

جامعة سعد دحلب - البليدة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة ماجستير

تخصص: إدارة الأعمال

إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
دراسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع
المنتجات البترولية "نفطال"

من طرف:

محمد كنفوش

أمام اللجنة المشكلة من:

- | | |
|--------------|--|
| رئيسا | - رزيق كمال: أستاذ محاضر، جامعة البليدة |
| مشرفا ومقررا | - صخري عمر: أستاذ التعليم العالي، جامعة الجزائر |
| عضوا مناقشا | - درحمون هلال: أستاذ محاضر، جامعة البليدة |
| عضوا مناقشا | - فلاح محمد: أستاذ مكلف بالدروس، جامعة البليدة |
| عضوا مناقشا | - درارني ناصر: أستاذ مكلف بالدروس، جامعة البليدة |

البليدة، جويلية 2007

ملخص

لقد أفرزت التحولات العالمية الجارية على كل الأصعدة واقعا جديدا، يتمثل فيما يمكن اعتباره بيئة أعمال جديدة سمتها الأساسية هي "المنافسة" التي أصبحت تمثل التحدي الرئيس الذي تسعى المؤسسات المعاصرة بكل أنواعها إلى ربح رهاناته من أجل كسب معركة التطور والبقاء، ويتوقف ذلك على مدى قدرة هذه المؤسسات على تقديم قيمة وبشكل دوري ومستديم للمساهمين فيها، أو تلك التي تُنشئها لزيائنها بصفة مباشرة، وللمتعاملين معها والمجتمع بصفة غير مباشرة، حيث تتجسد هذه القيمة من خلال رفع مزايا التميز والتكاليف الممنوحة للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة.

وأمام عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة، بالإضافة إلى قصور المبادئ والأسس التي تقوم عليها هذه الأنظمة، مما يجعلها لا تتكامل مع التوجهات الإدارية والتسويقية الحديثة في المؤسسات، الأمر الذي يتطلب من هذه الأخيرة تجاوزها في اتجاه اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الذي يعتبر في ظل ظروف بيئة الأعمال المعاصرة، منهاجا شاملا وعصريا يمكن استخدامه في دعم التوجهات المعاصرة التي تعنى بالتسيير في المؤسسة سواء من المنظور التسويقي، من خلال مساهمته في إنشاء القيمة بمفهومها الحديث، أو من المنظور الاستراتيجي من خلال الإدارة بالأنشطة.

ونتيجة للتحولات التي يشهدها المحيط البيئي للمؤسسات الجزائرية فإن هذه الأخيرة ملزمة بمراجعة أساليب وأنظمة التكاليف التقليدية المعتمدة فيها، والعمل على إتباع أساليب وأنظمة أكثر استجابة وتكيفاً من أجل هيكلة أوضاعها لتتلائم مع التحولات الجارية، ونجد من بين أهم هذه الأنظمة المعاصرة ما تناولناه في هذا البحث وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

شكر وتقدير

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله، الذي أمرنا أن نذكر الفضل لأهله ونشكرهم على صنيعهم معنا عرفاناً بجميلهم علينا.
نشكر الله جل جلاله وتقدست أسماءه، الذي راعنا بمشيئته وقدرته فأتممنا هذا العمل على الوجه الذي هو عليه.
ثم أتقدم بالشكر والعرفان إلى الوالدين الكريمين على رعايتهم ودعمهم المستمر، اللهم فأرضهم عني، آمين يارب العالمين.

كما أتقدم بالشكر إلى أستاذي البروفيسور عمر صخري على منحه لي شرف إشرافه على بحثي، دون أن يدخر جهداً في دعمي بالتوجيهات الصائبة، والنصائح السديدة طوال مدة انجاز هذا العمل، فكان نعم المرشد، وكنت أكبر المستفيدين من تجربته وعلمه، فله كل الشكر والعرفان.
كما أسدي شكري وامتناني إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في المساعدة على انجاز هذا العمل، خاصة إلى:

- أخي " سليم مباركي " من مؤسسة "نفضال " فجزاه الله عنا كل خير.
 - الأساتذة: بن ربيع حنيفة، سواكري مباركة: من جامعة الجزائر، عبد الصمد نجوى من جامعة باتنة، معالم سعاد من جامعة بسكرة.
 - أخي موسى من المدرسة الوطنية للمصرفية بالجزائر.
 - الإخوة والأصدقاء: يوسف، على، رشيد، زيان، ادريس، ابراهيم، رحيم، سعيد.
 - كما أتقدم بالشكر والإمتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة كل باسمه.
- اللهم بارك لنا ولهم، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
141	أمثلة عن مسيبات التكاليف في مؤسسة صناعية	01
142	أمثلة عن مسيبات التكلفة في مؤسسة مالية	02
150	مصفوفة الأنشطة – عوامل السببية	03
198	مثال عن ترميز مراكز المسؤولية لمقاطعة الجزائر	04
199	ترميز الأنشطة الوظيفية	05
201	ترميز المنتجات	06
206	الكميات المشتراة	07
207	تكلفة الشراء	08
208	الكميات الممونة حسب كل وسيلة نقل	09
209	تكاليف التمويل الداخلي	10
209	التحويل الداخلي بالكميات	11
210	عرض تكاليف التحويل الداخلي	12
210	الكميات المباعة	13
211	حساب سعر التكلفة	14
212	حساب النتيجة التحليلية	15
217	أهم الأقسام الخدمية المنتشرة في مركز الخروبة	16

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	م الشكل
25	تقسيمات بيئة المؤسسة	01
29	تمثيل لنظام معقد	02
29	أهم أسباب التعقد	03
32	مصفوفة دونكان DUNCAN	04
40	الدعائم الأربعة للأداء المستديم	05
43	علاقة متوازنة بين: الزبائن، المساهمين، والأفراد، أساس الأداء المستديم	06
43	الدور المزدوج لمؤشر الأداء	07
44	منهج شامل للتميز في مجال الأعمال	08
51	مجالات النشاط لإنشاء القيمة من وجهة نظر المساهمين	09
53	القيمة الاقتصادية المضافة وعلاقتها بقائمة المركز المالي	10
61	محددات القيمة المستلمة للزبون	11
62	ركائز التوجه نحو القيمة للزبون	12
63	مراحل تطور الزبون	13
67	منطق إدارة العلاقة مع الزبائن	14
69	القيمة المدركة بين النتيجة الإيجابية والنتيجة السلبية: المدركة في المنتج	15
69	جوهر الإدارة بالقيمة	16
70	الأخطار المرتبطة بتطور التوقعات	17
71	مؤشرات مفاتيح محور " الزبائن "	18
73	مدخل الحجم	19
75	العلاقة التناسبية بين الجودة المدركة والمردودية في المؤسسة	20
76	منطق التميز بالجودة premium	21

78	الإرضاء بالجودة والسعر معا	22
79	سلسلة القيمة لـ : M.Porter	23
81	مصادر إنشاء القيمة	24
88	تحليل القيمة = تحسين وظائف المنتج / التكاليف	25
90	التطور التكنولوجي، الإنتاجية، النمو، واليد العاملة	26
105	البطاقة الادارية المتوازنة لـ: R.S.KAPLAN and D.P.NORTON	27
109	تطور التكاليف المتغيرة تبعا لمستوى النشاط	28
109	التكاليف المتغيرة الحقيقية والتكاليف المتغيرة السلمية	29
119	نسبة الإهتمام باليد العاملة المباشرة على حساب التكاليف غير المباشرة	30
121	إهمال دور الأنشطة في أنظمة التكاليف التقليدية	31
125	حساب التكاليف الكلية حسب نظام ABC	32
126	إنسياب المعلومات في نظام ABC	33
135	كيفية تحميل الأنشطة الثانوية على الأنشطة الأولية ضمن شبكة تحليل طريقة ABC	34
137	العلاقة نشاط / مسار	35
137	أهداف: المسار / نشاط	36
138	تقاطع مسار وظيفة	37
139	تسلسل: مهام، نشاط، مسار	38
153	تحميل الأنشطة الثانوية على الأنشطة الأولية	39
154	معالجة التكاليف حسب نظام ABC	40
167	نموذج التسيير على أساس الأسباب مهيكّل حسب المسارات الموجهة للزبون	41
171	سلسلة السببية في التعبير عن الأداء الاستراتيجي	42
187	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفعال	43
193	مخطط يوضح تدفق المنتجات "في مؤسسة نفعال"	44
194	مخطط يوضح الأنشطة الأساسية في المؤسسة	45

الفهرس

شكر

الملخص

فهرس المحتويات

فهرس الجداول و الأشكال

مقدمة

15	
22	- الفصل الأول: إنشاء القيمة في المؤسسة في ظل تغيرات بيئية الأعمال المعاصرة.....
23	1.1. تعقد ودينامكية بيئة الأعمال وضرورة البحث عن التميز.....
23	1.1.1. مفهوم وتقسيمات بيئة الأعمال.....
23	1.1.1.1. مفهوم البيئة.....
24	2.1.1.1. مستويات بيئة المؤسسة.....
25	1.2.1.1.1. البيئة الخارجية للمؤسسة.....
26	2.2.1.1.1. البيئة الداخلية للمؤسسة.....
27	2.1.1. تعقد ودينامكية بيئة الأعمال.....
28	1.2.1.1. تعقد البيئة.....
31	2.2.1.1. دينامكية البيئة.....
33	3.1.1. ضرورة التوجه نحو البحث عن التميز.....
34	1.3.1.1. مفهوم التميز.....
35	2.3.1.1. أهم خطوات انجاز التميز.....
35	1.2.3.1.1. محابة نحو العمل A Bias For Action.....
36	2.2.3.1.1. ضرورة الاقتراب من الزبائن Close To Customer.....
36	3.2.3.1.1. الاستقلالية والمنظم Autonomy And Entrepreneur.....
37	4.2.3.1.1. الإنتاجية بواسطة العاملين Productivity Thru People.....
37	5.2.3.1.1. القيم والمعرفة العلمية Hands-on Value Driven.....
38	6.2.3.1.1. البساطة والتسهيل Simple Form Lean Staff.....
38	7.2.3.1.1. المركزية واللامركزية Loose Tight Properties.....
38	3.3.1.1. المقومات الأساسية للتميز.....
39	4.3.1.1. مواصفات المؤسسة المتميزة.....
39	5.3.1.1. الأداء المستديم مفتاح التميز.....

39	.....	1.5.3.1.1. تعريف الأداء المستديم.
44	.....	2.1. إنشاء القيمة من المفهوم الاقتصادي إلى المفهوم الإداري المعاصر.
45	.....	1.2.1. القيمة في المفهوم الاقتصادي.
45	.....	1.1.2.1. جذور مفهوم القيمة
46	.....	2.1.2.1. مفهوم القيمة عند الكلاسيك
47	.....	3.1.2.1. مفهوم القيمة عند النيو كلاسيك "الحديين"
48	.....	4.1.2.1. معنى القيمة في الفقه الإسلامي.
48	.....	2.2.1. إنشاء القيمة من وجهة نظر المساهمين.
49	.....	1.2.2.1. تعريف إنشاء القيمة من وجهة نظر المساهمين.
50	.....	2.2.2.1. متطلبات إنشاء القيمة للمساهمين.
51	.....	3.2.2.1. أهم الطرق المعاصرة لقياس القيمة من المنظور المالي.
56	.....	3.2.1. إنشاء القيمة لدى الزبون.
57	.....	1.3.2.1. أسباب التركيز على القيمة من وجهة نظر الزبون.
59	.....	2.3.2.1. تعريف القيمة من وجهة نظر الزبون.
61	.....	3.3.2.1. ركائز القيمة من وجهة نظر الزبون.
62	.....	4.3.2.1. إدارة العلاقة مع الزبائن C.R.M.
68	.....	5.3.2.1. رضا الزبون.
72	.....	3.1. جدلية: القيمة – تكلفة
73	.....	1.3.1. المدخل المبني على منطق الحجم، ومدخل التميز بالجودة "PREMIUM"
73	.....	1.1.3.1. المدخل المبني على منطق الحجم (تكاليف – دفعات إنتاجية).
75	.....	2.1.3.1. المدخل القائم على التميز بالجودة "premium"
77	.....	2.3.1. المدخل المعاصر القائم على إنشاء القيمة للزبون من خلال الجودة والتكلفة.
78	.....	1.2.3.1. تحليل مصادر القيمة للمشتريين.
79	.....	2.2.3.1. تحليل سلسلة القيمة
80	.....	3.2.3.1. تحليل مكونات التميز والتكاليف
81	.....	1.3.2.3.1. تحليل القيمة
89	.....	2.3.2.3.1. المعرفة التكنولوجية
91	.....	3.3.2.3.1. المعرفة التسويقية

92	.....5.3.2.3.1. التحكم في التكاليف
97	.....خلاصة الفصل
99	.....الفصل الثاني: نظام A.B.C ومساهمته في إنشاء القيمة للمؤسسة
100	.....1.2. أهمية تواجد محاسبة التسيير في المؤسسة و أسباب الاتجاه إلى مدخل ABC
100	.....1.1.2. تعريف ومهام محاسبة التسيير
101	.....1.1.1.2. تعريف محاسبة التسيير
103	.....2.1.1.2. مهام محاسبة التسيير
103	.....1.2.1.1.2. مهام محاسبة التسيير من منظور المدخل الكلاسيكي
104	.....2.2.1.1.2. مهام محاسبة التسيير من منظور المدخل المعاصر
107	.....2.1.2. مفهوم وتصنيف التكاليف ضمن محاسبة التسيير
107	.....1.2.1.2. مفهوم التكلفة
108	.....2.2.1.2. تصنيف التكاليف ضمن محاسبة التسيير
108	.....1.2.2.1.2. على أساس علاقة التكلفة بحجم الإنتاج (سلوك التكاليف)
110	.....2.2.2.1.2. على أساس علاقتها بالمنتج أو موضوع التكلفة
110	.....3.2.2.1.2. على أساس علاقتها بالرقابة
111	.....4.2.2.1.2. على أساس علاقتها باتخاذ القرار
111	.....5.2.2.1.2. على أساس علاقتها مع الزمن
111	.....6.2.2.1.2. حسب وظائف المؤسسة
112	.....7.2.2.1.2. حسب علاقتها بطبيعة الأنشطة في المؤسسة
112	.....8.2.2.1.2. حسب علاقتها بقيمة الأنشطة
112	.....3.1.2. عدم استجابة أنظمة التكاليف التقليدية لمتطلبات بيئة التصنيع المعاصرة
113	.....1.3.1.2. المنافسة الشديدة والمتزايدة
114	.....2.3.1.2. تغير فلسفة التسيير
114	.....3.3.1.2. الدور المتنامي للتكنولوجيا على حساب العمل المباشر
116	.....4.3.1.2. الزيادة في تنوع وتعقد المنتجات
116	.....4.1.2. القصور الوظيفي في الممارسة المحاسبية لدى أنظمة التكاليف التقليدية
117	.....1.4.1.2. المنتجات تستهلك الموارد حسب حجمها الإنتاجية
118	.....2.4.1.2. استخدام أنظمة التكاليف التقليدية علاقات جد مبسطة في توزيع التكاليف
118	.....3.4.1.2. اعتماد أنظمة التكاليف التقليدية على المتغيرات المالية
119	.....4.4.1.2. عدم الأخذ بعين الاعتبار تغير الأهمية النسبية في هيكل التكاليف

120	..... 5.4.1.2. اختلال فكرة تجانس الأقسام.
121	..... 6.4.1.2. إهمال دور الأنشطة في تحميل التكاليف
121	..... 7.4.1.2. انطواء أنظمة التكاليف التقليدية على نفسها وعدم إنشائها للقيمة
123	..... 2.2. مفهوم، متطلبات، ومكونات نظام ABC
123	..... 1.2.2. المفهوم والخلفية التاريخية لنظام A.B.C
124	..... 1.1.2.2. ظهور نظام ABC
124	..... 2.1.2.2. تعريف نظام A.B.C
126	..... 2.2.2. متطلبات تطبيق نظام ABC
127	..... 1.2.2.2. الظروف الداعمة لتطبيق لنظام ABC
127	..... 2.2.2.2. مؤشرات اعتماد نظام ABC
128	..... 3.2.2.2. شروط تطبيق نظام ABC
130	..... 3.2.2. مكونات نظام ABC
130	..... 1.3.2.2. المهمة
130	..... 2.3.2.2. النشاط
130	..... 1.2.3.2.2. تعريف النشاط
131	..... 2.2.3.2.2. تصنيف الأنشطة
131	..... 1.2.2.3.2.2. حسب سلسلة القيمة
132	..... 2.2.2.3.2.2. حسب الأنشطة المباشرة وغير المباشرة.
133	..... 3.2.2.3.2.2. حسب تسلسل التكاليف غير المباشرة.
134	..... 4.2.2.3.2.2. حسب طبيعتها.
134	..... 5.2.2.3.2.2. الأنشطة حسب التخصيص لأغراض التكلفة.
136	..... 3.2.3.2.2. خصائص النشاط.
136	..... 3.3.2.2. المسار process
136	..... 1.3.3.2.2. تعريف المسار.
138	..... 2.3.3.2.2. خصائص المسار.
139	..... 4.3.2.2. مسببات التكلفة Cost Drivers
139	..... 1.4.3.2.2. تعريف مسببات التكلفة.
143	..... 2.4.3.2.2. الفرق بين وحدة العمل ومسبب التكلفة.
143	..... 3.4.3.2.2. تصنيف المسببات.
144	..... 3.2. مراحل ومجالات تطبيق نظام ABC ومساهمته في إنشاء القيمة في المؤسسة.

145	..... 1.3.2.1. مراحل تطبيق نظام ABC
145	..... 1.1.3.2. تحديد وتحليل الأنشطة
147	..... 2.1.3.2. تحديد مسببات التكلفة
148	..... 3.1.3.2. تعيين مراكز الأنشطة
149	..... 1.3.1.3.2. تجميع الأنشطة في مسارات
150	..... 2.3.1.3.2. تجميع الأنشطة حسب وحدة عمل
150	..... 3.3.1.3.2. تجميع الأنشطة حسب عوامل السببية
151	..... 4.1.3.2. تخصيص التكاليف لمراكز الأنشطة
152	..... 5.1.3.2. ربط الأنشطة بأغراض التكلفة
154	..... 2.3.2. مجالات استخدام نظام ABC
154	..... 1.2.3.2. في المجال الصناعي
157	..... 2.2.3.2. في مجال الخدمات
160	..... 3.3.2. مساهمة نظام ABC في إنشاء القيمة
160	..... 1.3.3.2. دور نظام ABC في تحسين الأداء في المؤسسة واستدامته
162	..... 2.3.3.2. دور نظام ABC في تخفيض و تحميل التكاليف
165	..... 3.3.3.2. دور نظام ABC في الاختيار الأمثل: لمزيج المنتجات والزيائن
168	..... 4.3.3.2. دور نظام ABC في تحسين الجودة
169	..... 5.3.3.2. دور نظام ABC في دعم التكامل الأفقي بين وظائف المؤسسة
170	..... 6.3.3.2. دور نظام ABC في دعم المقاربة الإستراتيجية للمؤسسة
171	..... 7.3.3.2. دور نظام ABC في إعداد الموازنات
171	..... 8.3.3.2. دور نظام ABC في صنع واتخاذ القرارات المناسبة
176	..... خلاصة الفصل
	- الفصل الثالث : دراسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع
178	..... المنتجات البترولية "نפטال"
179	..... 1.3. تقديم مؤسسة نفطال
179	..... 1.1.3. نشأة وتطور مؤسسة نفطال
181	..... 2.1.3. المهام، الإمكانيات، والمجالات الإستراتيجية لمؤسسة "نפטال"
182	..... 1.2.1.3. المهام
182	..... 2.2.1.3. الإمكانيات
183	..... 3.2.1.3. المجالات الإستراتيجية

184	..... 1.3.2.1.3 الوقود، الزيوت، والعجلات المطاطية CLP
184	..... 2.3.2.1.3 غاز البترول المميع GPL
185	..... 3.3.2.1.3 الزيت
185	..... 4.3.2.1.3 وقود البواخر والطائرات
186	..... 3.1.3 تنظيم مؤسسة نפטال
188	..... 1.3.1.3 المديرية العامة
188	..... 2.3.1.3 الهياكل الوظيفية التنفيذية
188	..... 3.3.1.3 المديريات المركزية
189	..... 4.3.1.3 مديريات الدعم
189	..... 5.3.1.3 الفروع
191	..... 2.3 عرض نظام محاسبة التسيير المتبع في مؤسسة نפטال
191	..... 1.2.3 أهداف ومنهجية مراحل بناء نظام "WINCANAL"
191	..... 1.1.2.3 أهداف نظام التكاليف WINCANAL
192	..... 2.1.2.3 مراحل بناء نظام WINCANAL
197	..... 2.2.3 عرض وظائف وكيفية عمل نظام "WINCANAL"
197	..... 1.2.2.3 نظام الترميز المستعمل
204	..... 2.2.2.3 مدخلات النظام
204	..... 3.2.2.3 المعالجة
204	..... 4.2.2.3 المخرجات OUTPUT
205	..... 3.2.3 حساب التكاليف في مؤسسة "نפטال"
212	..... 3.3 تقييم نظام التكاليف لمؤسسة نפטال، وضرورة التوجه نحو اعتماد نظام ABC
212	..... 1.3.3 تقييم نظام التكاليف لمؤسسة نפטال
213	..... 1.1.3.3 فوائد نظام التكاليف WINCANAL
213	..... 2.1.3.3 حدود نظام التكاليف WINCANAL
216	..... 2.3.3 ضرورة التوجه نحو اعتماد نظام ABC في مؤسسة نפטال
222	..... 1.2.3.3 معوقات تطبيق نظام ABC في مؤسسة نפטال
225	..... خلاصة الفصل
227	..... الخاتمة
234	..... المراجع

مقدمة

يشهد العالم مع نهاية القرن 20 ومطلع القرن 21 تحولات سريعة وعميقة في شتى المجالات، الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، والتكنولوجية، حيث تفسر هذه التحولات التوجه العالمي نحو اقتصاد السوق والعولمة، ونجدها قد أثرت بشكل كبير على المؤسسات بكل أنواعها وأحجامها وجنسياتها.

وكنتيجة لتداعيات هذه التحولات أصبح المحيط البيئي لأي مؤسسة يتصف بدينامكية غير مسبوقة وتعدّد شديد، تترجمه تعدد وتنوع وتداخل المتغيرات المكونة لهذه البيئة، وإدراكا منها لهذه التداعيات وتكيفاً مع هذه الوضعية تسعى جل المؤسسات إلى التوجه نحو تبني منهجية تركز على الأداء المستديم والتميز كمدخل شامل يجمع ويدعم مقومات بنائها، على أسس قوية، وذلك من أجل مسايرة الأوضاع الخارجية المحيطة بها من جهة، وتحقيق الترابط والتناسق بين مكوناتها وعناصرها الداخلية من جهة أخرى، ويتم ذلك في ظل التكامل بين الإمكانيات المتاحة لها والغايات التي تصبو إلى تحقيقها، متجالية في القيمة التي تقدمها للمساهمين فيها أو تلك التي تُنشئها لرباننها بصفة مباشرة، وللمتعاملين معها والمجتمع بصفة غير مباشرة.

وإذا كان قياس قيمة المساهمين في المؤسسة أمراً سهلاً نسبياً، فإن تقسيم المؤسسة إلى قطاعات لتحديد في أي منها زادت أو تقلصت القيمة فيه، يتطلب أشكالاً إضافية من التحليل، بل أن إنشاء القيمة للمساهمين في المؤسسة لن يتحقق إلا من خلال تبني هذه الأخيرة إستراتيجية التوجه نحو الزبون كخيار لا رجعة فيه، وذلك بهدف إرضاءه وكسب ولائه، ولا يتم ذلك إلا بإنشاء قيمة لديه، هذا الأخير الذي اعتبره الفكر التسويقي الحديث بأنه يمثل مركز القوة لكل قرار تتخذه المؤسسة، كونه مفتاح وسر بقائها أو زوالها من السوق، مما يتطلب من هذه الأخيرة أن تعمل باستمرار على تعظيم قيمتها في أعين زبائنها، ويكمن ذلك في قدرتها على إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبتكاليف مقبولة من الزبون، وهنا تكمن الأهمية الكبرى لأنظمة التكاليف في المؤسسة، سواء على المستوى التشغيلي من خلال فهم كيفية استخدام الموارد، أو على المستوى الخيارات الإستراتيجية، أو فيما يتعلق بعملية قياس التكلفة والرقابة عليها حتى يمكن الحد من الإسراف والضياع وحتى تتمكن تلك المؤسسات من الصمود أمام المنافسة من خلال تقديم المنتجات ذات الجودة العالية، وبأقل التكاليف الممكنة مع تحقيق العائد المناسب الذي يدفعها إلى التطور والبقاء.

ولكن التحول الملحوظ – كما ذكرنا أعلاه - الذي تشهده بيئة التصنيع منذ بداية الثمانينات من القرن 20 نحو زيادة الآلية وظهور تقنيات ووسائل الإنتاج الحديثة في كثير من الأنشطة الصناعية والخدمية التي أصبحت تتميز بالإنتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي الحاصل من جهة، واستجابة للمنافسة العالمية الشديدة التي تواجهها المؤسسات من جهة أخرى، فقد انعكس هذا التحول على أنظمة التكاليف وأثر فيها تأثيراً هيكلياً بالغاً امتد نطاقه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بتلك الأنظمة، حيث أدى إلى تغيير كثير من المفاهيم والأساليب المتبعة في تحديد التكلفة، كما أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف، وإلى تغيير مضمون بنودها وطبيعة سلوكها تجاه العمليات الإنتاجية، مما جعل المعلومات التي تنتجها هذه الأنظمة لا تتسم بالدقة والموضوعية ويشوبها الكثير من النقص والقصور، الأمر الذي تطلب البحث عن بديل يراعى هذه التحولات ويسد الفجوة التي أحدثتها على أنظمة التكاليف التقليدية، فكان ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC* كمدخل معاصر طور لهذه الغرض.

ولقد زاد اهتمام الباحثين في السنوات الأخيرة بمدخل التكلفة على أساس النشاط ABC، باعتبار أنه نموذجاً مطوراً يستجيب لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة، ويعمل على توفير البيانات التفصيلية والمعلومات الفورية لإدارة المؤسسات ومساعدتها في التخطيط بأقصى كفاءة ممكنة، وقد أصبحت الإدارة في المؤسسات التي تتوفر على مستلزمات تطبيق هذا المدخل تعلق الآمال الكبيرة عليه، سيما ما يتصل بالتحسين المستمر في جودة مخرجاتها بأقل التكاليف الممكنة من أجل مواجهة المنافسة القوية في الأسواق، ومع التغيرات الجذرية التي يشهدها المحيط البيئي للمؤسسات الجزائرية فإن هذه الأخيرة مطالبة أكثر من أي وقت مضى بتبني مثل هذه المناهج المطورة لأجل الصمود في وجه التحديات المتعددة والمتنوعة التي تواجهها.

أولاً: إشكالية البحث

في ظل بيئة معقدة ودينامكية: كيف يمكن إنشاء القيمة في المؤسسة؟ وكيف يمكن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أن يساهم في ذلك؟ وهل المؤسسات الجزائرية تتوفر على متطلبات تطبيق هذا النظام؟

ولتبسيط الأسئلة التي تتضمنها الإشكالية، يتطلب منا إدراج والإجابة عن الأسئلة الجزئية التالية:

- ما المقصود بتعدد ودينامكية بيئة المؤسسة؟ وكيف يمكن أن تتميز المؤسسة في ظل ذلك؟
- هل يجب وضع أولوية إنشاء القيمة، للمساهمين في المؤسسة؟ أم لربائنها؟

* ABC = Activity Based Costing.

