%9.28	النعومة (REFUS)		%6.5		%3.32	النعومة (REFUS)
الاختبارات الفيزيائية								
	4.8	4.4	مقاومة الشد (MPA)		5.4		5.5	مقاومة الشد (MPA)
أكبر من أو يساوي 10	19.1	21.6	مقاومة الضغط (MPA)	أكبر من أو يساوي 20	25	أكبر من أو يساوي 20	24.5	مقاومة الضغط (MPA)
أكبر من أو يساوي 60	220	186	زمن الشد الابتدائي (Min)	أكبر من أو يساوي 60	210	أكبر من أو يساوي 60	245	زمن الشد الابتدائي (Min)
	330	332	زمن الشد النهائي (Min)		315		349	زمن الشد النهائي (Min)
أقل من أو يساوي 10	0	0	ثبات الحجم (Mm)	أقل من أو يساوي 10	0	أقل من أو يساوي 10	1	ثبات الحجم (Mm)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج المتحصل عليها من المخبر.

من خلال مقارنة النتائج المتحصل عليها لاختبار المواصفات القياسية لمنتجات الشركة محل الدراسة ومنافسيها يتضح بأن إسمنت الشركة ذو جودة عالية، الأمر الذي يجعلها قادرة على انتهاز سياسة التسعير على أساس القيمة أو التسعير وفق السوق مع الترويج للقيمة التي تتمتع بها منجاعتها (الجودة العالية - سعر البيع التنافسي) لزيادة مبيعاتها في ظل المنافسة التي يشهدها القطاع.

الفرع الثالث: تحديد سعر البيع المستهدف للشركة محل الدراسة

السعر المستهدف يحدد على أساس القيمة المدركة للزبائن أو على أساس الأسعار التي يقدمها المنافسون، ونظرا لصعوبة تطبيق الأسلوب الأول عمل الباحث على اعتماد أسعار المنافسين للمؤسسة محل الدراسة، والجدول الموالي يظهر أهم المنافسين المحليين.

الجدول رقم (5-79): أسعار المنافسين المحليين لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة

الإسمنت العادي N 42.5		الإسمنت السريع R 42.5		نوع السعر	أكياس/ صهاريج	الطاقة الإنتاجية المتاحة	الشركة
الطن	كيس 50 كلغ	الطن	كيس 50 كلغ				
6328.2	316.41	6328.2	316.41	السعر من المصنع	sac	3 مليون طن في السنة	شركة الإسمنت عين الكبيرة سطيف
5648.72	/	5648.72	/	السعر من المصنع	vrac		
7213	360.65	/	/	السعر مع التوصيل	sac	4.5 مليون طن في السنة	شركة لافاج هولسم المسيلة
5798.32	/	/	/	السعر مع التوصيل	vrac		
6638.67	331.9335	7200	360	السعر مع التوصيل	sac	5 مليون طن في السنة	شركة بسكرية بسكرة
5378.15	/	5798.32	/	السعر مع التوصيل	vrac		
6000	300	6100	305	سعر البيع المستهدف (DA/Tonne,N)sac			
5100	/	5350	/	سعر البيع المستهدف (DA/Tonne,N)vrac			

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى دراسة السوق

من خلال الجدول يتضح للباحث أن:

- أدنى سعر لبيع الإسمنت السريع sac و vrac هو سعر الشركة محل الدراسة لكن تجدر الإشارة إلى أن الشركات المنافسة تتحمل مصاريف النقل، تقدم لزيائنها التخفيضات والمرتبعات إضافة إلى تجميع أكياس الإسمنت في حزم بلاستيكية لتسهيل عملية تخزينها، لذا يستوجب على الشركة محل الدراسة أن تتخذ السعر 6000 دج لبيع (sac) CEM II/A-L 42.5 R وسعر 5200 دج لبيع (vrac) CEM II/A-L 42.5 R مع تقديم تخفيضات تجارية لجذب الزبائن في ظل المنافسة الشديدة التي تعاني منها.

- أدنى سعر لبيع الإسمنت العادي sac هو سعر الشركة محل الدراسة في حين أن أدنى سعر لبيع الإسمنت العادي vrac هو سعر شركة بسكرية التي تتحمل مصاريف النقل مع تقديم التخفيضات والمرتبعات لزيائنها، وحتى تتمكن الشركة محل الدراسة من مجابهة هذه المنافسة وجب عليها أن تتخذ السعر 5900 دج لبيع (sac) CEM II/A-L 42.5 N والسعر 5000 دج لبيع CEM II/A-L 42.5 N (vrac)، مع تغليف مبيعاتها من أكياس الإسمنت بشريط بلاستيكي لحمايتها من العوامل الطبيعية و تقديم التخفيضات التجارية لزيائنها للحفاظ على زيائنها الحاليين وكسب زبائن جدد.

الطلب الثاني: قياس فجوة التكلفة للشركة محل الدراسة

حتى تتمكن الشركة محل الدراسة من عرض منتجاتها بسعر تنافسي وجب عليها قياس الفجوة بين تكلفتها المحققة والتكلفة التي تستهدفها، للعمل على التخلص من التكاليف الغير المضيفة للقيمة والبيع وفق السعر المستهدف الذي يحقق لها رقم أعمال يمكنها من بلوغ الربح الذي يطمون لها الاستمرار والنمو في بيئة الأعمال التنافسية.

الفرع الأول: تحديد هامش الربح المستهدف للشركة محل الدراسة

تتبع الشركة محل الدراسة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر - قطاع عام - والذي يسعى إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية من خلال بيع الإسمنت بأسعار قريبة من سعر السوق، والتي تحددها الإدارة العامة بالتنسيق مع وزارة الصناعة والتجارة. والمتتبع لنسبي الربح التشغيلي للتكلفة التشغيلية و هامش الربح التشغيلي للشركة من سنة 2012م إلى سنة 2021م يجد بأنها حققت مستويات جيدة حتى سنة 2019م أين بدأت في الانخفاض نتيجة لاشتداد المنافسة مع نقص الطلب على الإسمنت محليا، مما أدى إلى الانخفاض في طاقتها الإنتاجية والذي صاحبه ارتفاع في التكاليف التشغيلية مع ثبات النسبي لأسعار البيع وتوجه الشركة نحو تصدير الكلنكار منخفض هامش الربح مقارنة بالإسمنت كما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-80).

الجدول رقم (5-80): نسبة الربح التشغيلية للتكلفة التشغيلية وهامش الربح التشغيلي

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
النتيجة التشغيلية (العمليانية) (DA)	3412280478	3483657190	3873704162	4011180717	3656841189	8386494103	9269518184	4782198739	3269490775	2734531516
الاعباء التشغيلية (العمليانية) (DA)	3485148410	3973981835	4324700671	4442664079	5159166945	9130614575	1.0092E+10	9954186590	1.2296E+10	9506275947
نسبة الربح التشغيلي للتكلفة التشغيلية (%)	97.9092%	87.6616%	89.5716%	90.2877%	70.8805%	91.8503%	91.8543%	48.0421%	26.5900%	28.7655%
النتيجة التشغيلية (DA)	3412280478	3483657190	3873704162	4011180717	3656841189	8386494103	9269518184	4782198739	3269490775	2734531516
صافي المبيعات (DA)	6897428889	7457639025	8198404833	8453844796	8816008134	1.7517E+10	1.9361E+10	1.4736E+10	1.5565E+10	1.2241E+10
هامش الربح الشفيلي (%)	49.4718%	46.7126%	47.2495%	47.4480%	41.4796%	47.8760%	47.8771%	32.4516%	21.0048%	22.3395%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على جداول حساب النتيجة للسنوات من 2012 إلى 2021.

وفي ظل المنافسة الشديدة فإن السياسة الفعالة للشركة محل الدراسة تقوم على تحديد نسبة الربح المستهدف من التكلفة للإسمنت العادي والإسمنت السريع كما هو موضح من خلال الجدول رقم (5-81).

الجدول رقم (5-81): هامش الربح المستهدف لمنتجات المؤسسة محل الدراسة

هامش الربح المستهدف من التكلفة (%)		البيان
sac	vrac	
62%	80%	CEM II/A-L 42.5 N (L1)
30%	40%	CEM II/A-L 42.5 N (L2)
25%	35%	CEM II/A-L 42.5 R (L2)

المصدر: من إعداد الباحث بالتعاون مع محاسب التكاليف ومدير دائرة التسويق والمبيعات.

الفرع الثاني: حساب التكلفة المستهدفة للإسمنت العادي والسريع للمؤسسة محل الدراسة

إن سياسة الشركة محل الدراسة تحدد نسبة 80% و 62% و 40% و 30% و 35% و 25% ومن التكلفة الكلية للمنتج كريح مستهدف للإسمنت CEM II/A-L 42.5 N (sac) L1، CEM II/A-L 42.5 N (vrac) L1، CEM II/A-L 42.5 N (sac) L2، CEM II/A-L 42.5 N (vrac) L2، CEM II/A-L 42.5 R (sac) L2، CEM II/A-L 42.5 R (vrac) L2، CEM II/A-L 42.5 R (vrac) L2، CEM II/A-L 42.5 R (sac) L2، CEM II/A-L 42.5 R (vrac) L2، وعلى هذا الأساس تكون التكلفة المستهدفة كما يلي:

- التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - (التكلفة المستهدفة × هامش الربح المستهدف)
- التكلفة المستهدفة CEM II/A-L 42.5 N (vrac) = 5100 - (التكلفة المستهدفة CEM II/A-L 42.5 N (vrac) × 0.80)
- التكلفة المستهدفة CEM II/A-L 42.5 N (vrac) + (التكلفة المستهدفة CEM II/A-L 42.5 N (vrac) × 0.80) = 5100 دج
- التكلفة المستهدفة CEM II/A-L 42.5 N (vrac) = (1.80) × 5100 دج
- التكلفة المستهدفة CEM II/A-L 42.5 N (vrac) = 2833.33333 = 1.80 ÷ 5100 دج

الجدول رقم (5-82): التكلفة المستهدفة للإسمنت CEM II/A-، CEM II/A-L 42.5 N (vrac)، CEM II/A-L 42.5 N (sac)، CEM II/A-L 42.5 R (vrac)، CEM II/A-L 42.5 R (sac)

(L2)CEM II/A-L 42.5 R		CEM II/A-L 42.5 N (L2)		CEM II/A-L 42.5 N (L1)		البيان
sac	vrac	sac	vrac	sac	vrac	
305	5350	300	5100	300	5100	سعر البيع المستهدف (DA/Tonne,N)
0.25	0.35	0.3	0.4	0.62	0.8	هامش الربح المستهدف (DA/Tonne,N)
244.0000	3962.9630	230.7692	3642.8571	185.1852	2833.3333	التكلفة المستهدفة (DA/Tonne,N)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسة السوق.

الفرع الثالث: مقارنة التكلفة الحالية بالتكلفة المستهدفة للإسمنت العادي والسريع

استنادا على النتائج التي تحصلنا عليها من خلال اعتماد أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة محل الدراسة لحساب تكلفة إنتاج الإسمنت CEM II/A-L 42.5 N (sac)، CEM II/A-L 42.5 N (vrac)، CEM II/A-L 42.5 R (sac)، CEM II/A-L 42.5 R (vrac) لسنة 2021 بالنسبة لخط الإنتاج القديم والجديد، ومن خلال دراسة السوق وتحديد التكلفة المستهدفة لكل نوع فإن فجوة التكلفة بلغت ما يلي:

الجدول رقم (5-83): فجوة التكلفة للإسمنت CEM II/A-L 42.5 R (sac)، CEM II/A-L 42.5 R (vrac)، CEM II/A-L 42.5 N (sac)، CEM II/A-L 42.5 N (vrac).

CEMII/A-L 42.5 R		CEMII/A-L 42.5 N		البيان
sac	vrac	sac	vrac	
الخط القديم (L1)				
/	/	194.1658	3133.6886	التكلفة الحالية (DA/Tonne,N)
/	/	185.1852	2833.3333	التكلفة المستهدفة (DA/Tonne,N)(-)
/	/	8.9806	300.3552	فجوة التكلفة (DA/Tonne,N)(=)
الخط الجديد (L2)				
267.0059176	4552.929458	254.7298528	4331.962329	التكلفة الحالية (DA/Tonne,N)
244.0000	3962.9630	230.7692	3642.8571	التكلفة المستهدفة (DA/Tonne,N)(-)
23.0059	589.9665	23.9606	689.1052	فجوة التكلفة (DA/Tonne,N)(=)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (5-72،81).

من خلال الجدول نلاحظ بأن منتجات الشركة محل الدراسة تسجل فجوة موجبة تقدر بـ 300.3552 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1 (vrac)، و 8.6072 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1 (sac)، و 689.1052 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R (vrac)، و 23.9606 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2 (sac)، و 589.9665 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2 (vrac)، و 23.0059 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac)، والتي يجب تحجيمها على مستوى أنشطة سلسلة قيمتها. والجدول الموالي يوضح مقدار ونسبة التخفيض اللازم على مستوى كل نشاط في الخط الإنتاجي الأول والثاني للوصول إلى الكلفة المستهدفة.

الجدول رقم (5-84): توزيع فجوة التكلفة على الأنشطة الرئيسية لخطي الإنتاج القديم والجديد (يتبع)

الكلفة الحالية للنشاط (DA/Tonne, N)						تكلفة النشاط (DA)	الانشطة
CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		CEM II/A-L 42.5 N L1			
sac	vrac	sac	vrac	sac	vrac		
4.85650136	97.1300271	4.91443825	98.288765	6.97888992	139.577798	316073137	C1 إستخراج الصخور الجيرية
12.9032846	258.065692	12.7302506	254.605013	13.0707838	261.415677	706529315.7	C2 تكويم ونقل المواد الخام والإضافات
				4.6566096	93.132192	112083445.6	D1 تكسير الصخور الجيرية / الصلصال
12.7193422	254.386844	12.2374673	244.749346			447966841.6	E1 تكسير الصخور الجيرية / الصلصال
0.65582402	13.1164804	0.63097799	12.6195399	3.03882902	60.7765803	76586153.07	D2 تكسير الإضافات
8.25002674	165.000535	8.60510648	172.10213	1.9604446	39.2088921	226964657.6	E2 تكسير الإضافات
				23.3589135	467.17827	517269240.9	D3 طحن الخليط الأولي
46.3853173	927.706346	44.6289958	892.579916			1518307120	E3 طحن الخليط الأولي
				40.5275894	810.551788	861589385.8	D4 طهي القرينة
47.7320087	954.640174	45.9246965	918.49393			1575943919	E4 طهي القرينة
				28.466234	569.324679	348098247.3	D5 طحن الخليط الثانوي
46.644197	932.88394	40.7033679	814.067358			1021170892	E5 طحن الخليط الثانوي
					342.914898	121505721.8	D6 الشحن في صهاريج
	406.664425		406.664425			196225345.1	E6 الشحن في صهاريج
				25.5060748		116680242.9	D7 الشحن في أكياس 50 كغ
29.7171792		29.7171792				397112211.3	E7 الشحن في أكياس 50 كغ
						48443870.81	E9 الشحن في أكياس 1200 كغ
209.863681	4009.59446	200.09248	3814.17044	147.564369	2784.08077		المجموع
نسبة توزيع التكلفة المستهدفة (%) = التكلفة الحالية للنشاط ÷ مجموع تكاليف الأنشطة						تكلفة النشاط (DA)	الانشطة
CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		CEM II/A-L 42.5 N L1			
sac	vrac	sac	vrac	sac	vrac		
2.31%	2.42%	2.46%	2.58%	4.73%	5.01%	316073137	C1 إستخراج الصخور الجيرية
6.15%	6.44%	6.36%	6.68%	8.86%	9.39%	706529315.7	C2 تكويم ونقل المواد الخام والإضافات
				3.16%	3.35%	112083445.6	D1 تكسير الصخور الجيرية / الصلصال
6.06%	6.34%	6.12%	6.42%			447966841.6	E1 تكسير الصخور الجيرية / الصلصال
0.31%	0.33%	0.32%	0.33%	2.06%	2.18%	76586153.07	D2 تكسير الإضافات
3.93%	4.12%	4.30%	4.51%	1.33%	1.41%	226964657.6	E2 تكسير الإضافات
				15.83%	16.78%	517269240.9	D3 طحن الخليط الأولي
22.10%	23.14%	22.30%	23.40%			1518307120	E3 طحن الخليط الأولي
				27.46%	29.11%	861589385.8	D4 طهي القرينة
22.74%	23.81%	22.95%	24.08%			1575943919	E4 طهي القرينة
				19.29%	20.45%	348098247.3	D5 طحن الخليط الثانوي
22.23%	23.27%	20.34%	21.34%			1021170892	E5 طحن الخليط الثانوي
					12.32%	121505721.8	D6 الشحن في صهاريج
	10.14%		10.66%			196225345.1	E6 الشحن في صهاريج
				17.28%		116680242.9	D7 الشحن في أكياس 50 كغ
14.16%		14.85%				397112211.3	E7 الشحن في أكياس 50 كغ
						48443870.81	E9 الشحن في أكياس 1200 كغ
100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (5-68).82.

الجدول رقم (5-85): توزيع فجوة التكلفة على الأنشطة الرئيسية لخطي الإنتاج القديم والجديد (تابع)

التكلفة المستهدفة للنشاط (DA/Tonne, N) = التكلفة المستهدفة × نسبة توزيع التكلفة المستهدفة						تكلفة النشاط (DA)	الانشطة
CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		CEM II/A-L 42.5 N L1			
sac	vrac	sac	vrac	sac	vrac		
4.32411639	82.8384418	4.32594538	80.5309593	6.57182143	124.519714	316073137	إستخراج الصخور الجيرية C1
11.4887859	220.094243	11.2058319	208.605591	12.3083841	233.213345	706529315.7	تكوين ونقل المواد الخام والإضافات C2
				4.38499635	83.084803	112083445.6	تكسير الصخور الجيرية / الصلصال D1
11.3250078	216.956696	10.7720583	200.530545			447966841.6	تكسير الصخور الجيرية / الصلصال E1
0.58393052	11.1865386	0.55541981	10.3395873	2.86157855	54.2198148	76586153.07	تكسير الإضافات D2
7.34563283	140.722572	7.57466443	141.008482	1.84609473	34.9789155	226964657.6	تكسير الإضافات E2
				21.9964221	416.777633	517269240.9	طحن الخليط الأولي D3
41.3004127	791.204845	39.2847745	731.317734			1518307120	طحن الخليط الأولي E3
				38.1636741	723.106953	861589385.8	طهي القرينة D4
42.4994756	814.175665	40.4253179	752.549869			1575943919	طهي القرينة E4
				26.80584	507.904171	348098247.3	طحن الخليط الثانوي D5
41.5309132	795.620615	35.8292316	666.990019			1021170892	طحن الخليط الثانوي E5
					305.920178	121505721.8	الشحن في صهاريج D6
	346.828353		333.192469			196225345.1	الشحن في صهاريج E6
				24.0183426		116680242.9	الشحن في أكياس 50 كغ D7
26.4594885		26.1586142				397112211.3	الشحن في أكياس 50 كغ E7
						48443870.81	الشحن في أكياس 1200 كغ E9
186.8578	3419.6280	176.1319	3125.0653	138.9572	2483.7255		المجموع
فجوة التكلفة للنشاط (DA/Tonne, N) = التكلفة الحالية للنشاط - التكلفة المستهدفة للنشاط						تكلفة النشاط (DA)	الانشطة
CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		CEM II/A-L 42.5 N L1			
sac	vrac	sac	vrac	sac	vrac		
0.53238497	14.2915854	0.58849287	17.7578057	0.40706848	15.0580847	316073137	إستخراج الصخور الجيرية C1
1.41449869	37.9714491	1.52441873	45.9994217	0.76239978	28.2023319	706529315.7	تكوين ونقل المواد الخام والإضافات C2
				0.27161325	10.047389	112083445.6	تكسير الصخور الجيرية / الصلصال D1
1.39433434	37.4301481	1.46540904	44.2188009			447966841.6	تكسير الصخور الجيرية / الصلصال E1
0.07189349	1.9299418	0.07555819	2.27997262	0.17725047	6.5567655	76586153.07	تكسير الإضافات D2
0.90439391	24.2779633	1.03044204	31.0936472	0.11434988	4.22997657	226964657.6	تكسير الإضافات E2
				1.36249139	50.4006371	517269240.9	طحن الخليط الأولي D3
5.08490455	136.501501	5.34422134	161.262182			1518307120	طحن الخليط الأولي E3
				2.36391524	87.4448344	861589385.8	طهي القرينة D4
5.2325331	140.464509	5.49937857	165.94406			1575943919	طهي القرينة E4
				1.66039395	61.4205076	348098247.3	طحن الخليط الثانوي D5
5.11328376	137.263325	4.87413627	147.077339			1021170892	طحن الخليط الثانوي E5
					36.9947201	121505721.8	الشحن في صهاريج D6
	59.8360726		73.4719564			196225345.1	الشحن في صهاريج E6
				1.48773218		116680242.9	الشحن في أكياس 50 كغ D7
3.25769077		3.55856502				397112211.3	الشحن في أكياس 50 كغ E7
						48443870.81	الشحن في أكياس 1200 كغ E9
23.0059	589.9665	23.9606	689.1052	8.6072	300.3552		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد الجدول (5-68,82).

- حتى تتمكن الشركة محل الدراسة من تحجيم فجوة تكلفة الإسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) المقدرة بـ 300.3552 دج يجب عليها:
- تخفيض حصة 1 طن إسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) من تكاليف نشاط استخراج الصخور الجيرية C1 بـ 15.06 دج
 - تخفيض حصة 1 طن إسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) من تكاليف نشاط تكويم ونقل المواد الأولية والإضافات C2 بـ 28.2 دج أو أكثر.
 - تخفيض حصة 1 طن إسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) من تكاليف نشاط كسر الصخور الجيرية/ الصلصال D1 بـ 10.05 دج أو أكثر.
 - تخفيض حصة 1 طن إسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) من تكاليف نشاط تكسير الإضافات D2 بـ 6.56 دج أو أكثر.
 - تخفيض حصة 1 طن إسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) من تكاليف نشاط تكسير الإضافات E2 بـ 4.23 دج أو أكثر.
 - تخفيض حصة 1 طن إسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) من تكاليف نشاط طحن الخليط الأولي D3 بـ 50.4 دج أو أكثر.
 - تخفيض حصة 1 طن إسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) من تكاليف نشاط طهي الفرينة D4 بـ 87.44 دج أو أكثر.
 - تخفيض حصة 1 طن إسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) من تكاليف نشاط طحن الخليط الثانوي D5 بـ 61.42 دج أو أكثر.
 - تخفيض حصة 1 طن إسمنت CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac) من تكاليف نشاط الشحن في صهاريج D6 بـ 36.99 دج أو أكثر.
- وبالتالي يجب إدارة الشركة أن تولي أهمية بالغة لكل من نشاط طحن الخليط الأولي، طهي الفرينة، طحن الخليط الثانوي، لاستحواذها على أكبر نسبة تخفيض لفجوة التكلفة والمقدرة بـ 66.43%.

المطلب الثالث: تحجيم فجوة تكلفة منتجات المؤسسة محل الدراسة

بهدف تحجيم فجوة التكلفة عملنا على دراسة مجالات تخفيضها من خلال تحليل هيكل تكلفة أنشطة ومنتجات المؤسسة محل الدراسة ومعرفة العوامل المسببة لها بهدف إدارتها للتخلص من التكاليف الغير المضيفة للقيمة على مستوى كل نشاط رئيسي.

الفرع الأول: الرفع من معدل استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة

حتى تتمكن الشركة محل الدراسة من تخفيض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة وجب عليها أن ترفع نسبة استغلال طاقتها الإنتاجية المتاحة من 60% إلى 80% بزيادة مبيعاتها من الإسمنت العادي (CEM II/A-L 42.5 N (L1) و CEM (L2) و CEM II/A-L 42.5 N (L2) والسريع و II/A-L 42.5 N ووفق النسب التالية 20%، 50%، 30% على التوالي، والجدول الموالي بوضح كمية الإنتاج المستهدفة حسب كل نوع.

الجدول رقم (5-86): الإنتاج المستهدف لشبكة الإسمنت عين الكبيرة

نسبة الزيادة (%)	SAK (Tonne)	VRAC (Tonne)	كمية الإنتاج المستهدف (Tonne)	كمية الإنتاج الإضافية (Tonne)	كمية الإنتاج الخففة (Tonne)	
0.07	47 915.76	71 084.44	692 318.93	119 000.19	573 318.74	الإسمنت السائب N 42.5
0	0	0	35 657.34	0	35 657.34	الإسمنت السائب CRS
0.16	170 894.53	126 605.96	1 113 886.96	297 500.48	816386.4735	إسمنت سائب N 42.5
0.10	111 447.78	67 052.51	531 256.26	178 500.29	352 755.97	إسمنت سائب R 42.5
0	0	0	10 661.09	0	10 661.09	إسمنت سائب N 52.5
0	0	0	15 019.42	0	15 019.42	إسمنت سائب CP
0	0	0	1 200.00	0	1 200.00	إسمنت سائب CRS
0.33	0	0	2 400 000	595 000.97	1 804 999.03	الإجمالي
نسبة الإستغلال المستهدفة (%)					نسبة إستغلال الخففة (%)	الإنتاج المتاح (Tonne)
0.8					0.60	3000000
المصدر: من إعداد الباحث.						

لحساب قيم الانخفاض المتاحة في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة عند رفع الطاقة الإنتاجية للشركة كما هو موضح في الجدول رقم (5-85) عملنا على حساب نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة وفق الإنتاج الفعلي والإنتاج المستهدف مع تحديد الفرق بينهما من خلال الجداول التالية.

الجدول رقم (5-88): نصيب 1 طن وكيس 50 كلف إسمنت من التكاليف الثابتة للأنشطة الرئيسية وفق الإنتاج المستهدف

نسبة استغلال الطاقة الإنتاجي المتاحة 80 بلداية										
CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		CEM II/A-L 42.5 N L1		نوع المخرج	تكفة مسيب التكلفة (DA/H)	قيمة مسيب التكلفة (H)	التكاليف الثابتة للشايط (DA)	البيان
SAC	VRAC	SAC	VRAC	SAC	VRAC					
2.6164	52.3272	2.6476	52.9514	3.7598	75.1952	صخور جبرية	38 170.6125	5 821.9062	222225726.8	C1 إستخراج الصخور الجبرية
8.7439	174.8780	8.6266	172.5328	8.8574	177.1481	مواد أولية وإضافات للتكمير	10 187.0023	62 093.7042	632548706.6	C2 تكويم ونقل المواد الخام والإضافات
				3.8031	76.0611	حصي جبري	42 593.5361	2 569.0794	109426175	كسر الصخور الجبرية 1 D1
				0.3396	6.7917	صلصال مفتت				
7.9018	158.0363	7.6025	152.0490			حصي جبري وصلصال مفتت	268 367.0963	1 459.2007	391601464.8	كسر الصخور الجبرية والصلصال (الخليط)
				1.4507	29.0148	الصلصال المفتت	28 666.9382	2 619.8367	75102697.31	كسر الإضافات 1 D2
0.5070	10.1395	0.4878	9.7554	0.8984	17.9678	حصي خامات الحديد				
0.9199	18.3974	1.4314	28.6287	0.6409	12.8188	حصي جبري	119 658.1491	1 768.4793	211612957.2	كسر الإضافات 2 E2
3.8799	77.5972	3.7329	74.6574			حصي جبري مشزى				
0.7775	15.5495	0.6529	13.0588	0.6844	13.6872	حصي جبسي				
				13.6285	272.5698	فريية	19 390.7569	18 605.1863	360768643.8	طحن الخليط الأولي 1 D3
30.7073	614.1458	29.5446	590.8920			فريية	149 217.2975	9 478.4586	1414349978	طحن الخليط الأولي 2 E3
				24.2418	484.8368	كلنكار صلب عادي	73 624.5558	8 348.3127	614640812.8	طهي الفريية 1 D4
25.9450	518.9001	24.9626	499.2526			كلنكار صلب عادي	143 200.3916	8 417.3791	1205371977	طهي الفريية 2 E4
				18.4008	368.0153	إسمنت سائب	33 474.1201	8 030.2910	268806924.6	طحن الخليط الثانوي 1 D5
29.5177	590.3538	25.7582	515.1635			إسمنت سائب	89 963.7634	9 959.6720	896009577.4	طحن الخليط الثانوي 2 E5
					283.4275	إسمنت معمي في صهاريج	46 354.6910	2 601.1331	120574722.9	الشحن في صهاريج 1 D6
	290.0117		290.0117			إسمنت معمي في صهاريج	56 249.0852	3 486.2934	196100815.9	التعبية في صهاريج 2 E6
				20.7829		إسمنت معمي في أكياس 50 كلف	29 236.7323	3 933.0665	114990012.9	الشحن في أكياس 50 كلف 1 D7
20.7777		20.7777				إسمنت معمي في أكياس 50 كلف	37 108.5403	10 643.9652	394982012.1	الشحن في أكياس 50 كلف 2 E7
132.2939	2 504.7869	126.2248	2 398.9533	97.1486	1 810.7425		الجموع			

المصدر: من إعداد الباحث.