- وهل القيمة المحققة للزبون تتجسد في المزايا الوظيفية للمنتج / خدمة ؟ أم في التكاليف؟ أم في مزايا التميز والتكاليف معا ؟ وما هي أهم الطرق المساعدة على تحقيق ذلك ؟
- ماذا نعني بنظام ABC ؟ ما هي مكوناته ؟ وما هي آليات عمله ؟
- ما هي المجالات التي يمكن أن يساهم فيها نظام ABC فيما يتعلق بإنشاء القيمة ؟
- ما هي جوانب القصور في نظام التكاليف المتبع في المؤسسة محل الدراسة ؟ وما مدى توفر مستلزمات تطبيق نظام ABC فيها ؟

ثانياً: فرضيات البحث

لكي نتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه، نضع عدد من الفرضيات:

تعقد ودينامكية بيئة الأعمال، يمكن أن يكون حافزا حقيقيا للمؤسسات يدفعها لإنجاز نتائج متميزة ومستدامة.

1 - لا يمكن تحقيق قيمة مضافة في المؤسسة إلا من خلال إنشاء قيمة للزبائن بهدف إرضائهم وكسب ولائهم.

2 - القيمة في نظر الزبون تتحدد من خلال جودة المنتج / الخدمة، والتكاليف المصاحبة، والتكاليف لا تنحصر فقط في التكاليف النقدية بل يتعدى ذلك إلى تكلفة: الوقت، الجهد... الخ.

3 - القيمة من هذا المنظور يمكن أن تتدعم باعتماد جملة من الطرق والأساليب، كسلسلة القيمة، تحليل القيمة، والتكنولوجيا المتطورة... الخ.

4 - نظام ABC كمدخل معاصر يمثل تطورا ملموسا يستجيب لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة، ويسد الثغرات المسجلة في الأنظمة الكفوية التقليدية.

5 - يساهم نظام ABC بشكل فعال في إنشاء القيمة في المؤسسة سواء من منظور التكاليف أو في المجالات الأخرى كتحسين الأداء و الجودة أو إرضاء الزبائن و دعم المقاربة الإستراتيجية للمؤسسة.

6 - المؤسسات الجزائرية التي تتوفر على نظام لمحاسبة التسيير ما زالت تعتمد في ذلك على أنظمة لم تعد تستجيب للمتطلبات المعاصرة، مما يستوجب التوجه نحو اعتماد مداخل أكثر تطورا والتي من أهمها نظام ABC.

ثالثاً: أهمية البحث:

تبرز أهمية الدراسة كونها تبحث في أحد أهم وأحدث الأنظمة الكفوية، الذي قد يساهم استخدامه من قبل المؤسسات الجزائرية في رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية، من خلال تقديمه لبيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة، مما يتيح لهذه المؤسسات الاستحواذ على أعلى قدر من الحصة السوقية، من خلال كسب أكبر عدد من الزبائن، ولأطول مدة ممكنة، باعتبار أن التوجه نحو

الزبون من خلال إنشاء قيمة له أصبحت المنهجية المفضلة لدى المؤسسات الناجحة، كما تكمن أهمية البحث في حدائته وقيمته العلمية - مما أوجد متعة منقطعة النظير في إنجازه - وكذلك من حيث طبيعة علاقته بالتحويلات التي تشهدها المؤسسات الجزائرية، الناتجة عن الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الوطني الذي أصبح يخضع لمبادئ الاقتصاد الحر بدل الاقتصاد المخطط، مما يستوجب البحث عن بدائل تستجيب لهذه التحويلات.

رابعاً: أهداف البحث

هناك عدة أهداف نسعى لتحقيقها من خلال هذا البحث نذكر منها:

- 1 - تزويد المكتبة بمرجع علمي باللغة الوطنية الرسمية، للمساهمة في سد النقص المسجل في هذا المجال.
- 2 - محاولة تسليط الضوء على فكرة التوجه نحو الزبون كحتمية تفرضها المتغيرات البيئية المعاصرة للمؤسسات، مما يحتم على هذه الأخيرة تجسيد هذه الفكرة من خلال إنشاء قيمة لزبائنها بهدف كسب ولائهم، والحفاظ عليهم أطول ما يمكن، على اعتبار أن الزبون أصبح في الوقت الحاضر هو قلب المؤسسة.
- 3 - إبراز دور مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC في إنشاء القيمة للمؤسسة بمفهومها المعاصر من خلال ما يوفره من معلومات تساعد الإدارة في صنع واتخاذ القرارات بأفضل ما يمكن، مما يساهم بشكل فعال في تحسين تنافسية المؤسسة في مجال التكاليف وفي مجالات أخرى كثيرة كالجودة و إرضاء الزبائن.
- 4 - التأكيد على القصور الذي تتسم به أنظمة التكاليف التقليدية، وذلك من خلال إجراء دراسة تقييمية لنظام التكاليف المتبع في إحدى المؤسسات الجزائرية، وهي المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية "نفطال"، وكذلك محاولة معرفة مدى توفر مستلزمات تطبيق نظام ABC في هذه المؤسسة.

خامساً: دوافع ومبررات اختيار هذا الموضوع

- هناك عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الأخرى ذات الصلة بتخصص إدارة الأعمال، ومن بين أهم هذه الأسباب نجد:
- قلة البحوث التي تناولت هذا الموضوع، بل أننا لم نعثر على أي بحث تناول نظام ABC وربطه بموضوع إنشاء القيمة في المؤسسة.
 - حرصنا الشديد على ضرورة تناول جامعاتنا لمثل هذه المواضيع المستحدثة، على غرار الجامعات والمخابر العلمية العالمية المتطورة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى سعياً منا إلى شد انتباه المسؤولين في المؤسسات الجزائرية بقصور الأنظمة الكفوية التقليدية وتقديم لهم البديل من خلال البحث.

- التخصص الدراسي في مرحلة التدرج والذي كان في العلوم المالية مما شجعني على الاهتمام بتطوير أنظمة التكاليف المبنية على أسس تقليدية.
- التحضير لدراسات عليا في الإعلام الآلي بجامعة هواري بومدين والشروع في انجاز مشروع التخرج، "برنامج معلوماتي" حول محاسبة التسيير يتضمن نظام ABC، مما يتطلب إحاطة شاملة بالمبادئ التي يقوم عليها هذا النظام.
- التحضير لشهادة محافظ حسابات، الأمر الذي يلزمنا الإطلاع على كل ما هو مرتبط بالمحاسبة بكل أنواعها.

سادساً: منهج الدراسة

من أجل الإلمام بجوانب المشكلة التي يتضمنها موضوع البحث، وتشخيص أسبابها، وكذلك تدبير النتائج المتوصل إليها، اعتمدنا في دراستنا هاته على المنهج الوصفي التحليلي، الذي تضمن أساليب عدة، منها الاستقراء والاستنباط، كما استخدمنا طريقة دراسة الحالة والتي جاءت في شكل دراسة تقييمية.

سابعاً: الدراسات السابقة

يعد موضوع البحث جديد من حيث الطرح، فهو يتكون من شقين: أما الشق الأول فهو " إنشاء القيمة في ظل تغيرات بيئية الأعمال "، ومن خلال المسح البيبليوغرافي الذي أتيج لنا طوال مدة انجاز البحث، وكذلك من قبل، فإننا لم نعثر على أي بحث تناول هذا الموضوع بالشكل الذي تناولناه نحن.

أما الشق الثاني فهو "دراسة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC" فقد تناوله بحث ضمن مذكرة ماجستير للباحثة "سعاد معاليم" بعنوان "دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة- ENICAB"، كلية الاقتصاد والتسيير، جامعة محمد خيضر ببسكرة.

حيث تناول البحث بالإضافة إلى نظام ABC، طريقة مراكز التحليل، وطريقة التكلفة المتغيرة.

ونجد الباحث الأستاذ درحمون هلال قد أشار لنظام ABC في دراسته "أطروحة دكتوراه" التي ضمنها كل طرق محاسبة التسيير، تحت عنوان "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة - "

أما ربط موضوع "إنشاء القيمة" بمدخل نظام ABC، أي كيف يساهم الثاني في دعم الأول فهو طرح جديد، اجتهدنا قدر المستطاع في تناوله ضمن هذا البحث.

ثامناً: صعوبات إعداد البحث

- واجهتنا عند انجاز هذا البحث صعوبات كثيرة إلا أن أهمها قد تمثل فيما يلي:
- نقص المراجع باللغة العربية، مما كلفنا جهداً ووقتاً سواء ما تعلق باقتناء المراجع من خارج البلاد، أو ما تعلق بترجمتها إلى لغة البحث المنجز.
 - صعوبة إيجاد مؤسسة للقيام بالدراسة الميدانية.

تاسعاً: أدوات الدراسة ومصادر البيانات

- تتمثل أدوات الدراسة المتبعة في انجاز هذا البحث، ومصادر البيانات المتضمنة فيه من ما يلي:
- 1 - المسح البيبليوغرافي في المكتبات الجامعية الذي أتاح لنا الاضطلاع على مختلف المراجع باللغة العربية، الفرنسية، والانجليزية، بالإضافة إلى المجلات والدوريات المتخصصة، والبحوث الأكاديمية التي لها علاقة بموضوع البحث.
 - 2 - الاستفادة من الفضاءات التي تتيحها الشبكة العنكبوتية "الأنترنت".
 - 3 - أرشيف المؤسسة محل الدراسة والوثائق الخاصة بها.
 - 4 - المقابلات الشخصية سواء مع الأساتذة المختصين، أو مع المسؤولين في المؤسسة محل البحث.
 - 5 - استعمال الأنظمة المعلوماتية الخاصة بالمؤسسة محل البحث.

عاشراً: المصطلحات المستخدمة

- لقد استخدمنا في بحثنا هذا عدة مصطلحات لها نفس المدلول، ومن أهمها:
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مدخل التكاليف على أساس الأنشطة.
 - القيمة من المنظور المالي، القيمة من وجهة نظر المساهمين.
 - القيمة لدى الزبون، القيمة من وجهة نظر الزبون.
 - المحاسبة العامة، المحاسبة المالية

إحدى عشر: خطوات البحث

- بناء على طرح الإشكالية وأهداف الموضوع قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول وفق المحتوى التالي:
- الفصل الأول: "إنشاء القيمة في المؤسسة في ظل تغيرات بيئة الأعمال المعاصرة" ويتضمن ثلاث مباحث وهي:

- 1 - تعقد ودينامكية بيئة الأعمال وضرورة البحث عن التميز.
 - 2 - القيمة من المفهوم الاقتصادي إلى المفهوم الإداري المعاصر.
 - 3 - جدلية القيمة - التكلفة.
- الفصل الثاني: " نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، ومساهمته في إنشاء القيمة للمؤسسة " ويتضمن ثلاث مباحث كما يلي:
- 1 - أهمية تواجد محاسبة التسيير في المؤسسة و أسباب الاتجاه نحو مدخل ABC
 - 2 - مفهوم نظام ABC، متطلبات تطبيقه ومكوناته.
 - 3 - مراحل ومجالات تطبيق نظام ABC ومساهمته في إنشاء القيمة في المؤسسة
- الفصل الثالث: دراسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نفطال"، ويشتمل هذا الفصل على المباحث التالية:
- 1 - تقديم مؤسسة " نفطال "
 - 2 - عرض نظام التكاليف المعتمد في مؤسسة نفطال.
 - 3 - تقييم نظام التكاليف المعتمد في مؤسسة نفطال، وضرورة التوجه نحو تطبيق ABC.
- خاتمة عامة ضمّتها النتائج المتوصل إليها، وعلى ضوء ذلك قدمنا بعض الاقتراحات التي نراها مناسبة للمؤسسات الجزائرية بصفة عامة، وللمؤسسة محل البحث بصفة خاصة.
- ونظرا أنه لكل عمل بشري حدود ونقص فإننا اقترحنا بعض العناوين كآفاق للدراسات المستقبلية في هذا المجال.

الفصل 1 إنشاء القيمة في المؤسسة في ظل تغيرات بيئية الأعمال المعاصرة

إذا كان الحديث يتركز في الماضي عن الميزة النسبية للدول، فقد أصبح الآن الحديث مركزا حول محددات القدرة التنافسية لاقتصاديات هذه الدول، حيث القدرة التنافسية لاقتصاد دولة ما تعكسه القدرة التنافسية للمؤسسات المساهمة في تنميته، ومع تصاعد اقتصاد الخدمات وفي كثير من الأحيان اقتران الصناعة بالخدمة المصاحبة سواء قبل العملية الإنتاجية كدراسة السوق، أو بعدها كخدمات ما بعد البيع، ومع تنوع الأسواق، والمسار السريع للابتكار على مستوى الإنتاج والتكنولوجيا، أصبحت العملية الإنتاجية لا ترتبط بالضرورة بكثافة رأس المال بقدر ارتباطها بالمحتوى المعرفي ومهارات العاملين، وفي ظل تعقد ودينامكية بيئة الأعمال، نتيجة لتعدد وتنوع وتداخل العوامل المكونة لهذه البيئة، مما جعل مشكلة عدم التأكد تلقي بظلالها على جميع الإداريين والمسؤولين في المؤسسات، فبالإضافة إلى ضغط المساهمين الذين أصبح هاجس ضياع رؤوس أموالهم يلازمهم في كل حين ومكان، فإنه و بسبب نظام المعلومات المتاح فإن الزبائن والمستهلكين قد أصبحوا على درجة كبيرة من الوعي والرشادة فيما يخص فرض خياراتهم والتعبير عن أذواقهم وحاجاتهم المتجددة باستمرار.

ومراعاة لمصالح جميع المتدخلين في المؤسسة، وتماشيا مع المتغيرات المعاصرة أصبحت المؤسسات تعتبر مسألة التوجه نحو الزبون هو الطريق الآمن لها، من خلال إنشاء قيمة له بصفة دائمة ومستمرة تميزها عن بقية المنافسين مما ينعكس إيجابا على قيمتها وربحيتها.

ولتوضيح هذه النقاط سيتم التطرق في هذا الفصل إلى كل من:

- بيئة المؤسسة وضرورة تميز هذه الأخيرة.
- القيمة من المفهوم الاقتصادي إلى المفهوم الإداري المعاصر.
- جدلية القيمة والتكلفة.

1.1.1. تعقد ودينامكية بيئة الأعمال وضرورة البحث عن التميز:

تعتبر المؤسسة الركيزة الأساسية التي يقوم عليها الاقتصاد، فهي مكونة من عدة وحدات وأقسام تتفاعل مع بعضها البعض من جهة، وتتفاعل مع مجتمعة مع المتغيرات البيئية من جهة أخرى.

وتشير أغلب الكتابات والدراسات الميدانية أن أهم المتغيرات البيئية المؤثرة على نجاح المؤسسة هي شدة المنافسة والتغيرات في تفضيلات الزبائن، الأمر الذي يجعل المؤسسات تتوجه أكثر نحو البحث عن إبراز ذاتها بهدف البقاء والتطور، ولا يتسنى لها ذلك إلا بتبني وتجسيد مفهوم التميز باعتباره الأسلوب المقبول في عصر التنافسية والعولمة.

ومن خلال هذا المبحث سأحاول التعرف على مفهوم بيئة المؤسسة وتقسيماتها، وكذلك أهم خصائصها وهما خصيتا التعقد والدينامكية، وبعد ذلك سنبرز أهم المقومات والركائز التي يجب أن تتوفر في المؤسسة حتى تكتسب ميزة التميز.

1.1.1.1. مفهوم وتقسيمات بيئة الأعمال:

باعتبار أن البيئة هي الكيان الطبيعي الذي تنشط وتنمو فيه المؤسسة، حيث تعتبر هذه الأخيرة "كنظام فرعي لنظام أشمل وأوسع هو البيئة تتأثر به ويتأثر بها" [1] ص98، الأمر الذي دفع الباحثين في هذا المجال إلى الاهتمام أكثر بعوامل بيئة المؤسسة، محاولة منهم فهم علاقات هذه العوامل بها، من أجل تحديد الفرص والتهديدات، ومعرفة نقاط القوة والضعف، بهدف تصميم وتبني إستراتيجيات فعالة، تأخذ بعين الاعتبار تغيرات العوامل المشكلة لبيئة المؤسسة.

1.1.1.1.1. مفهوم البيئة:

نجد عدد من الباحثين قد تناولوا من قبل موضوع البيئة بكثير من التفصيل، ويمكن تحديد اتجاهين رئيسيين في هذا الصدد وهما: [2] ص04

- مدرسة - Determinist - ممثلة في: (LORSCH, LEWRENCE: 1967) و (FREEMAN, HANNAN) و (1977) و (1986 MILLER) و (1989 MINTTZBERG)

حيث يرى أصحاب هذا الاتجاه أن لكل بيئة خاصة يجب تسطير إستراتيجية خاصة، ويؤكدون على أن نسبة ربحية المؤسسة وكذلك الإستراتيجية المتبعة فيها، يتحددان بتأثير القوى البيئية الخارجية على المؤسسة.

أما الاتجاه الثاني فتمثله مدرسة – Voluntarism - ومن روادها نجد: (CHILD 1972-1997) (SMIRCICHE, STUBBART 1995) (BOURGEOIS 1984) (MILES , SNOW 1978).

حيث يرى أصحاب هذا الاتجاه أن البيئة ليست العنصر الوحيد الموجه لإستراتيجيات المؤسسة والمحدد لربحيته.

وعلى غرار هذين التوجهين اللذين يتنازعان الرأي حول مدى تأثير البيئة على المؤسسة، فإننا نسجل عدة تعريفات معطاة للبيئة، ومن أهمها نجد:

حسب DILL، فإن بيئة العمل الخاصة بالمؤسسة هي ذلك الجزء من البيئة الإدارية والتي تلائم عملية وضع وتحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة، وتتكون هذه البيئة من ضمن مجموعات من الأطراف، هم: الزبائن، الموردون، الأفراد، والمؤسسات المنافسة بالإضافة إلى جماعات الضغط والتأثير كالحكومات واتحادات العمال وغيرها. [3] ص 151

أما فيلهو FILHO، فيرى أن البيئة التي تعمل فيها أي مؤسسة تنطوي على ثلاث مجموعات رئيسية من المتغيرات، أما المجموعة الأولى فتتمثل في متغيرات على المستوى القومي، كالعوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والمجموعة الثانية فهي متغيرات تشغيلية خاصة بكل مؤسسة والتي ترتبط مع عدة أطراف تتعامل معها ومن أمثلتها الأجهزة والتنظيمات الحكومية والمستهلكين وتجار الجملة والتجزئة... الخ.

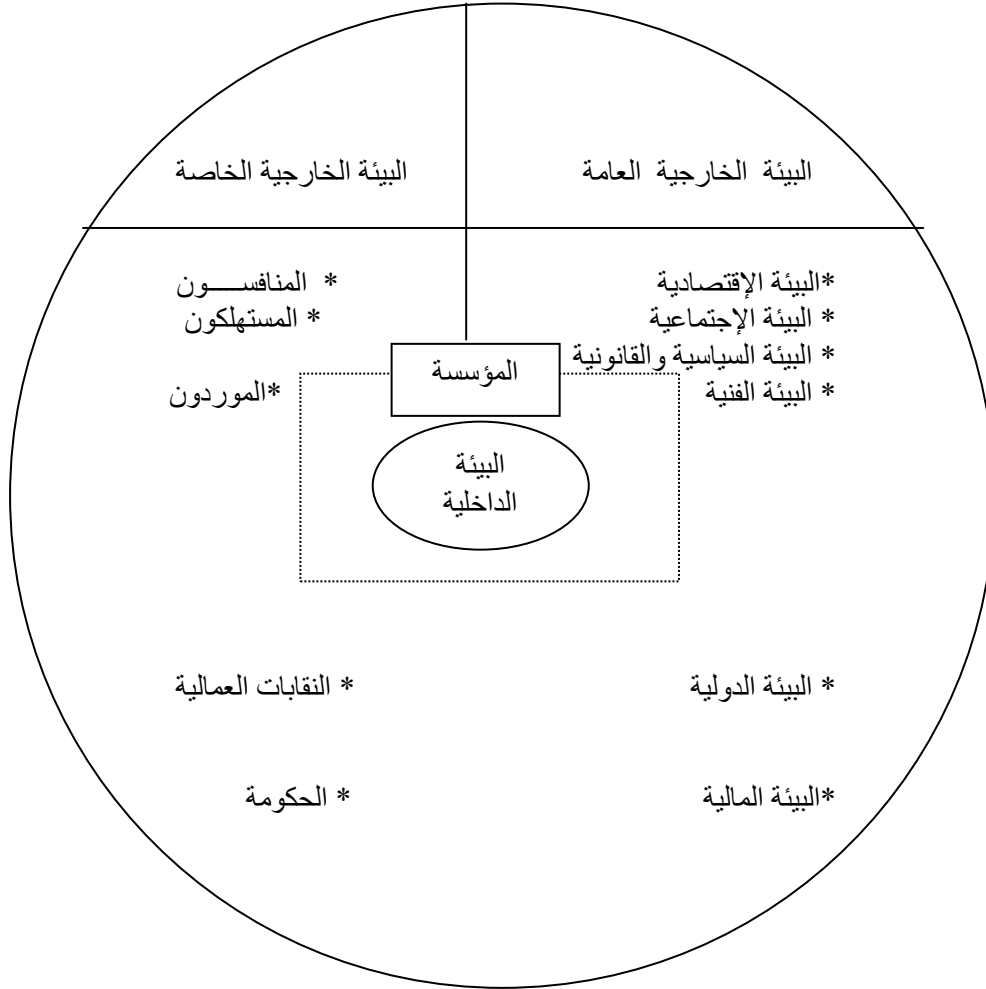
أما المجموعة الثالثة فهي تنطوي على متغيرات خاصة ببيئة التعامل الداخلي بالمؤسسة والتي تتكون من العمال والمديرين وغيرهم.

من خلال التعريفين السابقين، نلاحظ أن الحديث عن مفهوم بيئة المؤسسة يقودنا بالضرورة للحديث عن نقاط تماس المؤسسة مع بيئتها، ولعل غياب تعريف دقيق وموحد لبيئة المؤسسة راجع في الأساس إلى عدم اتفاق علماء الإدارة حول رسم نطاق المؤسسة وحدودها، فالثابت أنه ليس هناك نقاط نهاية للمؤسسة تبدأ البيئة عندها، كما لا توجد بدايات للبيئة تنتهي المؤسسة قبلها. [4] ص 33

إلا أن التباين في تعاريف علماء الإدارة المعطاة للبيئة لم يمنعهم من الاتفاق على التمييز بين مستويين للبيئة وهما البيئة الخارجية والبيئة الداخلية.

2.1.1.1. مستويات بيئة المؤسسة:

وكما أسلفنا فإن علماء الإدارة يميزون بين مستويين للبيئة، وهما البيئة الخارجية والبيئة الداخلية للمؤسسة، أنظر الشكل (01).



شكل رقم 01: تقسيمات بيئة المؤسسة [3] ص 169

1.2.1.1.1. البيئة الخارجية للمؤسسة:

تعرف البيئة الخارجية للمؤسسة على أنها تلك العوامل والمتغيرات التي تتعامل معها المؤسسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وتتأثر بها ولا تؤثر فيها إلا بشكل محدود.

ويمكن التمييز بين نوعين للبيئة الخارجية وهما البيئة الخارجية العامة والبيئة الخارجية الخاصة.

1. البيئة الخارجية العامة: وتشتمل على تلك العوامل ذات التأثير على كافة المؤسسات في مجتمع معين، حيث تمثل الأنظمة المجتمعية التي تتفاعل معها المؤسسة وتتحرك وتنشط في إطارها، كالمتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية وما إليها. [4] ص 33

ويمكن وصف البيئة الخارجية العامة على أنها جميع المتغيرات المتواجدة خارج نطاق المؤسسة.

وأهم خصائص العوامل المكونة للبيئة العامة الخارجية تعطى كما يلي: [1] ص 107

- العوامل السياسية: ويقصد بها المناخ السياسي العام في المجتمع
- العوامل الاقتصادية: ويقصد بها وضع المجتمع الاقتصادي
- المصادر والثروات سواء منها الطبيعية أو المصنعة والتي تؤثر سلبا أو إيجابا على المؤسسة
- العوامل الاجتماعية: كالعادات والتقاليد والأعراف والتغيرات الحضارية للمجتمع.
- العوامل التقنية: مدى ما يتمتع به البلد من أدوات تقنية ومدى القدرة على استخدامها.

2. البيئة الخارجية الخاصة: فهي ترتبط بأنشطة الأداء داخل المؤسسة ارتباطا مباشرا، كالزبائن والموردين والمنافسين وما إلى ذلك. [4] ص 34

كما تشمل البيئة الخارجية الخاصة للمؤسسة، على المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة، والتنسيق الفني (التكنولوجي) الذي تستعين به، والأسواق التي تخدمها، بالإضافة إلى الزبائن والموردين والمنافسين.

وتعتبر البيئة الخارجية الخاصة ذات تأثير كبير على المؤسسة ولذلك ينبغي على هذه الأخيرة أن تكون على دراية بخصائص هذه البيئة وما يحدث فيها من تغيرات وتحديد تأثيرها على أداءها، ووضع البدائل والخيارات المناسبة للتعامل والتكيف معها.

مما سبق نستخلص أنه بتحليل البيئة الخارجية للمؤسسة يمكننا التعرف على جانبين رئيسيين، حيث يمثلان نقطة الارتكاز في صياغة ورسم إستراتيجية المؤسسة.

أما الجانب الأول فهو تحديد الفرص التي يمكن للمؤسسة استغلالها، والجانب الثاني هو معرفة المخاطر والتهديدات التي يجب على المؤسسة تجنبها.

2.2.1.1.1. البيئة الداخلية للمؤسسة:

وتشمل الملاك، والموارد البشرية، الإدارة، وكل المتغيرات المرتبطة بالمناخ التنظيمي [1] ص 106، حيث أن هذه المتغيرات تعتبر من المحددات الأساسية لمستوى الاشباع أو الرضا العام والذي يستدل عليه من خلال الانتاجية، الغيابات، دوران العمل، الحوادث...

ولذلك فإن البيئة الداخلية تتضمن العناصر داخل المؤسسة والتي تنفرد بها دون غيرها من المؤسسات. [5] ص 368

ويمكن تحديد أهم تلك العناصر كما يلي: [6] ص 79

- السياسة الداخلية للمؤسسة.
- القواعد الداخلية والتنظيم.
- المهارات والكفاءات.
- ثقافة المؤسسة.
- القواعد المتبعة في قيادة الأعمال والمشاريع.
- قواعد وحدود استعمال الموارد المالية، والأهداف المتعلقة بالمرادودية (أو الربحية).

وعليه فبالنسبة لهذه البيئة، يمكننا القول أنه من المستحيل عرض كل المجالات الوظيفية للمؤسسة التي تمثل أحد عناصر البيئة الداخلية لأنها تختلف باختلاف المؤسسات، إلا أن تحليل البيئة الداخلية يعتبر أحد الدعائم الرئيسية في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة، مما يساعد على تصميم واختيار البدائل الإستراتيجية وكذا صناعة القرارات الهامة، وكل هذا يتم بالاستعانة بنتائج تحليل البيئة الخارجية والتي تمثل في بعض جوانبها بتعقيدها ومخاطرها القاسم المشترك بين المؤسسات سواء على المستوى المحلي أو العالمي.

ومما سبق نستخلص أن البيئة بكل مستوياتها تلعب دورا هاما في تشكيل السلوكيات والممارسات الفعلية للمؤسسة، فما تفرره مؤسسة معينة من استراتيجيات واختيارات لا تعدو أن تكون في واقع الأمر إلا محاولات من جانبها للتكيف والتوافق مع ظروف وممارسات البيئة التي توجد في إطارها وتعمل في ظلها.

وعليه يجب النظر إلى مستويات البيئة الخارجية (العامة والخاصة) و الداخلية على أنهما يشكلان كيانات متميزة تتفاعل فيما بينها، ومع المؤسسة بشكل دائم ومستمر الأمر الذي يؤثر بالسلب أو الإيجاب على أداء هذه الأخيرة وقدرتها على تحقيق غاياتها ورسالتها.

2.1.1. تعقد ودينامكية بيئة الأعمال:

إن تعدد اسهامات الباحثين في تحديد خصائص وابعاد البيئة أفضت الى قائمة ابعاد وخصائص طويلة شملت: الإستقرار (Stability) والتجانس (Homogeneity)، التنوع (Diversity)، الدينامكية (Dynamic)، التغيير (Change) والتعقد (Complexity). [1] ص 116

فالفاحص لأهم الكتابات في هذا المجال يلمح أن الباحثين والدارسين قد قدموا خصائص وأبعادا لا تكاد تنتهي، وهذا يعود إلى اختلاف نقاط انطلاق الباحثين وتصوراتهم الفكرية بالإضافة إلى غياب الوضوح في المفاهيم النظرية في هذا المجال...

لكن هذا التباين لا يمنعنا من وضع تصور شامل عن أبعاد وخصائص بيئة المؤسسة المعاصرة، حيث سنحاول حصرها في بعدين وهما درجة التعقد والدينامكية (درجة عدم الاستقرار)، وعن سبب اعتمادنا هذين البعدين فيرجع ذلك إلى أنهما الأكثر شيوعا والأكثر تعبيراً عن بيئة المؤسسات العصرية، كما أن الأبعاد الأخرى السالفة الذكر يمكن التعبير عنها من خلال تفسير بعدي التعقد والدينامكية.

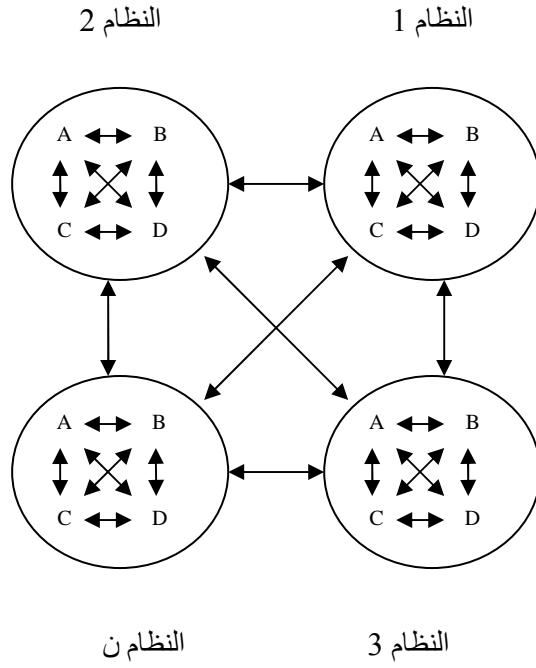
1.2.1.1. تعقد البيئة Complexity:

يشير اصطلاح التعقد إلى تعدد Ronge مكونات عوامل البيئة التي تنشط فيها المؤسسة (كأسواق، المنتجات، التكنولوجيا...) و درجة تنوع Diversity خصائص هذه المكونات وما تفرضه من متطلبات، ولذلك يمكن اعتبار التعقد هو محصلة تعدد مكونات البيئة وتفاعلها و درجة تنوع خصائص هذه المكونات، ولذلك فإن التعقد درجات حيث يتوقف على عدد مكونات البيئة و تنوعها، فكلما تزايد عدد المكونات أو الجوانب التي تتعامل معها المؤسسة و تنوعت خصائصها و تفاوتت متطلباتها، كلما ازدادت درجة التعقد والعكس صحيح. [4] ص38

وحسب GENLOT فإن التعقد ظاهرة لا نستطيع التحكم فيها و نجد صعوبة في فهمها، وينتج التعقد عن: غموض، تعدد، تشابك، و تقلب العوامل المكونة للظاهرة، و يضيف GENLOT التعقد هو نسيج من المكونات غير المتجانسة والتي ليس بإمكاننا فصلها عن بعضها البعض. [7] ص09

ويعرف ATLAN : التعقد على أنه مفهوم سلبي لأنه يعبر عن أشياء لا نعرفها ولا نفهمها [2] ص170، ولذلك اعتبر ATLAN أن التعقد هو تنظيم لا نستطيع معرفة شفرته. والعنصر الأكثر تمثيلا في نظام معقد هو مستوى العلاقات بين عناصره حيث:

- كلما كانت المبادلات معتبرة وكثيرة كلما أصبح النظام أكثر تعقيدا.
- التعقيد يزداد حدة بوجود علاقات بين عدة أنظمة، أنظر الشكل رقم (02).



شكل رقم 02: تمثيل لنظام معقد [2] ص 169

من الشكل رقم (02) نلاحظ أنه في النظام الثنائي تكون الحوادث سهلة الفهم حيث يمكن تحديد أسبابها، إلا أنه كلما ازداد مستوى تشعب العلاقات يصبح من الصعب أكثر فأكثر تأكيد وجود سبب ذو تأثير محدد، مثلاً: حادث يحدث في العنصر "A" للنظام (1) يمكن أن يكون مصدره من العنصر "D" في النظام "ن" أو حاصل تأثيرات عناصر متعددة من أنظمة مختلفة.

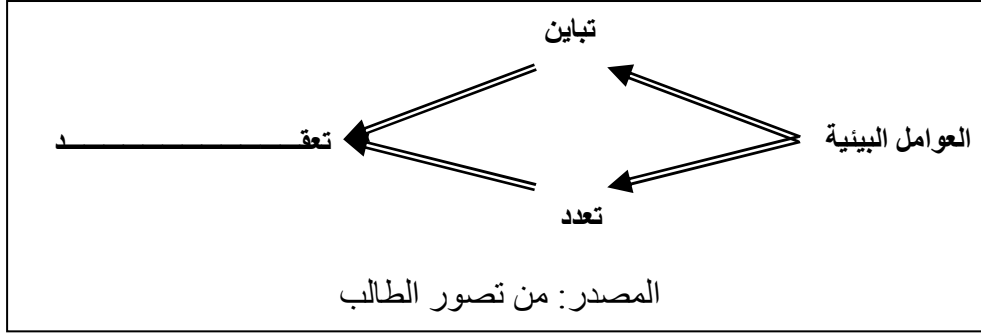
وعليه نستنتج أن:

- تداخل العلاقات ودرجة الارتباط التي توجد بين العناصر ينقص من فعالية المراقبة.
- النظام المعقد ناتج عن تأثيرات متسلسلة.
- تغيير عنصر ينتج عنه تغيير في عدة عناصر بسبب مستوى العلاقات البيئية المرتفعة

ويمكننا تحديد نوعين من التعقد: [2] ص 171-172

- التعقد الكمي: يتحدد من خلال عدد عناصره
- التعقد النوعي: يتحدد من خلال درجة تباين عناصر البيئة

ويمكن التعبير عن ذلك من خلال الشكل رقم (03) .



شكل رقم 03: أهم أسباب التعقد، المصدر : من تصور الطالب

من خلال الشكل نستطيع القول انه كلما زادت درجة التباين أو التعقد في عوامل بيئة المؤسسة كلما اتجهت بيئة هذه الأخيرة نحو التعقيد والعكس صحيح هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فإنه كلما اجتمع "التعقد" مع "التباين" تتجه بيئة المؤسسة نحو التعقيد أكثر من وجود احدهما فقط.

أما من حيث طبيعة التأثير فنجد كذلك تعقد ذو تأثير ايجابي وتعقد ذو تأثير سلبي، فنجد مثلا التعقد التكنولوجي يرتبط إيجابا مع الفعالية الاقتصادية للمؤسسات، بينما التعقد التجاري فيؤثر أحيانا على الفعالية الاقتصادية بالسلب.

وعليه يمكننا القول أن المؤسسة تقع بين البساطة و التعقيد في البيئة، أنظر الشكل رقم (02)، ومن أمثلة عدم التعقد "البساطة"، كمؤسسة تعمل في وسط تمارس فيه الاحتكار أو مؤسسة لا يتعدى خطوط إنتاجها خطا واحدا...

وعلى عكس ذلك فإن المؤسسة التي تمارس أنشطتها في ظل منافسة كاملة و حرة و نطاق سوق متغير... فإنها توفر طاقة كبيرة من أجل السيطرة و التكيف و بذلك يمكن وصف بيئة هذه المؤسسة بأنها أكثر تعقيدا.

ومع تزايد درجة التعقيد البيئي تتجه المؤسسات إلى إتباع استراتيجيات إدارية من شأنها توفير فرص أكبر لتدعيم لامركزية القرارات ومرونة التصرف، وتنمية المهارات والمعارف المتخصصة اللازمة للتعامل مع المتغيرات البيئية بطريقة تؤدي إلى تقليل المخاطر وتحسين الأداء. [5] ص212

2.2.1.1. ديناميكية البيئة:

تعرف الديناميكية على أنها "درجة التغير في العوامل المكونة للبيئة". [2] ص 181
ونجد M. C. ARTHUR يعرف الديناميكية " بأنها درجة عدم استقرار أسواق المؤسسة، وكذلك الاضطرابات الحاصلة في الاتصالات الداخلية - The interconnection - للمؤسسة". [2] ص 182
ويمكن تصنيف بيئة المؤسسة وفق معيار الديناميكية إلى الأنواع الأربعة التالية: [5] ص 209
1 - بيئة غير ديناميكية (مستقرة) مع تنوع منخفض: هي البيئة التي تنخفض فيها معدلات التغير إلى أقل حد ممكن، كما أنها تتضمن عدد محدود من المتغيرات أو العناصر البيئية.
2 - بيئة ديناميكية مع تنوع منخفض: تتضمن عدد محدود من المتغيرات أو العناصر البيئية مثل السابقة، إلا أن عدد المتغيرات أو العناصر البيئية تنصف بدرجة عالية من الديناميكية.
3 - بيئة غير ديناميكية مع تنوع مرتفع: حيث عدد المتغيرات البيئية متعددة ولكنها مستقرة نسبياً.
4 - بيئة ديناميكية مع تنوع مرتفع: تمثل أعلى درجات التركيب والتعقيد البيئي حيث تتعدد وتتداخل وتتغير العناصر المكونة لها.

إذ يمكن للمؤسسة الانتقال من بيئة مستقرة إلى بيئة ديناميكية (غير مستقرة) وهذا حسب ارتفاع أو انخفاض معدل النمو في العوامل البيئية.

وللاستقرار درجات بحيث يمكن وضع مقياس يتدرج من البيئة المستقرة إلى البيئة الديناميكية (غير المستقرة) وبالتالي فكلما ارتفع معدل التغير وغابت إمكانية التنبؤ به، كلما انخفضت درجة الاستقرار [4] ص 39، ولذا يقال أن البيئة ديناميكية (غير مستقرة).

والتغير يعبر عنه بدلالة ثلاث متغيرات وهي: [1] ص 118

- تكرارية التغير في الأنشطة البيئية المرتبطة.
- درجة الفروق المرتبطة بكل تغير.
- درجة عدم الانتظام أو الشذوذ " Irregularity " في النمط العام للتغير المسبب لحالة عدم التأكد.

ونعني بحالة عدم التأكد: عجز المؤسسة عن توفير المعلومات الضرورية التي تخص العوامل والمتغيرات المحيطة بها، الأمر الذي يجعل المسير عاجزاً عن تحديد احتمال وقوع الحدث من عدمه وبالتالي عدم القدرة على التحكم في تأثير المتغيرات البيئية مستقبلاً.

ويمكن التعبير عن ذلك بالخصائص الثلاث التالية: [2] ص 172

- شح المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة.
- صعوبة معرفة مصدر القرارات.
- عدم القدرة على التوقع باحتمالية وقوع الحدث.

هذه كانت أهم خصائص بعدي التعقد والدينامكية، و قد ركزت عليهما دون غيرهم من الخصائص الأخرى، نظرا لشموليتها وتمايزهما عن بعضهما البعض، كما ذكرنا سابقا.

ويمكن التعبير عن تأثير هذين البعدين على المؤسسة من خلال مصفوفة (دنكان – DUNCAN) المبينة في الشكل رقم (04).

التعقد Complexity	البساطة Simple	البيئة
عدم تأكد يميل إلى الضعف	عدم تأكد منخفض	مستقرة Static
- عدد كبير من العوامل والتراكيب - عوامل وتراكيب غير متماثلة - عوامل وتراكيب غير متغيرة	- عدد قليل من العوامل والتراكيب "البيئية" - العوامل والتراكيب اغلبها متماثلة - العوامل والتراكيب غير متغيرة	
عدم تأكد مرتفع	عدم تأكد يميل إلى القوة	دينامكية Dynamic
- عدد كبير من العوامل والتراكيب - عوامل وتراكيب غير متشابهة - عوامل وتراكيب في تغير مستمر	- عدد قليل من العوامل والتراكيب "البيئية" - العوامل والتراكيب اغلبها متماثلة - العوامل والتراكيب في تغير مستمر	

شكل رقم 04: مصفوفة دنكان [2] ص 175

ومن تحليلنا لهذه المصفوفة التي تتكون من محورين : محور الاستقرار والدينامكية، ومحور البساطة والتعقد، نجد أن المؤسسة يمكنها أن تنشط في أربعة وضعيات حيث لا تواجه في الوضعية الأولى تهديد كبير، أما في الوضعية الرابعة – على سبيل المثال- فإن المؤسسة تواجه تهديدات متزايدة ومستمرة وهذا نظرا لتعقد ودينامكية البيئة التي تنشط فيها.

وبناء على ما سبق، نستطيع القول أن المؤسسة التي تنشط في بيئة بسيطة ومستقرة ليست بالضرورة هي في منأى عن مواجهة مخاطر حقيقية تحد من أدائها، بل أنه كلما انخفضت درجة التعقد، وارتفعت درجة الاستقرار، كلما احتوت البيئة على أقل قدر من عدم التأكد لصانعي القرارات في

المؤسسة والقائمين على مختلف الخيارات فيها، وفي هذه الحالة لا يمكن الجزم بأن هذه المؤسسة لا تواجه أية مخاطر.

كما أنه لا يمكن الجزم بأن المؤسسات التي تنشط في بيئة تتصف بدينامكية كبيرة وتعد شديداً، أن النتائج التي ستحققها ستكون بالضرورة سلبية، بل هذا الوضع ربما نفسه ينقلب ليصبح ميزة أو ضرورة يجب مراعاة تداعياتها من خلال سعي هذه المؤسسات إلى تجنب مشكلة القصور في المعلومات، وعدم إمكانية التقدير الصحيح للاحتمالات المتعلقة بمدى تأثير البيئة على مسارها، سعيها منها لخفض ظاهرة الضغط البيئي الذي تولده المتغيرات البيئية.

وفي ظل تنافس شديد محليا وعالمياً، تسعى المؤسسات للتكيف مع المتطلبات التي تفرضها بيئة الأعمال المعاصرة ولا يتسنى لها ذلك إلا من خلال رفع كفاءة أدائها وتميزها، وهذا ما سنتناوله في العنصر الموالي.

3.1.1. ضرورة التوجه نحو البحث عن التميز:

إن أول من شق الطريق نحو هذا التوجه: هما الباحثان الأمريكيان (بيترز ووترومان) في كتابهما البحث عن التميز Insearch Of Excellence، الذي تناولا فيه عدة بحوث أجريت على عدة مؤسسات وبعد سنتين من الدراسة والبحث تبين لهم أن التميز يُستمد من الصفات والخصائص التي تتميز بها المؤسسة عن نظيراتها.

ولكن قبل الخوض في ذلك لا بد من الإشارة إلى أن الأمريكيين قد تأثروا كثيراً بالفلسفة اليابانية في الإدارة باعتبارهم المنافسين الحقيقيين لهم، فراحوا يبحثون عن الافتراضات والمناهج التي قامت عليها الإدارة اليابانية بغية التوصل إلى مفاهيم جديدة قد تساعدهم في تحقيق تقدم تنافسي على منافسيهم.

إلا أن الباحثين الأمريكيين قد اكتشفوا أن نظرية الأمريكي DEMING في الجودة التي قدمها في أمريكا بعد الحرب العالمية الثانية ولم يهتم بها أو به المجتمع الإداري الأمريكي، ليتجه سنة 1950 إلى اليابان ويتبنى أفكاره المجتمع الصناعي والإداري وتؤدي بعد عشرين سنة إلى تفوق ونجاح اليابان، وقد ظهرت على اثر ذلك نظرية (Z) للباحث الأمريكي (ويليام أوشي) الذي حاول من خلالها التوفيق بين الإجراءات الإدارية اليابانية والإجراءات الإدارية الأمريكية. [8] ص 533

وكانت حصة الأسد من النقد للتوجهات الإدارية الأمريكية قد جسدها (بيترز ووترومان) في كتابهما السالف ذكره (البحث عن التميز)، هذه التوجهات التي تميل أكثر إلى العقلانية The Rational هذا

المفهوم الذي تحول مع الزمن في كليات الدراسات العليا للإدارة ليعني التحليل الكمي والمعقد مما أدى إلى تعقيد التنظيم ناهيك عن انفصال التخطيط عن التنفيذ وكذلك الرقابة الموجهة. [8] ص 533

كما انتقد الباحثان توجهات الإدارة الأمريكية المركزة حول التحليل الرياضي المالي، على حساب الجانب الإنساني ممثلاً في الدافع والحافز والالتزام والولاء والتي تعتبر القاعدة الأساسية التي ارتكز عليها نظام الإدارة الياباني.

بالإضافة إلى ما سبق فإن مذهب العقلانية يحمل في طياته أسباب عدم صلاحيته، ومنها نجد:

- أن الكمال لله وحده دون غيره ممن خلق، ولذلك فإن العقلانية ضرب من الوهم.
- كما أن الاكتشافات العلمية أظهرت أن العقل الإنساني منقسم إلى قسمين، جزء أيمن ذو تفكير عاطفي وجزء شمالي عقلائي ولذلك فإن العقلانية ليست كل ما بذهن الإنسان.

هذه كانت لمحة سريعة عن التطورات التي أفضت إلى تبني التوجهات المعبر عنها بمفهوم التميز والتي وُلدت من صلب بيئة الأعمال المعقدة والدينامكية والمنافسة الحادة.

1.3.1.1. مفهوم التميز:

من خلال تحليلنا لأهم الكتابات التي ظهرت في هذا المجال سواء على المستوى النظري أو الميداني، نجدها تؤكد أن أساليب العمل القديمة المتمثلة أساساً في صنع المنتجات وبيعها لم تعد تواكب متطلبات العصر، كما أن هذه الأبحاث قد برهنت على أن التوجهات المتبناة من طرف المؤسسات والقائمة على التركيز على إدارة الموارد فقط، لم تعد تؤثر البتة في المشكلات المستمرة والآخذة في التفاقم والتعقيد خاصة ما تعلق منها بالتكلفة العالية والنوعية الرديئة والخدمة السيئة في ظل منافسة عالمية ومحلية شديدة من جهة، وزبائن تزداد قوتهم ومطالبهم من جهة أخرى، مما يستدعي تبني مفاهيم أكثر فعالية بغية الاستجابة للطلبات الملحة....

ونجد من بين هذه المفاهيم، مفهوم الميزة التنافسية التي عبر عليها PORTER كما يلي:

"تكتسب المؤسسة الميزة التنافسية بمجرد توصلها إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع". [9] ص 49

كما تعرف الميزة التنافسية بـ "هي ميزة أو عنصر تتفوق به المؤسسة جراء اعتمادها لإستراتيجية معينة للتنافس". [10] ص 37

والإستراتيجية بالنسبة لمجال الأعمال يجب أن تعني شيئاً واحداً وهو إيجاد ميزة تنافسية مستمرة لا تتأتى من الهجوم المباشر على المنافسين، كما تُشير إليه كلمة إستراتيجية، فعندما نتأمل تحركات المؤسسات الكبرى نجد أن أغلب الاستراتيجيين نجحوا هم أولئك الذين يُحسنون تفهم الزبائن، وأن مفتاح النجاح الإستراتيجي هو بصفة أساسية بناء علاقات متميزة مع الزبائن والعاملين بحيث يصعب على المنافسين تقليدها. [11] ص 288

أما مفهوم التميز فقد عبر عنه الأستاذ على السلمي من خلال تحقيق البعدين التاليين: [12] ص 12
1) أن غاية الإدارة الحقيقي هي السعي إلى تحقيق التميز بمعنى إنجاز نتائج غير مسبوقه تتفوق بها على كل من يُنافسها، بل وتتفوق بها على نفسها بمنطق التعلم Learning.
2) أن كل ما يصدر عن الإدارة من أعمال وقرارات وما تعتمد من نظم وفعاليات يجب أن يتسم بالتميز، أي الجودة الفائقة الكاملة التي لا تترك مجالاً للخطأ أو الانحراف، وتهيئ الفرص الحقيقية كي يتحقق تنفيذ الأعمال الصحيحة تنفيذاً صحيحاً وتاماً من أول مرة.

وهذان البعدان متكاملان بحيث لا يمكن فصل أحدهما عن الآخر، ويتطلب تجسيد هذا المفهوم الحديث التقيد بمبادئ و إتباع خطوات يمكن إنجازها فيما يلي:

2.3.1.1. أهم خطوات انجاز التميز:

يلخص بيترز ووترمان في كتابهما هذه الخطوات كما يلي: [8] ص 541

1.2.3.1.1. محاباة نحو العمل A Bias For Action:

وهو ببساطة عبارة عن الخروج عن أنماط الإدارة البيروقراطية التقليدية، كالحذ من التقارير الجافة والابتعاد عن الهرم الوظيفي لأن كل هذا لم يعد يتناسب مع سمعة التغيير والسرعة السائدة في هذا العصر، مما يستدعي الخروج عن نطاق نظم الاتصالات عبر الأسس والمسارات الرسمية التقليدية، الأمر الذي يؤدي إلى توسيع دائرة المشاركة، والمساهمة في اتخاذ القرار الإداري أو بالأحرى صنع القرار الإداري، ولتجسيد هذا العنصر على أرض الواقع يمكن تبني الأساليب الثلاثة التالية:

1. **أسلوب القضم:** ويعني اقتسام المهمة الواحدة بين الأقسام المختلفة في المؤسسة، بحيث يُنجز عن كل قسم جزء من هذه المهمة، ويحمل أسلوب القضم أربع معاني أساسية وهي:
أ) الاعتماد الفعال للتكاليف والاقتصاديات المتواترة يقود إلى بيروقراطية عاجزة.

ب) تبني طرق تؤدي إلى تقسيم المهمات إلى أجزاء صغيرة، مما يسهل اعتماد المصادر الضرورية والصحيحة اللازمة لحل المشاكل.

ج) يعمل أسلوب القضم بنجاح إذا كان أساس المهمة صالحا، وعليه لا بد من توفر المناخ الملائم لفريق العمل المكلف.

د) غياب رسميات التواصل بين الفرق المكلفة بإنجاز المهمة مع وجود الأهداف المشتركة والتنافس الإيجابي، مما يُحيل هذه الفرق إلى فئات تتنازع النجاح والإنجاز السليم.

2. الإدارة التجريبية: حيث يقع هذا الأسلوب في لب المحاباة نحو العمل، من خلال الاقتناع التام بعامل الفعالية عبر التجربة العملية، ويعتبر النهج التجريبي خيارا مقبولا لدى المؤسسات المتميزة، حيث يكون أقل تكلفة من الأبحاث التسويقية الطويلة و الباهظة الثمن، فالتجربة هي أفضل وسائل الإقناع بالنسبة للزبائن المحتملين.

3. التبسيط: إن التطرق إلى لب الموضوع الإنتاجي دون الحاجة إلى الديباجة اللغوية والصيغ الأدبية العقيمة هي الطريقة المثلى التي يختارها مدراء المؤسسات المتميزة والناجحة.

2.2.3.1.1. ضرورة الاقتراب من الزبائن Close To Customer:

إن جودة الخدمات المقدمة للزبائن، وجودة المنتجات والثقة في المؤسسة والمنتج هم بنود الإستراتيجيات المعتمدة من قبل المؤسسات لتحقيق استمرارية تدفق العائدات والنمو المستمر.

ويرى SUPIZET - J أن تجسيد مبدأ التميز على أرض الواقع يضمن: ولاء الزبائن، وزيادة الحصة السوقية، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال التوجه الواضح نحو إرضاء هؤلاء الزبائن والاستجابة لتطلعاتهم واحتياجاتهم. [13] ص 204

3.2.3.1.1. الاستقلالية والمنظم Autonomy And Entrepreneur:

إن العامل الأساسي للتميز هو الإبداع، والمؤسسات المميزة تعتمد نهجا إداريا لا مركزيا وشبه مستقل بإدارته الذاتية بحيث يقوم كل قسم باستطلاع حركة السوق والاستجابة لها ايجابيا وعمليا (مع وجود إشراف وتنسيق)، هذا النهج الإداري المميز لدى المؤسسات الناجحة يفتح المجال أمام إبداعات الأفراد التي لا تنتهي.

وهنا لا بد من التمييز بين مفهومي الابتكار والإبداع: فالأول عبارة عن التفكير في الأشياء الجديدة، بينما الثاني هو عمل الأشياء الجديدة، وعلى عكس ما يعتقد الكثيرون بأن الأفكار الإبتكارية تُؤدي أوتوماتكيا إلى الإبداع، فغالبا ما تصطدم الفكرة بعقبات بيروقراطية تؤدي إلى إحباطها.

4.2.3.1.1. الإنتاجية بواسطة العاملين Productivity Thru People:

تعتبر الإدارة اليابانية أن من يتواجدون في الجبهة الأمامية هم أكثر الناس معلومات عن طبيعة المعركة، وأن عمال الخطوط الأمامية يمكن أن يمدوك بآلاف الأسئلة والأفكار إذا أنت أتحت لهم الفرصة لذلك، أي إذا عاملتهم بكرامة وثقة واحترام كشركاء حقيقيين في العمل.

ولكن كيف يتحقق ذلك؟ الإجابة على هذا السؤال ليس سهلا، بل تتطلب فهم الأفراد والمؤسسات إضافة إلى فهم العلاقة المعقدة بين الاثنين، ولذلك فإن إطار الموارد البشرية ينبثق من البحوث والنظريات المبنية على الافتراضات التالية: [14] ص 95

- تتواجد المؤسسة لتلبية الحاجات البشرية وليس العكس.
- إن المؤسسات والأفراد بحاجة إلى بعضهم البعض (المؤسسات بحاجة إلى الأفكار والطاقات والمواهب، والأفراد بحاجة إلى الوظائف والأجور وفرص العمل)
- عندما يكون التوافق بين الفرد والمؤسسة ضعيف جدا، فإن أحدهما أو كلاهما سيعاني: فالمؤسسات ستستغل الأفراد أو يسعى الأفراد لاستغلال المؤسسة أو الاثنين معا.
- إن التوافق الجيد بين الفرد والمؤسسة يعود بالفائدة على كل منهما: إذ يجد الأفراد عملا ذا قيمة ومرضي، وتحصل المؤسسات على المواهب البشرية والطاقة التي تحتاج إليها.
- إن الفكرة الأساسية هنا: هي أن المؤسسات المتميزة تعتبر نفسها أسرة واحدة وهذا الشعور يسود كافة أفرادها، حيث تغيب السلسلة المعروفة من المسارات الإدارية، ففي مثل هذه المؤسسات يتصل المدراء بالمستويات الوظيفية الدنيا مباشرة دون أعمال كتابية.

5.2.3.1.1. القيم والمعرفة العلمية Hands-on Value Driven:

إن وجود قيمة لمنتج ما أو لعملية إنتاجية يجعل أداءها سهلا وممتعا، إذ أن إنتاجية الفرد لا تحتكم إلى لوائح الضبط والربط في المؤسسة بقدر احتكامها إلى قيمة العمل المنتج ولا بد من وجود قيمة معنوية للإنتاج ومنظومة من القناعات والإيجابيات، فلا يمكن أن يبيع شخص ما حياته مقابل مبلغ من المال ولكنه قد يضحى بنفسه في سبيل فكرة أو عقيدة أو حتى مقابل أي شيء يقتنع به.