الجدول رقم (5-89): نصيب 1 طن وكيس 50 كلف إسمنت من التكاليف الثابتة للأنشطة الرئيسية وفق الإنتاج المحقق

نسبة إستغلال الطاقة الإنتاجي المتاحة 60 بمائة										
CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		CEM II/A-L 42.5 N L1		نوع المخرج	تكفة مسيب التكلفة (DA/H)	قيمة مسيب التكلفة (H)	التكاليف الثابتة للشايط (DA)	البيان
SAC	VRAC	SAC	VRAC	SAC	VRAC					
3.4145	68.2905	3.4553	69.1052	4.9067	98.1348	صخور جيرية	49 815.2268	4 461.0000	222225726.8	إستخراج الصخور الجيرية C1
11.5522	231.0437	11.3973	227.9453	11.7021	234.0429	مواد أولية وإضافات للتكمير	13 458.7695	46 999.0000	632548706.6	تكوين ونقل المواد الخام والإضافات C2
				4.5462	90.9242	حصى جيري	50 916.7514	2 149.1193	109426175	كسر الصخور الجيرية D1 1
				0.4059	8.1189	صلصال مفتت				
11.1189	222.3786	10.6977	213.9538			حصى جيري وصلصال مفتت	377 629.1849	1 037.0000	391601464.8	E1 2 كسر الصخور الجيرية والصلصال (المخلبط)
				1.8403	36.8064	الصلصال المفتت			75102697.31	D2 1 كسر الإضافات
0.6431	12.8624	0.6188	12.3751	1.1396	22.7929	حصى خامات الحديد	36 365.1857	2 065.2362		E2 2 كسر الإضافات
1.2687	25.3734	1.9742	39.4844	0.8840	17.6796	حصى جيري				
5.3510	107.0210	5.1483	102.9665			حصى جيري مشوي	165 030.9608	1 282.2622	211612957.2	
1.0723	21.4456	0.9005	18.0105	0.9439	18.8773	حصى جبسي				
				16.2916	325.8328	فريشة	23 179.9101	15 563.8500	360768643.8	D3 1 طحن الخلبط الأولي
43.2094	864.1871	41.5733	831.4658			فريشة	209 969.1327	6 735.9900	1414349978	E3 2 طحن الخلبط الأولي
				28.9116	578.2316	كلنكار صلب عادي	87 806.9594	6 999.9100	614640812.8	D4 1 طهي الفريشة
36.5082	730.1634	35.1258	702.5167			كلنكار صلب عادي	201 502.5237	5 981.9200	1205371977	E4 2 طهي الفريشة
				21.9821	439.6414	إتم نت سائب	39 989.1289	6 722.0000	268806924.6	D5 1 طحن الخلبط الثانوي
40.9272	818.5436	35.7145	714.2900			إتم نت سائب	124 737.5218	7 183.1600	896009577.4	E5 2 طحن الخلبط الثانوي
				340.2874		إتم نت معي في صهاريج	55 654.1532	2 166.5000	120574722.9	D6 1 الشحن في صهاريج
	406.4063		406.4063			إتم نت معي في صهاريج	78 824.3587	2 487.8200	196100815.9	E6 2 التعبئة في صهاريج
				25.1366		إتم نت معي في أكياس 50 كلف	35 361.4136	3 251.8500	114990012.9	D7 1 الشحن في أكياس 50 كلف
29.5578		29.5578				إتم نت معي في أكياس 50 كلف	52 789.5555	7 482.2000	394982012.1	E7 2 الشحن في أكياس 50 كلف
184.6232	3 486.2701	176.1634	3 338.5195	118.2848	2 203.2513		المجموع			

المصدر: من إعداد الباحث.

الجدول رقم (5-90): قيمة الانخفاض المتاحة في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة للأنشطة الرئيسية عند رفع الطاقة الإنتاجية للشركة

CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 NL2		CEM II/A-L 42.5 NL1		نوع المخرج	تكلفة مسبب التكلفة (DA/H)	قيمة مسبب التكلفة (H)	التكاليف الثابتة للنشاط (DA)	البيان
SAC	VRAC	SAC	VRAC	SAC	VRAC					
-0.7982	-15.9633	-0.8077	-16.1538	-1.1470	-22.9396	صخور جيرية	-11 644.6143	1 360.9062	222225726.8	إستخراج الصخور الجيرية C1
-2.8083	-56.1657	-2.7706	-55.4125	-2.8447	-56.8948	مواد أولية وإضافات للتكمير	-3 271.7672	15 094.7042	632548706.6	تكوين ونقل المواد الخام والإضافات C2
				-0.7432	-14.8631	حمض جيري	-8 323.2154	419.9600	109426175	كسر الصخور الجيرية D1 1
				-0.0664	-1.3272	صلصال مفتت				
-3.2171	-64.3424	-3.0952	-61.9047			حمض جيري وصلصال مفتت	-109 262.0887	422.2007	391601464.8	E1 2 كسر الصخور الجيرية والصلصال (الخليط)
				-0.3896	-7.7917	الصلصال المفتت	-7 698.2475	554.6005	75102697.31	كسر الإضافات D2 1
						حمض خامات الحديد				
-0.1361	-2.7229	-0.1310	-2.6197	-0.2413	-4.8251	حمض جيري	-45 372.8117	486.2171	211612957.2	كسر الإضافات E2 2
-0.3488	-6.9761	-0.5428	-10.8556	-0.2430	-4.8607	حمض جيري مشرق				
-1.4712	-29.4238	-1.4155	-28.3091			حمض جبسي				
-0.2948	-5.8962	-0.2476	-4.9517	-0.2595	-5.1900	فونية	-3 789.1532	3 041.3363	360768643.8	D3 1 طحن الخليط الأولي
-12.5021	-250.0413	-12.0287	-240.5738			فونية	-60 751.8352	2 742.4686	1414349978	E3 2 طحن الخليط الأولي
				-4.6697	-93.3948	كلنكر صلب عادي	-14 182.4035	1 348.4027	614640812.8	D4 1 طهي الفونية
-10.5632	-211.2633	-10.1632	-203.2640			كلنكر صلب عادي	-58 302.1321	2 435.4591	1205371977	E4 2 طهي الفونية
				-3.5813	-71.6262	إيم نت سائب	-6 515.0088	1 308.2910	268806924.6	D5 1 طحن الخليط الثانوي
-11.4095	-228.1899	-9.9563	-199.1265			إيم نت سائب	-34 773.7585	2 776.5120	896009577.4	E5 2 طحن الخليط الثانوي
					-56.8599	إيم نت مهي في صهاريج	-9 299.4622	434.6331	120574722.9	D6 1 الشحن في صهاريج
	-116.3947		-116.3947			إيم نت مهي في صهاريج	-22 575.2735	998.4734	196100815.9	E6 2 التعبئة في صهاريج
				-4.3537		إيم نت مهي في أكياس 50 كلف	-6 124.6813	681.2165	114990012.9	D7 1 الشحن في أكياس 50 كلف
-8.7801		-8.7801				إيم نت مهي في أكياس 50 كلف	-15 681.0152	3 161.7652	394982012.1	E7 2 الشحن في أكياس 50 كلف
-52.3293	-981.4832	-49.9386	-939.5662	-21.1362	-392.5089	المجموع				

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول نلاحظ بأنه لو رفعت الشركة محل الدراسة طاقتها الإنتاجية المحققة من 60% إلى 80% كما هو موضح من خلال الجدول (5-90) فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة ستسجل انخفاض بقر بـ 392.5089 -دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 21.1362 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 939.5662 -دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 49.9386 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 981.4832 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2 (vac)، و 52.329 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2 (vac).

الفرع الثاني: الرفع من معدل استغلال القدرة الإنتاجية المتاحة

حتى تتمكن الشركة محل الدراسة من تخفيض تكاليف (فاتورة) الكهرباء والغاز المستهلكة من قبل أنشطتها فمنتجاتها النهائية وجب عليها تقليص زمن اشتغال معداتها الصناعية من خلال رفع معدلات استغلال قدرتها الإنتاجية إلى المستوى المتاح كما هو موضح من خلال الجداول التالية.

الجدول رقم (5-91): إدارة تكاليف الغاز لخط الإنتاج الجديد

CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		البيان	4.811794514	تكلفة 1 NM3	الخط الجديد						
SAC	VRAC	SAC	VRAC				إخلاف تكاليف استهلاك الغاز الصناعي (DA)	إخلاف زمن النشاط (H)	زمن النشاط المعياري (H/An)	الغاز الصناعي المستهلك في ساعة عمل نشاط (NM3/H)	زمن النشاط الفعلي (H/An)	كمية الغاز الصناعي المستهلك NM3	كمية المخرج	المخرجات	إسم النشاط
	0.00412		0.003486	زمن النشاط المستهلك (H)	-138 515 092.21	-1273.217	4708.7033	22609.33078	5981.92	135247208	1412611	كلكار 2	طهي الفريئة 2 E4
-4.76517	-95.303	-4.03648	-80.7296	الإخفاص في التكلفة المستهلكة (DA)									

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول نلاحظ بأنه لو رفعت الشركة محل الدراسة الإنتاج الساعي للفرن إلى 300 طن/سا فإن هذا سيؤدي إلى الانخفاض في زمن نشاط طهي الفريئة 2 بـ 1273.217 سا وبالتالي تقليص فاتورة الكهرباء بـ 138515092.21 -دج في السنة، والتي يترتب عنها انخفاض في تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 80.7296 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 4.03648 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 95.303 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 4.76517 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2 (vac).

الجدول رقم (5-92): إدارة تكاليف الكرات الحديدية لخطي الإنتاج القديم والجديد

الخط القديم															
CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		CEM II/A-L 42.5 N L1		البيان	إغراف تكاليف إستهلاك الكرات الحديدية (DA)	إغراف زمن النشاط الفعلي عن المجهري	زمن النشاط المجهري (H/An)	تكلفة ساعة عمل نشاط من الكرات الحديدية (DA/H)	زمن النشاط الفعلي (H/An)	تكاليف الكرات الحديدية المستهلكة للنشاط	كمية المخرج (Tonne)	المخرجات	اسم النشاط
SAC	VRAC	SAC	VRAC	SAC	VRAC										
/	/	/	/	0.0141		زمن النشاط المستهلك (H)	-3300453	-2321.76	12330.78	1421.530651	14652.54	22124489.8	1516685	N 42.5	طحن الخليط
/	/	/	/	-0.158	-3.166	إلتخفاض في التكلفة المستهلكة (DA)	-205269.03	-144.4	766.91		911.31		94329.61	CRS و CP	الاولى D3
/	/	/	/	0.011		زمن النشاط المستهلك	-792833.33	-268.1459	6034.9341	2956.723747	6303.08	19875097	573318.7	N 42.5	طحن الخليط
/	/	/	/	-0.069	-1.38	إلتخفاض في التكلفة المستهلكة (DA)	-67198.446	-22.72733	396.19267		418.92		35657.34	CRS	الثانوي D5
/	/	/	/	-0.23	-4.55	المجموع									
الخط الجديد															
CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		CEM II/A-L 42.5 N L1		البيان	إغراف تكاليف إستهلاك الكرات الحديدية (DA)	إغراف زمن النشاط الفعلي عن المجهري	زمن النشاط المجهري (H/An)	تكلفة ساعة عمل نشاط من الكرات الحديدية (DA/H)	زمن النشاط الفعلي (H/An)	تكاليف الكرات الحديدية المستهلكة للنشاط	كمية المخرج (Tonne)	المخرجات	اسم النشاط
SAC	VRAC	SAC	VRAC	SAC	VRAC										
	0.0041		0.004	/	/	زمن النشاط المستهلك (H)	-68498.658	-173.8357	6362.1543	394.0424897	6735.99	2654266.27	2296754	N 42.5	طحن الخليط
-0.002	-0.042	-0.002	-0.04	/	/	إلتخفاض في التكلفة المستهلكة (DA)								R 42.5	الاولى E3
			0.0057	/	/	زمن النشاط المستهلك (H)	-365187.59	-592.9776	4081.9324		4674.91		816386.5	N 42.5	طحن الخليط الثانوي E5
			-0.022	-0.447		إلتخفاض في التكلفة المستهلكة (DA)	-147678.61	-239.7949	2075.0351		2314.83		352756	R 42.5	
	0.0066			/	/	زمن النشاط المستهلك (H)	-5153.5809	-8.368188	66.631813	615.8539027	75	4423777.12	10661.09	N 52.5	
-0.021	-0.419					إلتخفاض في التكلفة المستهلكة (DA)	-8959.8275	-14.54863	93.871375		108.42		15019.42	CP	
							-2052.8463	-3.333333	6.6666667		10		1200	CRS	
-0.023	-0.46	-0.024	-0.488	/	/	المجموع									

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول.

من خلال الجدول نلاحظ بأنه لو تستغل الشركة محل الدراسة الإنتاج الساعي المتاح لطاحونات الخليط الأولي والثانوي فإنها ستخفض من تكاليف نشاطي طحن الخليط الأولي وطحن الخليط الثانوي لخط الإنتاج القديم والجديد بـ 3505722.03 دج و 860031.78 دج و 68478.6577 دج و 529032.458 دج على التوالي، والتي يترتب عنها تحجيم تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 4.55 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 0.23 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 0.0488 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 0.024 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 0.46 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 0.023 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(sac).

الجدول رقم (5-93): إدارة تكاليف الكهرباء لخطي الإنتاج القديم والجديد (يتبع)

CEM II/A-L 42.5 RL2		CEM II/A-L 42.5 NL2		CEM II/A-L 42.5 NL1		البيان	إخريف تكلفة استهلاك الكهرباء (DA/KW) (H)	إخريف استهلاك الكهرباء (KWH)	كمية الكهرباء المستهلكة وفق زمن النشاط المعياري (KWH)	كمية الكهرباء المستهلكة وفق زمن النشاط الفعلي (KWH)	الإستطاعة (KW)	2.316538399		تكلفة استهلاك 1 (DA/KWH)/KWH		الخط القديم					
SAC	VRAC	SAC	VRAC	SAC	VRAC							الإنتاج الساعي (Tonne/H)	الإخريف زمن النشاط الفعلي عن المعياري (H)	الإنتاج الساعي (Tonne/H)	زمن النشاط المعياري (H/An)	زمن النشاط الفعلي (H/An)	كمية المخرج (Tonne)	المخرجات	اسم النشاط	الإنتاج الساعي (Tonne/H)	
																				الفعلي	المخرج
/	/	/	/	0.0018	0.0018	زمن النشاط المستهلك	-647 442.30	-279 486.97	696 476.06	975 963.03	472.97	-590.914357	1000	713.62955	1472.547	2063.46136	1472547	حصي جوي	كسر الصخور		
/	/	/	/	-0.0280	-0.5603	الإختصاص في التكلفة المستهلك (DA)	-25 939.77	-11 197.64	29 316.33	40 513.97	472.97	-23.67497485	1000	723.61038	61.983	85.6579749	61983	صلصال مفتت	الجزيرة D1 1		
/	/	/	/	0.0010	0.0010	زمن النشاط المستهلك	-141 801.15	-61 212.52	151 700.59	212 913.12	250.03	-244.8188092	160	114	606.72488	851.543684	97075.98	صلصال مفتت	كسر الإضافات 1		
/	/	/	/	-0.0084	-0.1685	الإختصاص في التكلفة المستهلك (DA)	-215 580.87	-93 061.64	210 400.24	303 461.88	250.03	-372.1990333	150	104	841.49347	1213.6925	126224.02	حصي خدمات الوميد	D2		
0.0004	0.0003	0.0003	0.0003	0.0006	0.0006	زمن النشاط المستهلك	-19 507 473.42	-8 420 958.37	44 723 393.04	53 144 351.40	3 626.97	-2321.76	123	103.51	12330.78	14652.54	1516684.6	فرينة: عادية: N 42.5	طحن الحليب		
-0.0031	-0.0628	-0.0030	-0.0604	-0.0056	-0.1113	الإختصاص في التكلفة المستهلك (DA)	-1 213 251.65	-523 734.75	2 781 561.05	3 305 295.80	3 626.97	-144.4	123	103.51	766.91	911.31	94329.61	فرينة خاصة: CP و CRS	D3 الأولى		
/	/	/	/	0.0066	0.0066	زمن النشاط المستهلك	5 210 088.65	2 249 083.66	31 157 297.87	28 908 214.22	4 449.93	505.42	125	134.72	7001.75	6496.33	875218.98	كلنكار مائع عادي	طهي القرينة 1		
/	/	/	/	/	/	الإختصاص في التكلفة المستهلك (DA)	392 648.25	169 497.84	2 410 393.62	2 240 895.78	4 449.93	38.09	125	134.46	541.67	503.58	67709.38	كلنكار مائع خاص	D4 1		
/	/	/	/	0.0110	0.0110	زمن النشاط المستهلك	-2 282 357.15	-985 244.69	22 174 073.45	23 159 318.14	3 674.29	-268.1458947	95	90.95	6034.9341	6303.08	573318.74	N إيم نت سائب: 42.5	طحن الحليب		
/	/	/	/	-0.1990	-3.9810	الإختصاص في التكلفة المستهلك (DA)	-193 446.53	-83 506.72	1 455 725.14	1 539 231.86	3 674.29	-22.72733333	90	85.12	396.19267	418.92	35657.34	إيم نت سائب: CRS	التابوي D5 1		
/	/	/	/	0.0061	0.0061	زمن النشاط المستهلك	-88 312.95	-38 122.81	171 058.30	209 181.11	96.55	-394.84	200	163.55043	1771.66	2166.5	328494.5	إيم نت معب في صهاريج: N 42.5	النحن في صهاريج		
/	/	/	/	-0.2492	-0.2492	الإختصاص في التكلفة المستهلك (DA)	-225 945.33	-97 535.76	348 931.95	446 467.71	96.55	-710.4022222	90	70.338515	2541.4478	3251.85	221427.7	إيم نت معب في أكياس: N 42.5	D6 1		
/	/	/	/	-0.0494	-0.0494	الإختصاص في التكلفة المستهلك (DA)	-225 945.33	-97 535.76	348 931.95	446 467.71	137.30	-710.4022222	90	70.338515	2541.4478	3251.85	221427.7	إيم نت معب في أكياس: CRS	النحن في أكياس		
/	/	/	/	-1.2302	-23.865	المجموع	-22 893 332.31				المجموع									50 كلف D7	

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول نلاحظ بأنه لو استغلت الشركة محل الدراسة الإنتاج الساعي المتاح للمعدات الصناعية لأنشطة الرئيسية سلسلة قيمة خطي الإنتاج القديم والجديد فإنها ستخفض من فاتورة استهلاكها للطاقة الكهربائية بـ 22893332.31 دج بالنسبة لخط الإنتاج القديم و 41868209.37 دج بالنسبة لخط الإنتاج الجديد، والتي يترتب عنها انخفاض في تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 23.865 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 1.2302 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 29.781 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 1.527 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 29.747 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 1.525 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(sac).

الفرع الثالث: مراقبة التكاليف والتحكم فيها

لكي تستبعد المؤسسة محل الدراسة التكاليف الغير المضيفة للقيمة وجب عليها البحث عن المجالات التي يمكن على مستواها تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة كتخفيض تكاليف صيانة المعدات الصناعية، تكاليف التفجير و تكاليف صيانة معدات التعبئة والنقل التي لم يتمكن الباحث من تحليلها بهدف إدارتها على الرغم من وزنها النسبي الكبير في هيكل تكلفة الشركة، وهذا راجع تعقيدها وعدم توفر البيانات اللازمة... الخ.

الجدول رقم (5-95): إدارة تكاليف الصيانة لخطي الإنتاج القديم والجديد

CEM II/A-L 42.5 R L2						CEM II/A-L 42.5 N L2						CEM II/A-L 42.5 N L1						الخط القديم							
SAC		VRAC		SAC		VRAC		SAC		VRAC		SAC		VRAC		البيان	إحرف تكاليف ساعات الصيانة (DA)	إحرف ساعات الصيانة (H)	ساعات الصيانة المعبارة (H)	تكلفة ساعة العمل صيانة تصحیحية (DA/H)	ساعات الصيانة الفعلیة (H)	زمن النشاط الفعلي (H/An)	تكاليف صيانة النشاط (DA)	اسم النشاط	
/	/	/	/			0.0018									زمن النشاط المستهلك (H)	2551558.87-	78-	1149	32712.29316	1227	2149.12	40137983.71	كسر الصخور الجيرية 1 D1		
						-0.106	-2.12								الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)										
	0.0004			0.0003		0.0016									زمن النشاط المستهلك (H)	/	96	1048	20053.0614	952	2065.24	19090514.45	كسر الإضافات 1 D2		
/	/	/	/												الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)										
						0.0141									زمن النشاط المستهلك (H)	13203643.29-	899.74-	3625.66	14674.9542	4525.4	15563.85	66410037.74	طحن الحليط الأولي 1 D3		
						-0.596	-11.93								الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)										
						0.0066									زمن النشاط المستهلك (H)	15613777.13-	68.91-	890	226582.167	958.91	6999.91	217271905.77	طهي القرينة 1 D4		
						-0.734	-14.69								الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)										
						0.011									زمن النشاط المستهلك (H)	6063437.55-	272.59-	2406.08	22243.80041	2678.67	6722.00	59583800.84	طحن الحليط الثانوي 1 D5		
						-0.496	-9.917								الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)										
						-1.933	-38.65								المجموع	37432416.84-								المجموع	
CEM II/A-L 42.5 R L2						CEM II/A-L 42.5 N L2						CEM II/A-L 42.5 N L1						الخط الجديد							
SAC		VRAC		SAC		VRAC		SAC		VRAC		SAC		VRAC		البيان	إحرف تكاليف ساعات الصيانة (DA)	إحرف ساعات الصيانة (H)	ساعات الصيانة المعبارة (H)	تكلفة ساعة العمل صيانة تصحیحية (DA/H)	ساعات الصيانة الفعلیة (H)	زمن النشاط الفعلي (H/An)	تكاليف صيانة النشاط (DA)	اسم النشاط	
	0.0006			0.0006											زمن النشاط المستهلك (H)	/	27	1358.5	39554.56288	1331.5	1037.00	52666900.48	كسر الصخور الجيرية والصلصال (الحليط) 1 E1		
	/	/	/												الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)										
	0.0009			0.001		0.0002									زمن النشاط المستهلك (H)	/	152	1258.5	28323.7522	1106.5	1282.26	31340231.81	كسر الإضافات 2 E2		
/	/	/	/												الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)										
	0.0041			0.004											زمن النشاط المستهلك (H)	25647043.7-	850.29-	3438.65	30162.70177	4288.94	6735.99	129366018.13	طحن الحليط الأولي 2 E3		
-0.784	-15.67			-0.754		-15.08								الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)											
	0.0036			0.0035											زمن النشاط المستهلك (H)	45581460.7-	238.26-	1238.83	191309.7487	1477.09	5981.92	282581716.68	طهي القرينة 2 E4		
-1.381	-27.61			-1.328		-26.57								الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)											
	0.0066			0.0057											زمن النشاط المستهلك (H)	11245896.8-	761.17-	3534.65	14774.48775	4295.82	7183.16	63468539.97	طحن الحليط الثانوي 2 E5		
-0.514	-10.27			-0.448		-8.965								الإختفاض في التكلفة المستهلك (DA)											
-2.678	-53.56			-2.53		-50.61								المجموع	-82474401.3								المجموع		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول.

من خلال الجدول يتضح لنا بأن كفاءة وفعالية نشاط الصيانة بالمؤسسة محل الدراسة سيترتب عنه بلوغ الزمن المستهدف للصيانة التصحيحية لمعدات الأنشطة الرئيسية لخطي الإنتاج القديم والجديد وبالتالي تخفيض تكاليف الصيانة بـ 37432416.84 دج بالنسبة لخط الإنتاج القديم و 82474401.3 دج بالنسبة لخط الإنتاج الجديد، والتي يترتب عنها انخفاض تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 38.65 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 1.933 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 50.61 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 2.53 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 53.56 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 2.678 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(sac).

الجدول رقم (5-96): إدارة تكاليف التفجير لخطي الإنتاج القديم والجديد

CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 NL2		CEM II/A-L 42.5 NL1		البيان	206.84	تكلفة شراء 1Kg بارود				
R L2		NL2		NL1			0.13	الإستهلاك المعياري للبارود Kg/Tonne				
SAC	VRAC	SAC	VRAC	SAC	VRAC	إسم النشاط	إخلاف تكلفة	كمية البارد	كمية البارد	زمن النشاط	كمية الصخور	إستخراج الصخور الجيرية C1
							البارود المستهلكة (DA)	البارود المستهلكة (Kg)	المعيارية المستهلكة (Kg)	الفعليّة المستهلكة (Kg)	الفعلي (H/An)		(Tonne)
	0.0014		0.00139		0.00197	زمن النشاط المستهلك (H)	-7416403.6	-35855	391040	426895	4461	3008000
-0.114	-2.279	-0.1153	-2.3063	-0.1638	-3.2751	الإخفاض في التكلفة المستهلكة (DA)						

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول نلاحظ بأن التزام المؤسسة بالاستهلاك المعياري للبارود يمكنها من تخفيض تكاليف نشاط استخراج الصخور الجيرية بـ 7416403.6 دج، وبالتالي تحجيم تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 3.2751 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 0.1638 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 2.3063 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 0.0053 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 2.279 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 0.114 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(sac).

الفرع الرابع: التحقق من الوصول إلى التكلفة المستهدفة

بعد محاولة استبعاد التكاليف الغير المضيفة للقيمة من تكلفة الأنشطة فالمنتجات من خلال الإجراءات التصحيحية السالفة الذكر سنقوم بحساب التكاليف الإجمالية التي سيتم التخلص منها بالنسبة لكل منتج ومقارنتها مع فجوة التكلفة المراد تحجيمها كما هو موضح من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (5-97): التحقق من الوصول للتكلفة المستهدفة لمنتجات المؤسسة محل الدراسة

CEM II/A-L 42.5 R L2		CEM II/A-L 42.5 N L2		CEM II/A-L 42.5 N L1		البيان
SAC	VRAC	SAC	VRAC	SAC	VRAC	
-52.3293	-981.4832	-49.93864	-939.5662	-21.13617	-392.5089	رفع معدل إستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة إلى 80%
-6.313194	-125.5115	-5.587508	-110.9977	-1.45766	-28.41462	الرفع من معدل إستغلال القدرة الإنتاجية المتاحة للمعدات الصناعية
-4.7651747	-95.303495	-4.0364784	-80.729567	/	/	إدارة تكاليف الغاز
-1.5249949	-29.747461	-1.5266505	-29.780574	-1.230204	-23.865493	إدارة تكاليف الكهرباء
-0.0230248	-0.460496	-0.0243795	-0.4875908	-0.2274561	-4.5491227	إدارة تكاليف الكرات الحديدية
-2.791735	-55.83471	-2.645729	-52.91458	-2.096303	-41.92605	مراقبة التكاليف والتحكم فيها
-2.6777815	-53.555629	-2.5304157	-50.608313	-1.9325486	-38.650972	إدارة تكاليف الصيانة
-0.1139539	-2.2790785	-0.1153134	-2.3062673	-0.1637541	-3.2750815	إدارة تكاليف التفجيل
-61.43423	-1162.829	-58.17188	-1103.479	-24.69013	-462.8495	إجمالي التكاليف المستعدة
23.005918	589.96649	23.960622	689.10519	8.9806173	300.35525	فجوة التكلفة
-38.42832	-572.8629	-34.21126	-414.3733	-15.70951	-162.4943	المجموع
المصدر: من إعداد الباحث.						