وكذلك نجد أن المعرفة والتعلم المستمر أصبحت أمراً ضرورياً، ذلك أن الاعتماد على السلوكيات المبنية على القيم لوحدها لم تعد تجد نفعاً بسبب صعوبة تطبيقها، بحيث أن الأفراد في المؤسسة أصبحوا يجدون أنفسهم محصورين بقرارات تتصف بالصعوبة والتعقيد. [15] ص 290

كل هذا دون أن ننسى أن للحوافز والمزايا المالية دوراً فاعلاً في تنمية ولاء العاملين وإخلاصهم.

6.2.3.1.1 البساطة والتسهيل Simple Form Lean Staff:

من المتفق عليه أنه كلما كبر حجم المؤسسة كلما أدى ذلك إلى زيادة درجة التعقيد، ولتجنب مثل هذا التعقيد لا بد من اعتماد الأشكال السهلة للمهام، كما أن المؤسسة يجب أن تكون مرنة في التعامل مع المتغيرات البيئية المحيطة بها.

7.2.3.1.1 المركزية واللامركزية Loose Tight Properties:

يُجسد هذا المبدأ تعايش التوجه المركزي القوي مع مبدأ اللامركزية ويُستشف من ذلك وجود انضباط تام وفي نفس الوقت إدارة ذاتية للأقسام الداخلية، والمؤسسة التي تتصف بهذه الخاصية هي مؤسسة مميزة من خلال توفرها على الميزات التالية:

- 1 – مجموعة من القيم الراسخة.
- 2 – التركيز على الأمور الواقعية.
- 3 – اهتمام بالغ بالزبائن الذين يُملون عليها أفكارهم ورغباتهم.
- 4 – الإلتزام الذاتي للموظفين.

هذه كانت أهم خطوات انجاز التميز كما حددها (بيترز ووترمان) ونستشف من خلال ذلك أن إحداث التميز يتطلب التعامل مع عدة عناصر لكن العناصر الأساسية هي: الزبائن، والأفراد في المؤسسة، ولذلك يجب على القائمين على هذه الأخيرة، العمل توفير مقومات التميز المنشود.

3.3.1.1 المقومات الأساسية للتميز:

لإنجاز خطوات التميز على أرض الواقع، يجب توافر عدة مقومات في المؤسسة يمكن ذكر أهمها: [16] ص 22

- قيادات تتميز بالالتزم وبعُد النظر والمشاركة.
- وعي كامل بالعوامل الحيوية لإحراز النجاح في العمل.

- اتجاهات ثابتة ومحددة المعالم.
- إدارة تتميز بالمرونة وسرعة الإستجابة والقدرة على الريادة والتميز.
- أفراد ومهارات متعددة وكفاءات عالية.
- البحث المتواصل من أجل تطوير الأداء.
- التقييم الموضوعي للوضع والأداء الحالي والمستقبلي.

4.3.1.1. مواصفات المؤسسة المتميزة:

- عند تجسيد خطوات انجاز التميز على أرض الواقع، تصبح المؤسسة تتمتع بعدة صفات تميزها عن نظيراتها ومنها: [16] ص 21
- إدارة ناجحة وقيادة قوية.
 - أفراد تتوافر لديهم دوافع النجاح والتميز.
 - أعلى مستوى من التقدير لإرضاء العميل.
 - التواجد الدائم والقوي والمتنامي بسرعة في السوق.
 - إنتزاع إعجاب المؤسسات المماثلة والمجتمع بصورة أوسع.
 - تحقيق الإنجازات التي تضع المؤسسة في مصاف المؤسسات ذات الأسهم العالية القيمة.

وكما بينا أعلاه فإن التميز هو صفة تتصف بها المؤسسات الناجحة، وللوصول إلى ذلك وجب على هذه الأخيرة مراعاة متطلبات الأداء المستديم الذي يعتبره الفكر الإداري الحديث أنه هو الطريق الذي يقود إلى التميز.

5.3.1.1. الأداء المستديم مفتاح التميز:

نظرا للاستعمالات المتعددة لهذا المفهوم، فقد تتناوله عدة علوم، و سنقتصر هنا على مفهومه في المجال الإداري.

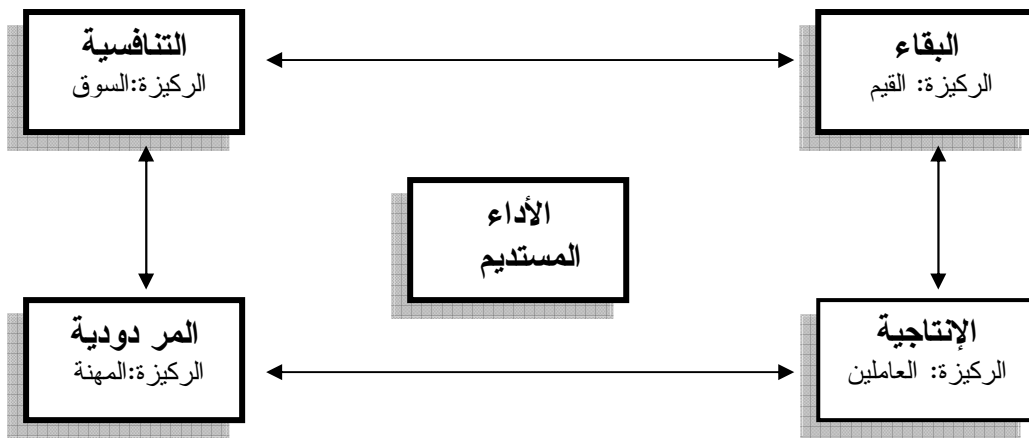
1.5.3.1.1. تعريف الأداء المستديم:

يعرفه P. PINTO "هو قدرة المؤسسة على تجديد وتكرار في المدى الطويل، نتائج مرضية، غير استثنائية من جانب النمو والربح". [17] ص 08

وبناء على هذا التعريف يقدم P. PINTO أربعة دعائم يقوم عليها الأداء المستديم وهي: القيم، السوق، الأفراد، المهنة، وتلعب هذه الدعائم الأربعة من خلال العلاقات التعاضدية التي تربطها فيما بينها دورا أساسيا في تحسين واستمرارية وتميز الأداء، ويشرح P. PINTO هذه الأخيرة كما يلي: [17] ص 11

- القيم من أجل ضمان الاستمرارية والبقاء
- التنافسية المتمركزة حول السوق
- الانتاجية بواسطة الأفراد
- المهنة من أجل المردودية

ويمكن تلخيص ذلك في الشكل رقم (05):



شكل رقم 05: دعائم الأداء المستديم [17] ص 11

من الشكل أعلاه وكما ذكرنا سابقا، فإن المؤسسات يجب أن ترتبط بنظام قيم لأجل تشكيل جهاز حمائي (مناعي) ضد كل مظاهر الانحلال وعدم الالتزام الأخلاقي الذي أصبح يهدد المؤسسات.

ذلك أن نظام القيم المتبع، يجعل المؤسسة في ترابط قوي مع بيئتها كـ: [17] ص 15

- حب العلامة
- تقدير الأفراد
- التفكير في الزبون

وبصفة عامة فإن القيم والمعتقدات والمفاهيم وطرق التفكير التي يشترك فيها أفراد المؤسسة تعبر كلها عن ثقافتها ومن ثم فهي تؤثر على معدلات الأداء سواء على الأفراد أو على الجماعات داخل المؤسسة.

وتوجد عدة أنواع من الثقافات الإدارية وهي: [14] ص72

- الثقافة المتكيفة: تتميز هذه الثقافة بالتركيز على البيئة الخارجية بهدف معرفة احتياجات المستهلكين من خلال كشف وتحليل المتغيرات البيئية، بهدف التكيف مع الحاجة وبصورة خاصة لإرضاء الزبائن والمستهلكين.
- ثقافة الرسالة: هذه الثقافة تقدم للأفراد في المؤسسة بهدف تكوين رؤية مشتركة نحو أهداف المؤسسة وفهم أفضل للمستقبل.
- الثقافة المتكيفة: هي التي تركز على مشاركة الأفراد في المؤسسة لمواجهة أي تغييرات متسارعة في البيئة الخارجية، إن هذه الثقافة تهدف إلى تنمية الاحساس بالمسؤولية لدى الأفراد وتعزز من التزامهم.

وباعتبار السوق هو المكان الذي يلتقي فيه الزبائن بالمنتجات، فإن هذا اللقاء يعد استثمارا مهما حول العلامة، من خلال كسب ولاء الزبائن، ولأن تنافسية المؤسسة تحدد من خلال الاستجابة لانشغالاتهم، مما يستوجب التجديد الدائم للمنتجات والخدمات بجودة عالية وأسعار مدروسة.

وكما ذكرنا سابقا، فإن تحسين الإنتاجية تتوقف أكثر فأكثر على الدعامات (الأفراد) التي تتطلب الاتصال الدائم مع جميع المستخدمين، إدارة المعارف، اكتشاف وتسيير المواهب، بالإضافة إلى الحوافز والمكافآت، كل هذا يجعل من الأفراد، يلعبون دورا مهما في تحسين الأداء واستدامته.

ويؤكد P. PINTO على أن التخصصات المهنية تلعب دورا بارزا في تميز الأداء واستدامته، ومن ثم تحسين المردودية، أما على مستوى التميز الاستراتيجي والعملي فإن أي مؤسسة تستمد قدرا كبيرا من أدائها: تخفيض التكاليف، قابلية الاستجابة، سلاسة مسارات التصنيع، التمويل، وكذلك العمليات الإدارية والمالية، فإنجاز كل ما سبق ينبع من صميم المهنة، كما أن الأنظمة القائمة على التكنولوجيات الحديثة تدخل في قلب المهن، ولذلك يرى P. PINTO أن البناء ليس تجميع اللبانات، وإنما هو العوامل الحيوية التي تنمي أداء المؤسسات على مستوى المهن. [17] ص13

وبناء على ما سبق فإن P. PINTO يرى أنه لا يمكن ربط مفهوم الأداء بالتقييم المالي فقط، بل يتعدى ذلك إلى كل ماله علاقة بإدارة المؤسسة، وبذلك يحدد مفهومين أساسيين يمكن اعتبارهما جوهر الأداء المستديم وهما: [17] ص08

- **النمو المستمر لرقم الأعمال:** لأنه يعتبر مبرر كافي على أن المؤسسة تعمل على تلبية رغبات الزبائن من خلال عروضها المقدمة.

- **نتيجة الاستغلال:** لأنها تترجم قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها وكذلك مكافأة رأس المال من خلال المساهمين.

هذان المعياران يعبران عن أداء النمو الداخلي، فهما يترجمان بجلاء قدرة المؤسسة الذاتية في النجاح وبعيدا عن كل ظواهر المضاربة.

ويضيف P. PINTO بأن الأداء المستديم ليس تصور لأسلوب ما، بل هو المشاركات الملموسة للمسيرين وبدون واسطة، بحيث يمكن تحقيق من خلال هذا الأداء، نتيجتين أساسيتين: تتعلق الأولى بالعوامل الأساسية لإنشاء القيمة وهي: [17] ص 10

- الزبون رأس مال
- ابتكار المنتجات
- الحوافز للأفراد
- أمثلية العمليات

أما النتيجة الثانية فتتعلق بالفوائد التي يجنيها كل من:

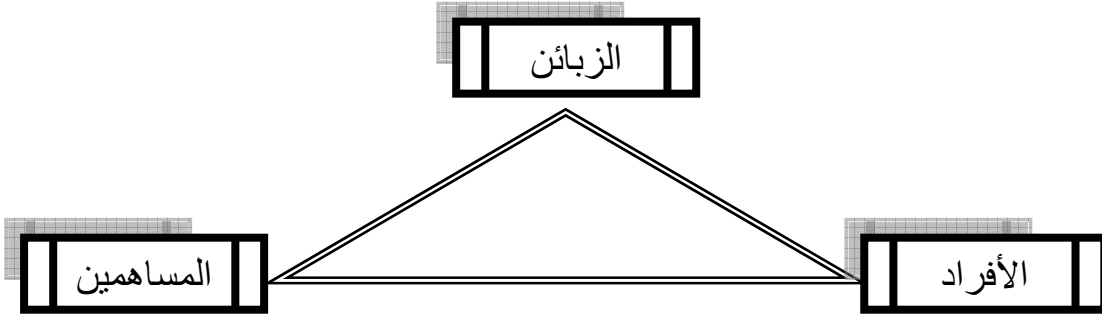
(أ) **المساهمين:** الذين يتطلعون لتحقيق نتائج متمثلة في: [13] ص 151

- الزيادة السنوية للنتيجة الصافية.
- الزيادة السنوية للربح بالأسهم.
- الزيادة السنوية لأسعار الأسهم.
- مردودية رأس المال المستثمر.
- مردودية الأصول المستعملة.

(ب) **الزبائن:** هم الذين تقدم لهم المؤسسة المنتجات أو الخدمات التي تلبي احتياجاتهم، ومن ثم فإن مفهوم الأداء يركز على الأهداف الإستراتيجية التي تهدف إلى تحقيق القيمة اللازمة التي يريدها الزبون، والتي تحقق إشباع رغباته، مع الاستخدام الأمثل للموارد من أجل تدنية التكاليف.

(ج) **الأفراد:** إذ يجب على المؤسسة توفير لهم بيئة عمل تحثهم على الابتكار والإبداع، مع تقدير وتقييم هؤلاء الأفراد وإسهاماتهم.

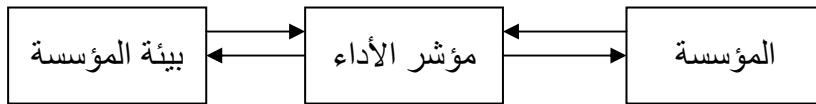
بحيث يجب العمل على توازن العلاقات بين الأطراف الثلاثة هاته، من خلال إنشاء القيمة لكل طرف، أنظر الشكل (06).



شكل 06 : علاقة متوازنة بين الزبائن، المساهمين، والأفراد: أساس الأداء المستديم [13] ص07

وبمجرد القيام بكل متطلبات هذه العناصر الثلاثة يتحقق التفرد والتميز في العمل، ويؤدي تدعيم فرص النجاح والتميز بدوره إلى تفوق وتميز مستديم ومؤكد، وإذا كان البعض يعتقد أن هذا نوع من المثالية، فإن J - WEICH المدير التنفيذي (سابقاً) لشركة جنرال اليكتريك، هذا الأخير يعد من أنجح وأشهر رجال الأعمال في أمريكا: حيث قال "إن أهم ثلاثة عناصر تقوم عليها المؤسسة هي: إرضاء الزبون، والعاملين، والتدفق النقدي، وإذا استطعت أن تحسن من تطور معاملة زبائنك فذلك يؤدي إلى تواجد ومشاركة أكثر في السوق، وإرضاء العاملين يعني إنتاج وفير وجودة وإبداع، وفي المقابل يكون التدفق النقدي هو بمثابة النبض والمؤشر الحيوي للمشاركة". [16] ص26

وبناء على ذلك يمكن اعتبار الأداء كمؤشر أو حقل استقبال الأحداث والمعلومات وإرسالها، مما يوجد صلات أو روابط مستمرة بين المؤسسة ومختلف الأعوان الموجودين [18] ص148، ويمكن التعبير عن ذلك من خلال الشكل (07)، حيث تمثل الأسهم تدفق المعلومات.



شكل 07: الدور المزدوج لمؤشر الأداء [18] ص148

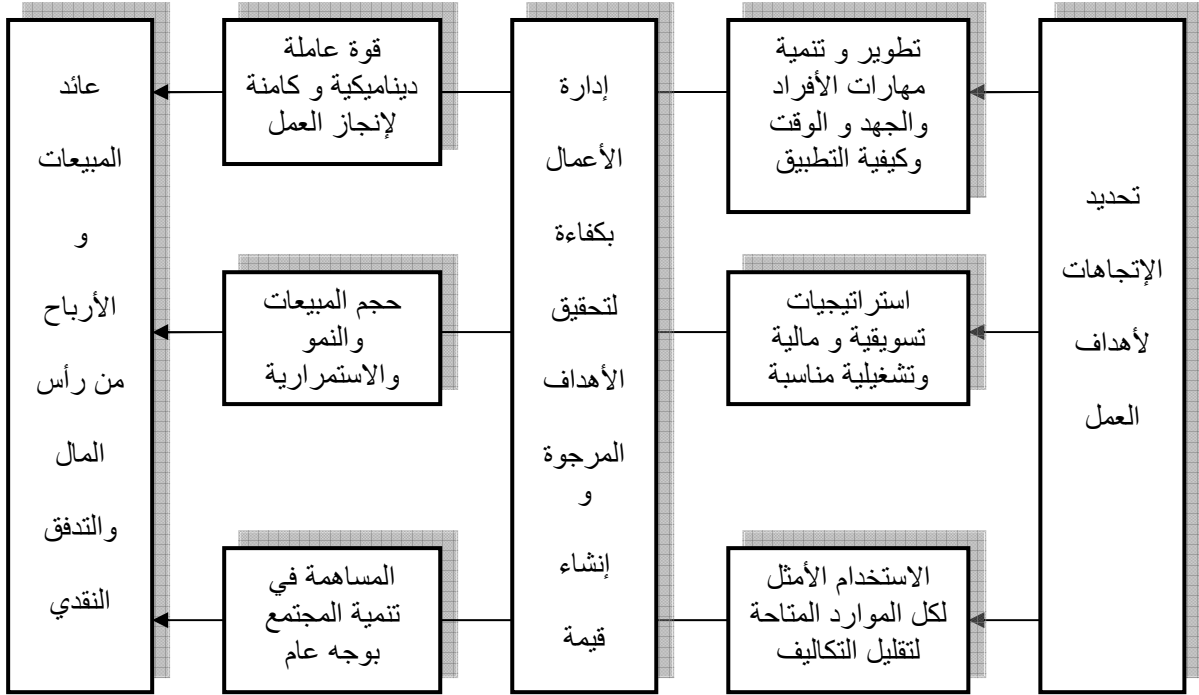
ونشير إلى أن الكثير من الكتابات تعبر عن تحسين الأداء في التسيير من خلال الربط بين الفعالية والكفاءة، وتعرف الفعالية على أنها مدى الوصول إلى نتيجة في إطار الأهداف المحددة، وأما الكفاءة فهي توافق أحسن تسيير ممكن في إطار الوسائل المتاحة. [19] ص98 ويمكن التعبير عن ذلك بالعلاقتين التاليتين:

الفعالية = الأهداف المحققة / الأهداف المحددة

الكفاءة = الأهداف المحققة / الوسائل المستعملة = المخرجات / المدخلات

ومن ثم فإن قياس الكفاءة و الفعالية ينطويان على قياس "الأداء" من أجل معرفة مدى التقدم والنجاح المحقق، وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير التي تتلاءم مع طبيعة النشاط و الهدف منه.

وفي ختام هذا العنصر نستطيع القول أن تحقيق التميز يتم من خلال تبني منهجا شاملا ومتكاملا لجميع العوامل المتدخلة في المؤسسة والمستفيدة منها، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل (08).



شكل رقم 08: منهج شامل للتميز في مجال الأعمال [16] ص 24

ولتحقيق التميز يجب على المؤسسات أن تؤمن بأن البقاء على القمة وفوق مستوى المنافسات المستقبلية، يتطلب التركيز على تلك العوامل التي تضمن لها هذا التفرد والتميز، مثل إرضاء الزبون، تحقيق الانجازات والمكاسب المادية، الاستثمار الأمثل والفعال للثروة العقلية والفكرية (الأفراد) وكذلك تفعيل دور هذه المؤسسات في التأثير في المجتمع بشكل واسع، وذلك من خلال ما يلي: [16] ص 24

- التركيز على انشاء القيمة فوق أي شيء آخر.
- اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة لإنشاء هذه القيمة وهذا ما سنركز جهودنا عليه في المباحث القادمة.

2.1. إنشاء القيمة من المفهوم الاقتصادي إلى المفهوم الإداري المعاصر:

إن تعقد ودينامكية بيئة المؤسسات - كما أشرنا سابقا - تترجم التحولات الجارية في جميع الميادين وعلى كل الأصعدة، مما يُحتم على مُسيرري المؤسسات البحث عن مبادئ ومفاهيم أكثر تماشيا وملانمة للواقع الجديد.

ويأتي مفهوم إنشاء القيمة كتوجه جديد حيث يعتمد على معايير غير المعايير السائدة من قبل والتي لم تعد ثلاثم إدارة المؤسسات العصرية.

وعلى الرغم من أن مفهوم القيمة ظهرت بوادره مع ظهور أول المدارس الفكرية (الفلسفية والإقتصادية)، إلا انه كان يُؤخذ به كمقياس للأشياء أو العمليات فقط، (كالتبادل مثلا).

وتبعاً لذلك ظهرت عدة كتابات تتبنى فكرة انشاء القيمة في المؤسسة ويتحقق ذلك بتوطيد العلاقات مع جميع الأطراف المتعاملة معها، من خلال انشاء القيمة للموردين، انشاء القيمة للعاملين، انشاء القيمة للشركاء، انشاء القيمة للمساهمين، انشاء القيمة للزبائن، إنشاء القيمة للمجتمع. [20] ص 09

إلا أن الاهتمام اليوم يركز أكثر حول رسالة المؤسسة الموجهة لخدمة الزبائن، وإنشاء القيمة لهم مما يُوجد دافعية قوية في المؤسسة.

وفي هذا المبحث سأنتظر إلى كل من:

- مفهوم القيمة في الفكر الاقتصادي.
- إنشاء القيمة من وجهة نظر المساهمين
- إنشاء القيمة لدى الزبون.

1.2.1. القيمة في المفهوم الاقتصادي:

إن مفهوم القيمة سواء في المعنى الاقتصادي أو المعنى الأدبي يأخذ عدة دلالات مختلفة، فيمكن حصر أربعة معاني على الأقل لهذا الاصطلاح (القيمة) فنجد [21] ص 395: القيمة الأدبية، القيمة الفنية، القيمة الإستعمالية، القيمة التبادلية.

أما القيمة الأدبية: فيمكن التعبير عنها بمفهوم تقييم الحرية، فنفكر في الحرية على أنها شيء يحق لكل فرد أن يتمتع به من الناحية الأدبية، ولو وضعنا " قيمة " مرتفعة لروايات شكسبير فإن حكمنا عليها يرتبط بالقيمة الفنية لهذه الروايات، أما بالنسبة للماء – مثلا – فإن لهذا الأخير قيمة استعمالية تكمن في إشباع حاجة إنسانية، كما أن قيمة السلع التبادلية تتحدد إزاء نظيرتها من السلع الأخرى.

وقبل التطرق إلى المدارس التي تناولت مفهوم القيمة، يمكن أن نذكر بجذور هذا المفهوم.

1.1.2.1. جذور مفهوم القيمة:

إن أصل كلمة قيمة في اللغة اللاتينية هي valor وكانت تطلق في القرن الحادي عشر على الأشخاص ذوا التقدير والمكانة المرموقة في المجتمع.

وحصرت أغلب التيارات الفلسفية القديمة من مثل (الأرسطية، الكنفوشية، والبوذية) بحوثها في التمييز بين القيمة المعنوية (الروحانية) غير القابلة للقياس، والقيمة المادية (القابلة للقياس).

إلا أنه في خلال القرن السابع عشر، قد تناولت بعض المدارس الفكرية، مثل الصناعيين، والتجاربيين القيمة من زاويتها الاقتصادية التبادلية.

لكن البداية الحقيقية لمفهوم القيمة بتوجه اقتصادي بدأ في بداية القرن الثامن عشر، وأصبحت القيمة يعبر عنها تارة بدلالة المنفعة (القيمة الإستعمالية) وتارة أخرى بدلالة العرض والطلب (القيمة التبادلية) وهذا ما تبناه الرأسماليون الكلاسيك. [22] ص 21

2.1.2.1. مفهوم القيمة عند الكلاسيك:

يرى الرواد الكلاسيك ومنهم الفيزوقراط أو الطبيعيون من أمثال: F.QUESMAY, J.BENTHAN أن الأرض هي المصدر الوحيد للقيمة من خلال توليد المنفعة التي هي الدافع الوحيد الذي يقود الإنسان، وبذلك يدعون أن أي إنتاج خارج نطاق ذلك فهو غير مجدي، ويعتبرون النشاطات الصناعية، والخدمية والتجارية، ما هي إلا منبع ثانوي للرفاهية.

إلا أن الرأسماليين الكلاسيك وعلى رأسهم آدم سميث: قد حددوا تعبيرين مختلفين لمفهوم القيمة وهما: [22] ص 22

- القيمة الباعثة للمنفعة.
- القيمة التبادلية التي تحدث نتيجة مبادلة سلعة بسلعة ما في السوق.

ويضرب آدم سميث مثلا بالماء والماس حيث نجد أن الماء ذو قيمة استعمالية كبيرة ولكنه ذا قيمة تبادلية ضعيفة، عكس مادة الماس التي تمتاز بقيمة استعمالية ضعيفة وقيمة تبادلية كبيرة جدا.

ويضيف جون ستيوارت ميل J. S. MILL بأن القيمة التبادلية تعتمد على عنصرين هما: الندرة والمنفعة، أما ريكاردو: فيرى أن القيمة الطبيعية للسلعة تتوقف على ذلك العمل الذي تحتويه السلعة أي الجهد المبذول والعناء الذي يتطلب إنتاجها.

وإجمالاً فإن الفكر الكلاسيكي مهد لظهور فكر جديد يرى بأن القيمة تتحدد بالاعتماد على تكاليف الإنتاج، ومن بين هذه التيارات الفكرية ما ذهب إليه كارل ماركس K. MARX الذي يرى بأن كل سلعة لها قيمتين: قيمة استعمالية والتي عرفها بأنها قدرة تلك السلعة على تلبية الحاجيات الاجتماعية للفرد، وقيمة تبادلية يتم قياسها من خلال عنصر العمل الاجتماعي الضروري لإنتاج وإعادة إنتاج تلك السلعة.

3.1.2.1. مفهوم القيمة عند النيو كلاسيك "الحديين":

حاول رواد هذه المدرسة البحث أكثر في مفهوم القيمة من خلال: R.PARETO, L.WALARAS, S. MENGER, حيث يرون أن قيمة السلعة تتحدد من خلال سلوك الفرد العقلاني "الرشيد" الذي يسعى إلى تعظيم منفعته أو ما يعرف " بالمنفعة الحدية " مستبعدين بذلك عنصر العمل الضروري لإنتاج السلعة. [22] ص22

حيث نجدهم قد أدخلوا العامل النفسي للمستهلك في تحديد مفهوم القيمة، أي كلما زاد عدد وحدات السلعة التي يستخدمها الفرد في إشباع حاجة معينة، كلما قل تدريجياً إلحاح تلك الحاجة والعكس صحيح.

مما تقدم يتضح أن تفسير القيمة عند الحديين يعتمد على عنصرين:
أولاً: القدرة الإشباعية للسلع والخدمات.
ثانياً: ندرة السلع القادرة على الإشباع.

وبدمج هاذين العنصرين يمكن الحصول على فكرة المنفعة الحدية التي تحدد قيمة السلعة من وجهة نظر الفرد المستهلك.

ونجد كذلك في هذا الاتجاه، مارشال A. MARCHALL الذي أثبت بأن القيمة التبادلية يتم التعبير عنها بدلالة السعر السوقي الذي يتحدد من خلال التقاطع بين منحنى العرض والطلب.

وبإدخال عامل النقود نجد في التحليل الاقتصادي أن القيمة يتم قياسها بدلالة الوحدات النقدية التي تعتبر مخزناً للقيمة، وأداة للتبادل ووحدة حساب، وكذلك أداة للإقتراض.

حيث نجد الكلاسيك في هذا المجال، يعبرون عن قياس القيمة بالعلاقة :
كمية العمل لإنتاج وحدة نقدية / كمية العمل الضرورية لإنتاج السلعة التي يمكن شراؤها بنفس الوحدة النقدية.

أما بالنسبة لنيوكلاسيك " الحديين " فيتم قياس القيمة من خلال النسبة بين المنافع الحدية للنقود والمنافع الحدية للسلع.