من خلال الجدول نلاحظ بأنه لو قامت الشركة محل الدراسة بإتباع الإجراءات الذكر فإن إجمالي التكاليف التي ستستبعدها تتجاوز فجوة تكلفة وحدات الإنتاج النهائية بـ 162.4943- دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 15.70951- دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 414.3733- دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 34.21126- دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 572.8629- دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 38.42832- دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac). مما يمنحها القدرة على قيادة التكلفة على مستوى قطاع الصناعة لو قامت باعتماد هندسة القيمة مع التحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة في نشاطها.

خلاصة الفصل:

يعد هذا الفصل محاولة لتطبيق ما تم التطرق إليه في الفصول النظرية للإجابة على إشكالية دور تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء المالي لشركة الإسمنت عين الكبيرة، باختبار مختلف فرضيات الدراسة من خلال تطبيق النموذج المقترح للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر للجودة وخلق الثروة.

فمن خلال تقييم الأداء المالي للشركة محل الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2012 إلى 2021 م باعتماد مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة اتضح أنها سجلت مستويات موجبة متناقصة عبر الزمن خلال الخمس سنوات الأولى من الدراسة، نتيجة الزيادة المعتبرة في تكلفة رأس مالها مع الثبات النسبي في صافي ربحها التشغيلي المعدل بعد الضريبة. ومع دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة سجلت القيمة الاقتصادية المضافة مستويات جيدة جدا خلال سنتي 2017 و 2018م لكنها لم تلبث أن سجلت قيم سالبة بداية من سنة 2019 م نتيجة للزيادة في تكلفة رأس مالها مع انخفاض صافي ربحها التشغيلي بعد الضريبة بسبب تسجيل انحراف سلبي في كل من رقم أعمالها وتكاليفها التشغيلية.

وبتطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحديد المسببات الفعلية التي كانت وراء تسجيل قيم موجبة وسالبة في القيمة الاقتصادية المضافة تم التوصل إلى النقاط التالية:

- مع تشبع السوق الوطنية بمادة الإسمنت وانتقال الشركة من النشاط في سوق المنافسة الاحتكارية إلى سوق المنافسة التامة سجلت مستويات أداء ضعيفة جدا في بعد العملاء بداية من سنة 2019 م، نتيجة الانخفاض الكبير في حجم مبيعاتها الراجع إلى شلل قطاع البناء والأشغال العمومية في الجزائر مع النقص الفادح في عدد عملائها، بسبب افتقارها لسياسة تسويقية تكسبها رضا فولااء زبائنها.
- بالنسبة لأداء بعد العمليات الداخلية فبعدها سجلت الشركة محل الدراسة مستويات أداء متوسطة خلال الخمس سنوات التي صاحبت الطلب المتزايد على مادة الإسمنت وسبقت دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة، تراجع أدائها إلى المستوى الضعيف جدا بداية من سنة 2017 م بعدما كان من المفترض أن يتحسن كونها تبنت تكنولوجيا تصنيع متطورة ذات إنتاجية عالية.
- فيما يخص أداء بعد التعلم والنمو للشركة نجد بأنه انتقل من المستوى الضعيف جدا إلى المستوى المتوسط فالجيد جدا خلال الخمس سنوات الأولى من الدراسة، ومع دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة انتقل إلى المستوى الضعيف فالمتوسط قبل أن يعاود الانخفاض إلى المستوى الضعيف جدا فالضعيف بداية من سنة 2019 م، نتيجة لعدة اعتبارات منها تراجع الأداء الوظيفي للعمال الناتج عن انخفاض مستوى الإنفاق للتكوين الفعال وانخفاض رضاهم بسبب الإنقاص من العلاوات التي تشكل 70% من كتلتهم الأجرية.
- أما عن أداء البعد البيئي والاجتماعي للشركة فنجد أنه استقر عند المستوى الجيد والجيد جدا طول فترة الدراسة نتيجة مساهمتها الفعالة في بناء المجتمع خاصة في ظل جائحة كورونا، إضافة إلى نبينها للتكنولوجيا الخضراء المقللة لانبعاث الغبار الإسمنتي والغازات الدفينة المضرة للعمال والبيئة، واعتمادها تقنيات إنتاج تقلل من استهلاك المياه الأمر الذي خفض من حدة أزمة المياه التي كان يعاني منها سكان المدن المجاورة.

وبمقارنة أسلوب التكاليف المعتمد بالشركة محل الدراسة مع التغيرات التي شهدتها بيئتها الداخلية والخارجية ارتأى الباحث ضرورة المكاملة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة لتخطيط التكلفة والربح، والذي تم من خلاله التوصل إلى النقاط التالية:

- من خلال تحليل هيكل تكلفة الشركة محل الدراسة تبين أن 15.87% من إجمالي تكاليفها هي تكاليف مباشرة في حين 84.13% منها تكاليف غير مباشرة تتكون بالدرجة الأولى من محصنات الإهلاك ذات الوزن النسبي 37.85% يليها تكاليف الصيانة الوقائية والتصحيحية ذات الوزن النسبي 15.87% فتكاليف الطاقة ذات الوزن النسبي 11.52% ثم أجور المستخدمين من الداخل والخارج ذات الوزن النسبي 10.82%. لذا فحتى تتمكن الشركة من إدارة هيكل تكلفتها وجب عليها العمل على اعتماد قاعدة السبب-نتيجة

للتوزيع الدقيق للتكاليف على الأنشطة وتحليلها لتحديد مسبباتها الفعلية على مستوى كل نشاط للعمل على إدارتها وتحجيم تكاليف المنتجات النهائية.

- من خلال الانتقال من التكاليف حسب الطبيعة إلى التكاليف حسب النشاط وفق علاقة السبب-نتيجة يتضح بان الأنشطة الرئيسية لسلسلة قيمة الشركة محل الدراسة متباينة من حيث الأهمية النسبية، فنجد نشاط الطهي الذي يعطي الإسمنت خاصية المقاومة والضغط ذو الوزن النسبي 27.91% بعد الأكثر أهمية، يليه نشاط طحن الخليط الأولي الذي يحقق خاصية التجانس بوزن نسبي بلغ 23.31% فنشاط طحن الإسمنت الذي يحقق خاصية النعومة بوزن نسبي قدر بـ 15.68% ثم نشاط تكويم ونقل المواد الخام فنشاط تكسير الضخور الجيرية/ الصلصال فنشاط الشحن في أكياس 50 كلف فنشاط استخراج الصخور الجيرية فنشاط الشحن في صهاريج فنشاط تكسير الإضافات وأخيرا نشاط الشحن في أكياس 1200 كلف ذات الأوزان النسبية 8.09%، 6.41%، 5.88%، 3.67%، 3.64%، 3.48%، 0.55% على التوالي.

- تكاليف إنتاج الإسمنت تتباين من خط إنتاجي إلى آخر ومن نوع إلى آخر تماشيا والتكنولوجي المعتمدة في كل خط إنتاجي وكفاءة تشغيله، مع التباين في استهلاك المنتجات النهائية لتكاليف الأنشطة تماشيا والمواصفات القياسية لكل نوع.

- تقارب إنتاجية خطي الإنتاج الأول والثاني على الرغم من الفروقات الجوهرية بينهما من حيث التكنولوجيا والعمر الاقتصادي، الأمر الذي يضع إدارة الشركة أمام حتمية تشكيل فريق عمل يقوم بدراسة وتحليل الخط الثاني لتحديد مسببات التكلفة الغير المرغوب فيها ومعالجتها.

- بيع الشركة للكلنكار بدلا من الإسمنت العادي لخطي الإنتاج القديم والجديد CEM II/A-L 42.5 N (L1/2) يحملها تكلفة فرصة بديلة تقدر بـ 1495.67608 دج و 1212.11832 دج عند بيع 1 طن كلنكار بدلا من الإسمنت على التوالي.

- إنتقال الشركة من النشاط في سوق المنافسة الاحتكارية إلى التامة يحملها فجوة موجبة تقدر بـ 300.3552 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 8.6072 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 689.1052 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 23.9606 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 589.9665 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 23.0059 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(sac)

- قيام الشركة باستغلال 80% من طاقتها الإنتاجية المتاحة مع تحسين كفاءة استغلال معداتها والرفع من كفاءة نشاطي الصيانة والتفجير، يمكنها من إبعاد إجمالي تكاليف تتجاوز فجوة تكلفة وحدات الإنتاج النهائية بـ 162.4943- دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 15.70951- دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 414.3733- دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 34.21126- دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 572.8629- دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 38.42832- دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(sac). مما يمنحها القدرة على قيادة التكلفة على مستوى قطاع الصناعة لو قامت باعتماد هندسة القيمة مع التحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة في نشاطها.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

تناولت هذه الدراسة محاولة لتطبيق نموذج مقترح للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر في جودة مخرجات سلسلة قيمة شركة الإسمنت عين الكبيرة، وإكسابها ميزة تنافسية مستدامة تمكنها من الاستحواذ على حصة سوقية، تسمح لها ببلوغ الربح المستهدف وخلق الثروة في ظل انتقالها من النشاط في سوق المنتج إلى سوق المستهلك.

1- نتائج الدراسة

من خلال ما تم التطرق إليه في الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي تم التوصل إلى النتائج النظرية والتطبيقية التالية:

1-1- النتائج النظرية: من خلال الشق النظري للدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- التغييرات المتسارعة التي شهدتها بيئة الأعمال جعلت من المعلومات المالية وفق المنظور الكلاسيكي غير كافية للتعبير عن مستوى الأداء المالي الحقيقي، كونها مستمدة من الربح المحاسبي القائم على المبادئ المحاسبية (بمعنى أنه مؤشر محاسبي)، والذي يتعرض للعديد من الممارسات المحاسبية غير المقبولة من قبل المدراء رفيعي المستوى؛ بهدف تضليل فجوة الأداء الفعلية وضمان الحصول على العلاوات.
- مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة القائم على النظريات الاقتصادية أكثر منه على الإطار المحاسبي المظلل، يشكل النموذج الأكثر موثوقية لتصوير خلق القيمة، كونه يقوم على النتيجة الاقتصادية ممثلة بالفائض في الدخل (الإيراد) عن التكاليف الاقتصادية، بما في ذلك تكلفة الديون والحد الأدنى للعائد المطلوب من قبل المساهمين لتعويضهم عن أرباح الاستثمار في فرص بديلة.
- اعتماد الشركات الصناعية لنظام حوافز قائم على القيمة الاقتصادية المضافة سيحقق التوافق بين مصالح حملة الأسهم والمدبرون، الذين سيستخدمون إمكانياتهم الفكرية في خلق الثروة للمؤسسة، بدلا من التلاعب في البيانات المالية لتضليل الربح المحاسبي؛ بهدف كسب العلاوات والمكافآت على حساب أصحاب الثروة.
- لجعل سلسلة قيمة الشركات الصناعية قادرة على تحقيق عائد يفوق تكلفة رأس مالها المستثمر، يجب تحسين قيمة صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة، بإدارة التكاليف والتحسين المستمر للجودة بما يضمن تحقيق هامش الربح المستهدف، مع التخفيض في تكاليف الأموال المستثمرة من خلال أمثلة الهيكل المالي.
- الأداء الإستراتيجي ما هو إلا محصلة لقدرة الشركة على القيام بالعمل الصحيح بالشكل الصحيح، لبلوغ الأهداف المسطرة المعبر عنها بالمقاييس المالية، التي تعبر عن القيم المحققة للمساهمين كالعائد على الأموال المستثمرة/الخاصة، القيمة الاقتصادية المضافة... الخ، والمقاييس النوعية التي تعكس كافة المتغيرات الداخلية والخارجية بما يتناسب وإستراتيجية الشركة مثل إنتاجية العمال، معدل التأطير داخل الشركة، معدل تطور عدد شكاوى العملاء، عدد حوادث العمل، معدل انبعاث الغازات الدفينة في الجو، معدل نمو حقيبة العملاء، معدل الحصة السوقية، معدل زمن التوقف... الخ.
- تحسين الأداء المالي ما هو إلا نتيجة لمدى تحقيق مسببات خلق القيمة المتمثلة في بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، البعد البيئي الاجتماعي لأهدافها المسطرة، نتيجة كفاءة وفعالية الشركة في توظيف مواردها المالية، المادية، البشرية والمعلوماتية في مشاريعها الاستثمارية، لتوليد مخرجات تتمتع بميزة تنافسية مستدامة، كونها توازن بين ثلاثية البقاء من أجل الحياة (التكلفة-الجودة-الزمن).
- بطاقة الأداء المتوازن نظام تقييم شامل وأداة إدارية لترجمة الإستراتيجية إلى مجموعة مترابطة من الأهداف والمقاييس المالية وغير المالية لتصحيح مسار المؤسسة وقيادتها نحو تحقيق الرؤية والرسالة.

- بيئة الأعمال التنافسية القائمة على قاعدة أنه لا يمكنك إدارة مالا تستطيع قياسه بدقة، جعلت من القياس التكاليفي الدقيق عنصر رئيسي لنجاح أو فشل أي شركة صناعية، كونه يوفر معلومات التكلفة الدقيقة، التي تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ قراراتها التشغيلية والإستراتيجية، الأمر الذي وضع الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة الإدارية أمام حتمية إيجاد أساليب قياس وتحليل ذات بعد إستراتيجي، توفر معلومات مالية وغير مالية عن هيكل تكلفة سلسلة قيمة الشركات الصناعية للإدارة الإستراتيجية للتكلفة.
- بانتقال مفهوم الإستراتيجية من المجال العسكري إلى مجال إدارة الأعمال في النصف الأخير من القرن العشرين، ظهرت وظيفة الإدارة الإستراتيجية القائمة على مسح بيئة الأعمال لصياغة الإستراتيجية فتطبيقها ومراقبة تنفيذها لضمان بلوغ الأهداف المسطرة في ظل حركية بيئة الأعمال.
- المحاسبة الإدارية الإستراتيجية توليفة من الأساليب القائمة على الخصائص التالية: التركيز على المعلومات الخارجية بجانب المعلومات الداخلية، الاهتمام بالمدى الطويل إلى جانب المدى القصير، استخدام كلا من المعلومات المالية وغير المالية لأغراض اتخاذ القرار.
- هناك علاقة طردية بين اشتداد المنافسة ومدى إدراك المحاسبين لأهمية تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ذات التركيز الخارجي والرؤية المستقبلية؛ لأن عدم مواكبتهم للتورة التي يشهدها الفكر المحاسبي المسائر للتغيرات في بيئة الأعمال ستجعلهم عاجزين عن تقديم معلومات ذات قيمة مضافة لشركاتهم، وبالتالي يصبحون رأس مال بشري مهتلك تماما يجب التخلص منه.
- تدعم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عمليات الإدارة الإستراتيجية، كونها تظم توليفة من الأساليب ذات التوجه الداخلي والخارجي المهادفة إلى توفير معلومات مالية وغير مالية عن استقراء الماضي، دراسة وتحليل الحاضر، التنبؤ بالمستقبل، مما يساعد صناع القرار على رسم خطة إستراتيجية في ظل حالة التأكد الشبه التام لمواجهة المنافسة وضمان الاستمرار في بيئة الأعمال.
- من خلال الأبحاث التي حاولت ضبط مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، تبين وجود فجوة تعزى إلى المفاهيم المختلفة التي أسفرت عنها جهود الباحثين غير المترابطة لتطوير هذا المفهوم، نتيجة اتساع نطاق موضوع المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (SMA) فهو يربط بين المحاسبة الإدارية، الإدارة الإستراتيجية، إدارة التسويق، الإدارة المالية، هندسة العمليات،... الخ. وحتى اليوم لا تزال بحوث SMA ذات طبيعة استطلاعية لمحاولة ضبط متغيرات الموضوع، وإعطاء إطار مفاهيمي شامل لمجموعة من الأساليب الإستراتيجية المتكاملة بهدف تخطيط التكلفة والربح.
- توزيع التكاليف على الأنشطة فأهداف التكلفة النهائية وفق علاقة السبب نتيجة جعل من أسلوب التكلفة على أساس نشاط نظام معلومات للإدارة الإستراتيجية ذو بعدين، أولهما يتعلق بالتكاليف Cost View، بتركيزه على تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة، وتكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة، للحصول على معلومات تكاليف دقيقة، والثاني يتعلق بالعمليات Process view، من خلال توفيره لمعلومات عن المسببات الفعلية لتكلفة الموارد والأنشطة، لمساعد المسيرين في إدارة تكاليف الأنشطة والعمليات في ظل الموازنة بين التكلفة الجودة والزمن.
- أسلوب التكلفة المستهدفة نظام عمل جماعي يقوم على تكوين فريق عمل يظم أشخاص متعددي التخصصات من داخل وخارج الشركة (قسم الإنتاج، الهندسة، التسويق، البحث والتطوير، المحاسبة، التموين... الخ)، (موردين، ممثلين عن الزبائن... الخ)، لتحليل السوق (دراسة كل من الزبائن والمنافسين) وتحديد منطقة البقاء على قيد الحياة للمنتج (السعر، الجودة،

الوظيفة)، ثم العمل على تخطيط التكلفة والربح من خلال اعتماد أساليب تحجيم التكلفة كالتحسين المستمر، سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة، هندسة القيمة، المقارنة المرجعية... الخ.

1-2- النتائج التطبيقية: من خلال الشق التطبيقي للدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

➤ تحقيق الشركة محل الدراسة لأداء مالي جيد جدا في كل من سنتي 2012م و2013م لكن سرعان ما تراجع أداؤها إلى المستوى الجيد ثم الضعيف فالضعيف جدا خلال السنوات 2014م، 2015م، 2016م، على التوالي بسبب الزيادة الكبيرة في حجم الاستثمارات مع الثبات النسبي في صافي النتيجة العملية المعدلة بعد الضريبة (ROCI)، ومع بداية استغلال خط الإنتاج الثاني حققت مستوى أداء مالي جيد جدا في سنتي 2017م و 2018م نتيجة لتحقيقها لانحراف موجب يقدر بـ 100% و 99% على التوالي في (ROCI) مقارنة بما حققته في سنة 2016م.

➤ تراجع الأداء المالي للشركة محل الدراسة إلى المستوى الضعيف جدا نتيجة تحقيقها لقيمة اقتصادية مضافة سالبة قدرت بـ 385510000- دج سنة 2019م لتتفاهم بعدها وضعيتها في سنتي 2020 و 2021م، بتسجيلها قيم سالبة أخرى قدرت بـ 1410660000- دج فـ 2431460000- دج على التوالي نتيجة للزيادة في تكلفة رأس مالها مع انخفاض صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة بسبب تسجيلها لانحراف سلبي في كل من رقم أعمالها وتكاليفها التشغيلية مما يضع إدارة الشركة أمام ضرورة تشكيل فريق عمل لبحث مسببات هدم الثروة وجعل الشركة تنتقل من النشاط في ظل مخاطر التعثر المالي إلى الأرباحية المالية.

➤ تسجيل الشركة محل الدراسة لتراجع مستمر في أدائها الكلي عبر الزمن فبعدما كان مستقر بين المستوى الجيد والجيد جدا خلال السنوات من 2012م إلى 2014م انتقل إلى المستوى المتوسط بداية من سنة 2015م حتى سنة 2017م، ليرتفع بعدها إلى المستوى الجيد سنة 2018م نتيجة لدخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة، لكن سرعان ما تراجع واستقر في المستوى الضعيف جدا بداية من سنة 2019م إلى غاية سنة 2021م وهذا راجع لعدة اعتبارات منها:

- تحقيق بعد العملاء لمستويات أداء جيدة جدا في خلال السنوات من 2012م حتى 2017م على الرغم من تسجيلها لرضا ضعيف وطول زمن انتظار العملاء والذي يرجع للطلب المتزايد على الإسمنت مع نقص المنافسة، ومع تشبع السوق الوطنية واشتداد المنافسة بداية من 2018م سجلت الشركة مستويات أداء ضعيفة جدا على الرغم من تحسن متوسط زمن الانتظار وارتفاع مستوى رضا العملاء نتيجة لعدم انتهاجها لسياسة تسويقية تناسب وسوق المنافسة التامة.

- انتقال أداء بعد العمليات الداخلية من المستوى المتوسط المحقق خلال السنوات الخمسة الأولى من الدراسة إلى المستوى الضعيف جدا نتيجة المستويات الحرجة المسجلة بالنسبة لكل من أداء عمليات الصيانة، تشغيل المعدات الصناعية، الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة، إدارة تكاليف طاقة، إدارة تكاليف الصيانة، إنتاجية العمال. بسبب تراجع كفاءة نشاط الصيانة وخاصة بالنسبة لخط الإنتاج الثاني، الأعطاب المتكررة التي تتعرض لها معدات الخط الثاني مقارنة بالخط الأول المهتلل، النقص في كفاءة تحكم العمال في تكنولوجيا الخط الثاني، تراجع رضا العمال، انخفاض الطلب على مادة الإسمنت... الخ.

- انتقال بعد التعلم والنمو من المستوى الضعيف جدا إلى المستوى المتوسط فالجيد جدا خلال الخمس سنوات الأولى من الدراسة، ومع دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة انتقل إلى المستوى الضعيف فالمتوسط قبل أن يعاود الانخفاض إلى المستوى الضعيف جدا فالضعيف بداية من سنة 2019م، نتيجة لعدة اعتبارات منها تراجع الأداء الوظيفي للعمال الناتج عن انخفاض مستوى الإنفاق للتكوين الفعال وانخفاض رضاهم بسبب الإنقاص من العلاوات التي تشكل 70% من كتلتهم الأجرية، مع تباين تكرار وشدة حوادث العمل بين المستوى الضعيف، المتوسط والضعيف جدا خلال طول فترة الدراسة.

- استقرار متوسط أداء البعد البيئي والاجتماعي للشركة عند المستوى الجيد والجيد جدا طول فترة الدراسة نتيجة مساهمتها الفعالة في بناء المجتمع خاصة في ظل جائحة كورونا، إضافة إلى تبنيتها للتكنولوجيا الخضراء المقللة لانبعاث الغبار الإسمنتي والغازات الدفينة المضرة للعمال والبيئة، واعتمادها تقنيات إنتاج تقلل من استهلاك المياه، الأمر الذي خفض من حدة أزمة المياه التي كان يعاني منها سكان المدن المجاورة.
- تطبيق الباحث لأسلوب التكلفة على أساس النشاط بالشركة محل الدراسة ممكنه من الوصول إلى النتائج التالية:
- التكاليف غير المباشرة للشركة محل الدراسة تمثل مناسبته 84.13% من إجمالي تكاليف هيكل تكلفتها، والتي تتكون بالدرجة الأولى من مخصصات الإهلاك ذات الوزن النسبي 37.85% ليليهما تكاليف الصيانة الوقائية والتصحيحية ذات الوزن النسبي 15.87% فتكاليف الطاقة ذات الوزن النسبي 11.52% ثم أجور المستخدمين من الداخل والخارج ذات الوزن النسبي 10.82%. لذا فحتى يتم بلوغ هدف زيادة التكلفة يجب على إدارة الشركة العمل على التبع الدقيق لهذه التكاليف للأنشطة وتحليلها لتحديد مسيبتها الفعلية على مستوى كل نشاط للعمل على إدارتها وتحجيم تكاليف المنتجات النهائية.
- من خلال اعتماد فلسفة أسلوب التكلفة على أساس النشاط في توزيع التكاليف على الأنشطة فتوزيع تكاليف الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعملية الإنتاجية على الأنشطة الرئيسية تبين بأن هذه الأخيرة متباينة من حيث الأهمية النسبية، فنجد نشاط الطهي الذي يعطي الإسمنت خاصية المقاومة والضغط ذو الوزن النسبي 27.91% يعد الأكثر أهمية، ليليه نشاط طحن الخليط الأولي الذي يحقق خاصية التجانس بوزن نسبي بلغ 23.31% فنشاط طحن الإسمنت الذي يحقق خاصية النعومة بوزن نسبي قدر بـ 15.68% ثم نشاط تكويم ونقل المواد الخام فنشاط تكسير الصخور الجيرية/ الصلصال فنشاط الشحن في أكياس 50 كلف فنشاط استخراج الصخور الجيرية فنشاط الشحن في صهاريج فنشاط تكسير الإضافات وأخيرا نشاط الشحن في أكياس 1200 كلف ذات الأوزان النسبية 8.09%، 6.41%، 5.88%، 3.67%، 3.64%، 3.48%، 0.55% على التوالي. وبالتالي فإن هدف إدارة التكلفة يجب أن يكون مرتكز على الأنشطة الأكثر وزن تكاليفي.
- من خلال اعتماد الزمن كمسبب تكلفة لتوزيع تكاليف الأنشطة الرئيسية لخطي الإنتاج القديم والجديد اتضح أن تكاليف إنتاج الإسمنت تتباين من خط إنتاجي إلى آخر ومن نوع إلى آخر تماشيا والتكنولوجيا المعتمدة في كل خط إنتاجي وكفاءة تشغيله، مع التباين في استهلاك المنتجات النهائية لتكاليف الأنشطة تماشيا والمواصفات القياسية لكل نوع.
- من خلال اعتماد أسلوب تكلفة على أساس النشاط يفصل بين خطي الإنتاج الأول والثاني في توزيع التكاليف على الأنشطة فالمنتجات النهائية بالشركة محل الدراسة، اتضح أن إنتاجية خطي الإنتاج متقاربة على الرغم من أن الخط الثاني جديد وذو تكنولوجيا متطورة ومقتصدة للطاقة مقارنة بالخط القديم المهلك بنسبة 90% وغير العقلاني في استهلاك الطاقة، الأمر الذي يلزم إدارة الشركة بتشكيل فريق عمل يقوم بدراسة وتحليل الخط الثاني لتحديد مسببات التكلفة غير المرغوب فيها ومعالجتها.
- من خلال حساب هامش الربح بناء على محرجات أسلوب التكلفة على أساس النشاط تبين أن الكلنكار العادي للخط الأول حقق نسبة هامش ربح تقدر بـ 32.37% والتي تعد مقبولة لو قارناها بهامش ربح الإسمنت، في حين الكلنكار العادي للخط الثاني حقق نسبة هامش ربح تقدر بـ 3.32% مما يوحي بأن الشركة صدرته بحسارة لو أدخلنا تكاليف النقل من المصنع للمبناء بعين الاعتبار.
- بمقارنة النتيجة التحليلية للكلنكار العادي (L1/2) والإسمنت العادي المباع لخطي الإنتاج القديم والجديد (CEM II/A-2) L 42.5 N (L1) نجد بأن الشركة تضيع فرصة ربح تقدر بـ 1495.67608 دج و 1212.11832 دج عند بيع 1 طن كلنكار بدلا من الإسمنت المنتج في خط الإنتاج الأول والثاني على التوالي.

- اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة محل الدراسة مكن الباحث من الوصول إلى النتائج التالية:
- اختبارات المواصفات القياسية أكد بأن منتجات الشركة محل الدراسة تتمتع بجودة عالية مقارنة بمنافسيها، الأمر الذي يجعلها قادرة على انتهاز سياسة التسعير على أساس القيمة أو التسعير وفق السوق مع الترويج للقيمة التي تتمتع بها منتجاتها (الجودة العالية - سعر البيع التنافسي) لزيادة مبيعاتها في ظل المنافسة التي يشهدها القطاع.
- بإجراء مقابلات مع عينة من العملاء الإستراتيجيين للشركة محل الدراسة لتحديد رغباتهم فيما يخص خصائص ومواصفات منتجات الشركة أحوالاً على ضرورة:
- تجميع أكياس الإسمنت في حزم وتغليفها بشريط بلاستيكي لتسهيل عملية تخزينها وحمايتها من التلف جراء العوامل الطبيعية لأكثر فترة زمنية ممكنة.
- الاستفادة من خدمة النقل.
- الاستفادة من التخفيضات والمرتبعات.
- اعتماد تكنولوجيا المعلومات في عملية البيع من خلال قيام المؤسسة بتصميم موقع إلكتروني يحتوي على نافذة للزبائن تسمح لهم بمعالجة طلباتهم إلكترونياً دون التنقل للمصنع وإتباع الإجراءات الإدارية العقدة.
- السياسة التسويقية والبيعية لشركة لفارج هولسيم تركز على الإسمنت العادي مع تتحمل مصاريف النقل وتقديم التخفيضات والمرتبعات لزبائنها، في حين شركة بسكرية تركز على الإسمنت السريع، مع تتحمل مصاريف النقل وتقديم التخفيضات والمرتبعات لزبائنها.
- تسجيل منتجات الشركة محل الدراسة لفجوة تكلفة موجبة تقدر بـ 300.3552 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N و 8.6072 دج بالنسبة لـ L1(vrac)، و 689.1052 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 23.9606 دج بالنسبة لـ L 42.5 N L2(vrac)، و 589.9665 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 23.0059 دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac) و 42.5 R L2(vrac).
- المكاملة بين أسلوب الكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة مكن الباحث من الوصول إلى النقاط التالية:
- لو رفعت الشركة محل الدراسة طاقتها الإنتاجية المحققة من 60% إلى 80% فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة ستسجل انخفاضاً بقر بـ 392.5089 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 21.1362 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 939.5662 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 49.9386 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 981.4832 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac) و 52.329 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac).
- لو رفعت الشركة محل الدراسة الإنتاج الساعي للفرن إلى 300 طن/سا فإن هذا سيؤدي إلى الانخفاض في زمن نشاط طهي الفريزة 2 بـ 1273.217 سا وبالتالي تقليص فاتورة الكهرباء بـ 138515092.21 - دج في السنة، والتي يترتب عنها انخفاض في تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 80.7296 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 4.03648 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 95.303 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac) و 4.76517 - دج بالنسبة لـ CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac).
- لو تستغل الشركة محل الدراسة الإنتاج الساعي المتاح لطاحونات الخليط الأولي والثانوي فإنها ستخفض من تكاليف نشاطي طحن الخليط الأولي وطحن الخليط الثانوي لخط الإنتاج القديم والجديد بـ 3505722.03 - دج و 860031.78 - دج و

- 68478.6577 -دج و 529032.458 -دج على التوالي، والتي يترتب عنها تحجيم تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 4.55 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 0.23 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 0.0488 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 0.024 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 0.46 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 0.023 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac).
- لو تستغل الشركة محل الدراسة الإنتاج الساعي المتاح للمعدات الصناعية لأنشطة الرئيسية سلسلة قيمة خطي الإنتاج القديم والحديد فإنها ستخفض من فاتورة استهلاكها للطاقة الكهربائية بـ 22893332.31 - دج بالنسبة لخط الإنتاج القديم و 41868209.37 - دج بالنسبة لخط الإنتاج الجديد، والتي يترتب عنها انخفاض في تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 23.865 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 1.2302 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 29.781 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 1.527 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 29.747 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 1.525 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac).
- كفاءة وفعالية نشاط الصيانة بالشركة محل الدراسة سيترتب عنه بلوغ الزمن المستهدف للصيانة التصحيحية لمعدات الأنشطة الرئيسية لخطي الإنتاج القديم والحديد وبالتالي تخفيض تكاليف الصيانة بـ 37432416.84 - دج بالنسبة لخط الإنتاج القديم و 82474401.3 - دج بالنسبة لخط الإنتاج الجديد، والتي يترتب عنها انخفاض تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 38.65 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 1.933 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 50.61 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 2.53 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 53.56 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 2.678 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac).
- التزام الشركة محل الدراسة بالاستهلاك المعياري للبارود يمكنها من تخفيض تكاليف نشاط استخراج الصخور الجيرية بـ 7416403.6 - دج، وبالتالي تحجيم تكلفة إنتاج وحدات الإنتاج النهائية بـ 3.2751 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 0.1638 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 2.3063 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 0.0053 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 2.279 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 0.114 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac).
- كفاءة وفعالية الشركة محل الدراسة في استغلال مواردها المتاحة سيمكئها من تتجاوز فجوة تكلفة وحدات الإنتاج النهائية بـ 162.4943 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(vrac)، و 15.70951 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L1(sac)، و 414.3733 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(vrac)، و 34.21126 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 N L2(sac)، و 572.8629 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2(vrac)، و 38.42832 - دج بالنسبة ل CEM II/A-L 42.5 R L2 (sac).

2- اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أسلوب لإدارة البيئة الداخلية للشركات الصناعية.

المحاسبة الإدارية الإستراتيجية توليفة من الأساليب التي تكامل بين المحاسبة الإدارية، الإدارة الإستراتيجية، التسويق وهندسة الإنتاج بهدف توفير معلومات مالية وغير مالية عن البيئة الداخلية والخارجية للشركة لتمكين إدارتها من تخطيط التكلفة والربح في ظل بيئة التصنيع التنافسية. وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: تنوع المنتجات وتعقد العمليات الإنتاجية المعتمدة على تكنولوجيا التصنيع المتطورة يفرض على الشركات الصناعية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

الشركات الصناعية الناشطة في سوق المنافسة التامة تتبنى الإنتاج الآلي مرتفع التكاليف الغير المباشرة لإنتاج توليفة من المنتجات المتنوعة التي توازن بين التكلفة، الجودة والزمن، من خلال اعتمادها أسلوب التكلفة على أساس النشاط لتحليل هيكل تكلفة سلسلة قيمتها مع التحديد الدقيق لمسبباتها المعتمدة في توزيع التكاليف الغير المباشرة على الأنشطة بهدف فهم سلوكها وإدارتها من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتحسين المستمر لتلك التي تضيف قيمة لتحجيم فجوة تكلفة منتجاتها في ظل مستويات الجودة التي يطلبها السوق. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: دراسة خصائص ومواصفات وأسعار المنتجات المنافسة والإستراتيجيات التسويقية للشركات الرائدة في مجال الصناعية يمكن الشركات الصناعية من توفير المعلومات الضرورية لدعم عمليات الإدارة الإستراتيجية.

تماشياً مع قاعدة السوق نقطة بداية النشاط وليس نقطة نهايته فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يستند على المعلومات التي يوفرها قسم التسويق عن العملاء والمنافسين لتحديد الخصائص والمواصفات الواجب توافرها في المنتج وسعر بيعه المستهدف لتخطيط التكلفة والربح في حدود الجودة المرغوب فيها من خلال التركيز على مرحلة التصميم كون الشركة في إمكانها أن تضغط فرق التكلفة بحوالي 80% عن طريق البحث والتطوير لهندسة القيمة، مع التحسين المستمر في سلسلة قيمة المؤسسة بحذف التكاليف الخفية من خلال الاعتماد على أساليب تحجيم التكلفة كإدارة الجودة الشاملة، هندسة العمليات، المقارنة المرجعية... الخ. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

الفرضية الرابعة: مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة يعكس الربح الحقيقي الذي يشير إلى كفاءة وفعالية المورد البشري في خلق الثروة وفق الهيكل المالي المتاح للشركة محل الدراسة.

تماشياً والمفهوم الحديث للتسيير الذي ينص على أن الهدف من النشاط ليس بالضرورة تحقيق أرباح عالية وإنما بلوغ مستويات ربح تضمن تغطية كل التكاليف الاقتصادية وبالأخص تكلفة رأس المال المستمر، فقد تبين من خلال تطبيق مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة بالشركة محل الدراسة بأنه على الرغم من تحقيقها لنتيجة محاسبية صافية موجبة طول فترة الدراسة إلا أنها سجلت هدم للثروة بداية من سنة 2019، مما يلزم إدارتها بضرورة تمييز إستراتيجياتها لمسايرة التغيرات التي تواجهها الداخلة والخارجية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

الفرضية الخامسة: المؤشرات غير المالية لبطاقة الأداء المتوازن تسمح للشركة محل الدراسة بوضع خطة إستراتيجية تمكنها من الاستغلال الكفاء والفعال لمواردها المالية المادية والبشرية... الخ لجعل نتائج مؤشرات أهدافها المترابطة تقترب من مستهدفاتها.

مع التغيرات المتسارعة التي شهدتها بيئة أعمال الشركة محل الدراسة أصبحت المقاييس المالية القائمة على البيانات المحاسبية ليست سوى محصلة لمسببات خلق القيمة لبطاقة الأداء المتوازن التي بينت أن الأداء الكلي للشركة في تراجع مستمر عبر الزمن فبعدها كان مستقر بين المستوى الجيد والجيد جداً خلال السنوات من 2012 م إلى 2014 م انتقل إلى المستوى المتوسط بداية من سنة

2015 م حتى سنة 2017 م ليرتفع بعدها إلى المستوى الجيد سنة 2018 م نتيجة دخول خط الإنتاج الثاني حيز الخدمة، لكن سرعانما تراجع وإيستقر في المستوى الضعيف جدا بداية من سنة 2019 م إلى غاية سنة 2021 م وهذا راجع لانخفاض العملاء بسبب غياب سياسة تسويقية بالشركة، مع تسجيل مستويات حرجة بالنسبة لكل من أداء عمليات الصيانة، تشغيل المعدات الصناعية، الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة، إدارة تكاليف الطاقة، إدارة تكاليف الصيانة، إنتاجية العمال. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الخامسة.

الفرضية السادسة: أسلوب التكلفة على أساس النشاط لا يقدم أي إضافة بالنسبة لدراسة هيكل تكلفة الشركة محل الدراسة كونها تقوم بإنتاج منتجات نمطية.

على اعتبار أن منتجات الشركة محل الدراسة تتنوع وتباين من حيث نسبة استهلاكها للموارد (التكاليف غير المباشرة) نتيجة لاختلاف الطلب على أنشطة خطها الإنتاجيين مختلفي التكنولوجيا والطاقة الإنتاجية، فإن هيكل تكلفة كل منها معقد ومن المستحيل إدارته من خلال طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمدها. الأمر الذي جعل الباحث يطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الذي يمكنه من تحليل هيكل تكلفة سلسلة قيمتها مع الدقة في توزيع تكاليفها الغير المباشرة التي تشكل 84.13% من إجمالي التكاليف على الأنشطة فالمنتجات وفق علاقة السبب نتيجة وبالتالي توفير معلومات مالية وغير مالية دقيقة تم الاعتماد عليها في إدارة تكاليف الأنشطة لقياس وتحجيم فجوة تكلفة أهداف التكلفة النهائية تماشيا إستراتيجية قيادة التكلفة. وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية السادسة.

الفرضية السابعة: دراسة السوق وتحسيد فلسفة السعر يقود التكلفة يسمح للشركة محل الدراسة من تحديد متطلبات الزبائن والتكلفة المستهدفة.

في ظل غياب بحوث السوق الرامية إلى تحديد اتجاهات الأسعار، احتياجات الزبائن، الإستراتيجيات التنافسية للمنافسين... الخ سلت الشركة محل الدراسة انحراف سلبي في مبيعاتها يقدر بـ 30% نتيجة التغيرات المتسارعة التي شهدتها قطاع صناعة الإسمنت في الجزائر. وبتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تمكن الباحث من نقل الضغط التنافسي من البيئة الخارجية إلى البيئة الداخلية للشركة من خلال معرفة الإستراتيجيات التنافسية المنتهجة من قبل المنافسين، تحديد سعر البيع المستهدف فالتكلفة المستهدفة، معرفة جودة منتجات الشركة مقارنة بمنافسيها، ضبط رغبات الزبائن... الخ، وبالتالي تمكين الإدارة الإستراتيجية من تخطيط التكلفة والربح في ظل حالة من التأكد التام. وهذا ما يثبت صحة الفرضية السابعة.

الفرضية الثامنة: يساهم التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس فجوة تكلفة الشركة محل الدراسة والعمل على تحجيمها على طول سلسلة قيمة المنتجات مع الحفاظ على متطلبات الزبائن.

بالاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية لكل من أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة تمكن الباحث من قياس فجوة تكلفة منتجات الشركة محل الدراسة والعمل على إدارتها من خلال معرفة العوامل المسببة للتكاليف الغير المضيفة للقيمة واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتخفيضها أو التخلص منها كزيادة معدل استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة لتخفيض تصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة، الرفع من معدل استغلال القدرة الإنتاجية المتاحة لإدارة تكاليف الكهرباء والغاز والكرات الحديدية المستهلكة... الخ، مع قياس مقدار التخفيض الذي يحدثه كل إجراء على مستوى كل نشاط وأثره على فجوة تكلفة أهداف التكلفة النهائية في ظل الحفاظ على الخصائص والمواصفات المطلوبة من قبل الزبائن. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثامنة.

3- توصيات الدراسة:

- من خلال الدراسة التطبيقية التي تم إجراؤها بالشركة محل الدراسة يمكن تقديم مجموعة من الملاحظات والتوصيات كالتالي:
- ضرورة إعادة النظر في نظام التكاليف المعتمد من قبل مصلحة المحاسبة التحليلية، كونه أصبح لا يتناسب واحتياجات الإدارة الإستراتيجية في ظل انتقال الشركة من النشاط في سوق المنافسة الاحتكارية إلى المنافسة التامة.
- ضرورة إقامة أيام دراسية ودورات تدريبية هادفة لإطلاع عمال الشركة على كل ما هو جديد في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتحفيز قدراتهم الإبداعية وتسهيل عملية تبني نظام للمحاسبة عن الوضع الإستراتيجي يتناسب والتغيرات المتسارعة في قطاع صناعة الإسمنت بالجزائر.
- ضرورة استحداث دائرة للمحاسبة الإستراتيجية نظرا للأهمية البالغة التي يحضى بها المحاسب الإستراتيجي في بيئة الأعمال التنافسية باعتباره مساهم رئيسي في عملية الإدارة الإستراتيجية من خلال توفيره للمعلومات المالية وغير المالية عن البيئة الداخلية والخارجية للشركة واستخدامها في قياس تقييم واقتراح الحلول الكفيلة بحسين الأداء التشغيلي والإستراتيجي.
- إنشاء مخبر بحث يظم مجموعة من الباحثين متعددي التخصصات يعملون مع إدارات الشركة بهدف التطوير وإيجاد الحلول لمختلف مشاكل التصنيع والتسيير التي تعاني منها الشركة.
- حتى تتمكن الشركة من تلبية احتياجات الإدارة الإستراتيجية في ظل بيئة الأعمال التنافسية وجب عليها تبني نظام تخطيط موارد المؤسسة كبدل لتوليفة الأنظمة المتبناة على مستوى المديرية المختلفة بهدف تقليل التكاليف، السرعة في العمل، التكامل بين المصالح والمديريات والدوائر خدمة للإستراتيجية التنافسية المنتهجة.
- على الشركة أن تتبنى نظام بطاقة الأداء المتوازن ما دامت تتوفر على كل مقوماته لاستخدامه في الإدارة الإستراتيجية.
- تماشيا والإنتاج الآلي المعتمد بالشركة وجب على إدارتها تشكيل فريق عمل متداخل المهام للعمل على تصميم نظام معلومات تكاليفي قائم على المكاملة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة-الإدارة-الموازنة على أساس النشاط لتخطيط التكلفة والربح.
- يجب على الشركة أن تقوم بتكثيف الدورات التدريبية لعمال بهدف الاستغلال الكفاء لنظام تسيير المخزون COSOIN طبعة 2022 م المصمم لتلبية احتياجات نظم الإدارة الحديثة، كونه قادر على توفير كم هائل من المعلومات المالية وغير المالية المعتمدة في نظم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.
- يجب على الشركة محل الدراسة إيجاد حل للتفاوت بين الإنتاج الساعي المتاح للكسارات وطاقة النقل الساعية المتاحة للبطانات المتحركة للتقليل من زمن نشاط الكسارات وبالتالي الاقتصاد في استهلاك الطاقة والتموينات الأخرى.
- لكي تتمكن الشركة من التنوع بدون تحمل تكلفة فرصة بديلة وجب عليها تزويد خطوط الإنتاج بصوامع تخزين معدنية متحركة.
- يجب على الشركة تبني نظام حوافر قائم على خلق القيمة الاقتصادية المضافة.
- على الشركة تزويد سلسلة قيمتها بنشاط لتغليف حزم الإسمنت بشريط بلاستيكي لتسهيل تخزينها، وبالتالي كسب ميزة تنافسية تمكنها من زيادة مبيعات الإسمنت المحمل في أكياس وخاصة في فصل الشتاء.
- وجوب العمل على تخفيض الاستثمار في الأصول العاطلة (غير المضيفة للقيمة) مثل طاحونة الإسمنت الإضافية في الخط الإنتاجي الجديد؛
- على الشركة أن تشكل فريق عمل للبحث عن الأسباب الجوهرية وراء عدم استغلال الإنتاج الساعي المتاح للمعدات الصناعية، وارتفاع زمن التوقف للصيانة التصحيحية وبالأخص في خط الإنتاج الجديد.

- على الشركة أن تربط خط الإنتاج القديم بالجديد من خلال منطقة طحن الخليط الأولي، ومنطقة طهي الفرينة ومنطقة طحن الخليط الثانوي.
- يجب اعتماد تكنولوجيا المعلومات في عملية البيع من خلال قيام المؤسسة بتصميم تطبيق أو موقع إلكتروني يحتوي على نافذة للزبائن تسمح لهم بمعالجة طلبياتهم إلكترونياً دون التنقل للمصنع وإتباع الإجراءات الإدارية العقدة.
- لمواجهة المنافسة التي تعاني منها الشركة يجب عليها انتهاز سياسة تسويقية قائمة على منح الامتيازات للعملاء لكسب رضاهم فولائهم.
- لتحسين أداء نشاط الصيانة الميكانيكية، الكهربائية، الأوتوماتيكية، يجب على الشركة أن تشكل فريق عمل، أحدها متخصص في صيانة الخط القديم والآخر متخصص في صيانة الخط الجديد، مع تطبيق فلسفة المقارنة المرجعية لجعل عمال الشركة يستفيدون من خبرة الشركات الرائدة في مجال الصيانة بالقطاع.
- توعية الإدارة العليا للشركة بضرورة تطوير الفكر المؤسسي لرأس مالها البشري من خلال وضع برنامج تدريبي لزرع روح المبادرة والعصف الذهني وفق نظام حلقات الجودة.
- لكي تتخلص الشركات الوطنية من شبح تكاليف الفشل الخارجي وجب منحها الحرية في التعامل من الموردين بعيداً عن قيد التعامل مع المؤسسات الوطنية على حساب المؤسسات الخاصة التي أثبتت قدرتها على توفير منتجات بجودة وسعر تنافسي.
- على الشركة محل الدراسة أن تحرص على الاحتكاك بالشركات الرائدة في مهنتي التعدين وصناعة الإسمنت على المستوى الوطني والدولي للاستفادة من خبراتهم بهدف إدخال التحسينات المستمرة على سلسلة قيمها لإدارة التكاليف الخفية غير مرغوب فيها.
- يجب على مجمع الإسمنت GICA أن ينشئ وحدة إنتاجية تختص في صناعة الأكياس 50 كلغ و 1200 كلغ والشريط البلاستيكي لتغليف الحزم الإسمنتية.
- لكي يتم استغلال الطاقة الإنتاجية العاطلة في قطاع الإسمنت بالجزائر وجب على الدولة أن تدخل معايير جديدة في إنشاء الطرقات بحث يتم استهلاك الإسمنت لزيادة العمر الاقتصادي للطريق كما هو معمول به في ألمانيا.

4- أفاق الدراسة

من خلال هذه الدراسة يمكننا اقتراح مجموعة من المواضيع التي تشكل امتداد لهذا البحث المتواضع:

- دور تطبيق المقارنة المرجعية باعتماد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الكلي للشركات الصناعية.
- تأثير ممارسة الإدارة بالأنشطة على مسببات خلق الثروة بالشركات الصناعية.
- المكاملة بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط وهندسة القيمة كمدخل إستراتيجية لإدارة تكلفة الشركات الصناعية.
- أثر تطبيق المحاسبة عن الوضع الإستراتيجية وفق النظرية الموقفية على تخطيط التكلفة والربح.
- القيمة الاقتصادية المضافة كنظام حوافر لخلق الثروة للمساهمين.
- تخطيط التكلفة والربح بالمؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني التكلفة المستهدفة على أساس النشاط.
- دور نظام التكلفة، الإدارة والموازنة على أساس النشاط في الإدارة الإستراتيجية للتكاليف الخفية.
- إدارة الجودة الشاملة كنظام متكامل للموازنة بين ثلاثية البقاء من أجل الحياة التكلفة-الجودة-الزمن.
- أثر تأهيل المحاسب الإداري على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالمؤسسات الصناعية.
- أسلوب التكلفة على أساس النشاط والخصائص المميزة للمنتج لدعم الإدارة الإستراتيجية بالمؤسسات الصناعية.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع
أولاً: باللغة العربية
1- الكتب
1. أحمد حسين على حسين، "المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي"، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2013.
2. أحمد ظاهر و محمد أبو نصار، "المحاسبة الإدارية"، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2013.
3. إسماعيل حجازي ومعالم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة"، دار أسامة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
4. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
5. إسماعيل محمد السيد، "الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، د.ط، 1990.
6. إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
7. إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، "التسيير المالي - الإدارة المالية: دروس وتطبيقات"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، د.ط، 2006.
8. أمين السيد أحمد لطفي، "التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة"، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، د.ط، 2006.
9. أنس عبد الباسط عباس، "الإدارة الإستراتيجية رؤية معاصرة"، دار النشر الدولي، المملكة العربية السعودية، د.ط، 2018.
10. بول آر نيفين، ترجمة: أحمد بن عبد الله الزهراني وسالم بن سعيد القحطاني، "بطاقة الأداء المتوازن خطوة بخطوة للمؤسسات الحكومية وغير الربحية"، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، د.ط، 2016.
11. جولي مابري، "تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية"، ترجمة احمد محمد زامل، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، د.ط، 2004.
12. حسين بلعجوز ومحاد عريوة، "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية : تطور أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، د.ط، 2019.
13. حسين بلعجوز ومحاد عريوة، "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، دون طبعة، 2019.
14. خميسي شيحة، "التسيير المالي للمؤسسة"، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، د.ط، 2013.
15. روبرت . أ. و بيس-ديفيد. لي، ترجمة عبد الحكم الخزامي، "الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية"، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2008.

16. سعد علي ربحان المحمدي، "الإدارة الإستراتيجية - أساسيات ومبادئ الإدارة الإستراتيجية"، الدار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ط، 2017.
17. شعيب شنوف، "التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المال، IFRS"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
18. عاطف الأخرس وآخرون، "محاسبة التكاليف الصناعية"، دار البركة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001.
19. عائشة يوسف الشميلي، "الإدارة الإستراتيجية الحديثة - التخطيط الإستراتيجي - البناء التنظيمي - القيادة الإبداعية - الرقابة والحوكمة"، دار الفجر، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2017.
20. عبد الباري إبراهيم درة وناصر محمد سعود جرادات، "أساسيات في الإدارة الإستراتيجية منحنى نظري تطبيقي"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ط، 2014.
21. عبد العزيز محمد المخلافي، "أساسيات الإدارة المالية"، كلية التجارة والاقتصاد جامعة صنعاء، اليمن، د ط، 2011.
22. عدنان تايه النعيمي وأرشد فؤاد التميمي، "الإدارة المالية المتقدمة"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
23. عدنان تايه النعيمي وأرشد فؤاد التميمي، "التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ط، 2007.
24. غادة عباس، "أسس الإدارة المالية"، الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، سورية، د.ط، 2018.
25. فهمي مصطفى الشيخ، "التحليل المالي"، SME Financial Inc، رام الله، فلسطين، الطبعة الأولى، 2008.
26. محمد أحمد محمد مختار، "الإدارة الإستراتيجية المفاهيم والنماذج"، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، د.ط، 2009.
27. محمد المحمدي الماضي، "إدارة الإستراتيجية"، جامعة القاهرة، مصر، دون طبعة، 2017.
28. محمد بن زهية، "المحاسبة التحليلية"، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، د.ط، 2021.
29. محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، د.ط، 2003.
30. محمد صلاح الحناوي وجمال إبراهيم عيد، "الإدارة المالية: مدخل القيمة واتخاذ القرارات"، الدار الجامعة، دون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2002.
31. محمد محمود الخطيب، "الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
32. محمد مدحت غسان الخيري ودلال غسان الخيري، "التحليل المالي الكشف عن الانحراف والاختلاس"، الصايل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ط، 2012.
33. محمد منصور إسماعيل العريفي، "الإدارة الإستراتيجية"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن، الطبعة الثانية، 2011.
34. محمد هاني محمد، "الإدارة الإستراتيجية الحديثة"، دار المعتز، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
35. محمود فتوح ومحمد عبد الكريم وعمر عبد الكريم، "الإدارة المالية 1 مفاهيم أساسية تقييم الأدوات المالية"، شعاع للنشر والتوزيع، دون طبعة، حلب، سورية، 2018.

36. محي الدين عبد الرزاق حمزة، "محاسبة التكاليف الصناعية"، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
37. مفلح محمد عقل، "مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبع الأولى، 2009.
38. ممد هاني محمد، "الإدارة الإستراتيجية الحديثة"، دار المعتز، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
39. منصور محمد إسماعيل العريقي، "الإدارة الإستراتيجية"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، د.ط، 2011.
40. منير إبراهيم الهندي، "الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الرابعة، 1999.
41. منير إبراهيم هندی، "الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
42. منير إبراهيم هندی، "الفكر الحديث في الاستثمار"، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 1999.
43. منير إبراهيم هندی، "الفكر الحديث في الاستثمار"، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، الطبعة الثانية، 2004.
44. منير شاكر محمد وإسماعيل وإسماعيل وعبد الناصر نور، "التحليل المالي مدخل صناعة القرارات"، مطبعة الطليعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
45. ناصر دادي عدون، "المحاسبة التحليلية"، دار الحمدي العامة، الجزائر، د.ط، 1999.
46. ناصر نور الدين عبد اللطيف، "دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية المتقدمة لأغراض قياس وتصميم الأداء وترشيد التكاليف"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، د.ط، 2010.
47. ناصر نور الدين عبد اللطيف، "دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف"، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2014.
48. نعيم إبراهيم الظاهر، "الإدارة الإستراتيجية المفهوم - الأهمية - التحديات"، عالم الكتب الحديث، إربد، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
49. هاني عاطف، "محاسبة التكاليف"، دار الكتب والوثائق القومية، مصر، د.ط، 2016.