4.1.2.1. معنى القيمة في الفقه الإسلامي:

إن فقهاء الشريعة كانوا أكثر وضوحاً وتحديداً من الفلاسفة في إعطاء تعريف دقيق للقيمة وخاصة فيما يتعلق بالفرق بين الثمن والقيمة، حيث بين ابن رشد والقرطبي وابن تيمية: أن الثمن هو المبلغ الذي يدفعه المشتري نظير الحصول على سلعة.

أما القيمة فهي ما تم تقويم الشيء به، أي أنها بمنزلة المعيار أو المعادل النقدي للشيء كما يسميه خبراء السوق اليوم. [23]

ويبين الفقهاء أيضاً، أن القيمة بهذا المنطق ليست بالضرورة هي الثمن الذي يتراضى عليه البائع والمشتري في مبادلة أو صفقة معينة فهذا، الثمن قد يزيد عن القيمة أو ينخفض وعليه فإن القيمة شيء تفسره الحاجة بينما الثمن شيء تفسره الرغبة، والحاجة شيء كامن في الكيان العضوي والوظيفي للإنسان كالتنفس والطعام... وقيمة الشيء هي قدرته على الوفاء بالحاجة، ومن ثم تتفاوت قيمة الأشياء بتفاوت شدة الحاجة إليها.

ما أن الثمن هو ما يتحمله المرء من جهد أو نقود أو أي شيء آخر من أجل تحقيق رغبته ما، والرغبة موطنها النفس البشرية والنفس قادرة على توليد رغبات تطابق حاجات الإنسان، كما أنها قادرة على توليد رغبات لا تطابق هذه الحاجات فإذا اشتدت الرغبات أو كثرت، ارتفع الثمن والعكس صحيح، وفي هذا يقول شيخ الإسلام ابن تيمية - رحمه الله - " إن رغبات الناس كثيرة الاختلاف والتنوع وما كثر طالبوه يرتفع ثمنه بخلاف ما قل طالبوه". [23]

لذلك يحاول اليوم خبراء التسويق والإدارة تلبية رغبات أكبر عدد ممكن من الزبائن على اختلافهم وتنوع رغباتهم وتفاوت إمكانيتهم من أجل إرضائهم وكسب ولأنهم بصفة مستمرة، ولا يتسنى لهم ذلك إلا بالعمل على إنشاء القيمة لهم حسب طلباتهم.

وقبل الخوض في هذا الاتجاه، يمكن التطرق إلى الاتجاه الذي يرى بأن إنشاء القيمة في المؤسسة يجب أن يُنظر لها من زاوية المساهمين في هذه الأخيرة، من خلال تحقيق الفوائد المالية وتعظيم ثروة هؤلاء المساهمين.

2.2.1. إنشاء القيمة من وجهة نظر المساهمين:

عبر العقود القليلة الماضية ظهر اتجاه يرى أن دور المساهم قد أصبح مهماً، ولذلك فإن مفهوم إنشاء القيمة لدى أصحاب هذا الاتجاه يعني الاهتمام أكثر بحملة الأسهم " المساهمين " باعتبارهم مركز

الثقل في المشروع، ومن ثم وجب العمل على تعظيم قيمة أرباحهم لمضاعفة رأس مالهم من أجل تخصيصه.

1.2.2.1. تعريف إنشاء القيمة من وجهة نظر المساهمين:

من بين أهم التعاريف التي يمكن إدراجها نجد تعريف، جولي مابري، J - MABBERLEY، حيث يعرفها "بأنها إجمالي العائد الذي يحصل عليه المساهم، معبرا عنه بالتوزيعات والزيادة في سعر السهم". [24] ص 24

وإنشاء القيمة في المؤسسة في هذا الاتجاه تعود للنظرية الحاملة لشعار [25] ص 49 "Shareholder Value" أي القيمة من وجهة نظر المساهم، وهي تحدد هدفا واحدا وهو تعظيم رأس المال الصافي للملاك بهدف إغنائهم، هذا الاتجاه يختلف عن الاتجاه الذي يتبنى شعار "Stakeholder Value" حيث يشترط أن تعظيم قيمة المؤسسة يوجب الأخذ بعين الاعتبار فائدة جميع المتدخلين في المؤسسة: الزبائن، المساهمين، الموردين، وجميع الفاعلين... والإشكالية التي قامت عليها هذه النظرية أنه في حالة حصول تنازع طارئ في المؤسسة بين الشركاء المذكورين أنفا فإنه في حالة تجسيد شعار "Stakeholder Value" فإن مثل هذا الطارئ لا يصعب من مستقبل المؤسسة.

إلا أنه خلال العقود الأخيرة، وكما ذكرنا أعلاه فقد تولدت اتجاهات متعددة، توافق كلها ما يدعوا إليه أصحاب شعار "Shareholder Value" بحجة أن دور المساهم قد أصبح مهما بشكل أكبر، وتبرر هذه الاتجاهات موقفها بما يلي: [24] ص 23

- ارتفاع المتوسط المتوقع لعمر الإنسان مما أوجد بيئة لا تستطيع فيها الحكومات أن تتحمل المسؤولية بالنسبة لمخصصات معاشات التقاعد، الأمر الذي يتطلب من الأفراد التوفير من أجل مستقبلهم الخاص.

- عولمة الأسواق التي توجد الفرصة للمنافسة بين الأسواق، أو في أسوأ الظروف توجد الطلب على الإفصاح التام عن المعلومات من جانب المستثمرين.

وبناء على ما سبق، فقد أصبحت المؤسسات اليوم تحرص على تقديم نفسها بشكل جيد بالنسبة للمستثمرين، حيث ينصب حديث معظم رجال الأعمال والمستثمرون عن القيمة من وجهة نظر المساهم، أو الأمور المشابهة، مثل مقاييس الأداء التي تتأسس على القيمة، أو بعبارة أخرى الأساليب التي يمكن بها تحليل المؤسسات وإعادة تكييفها وفقا للظروف المحيطة بها، ثم إدارتها لكي تتوافق مع الإلتزام بإضافة قيمة.

ويؤكد هذا الإتجاه أنه بإستبعاد الأساليب غير المشروعة كتكوين احتكارات ضخمة ومخالفة قواعد السلامة والأمان، أن العمل على انشاء وتعظيم القيمة للملاك سيؤدي إلى تحقيق المنفعة للجميع والدليل على ذلك يظهر في الآتي: [26] ص39

أولاً: أن تعظيم قيمة الأسهم يتطلب أن تكون الامؤسسات أكثر كفاءة بأقل تكلفة، وأن تنتج السلع والخدمات بجودة مرتفعة وبأقل الأسعار.

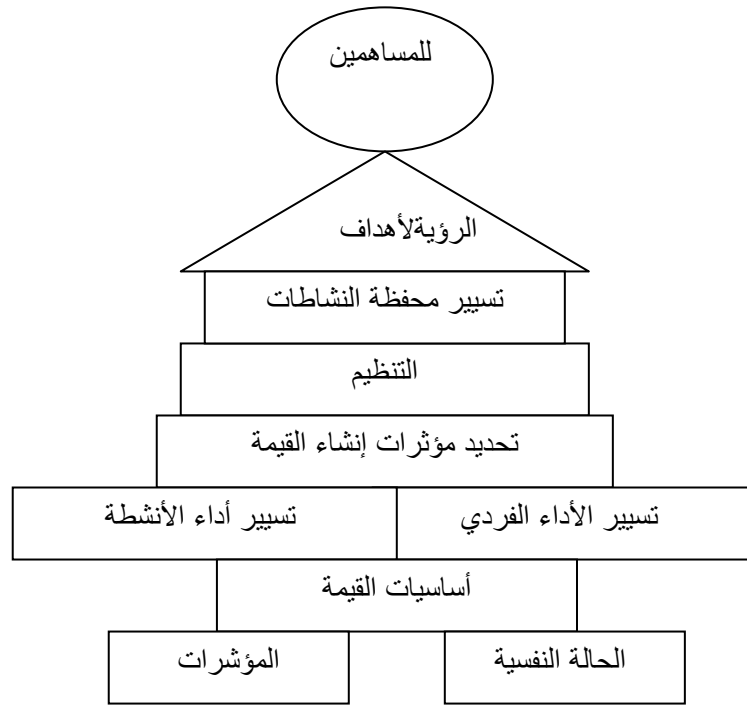
ثانياً: إن إنشاء القيمة للملاك من خلال تعظيم قيمة السهم يتطلب تطوير سلع يرغب فيها المستهلك ويحتاجها وعلى هذا الأساس فإن دوافع الربح، ستؤدي إلى ظهور تكنولوجيا حديثة و سلع ذات جودة، وفرص عمل جديدة.

ثالثاً: إن إنشاء القيمة للملاك يتطلب بالضرورة توافر خدمات مابعد البيع ووجود مخزون كاف من السلع وكذلك تواجد منافذ توزيع في أفضل المواقع، وجميع هذه التسهيلات ضرورية لتحقيق أكبر قدر من المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح والتي ستؤدي بدورها إلى تعظيم قيمة المؤسسة.

2.2.2.1. متطلبات إنشاء القيمة للمساهمين:

من اجل إنشاء قيمة للمساهمين بصفة مستمرة، يتطلب من المؤسسة أن تتخذ قرارات على مستوى عدة مجالات نذكر منها ستة مجالات ذات أولوية [27] ص105: وذلك ما يبينه الشكل (09) الذي يمكن من خلاله تحديد هذه المجالات، بحيث:

- 1 – يجب على المؤسسة التوفيق بين الرؤية والأهداف الكمية المرجوة.
- 2 – لا بد على المؤسسة أن تتبنى طريقة ناجعة في تسيير محفظة الأنشطة الخاصة بها، من أجل أن تحصل في النهاية على أعظم قيمة ممكنة.
- 3 – لا بد على المؤسسة أن تتأكد من أن التنظيم والثقافة الخاصين بها يساعدان على إنشاء القيمة.
- 4 – يجب على المؤسسة أن تعمل على تنمية ذكاء عال للتعامل مع المؤثرات ذات الصلة بعملية إنشاء القيمة والمتعلقة بكل نشاط.
- 5 – على المؤسسة تبني طريقة فعالة لإدارة الأداء للوحدات الإستراتيجية
- 6 – على المؤسسة تصور مقاييس للتأطير، ومكافأة الأفراد العاملين من أجل المساهمة في إنشاء القيمة.



شكل رقم 09: مجالات النشاط لإنشاء القيمة من وجهة نظر المساهمين. [27] ص 106

ومع تزايد الحاجة إلى الموارد اللازمة لتمويل المشاريع الاستثمارية، يقابله في ذلك صعوبة الحصول على تلك الموارد، أصبحت المؤسسات في حاجة إلى معلومات أكبر وأدق، للقيام بعملها على أحسن وجه، وهنا نتوقف عند المقولة المتداولة بين رجال الأعمال "إذا لم تكن تعرف قيمة أعمالك، فسوف تجد نفسك أسير يد شخص ما يعلم ذلك"

وبناء على ذلك فقد ظهرت عدة معايير "اقتصادية ومحاسبية"، تصب كلها في اتجاه تقييم المؤسسة وتحليل القيمة فيها من وجهة نظر المساهمين، والتي سنتطرق إلى أهمها كما يلي:

3.2.2.1. أهم الطرق المعاصرة لقياس القيمة من المنظور المالي:

على اثر الانتقادات التي وجهت لأنظمة قياس الأداء التي تعتمد على المقاييس المحاسبية التقليدية نظرا لعدم فعاليتها وعدم قدرتها على أداء هذا الدور الهام، وذلك ما أكدته نتائج الدراسات التي أجراها معهد المحاسبة الإدارية IMA (*) سنة 1996 [28] ص 102، من أن:

- 15% من نظم قياس الأداء التي تضمنتها الدراسة تدعم بصورة جيدة أهداف الإدارة العليا للمؤسسة.
- 43% من هذه النظم غير كافية أو غير مجدية.
- 60% ممن شملتهم الدراسة يقومون بتنفيذ تغييرات شاملة في نظم قياس الأداء أو يخططون لاستبدال هذه النظم.

(*) Institute Management Accounting

وقد شجع التطور الملحوظ في مقاييس الأداء المحاسبية التقليدية على ظهور أفكار حديثة في مجال قياس الأداء ومن أهم هذه المقاييس: مقاييس الأداء المبنية على القيمة، حيث سنتطرق إلى أهمها فيما يلي:

1 - القيمة الاقتصادية المضافة EVA^(١): تمثل القيمة الاقتصادية المضافة أكثر مداخل قياس القيمة استخداما وشيوعا، وهي تعتمد على الربح الاقتصادي وليس الربح المحاسبي، وعليه فإذا تغير الربح الاقتصادي للمؤسسة فإن القيمة الاقتصادية المضافة تتغير تبعا لذلك.

وتعتبر EVA مقياسا للأداء يعتمد على القيمة Value-Based، ويمكن استخدامه في تقييم الاستراتيجيات، وتقييم المشروعات الاستثمارية، وفي وضع مستهدفات الأداء الإدارية وقياس هذا الأداء، وكذلك في وضع نظم للمكافآت والحوافز، وقد نجح مقياس القيمة الاقتصادية المضافة الذي تقوم بتسويقه شركة Stern Stewart & CO، في اختبار السوق، حيث طبقت خلال سنة 2000 أكثر من 300 شركة في الولايات المتحدة وأمريكا الجنوبية ونيوزيلندا، وتحقق هذه الشركات رقم مبيعات يزيد عن التريلليون دولار سنويا، ومن أهم الشركات الأمريكية التي طبقت نظام القيمة الاقتصادية المضافة:

Briggs & Staratton, Eli Lilly, Qualter Oats, Coca Cola, AT & T, Csx

وقد ساعد تطبيق EVA في تحقيق هذه الشركات لمئات الملايين من الدولارات كثروة لحملة الأسهم، وقد وصفها S - TULLY في مجلة Fortune في سبتمبر 1993 بأنها "المفتاح الحقيقي للثروة" وأنها "من الأفكار المالية التي سوف تزداد أهميتها" [28] ص102

وتحسب EVA كما يلي [20] ص34:

القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) = صافي ربح العمليات بعد الضريبة - تكلفة رأس المال

ويقصد بصافي ربح العمليات بعد الضريبة، ربح العمليات مطروحا منه الضريبة ولكن قبل الأخذ في الحسبان تكاليف التمويل والتكاليف غير النقدية (الإهلاك)، ولذلك يشير صافي ربح العمليات إلى الدخل المتبقي المتولد عن رأس المال المستثمر في المؤسسة، أما تكلفة رأس المال فهي التكلفة التي تتحملها المؤسسة لاستخدامها رأس المال.

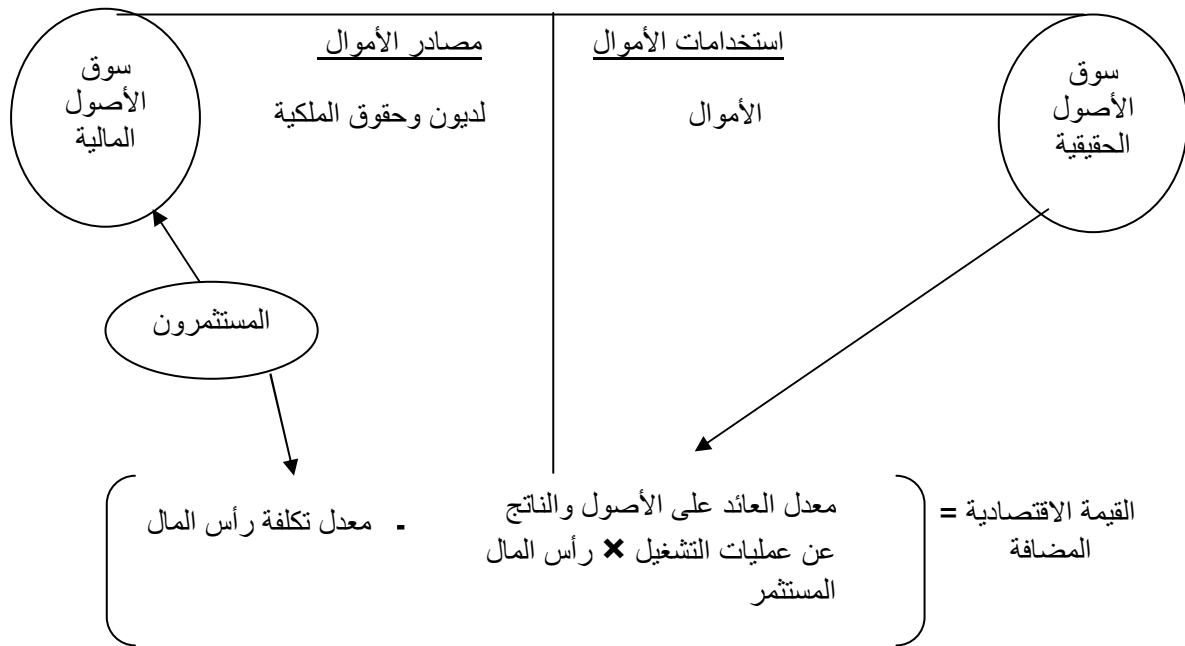
وينظر مقياس القيمة الاقتصادية المضافة إلى تكلفة رأسمال على أنها تكلفة كخيرها من التكاليف يجب تغطيتها للوصول إلى الأرباح الحقيقية والتي تمثل إضافة أو تحقيق قيمة لملاك المؤسسة.

(١) EVA = Economic Value added.

وحسب F. BOGLIOLO فإن تكلفة رأس المال يستفاد منها من ثلاثة أوجه كلها ذات أهمية قصوى بالنسبة للمؤسسة وهي [29] ص 55 :

- **تقييم الأداء:** قياس الربحية الاقتصادية، سواء في الفترة الماضية أو القادمة، مقارنة برأس المال المستثمر، الذي يمكن أن يكون مقياس نحكم من خلاله إن كان هذا الأداء يسمح بدفع لرأس مال ذو عائد أم لا.
- **اختيار الاستثمارات:** حيث تتم المفاضلة بين الاستثمارات بالنظر إلى الأداء الذي يمكن أن يتناسب والاستثمار المختار.
- **تقويم المشروع:** ويتم ذلك من خلال تقييم الربحية الاقتصادية المستقبلية باستخدام المعدلات الحالية (القيمة الحالية)، وكذلك حساب القيمة السوقية لرأس المال المستخدم إلى النتائج المتولدة عنه.

ويبين الشكل (10) الآثار المترتبة عن تخفيض تكلفة رأسمال والذي يوضح كذلك العلاقة بين مقياس القيمة الاقتصادية المضافة وقائمة المركز المالي مما يسهل فهم عملية إنشاء القيمة في هذا المجال والدور الأساسي الذي تلعبه عملية التشغيل في ذلك.



شكل رقم 10 : القيمة الاقتصادية المضافة وعلاقتها بقائمة المركز المالي [28] ص 112

وبناء على ماسبق نستنتج أن EVA تقيس الزيادة في الربح الاقتصادي، وهو الربح التشغيلي بعد الضرائب ناقصا النفقات الرأسمالية المتولدة من السنة إلى السنة التي تلي.

ويتمتع أسلوب EVA حسب J. STREN "جويل سترين" بأربع سمات أساسية وهي [30] ص 212:

- يقيس الأداء المؤسسي.

- يضع أولويات الإنفاق الرأسمالي (بما في ذلك التكلفة وتمويل عمليات الاكتساب).
- يوفر مقارنات الحوافز التشجيعية.
- يساعد على التواصل مع المستثمرين الحقيقيين.

وعليه يمكن القول أن مقياس EVA يرتبط بصورة مباشرة بإنشاء القيمة، والتحسين المستمر لثروة حملة الأسهم.

ويضيف J. STREN أن مبادئ EVA قابلة للتطبيق على معظم الصناعات والثقافات عدا المؤسسات البيروقراطية مثل الهيئات الحكومية أو المرافق العامة والمؤسسات التي يتم التشجيع فيها على تحمل المخاطرة.

وقد وُجّهت عدة انتقادات لمؤشر EVA من حيث أنه كغيره من المقاييس المالية يتم حسابه من البيانات المالية في نهاية الفترة، وهو بالتالي لا يساعد المديرين على تحديد الأسباب الحقيقية لعدم الكفاءة في النواحي التشغيلية، كما أنه يوفر معلومات قد تكون محدودة لأولئك الذين يتحملون مسؤولية إدارة عمليات المؤسسة، بينما يهتم مديرو عمليات التشغيل بالمقاييس غير المالية ويركزون على المحركات الأساسية لهذه المقاييس، ويعتبرون ذلك توجهها نحو العمليات [28] ص 145.

ورغم ذلك، تبقى EVA أفضل من المقاييس المحاسبية التقليدية في مجال التنبؤ بعوائد الأسهم، وتفسير عوائدها، كما يمكن اعتبارها نظاما متكاملًا للإدارة المالية، مع ربطها بنظام سليم للحوافز من أجل رفع الأداء في المؤسسات.

وباعتبار المؤسسات الجزائرية تستعد لخوض غمار المنافسة العالمية كحتمية للانفتاح على الاقتصاد العالمي، فإنه مطلوب منها مستقبلا تبني مثل هذه الأنماط المالية في التسيير، لتجنب الخسائر والأرباح المتدنية.

2 - القيمة السوقية المضافة MVA(*): هي عبارة عن القيمة السوقية للشركة ناقص رأس المال الموظف في المؤسسة وأعمالها، ويعبر عنها بالمعادلة التالية:

MVA = القيمة السوقية الإجمالية للمؤسسة - إجمالي رأس المال المستثمر على أساس القيمة الدفترية

(*) MVA = Markert Valeur Added.

وكما ذكرنا أعلاه، يعتبر مقياس القيمة الاقتصادية المضافة EVA مقياسا داخليا لإنشاء القيمة وبما أن السوق هو الحكم النهائي على نجاح المؤسسة، فإن تحقيق المؤسسة لقيمة اقتصادية يجب أن يؤدي في نهاية الأمر إلى زيادة في القيمة السوقية لأصولها.

ولذلك فإن MVA يعتبر مقياسا للأداء الداخلي [20] ص35.

القيمة السوقية المضافة تساوي القيمة الحالية للقيم الاقتصادية المضافة المتوقعة مستقبلا، لذا فإن التغير في القيمة الاقتصادية المضافة خلال فترة زمنية معينة يرتبط بصورة كبيرة بالتغير في القيمة السوقية المضافة خلال نفس الفترة.

3 - مؤشر عائد التدفق النقدي على الاستثمار CFROI^(٧) : يعتمد أسلوب CFROI على تعديل العناصر التي من شأنها التأثير على القيمة مستقبلا، ويعطى بالعلاقة [26] ص134:

$$\text{CFROI} = \frac{\text{التدفقات النقدية الداخلة المعدلة بالتضخم}}{\text{التدفقات النقدية الخارجة (الاستثمار) المعدلة بالتضخم}}$$

ويهتم عائد التدفق النقدي على الاستثمار بتحديد معدل العائد الذي يتوقعه المستثمر في الأجل الطويل ولهذا يقيم أكثر دقة مؤشر EVA.

كما يستخدم مديري الاستثمارات ومحافظ الأوراق المالية هذا الأسلوب للتنبؤ بالأداء الاقتصادي وأسعار الأسهم في المستقبل.

هذه كانت بعض المعايير الحديثة ذات الشهرة الاستعمالية، إلا أنه لا بد أن نشير هنا إلى أنه توجد العشرات من معايير التقييم حسب وجهة نظر المساهمين، وتختلف استعمالات هذه المعايير من بلد لآخر نظرا لاختلاف الثقافات في المعاملات المالية وكذلك اختلاف الأنماط الاقتصادية والبيئات التنظيمية.

والمؤشرات السالفة الذكر وخاصة EVA و MVA كما ذكرنا سابقا فقد تم تطويرهما في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف مكتب "Stern Stewart & CO" وتستهملها أكبر المجمعات التي تنتمي للدول الناطقة بالإنجليزية [20] ص34 Anglo-Saxoons

وإذا كانت المعايير السابقة تعتبر كأدوات لقياس القيمة والتنبؤ بها، فإن "الفريد ربابورت" في كتابه "Creating Shareholder Value" قد حدد سبعة عناصر يمكن أن تتسبب في إنشاء القيمة من وجهة نظر المساهمين، وهي كما يلي [24] ص24:

^(٧) CFROI = Coefficient Flow Return Of Invest.

- معدل نمو المبيعات
- هامش الربح النقدي الناتج عن التشغيل.
- معدل الضرائب النقدية.
- معدل إعادة الاستثمار في رأس المال العامل.
- معدل الاستثمار في الأصول الثابتة
- المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال
- الفترة الزمنية لاستمرار نمو القيمة.

حيث تركز هذه المعايير على المستقبل مع استخدام نتائج الماضي فقط كمرشد أو مؤشر للأداء في المستقبل، كما تركز كذلك على العائد النقدي في ضوء علاقته برأس المال المستخدم، ذلك أن النقدية تمثل حقيقة واقعة، في حين يمثل الربح وجهة نظر شخصية، حيث يتأسس على المعايير المحاسبية المعتمدة.

بالإضافة إلى ما سبق فإن نظم قياس الأداء يمكن أن تلعب دورا رئيسيا في [28] ص 100 :

- تطوير الخطط الإستراتيجية
- تقييم مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها
- مكافأة المديرين

لكن هذه النظم أو المعايير مهما كانت أهميتها وقدرتها على التشخيص التشغيلي والمالي في المؤسسة خدمة للمساهمين في هذه الأخيرة، تبقى بدون معنى إذا لم يضع هؤلاء المساهمون نصب أعينهم الاستجابة لحاجات وطلبات الزبائن عن طريق توفير المنتجات وتقديم الخدمات لهم بتكاليف مدروسة وبالجودة المطلوبة، وهذا ما سنتناوله في العنصر الموالي.

3.2.1. إنشاء القيمة لدى الزبون:

إن القول بأن غاية المؤسسة هي إنشاء القيمة لملاكها (المساهمون) هي عديمة القيمة في المحصلة النهائية، نظرا لأنها لا تفضي إلى دليل للفعل، فهي تتجنب الإجابة عن السؤال التالي: "ماذا نحن فاعلون الآن؟" لكن لو اتفق الجميع على أن غاية المؤسسة هي إنشاء القيمة لأناس غير المساهمين في المؤسسة، كالزبائن مثلا فإنه بإمكان الجميع البدء بالبحث عن ما يريد هؤلاء، ومن ثم نوجد الوسائل لتوفير لهم لذلك، ولذلك نلاحظ أن إنشاء القيمة في هذه الحالة هو غرض يُفضي إلى دليل للفعل أما في الحالة الأولى فإن إنشاء القيمة غرض لا يُفضي لشيء غير الأسئلة [31] ص 106، ويرى هامر M. HAMMER في كتابه الشهير " نتائج إعادة الهندسة " أن إنشاء القيمة لحامل السهم يخفق كغرض

للمؤسسة لأنه يُنَبِّط العزيمة بقدر كبير، فلا أحد غير مديري الاستثمار يذهب إلى العمل مبكراً لأنه متشوق لأن يجعل حملة الأسهم أثرياء غير أن ثراء الروح يأتي من إنشاء القيمة لإنسان آخر مثلك، كإنشاء القيمة للزبون.

ويرد هامر HAMMER على الذين يرون أن غرض مشروع الأعمال هو الاستجابة لحاجات جميع مُستلمي الرهان، أي " العاملين والمديرين وحملة الأسهم والزبائن والموردين..." أن هذه الأهداف مشروعة ومرغوبة إلا أنه لا يمكن الوصول إلى جميع هذه المقاصد إلا من خلال توفير قيمة للزبون [31] ص106.

وبذلك يمكن القول أن النزعة المتمركزة حول الزبون كتوجه جديد يمكن التعبير عنها من خلال الانتقال من التوجه المتمركز على الإنتاج بغية التغلب على القصور في الإشباع الكمي إلى منطق التميز بالمؤسسة، بالاستجابة لحاجات وتوقعات الزبائن ضمن معيار القيمة المقدر من خلال [13] ص204 :

- الثقة في العلامة.
- الثقة في العلاقة مع الزبون.
- توافق صورة المؤسسة ورؤيتها.
- تواصل المؤسسة مع أفرادها.
- استهداف الزبائن المختارين من قبل المؤسسة.
- الشفافية في العلاقة مع الزبائن.
- التعاطي مع القدرات.
- وسائل الاتصال... الخ.