2- المقالات والمؤتمرات الوطنية والدولية

1. أسماء حبشي وميلود تومي، "إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة قسم الأشعة بمستشفى طب العيون بسكرة"، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 14، العدد 2، 2020.
2. إبراهيم فرزيزي، "استعمال نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في التسيير الاستراتيجي للتكاليف"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية - جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 20، العدد 1، 2008.
3. أبو بكر الشريف خوالد، "المقارنة المرجعية ودورها في تحقيق التميز التنافسي للمصارف"، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، حماة، سوريا، المجلد العدد 66، 2017.
4. أحمد بن خليفة وحمزة بعلي، "فعالية إدارة المعرفة في تعزيز الميزة التنافسية من خلال الإستراتيجية التنافسية"، مجلة

- الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، العدد 8، 2017.
5. أحمد بوراس والسعيد بريك، "قيمة المنشأة الاقتصادية وفق نموذج القيمة الاقتصادية المضافة"، الحكمة، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، المجلد 4، العدد 12، 2012.
 6. أحمد بوسهمين وسعاد عياط، "واقع الإدارة الإستراتيجية في مؤسسات التعليم العالي الجزائرية جمعة طاهري محمد بشار كنموذج تطبيقي"، مجلة المؤشرات للدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، المجلد 1، العدد 3، 2017.
 7. أحمد جميل وميلود زيد الخير، "مدخل المقارنة المرجعية من خلال الأدلة الإرشادية لجوائز الجودة"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 14، العدد 2، 2014.
 8. أحمد زرنوح، "الأداء في المنظمة"، مجلة سوسولوجيا، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 1، العدد 3، 2017.
 9. أحمد سالم الصقر، أهمية مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف دراسة ميدانية في الشركة الليبية للحديد والصلب، إربد للبحوث والدراسات - العلوم الإدارية والمالية، جامعة أربد عمادة البحث العلمي، إربد، الأردن، المجلد 16، العدد 1، 2012.
 10. أحمد شعشوع وأبوبكر بوسالم وعبد الخالق أودنة، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة دراسة مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) والمؤشرات المالية التقليدية (ROE, ROI)، مجلة التكامل الاقتصادي، مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الأفريقي، جامعة أحمد درارية، أدرار الجزائر، المجلد 9، العدد 1، 2021.
 11. أحمد محمد خليل وآخرون، "استخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم نتائج ممارسة إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على شركة آسيا سيل للاتصالات"، مجلة جامعة العلوم الإنسانية، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق، المجلد 21، العدد 4، 2017.
 12. أسامة مهدي حسين الهاشمي وغزوان محمد راهي الحدراوي، "دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب التكاليف على أساسا لنشاط في تقويم الأداء - دراسة تطبيقية في معمل سميت الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإداري، جامعة الكوفة، الكوفة، العراق، المجلد 2، العدد 15، 2018.
 13. إسحاق رزاق عطية وآخرون، "إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط ABB في مديرية باديات بابل"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2006.
 14. أسعد مبارك حسين، "استخدام اظلم التكلفة على أساس النشاط لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات المينائية"، مجلة جامعة البحر الأحمر، السودان، العدد 4، 2013.
 15. إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، "دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 12، العدد 4، 2012.
 16. إسماعيل عباس منهل أبو غيف وعلي محمد ثجيل المعموري، "استخدام تقني التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات النسيجية واسط"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 8، العدد 23، 2013.

17. أفنان عبد علي الأسدي وبشرى شاكرا الشكري، "مدى إمكانية تطبيق إدارة الجودة الشاملة"، مجلة كلية الفقه، كلية الفقه، جامعة الكوفة، الكوفة، العراق، العدد 5، 2007.
18. إلياس سالم، "التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال"، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة جامعة البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر، المجلد 8، العدد 1، 2021.
19. أمال سحنون، "دور أدوات التحليل المالي في قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة حضنة حليب"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 14، العدد 1، 2021.
20. أمل عبد الحسن كحيط، "دور المقارنة المرجعية في تقييم أداء المطارات دراسة تحليلية مقارنة بين المطارات العراقية مع التركيز على مطار بغداد الدولي"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، المجلد 12، العدد 50، 2016.
21. أمينة بن جدو ومسعود ميهوب، "تقييم كفاءة وفعالية الأداء المالي للبنوك التجارية باستخدام النسب المالية دراسة مجموعة من البنوك الأمريكية للفترة (2010-2019)"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، المجلد 8، العدد 2، 2021.
22. أمينة بوتواتة، "تقييم الأداء المالي لجمع سوناطراك بالمقارنة بين أساليب التقييم الحديثة والتقليدية دراسة قياسية للفترة (2012-2015)"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 6، 2019.
23. آيت محمد مراد، "اعتماد نظام التكلفة المستهدفة كآلية لدعم تنافسية المنشآت"، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، 2014.
24. بكر محمود الطراونة، "مدى فعالية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعة الأردنية الحكومية والخاصة"، مجلة الجنان، جامعة الجنان، مركز البحث العلمي، طرابلس، لبنان، المجلد 7، العدد 5/1، 2015.
25. بن عنتر عبد الرحمان، "إدارة الجودة الشاملة كتوجه تنافسي في المنظمات المعاصرة"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، الجزائر، المجلد 6، العدد 6، 2008.
26. بومصباح صافية، "أثر المعلومات المحاسبية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة التنافسية دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعريريج"، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2019.
27. التجاني إلهام وشعوبي محمود فوزي، "تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية" دراسة حالة البنك الوطني الجزائري والقرض الشعبي الجزائري للفترة 2005-2011"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 9، العدد 1، 2011.
28. تمارة موفق عبد الله التكريتي، "أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية باستخدام أسلوب تمهيد الدخل على الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، المجلد 14، العدد 56، 2019.

29. جورج ناصر شواقفة، "القيمة الاقتصادية المضافة كوسيلة لتقييم الكفاءة المالية في البنوك التجارية الأردنية"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 6، العدد 1، 2021.
30. حاتم كريم كاظم، "دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سمنت النجف الأشرف"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 2، العدد 9، 2008.
31. حاضر صباح شعير، "دور الإدارة الإستراتيجية في تطوير الكفاءة المالية للقطاع المصرفي: دراسة تطبيقية في عدد من المصارف العراقية الخاصة"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميله، الجزائر، المجلد 3، العدد 1، 2019.
32. حسام قرني أحمد على، أثر تطبيق الجودة الشاملة على الأداء الإداري للمنظمات، الفكر الشرطي، القيادة العامة لشرطة الشارقة مركز بحوث الشرطة، الإمارات العربية المتحدة، المجلد 25، العدد 98، 2016.
33. حسام محمود أبو حمور، "أثر ممارسة القيادة الإستراتيجية في الإبداع والتميز المنظمي في المستشفيات الخاصة الأردنية"، مجلة معارف، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، المجلد 12، العدد 23، 2017.
34. حسن عيسى أبو حمام، "أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات"، مجلة عين الشمس، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، العباسية، مصر، المجلد 17، العدد 3، 2013.
35. حسني عابد محمد عابدين، "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الأقصى - سلسلة العلوم الإنسانية، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين، المجلد 19، العدد 1، 2015.
36. حسنية صيفي ونوال بن عمارة، "قياس الأداء المالي باستخدام القيمة الاقتصادية المضافة دراسة حالة المؤسسات المدرجة في مؤشر CAC40 خلال الفترة (2008-2013)"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 15، العدد 15، 2015.
37. حسين بلعجوز، "تطور بيئة الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضباف، المسيلة، الجزائر، العدد 5، 2011.
38. حمدي زعرب، "مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث - العلوم الإنسانية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، المجلد 25، العدد 10، 2001.
39. حنان صحبة عبد الله وحاتم كريم كاظم، "دور التكامل بين تقنيي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية - دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي معمل الإسمنت بابل"، مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 25، العدد 111، 2019.
40. حيدر خضير جوان وعلى أحمد فارس، "تأثير القيمة الاقتصادية المضافة في القيمة السوقية المضافة دراسة تطبيقية لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة وارث العلمية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة وارث

- الأنبياء، كربلاء، العراق، المجلد 2، العدد 8، 2021.
41. خالد القطيني، "دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركات العامة للصناعات المعدنية (بردي)", مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 34، العدد 108، 2012.
42. خالد بن عمر، "تكامل التحليل المالي والتحليل النقطي لتطوير إجراءات الكشف المبكر للفشل المالي"، مجلة دراسات اقتصادية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، المجلد 13، العدد 2، 2013.
43. خالد خنتوش ساجت وأحمد جاسم مطرود، "إدارة الجودة الشامل بين الواقع والمعوقات دراسة تحليلية"، مجلة جامعة بابل العلوم الإنسانية، جامعة بابل، بابل، العراق، المجلد 25، العدد 6، 2017.
44. خالد محمد المدهون، "مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية والمشكلات التي تواجهها - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي جامعة فلسطين، غزة، فلسطين المجلد 6، العدد 4، 2016.
45. خالد محمد بني حمدان وآخرون، "دور إدارة المعرفة في تطبيق المقارنة المرجعية دائرة الجمارك العامة الأردنية -دراسة حالة"، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 25، 2010.
46. خولة حسين حمدان ومحمد علوان رحيمة، "دور تقنية هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وانعكاسها على الميزة التنافسية بحث تطبيقي في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، الكوت، العراق، العدد 28، 2017.
47. دعاء رضا رياض محمد، "التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفعالية وتحليل العلاقة بينهما: بحث في تطوير الفكر الإداري"، مجلة العلوم الإدارية، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر، 2015.
48. دلال حطاب وسارة مرزوق، "التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير ودوره في تقييم الأداء المالي دراية حالة مركب سيدار الصناعي (2011-2012)", مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، الأردن، العدد 29، 2019.
49. ذاكر عبد الله مفلح مصاروة و عبيد خيون الخفاجي، "التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقات التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني - دراسة ميدانية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 8، العدد 23، 2013.
50. ذاكر عبد الله مفلح مصاروة و عبيد خيون الخفاجي، "التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني - دراسة ميدانية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 8، العدد 23، السنة 2013.
51. راضية عطوي، "التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف - دراسة حالة تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK (BCR)", مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 15، 2012.
52. رامي أبو وادي ونهيل سقف الحيط، "القيمة الاقتصادية المضافة كأداة لتقييم أداء المصارف التجارية الأردنية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، المجلد 30، العدد 12، 2016.
53. رانية غضاب، "تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة"، مجلة الاجتهاد

- للدراستات القانونية والاقتصادية، جامعة تامنغست، تمارست، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، 2018.
54. رتيبة نحاسية، "إستراتيجيات التنافس والميزة التنافسية للمؤسسة"، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر 3، الجزائر العاصمة، الجزائر، المجلد 12، العدد 3، 2008.
55. رشيد بوزرية وسمير يجاوي، "القيمة الاقتصادية المضافة كنموذج فعال لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ALGAL PLUS بالمسيلة"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 5، العدد 1، 2021.
56. زرزار العياشي وغياذ كريمة، "الإطار المفاهيمي لتطبيق المقارنة المرجعية وأهميتها للمنظمات الحديثة"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2017.
57. زعور نعيمة، السبتي وسيلة، "تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC في المؤسسات العمومية، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - المديرية العملياتية بسكرة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي -، جامعة زيان عاشور الحلفة، المجلد 30، العدد 2، 2015.
58. زويير عياش ونور الهناء براهم، "تحقيق ميزة تنافسية في المؤسسات الاقتصادية من منظور تطبيق الإستراتيجيات العامة للتنافس"، دفاثر المتوسط كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، العدد 7، 2017.
59. زياد عوده ابنه العمائده، "العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، العدد 3، 2009.
60. زياد هشام السقا وساكار ظاهر عمر أمين، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة التكلفة دراسة لآراء عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة جامعة التنمية البشرية، جامعة التنمية البشرية، البشرية، العراق، المجلد 1، العدد 3، 2016.
61. زينب علاوي إبراهيم، "تشخيص وتحليل انحراف العملية الإنتاجية لمنتج صناعي باستخدام أدوات الجودة"، المجلة العراقية للهندسة الميكانيكية وهندسة الموارد، كلية الهندسة، جامعة بابل، العراق، المجلد 13، العدد 3، 2013.
62. سالم عبد الله حلس، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 1، 2007.
63. سالم عميرة العمور، "استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، المجلد 6، 2015.
64. سعد العنزي وعائشة حمودي العبيد، "فلسفة إدارة الجودة الشاملة للبيئة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 15، العدد 53، 2009.
65. السعد عبد الحسين توفيق شبلي، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي والتشغيلي في الوحدات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، المجلد 6، العدد 23، 2009.
66. سليمان البشتاوي، "الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM) نحو تحسين وتطوير الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث - العلوم الإنسانية،

- جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، المجلد 28، العدد 8، 2014.
67. سمية أحمد ميلي وحسين بلعجوز، "محاسبة التسيير ودورها في قياس وتقييم الأداء بالتطبيق على المؤسسة الاقتصادية في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم لتجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 10، العدد 16، 2016.
68. شعشوع أحمد ويوسالم أبو بكر وأودينة عبد الخالق، "دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) والمؤشرات المالية التقليدية (ROI, EOE)"، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، المجلد 9، العدد 1، 2021.
69. شلابي عمار، "دور نظام التكلفة على أساس النشاط في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود-"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2019.
70. شهرزاد صالح سميرة ومسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 3، 2016.
71. الشيخ الداودي، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 7، العدد 7، 2010.
72. صافية بومصباح، "أثر المعلومات المحاسبية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل المنافسة دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعريش"، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2019.
73. صالح إبراهيم الشعلائي، "المنظور الإستراتيجي لاستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبيا وأوجه القصور"، مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق، المجلد 4، العدد 4، 2011.
74. الصديق الطاهر الدباغ، "أهمية استخدام مفهوم الموازنة على أساس النشاط (ABB) في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف التصنيع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية"، مجلة الأستاذ، جامعة بغداد، العراق، العدد 13، 2017.
75. صفاء خليل القاضي وسحر محمد أبو بكر، "أثر الإدارة الإستراتيجية في بناء المنظمات الذكية: الدور المعدل للقيادة الإستراتيجية في شركات صناعة الأدوية الأردنية"، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، مركز رفاذ للدراسات والأبحاث، الأردن، المجلد 10، العدد 2، 2021.
76. صفاء محمد عبد الدايم، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، العدد 3، 2001.
77. الطراونة بكر محمود، "مدى فاعلية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة"، مجلة الجنان، مركز البحث العلمي، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، العدد 7، 2015.
78. عادل أحمد عايض نشوان ومحمد عبد الفتاح إبراهيم، "إدارة تكلفة معالجة مياه الصرف الصحي باستخدام التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط: دراسة حالة"، مجلة الفكر محاسبي، كلية التجارة، جامعة

- عين الشمس، القاهرة، مصر، المجلد 22، العدد 3، 2018.
79. عادل طه أحمد فايد، تطوير إعداد الموازنة بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أساليب الموازنة على أساس النشاط، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، المجلد 19، العدد 1، 2015.
80. عامر محمد الجنابي وياسين نور محمد، "انعكاس تكامل الدخل المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة على قرارات المستثمرين"، مجلة العلوم الاقتصادية الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 20، العدد 75، سنة 2014.
81. عبد الإله مصطفى إبراهيم أحمد وكمال أحمد يوسف، "دور الموازنة على أساس النشاط في تقويم الأداء المالي"، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، المجلد 12، العدد 48، 2018.
82. عبد الجليل إدريس أحمد درو، "مدى استخدام منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات تسعير الخدمات المصرفية: دراسة ميدانية- المصارف العامة"، مجلة جامعة البحر الأحمر للعلوم الإنسانية، جامعة البحر الأحمر، البحر الأحمر، السودان، العدد 1، 2016.
83. عبد الحسين توفيق شبلي، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي والتشغيلي في الوحدات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، المجلد 6، العدد 23، 2009.
84. عبد الرحمان محمد رشوان ومحمد عبد الله أبو رحمان، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في قياس الأداء المالي للمشروعات الصغيرة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، المجلد 6، العدد 3، 2019.
85. عبد الرحمن البكري منصور ومحمد أحمد محمد عبد الله، "دور أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة دراسة ميدانية على مصانع البوهيات السودانية"، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 12، العدد 47، 2018.
86. عبد الرحيم محمد عبد الرحيم حسانين، "المقارنة المرجعية كمدخل لتطوير الأداء المؤسسي في المنظمات العامة رؤية مقترحة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المركز القومي للبحوث، غزة، فلسطين، المجلد 2، العدد 8، 2018.
87. عبد العال مصطفى أبو الفضل، "قياس مدى تطبيق أدوات (أساليب) المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك السعودية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، العباسية، مصر، المجلد 20، العدد 2، 2016.
88. عبد الفتاح سعيد السرطاوي وعادل عيسى حسان، "التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي للشركات الصناعية: دراسة حالة شركات الأدوية المدرجة في بورصة فلسطين للفترة ما بين (2010-2017)"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، 2019.
89. عبد الله أحمد عبد الله الدعاس، "إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الأردنية"، مجلة دراسات - العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، المجلد 37، العدد 1، 2010.
90. عبد الله فراج عبد الرحيم ليثي، "مدى إدراك وانتشار تطبيق المحاسبين الإداريين لأساليب المحاسبة الإدارية

- الإستراتيجية والتكامل بينها في الشركات الصناعية المصرية دراسة تحليلية ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسويت، أسويت، مصر، المجلد 63، العدد 63، 2017.
91. عبد المليك مزهوده، "الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2001..
92. عبد الواحد نسيمه ودي علي، "أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل دراسة حالة شركة الأنايب وعتاد الري بالسقي وحدة برج بوغريريج"، مجلة البشائر الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2020.
93. عثمان بودحوش، "قياس أثر تبني المؤسسة لإستراتيجية الإنتاج الأنظف على قيمتها الاقتصادية المضافة دراسة حالة شركة الإسمنت عين الكبيرة"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، المجلد 19، العدد 11، 2019.
94. عز الدين فكرى تهمي، "التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة مركز صالح عبد الله للاقتصاد الإسلامي، مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر، المجلد 6، العدد 16، 2002.
95. عفاف مبارك محمد علي، "دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 27، العدد 2، 2003.
96. علاء جاسم سلمان، "استعمال تقنية التحسين المتميز في تطوير أداء المنتظمة، بالتطبيق على بنك سبا الإسلامي فرع جدة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، لعراق، العدد 41، 2014.
97. علاء محمد محمد البتانوني، "استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المنصورة، مصر، المجلد 31، العدد 2، 2007.
98. علي بن الضب وسيدي محمد عياد، "تكلفة رأس المال ومؤشرات إنشاء القيمة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، 2013.
99. علي حازم يونس اليامور، "استخدام نظام الإدارة على أساس النشاط ال ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة- دراسة حالة في معمل ألبان الموصل"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 98، 2010.
100. علي مجاهد أحمد السيد، "إطار مقترح لتكامل نظام التكلفة على أساس النشاط ومدخل تحليل الأنشطة لقياس تكلفة تكوين رأس المال الفكري: مع دراسة ميدانية"، مجلة البحوث الحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد 1، 2019.
101. علي يوسفات، "الهندسة القيمة ودورها في ترشيد الموارد العامة والخاصة"، مجلة بحوث اقتصادية عربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، العدد 51، 2010.
102. عماد عبد الحسين دلول و محمد فوزي مهدي، "تقييم الأداء المالي باستخدام بعض مؤشرات خلق القيمة دراسة تحليلية لعينة مختارة من المصارف العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 23، العدد 99، 2017.

103. عمار زود وعبد الغاني بن علي وأمال بوسمينة، "نموذج تسعير الأصول الرأسمالية: نظرة حول النظرية"، مجلة دراسات وأبحاث إقتصادية في الطاقات المتجددة، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، المجلد 7، العدد 2، 2020.
104. عمر أقاسم والشيخ ساوس، "واقع ممارسات الإدارة الإستراتيجية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر دراسة ميدانية حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأدرار"، مجلة الحقيقة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، المجلد 14، العدد 1، 2015.
105. عمر الفاروق زرقون ومحمد زرقون، "فاعلية مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في قياس الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية مقارنة بالمؤشرات التقليدية دراسة حالة مجمع المؤسسات الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) للفترة 2012/2009"، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، المجلد 5، العدد 2، 2014.
106. عيد العال مصطفى أبو الفضل، "استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قياس تكلفة الأنشطة المصرفية لتحسين مركزها التنافسي"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، طنطا، مصر، العدد 1، 2019.
107. غربي حمزة وبدروني عيسى، "العوامل المحددة لحساب تكلفة رأس المال في المؤسسة"، مجلة الحوكمة المسؤولة الاجتماعية والتنمية المستدامة، جامعة أحمد زبانه، غلزان، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، 2019.
108. فادية ناجي محمد، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة بهدف زيادة جودة المعلومات التكاليفية وتطوير المنتجات، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، المجلد 7، 2016.
109. فائق مال الله محمود البالكلي، "تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلف المستهدفة وتقنيات التحسين المستم"ر، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق، المجلد 25، العدد 26، 2009.
110. فرحات غول وشريف نجمة، "قياس الأداء: مقارنة بطاقة الأداء المتوازن نموذجاً"، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، البليدة، الجزائر، العدد 9، 2017.
111. فروخي وافية، "أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تسعير الخدمات المصرفية دراسة ميدانية في بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، البليدة، الجزائر، المجلد 14، العدد 2، 2019.
112. فضل الله برير جعفر إبراهيم وبشير بكري عجيب بابكر، "دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية"، مجلة كلية دلتا للعلوم والتكنولوجيا، كلية دلتا للعلوم والتكنولوجيا، أم درمان، السودان، المجلد 7، العدد 7، 2018.
113. فواز أحمد أحمد النظاري، "استخدام مخطط السبب - الأثر في تحليل أسباب ارتفاع نسبة الرسوب في الجامعة"، مجلة الباحث الجامعي، جامعة إب، إب، اليمن، العدد 19، 2008.
114. فيصل القاسم سنين علي وفتح الرحمان الحسن منصور، "تطبيق أسلوب التكاليف وفقا للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات دراسة ميدانية على مصانع شركات السكر السودانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، المجلد 15، العدد 1، 2014.
115. قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، "اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية: دراسة تطبيقية في شرطة المهاري التجارية فرع نينوي"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق، المجلد 31، العدد 95، 2009.

116. قاسم محمد مظلوم ألعنزي، "إمكانية تطبيق مدخل التحسين المستمر في التعليم الجامعي دراسة ميدانية في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة"، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، الكوفة، العراق، العدد 12، 2009.
117. قاسم نايف علوان وإبراهيم محمد زعلوك، "أثر تغير العائد المتحقق على العائد المطلوب في ظل نموذج (CAPM) دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس 1، سطيف، الجزائر، العدد 5، 2005.
118. كريم محمد حافظ توفيق محمد، "دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، المجلد 10، العدد 4، 2019.
119. كلثوم وهابي، "إعادة هندسة العمليات كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية"، مجلة الدراسات المالية والإدارية والمحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، المجلد 5، العدد 2، 2018.
120. لامية حلبي و يسمن دروازي، "دور اليقظة الإستراتيجية في خلق الميزة التنافسية، أبعاد اقتصادية"، مجلة أبعاد اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، العدد 7، 2017.
121. ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 2، 2007.
122. ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط (ABB) دراسة حالة الجامعات العامة في قطاع غزة"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، غزة، فلسطين، العدد 3، 2012.
123. مثنى فالح بدر الزبيدي، "أهمية استخدام مدخل احتساب التكلفة على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TDABC) في المشروعات الصغيرة: دراسة تطبيقية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، كربلاء، العراق، العدد 92، 2012.
124. مجدي وائل الكبيجي، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، دراسات-العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، المجلد 41، العدد 2، 2014.
125. مجيد نبو وأحمد بن الدين، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين CAAT وكالة أدرار"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تامنغست، تامنراست، الجزائر، المجلد 8، العدد 5، 2019.
126. محاد عريوة وفاتن سعدوني، "تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات"، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 2، 2016.
127. محفوظ أحمد جودة، "إدارة الجودة الشاملة في المصارف"، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، المجلد 9، العدد 2، 2001.

128. محفوظ بصيري وفريدة سليمان، "تحليل العلاقة بين العائد والمخاطر للمحفظة الاستثمارية في ظل نموذج تسعير الأصول الرأسمالية - دراسة حالة عينة من المؤسسات في سوق الأوراق المالية الجزائرية خلال الفترة (2013-2017)"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، المجلد 12، العدد 2، 2020.
129. محمد احمد الصاعدي وأحمد محمد الدوري، "إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات التعليمية في ظل العولمة"، المجلة العلمية لكلية التربية، كلية التربية، جامعة أسيوط، أسيوط، مصر، المجلد 34، العدد 11، 2018.
130. محمد البشير إبراهيم أحمد، "أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2019.
131. محمد الخطيب نمر وهواري سويسي، "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية - دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2013.
132. محمد أمين بريري والطيب بولحية، "أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الإستشفائية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية الأخوات باج الشلف الجزائر"، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، المجلد 10، العدد 2، 2019.
133. محمد حسن محمد عبد العظيم، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 21، العدد 1، 2005.
134. محمد سالم الصقر وعلي عبد السلام ناصف، "مدخل تخصيص التكاليف على أساس النشاط (ABC) وإمكانية استخدامه عند تحديد تكلفة المنتجات في الشركات العامة الليبية للإلكترونيات"، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - سوق الأحد، جامعة الزيتونة، تونس، العدد 6، 2014.
135. محمد شتوح، "الإدارة الإستراتيجية وقيادة التغيير ودورها في تحقيق وبناء الميزة التنافسية في بيئة الأعمال"، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 7، العدد 2، 2016.
136. مروى يوسف أحمد الغمري، "التكلفة المستهدفة وكايزن كآلية لتعزيز القيمة المدركة للعميل"، المجلة العلمية للدراسات البيئية والتجارية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، المجلد 10، العدد 2، 2019.
137. مسكين الحاج و صالح إلياس، "التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة المشكاة في الاقتصاد التنمية والقانون، معهد العلوم الاقتصادية - التسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، الجزائر، المجلد 2، العدد 4، 2017.
138. مسكين الحاج و صالح إلياس، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية: العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 5، العدد 1، 2011.

139. مشتاق كامل فرج، "استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 18، العدد 67، 2012.
140. مصطفى صايم ومحمد يوقناديل، "تقييم الأداء المالي لشركات صناعة الأدوية المدرجة في بورصة الجزائر: دراسة حالة مجمع صيدال 2014-2017"، مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 11، العدد 1، 2019.
141. مصطفى عبد الله أحمد القضاة، "العوامل المؤثرة على الأداء المالي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأرنبة مقاسة بالعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية للفترة 2005-2011"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 23، العدد 1، 2015.
142. مليكة سليمان، "تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة"، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت، سكيكدة، الجزائر، المجلد 5، العدد 8، 2017.
143. مليكة مقداد، "دور مناهج التحسين المستمر للعمليات في تحسين أداء المؤسسة"، مجلة أبعاد اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، المجلد 7، العدد 7، 2017.
144. منال جبار سرور وضرغام أحمد عبد الرضا، "مدخل التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس النشاط/ دراسة مقارنة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 22، العدد 92، 2016.
145. مهند مجيد طالب، "إدارة بناء هيكل التكلفة المستهدفة في إطار تقنية فلسفة هندسة القيمة لأغراض تصميم المنتج في بيئة الأعمال التنافسية دراسة حالة"، مجلة الدنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، بغداد، العراق، العدد 10، 2017.
146. موسى بن البار وأمين بوساق، "نموذج مقترح لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عينة من المؤسسات الناشطة بالمنطقة الصناعية بالمسيلة"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 7، 2019.
147. ناجي شايب الركابي، "تكامل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج دراسة حالة لشركة الصناعات الالكترونية بغداد"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد 96، 2013.
148. ناصر بن سنة ويوسف قاشي، "أهمية القرارات المعبر عنها بالعائد على الاستثمار والتكلفة الوسطية المرجحة في خلق القيمة الاقتصادية المضافة دراسة حالة مؤسسة أليانس للتأمينات للفترة الممتدة من (2014-2018)"، مجلة الأفق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، المجلد 2، العدد 6، 2021.
149. نبيلة جعيجع، "دور التخطيط الإستراتيجي في رسم السياسة العامة للمؤسسات بالتطبيق على مؤسسة **algal** +"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 6، 2011.
150. نسيم عبد الواحد وعلى دبي، "أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة شركة الأنابيب

- وعتاد الري وحدة برج بوغريج"، مجلة البشائر الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد بشار، المجلد 6، العدد 1، 2020.
151. نصر الدين النمري، "التكامل بين مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن ودوره في تقييم الأداء وقيادته نحو خلق القيمة"، مجلة معارف، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، المجلد 10، العدد 19، 2015.
152. نصيف جاسم محمد الجبوري، "تكامل نظرية القيود والتحسين المستمر (كايزن) وانعكاسه على تخفيض التكلفة وتعظيم الإنجاز"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، الكوت، العراق، المجلد 1، العدد 19، 2015.
153. نضال محمد رضا الخلف وإنعام محسن حسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، المجلد 21، العدد 1، 2007.
154. نعيمة زعرور وآخرون، "التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2017.
155. نوار باس الموسوي كحيط، "دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 79، 2008.
156. هشام بحري، "تقييم الأداء من منظور خلق القيمة للمساهمين"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، المجلد 25، العدد 4، 2014.
157. هشام بحري، "علاقة القيمة الاقتصادية المضافة والمقاييس المحاسبية التقليدية بالقيمة السوقية المضافة للمنشأة دراسة حالة الشركات المدرجة في مؤشر CAC40"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، المجلد 28، العدد 4، 2017.
158. هشام بحري، "مقاييس الأداء المبنية على القيمة من وجهة نظر المساهمين: بين النظرية والتطبيق، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2012.
159. هيبية مزعاش وخميسي قايدي، "قياس وتحليل الأداء المالي للبنوك التجارية الخليجية باستخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) خلال الفترة (2011-2019)"، مجلة الميادين الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر العاصمة، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2021.
160. وحيد رثان الختاتنه ومنصور إبراهيم السعيدة، "نموذج معدل لبطاقة الأداء المتوازن للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 37، العدد 2، 2010.
161. وسام عزيز شناوة وأحمد محمد حسين، "إدارة المخاطر في الوحدات الاقتصادية الصناعية باستعمال مخطط باريتو"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 13، العدد 42، 2018.
162. ولاء محمد عبد العليم عبد العظيم فتوح، استخدام التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، المجلد 8، العدد 4، 2017.
163. اليزيد ساحري، "نظام التكلفة المستهدفة: مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، المجلد 7، العدد 3، 2017.

3- الأطروحات

1. أحمد حابي، "دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2011/2010.
2. أسماء حبشي، "استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020/2019.
3. إلهام يجياوي، "دور الجودة في تحسين أداء المؤسسات الصناعية دراسة ميدانية للمؤسسات الإسمت الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2006/2005.
4. أميرة عبد الرحمن مكي عبد الباقي، "إطار علمي لتحميل تكلفة الجودة وفقا لنظام التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد - دراسة تحليلية تطبيقية-"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان، السودان، 2010.
5. راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007.
6. زيدي البشير، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي دراسة حالة مجمع صيدال"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2016.
7. سليم لعقون، "أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه، تخصص تقنيات كمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017.
8. سمير شاكر محمد العاني، "أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2015.
9. عبد الغني دادن، "قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية حالة بورصتي الجزائر وباريس"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2007/2006.
10. عزت هاني عزت أبوشهاب، "مدى فاعلية نموذج كيدا بالتنبؤ بالفشل المالي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2018.
11. علي عبد الله أحمد الحديدي، "أثر تطبيق إدارة التكلفة الإستراتيجية على تطوير نظم التكاليف في شركات الطيران

- في الأردن"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2009.
12. عمار درويش، "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات"، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليباس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016/2015.
13. عمر محمد هديب، "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
14. فضل عبد الكريم محمد بهوم، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2016.
15. كمال غانم، "الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم الأداء المالي ودورها في ترشيد القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجمع صيدال"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2022/2021.
16. لبنى هشام نعمان، "اثر نظام التكاليف على أساس النشاط على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2017.
17. لطيفة بكوش، "مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ونظام المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2016.
18. مجدي وائل الكبيجي، "قياس أثر استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2011.
19. مجدي وائل الكبيجي، "قياس أثر استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة"، أطروحة دكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن، 2011.
20. محمد بنية، "القرارات المالية وفعاليتها في تعظيم القيمة السوقية الاقتصادية دراسة حالة عينة من الشركات المدرجة في السوق المالي السعودي خلال الفترة 2010-2015"، أطروحة دكتوراه، تخصص الاقتصاد التطبيقي وإدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدينة، الجزائر، 2017/2016.
21. نجلاء نوبلي، "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
22. نجوم قمازي، "مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية

- على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2018/2017.
23. نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات دراسة نظرية تطبيقية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، بورسعيد، مصر، 2014.
24. هلال درحمون، "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية - دراسة مقارنة-"، أطروحة دكتوراه، نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2005/2004.
25. هيبية ضامن، "أثر التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية على تقييم الأداء الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة دراسة تطبيقية على مؤسسات الصناعة الالكترومنزلية بولاية سطيف و برج بو عريريج (نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن)"، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2018/2017.
26. اليزيد ساحري، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحسين الأداء المالي دراسة حالة بعض المؤسسات"، أطروحة دكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2018/2017.
27. اليزيد ساحري، "أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة دراسة حالة وحدة الأمانت والإسمنت برج بو عريريج"، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007.

4- المطبوعات

1. طويل آسيا، "محاضرات في السياسات المالية للمؤسسة"، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدية علي لونيس البلدية 2، البلدية، الجزائر، 2019/2018.

ثانيا: باللغة الأجنبية

1- الكتب

1. Alain Burlaud and Claude Simon, "Comptabilité de gestion coûts/contrôle", vuibert, Paris, france, troisième édition, 2003.
2. Alan Campbell and Sharie Dow, "Cost Accounting Traditions and Innovations", Thomson, Southwestern, United States of America, Fifth Edition, 2002.
3. Alnoor Bhimani and Charles T. Horngren and Srikant M. Datar and George Foster , "Management and cost accounting", Prentice Hall, New Jersey, United States of America, Fourth Edition, 2008.
4. Alnoor Bhimani and Srikant M. Datar and Charles T. Horngren and Madhav V. Rajan, "Management and Cost Accounting", Prentice-Hall, New Jersey, United States Of America, Sixth edition, 2015.
5. Annaïck Guyvarc'h et Arnaud Thauvron, "LMD Expertise comptable: DSCG 2", foucher, Paris, septième édition, 2016.
6. Béatrice et Francis Grandguillot, "Comptabilité de Gestion", Gualino éditeur, , paris, France, Onzième édition, 2010-2011.
7. Béatrice Grandguillot et Francis Grandguillot, "L'essentiel de la comptabilité de

- gestion"**, Gualino, France, septième édition, 2015/2016.
8. Brigitte Doriath et Michel Lozato et Paula Mendes et Pascal Nicolle, "**Comptabilité et gestion des organisations**", Dunod, Paris, France, sixième édition, 2008.
 9. Charles T. Horngren and Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, "**Cost Accounting A Managerial Emphasis**", Pearson Education, United States of America, Fifteenth Edition, 2015.
 10. Charles T. Horngren and Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, "**Cost Accounting Managerial Emphasis**", Prentice Hall, New Jersey, United States of America, Fourteenth Edition, 2012.
 11. Christian Goujet and Christiane Raulet and Christian Raulet, "**Comptabilité de gestion**", Dunod, Paris, french, Septième édition, 2007.
 12. Chuck Hannabarger and Rick Buchman and Petet Economy, "**Balanced Scorecard Strategy For Dummies**", Wiley, New York, United States of America, 2007.
 13. Claude Alazard et Sabine Sépari, "**Contrôle de gestion: Manuel et Applications**", Dunod, Paris, deuxième édition, 2010.
 14. Claude alazard et sabine sépari, "**DCG 11 Contrôle de gestion manuel et applications**", Dunod, paris, france, 2018.
 15. Claude Alazard et Sabine sépari, "**DCG 11 contrôle de gestion manuel et applications**", Dunod, Paris, France, Deuxième édition, 2010.
 16. Colin Drury, "**Management and Cost Accounting**", Cengage Learning, Boston, United States of America, Eighth Edition, 2012.
 17. Dhillon B.S, "**Engineering and Technology Management Tools and Application**", Artech House, Boston, United States of America, 2002.
 18. Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, "**Managerial Accounting**", Thomson South-Western, United States Of America, Eighth Edition, 2007.
 19. Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, "**Cost Management-Accounting and Control**", Thomson South-Western, United States of America, Fifth Edition, 2006.
 20. Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen and Liming Guan, "**Cost Management Accounting and Control**", South-Western Cengage Learning, United States of America, Sixth Edition, 2009.
 21. Edward J. Blocher and David E. Stout and Gary Cokins, "**Cost Management :- A Strategic Emphasis**", McGraw- Hill, United States of America, Fifth Edition, 2010.
 22. Eric Noreen and Peter Brewer and Ray Garrison, "**Managerial Accounting for managers**", McGraw-Hill/Irwin, New York, United States of America, Second Edition, 2011.
 23. Erich A. Helfert, "**Financial Analysis tools and technique: A Guide for managers**", Mc Graw: Hill companies, New York, United States of America, 2001.
 24. Fabre Pascal, "**Management et contrôle de gestion Manuel et application**", Dunod, Paris, 2007.
 25. Faouzi Rassi, "**Évaluation Relation Risque-Rendement et Produit dérivés**", Presses de l'Université du Québec, Québec, Canada 2013.
 26. Franco Fiordelisi and Philip Molyneux, "**Shareholder Value in Banking**", Palgrave Macmillan, First published, New York, United States of America, 2006.
 27. Fred R. David, "**Strategic Management Concepts and Cases**", Prentice Hall, New Jersey, United States of America, Thirteenth edition, 2011.
 28. Gary Cokins, "**Activity based cost management: A Executive's Guide**", John Wiley and Sons INC, New York, United States of America, 2001.
 29. H.Ross Geddes, "**An Introduction to Corporate Finance: Transaction and Techniques**", John wiley& Sons LTD, Second Edition, England, New Jersey, United States of America, 2006.

30. Hartgraves and Morse and Davis, "**Managerial Accounting**", Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom, Fifth Edition, 2009.
31. James L. Grant, "**Foundations of economic value added**", John Wiley & Sons, New Jersey, United States of America, Second Edition, 2003.
32. James R. Hitcher, "**Financial Valuation-Application and Models**", John Wiley and Sons, New Jersey, United States of America, Third edition, 2011.
33. Jan Emblemstvag and Bert Bras, "**Activity-Based Cost and Environmental Management a Different Approach to ISO 14000 Compliance**", Springer science + Business , New York, United States of America, 2001.
34. Jim Rains, "**Target Cost Management: The Ladder to Global Survival and Success**", CRC Press : Taylor and Francis Group, United States of America, First Edition, 2011.
35. Jo Whitehead, "**What you need to know about strategy**", Capstone Publishing, United Kingdom, First Edition, 2011.
36. Joel M. Stern and John S. Shiely, "**The EVA Challenge Implementing Value-Added Change in an Organization**", John Wiley & Sons ,United States of America,2001.
37. John D. Martin and J. William Petty and James S. Wallace, "**Value-Based Management with Corporate Social Responsibility**", Oxford University Press, New York, unites states of America, Second Edition, 2009.
38. John J. Wild and Ken W. Shaw, "**Managerial Accounting**", McGraw-Hill/Irwin, New York, United States of America, 2010.
39. Karen Martin and Mike Osterling, "**The Kaizen Event Planner: Achieving Rapid Improvement in Office, Service, and Technical Environments**", Productivity Press, New York, United States of America, first edition, 2007.
40. Kristina Levišauskaite, "**Investment Analysis and Portfolio Management**", Vytautas Magnus University, Kaunas, Lithuania, 2010.
41. Louis C. Gapenski and Kristin L. Reiter, "**Healthcare finance: An Introduction to Accounting Financial Management**", Aupha, Chicago, United States of America, sixth edition, 2016.
42. Louis Dubrulle et Didier Jourdain, "**Comptabilité analytique de gestion**", Dunod, Paris, Fronce, sixième édition, 2013.
43. Martin Fahy and Anastasia Weiner and Jeremy Roche, "**Beyond Governance Creating Corporate Value through Performance Conformance and Responsibility**", John Wiley and Sons Ltd, United States of America, 2005.
44. Martin Fahy and Jeremy Roche and Anastasia Weiner, "**Beyond Governance Creating Corporate Value through Performance Conformance and Responsibility**", John Wiley and Sons Ltd, United States of America, First Edition, 2005.
45. Martory Bernard et Daniel Crozet, "**Gestion des ressources humaines : pilotage social et performances**", Dunod, neuvième édition, Paris, France, 2016.
46. Michael E. Porter, "**Competitive Strategy**", free press, New York, United States of America, 1980.
47. Mohamed Zairi and Paul Leonard, "**Practical Benchmarking: The Complete Guide**", Springer Science+Business Media , Germany, 1996.
48. Mustafa Emre Civelek and Murat Çemberci, "**Key Factors of Sustainable Firm Performance: A Strategic Approach**", University of Nebraska–Lincoln Libraries, Lincoln, Nebraska, United States of America, 2015.
49. Nigel Slack and stuart chambers and Robert Johnston, "**Operation Management**", Prentice Hall, United States of America, Seventh Edition, 2004.
50. Paul R. Niven, "**Blanced Scorcard Step-BY-Step Maximizing Performance and**

- Maintaining Results**", John Wiley & Sons, New York, United States of America, Second Edition, 2006.
51. Peter Atrill and Eddie McLaney, "**Management Accounting for Decision Makers**", Pearson Education Limited, London, United Kingdom, Fifth edition, 2007.
 52. Ray H. Garrison and Eric W. Noreen and Peter C. Brewer, "**Managerial Accounting**", Mc Graw Hill Education, New York, United States of America, Fifteenth Edition, 2015.
 53. Ray H. Garrison and Eric W. Noreen and Peter C. Brewer, "**Managerial Accounting**", McGraw-Hill Education, New York, United States of America, Sixteenth Edition, 2018.
 54. Robert S . kaplan and David P. Norton, "**The strategy-focused organization how balanced scoercard companies thrive in the new business environment**", Harvard business school publishing corporation, United States of America, 2001.
 55. Robert S. Kaplan and Steven R. Anderson, "**Time Driven Activity – Based Costing : A Simpler and More Path to Higher Profits**", Harvard Business School Publishing Corporation, United States of America , 2007.
 56. Robin Cooper and Regine Slagmulder, "**Target Costing And Value Engineering**", productivity press, New Jersey, United States of America, First Edition,1997.
 57. Ronald W. Hilton and David E. Platt, "**Managerial Accounting "Creating Value in a Dynamic Business Environment"**", McGraw-Hill Education, New York, United States of America, Tenth Edition, 2014.
 58. Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan and Charles T. Horngren and Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan and Louis Beaubien and Chris Graham, "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**", pearson, Toronto, Canada, Seventh Canadian Edition, 2016.
 59. Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, "**Hornrgren’s Cost Accounting a Managerial Emphasis**", Pearson Education Limited, United States of America, Sixteenth Edition, 2018.
 60. Thomas L. Wheelen and J. David Hunder, "**Strategic Management and Business Policy: Toward Global Sustainability**", Pearson Education, United States of America, Thirteenth edition, 2012.
 61. Thomas L. Wheelen and J. David Hunger and Alan N. Hoffman and Charles E. Bamford , "**Strategic management and business policy: Globalization, Innovation and Sustainability**", Pearson Education Limited, Boston, united states of America, Fifteenth edition, 2018.
 62. Winand mathieu et Zintz Thierry, "**Management et évaluation de la performance:un défi pour les organisations sportives Management and Sport Giuliano**", première édition, de Boeck Supérieur édition, Paris, Fronce, 2014.
 63. Wing Sun Li, "**Strategic Management Accounting a Practical Guidebook with Case Studies**", Springer Nature, Singapore, First Edition 2018.
 64. Yang Kai, "**Design for Six Sigma for Service**", McGraw-Hill, New York, United States of America, First Edition, 2005.
 65. Younker Dell," **Value Engineering: Analysis and Methodology**", Marcel Dekker.INC, New York, United States of America, First Edition, 2004.
 66. Yves De Rongé, "**Comptabilité de gestion**", de Boeck, Bruxelles, Belgique, Troisième édition, 2013.
 67. Yvon Mougín, "**La performance ? Soyez tranquille, je la surveille de près**", Afnor, Paris, Fronce, 2007.

2- المقالات والمنتقيات الوطنية والدولية

1. Abdul Malik Syed and Mohammad Naushad, "**Integration AHP SWOT and QSPM**

- in strategic planning an application to college of business adminirtration in sauid Arabia"**, International journal of academic research, Progress Publishing, Moscow, Russia, Vol.5, No.5, 2013.
2. Abolfazl Ghadiri Moghaddam and Hossein Shoghi, "**A Study of Refined Economic Value Added Explanatory Power Associated with MVA & EPS in Tehran Stock Exchange**", Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business Institute, Institute of Interdisciplinary Business Research, Cabells, Texas, United States of America, Vol. 3, NO.9, 2012.
 3. Adam S. Maiga and Fred A.jacobs, "**Extent of ABC Use and Its Consequences**", Contemporary Accounting Research, American Accounting Association, Florida, United States of America, Vol. 25, No. 2 ,2008.
 4. Andrea Quintiliani, "**The Relationship between the Market Value Added of SMEs Listed on AIM Italia and Internal Measures of Value Creation The Role of Corporate Strategic Planning**", International Journal of Financial Research, Sciedu Press, Canada, Vol.9, No.1, 2018.
 5. Andrija Sabol and Filip Sverer, "**A review of the economic value added literature and application**", UTMS Journal of Economics, University of Tourism and Management, Skopje, Macedonia, Vol.8, No.1, 2017.
 6. Andy Neely and Mike Gregory and Ken Platts, "**Performance measurement system design: A literature review and research agenda**", International Journal of Operations and Production Management, Emerald Group Publishing, Bingley, United Kingdom, Vol.25, No.12, 2005.
 7. Angéle Dohou-Renaud et Nicolas Berland, "**Mesure de la performance globale des entreprises**", Actes du congrés annuel de l' association francophone de comptabilité N 28: comptabilité et environnement, 23 et 24et 25 Mai, IAE de Poitiers, France, 2007.
 8. Ansari Shahid L and Swenson Dan and Bell Janice, "**A template for implementing target costing**", cost management, Boston, United States of America, Vol.20, No.5, 2006.
 9. Bernard morard and Florentina-Olivia balu, "**Developinge a practical model for calculating the economic value added**", Economic computation and economic cybernetics studies and research, Academy of Economic Studies, Bucharest, Romania, Vol.3, No.3, 2009.
 10. Cadez Simon and Chris Guilding, "**An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting, Accounting, Accounting, Organizations and Society**", Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol 33, No 7-8, 2008.
 11. Cooper Robin and Slagmulder Regine, "**Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice**", 25 February 1997.
 12. Daraban Marius Costin, "**Economic value added –a general review of the concept**", Ovidius University Annals: Economic Sciences Series, Université Ovidius, Constantza, Romania, Vol.17, No.1, 2017.
 13. Debdas Rakshit, "**EVA Based performance measurment : acase study of Dabur India limited**", Vidyasagar University Journal of Commerce, Vidyasagar University, Bengal, India, vol.11, 2006.
 14. Falconer Mitchell, "**A Commentary on the Application of Activity- Based Costing**", Management Accounting Research, Elsevier, Academic Press Limited, Amsterdam, Netherlands, Vol. 5, 1994.
 15. "**Guarantee of a Performant Management**", Theoretical and Applied Economics, General Association of the Economists, Romania Vol.15, No.10, 2010.
 16. Henri C. Dekker, "**Value chain analysis in interfirm relationships: a field study**",

- Management Accounting Research, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.14, 2003.
17. Hergeth Helmut, "**Target Costing In the Textile Complex**", Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), emerald, Bingley, United Kingdom, Vol 2, No 1, 2002.
 18. Hussein H. Hamood and Normah Omar and Suzana Sulaiman, "**Target Costing implementation in Malaysian automotive industry: an exploratory Study**", Asia-Pacific Management Accounting Journal, Asia-Pacific Management Accounting Association, Japan, Vol 8, No 1, 2013.
 19. Ibrahim Ali Abushaiba and Yuserrie Zainuddin, "**Effect of Benchmarking of Performance Measurement System on low-cost advantage, and Performance - A Conceptual Paper**", International Journal of Business and Social Science, Center for Promoting Ideas, United States of America, Vol 3 ,No 11, 2012.
 20. Ildiko Réka Cardos and Stefan Pete, "**Activity-Based Costing [ABC] and Activity-Based Management [ABM] Implementation- Is This the Solution for Organisations to Gain Profitability?**", Romanian Journal of Economics, Institute of National Economy Romanian Academy, Bucharest, Romania , Vol. 32, No. 1, 2011.
 21. Ira Novianty, "**Strategic Management Accounting: Challenges in Accounting Practices**", Research Journal of Finance and Accountin, International Knowledge Sharing Platform, Vol.6, No.9, 2015.
 22. Islam S. T. Babela and Renas I. Mohammed, "**Business Failure Prediction using Sherrod and Kida Models: Evidence from Banks Listed on Iraqi Stock Exchange (2011 - 2014)**", Humanities Journal of University of Zakho, University of Zakho, Vol.4, No.2, 2016.
 23. Kato, Yutake, "**Target Costing Support Systems: Lessons form Leading Japanese Companies**", Management Accounting Research , Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.4, ,No.4, 1993.
 24. Kim Langfield-Smith, "**Strategic management accounting: how far have we come in 25 years Accounting**", Auditing and Accountability Journal, Accounting Auditing & Accountability Journal, emerald publishing, Bingley, United Kingdom Vol.21, No.2, 2008.
 25. Kim LaScola Needy Kim Needy and Heather Nachtmann and Narcyz Roztoci and Rona Colosimo Warner and Bopaya Bidanda et al, "**Implementing Activity Based Costing System in Small Manufacturing Firms: A field Study**", Engineering Management Journal, American Society for Engineering Management, United States of America, Vol.15, No.1, 2003.
 26. Kristína Jančovičová BOGNÁROVÁ, "**The Effect Of Leverage And Economic Value Added On Market Value Added**", Published by Challenges of the Knowledge Society Economic Sciences, Nicolae Titulescu University, București, Romania, 2018.
 27. Lebas Michel et Mévellec Pierre, "**vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion**", Association Francophone de Comptabilité : comptabilité-contrôle-audit, Toulouse, France, Tome 5, No 3,1999.
 28. Ljilja Antić and Mila Georgijevski, "**Time-Driver Activity Based Costing**", Economic Themes, University of Niš, Serbia, No 4, 2010.
 29. M. Thenmozhim, "**Market Value Added and Share price Behaviour an Empirical Study of BSE Sensex Companies**", Delhi Business Review, Society for Human Transformation & Research, Delhi, India, Vol.1, No.1, 2000.
 30. Mahmud Hematfar and Alireza Sanati-arasteh and Saeid Nooryan, "**The Steps of Implementing Target Costing**" SSRN Electronic Journal, 2009.
 31. Marc J. Schniederjans et Tim Garoin, "**Using the Analytic Process Hierarchy**

- Process and Multi Objective Programming for the Selection of Cost Drivers in Activity Based Costing"**, European Journal of Operational Research, Elsevier, Vol 100, No 1, 1997.
32. Margaret L. Gagne and Richard Discenza, "**Target costing**", Journal of Business and Industrial Marketing, emerald, Bingley, United Kingdom, Vol.10, No.1, 1995.
 33. Matteo Rossi, "**The capital asset pricing model: a critical literature review**", Global Business and Economics Review, inderscience publishers, Geneva, Switzerland, Vol. 18, No. 5, 2016.
 34. Maurice Gosselin, "**A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences**", Elsevier Ltd, Netherlands, Vol. 2, 2007.
 35. Michael Bromwich, "**The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets**", Accounting Organizations and Society, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.15, No.1/2, 1990.
 36. Michael D. Shields, "**An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing**", Journal of Management Accounting Research, Arizona State University, Arizona, United States of America, Vol.7, 1995.
 37. Michalis Sidiropoulos and Yannis Mouzakis and Emmanuel Adamides and Stavros Goutsos, "**Applying Sustainable Indicators to Corporate Strategy:The Eco-balanced Scorecard**", Environmental research-engineering and management, Kaunas University of technology, Lithuania, Vol.27, No.1, 2004.
 38. Mike Adams, "**Activity-based Costing (ABC) and the Life Insurance Industry**", The Service Industries Journal, routledge taylor and francis group, England, Vol. 16, No. 4, 1996.
 39. Mona A. Elbannan, "**The Capital Asset Pricing Model: An Overview of the Theory**", International Journal of Economics and Finance, Canadian Center of Science and Education, Canada, Vol 7, No 1, 2015.
 40. Mona A. Elbannan, "**The Capital Asset Pricing Model: An Overview of the Theory**", International Journal of Economics and Finance, Canadian Center of Science and Education, Canada, Vol.7, No.1, 2015.
 41. Monden Yasuhiro and Hamada Kazuki, "**Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies**", Journal of management accounting research, American accounting association, United States of America, Vol.3, 1991.
 42. Narcyz Roztock, "**Activity-Based Management for Electronic Commerce: A Structured Implementation Procedure**", Journal of Theoretical and Applied Electronic Commerce Research, university of Talca, Chile, Vol 5, No 1, 2010.
 43. Paolo Maccarrone, "**Activity-based management and the product development process**", European Journal of Innovation Management, emerald publishing ,Bingley, United Kingdom, Vol.1, No.3, 1998.
 44. Parastoo Roghaniana and Amran Raslia and Hamed Gheysaria, "**Roductivity through effectiveness and efficiency in the banking industry**", Social and Behavioral Sciences, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.40, No.2, 2012.
 45. Patrick Feil and Keun-Hyo Yook and Il-Woon Kim, "**Japanese Target Costing: A Historical Perspective**", International Journal of Strategic Cost Management, the Institute for Global Business, University of Akron, Ohio, United States of America, 2004.
 46. Pierre Mevellec, "**La Comptabilité a Base D' Activités . Une Double Question De Sens**", Association Francophone de Comptabilité: comptabilité-contrôle-audit, Toulouse, France, No.1, 1995.
 47. Raduan C. R and Jegak. U and Haslinda. A and Alimin. I. I, "**Management, Strategic Management Theories and the Linkage with Organizational Competitive**