ولا يفسر التركيز حول الزبون أن هناك اختلاف كبير بين مؤسسة القرن (20) ومؤسسة القرن (21) فيما يتعلق بتحقيق القيمة كهدف بل الاختلاف يعود حسب COUTURE إلى مستوى حدة المنافسة [7] ص18.

مما يستدعي البحث عن الأسباب الحقيقية التي كانت وراء ظهور هذا التوجه المعاصر.

1.3.2.1. أسباب التركيز على القيمة من وجهة نظر الزبون:

وكما اشرنا سابقاً، فإنه في ظل التطور المذهل في كل مناحي الحياة الإنسانية، وما رافق ذلك من تحولات عميقة خاصة فيما يتعلق نحو تجسيد شيئاً فشيئاً فكرة العولمة بما تتيحه من فرص، المطلوب استثمارها ومخاطر يجب العمل على اجتنابها، تجد المؤسسة نفسها ملزمة بتبني مفهوم " التوجه نحو

الزبون" ولا تكتفي كما كان في السابق بتوجيه اهتمامها فقط نحو البحث عن تسجيل أعلى معدلات الانتاجية وتحسين الأداء على المستوى التشغيلي حيث كان الاهتمام بالزبائن يأتي في المراتب الأخيرة، وتدار العلاقة مع هذا الأخير بطريقة عفوية " غير محسوبة " تتسم بضعف استغلال هذا المورد الذي اعتبره الفكر التسويقي الحديث بأنه أهم أصول المؤسسة.

وفي ظل هذا التوجه أصبحت المؤسسة في حاجة إلى مراجعة جدية لمفاهيم وممارسات إدارة العلاقة مع الزبائن وذلك لعدة اعتبارات نذكر أهمها:

أ - **النمو المتزايد:** فحسب قوانين الاستهلاك فإن زيادة الدخل تؤدي إلى زيادة نسبة الإنفاق منه - وفي ظل المنافسة - فإن الزيادة في الإنفاق يصاحبها الطلب على البدائل المتاحة.

ب - **تأثير التكنولوجيا:** إن التطور التكنولوجي قد أصبح سببا رئيسيا في توليد المنتجات الجديدة أو إحداث مواصفات جديدة لمنتجات متداولة، وينطبق ذلك على السلع والخدمات، الأمر الذي أدى بالمؤسسات إلى الانتقال من التركيز على دورة حياة المنتج إلى التركيز على دورة حياة الزبون أو المستهلك.

ج - **تغير أسلوب حياة الزبون:** تشهد المجتمعات تغيرات جذرية في أساليب حياتها، حيث الانتقال السريع من نمط الحياة المتمركز على الأساليب التقليدية، إلى نمط الحياة المعتمد على أساليب مبتكرة ومتجددة، كاستعمال الأكلات الجاهزة والمعدة خارج المنزل، خروج المرأة للعمل، إحلال الجهد الفكري محل الجهد الجسماني، كاعتماد الآلات الإلكترونية كالروبوتيك، التسوق الإلكتروني، الأنترنت، الفضائيات، التعلم عن بعد...

ومراعاة لهذه الاعتبارات فإن المؤسسة المعاصرة، ومن خلال تجسيدها لمنهجية التوجه نحو

الزبون أصبحت تعتمد في تقييم أدائها على العناصر التالية:

- مهمة المؤسسة هي تكوين واكتشاف الزبون والمحافظة عليه من خلال كسب ولائه.

- المحافظة على علاقات الزبائن بالمؤسسة وتوطيدها.

- تحديد النقص في اشباع حاجات الزبون والسعي لإشباعها من خلال توليد الطلب.

- الرضا الحقيقي للزبون يتأثر بمدى جودة أداء المؤسسة.

ووفق لهذا المنطق الجديد لإنشاء القيمة فإن المحصلة النهائية ليس إنشاء القيمة للزبون دون تحقيق أي فائدة للمؤسسة، بل إن الغاية المرجوة من المؤسسة هي تحقيق قيمة صافية انطلاقا من العروض التي توفرها للزبائن [32] ص236.

2.3.2.1. تعريف القيمة من وجهة نظر الزبون:

في إستراتيجية المؤسسات اليوم، مفهوم القيمة وإنشاء القيمة مستمد أكثر من مفهوم الميزة التنافسية للمؤسسة، فتحليل القيمة في هذه الأخيرة يرجع إلى معرفة منابع والعمليات المولدة للميزة التنافسية وكذا التطبيقات المتبعة في مختلف مجالات أنشطة المؤسسة، وكذلك بواسطة إدارة وتطوير مختلف المكونات الذاتية (الفردية) والجماعية المشكلة للمؤسسة، والتي تُسهم في تحسين تنافسيتها لمواجهة أحسن المنافسين [25] ص 61.

ومواجهة أحسن المنافسين تقتضي إدخال عامل مهم وأساسي وهو "الزبون" حيث يعتبر هذا الأخير هو الحكم الوحيد على درجة تنافسية المؤسسة.

ويعرف HAMMER إنشاء القيمة بأنها "إجابة حاجة الزبون" فالزبون ليس كما ينص عليه التعريف التقليدي أنه هو الشخص الذي يشتري ما تنتجه المؤسسة، بل الزبائن هم الناس الذين ترغب المؤسسة في التأثير على سلوكياتهم من خلال إنشاء القيمة لهم "ولا يعني هذا بطبيعة الحال الغش" [31] ص 102.

وحسب P. LARDY، فإن " القيمة من وجهة نظر الزبون هو مفهوم معقد يترجم الاحتياج الذي يتولد عنه استعمال منتج أو خدمة، هذه القيمة نسبية لأنها تتغير في الزمان والمكان" [33] ص 128.

ولذلك فإن إنشاء القيمة في المؤسسة حسب TARONDEAU يمكن التعبير عنه بالتعريف التالي "النشاطات المولدة للقيمة هي التي تُسهم في إرضاء الزبون من خلال رفع مزايا التميز والتكاليف" [7] ص 18.

وعليه يمكننا القول أن الأساس الذي يقوم عليه مفهوم إنشاء القيمة هو أن الزبون موجه للقيمة بشكل قوي ولكن ماذا يعني هذا؟، والإجابة تكمن في أن القيمة تحمل جوانب عديدة لدى الزبون فهي [34] ص 278:

أولاً: النتائج الكلية التي يحققها الزبون بالعلاقة مع التكلفة الكلية التي يتحملها للحصول على المنتج / الخدمة.

ثانياً: العلاقة الجديدة بين: المنتج / الخدمة، وحاجات وتوقعات الزبون، وبما يحقق للمؤسسة التميز في ضوء هذه الحاجات والتوقعات من جهة، والعروض البديلة التي يقدمها المنافسون من جهة أخرى.

وذلك ما عبر عنه G. DELAFOLIE بتعريفه للقيمة: "على أنها الحكم الصادر من طرف الزبون على المنتج، إنطلاقاً من توقعاته، المعبر عنها بنسبة تزيد بزيادة الإشباع عنده، وبانخفاض التكاليف" [35] ص20.

ويذهب KOTLER في نفس الاتجاه حيث يعرف القيمة من وجهة نظر الزبون بأنها " الفرق بين القيمة الكلية متمثلة في مجموعة من المزايا التي يتحصل عليها الزبون عند استعماله للمنتج أو الخدمة، والتكلفة الكلية، المتمثلة في التكاليف: النقدية، الوظيفية (الجهد)، النفسية، التي يستند إليها الزبون في تقييم، اقتناء، استعمال، أو التخلي عن العرض المقدم له" [36] ص66.

من خلال هذا التعريف الشامل يمكننا القول أن القيمة في نظر الزبون هي مجموع المنافع التي يتوقع هذا الأخير الحصول عليها جراء استعماله للمنتج أو الخدمة المقدمة إليه، مع الأخذ في عين الاعتبار التكاليف المصاحبة، وقد تتضمن هذه المنافع الخصائص المختلفة للمنتج أو الخدمة، وكذلك كفاءة الأفراد الممثلين للمؤسسة، وأخيراً الصورة الذهنية للمشتري عن المنتج والمؤسسة التي يتعامل معها [37] ص64.

- **قيمة المنتج product value**: هي المواصفات والخصائص التي يجب أن تتوفر في المنتج مثل: الصلابة، ومستوى الأداء، والإقتصاد في التشغيل، وكذلك إمكانية الأداء لفترة طويلة Duarability.

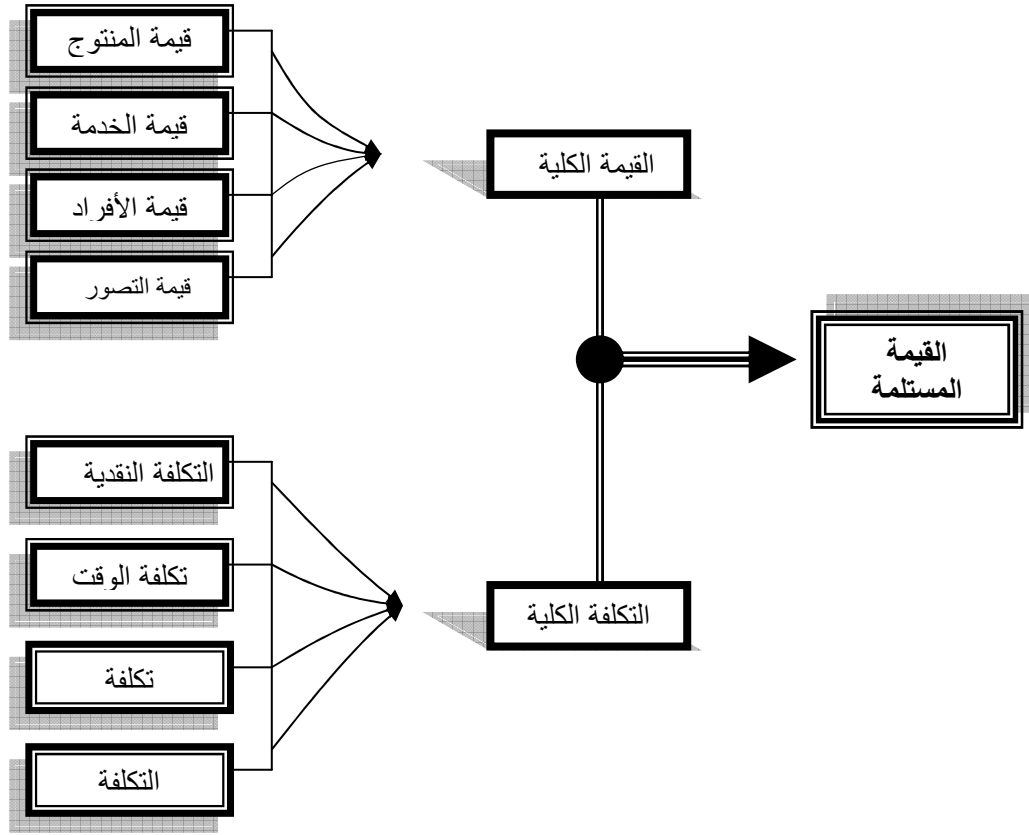
- **قيمة الخدمات service value**: هي مجموع المنافع غير الملموسة التي سيحصل عليها المشتري مثل: خدمات ما بعد البيع، طريقة التسليم، التدريب، الصيانة وتوافر قطع الغيار...

- **قيمة الأفراد personnel value**: ويقصد بها خبرات ومهارات العاملين في المؤسسة البائعة والتي تؤثر على تقييم الزبون، فوجود أفراد على درجة عالية من الأداء يسهل من العملية البيعية ويعطي مؤشر على إمكانية استمراره في التعاون مع المؤسسة بعد الشراء، ويؤكد F. BOGLIOLO أنه بالإضافة إلى الوسائل الأخرى كالتكنولوجيا فإن كلا من المسيرين والأجراء يتقاسمان الدور في إنشاء القيمة، وهذا من خلال توليد واستغلال المواهب، وعليه فإن إدارة الأفراد بطريقة صحيحة لها الأثر البالغ في إنشاء القيمة [29] ص159.

- **قيمة الصورة الذهنية image value**: تلعب الصورة الذهنية وسمعة المؤسسة ومنتجاتها دوراً مهماً في تقييم الزبون للمنافع التي يأمل أن يحصل عليها، وقد تعكس الصورة الذهنية أبعاد حقيقية في أداء المنتج، وأبعاد نفسية، نتيجة حصول الزبون على تلك السلعة وما تتضمنه من مركز اجتماعي معين.

وعند توفر كل الخصائص السابقة تكون القيمة في نظر الزبون قد اكتملت جزء منها، أما الجزء المتبقي فتمثله التكلفة الكلية التي يتحملها هذا الأخير جراء استفادته من تلك المنافع، ولا يقصد بالتكلفة الكلية، كما ذكرنا أعلاه، مقدار الأموال أو المصاريف النقدية المدفوعة فقط، ولكن بالإضافة إلى ذلك تتضمن

[37] ص 66 : تكاليف الإستعمال (الطاقة مثلا) ، تكاليف الوقت، تكاليف أخرى كالجهد المبذول...ويمكن التعبير عن ذلك في الشكل (11).



شكل رقم 11 : محددات القيمة المستلمة للزبون [36] ص 67

3.3.2.1. ركائز القيمة من وجهة نظر الزبون:

أثبتت عدة بحوث أجريت مؤخرا أن مفهوم القيمة ومدى استعداد الزبون لدفع المزيد من أجل الحصول عليها، مسألة تختلف من زبون إلى آخر، ويوضح الشكل (12) سير الاتجاه الذي تأخذه القيمة فإن ما يعتبره الزبون ذا قيمة يمكن التوصل إلى تعريفه من خلال ركيزتين، الركيزة الأولى هي: الحاجة إلى العلاقة والثانية هي الحاجة إلى المعلومات [38] ص 258، انظر الشكل (12).
حيث يبين الشكل تقسيمات الزبائن حسب درجة الفائدة التي يتحصلون عليها من العلاقات مع المؤسسة وكمية المعلومات التي يبحثون عنها، فكل إطار في الشكل يشير إلى العناصر الأكثر أهمية في أعين كل مجموعة من الزبائن [39] ص 336.

أكثر استفادة
من العلاقات

<p>الأولوية للشراكة</p> <ul style="list-style-type: none">- الشراكة على المدى الطويل- اتفاق يرضي الطرفين (علاقة عميقة و مدارة بشكل جيد)	<p>الأولوية للعلاقات</p> <ul style="list-style-type: none">- إرشاد و توجيه- المعرفة بالزبون و المؤسسة- اكتشاف و حل المشاكل- حصر علاقات العمل	<p>الحاجة للعلاقات</p> <p>أقل استفادة من العلاقات</p>
<p>الأولوية للمعلومة</p> <ul style="list-style-type: none">- ثقافة تقدير المنتجات و الحاجات- معلومات التنسيق المهني- صناعة المعلومات المركبة	<p>الأولوية للتعاملات</p> <ul style="list-style-type: none">- السعر- الرفاهية- النوعية- المعرفة بالمنتج	
<p>أقل استفادة من المعلومات</p>		

الحاجة إلى المعلومات

شكل رقم 12 : ركائز التوجه نحو القيمة للزبون [39] ص336

الركيزة الأولى: الحاجة إلى العلاقات: بالنسبة للزبون الذي يعتبر في حاجة ماسة إلى العلاقات فإنه يعطي قيمة للمؤسسة التي تستطيع تفهم ذلك و ينعكس ذلك في معرفتها لهذه الإحتياجات وفي أسلوبها المتبع في تنظيم الإستراتيجية والتحديات والخطط المستقبلية، والمؤسسة القادرة على نسج هذه العلاقة بشكل عميق، والتنبؤ باحتياجات الزبائن المحتملين يمكنها تحقيق قيمة مضافة.

الركيزة الثانية: الحاجة إلى المعلومات: هؤلاء الزبائن هم على استعداد للتعامل مع المؤسسة التي تجعلهم دائما على علم ودراية بالمجال الذي تعمل فيه، لأن توفير المعلومات بسهولة ينتج عنه توفير الوقت والجهد لهؤلاء الزبائن.

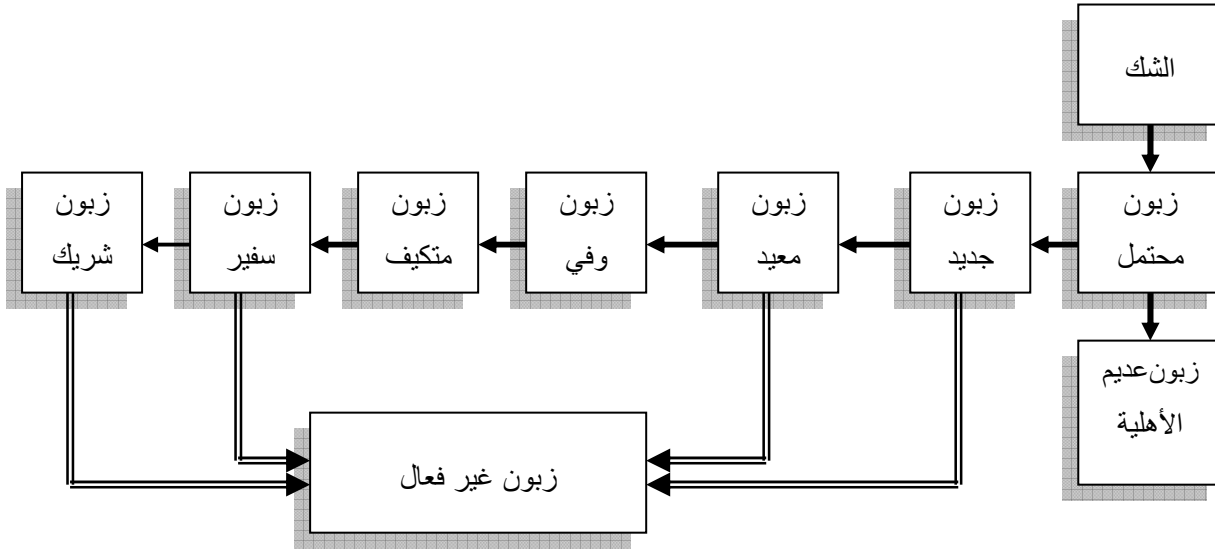
4.3.2.1. إدارة العلاقة مع الزبائن C.R.M(*):

كما ذكرنا سابقا فإنه بعد أن كانت المؤسسات تركز أكثر على دورة حياة المنتج، أصبح اليوم اهتمام المؤسسات التي تستجيب لمعايير التسويق الحديث، تركز أكثر على دورة حياة الزبون، ويتطلب هذا التحول، بناء علاقات قوية مع هذا الأخير سعيا منها للمحافظة عليه أكبر وقت ممكن من خلال الاستجابة لرغباته وأذواقه المختلفة والمتعددة.

(*) C.R.M.= Customer Relationship Management

وتتشكل دورة حياة الزبون بالنسبة للمؤسسة من عدة مراحل، تبدأ بالتعرف على المنتج وتنتهي بالتخلي عنه [40] ص 136.

ومن خلال الشكل (13) يقدم P. KOTLER مراحل تطور الزبون، التي تختزل دورة حياة هذا الأخير بالنسبة للمؤسسة.



شكل رقم 13 : مراحل تطور الزبون [36] ص 82

من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن دورة الزبون تمر بعدة مراحل كل واحدة تمهد للتي تأتي بعدها، حيث نجد أول مرحلة هي مرحلة الشك التي يكون فيها الزبون في حالة تردد نظرا ربما لنقص المعلومات لديه، ثم تلي ذلك مرحلة الزبون المحتمل حيث يكون هذا الأخير على استعداد لشراء المنتج دون تردد، وبعد الشراء لعدة مرات تكون مرحلة الزبون المعيد قد تجسدت، ثم تأتي مرحلة الزبون الوفي في هذه المرحلة يكون هذا الأخير في حالة رضا تام جراء حصوله على القيمة التي يريدها، عندها يتطور ليصبح زبون متكيف، حيث يتكيف مع كل تطور قد تشهده المؤسسة، عندئذ تأتي مرحلة زبون سفير من خلال عرضه للمنتج على الآخرين، ويصبح هذا الزبون شريك للمؤسسة عندما يشعر أنه أحد مكونات هذه الأخيرة وعند ما تضمن هي ذلك كذلك، حيث يصبح هذا الزبون يدافع عن المؤسسة كأنها ملك له وبدون مقابل، إلا أن تأتي مرحلة "الزبون غير الفعال" هذه المرحلة التي يتخلى فيها الزبون نهائيا عن المؤسسة، وهذه المرحلة ليس بالضرورة أن تكون الأخيرة، بل يمكن أن تحدث بعد أي مرحلة كما يوضح ذلك الشكل (13)، وهنا تكمن أهمية إدارة العلاقة مع الزبون في المحافظة على ولاء الزبائن أطول مدة ممكنة.

ونشير أن مصطلح " زبون " قد انتشر في نهاية التسعينات بشكل ملفت، كما ارتبط هذا الأخيرة بعدة تعابير من مثل: تسويق زبون، خدمة الزبون، رضا الزبون، الزبون رأس مال، توجه زبون... وفي خضم كل هذا، تولد في حقل التسويق مفهوم جديد، هو " إدارة العلاقة مع الزبائن C.R.M [40] ص 10.

1 - تعريف C.R.M: " فكرة C.R.M تتأسس من خلال العمل على فتح قناة اتصال مباشرة بين المؤسسة والزبون النهائي، يسمح الاستغلال المستمر لهذه العلاقة بإنشاء قيمة" [40] ص10.

وحسب: A. C. CADIAT and C. De MOERLOOSE "تهدف عملية تسيير علاقة الزبون إلى تطوير الخدمة المعروضة للزبون، ورفع المداخل، وتدنية التكاليف" [41] ص179.

يتضح لنا من خلال هذا التعريف أن تطوير الخدمات: يتحقق نتيجة العلاقات المباشرة مع الزبائن، والمعرفة الجيدة حول حاجاتهم وتصرفاتهم، كل ذلك يساهم في رفع مستوى الإشباع، أما زيادة المداخل فتتم من خلال: حصر حاجات الزبائن، رفع حجم المبيعات، والتجزئة السوقية الفعالة، في حين تخفيض التكاليف يتحقق من خلال امتلاك وسائل واعتماد نظم إنتاجية ومحاسبية أكثر كفاءة وفعالية.

ويعرف C.R.M ،P. PINTO: بأنها "تصور جديد يتطلب تكامل كل من المعرفة، الاستماع للزبون، الاتصال بالزبون وإدارته" [17] ص48.

ومعرفة الزبون تحمل عدة معاني فنجد [17] ص49-50 :

- **المعرفة الكمية:** هي التي تتكامل أكثر مع لوحة قيادة التسيير: عدد الزبائن، رقم الأعمال بواسطة الزبائن، التكاليف المباشرة للزبائن...
- **التجزئة النوعية للزبائن:** وتتم حسب: سلوكات الاستهلاك، التوقعات والموقف اتجاه العلامة، المنتجات، الخدمات.

2 - مستويات إدارة العلاقة مع الزبون:

حسب COTLER توجد خمس مستويات لهذه العلاقة وهي [36] ص82 :

- **العلاقة على مستوى القاعدة:** على هذا المستوى البائع يمكن أن يبيع المنتج، ولكن دون الالتقاء بالزبون.
- **العلاقة على مستوى رد الفعل:** على هذا المستوى البائع يشجع المشتري على الاتصال به عند تعرضه لأي مشكل.
- **العلاقة على مستوى المسؤولية:** على هذا المستوى البائع يقوم بمهاتفته أو الاتصال بالمشتري بعد عملية البيع، من أجل معرفة درجة رضا هذا الأخير وكذلك إمكانية تقديم اقتراحات تخص تطوير أداء المنتج.
- **العلاقة على مستوى التواصل المستمر:** بحيث على هذا المستوى سيبقى البائع أو المؤسسة في تواصل من حين لآخر مع الزبون من أجل معرفة درجة التأثير، والمقترحات المسجلة من خلال استعماله للمنتج.

- **العلاقة على مستوى الشراكة:** هنا المؤسسة هي التي تقوم بالاتصال بالزبون باستمرار بغية مساعدتها في تحسين الإنتاج.

إن وجود علاقات وطيدة بين المؤسسة و زبائنها يعطي مناعة وقوة ضد منافسيها، حيث تستطيع من خلال ذلك إيجاد حواجز نفسية إيجابية تحافظ على مصالحها والعكس صحيح، فالعلاقات المتميزة، تمنح للمؤسسة الحفاظ على حصتها السوقية وتطويرها من جهة، وتلبية الحاجات من جهة أخرى، فالمؤسسة التي تبحث عن الريادة، يجب عليها أن تعمل على تطوير إمكانيات زبائنها الحاليين، وتبحث باستمرار عن زبائن جدد، إن الملاحظة التي نستنتجها من ذلك، أن البعد الاجتماعي للزبون لا يكون منفصل عن البحث عن كيفية بناء علاقات متينة.

انطلاقا مما تقدم نستطيع القول، أن مكونات إستراتيجية إدارة العلاقة مع الزبون، تتضمن أربعة نقاط أساسية، هي [41] ص 186-187 :

- **الإشباع:** هي قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية الحاجة خلال فترة زمنية معينة. فيتحقق الإشباع من معرفة سوابقه النمطية للتمييز المتمثلة في: الحاجات والمعايير، والقيمة الظاهرة، وعدم التأكيد، والاستقرار، الجودة البارزة، الأفعال العكسية، والأحاسيس...

- **الثقة:** تتولد الثقة عندما يحس كل طرف بأن الطرف الآخر يعمل لصالحه وليس ضده. يقول GANESAN "ترتكز الثقة على المصداقية والعطف"، يفهم من ذلك أن المصداقية تتحقق عندما توفي المؤسسة بالتزاماتها سواء من وفرة المنتج وجودته، أو في ما يتصل بأخذ توقعات وطموحات الزبائن بعين الاعتبار في كل قرار تتخذه، أما العطف يتجلى في طموح ونية كل الطرف بأنه يخدم الطرف الآخر.

- **الالتزام:** كون كل طرف مشكل لسيرورة إدارة علاقة الزبون بتعهداته اتجاه الطرف الآخر، أي بعلاقته الدائمة والطويلة، وأن هذا العنصر يغلب عليه الطابع السيكولوجي للفرد وتكوينه وفطرته، وقد حاول عدة باحثين تصنيفه إلى ثلاثة أنواع كما الحال بالنسبة لـ LEMOINE & ONNEE، وهي: الالتزام المحسوب المتمثل في العلاقة التي تظهر كأنها ضرورة محكومة برغبة تعظيم المنفعة، الالتزام الثاني هو الالتزام العاطفي له طابع بسيكولوجي، والأخير التزام معياري له واجب أخلاقي لإبقاء العلاقة أطول ما يمكن.