- Advantage from the Resource-Based View"**, European Journal of Social Sciences, Vol.11, No.3, 2009.
48. Raman Noordin and Yuserrie Zainuddin and Fuad Fuad and Noor Kaziemah Binti Sariman, "**Performance Outcomes of Strategic Management Accounting Information Usage in Malaysia: Insights from Electrical and Electronics Companies**", Procedia Economics and Finance, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, vol.31, 2015.
 49. Reeta Shah and Arunima Haldar and S.V.D. Nageswara Rao, "**Economic Value Added: Corporate Performance Measurement Tool**", Corporate Board: Role Duties & Composition, Virtus Interpress, Vol.11, No.1, 2015.
 50. Reeta Shah et al, "**Economic Value Added: Corporate Performance Measurement Tool**", Corporate Board: Role Duties & Composition, Virtus Interpress, Vol.11, No.1, 2015.
 51. Robert .S Kaplan, "**Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory**", Management Accounting Research, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol. 5, 1994.
 52. Robert Kee and Michele Matherly, "**Decision control of products developed using target cost**", Advanced in management accounting, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.15, 2006
 53. Robert S. Kaplan and Anthony A. Atkinson, **Advanced management accounting**, Prentice-Hall, Third edition, United States of America, 1998.
 54. Robert S. Kaplan and David P. Norton, "**The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance**", Harvard Business Review, Harvard University, Boston, United States of America, Vol.70, No.01, 1992.
 55. Robert S. Kaplan and David P. Norton, **Having Trouble with Your Strategy? Then Map It**, Harvard Business Review, Harvard University, Massachusetts, Unites States of America, 2000.
 56. Robert Simons, "**Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis**", Accounting Organizations and Society, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.12, No.4, 1987.
 57. Robert Simons, "**The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives**", Accounting Organizations and Society, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.15, No.1/2, 1990.
 58. Robin Cooper and Regine Slagmulder, "**Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice**", 25 February 1997.
 59. Robin Roslender and susan J hart, "**Strategic management accounting: lots in a name?**", Accountancy Research Group, Heriot Watt University, Edinburgh, Scotland, 2010.
 60. Robin Roslender and Susan J. Hart, "**In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives**", Management Accounting Research, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.14, 2003.
 61. Robin Roslender and Susan J. hart, "**Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting**", Critical Perspectives on Accounting, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.13, No.2, 2002.
 62. Robin Roslender, "**Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting**", British Journal of Management, British Academy of Management, London, United Kingdom, Vol.6, 1995.
 63. Safaa Ibrahim Mahmood Al-Nuaimi and Rapiyah Mohamed and Jamal Mohammed Esmail Alekam, "**The Link between Information Technology, Activity-based**

- Costing Implementation and Organizational Performance"**, International Review of Management and Marketing, econjournals, Vol. 7, No.1, 2017.
64. Samuel C. Weaver, **Measuring Economic Value Added: A Survey of the Practices of EVA Proponents**, Journal of Applied Finance, Financial Management Association, Tampa, Florida, United States of America, Vol.11, No.7, 2001.
 65. Shaban E. A. Salem and Shabana Mazhar, **"The benefits of the appliciton of Activity Based Costing system :field study on manufacturing companies operating in Allhabad City-India"**, IOSR Journal of business and management, International Organization Of Scientific Research, Vol.16, No.11, 2014.
 66. Shahid Ansari and Jan Bell and Hiroshi Okano, **"Target Costing: Uncharted Research Territory"**, Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.2, 2006.
 67. Sharma Amit, and R. M. Belokar, **"Achieving success through value engineering: a case study"**, Proceedings of the World Congress on Engineering and Computer Science, Vol. 2, San Francisco, United States of America, October 24-26, 2012.
 68. Simon Alcouffe et véronique Christiane Malleret , **"Les fondements conceptuels de l'ABC "à la française"**, Association Francophone de Comptabilité « Comptabilité - Contrôle - Audit », Toulouse, France, Vol .10 , No .2 , 2004.
 69. Simon Cadez and Chris Guilding, **"An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting, Accounting"**, Accounting, Organizations and Society, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.33, No.7-8, 2008.
 70. Simon cadez, **"A Cross-Industry Comparison of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Study"**, Economic and Business Review, Poznan University of Economics, Poznan, Poland, Vol.8, No.3, 2006.
 71. Sorinel Capusneanu and Dana-Maria Martinescu, **"Convergence of ABC and ABM Principles –**
 72. Stefan Bock and Markus Pütz, **"Implementing Value Engineering based on a multidimensional quality oriented control calculus within a Target Costing and Target Pricing approach"**, International Journal of Production Economics, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.183, 2017.
 73. The Chartered Institute of Management Accountants, **"Technical Briefing:Activity-based Management – An Overview"**, April, 2001.
 74. Thomas C. Taylor, **"Current Developments In Cost Accounting And The Dynamics Of Economic Calculation"**, Journal Of Austrian Economics, Mises Institute, Alabama, United States of America, Vol.3, No.2, 2000.
 75. Thomas Kida, **"An Investigation into Auditors' Continuity and Related Qualification Judgments"**, Journal of Accounting Research, University of Chicago, United States of America, Vol. 18 No. 2, 1980.
 76. Ugo Ibusuki and Paulo Carlos Kaminski, **"Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company"**, Production Economics, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, vol.105, 2007.
 77. Ugo Ibusuki and Paulo Kaminki, **"Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target-Costing: A Case Study in an Automotive Company"**, International journal of production economics, Elsevier, Amsterdam, Netherlands, Vol.105, No.2, 2007.
 78. Wen-Hsien Tsai, **"Activity-Based Costing Model For Joint Products"**, Computers and Industrial Engineering, Published by ElseVier Science Ltd, Great Britain, Vol. 3, No. 3, 1996.
 79. Werner Bruggeman and Patricia Everaert and Steven R. Anderson and Yves Levant,

"**Modeling logistics costs using Time-driven ABC: A case in a distribution company**", Faculty of Economics and Business Administration, University of Gent, Belgium, 2005.

80. Wioletta Skibińska and Marta Kadłubek, "**Activity-Based Costing Designing**", Advanced Logistic Systems, University of Miskolc, Miskolc, Hungary, Vol. 4.
81. Yong –Woo Kim and Glenn Ballard, "**Activity Based Costing and its Application to lean Construction**", the 9th Annual Conference of the International Group for Lean Construction, National University of Singapore, Singapore, August 2001.
82. Zaneta Pietrzak, "**Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies**", Journal of Social Sciences, Vol.81, No.4., 2013.

3- الأطروحات

1. Ayse Pinar Gurses, "**An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions**", Thesis Master , Science in Industrial and Systems Engineering, Virginia Polytechnic Institute and State University, Virginia, United States of America, 1999.
2. Discole Ganye Kwah, "**Target Costing in Swedish Firms-Fiction, fad or fact? An Empirical study of some Swedish firms**", masters thesis, International Management, School of Economics and Commercial law, Graduate Business School, Göteborg University, Swedish, 2004.
3. Ibrahim Abd El Mageed Ali El Kelety, "**Towards a conceptual framework for strategic cost management The concept, objectives, and instrument**", Doctorat thesis, Management Accounting and Controlling, Faculty of Business Administration and Economics, Chemnitz University Of Technology, Schimnitz, Germany, 2006.
4. Mäkeläinen Esa, "**Economic Value Added as a management tool**", Master's Thesis, Specializing in Accounting and Financing, Helsinki School of Economics and Business Administration, Finland, 1998.
5. Michael Slater, "**Target Costing as a Strategic Management Tool in the South African Motor Industry**", Magister thesis, in Cost and management accounting, The Nelson Mandella Metropolitan University, 2010.

4- المواقع الإلكترونية

1. Hamid Bachir Bendaoud, "**La comptabilité par activité (méthode ABC)**", p.7, <https://cutt.us/iDSzx>.



فهرس الجداول

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01-1	نسب الربحية.....	35
02-1	نسب السيولة (اليسر والفشل).....	36
03-1	نسب النشاط.....	37
04-1	نسب الرفع المالي والمقدرة على الوفاء بعبء الديون.....	38
05-1	نموذج (Altman, 1968).....	39
06-1	نموذج (Kida, 1981).....	39
07-1	نموذج (Sherrod, 1987).....	40
08-1	الفرق بين الربح المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة.....	59
09-1	قائمة حساب NOPAT المعدلة وفق طريقة من الأسفل إلى الأعلى.....	63
10-1	قائمة حساب NOPAT المعدلة وفق طريقة من الأعلى إلى الأسفل.....	64
01-2	متطلبات الإستراتيجيات التنافسية Porter.....	99
02-2	مصفوفة التخطيط الإستراتيجي الكمي.....	108
03-2	أهم الفروق بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والمحاسبة الإدارية التقليدية.....	117
04-2	أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومجالات تطبيقها.....	124
01-3	أمثلة عن الأنشطة الشائعة في كل مستوى من مستويات الأنشطة حسب (Cooper and Kaplan).....	145
02-3	مثال لقاموس أنشطة شركة صناعية.....	157
03-3	مسببات التكلفة المقبولة حسب كل نشاط.....	162
04-3	مصفوفة الأنشطة / مسببات التكلفة.....	163
05-3	توزيع تكاليف دفتر الأستاذ على الأنشطة ومجمعات التكلفة.....	164
06-3	أهم الاختلافات بين نظام التكلفة على أساس النشاط وأنظمة التكاليف التقليدية.....	168
01-4	النتائج الأربعة للتكلفة المحسنة.....	210
02-4	أوجه الإخلاف بين الأساليب التقليدية للتكاليف وأسلوب التكلفة المستهدفة.....	220
03-4	مزايا تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية من قبل الشركات.....	245
01-5	بطاقة تعريفية للشركة محل الدراسة لسنة 2021.....	252
02-5	أهم المراحل التاريخية التي مرت بها الشركة محل الدراسة.....	253
03-5	بطاقة فنية عن الطاقة المتاحة للمعدات الإستراتيجية لكل مرحلة إنتاجية في خطي الإنتاج القديم (1) والجديد (2) بالشركة محل الدراسة.....	260
04-5	جدول حساب صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل (2012 إلى 2021).....	269
05-5	المعالجة الخاصة لرسملة مصاريف البحث والتطوير، التسويق، التدريب (2012 إلى 2021).....	270

فهرس الجداول

271	رأس المال المستثمر المعدل وفق طريقة الأصول (2012 إلى 2021).....	06-5
272	رأس المال المستثمر المعدل وفق طريقة الخصوم (2012 إلى 2021).....	07-5
273	تكلفة الأموال الخاصة وفق نموذج تسعير الأصول الرأسمالية (CAPM).....	08-5
274	تكلفة الديون المالية لشركة الإسمنت عين الكبيرة (2012 إلى 2021).....	09-5
274	التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال (2012 إلى 2021).....	10-5
275	مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) للشركة محل الدراسة (2012 إلى 2021).....	11-5
275	تطور مكونات القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة (2012 إلى 2021).....	12-5
277	قيمة الزيادة في رقم الأعمال والمصاريف التشغيلية لشركة الإسمنت عين الكبيرة (2012 إلى 2021).....	13-5
278	الأهداف الإستراتيجية، محركات ومؤشرات الأداء للشركة محل الدراسة.....	14-5
285	النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات البعد المالي.....	15-5
286	النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات بعد العملاء.....	16-5
288	النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات بعد العمليات الداخلية (يتبع).....	17-5
289	النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات بعد العمليات الداخلية (تابع).....	18-5
292	النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات بعد التعلم والنمو (يتبع).....	19-5
293	النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات بعد التعلم والنمو (تابع).....	20-5
295	النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات البعد الاجتماعي والبيئي (يتبع).....	21-5
296	النتائج المنجزة والنهائية لمؤشرات البعد الاجتماعي والبيئي (تابع).....	22-5
298	النتائج المنجزة والنهائية لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن.....	23-5
300	منتجات الشركة محل الدراسة حسب مكوناتها وخصائصها.....	24-5
303	مجموعات الأعباء المباشرة للشركة محل الدراسة وأسس توزيعها.....	25-5
304	مجموعات الأعباء غير المباشرة للشركة محل الدراسة ومسبباتها.....	26-5
310	إحصاء ووصف الأنشطة الداعمة العامة بالشركة محل الدراسة.....	27-5
311	إحصاء ووصف الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية بالشركة محل الدراسة (يتبع).....	28-5
312	إحصاء ووصف الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية بالشركة محل الدراسة (تابع).....	29-5
313	إحصاء ووصف الأنشطة الرئيسية للعمليات الإنتاجية بالشركة محل الدراسة (يتبع).....	30-5
314	إحصاء ووصف الأنشطة الرئيسية للعمليات الإنتاجية بالشركة محل الدراسة (تابع).....	31-5
315	إحصاء ووصف الأنشطة الرئيسية للعمليات الإنتاجية بالشركة كحل الدراسة (تابع).....	32-5
318	قاموس أنشطة مجمع تكلفة التعدين، الخط القديم والجديد.....	33-5
319	قاموس أنشطة مجمع تكلفة تكسير المواد الأولية والإضافات للخط القديم.....	34-5
320	قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الفرينة للخط القديم.....	35-5
321	قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الكلنكار للخط القديم.....	36-5
322	قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الإسمنت للخط القديم.....	37-5

فهرس الجداول

323	قاموس أنشطة مجمع تكلفة التعبئة والتغليف للخط القديم.....	38-5
324	قاموس أنشطة مجمع تكلفة تغليف الحزم الشحن والنقل للخط القديم.....	39-5
326	قاموس أنشطة مجمع تكلفة تكسير المواد الأولية والإضافات للخط الجديد.....	40-5
327	قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الفرينة للخط الجديد.....	41-5
328	قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الكلنكر للخط الجديد.....	42-5
329	قاموس أنشطة مجمع تكلفة صناعة الإسمنت للخط الجديد.....	43-5
330	قاموس أنشطة مجمع تكلفة التعبئة والتغليف للخط الجديد (يتبع).....	44-5
331	قاموس أنشطة مجمع تكلفة التعبئة والتغليف للخط الجديد (تابع).....	45-5
332	قاموس أنشطة مجمع تكلفة تغليف الحزم الشحن والنقل للخط الجديد.....	46-5
335	مصنوفة التبعية بين مجموعات الأعباء الغير المباشرة ومجمعات تكلفة النشاط للشركة محل الدراسة (يتبع).....	47-5
336	مصنوفة التبعية بين مجموعات الأعباء الغير المباشرة ومجمعات تكلفة النشاط للشركة محل الدراسة (تابع).....	48-5
337	مصنوفة التبعية بين مجموعات الأعباء الغير المباشرة ومجمعات تكلفة النشاط للشركة محل الدراسة (تابع).....	49-5
339	مسيبات تكلفة مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعملية الإنتاجية (يتبع).....	50-5
340	مسيبات تكلفة مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعملية الإنتاجية (تابع).....	51-5
341	مسيبات تكلفة مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعملية الإنتاجية (تابع).....	52-5
342	مصنوفة التبعية بين مجمعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة (يتبع).....	53-5
343	مصنوفة التبعية بين مجمعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة (تابع).....	54-5
344	مصنوفة التبعية بين مجمعات تكلفة النشاط للمؤسسة محل الدراسة (تابع).....	55-5
345	المعادلات الخطية للعلاقات التبادلية بين مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة.....	56-5
347	مصنوفة الخدمات التبادلية للأنشطة الداعمة.....	57-5
348	مقلوب مصنوفة الخدمات التبادلية للأنشطة الداعمة وحلولها.....	58-5
349	مصنوفة التبعية بين مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية (يتبع).....	59-5
350	مصنوفة التبعية بين مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية (تابع).....	60-5
351	مصنوفة التبعية بين مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية (تابع).....	61-5
352	مصنوفة التبعية بين مجمعات تكلفة الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية (تابع).....	62-5
354	تكلفة المواد الأولية والإضافات المستهلكة من قبل منتجات الشركة (حالة إنتاج الكلنكار داخل الشركة).....	63-5
355	تكلفة المواد الأولية والإضافات المستهلكة من قبل منتجات الشركة (حالة إنتاج الكلنكار خارج الشركة).....	64-5
355	(: تكلفة الأغلفة المستهلكة لإنتاج كيس إسمنت 50 كلف/1200 كلف.....	65-5
356	التكاليف المباشرة المستهلكة لإنتاج كيس إسمنت 50 كلف/1200 كلف.....	66-5
357	كمية المواد الأولية والإضافات اللازمة لإنتاج 1 طن إسمنت.....	67-5
358	زمن النشاط اللازم لإنتاج 1 طن إسمنت.....	68-5
359	حصة 1 طن إسمنت من تكلفة الأنشطة الرئيسية.....	69-5

فهرس الجداول

360	تكلفة النشاط اللازمة لإنتاج 1 طن كلنكار/إسمنت.....	70-5
361	تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت.....	71-5
363	حصة الكلنكار والإسمنت من تكلفة نشاط التسويق والمبيعات.....	72-5
364	سعر تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت لخطي الإنتاج القديم والجديد.....	73-5
365	النتيجة التحليلية وهامش الربح الوحدوي لمنتجات خطي الإنتاج القديم والجديد.....	74-5
366	حصة 1 طن إسمنت من تكلفة الأنشطة الرئيسية دون محصنات الإهلاك.....	75-5
367	سعر تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت دون محصنات الإهلاك.....	76-5
367	إنتاجية خطي الإنتاج القديم والجديد.....	77-5
370	اختبارات المواصفات القياسية لمنتجات للشركة محل الدراسة ومنافسيها.....	78-5
371	أسعار المنافسين المحليين لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة.....	79-5
372	نسبة الربح التشغيلية للتكلفة التشغيلية وهامش الربح التشغيلي.....	80-5
373	هامش الربح المستهدف لمنتجات المؤسسة محل الدراسة.....	81-5
373	التكلفة المستهدفة للإسمنت CEM II/A-L 42.5 N (sac) ،CEM II/A-L 42.5 N (vrac) ،CEM II/A-L 42.5 R (sac) ،CEM II/A-L 42.5 R (vrac).....	82-5
374	فجوة التكلفة للإسمنت CEM II/A-L 42.5 N (sac) ،CEM II/A-L 42.5 N (vrac) ،CEM II/A-L 42.5 R (sac) ،CEM II/A-L 42.5 R (vrac).....	83-5
375	توزيع فجوة التكلفة على الأنشطة الرئيسية لخطي الإنتاج القديم والجديد (يتبع).....	84-5
376	توزيع فجوة التكلفة على الأنشطة الرئيسية لخطي الإنتاج القديم والجديد (تابع).....	85-5
378	الإنتاج المستهدف لشبكة الإسمنت عين الكبيرة.....	86-5
379	كمية مخرجات الأنشطة ومسببات التكلفة المتناسبة واستغلال 80% من الطاقة الإنتاجية المتاحة.....	87-5
380	نصيب 1 طن وكيس 50 كلف إسمنت من التكاليف الثابتة للأنشطة الرئيسية وفق الإنتاج المستهدف.....	88-5
381	نصيب 1 طن وكيس 50 كلف إسمنت من التكاليف الثابتة للأنشطة الرئيسية وفق الإنتاج المحقق.....	89-5
382	قيمة الانخفاض المتاحة في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة للأنشطة الرئيسية عند رفع الطاقة الإنتاجية للشركة.....	90-5
383	إدارة تكاليف الغاز لخط الإنتاج الجديد.....	91-5
384	إدارة تكاليف الكرات الحديدية لخطي الإنتاج القديم والجديد.....	92-5
385	إدارة تكاليف الكهرباء لخطي الإنتاج القديم والجديد (يتبع).....	93-5
386	إدارة تكاليف الكهرباء لخطي الإنتاج القديم والجديد (تابع).....	94-5
388	إدارة تكاليف الصيانة لخطي الإنتاج القديم والجديد.....	95-5
389	إدارة تكاليف التفجير لخطي الإنتاج القديم والجديد.....	96-5
390	التحقق من الوصول للتكلفة المستهدفة لمنتجات المؤسسة محل الدراسة.....	97-5



فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
ن	..... نموذج الدراسة.....	01
22	..... مثلث الأداء.....	01-1
23	..... مفهوم الأداء.....	02-1
25	..... الأداء من منظور العلاقة التكاملية بين الكفاءة والفعالية.....	03-1
26	..... مصادر أداء الشركة.....	04-1
33	..... نموذج تحسين الأداء.....	05-1
41	..... تطور مؤشرات إنشاء القيمة وتقييم الأداء المال.....	06-1
43	..... العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة.....	07-1
45	..... حساب عائد التدفق النقدي على الاستثمار CFROI.....	08-1
47	..... أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.....	09-1
48	..... ما هي بطاقة الأداء المتوازن؟.....	10-1
49	..... الأهداف الإستراتيجية ومحركات ومقاييس البعد المالي.....	11-1
50	..... الأهداف الإستراتيجية ومحركات ومقاييس بعد العملاء.....	12-1
50	..... الأهداف الإستراتيجية ومحركات ومقاييس بعد تحسين العمليات الداخلية.....	13-1
51	..... الأهداف الإستراتيجية ومحركات ومقاييس بعد التعلم والنمو.....	14-1
52	..... الوظائف الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.....	15-1
53	..... التوجه الإستراتيجي لقياس الأداء المتوازن وكيفية التأثير على الأداء المالي.....	16-1
56	..... علاقة القيمة الاقتصادية المضافة بمفاهيم الربح.....	17-1
58	..... تحسينات القيمة الاقتصادية المضافة لقياس الأداء.....	18-1
61	..... تركيبة القيمة الاقتصادية المضافة.....	19-1
67	..... مستويات القيمة الاقتصادية المضافة.....	20-1
70	..... ممولي الأصول الاقتصادية للشركة.....	21-1
78	..... التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال.....	22-1
83	..... آلية عمل أسلوب الأقسام المتجانسة.....	01-2
84	..... أنواع مراكز التحليل.....	02-2
87	..... التكلفة الوحودية بأسلوب التحميل العقلاني وأسلوب الأقسام المتجانسة.....	03-2
89	..... رسم بياني لحالات فروق التحميل.....	04-2
90	..... حالات فروق التحميل.....	05-2
91	..... آلية عمل أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....	06-2
94	..... إستراتيجية الشركات.....	07-2

فهرس الأشكال

96	أنواع الإستراتيجية.....	08-2
97	الإستراتيجيات التنافسية حسب Porter.....	09-2
102	العلاقة التكاملية لصياغة وتنفيذ وتقييم الإستراتيجية.....	10-2
103	العلاقة التكاملية بين الأهداف طويلة وقصيرة الأجل.....	11-2
105	خطوات تحليل موارد الشركة الداخلية.....	12-2
106	نموذج تحليل هيكل المنافسة ل (Austin).....	13-2
106	مصنوفة SWOT لعرض مخرجات تقييم البيئة الداخلية والخارجية.....	14-2
107	ملخص مصنوفة SWOT للبدائل الإستراتيجية (مصنوفة دمج العناصر).....	15-2
113	مراحل تطور المحاسبة الإدارية.....	16-2
121	المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المفهوم، الأساليب، التحديات العملية.....	17-2
134	تغير نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة عبر الزمن.....	01-3
136	فلسفة أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....	02-3
136	ABC أسلوب لتخصيص التكاليف على مرحلتين.....	03-3
137	أسلوب التكلفة على أساس النشاط نظام محاسبي تكاليفي متكامل.....	04-3
138	نموذج معلومات أسلوب ABC.....	05-3
141	المهمة وحدة أساسية لتكوين النشاط.....	06-3
142	التصنيف العام للأنشطة.....	07-3
143	هرمية الأنشطة وفق (Cooper and Kaplan).....	08-3
146	توزيع التكاليف وفق البدائل الثلاثة.....	09-3
148	مسببات تكلفة النشاط.....	10-3
149	مثال واقعي لمفهوم العملية.....	11-3
154	المراحل الستة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية وفق ABC.....	12-3
156	خريطة أنشطة الشركة.....	13-3
158	تحديد وتصنيف الأنشطة.....	14-3
159	الأسئلة التي يجب أن تجيب عليها محركات التكلفة.....	15-3
161	أنواع مسببات التكلفة على اختلاف مستويات التخصيص.....	16-3
163	فرضيات تجميع الأنشطة في مجتمعات تكلفة.....	17-3
166	الهيكل العام لأسلوب التكلفة على أساس النشاط.....	18-3
167	تخصيص التكاليف وفق المحاسبة الإدارية التقليدية وأسلوب التكلفة على أساس النشاط.....	19-3
170	الميزة الإستراتيجية (قيادة التكلفة) في تحقيق الميزة التنافسية.....	20-3
175	الإدارة على أساس النشاط ABM التشغيلي / الإستراتيجي.....	21-3
177	نموذج تطبيق ABM.....	22-3

فهرس الأشكال

179	..... نموذج الإدارة على أساس النشاط.....	23-3
184	..... أسلوب التكلفة والموازنة على أساس النشاط (ABC/ABB).....	24-3
190	..... أصل تسمية التكلفة المستهدفة.....	01-4
197	..... العلاقة بين التكلفة ودورة حياة المنتج.....	02-4
200	..... مثلث التكلفة المستهدفة.....	03-4
201	..... السعر المستهدف.....	04-4
203	..... آلية تحديد معدل العائد المستهدف على الاستثمار.....	05-4
205	..... الربح المستهدف.....	06-4
208	..... نموذج (Makidi) للتحكم في التكاليف.....	07-4
209	..... التكاليف المتعهد بها والمتحملة خلال دورة حياة المنتج.....	08-4
211	..... مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.....	09-4
212	..... العوامل التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة على أساس السوق.....	10-4
213	..... منطقة البقاء لمنتج ما.....	11-4
214	..... العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج.....	12-4
216	..... العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات.....	13-4
221	..... مقارنة بين إدارة التكلفة وفق الطريقة اليابانية (التكلفة المستهدفة) والطريقة الأمريكية (التقليدية).....	14-4
231	..... مراحل (خطوات) تطبيق أسلوب هندسة القيمة.....	15-4
232	..... العلاقة بين دراسة هندسة القيمة والتصميم والتكاليف.....	16-4
237	..... رسم توضيحي لآلية عمل نظام الجودة الشاملة.....	17-4
238	..... نتائج التحسين المستمر للجودة من خلال تطبيق إدارة الجودة الشاملة.....	18-4
240	..... يوضح مخطط علاقة السبب والأثر لتحليل المشكلات.....	19-4
241	..... مخطط باريتو للحذاء النسائي يوضح أنواع العيوب والنسبة المئوية للمعيب.....	20-4
243	..... تكاليف الجودة قبل وبعد تطبيق إدارة الجودة الشاملة.....	21-4
246	..... خطوات عملية المقارنة المرجعية.....	22-4
247	..... علاقة التكلفة المستهدفة بالمقارنة المرجعية.....	23-4
255	..... الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة.....	01-5
259	..... مراحل إنتاج الإسمنت في الشركة محل الدراسة.....	02-5
262	..... تحليل SWOT للشركة محل الدراسة.....	03-5
264	..... الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة محل الدراسة وفق الأبعاد الخمس لبطاقة الأداء المتوازن.....	04-5
267	..... إطار متكامل لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كآلية لدعم إستراتيجية قيادة التكلفة مع التحسين المستمر للجودة وخلق الثروة للشركة محل الدراسة.....	05-5
276	..... أعمدة بيانية لتطور مكونات القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة (2012 إلى 2021)	06-5

فهرس الأشكال

282	الخريطة الإستراتيجية للشركة محل الدراسة	07-5
309	سلسلة قيمة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة بخطيها الإنتاجيين القديم.....	08-5
317	خريطة تراكم القيمة على طول سلسلة إنتاج الشركة للخط القديم.....	09-5
325	خريطة تراكم القيمة في المواد الأولية والمنتجات النصف المصنعة على طول سلسلة إنتاج الشركة وصولاً للمنتج النهائي للخط الجديد.....	10-5



فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
457	إفادة حول المعلومات المعتمدة في الدراسة التطبيقية.....	01
458	فاتورة الإسمنت العادي لشركة لفارج هولسيم المسيلة.....	02
459	فاتورة الإسمنت السريع لشركة بسكرية بسكرة.....	03
460	قائمة لأسعار الإسمنت بشركة الإسمنت عين الكبيرة.....	04



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

	شكر وتقدير
	إهداء
	قائمة المختصرات
مقدمة عامة	
أ	1-1- تقديم إشكالية الدراسة.....
أ	1-1- السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية.....
ب	1-2- الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية.....
ج	1-3- أهداف الدراسة.....
ج	1-4- أهمية الدراسة.....
د	1-5- أسباب ومبررات اختيار موضوع الدراسة.....
هـ	2- المعالجة المنهجية للدراسة.....
هـ	2-1- منهج الدراسة.....
هـ	2-2- مصادر جمع البيانات.....
هـ	2-3- حدود الدراسة.....
و	3- عرض وتحليل الدراسات السابقة.....
و	3-1- عرض وتحليل الدراسات السابقة باللغة العربية.....
ي	3-2- عرض وتحليل الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....
م	3-3- أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة.....
ن	4- هيكلية الدراسة، خطتها وصعوباتها.....
ن	4-1 نموذج الدراسة.....
ف	4-2 خطة الدراسة.....
ص	4-3 صعوبات الدراسة.....
الفصل الأول: الإطار النظري للأداء والأداء المالي	
19	مقدمة الفصل.....
20	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء و الأداء المالي.....
20	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء.....
20	الفرع الأول: تعريف الأداء.....
23	الفرع الثاني: عناصر الأداء.....
25	الفرع الثالث: تصنيفات الأداء.....
28	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي.....

فهرس المحتويات

28	الفرع الأول: تعريف الأداء المالي
29	الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي
29	الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء المالي.....
31	المطلب الثالث: قياس، تقييم وقيادة الأداء المالي.....
31	الفرع الأول: قياس الأداء المالي.....
32	الفرع الثاني: تقييم الأداء المالي.....
33	الفرع الثالث: قيادة الأداء المالي.....
34	المبحث الثاني: الاتجاهات التقليدية والحديثة لقياس وتقييم الأداء المالي.....
34	المطلب الأول: قياس وتقييم الأداء المالي للشركات الاقتصادية من خلال النسب المالية والتحليل النقطي.....
34	الفرع الأول: تقييم الأداء المالي للشركات الاقتصادية من خلال النسب المالية.....
38	الفرع الثاني: التحليل النقطي (النماذج الكمية للتنبؤ بالفشل المالي).....
41	المطلب الثاني: مؤشرات إنشاء القيمة.....
41	الفرع الأول: القيمة السوقية المضافة.....
44	الفرع الثاني: مقياس عائد التدفق النقدي على الاستثمار.....
46	المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن.....
46	الفرع الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن.....
48	الفرع الثاني: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.....
51	الفرع الثالث: وظائف بطاقة الأداء المتوازن.....
53	الفرع الرابع: أثر مقاييس تقييم أداء أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي.....
54	المبحث الثالث: قياس وتقييم الأداء المالي من خلال مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة.....
54	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقيمة الاقتصادية المضافة.....
54	الفرع الأول: نشأة القيمة الاقتصادية المضافة.....
55	فرع الثاني: تعريف القيمة الاقتصادية المضافة.....
57	الفرع الثالث: أهمية القيمة الاقتصادية المضافة.....
59	المطلب الثاني: مراحل حساب ومكونات القيمة الاقتصادية المضافة.....
59	الفرع الأول: مراحل حساب القيمة الاقتصادية المضافة.....
61	الفرع الثاني: العناصر المكونة للقيمة الاقتصادية المضافة.....
66	الفرع الثالث: التعديلات المقترحة لاحتساب القيمة الاقتصادية المضافة.....
70	المطلب الثالث: حساب تكلفة الأموال المستثمرة (تكلفة رأس المال المستثمر).....
70	الفرع الأول: تكلفة الأسهم العادية (الأموال الخاصة أو حقوق الملكية).....
75	الفرع الثاني: حساب تكلفة التمويل بالأسهم الممتازة والأرباح المحتجزة (الأموال الخاصة).....
76	الفرع الثالث: حساب تكلفة الأموال المقترضة.....
79	خلاصة الفصل.....

فهرس المحتويات

الفصل الثاني: التحول من المحاسبة الإدارية التقليدية إلى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية	
81	مقدمة الفصل.....
82	المبحث الأول: المحاسبة الإدارية التقليدية.....
82	المطلب الأول: أسلوب الأقسام المتجانسة.....
82	الفرع الأول: مفهوم أسلوب الأقسام المتجانسة.....
83	الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب الأقسام المتجانسة.....
86	الفرع الثالث: تقييم أسلوب الأقسام المتجانسة.....
87	المطلب الثاني: أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (التكاليف المستغلة).....
87	الفرع الأول: مفهوم أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....
88	الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....
91	الفرع الثالث: تقييم أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....
93	المبحث الثاني: الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية.....
93	المطلب الأول: الإطار النظري للإستراتيجية.....
93	الفرع الأول: مفهوم الإستراتيجية.....
95	الفرع الثاني: مستويات الإستراتيجية.....
97	الفرع الثالث: أنواع الإستراتيجيات التنافسية حسب Porter.....
99	المطلب الثاني: الإطار النظري للإدارة الإستراتيجية.....
99	الفرع الأول: مفهوم الإدارة الإستراتيجية.....
101	الفرع الثاني: مراحل الإدارة الإستراتيجية.....
110	المبحث الثالث: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.....
110	المطلب الأول: جذور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.....
110	الفرع الأول: مراحل تطور المحاسبة الإدارية.....
114	الفرع الثاني: اتجاهات دمج المحاسبة الإدارية، الإدارة الإستراتيجية، التسويق في الأدبيات المتخصصة.....
118	المطلب الثاني: مفهوم وأبعاد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.....
118	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.....
122	الفرع الثاني: أبعاد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.....
123	المطلب الثالث: المحاسب الإستراتيجي ومجالات تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.....
123	الفرع الأول: مفهوم المحاسب الإستراتيجي.....
124	الفرع الثاني: مجالات تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.....
128	خلاصة الفصل.....
الفصل الثالث: أسلوب التكلفة على أساس النشاط	
130	مقدمة الفصل.....
131	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
131	المطلب الأول: جذور أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....

فهرس المحتويات

131	الفرع الأول: نشأة أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
133	الفرع الثاني: تطور أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
123	الفرع الثالث: العوامل التي أدت إلى ظهور أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
135	المطلب الثاني: مفهوم، ومجال استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
135	الفرع الأول: مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
139	الفرع الثاني: مجالات استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
140	المطلب الثالث: مبادئ أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
140	الفرع الأول: الموارد والمهام.....
141	الفرع الثاني: الأنشطة مفهومها وتصنيفاتها.....
146	الفرع الثالث: مسببات أو محركات التكلفة.....
149	الفرع الرابع: العمليات وأهداف التكلفة النهائية.....
151	المبحث الثاني: أساسيات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
151	المطلب الأول: مؤشرات تبني أسلوب ABC والمتغيرات السلوكية والتنظيمية الواجب توافرها لنجاح تطبيقه بالشركات.....
151	الفرع الأول: مؤشرات تبني الشركات لأسلوب التكلفة على أساس النشاط على حساب أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.....
152	الفرع الثاني: المتغيرات السلوكية والتنظيمية لنجاح تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
154	المطلب الثاني: مراحل تصميم وتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
154	الفرع الأول: التخطيط.....
155	الفرع الثاني: تحديد، تحليل وتصنيف الأنشطة.....
159	الفرع الثالث: تحديد مسببات التكلفة.....
162	الفرع الرابع: تحديد أحواض التكلفة أو مراكز الأنشطة.....
164	الفرع الخامس: تخصيص التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة.....
165	الفرع السادس: تخصيص تكاليف أحواض التكلفة على أهداف التكلفة النهائية.....
167	المبحث الثالث: تقييم أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
167	المطلب الأول: الفرق بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة الإدارية التقليدية.....
169	المطلب الثاني: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
169	الفرع الأول: مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
172	الفرع الثاني: عيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط.....
174	المبحث الرابع: تطور أسلوب التكلفة على أسس النشاط إلى الإدارة والموازنة بالأنشطة.....
174	المطلب الأول: أسلوب الإدارة على أساس النشاط.....
174	الفرع الأول: مفهوم أسلوب الإدارة على أساس النشاط.....
176	الفرع الثاني: تطبيق أسلوب الإدارة على أساس النشاط.....
178	الفرع الثالث: العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب الإدارة على أساس النشاط.....
180	المطلب الثاني: أسلوب الموازنة على أساس النشاط.....

فهرس المحتويات

180	الفرع الأول: مفهوم أسلوب الموازنة على أساس النشاط.....
182	الفرع الثاني: خطوات تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط.....
183	الفرع الثالث: العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط أسلوب الموازنة على أساس النشاط.....
185	خلاصة الفصل.....
الفصل الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة	
187	مقدمة الفصل.....
188	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة المستهدفة.....
188	المطلب الأول: نشأة ومفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة.....
188	الفرع الأول: جذور أسلوب التكلفة المستهدفة.....
190	الفرع الثاني: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة.....
194	المطلب الثاني: أهمية ومبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة.....
194	الفرع الأول: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة.....
195	الفرع الثاني: مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة.....
199	المبحث الثاني: أساسيات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.....
199	المطلب الأول: خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.....
200	الفرع الأول: مستوى السوق (التكلفة المستهدفة الموجهة بالسوق).....
207	الفرع الثاني: مستوى المنتج (الإنتاج).....
209	الفرع الثالث: مستوى المكونات.....
212	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على أسلوب التكلفة المستهدفة.....
212	الفرع الأول: عوامل تؤثر في عملية تحديد التكلفة المستهدفة على أساس السوق.....
214	الفرع الثاني: عوامل تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى السوق.....
216	الفرع الثالث: عوامل تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات.....
218	المبحث الثالث: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة.....
218	المطلب الأول: الفرق بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة الإدارية التقليدية.....
222	المطلب الثاني: مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المستهدفة.....
222	الفرع الأول: مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة.....
224	الفرع الثاني: عيوب أسلوب التكلفة المستهدفة.....
227	المبحث الرابع: أساليب تحجيم فجوة التكلفة.....
227	المطلب الأول: هندسة القيمة.....
227	الفرع الأول: مفهوم هندسة القيمة.....
229	الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة.....
231	الفرع الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بهندسة القيمة (تحجيم فجوة التكلفة).....
232	المطلب الثاني: التحسين المستمر.....
232	الفرع الأول: مفهوم التحسين المستمر.....

فهرس المحتويات

233	الفرع الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التحسين المستمر.....
234	الفرع الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بالتحسين المستمر (تحجيم فجوة التكلفة).....
235	المطلب الثالث: إدارة الجودة الشاملة.....
235	الفرع الأول: مفهوم إدارة الجودة الشاملة.....
238	الفرع الثاني: مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة.....
242	الفرع الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بإدارة الجودة الشاملة (تحجيم فجوة التكلفة).....
243	المطلب الرابع: المقارنة المرجعية.....
243	الفرع الأول: مفهوم المقارنة المرجعية.....
246	الفرع الثاني: مراحل تطبيق المقارنة المرجعية.....
246	الفرع الثالث: علاقة التكلفة المستهدفة بالمقارنة المرجعية (تحجيم فجوة التكلفة).....
249	خلاصة الفصل.....
الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية	
251	مقدمة الفصل.....
252	المبحث الأول: تقديم عام للشركة محل الدراسة وإستراتيجيتها التنافسية.....
252	المطلب الأول: تقديم عام للشركة محل الدراسة.....
252	الفرع الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة وتطورها التاريخي.....
254	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة.....
257	الفرع الثالث: مراحل العملية الإنتاجية في الشركة محل الدراسة ومعداتها الإستراتيجية.....
261	المطلب الثاني: الإستراتيجية التنافسية للشركة محل الدراسة.....
261	الفرع الأول: تحديد رؤية ورسالة الشركة محل الدراسة.....
263	الفرع الثاني: تحديد الإستراتيجية والأهداف الإستراتيجية للشركة محل الدراسة.....
264	الفرع الثالث: نموذج مقترح لمساهمة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة.....
268	المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي للشركة محل الدراسة من خلال مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة للفترة الممتدة من 2012 إلى 2021.....
268	المطلب الأول: حساب صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل.....
271	المطلب الثاني: حساب رأس المال المستثمر المعدل.....
273	المطلب الثالث: حساب التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال.....
273	الفرع الأول: حساب تكلفة الأموال الخاصة.....
274	الفرع الثاني: حساب تكلفة الديون المالية للشركة محل الدراية.....
274	الفرع الثالث: حساب التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال.....
275	المطلب الرابع: القيمة الاقتصادية المضافة للشركة محل الدراسة للفترة الممتدة من 2012 إلى 2021.....
278	المبحث الثالث: تقييم الأداء الكلي للشركة محل الدراسة باعتماد بطاقة الأداء المتوازن للفترة الممتدة من 2012 إلى

فهرس المحتويات

	.....2021
278	المطلب الأول: تحديد محركات ومؤشرات قياس وتقييم أداء أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المقترحة للشركة محل الدراسة.....
282	المطلب الثاني: عرض وتحليل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المعتمدة في تقييم الأداء الكلي (الإستراتيجي) للشركة محل الدراسة.....
285	الفرع الأول: عرض وتحليل أداء البعد المالي.....
286	الفرع الثاني: عرض وتحليل أداء بعد العملاء.....
288	الفرع الثالث: عرض وتحليل أداء بعد العمليات الداخلية.....
292	الفرع الرابع: عرض وتحليل أداء بعد التعلم والنمو.....
295	الفرع الخامس: عرض وتحليل أداء البعد الاجتماعي والبيئي.....
298	الفرع السادس: عرض وتحليل الأداء الكلي (الشامل).....
300	المبحث الرابع: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالشركة محل الدراسة
300	المطلب الأول: دوافع تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الشركة محل الدراسة، وآلية إعداد قاعدة البيانات الأولية.....
300	الفرع الأول: دوافع تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الشركة محل الدراسة.....
302	الفرع الثاني: آلية إعداد قاعدة البيانات الأولية لتصميم نظام معلومات التكلفة على أساس النشاط.....
302	المطلب الثاني: تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط للشركة محل الدراسة.....
302	الفرع الأول: تحديد وتحليل مصادر التكلفة لتصنيفها إلى مباشرة وغير مباشرة وعرضها في مجموعات تكلفة، وتحديد أساس توزيعها.....
308	الفرع الثاني: إحصاء (تحديد) ووصف أنشطة سلسلة قيمة الشركة محل الدراسة من بداية الطلب على المواد إلى غاية تسليم المنتج للعميل.....
316	الفرع الثالث: إعداد قاموس الأنشطة الإنتاجية (الرئيسية) للشركة محل الدراسة.....
333	المطلب الثالث: توزيع (تخصيص، تتبع) التكاليف غير المباشرة على الأنشطة.....
333	الفرع الأول: الانتقال من التكاليف حسب الطبيعة إلى التكاليف حسب النشاط.....
338	الفرع الثاني: توزيع تكاليف مجتمعات تكلفة الأنشطة الداعمة العامة والداعمة للعمليات الإنتاجية على الأنشطة الرئيسية لخطي الإنتاج القديم والجديد (التوزيع التبادلي).....
353	المطلب الرابع: توزيع (تتبع، تخصيص) التكاليف المباشرة وتكاليف مجتمعات تكلفة الأنشطة على منتجات الشركة محل الدراسة.....
353	الفرع الأول: توزيع (تتبع) التكاليف المباشرة على المنتجات.....
356	الفرع الثاني: الانتقال من التكاليف حسب النشاط إلى التكاليف حسب المنتج للمؤسسة محل الدراسة.....
360	الفرع الثالث: حساب تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت للمؤسسة محل الدراسة.....
362	الفرع الرابع: حساب سعر تكلفة إنتاج الكلنكار والإسمنت للمؤسسة محل الدراسة.....
366	الفرع الخامس: تحليل إنتاجية خطي الإنتاج القديم والجديد للمؤسسة محل الدراسة.....
369	المبحث الخامس: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة محل الدراسة.....

فهرس المحتويات

369	المطلب الأول: دراسة السوق.....
369	الفرع الأول: الاهتمام بمتطلبات الزبون.....
369	الفرع الثاني: مقارنة خصائص ومواصفات منتجات الشركة محل الدراسة مع منافسيها.....
371	الفرع الثالث: تحديد سعر البيع المستهدف للشركة محل الدراسة.....
372	المطلب الثاني: قياس فجوة التكلفة للشركة محل الدراسة.....
372	الفرع الأول: تحديد هامش الربح المستهدف للشركة محل الدراسة.....
373	الفرع الثاني: حساب التكلفة المستهدفة للإسمنت العادي والسريع للمؤسسة محل الدراسة.....
374	الفرع الثالث: مقارنة التكلفة الحالية بالتكلفة المستهدفة للإسمنت العادي والسريع.....
378	المطلب الثالث تحجيم فجوة تكلفة منتجات المؤسسة محل الدراسة.....
378	الفرع الأول: الرفع من معدل استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة.....
383	الفرع الثاني: الرفع من معدل استغلال القدرة الإنتاجية المتاحة.....
388	الفرع الثالث: مراقبة التكاليف والتحكم فيها.....
390	الفرع الرابع: التحقق من الوصول إلى التكلفة المستهدفة.....
391	خلاصة الفصل.....
394	خاتمة عامة.....
405	قائمة المراجع.....
436	فهرس الجداول.....
441	فهرس الأشكال.....
446	فهرس الملاحق.....
448	فهرس المحتويات.....
457	الملاحق.....
461	ملخص.....

الملاحق

الملحق رقم (01): إفادة حول المعلومات المعتمدة في الدراسة التطبيقية



التاريخ: 04 . 03 . 2024

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر

شركة الإسمنت عين الكبيرة

إفادة لمن يهمه الأمر:

تفيد إدارة شركة الإسمنت عين الكبيرة أن طالب الدكتوراه بولحبيب عمر قد قام بالعديد من الزيارات الميدانية لمختلف مديريات، دوائر وأقسام الشركة بناها على طلب جامعة البويرة خلال الفترة الممتدة من فيفري 2022 م إلى مارس 2024 م، حيث تم إفادته بجميع البيانات والمعلومات المطلوبة لإتمام دراسته الموسومة ب: دور تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية دراسة حالة شركة الإسمنت عين الكبيرة.


HARFOUCHE
Mohand Oulhocine
Directeur des Finances et Budget



الملحق رقم (02): فاتورة الإسمنت العادي لشركة لفارج هولسيم المسيلة

العنوان: LOCAL N°1 CLASSE 38 GROUPE N°30, EL OURICIA, SETIF
 الهاتف: EN AVANCE
 طريقة التسديد:

الوصف	الكمية	الوحدة	سعر الوحدة (HT)	مبلغ التسديد (مع ضريبة)	مبلغ (مع ضريبة)	قيمة الضريبة	مبلغ الضريبة TVA
Produit	30.80	Tonne	7.213.00	222.160.40	222.160.40	19%	42.210.48
Note: tout transport - Livraison dans les 10 jours. Délivrance de 10 jours en 2.5 % de remise.				Montant HT	222.160.40		222.160.40
				Montant Remise			0.00
				Total HT			222.160.40
				Montant TVA			42.210.48
				Montant TTC			264.370.88

Le montant de la somme est versable à la somme de deux cent soixante quatre mille trois cent soixante dix Dinars Algériens et cent quatre vingt dix centimes.

Client: NOUREDDINE HOUMED
 N° Réserve: OD270124M206056
 Lieu de livraison: SETIF
 N° Plombage: /

SERVICE SUPPORT CLIENTELE
 3408/2022/071
 01503-815-19 / 15570-814-19

Usine de Production: M'SILA
 Adresse: DZ
 E-mail:
 Tel:
 Fax:

Siège social: Bureau n°01, 16ème étage, tour Geneva, les Pens maritimes
 Adresse: 16058, Mohammadia, Alger, Algérie
 E-mail: www.LafargeHolcim.dz
 Tel: 00213.21.89.20.00
 00213.21.89.20.01

Lafarge CEMENT DE M'SILA N°

الملحق رقم (02): فاتورة الإسمنت السريع لشركة بسكرة بسكرة

LOC N 01 SEC 39 ILOT N 30 ENTRE EL OUBRAI ET EL

مطابق التسوية

A terme		الكمية	الوحدة	السعر	المبلغ
نوع المنتج		Quantité	Unité	Prix	Montant
CIMENT CEM I 42.5 R PALETTISÉ 2.2T Rendu Partenaire		30,90	Tonne	7 200,00	221 760,00
Montant Net HT					221 760,00
Montant de la TVA 19 %					42 134,40
Montant total TTC					263 894,40

Le présent RL est arrêté à la somme de : deux cent soixante trois mille huit cent quatre-vingt quatorze DA et 40 centimes

INFOS LIVRAISON
 N° livraison: 2108878
 N° de Commande:
 Lieu de livraison: Setif

Chauffeur SAIDI ZINEDDINE
 N° permis de conduire 0510/0181/2016
 Camion / Remorque 09110.514.19

SERVICE SUPPORT CLIENTELE:


شركة الإسمنت
 Ciment
 Livré

CLIENT:

Etabia par Karimou Mohamed. le 03/02/2024 11 42 22

03/02/2024

الملحق رقم (04): قائمة لأسعار الإسمنت بشركة الإسمنت عين الكبيرة

	
المجموع الصناعي اعني لإسمنت الجزائر GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE SOCIÉTÉ DES CIMENTS D'AIN EL KEBIRA « S.C.A.E.K »	
S.P.A au Capital Social de : 2 200 000 000,00 DA N° identification fiscale : 0990 19008236219 / N° Article d'imposition : 1502.20.16.011 / N° Registre de commerce : 98 B 0002283	
DIRECTION COMMERCIALE Prix Des Ciments 2023 SORTIE USINE	
DESIGNATION	UM-TONNE PRIX UNITAIRE EN HT/TONNE
CEM II/A-L-42.5 N NA 442 SAC	6 328,20
CEM II/A-L 42.5 N NA 442 VRAC	5 648,72
CEM II/A-L 42.5 N NA 442 SAC (25 kg)	6 600,00
CEM II/A-L 42.5 R NA 442 SAC (25 kg)	6 600,00
CEM II/A-L 42.5 R NA 442 SAC	6 328,20
CEM II/A-L 42.5 R NA 442 VRAC	5 648,72
CEM I 42.5 N-LH/SR5 NA442 SAC	9 300,00
CEM I 42.5 N-LH/SR5 NA442 VRAC	8 900,00
CEM I 52.5 N-SR5 NA 442 SAC	7 100,00
CEM I 52.5 N-SR5 NA 442 VRAC	6 300,00
CEM II/A-L 42.5 N NA 442 SAC (50 KG) FARDELISE 2,2 T	6 495,00
CEM II/A-L 42.5 R NA 442 SAC (50 KG) FARDELISE 2,2 T	6 495,00
Ciment pétrolier classe G HSR BIG-BAG R.T.P.D.4	12 500,00 R.T.P.D.4 9500 sortie usine
Ciment Pétrolier Classe G HSR VRAC	8 600,00



SIEGE SOCIAL : Dated A douane BP 01 - Ain El Kebira (W.5th) Algérie
 Direction Générale : Tel : (036) 66.00.22 / (036) 66.00.23 - Fax : (036) 845 697
 Unité Cimentière : Tel : (036) 608 080 / (036) 608 282 / (036) 608 383 - Fax : (036) 608 181

الملخص:

أمام صعوبة خلق الثروة في ظل انحصار دائرة المنافسة وتعقد هيكل تكلفة الشركات الصناعية ظهرت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بتوجهاتها الداخلية والخارجية، لذا فقد هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية، باعتماد المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة في محاولة لإسقاط الدراسة النظرية على شركة الإسمنت عين الكبيرة، من خلال اقتراح وتطبيق نموذج محاسبة إدارية إستراتيجية قائم على المكاملة بين مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة ومختلف أساليب تحجيم التكلفة، لتقييم الأداء المالي للشركة من منظور خلق القيمة خلال الفترة الممتدة من 2012 إلى 2021م والوقوف على مواطن القوة والخلل في مسببات خلق الثروة، مع تحليل هيكل تكلفة سلسلة قيمتها وقياس فجوة تكلفة منتجاتها لإدارتها في ظل التحسين المستمر للجودة لإكسابها ميزة تنافسية مستدامة تجعلها قادرة على مواجهة التغيرات المتسارعة التي يشهدها سوق المنافسة التامة الذي تنشط به.

وكان من بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه على الرغم من تحقيق شركة الإسمنت عين الكبيرة لنتيجة محاسبية صافية موجبة طول فترة الدراسة إلا أنها سجلت هدم للقيمة (للثروة) بداية من سنة 2019 م كنتيجة لتقلص محفظة عملائها؛ بسبب افتقارها لسياسة تسويقية في ظل المنافسة الشديدة، مع تسجيل مستويات حرجة بالنسبة لأداء كل من عمليات الصيانة، تشغيل المعدات الصناعية، الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة، إدارة تكاليف الطاقة، إدارة تكاليف الصيانة، إنتاجية العمال. إضافة إلى تسجيل منتجاتها لفجوة تكلفة غير مرغوب فيها، يمكن إدارتها لو عملت الشركة على الرفع من كفاءة وفعالية استغلال مواردها المتاحة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام شركة الإسمنت عين الكبيرة بإعادة النظر في نظام التكاليف المعتمد من قبل مصلحة المحاسبة التحليلية، كونه أصبح لا يتناسب واحتياجات الإدارة الإستراتيجية في ظل انتقالها للنشاط في سوق المنافسة التامة، تبني نظام تخطيط موارد المؤسسة كبديل لتوليفة الأنظمة المتبناة على مستوى المديرية المختلفة، اعتماد نظام حوافز قائم على خلق القيمة الاقتصادية المضافة، إدخال تكنولوجيا المعلومات في عملية البيع، انتهاج سياسة تسويقية قائمة على منح الامتيازات للعملاء لكسب رضاهم فولائهم، تطوير الفكر المؤسسي لرأس مالها البشري، من خلال وضع برنامج تدريبي لزرع روح المبادرة والعصف الذهني وفق نظام حلقات الجودة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن، الأداء المالي، القيمة الاقتصادية المضافة.

Abstract:

Facing difficulty in wealth creation amid the confines of competition and the complexity of industrial companies' cost structures, strategic management accounting emerged with its internal and external orientations. Thus, this study aimed to shed light on the role of implementing strategic management accounting in improving the financial performance of industrial companies. It adopted the descriptive analytical method and case study approach in an attempt to apply theoretical study to Ain El-Kabira Cement Company. This was done through proposing and implementing a strategic management accounting model based on complementarity between value-added economic indicators, balanced scorecard, activity-based costing, target costing, and various cost-sizing methods. This aimed to evaluate the company's financial performance from a value creation perspective during the period from 2012 to 2021 and identify strengths and weaknesses in wealth creation drivers. Additionally, it analyzed its value chain cost structure and measured the gap in product costs for management under continuous quality improvement to give it a sustainable competitive advantage enabling it to confront the rapid changes in the fiercely competitive market it operates in.

Among the key findings of the study was that despite Ain El-Kabira Cement Company achieving positive net accounting results throughout the study period, it experienced a decline in wealth starting from 2019 due to a shrinking customer base, attributed to a lack of marketing strategy amidst intense competition. The company also recorded critical levels in the performance of maintenance operations, industrial equipment operation, optimal utilization of available production capacity, energy cost management, maintenance cost management, and worker productivity. Additionally, its products exhibited an undesirable cost gap, which could be managed through enhancing the efficiency and effectiveness of its available resources.

The study recommended that Ain El-Kabira Cement Company reconsider its cost system adopted by the analytical accounting department, as it no longer aligns with the strategic management needs amid its transition to operating in a fiercely competitive market. It suggested adopting an Enterprise Resource Planning (ERP) system as an alternative to the current system amalgamated across various departments. This would entail implementing an incentive system based on creating economic value-added, integrating information technology into the sales process, adopting a marketing policy centered on granting privileges to customers to enhance their satisfaction and loyalty, developing the organizational culture of its human capital through establishing a training program to instill initiative and brainstorming within a Quality Circles system.

Key words: Strategic management accounting, Activity-based costing, Target costing, Balanced scorecard, Financial performance, Economic value added.