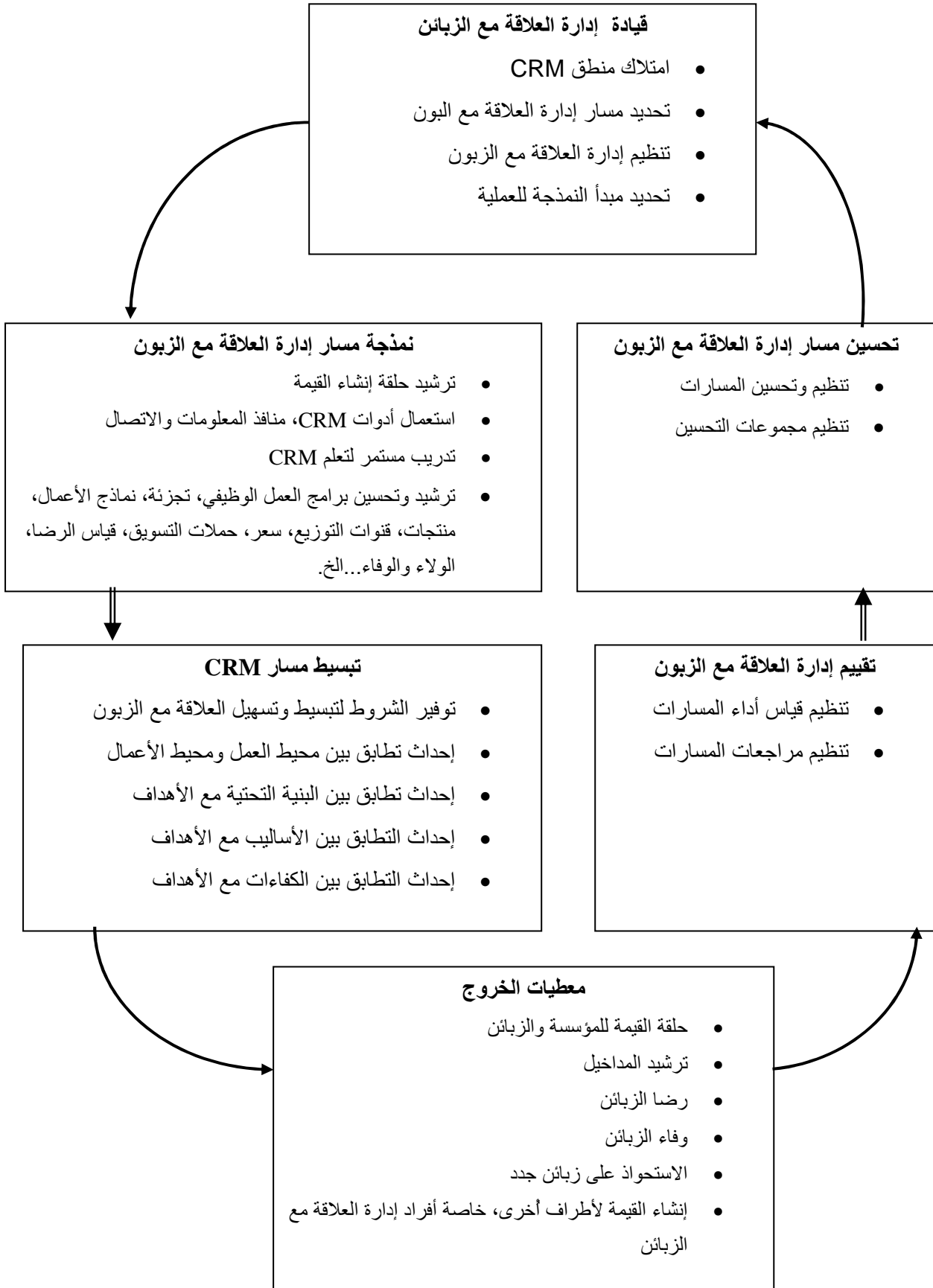
- **الوفاء:** ترمي المؤسسة من خلال المكونات السابقة لسيرورة تسيير علاقة الزبون بتحقيق درجة وفاء عالية لدى الزبون، وتتمثل في إبرام علاقات وطيدة وديناميكية ومربحة بين مختلف المشاركين في عملية إدارة العلاقة، تهدف تلك العملية من جعل الزبون شريك في كل قرار تتخذه المؤسسة، يؤكد REICHHELD & SASSER أن الحفاظ على 5% من الزبائن يتولد عنه ارتفاع في ربح المؤسسة من 25% إلى 95%.

وبناء على ما سبق فإن العلاقة مع الزبون تتمثل في تدفق المعومات بين مختلف الأطراف، ووجود اتصال بينهم من أجل العمل على إيجاد أفضل تفاهم بين المؤسسة وزبائنها، تمكن هذه العلاقة المؤسسة من تعديل وتحسين المنتجات والخدمات الموجودة، وإبداع منتجات وخدمات جديدة بغية تلبية وإشباع الحاجات المتجددة (تسويق الطلب)، ولاشك هذا قد يساعد على إيجاد حاجات جديدة لديهم، (تسويق العرض).

وحسب P - PINTO فإن العلاقة مع الزبون تتأسس من خلال تبني على الأقل الثلاثة أهداف التالية [17] ص 49 :

- 1 - تطابق عرض المنتج / الخدمة، مع تطورات توقعات أو عادات المستهلكين.
 - 2 - كسب ولاء المستهلكين، أو الزبائن، بغرس داخلهم قوة كامنة من خلال ترابط نوعي معهم، وكذلك تقديم لهم بانتظام عروض جديدة.
 - 3 - إدارة المؤسسة على أساس الزبون تهدف إلى التخصيص الأمثل للموارد التسويقية.
- وحسب الأستاذ كربالي بغداد: أن تبني استراتيجية تحسين علاقة الزبون يتوقف على عدة مبادئ، منها [41] ص 184 :

- **الزبون هو مركز كل التصورات والقرارات التي تتخذها المؤسسة:** تتمثل مخرجات هذا المبدأ في إنشاء قيمة مضافة للمؤسسة، من خلال تلبية وإشباع حاجات الزبون المستهدف الحالي والمرقب، وتبعا لذلك وجب عليها أن تبحث عن الطرق الكفيلة التي تساير التطورات الحاصلة في حاجات الزبائن في محيطها الداخلي والخارجي.
 - **إبرام علاقات وتقويتها بين المؤسسة والزبون:** يتحقق هذا المبدأ من مشاركة كل الأطراف الذين لهم علاقة بإنتاج منتجات وخدمات المؤسسة التي لها ميزة تنافسية عما تعرضه المؤسسات المنافسة.
 - **تحديد حاجات الزبائن:** معرفة ذلك يتم من خلال القيام بالدراسات السوقية التي تحدد لنا تجانسها أو تباينها.
 - **الاستمرارية في تحسين كفاءة الأداء والتقييم:** تكمن كفاءة الإستراتيجية المتبناة في قدرتها على تلبية حاجات الزبائن ومسايرة التطور الحاصل في المحيط البيئي.
 - **وجود نظام تسويقي للمعلومات فعال:** تتميز فعالية النظام التسويقي للمعلومات في تسرب وتدفق المعلومات بين مختلف مستويات سيرورة تسيير العلاقة مع الزبون.
- والشكل (14) يختصر متطلبات منطق إدارة العلاقة مع الزبائن.



شكل رقم 14 : منطلق إدارة العلاقة مع الزبائن [13] ص 417

وعمليا فإن استراتيجية التوجه نحو الزبون يجب أن تحقق المبادئ التالية [15] ص 127 :

- العلاقات مع الزبائن على المدى الطويل يمكن أن تحقق ربح على المستوى الاقتصادي إذا تمت إدارتها بذكاء.

- تكلفة المحافظة و تحسين العلاقات مع الزبائن ذوي الأقدمية هي أقل من تكلفة اكتساب زبائن جدد.

- التكلفة الموجهة للوقاية من تسرب الزبائن هي أقل من تكلفة استعادة زبائن انقطعوا.

- كل علاقة تشكل متغير قابل للإدارة.

- العلاقات مع الزبائن يجب أن تكون مسيرة كمحفظة علاقات مترابطة.

- المؤسسة التي تتبنى مدخل يهتم بالزبائن، ستستفيد من أرباح:

- على المدى القصير: بتحسين تخصيص مواردها.

- على المدى الطويل: زيادة في كفاءتها وتوسع انشطتها.

نستخلص مما سبق أن CRM هو نظام متكامل تتوقف فعاليته على مدى توفر المؤسسة على عوامل تطبيقه، كالأنظمة الإعلامية، ومستوى الكفاءات، والوسائل التكنولوجية، بالإضافة إلى تبني هذه المؤسسات للمفاهيم التسويقية الحديثة والتي من أهمها " رضا الزبون "، بحيث من خلال مستوى الرضا الذي توفره المؤسسة لزبائنهم تستطيع هذه الأخيرة تقدير مدى القيمة التي توفرها لهؤلاء الزبائن، مقارنة بالمنافسين، ومن ثم فإنه يمكن اعتبار أن أحد أهم محددات نجاح أي مؤسسة هو رضا زبائنهم، وهذا ما سنتطرق له في العنصر الموالي.

5.3.2.1. رضا الزبون:

يعتبر رضا الزبون من الغايات التي تسعى جل المؤسسات إلى تحقيقها، ذلك أن رضا الزبون ينتج عنه زيادة ربحية المؤسسة ومن ثم بقائها وتطورها.

1 - تعريف الرضا: يعرف " على أنه مستوى من إحساس الفرد الناجم عن المقارنة بين أداء المنتج المدرك، وبين توقعات هذا الفرد" [37] ص 71.

ويعرفه KOTLER على أنه "حكم الزبون الناتج عن تجربة الاستهلاك أو الاستعمال، نتيجة المقارنة بين توقعات أداء المنتج وأداءه المدرك" [36] ص 68.

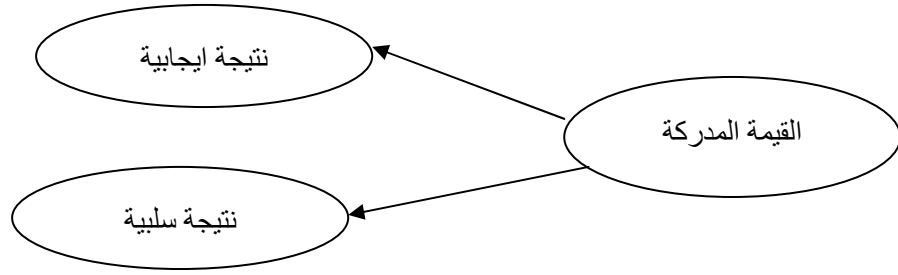
وعند مقارنة الأداء المتوقع بالأداء المدرك عندها يمكن أن تتحقق ثلاث مستويات من الرضا/عدم الرضا، وهي [37] ص 71 :

- الأداء أقل من التوقعات ← المستهلك غير راض dissatisfied

- الأداء يساوي التوقعات ← المستهلك يكون راض satisfied

- الأداء أكبر من التوقعات ← المستهلك يكن راض وسعيد للغاية

وبناء على ذلك يمكن أن تحمل القيمة المدركة نتيجتين مختلفتين، من وجهة نظر الزبون، حيث إما تكون ايجابية أو سلبية، أنظر الشكل (15).



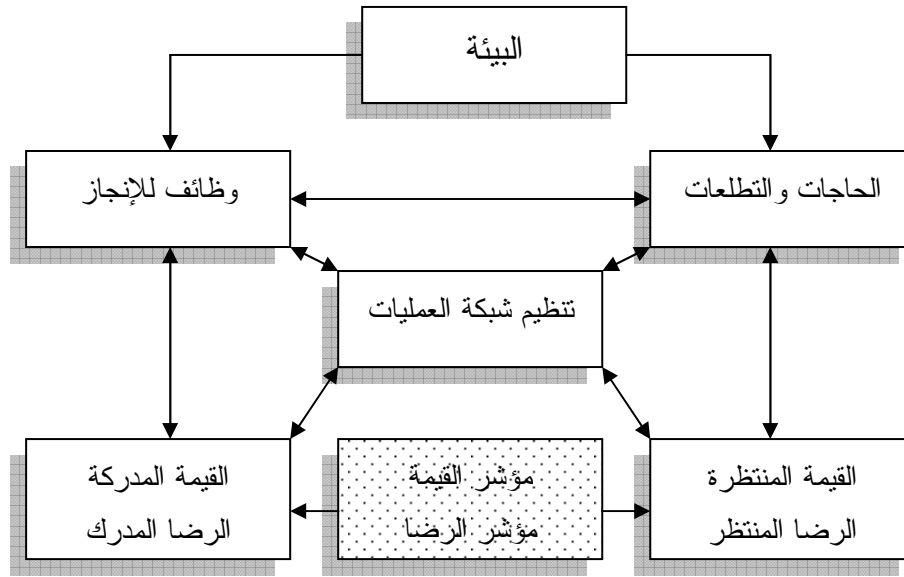
شكل رقم 15 : القيمة المدركة بين النتيجة الإيجابية والنتيجة السلبية المدركة في المنتج [25] ص 34

ويعبر عن القيمة من زاوية الرضا بمؤشر يقيس العلاقة بين الرضا المدرك والرضا المتوقع

حيث:

$$\text{مؤشر القيمة} = \frac{\text{مستوى الرضا المدرك}}{\text{مستوى الرضا المنتظر}}$$

كما يتأثر هذا المؤشر بالمؤثرات البيئية، أنظر الشكل رقم (16).

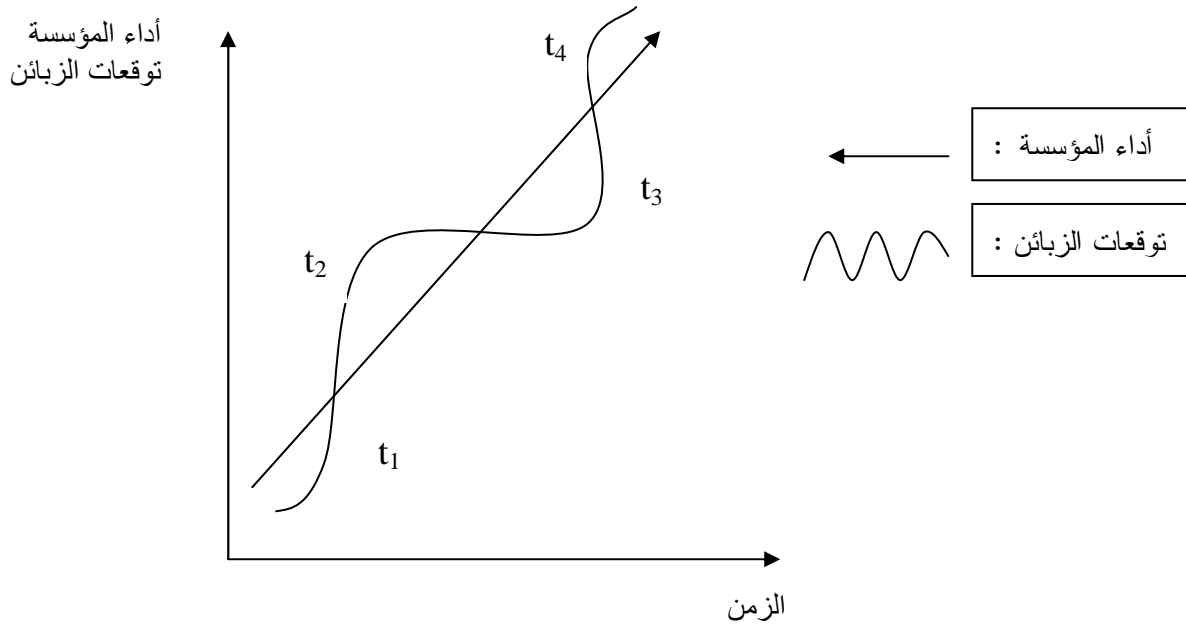


شكل رقم 16 : جوهر الإدارة بالقيمة [13] ص 79

نستخلص من الشكل رقم (16) أن:

- الإدارة بالقيمة تركز على تحديد حاجات وتطلعات المتدخلين في المؤسسة "مرورا بالزبائن"
- الحاجات والتطلعات تتغير مع الوقت تبعا لتأثيرات البيئة، خاصة المنافسة والضغط الاجتماعي.
- هذه الحاجات والتوقعات تتطلب وظائف يجب على المؤسسة ضمانها، بهدف تحقيق الرضا المعبر عنه بمؤشر القيمة.

- 2 - **خصائص رضا الزبون:** توجد عدة خصائص لرضا الزبون يمكن اختصارها فيما يلي [42] ص 24 :
- **خاصية الذاتية subjective:** رضا الزبون في هذه الحالة لا يتعلق بنوعية المنتج أو الخدمة كما هي في الواقع، وإنما يتعلق بنظرته إلى السلع والخدمات من زاويته الشخصية.
 - **خاصية النسبية relative:** هذه الخاصية تعبر عن شعور الزبون الذي يتغير مستوى رضاه حسب مستوى التوقعات، ف نجد مثلا زبونين يستعملان نفس المنتج في نفس الظروف إلا أن قراراتهم مختلفة، وهذا بكل بساطة يعود إلى الاختلاف في التوقعات الأصلية تجاه المنتج أو الخدمة.
 - **والتوقعات:** تعني التطلعات والأفكار المرتبطة بقيمة المنتج المرسومة في ذهن الزبون، وكذلك بالتكاليف التي يتوقع هذا الزبون تحملها مقابل حصوله على تلك السلعة أو الخدمة.
 - **خاصية التطور evolution:** تعبر هذه الخاصية عن تطور الرضا عبر الزمن وذلك بمستويين مختلفين:
 - **المستوى الأول:** بدلالة تغير التوقعات والمعايير المرتبطة بالزبون، عبر الزمن، حيث يمكن التعبير عن العلاقة بين تغير التوقعات والمعايير والأخطار المرتبطة بهما من خلال الشكل رقم (17).



شكل رقم 17 : الأخطار المرتبطة بتطور التوقعات [42] ص 27

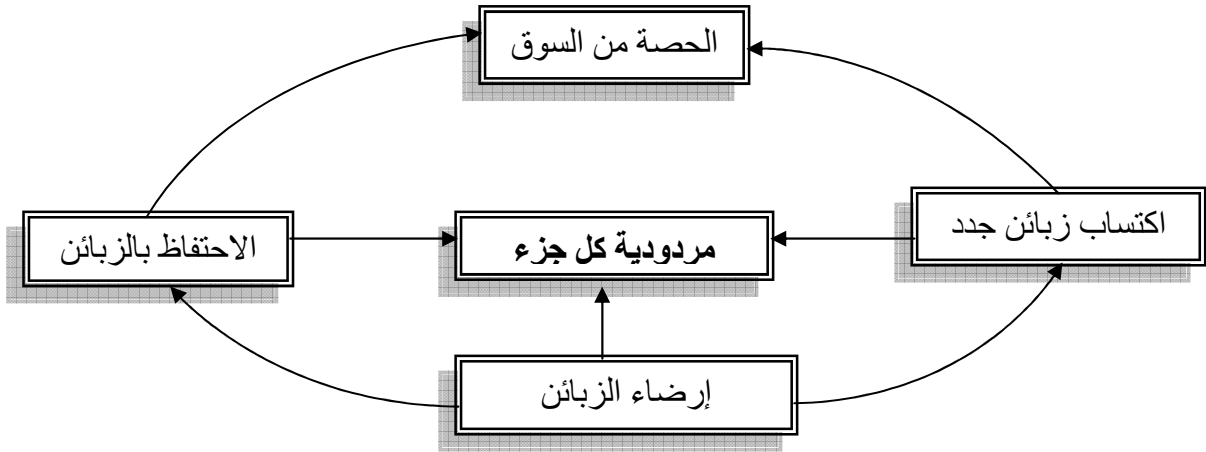
- عند الفترة الزمنية t_1 نلاحظ أن أداء المؤسسة جيد، لأن توقعات الزبائن تكون أقل من أداء المؤسسة، وعليه فإن رضا الزبائن يكون مرتفع في هذه الفترة.
- في الفترة t_2 : نلاحظ أن وتيرة نمو التوقعات قد زادت عن أداء المؤسسة، وبالتالي فإن إرضاء الزبائن يكون ضعيفا، ونتيجة لذلك فإن المؤسسة ستفقد حصصا من السوق.
- خلال الفترة t_3 : وكنتيجة للمنافسة، ومحاولة من المؤسسة استرجاع الحصة السوقية المفقودة، فإن أداء هذه الأخيرة تجاوز توقعات الزبائن وفي هذه الحالة فإن معدل الإرضاء يكون مرتفع وتبعاً لذلك تسترجع حصصها السوقية.

- خلال الفترة t_4 : نلاحظ أنها هي نفسها الحالة t_2 وهكذا دواليك.

من خلال تحليل الشكل رقم (17) نستنتج أن درجة إرضاء الزبون غير ثابتة نظرا لارتباطها بمتغيرات أخرى كالمنافسة وأداء المؤسسات.

• **المستوى الثاني:** على هذا المستوى، الإرضاء مرتبط بدورة حياة المنتج، حيث يتطور إرضاء الزبون صعودا مع زيادة استعمال المنتج ونزولا مع تراجع استعماله (مرحلة الانكماش في دورة حياة المنتج)

وبناء على ما سبق نستخلص أن إرضاء الزبون يعتبر مقياس حقيقي لأداء المؤسسات، من خلال تموقعها في أجزاء الأسواق التي ترغب فيها [43] ص83، ومن ثم تحقيق المردودية المالية كنتيجة نهائية، ويعتبر إرضاء الزبائن هو المفتاح الموصل لذلك، وذلك ما يوضحه الشكل (18).



شكل رقم 18 : مؤشرات مفاتيح محور "الزبائن" [43] ص84

ولذلك فقد وُصف الزبون بأنه رأس مال للمؤسسة، الذي يعني حسب KOTLER "هو مجموع القيم الحالية في حياة زبائن المؤسسة، حيث كل ما زاد وفائهم وولائهم، عظمت القيمة زبون رأس مال" [36] ص81.

وبما أن الزبون هو الحكم النهائي للسعر المستعد لدفعه، فإن ذلك يجعله بمثابة القلب النابض للمؤسسة، وبما أن ما يدفعه الزبون مقابل حصوله على المنتجات التي تلبي حاجاته هو ذاته ما يستعمل لدفع أجور العمال، فإنه بهذه الصفة يكتسي أهمية بالغة [13] ص205-206.

وكل هذا يفرض على مسيري المؤسسات إعادة النظر في السياسات والبرامج ليس في ضوء نقاط القوة والضعف كما يرونها من زاوية نظرهم، وإنما كما يراها الزبون الذي لديه معلومات كافية عن قيمة المنتج / الخدمة، التي تقدمها المؤسسة، وموازاة مع ذلك يعرف أكثر عن القيمة الملائمة في المنتج /

الخدمة التي يحتاج إليها، مما يجعله (الزبون) مصدرا للتهديدات وصانعا للفرص بالنسبة للمؤسسة التي يقارن منتجاتها كما يعرفها مع المنتجات الأخرى في عروض المنافسين البديلة، وكل ذلك لأن الزبون أصبح في وقتنا الحاضر على جانب كبير من المعرفة بسبب نظام المعلومات المتاح وقدرته الذاتية على إجراء المقارنة الرشيدة بين البدائل المتاحة.

ومما سبق يمكن القول أن انشاء القيمة للزبون هي مفتاح القيمة المضافة للمساهمين، وحسب J. BARRAUX فإن هذه الأخيرة تتأثر بـ [44] ص 45 :

- **زيادة كميات المبيعات:** حيث هذه الزيادة تكون نتاج أحسن قيمة استعمالية وفرت للزبون النهائي، وتأكيدا لما قدمناه سابقا فإن J. BARRAUX يقدم إمكانيتين لزيادة القيمة الاستعمالية للزبون وهما:
 - زيادة الأداءات للزبون: من خلال المنتج / الخدمة.
 - تخفيض تكاليف نشاطات الزبائن.
- وكلتا الإمكانييتين تتطلب المنافسة خارج السعر.

- **زيادة القيمة المضافة (الوحدوية):** هذه النتيجة تتأتى من خلال أحسن تعاون مع المومنين، الشركاء، وكذلك مع شبكات التوزيع، مما يسمح للمؤسسة الاحتفاظ بأكبر جزء من القيمة المنشأة للزبون النهائي. لكن الجدلية القائمة بين علماء الإدارة والتسويق، هل إستراتيجية القيمة الموجهة للزبون تتركز حول تميز المنتج، أم من خلال تكلفته، هذا ما سنناقشه في المبحث القادم، من خلال عرض أهم المداخل ذات الصلة بهذا التوجه.

3.1. جدلية: القيمة - تكلفة:

مع تطور علوم الإدارة والتسويق ظهرت من خلال كتابات المنظرين في هذا المجالات عدة اتجاهات تبحت في كيفية تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال التركيز على الزبائن، ونتيجة لذلك تبنت المؤسسات في الثلث الأخير من القرن الماضي (القرن 20) وبداية القرن 21، عدة مداخل تعكس في مجملها تلك الكتابات والاتجاهات، الأمر الذي أدى إلى بروز جدلية بين هؤلاء المنظرين، والتي تتأسس انطلاقا من الاجابة عن التساءلات التالية:

- هل استراتيجية القيمة الموجهة للزبون تتركز حول المزايا الوظيفية التي يمنحها المنتج / الخدمة مقارنة بالمنافسين ؟ أم حول التكاليف ؟ أم كما حاولنا إبرازه من خلال المطلب السابق أي: حول مزايا التميز والتكاليف معا ؟

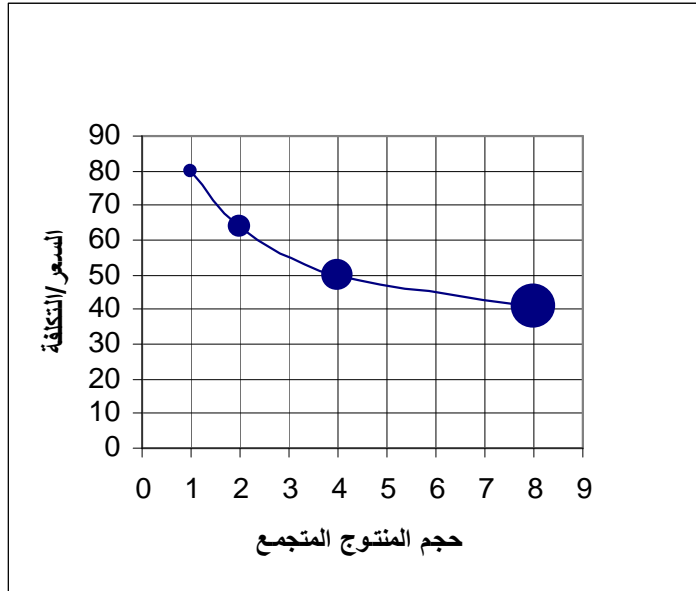
وانطلاقا مما سبق سنبحث تلك الاتجاهات كما يلي:

1.3.1. المدخل المبني على منطق الحجم، ومدخل التميز بالجودة "PREMIUM":

1.1.3.1. المدخل المبني على منطق الحجم (تكاليف – دفعات إنتاجية):

- ساد هذا المنطق خلال سنوات السبعينيات من القرن 20 ويقوم على الفرضيات التالية [45] ص13:
- التكاليف الوحديّة للمنتج تتناقص بتزايد دفعات الإنتاج.
 - تبعاً لذلك توجد إمكانية الاستمرار في تخفيض السعر موازاة مع تزايد حجم الإنتاج.
 - الزبون ضروري كونه حساس للسعر.

والشكل رقم (19) يوضح الفلسفة التي يقوم عليها هذا المدخل، والقائمة أساساً على تخفيض التكلفة من خلال زيادة حجم الإنتاج.



شكل رقم 19 : مدخل الحجم [45] ص13

حيث تشير الفرضية الأولى إلى أن هناك علاقة بين التكاليف وحجم الإنتاج، وأول من أثبت هذه العلاقة (إحصائياً) هي المجموعة الاستشارية (B.C.G) (*)، وهذا في نهاية الستينات، حيث من خلال الملاحظة والتحليل الإحصائي توصلت B.C.G بواسطة مجموعة من المنتجات، إلى وجود علاقة أولاً بين سعرها مقاساً بوحدات نقدية ثابتة وحجمها، وكذلك بين التكاليف ونفس الحجم السابق من الإنتاج [45] ص13.

هذه العلاقة عرفت "بأثر الخبرة" حيث يسود منطق الحجم، المبني على تخفيض التكاليف ونتيجة لذلك تخفيض السعر.

(* B.C.G = BOSTON CONSULTING GROUP.

ويُنسب أثر الخبرة إلى الفكرة التي ترى بأنه كلما زادت الخبرة بشأن المنتج من خلال مزيد ومزيد من الإنتاج المتراكم مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف العمالة المباشرة للوحدة، وعموماً تدور نظرية الخبرة على الفرض التالي: تنخفض تكاليف إنتاج منتج معين وتكاليف التسويق بين 20% و 30% كلما تضاعفت الخبرة المتراكمة، الناتجة عن التعلم، والاقتصاد في الوقت ومن ثم تخفيض تكاليف الإنتاج.

1 - أسباب أثر الخبرة: يرجع أثر الخبرة لثلاثة أسباب [46] ص 71 :

● **اقتصاديات الحجم:** إن تكاليف الوحدة المتعلقة بنشاط معين تنخفض مع زيادة في الطاقة الإنتاجية وحجم الأعمال واقتصاديات الحجم، وعلى تحميل المصاريف الثابتة، (البحث، التصميم، الإشهار،...) على فترات طويلة، كما تعمل على تخفيض تكلفة الاستثمارات عندما ترتفع الطاقة الكلية.

ومن بين الشروط التي تسهم في تحقيق آثار منحني الخبرة نجد ما يلي:

- كلما زادت العمليات التي تؤدي بواسطة العمال بدلاً من الآلات كلما زادت درجة التعلم الناتجة
- ثبات واستقرار قوة العمالة يعتبر ضرورياً وإلا فإن تكلفة تدريب عمال جدد سوف تلغي أثر التعلم.
- ابتكار العملية أو الموارد.
- إعادة تصميم المنتج بما يضمن تخفيض التكاليف والكفاءة في التصنيع.

وتسمح اقتصاديات الحجم بتقوية قدرة المؤسسة على التفاوض مع المتعاملين معها، وخاصة

الموردين، فهي تستطيع الحصول على تموينها في ظل شروط مقبولة أكثر من منافسيها.

● **أثر التعلم:** يترجم بتحسين في إنتاجية العمل التي تقاس بتكرار مهمة ما، وانخفاض الوقت اللازم لإتمام المهمة، وكذا تخفيض تكلفتها، هذا يعني أن تكرار العملية يكسب العامل مهارات وسرعة ترتفع مع تدريبه، وهذا ينعكس على المؤسسة بكاملها بما فيها وحدات الإنتاج، فأثر التعلم متعلق بالوقت المستغرق لإتمام المهمة، وكذا بحجم الإنتاج المتراكم.

● **التجديد واستبدال العمل برأس المال:** إن تراكم الخبرة يسمح من جهة بالقيام بتعديلات على المنتج بهدف إلغاء العناصر الإضافية أو تعويضها بمكونات تكون أكثر اقتصادية، ومن جهة أخرى تحسين عمليات الإنتاج باستبدال متزايد لليد العاملة بوسائل الإنتاج (استبدال العمل برأس المال).

أما الفرضية الأكثر تأثيراً من بين الفرضيات التي يتأسس عليها منطق الحجم، هي "الحساسية

المفرطة للسعر من طرف الزبون وعدم حساسيته للجودة" وهي تقوم على المبادئ التالية [45] ص 14 :

- بما أن سعر المنتج هو الذي يسبب الطلب، فإنه يجب تخفيض هذا السعر مقارنة بسعر المنافسين.
- لتخفيض سعر المنتج بسرعة مقارنة بالمنافسين، يجب تخفيض وبسرعة تكاليف الإنتاج.
- بما أن التكاليف تتناسب عكسياً مع حجم الإنتاج، فالمطلوب دائماً هو رفع مستوى الإنتاج بأكبر سرعة ممكنة.

- لأجل تصريف المنتجات، يجب الاستحواذ على أكبر جزء ممكن من السوق.
- لأجل عرض بصفة دائمة سعرا أكثر انخفاضا للزبون، يجب التأكد من وجود انعكاس و بانتظام لعملية تخفيض التكاليف على السعر.

وبناء على ما سبق فإن نجاح مدخل الحجم يتوقف على قدرة المؤسسة على تخفيض تكلفتها الوحودية، مقابل وجود زبائن يتميزون بحساسية كبيرة للسعر، بالإضافة على التأكد من أن المنتج يطلبه جميع أصناف الزبائن (الجنس، السن)، مع وجود محيط ملائم لمتطلبات هذا المدخل [45] ص14.

إلا أنه عمليا فإن حجم الإنتاج ليس هو العامل الوحيد الموجه لسلوك التكاليف، بل توجد عدة عوامل أخرى وكمثال على ذلك وجود في بعض البلدان أيدي عاملة رخيصة وتتميز بإنتاجية كبيرة.

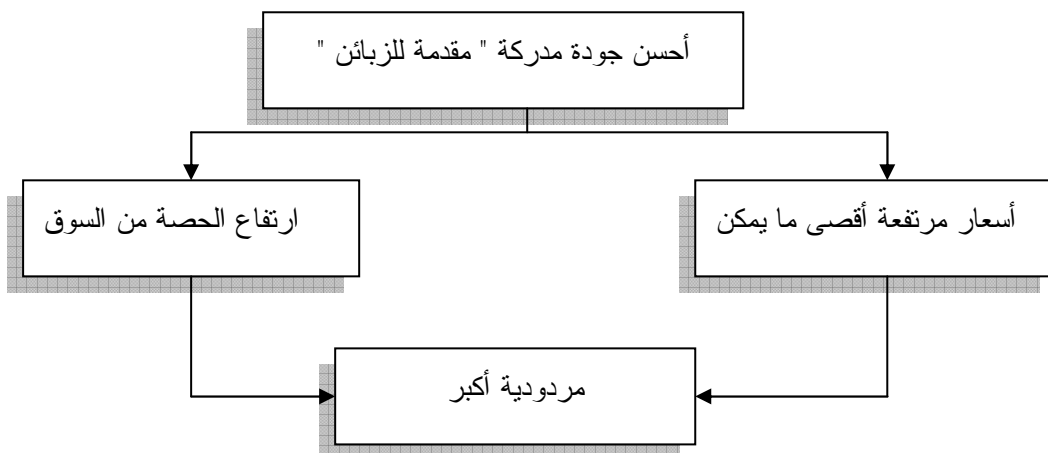
بالإضافة إلى ما سبق فإن دخول المكننة في جميع الصناعات والنشاطات، أصبح الاعتماد فقط على حجم الإنتاج في مراقبة التكاليف ينتج عنه تشويبات خطيرة في بيانات هذه الأخيرة.

2.1.3.1. المدخل القائم على التميز بالجودة "premium":

ساد هذا المدخل سنوات الثمانينات من القرن العشرين ويتأسس على الفرضيات التالية [45] ص26 :

- الجودة مهمة وذات تكاليف مرتفعة والزبون يُقيم علاقة بين جودة وسعر المنتج أو الخدمة.
- الزبون حساس للجودة ومستعد لدفع أي سعر.

ومن ثم فإن المردودية في المؤسسة تتناسب طرديا مع جودة المنتجات، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (20).



شكل رقم 20 : العلاقة التناسبية بين الجودة المدركة والمردودية في المؤسسة [42] ص9.

وعلى فرض أنه دائما يوجد عرض أقل أو مساوٍ للطلب فإن ذلك يسمح بتبني الإستراتيجيتين التاليين:

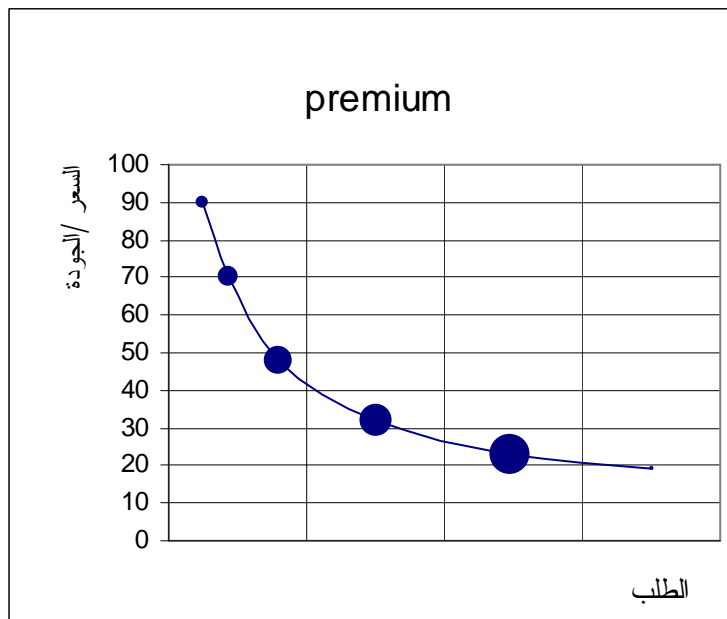
- العمل على الاستمرار في استغلال جزء محدد من السوق بسعر أكثر ارتفاعا ممكن، ونجاح هذه الاستراتيجية يرتبط بمدى حساسية الزبون للجودة وعدم حساسيته للسعر.
- من خلال التخفيض التدريجي للأسعار (من أجل استغلال بطريقة متدرجة كل جزء من السوق)، بهدف جعل كل مجموعة من الزبائن تدفع أعلى سعر ممكن.

وتسمى هذه الإستراتيجية بإستراتيجية القشط السعري skimming price strategy، حيث تعتمد على سعر أساسي أولي مرتفع تتبعه تخفيضات سعرية لاحقة من أجل الوصول إلى أجزاء سوقية أكثر مرونة [47] ص354.

وعليه فإن الإستراتيجية الأولى تتلائم مع المنتجات التي يكون عليها الطلب غير حساس للسعر، وأيضا مع المنتجات التي يكون فيها عنصر السعر دال على الجودة.

أما لإستراتيجية الثانية يمكن اعتمادها عند ما تكون المنتجات جديدة (دخلت أول مرة للسوق بسعر جد مرتفع)، حيث تستطيع شريحة معينة من الزبائن اقتنائها، ثم يتم في ما بعد تعميمها على جميع أصناف الزبائن.

والشكل رقم (21) : يعبر عن منطق الجودة، بحيث السعر المرتفع لا يؤثر سلبا على الطلب، بل أن السعر المرتفع يعتبر مؤشر أو دليل على جودة المنتج، وهذه الأخيرة تتناسب طرديا مع الطلب.



شكل رقم 21 : منطق التميز بالجودة [45] ص27

إلا أن هذا المدخل عمليا لا يمكن الاعتماد عليه في بيئة تنافسية، حيث أن تركيز المؤسسة عن الجودة العالية يمكن أن يؤدي إلى الإفراط في التكاليف وبالتالي الارتفاع في السعر الذي لا يبرر تلك الجودة المحققة، ثم أن الفرق الكبير بين السعر الناتج عن هذا المدخل وسعر مدخل الحجم يجعل الجودة عنصر غير مؤثر بسبب هذا الفرق الكبير في السعر، وهذا ما تجسده حاليا المقارنة بين المنتجات الصينية والمنتجات الأوروبية في الأسواق العالمية.

وبناء على ما سبق، وانطلاقا كذلك من نتائج البحوث الميدانية والدراسات الإستراتيجية للمؤسسات الرائدة، فإن كلا المدخلين السابقين قد أصبحا لا يستجيبان للبيئة التسويقية القائمة على التنافسية التي أضحت تميز عالمنا اليوم.

لذلك كان من الضروري البحث عن مدخل آخر يراعي متطلبات هذه الأخيرة المتمثلة أساسا في التناسب بين عاملي التكاليف والجودة بهدف إرضاء الزبائن وكسب ولائهم.

2.3.1. المدخل المعاصر القائم على إنشاء القيمة للزبون من خلال الجودة والتكلفة:

في ظل المتغيرات البيئية السائدة والمتسمة بالتعقد والدينامكية، ولأجل الوصول بالمؤسسات إلى مستوى مقبول من الأداء الذي يترتب عنه أعلى مستوى من إرضاء الزبون، يجب تجاوز المداخل التقليدية، بالانتقال من التركيز على المنتج إلى التركيز على الزبون و يتطلب ذلك توفير أحسن منتج بأقل سعر ممكن، "وهذا ما يتبناه منطق القيمة من وجهة نظر الزبون كما أشرنا إلى ذلك سابقا"

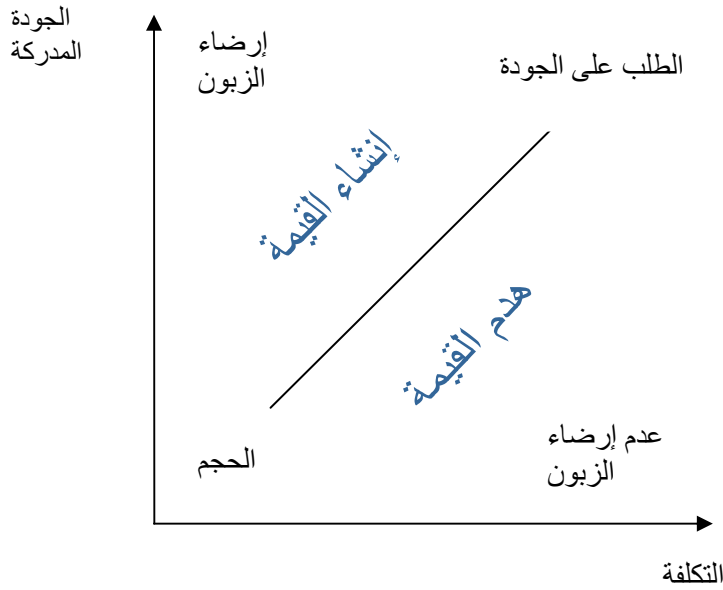
ويقوم هذا التوجه الجديد على الفرضيات التالية [35] ص 39 :

- تميز الزبون بالذكاء من خلال: نظام المعلومات المتاح، كفاء في اختياراته، له القدرة على التصرف والاختيار.

- الجودة المدركة والتكاليف المصاحبة عنصران غير متضادان بالنسبة للزبون.

- قرار الشراء يأخذ في الحسبان في أن واحد جودة وتكلفة المنتج أو الخدمة.

والشكل رقم (22) يعبر عن منطق القيمة الموجهة للزبون.



شكل رقم 22 : الإرضاء بالجودة والسعر معا [45] ص38.

من الشكل رقم (22)، الثنائيات (جودة مدركة، تكلفة) الواقعة فوق خط التوازن تعبر عن رضا الزبون من خلال إنشاء قيمة لهذا الأخير، أما تلك الواقعة أسفل خط التوازن فلا تعبر عن رضاه الناتج عن عدم تقديم أي قيمة له، بحيث كلما ابتعدنا عن خط التوازن باتجاه الأعلى انطلاقاً من أي نقطة على هذا الخط فإننا سنسجل زيادة في الجودة المدركة لدى الزبون، أي أن الزبون يركز عن التكلفة المنخفضة مقابل الجودة العالية، أما إذا اقتربنا من خط التوازن من الأعلى إلى الأسفل، أو من أي نقطة على هذا الخط باتجاه الأسفل كلما فقد المنتج أكثر قيمته في نظر الزبون، لأننا سنسجل ارتفاعاً في التكاليف مقابل انخفاض في الجودة المدركة، أما التوليفات الواقعة على طول الخط فتعتبر نقاط توازن بين الجودة المدركة والتكاليف المصاحبة.

وعملياً من أجل البحث عن تكوين ميزات التنافسية للمؤسسة التي تعتبر مظهر من مظاهر تحكم هذه الأخيرة في مصادر إنشاء القيمة، نجد T.ATAMER and R. CALORI قد حدداها في ثلاثة طرق وهي [48] ص12 :

- تحليل مصادر القيمة للمشتريين.
- سلسلة القيمة، أو "سلسلة الأفقية للقيمة".
- تحليل مكونات التمييز والتكاليف.

1.2.3.1. تحليل مصادر القيمة للمشتريين:

يتوقف تحليل مصادر القيمة للمشتريين، على تحديد العناصر الأساسية المشكّلة لعرض المؤسسة، حيث أنها هي المحددة لقيمة المنتج لدى المشتري، إن هذه الأخيرة كما ذكرنا سابقاً تأخذ عدة أشكال منها، الجودة، السعر، الخدمات بعد عملية البيع، السرعة في معالجة الطلبات، الملاءمة... إلخ.

إن معرفة تصورات المشترين إتجاه قيمة المنتج، يتم عن طريق القيام بدراسات (اقتصادية، نفسية، إجتماعية) لمعرفة سلوكيات المشترين، بحيث يمكن للمؤسسة أن تقوم بمعرفة ذلك السلوك دون اللجوء إليهم، وذلك عن طريق مجموعة من الخبراء داخل المؤسسة يحلون محلهم، ويطلب منهم إعطائها تصورهم للقيمة المنتظرة من قبل المشترين المحتملين للمنتج الجديد.

وفي كلا الحالتين، يُطلب منهم الإجابة على السؤال المتعلق بخصائص القيمة المنتظرة من إستعمال المنتج الجديد، مع ترتيبها حسب الأولوية، ونتيجة لذلك سنحصل على سلم للخصائص حسب أهميتها، ومنه نستطيع إستشراق سلوكيات المستعملين المنتظرين، والتي على ضوءها يتم إعداد المنتج الجديد [49] ص7.

2.2.3.1. تحليل سلسلة القيمة:

بحسب M. PORTER فإنه من المستحيل ادراك الميزة التنافسية من خلال تفحص المؤسسة بشكل كلي، فالميزة التنافسية تنجم عن مجموعة من الأنشطة تنجزها المؤسسة، كالتركيب، التسويق، التوزيع، حيث كل نشاط يمكن أن يساهم في تحسين وضعية المؤسسة سواء من حيث التكاليف أو بايجاد قاعدة تمييزية [50] ص49.

وعلى هذا الأساس يقدم M. PORTER "سلسلة القيمة" حيث يتم من خلالها تجزئة المؤسسة حسب المخطط الاستراتيجي، بهدف تفهم سلوك التكاليف والتحكم في المصادر الممكنة للتمييز [9] ص49. وحسب M. PORTER دائما، فإن أي مؤسسة يمكن تمثيلها بمجموعة من الأنشطة، هدفها تخطيط، صنع، تسويق، ودعم المنتج والتي يمكن تقسيمها إلى أنشطة أساسية وأخرى داعمة [51] ص166.

ويوضح الشكل التالي الأنشطة حسب سلسلة القيمة لـ M. PORTER :



شكل رقم 23 : سلسلة القيمة [50] ص53

يحاول M.Porter من خلال سلسلة القيمة الاجابة عن السؤال: ماهي الأنشطة المولدة للقيمة ؟. ومن ثم فهو يعتبر أن هذه الأخيرة هي الأنشطة التي تكون لها علاقة مباشرة بصناعة المنتج حتى مرحلة تسليمه للزبون وما يليها من خدمات، وهذه الأنشطة تصنف ضمن الأنشطة الرئيسية.

أما الأنشطة الداعمة: كما يدل عليها اسمها فإنها الأنشطة التي تدعم وتساند الأنشطة الرئيسية، وإلا فقدت هذه الأخيرة فعاليتها، وقد أوردنا بكثير من التفصيل مستويات وأنواع هذه الأنشطة في الفصل الثاني.

وحسب A-MARION فإن سلسلة القيمة تعتبر أداة للتحليل الإستراتيجي، حيث تستطيع المؤسسات من خلالها تحقيق ما يلي [49] ص 8 :

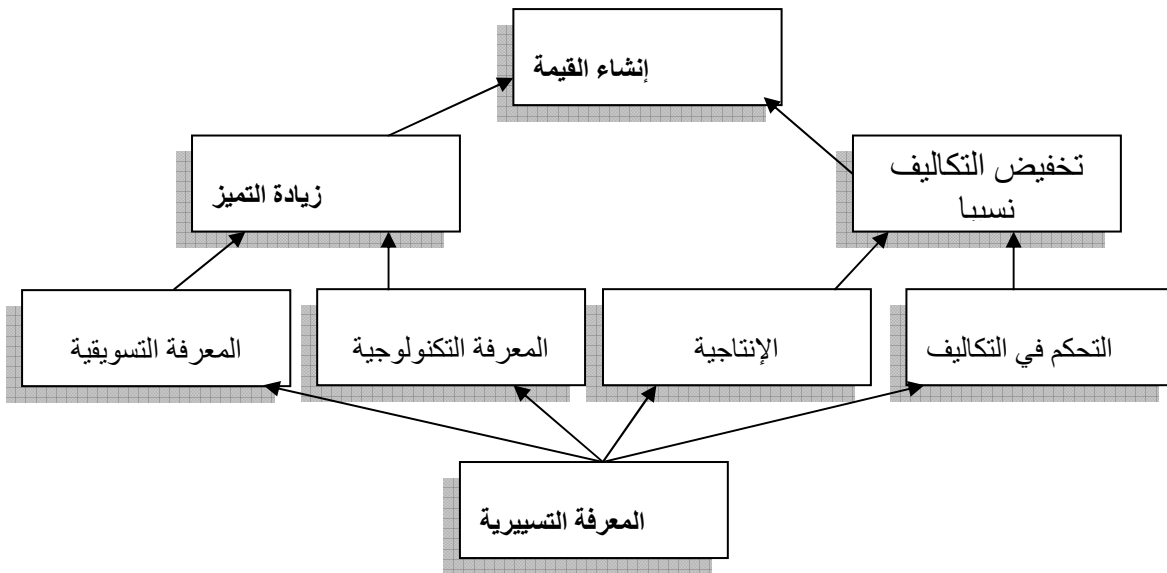
- التجزئة الإستراتيجية لأنشطة المؤسسة.
- تحديد وتوضيح مكونات التكاليف
- تحديد المصادر الممكنة للتمييز.

إلا أنه عمليا ونظرا للتعقيد الذي أصبحت تتميز به العمليات الانتاجية، وكذلك التداخل بين وظائف المؤسسة في انجاز المهام، أضحي من الصعب بمكان تطبيق مبادئ سلسلة القيمة دون الاستعانة بآليات أخرى تتكامل وهذه الأخيرة، ولعل أهم تلك الآليات هو المدخل المعاصر في محاسبة التسيير "نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC" والذي سنخصص له الفصل الثاني من هذا البحث.

3.2.3.1. تحليل مكونات التميز والتكاليف:

كما ذكرنا من قبل أنه في نظر الزبون القيمة تتحدد من خلال تميز وظائف المنتج أو الخدمة مع مراعاة عامل التكلفة، ومن بين أهم الطرق المطورة لتحقيق هذا الغرض، طريقة " تحليل القيمة " وتبرز فاعلية هذه الطريقة من خلال العمل على أمثلية التوافق بين التكاليف ووظائف المنتج، دون التأثير على جودة هذه الوظائف أو أدائها.

بالإضافة إلى ما سبق فإن T. ATAMER & R. CALORI قد قاما بتحديد مصدرين لكل من التكلفة والتمييز، حيث الشكل رقم (24) أدناه يوضح ذلك.



شكل رقم 24 : مصادر إنشاء القيمة [49] ص19

يتضح من الشكل أعلاه، أن إنشاء القيمة من خلال مصدري التميز والتكاليف تتحقق من خلال تفاعل عدة محددات: فالنسبة للتمييز فإنه يتأثر بمحددتين وهما: المعرفة التكنولوجية، والمعرفة التسويقية، أما عملية تخفيض التكاليف فتأثر بتكلفة عوامل الإنتاج، وكذلك بعامل الإنتاجية، ونظرا للأهمية التي تمثلها طريقة تحليل القيمة، وكذلك المحددات التي قدمها كل من T. ATAMER & R. CALORI، سنتطرق إلى كل عنصر من هذه العناصر كما يلي:

1.3.2.3.1. تحليل القيمة :

ظهرت هذه الطريقة أثناء الحرب العالمية الثانية ونتيجة لشح الموارد الإستراتيجية، عملت شركة جنرال الكتریک General Electric في الولايات المتحدة الأمريكية على تطوير طريقة تحليل القيمة ، بهدف البحث عن بدائل تساهم في تقليل التكلفة وتطوير المنتجات [35] ص8.

وفي عام 1947م، قام لورانس مايلز L. MILES الذي كان يعمل في المؤسسة نفسها، على تطوير الأسس التي تقوم على تحليل الوظيفة أو الأداء، وأطلق عليه أسلوب التحليل القيمي، الذي عُرف كذلك بالهندسة القيمية Engineering Value، وقد تم تأسيس الجمعية الأمريكية لمهندسي القيمة في العام 1958م، ونتيجة لانتشار تطبيقات هذه التقنية في دول أخرى، تم تغيير الاسم في عام 1995م لتصبح الجمعية الدولية لمهندسي القيمة.

وتشير عدة كتابات أنه بداية من العقد السابع من القرن العشرين أخذ تطبيق الهندسة القيمية ينتشر في دول العالم حيث انتقل إلى اليابان وأوروبا والهند وغيرها.

وتوجد مسميات متعددة لهذا الأسلوب مثل تحليل القيمة (Value Analysis) والتحكم بالقيمة (Value Control) وإدارة القيمة (Value Management) وغيرها، وهذه المسميات تخضع لحالات المشروع الذي يتم تطبيق الدراسة عليه، ولذا لا ينحصر تطبيق طريقة تحليل القيمة على مجال الإنشاءات فقط بل يشمل المجالات الأخرى: كالإدارة والصناعة والاقتصاد والاستثمار وغيرها، ورغم أن طريقة "تحليل القيمة" قد مر على ظهورها أكثر من نصف قرن إلا أن أهميتها في تزايد مستمر، وذلك نظرا للتجديد الذي تخضع له باستمرار.

1 - تعريف طريقة تحليل القيمة: حسب Jacques LACHNITT "تحليل القيمة هي مسارات عمل يُهدف من خلالها إلى إيجاد توافق أمثل بين التكاليف ووظائف المنتج خاصة من حيث مستوى الجودة الضرورية والإيفاء بالغرض المتوخى" [52] ص31.

ويعرفها M. LITAUDON et A. REFABERT "بأنها طريقة لتصميم وإعادة تصميم المنتج بكيفية تضمن التحكم في التكاليف، مع جعل وظائفه تستجيب لرغبات الزبون حتى يكون في استعداد دائم للدفع" [53] ص4.

كما يعرفها G. DELAFOLLIED "بأنها طريقة تسمح بتصميم المنتج أو الخدمة بشكل يضمن مطابقة توقعات الزبائن، أو يفوقها (الجودة المثلى)، مع التخفيض قدر الإمكان في الموارد المستعملة (التكلفة الدنيا)" [53] ص11.

أما R. CHANUT فيطلق عليها التعريف التالي: "هي طريقة منتظمة ومبدعة تهدف إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنتج / الخدمة، تركز على احتياجات الزبون من خلال مسعى وظيفي إقتصادي، ومتعدد الأنظمة" [54] ص4.

وهذا التعريف الأخير أورده كذلك G. DELAFOLLIED في نفس الموضوع السابق والذي يؤكد من خلاله النقاط التالية [35] ص12 :

تحليل القيمة:

- هي طريقة تقوم على مجموعة من الأدوات تعمل بتناسق محكم فيما بينها.
- هي وسيلة عملية لإحداث الإبداع وتنظيمه.
- هدفها تلبية احتياجات الزبائن بعد تحديدها.
- من أهم خصائصها أنها تأخذ بعين الاعتبار وظائف المنتج وتكاليفه في نفس الوقت.
- يعني التصميم هو التصميم لأول مرة لمنتج جديد أو إعادة تصميم منتج متداول، من خلال إحداث تغييرات في طرق أدائه أو صيانتته... الخ.

- يقصد بتعدد الأنظمة التدخل المتزامن لكل الأفراد ذوي الكفاءة والمسؤولية في: التصميم، الانجاز، التوزيع، البيع، الصيانة...الخ.
- كل نشاط " تحليل القيمة " مسجل في سياقه الخاص الذي تتطلبه الأهداف المتوخاة. وخصوصية هذا السياق يمكن أن تكون:
 - متعلقة بالعناصر المرتبطة بالمؤسسة:
 - كإستراتيجية المؤسسة.
 - الوضعية الاقتصادية
 - درجة الحرية الممنوحة لطريقة التسيير
 - متعلقة بالعناصر المرتبطة بالمنتج:
 - السوق ومتطلباته
 - المستهلك
 - البيئة التكنولوجية
 - مدة التوقع.
 - الخ.

ويضيف G. DELAFOLLIED، طريقة تحليل القيمة لا تهتم بتحليل التكاليف والأسعار المطبقة على المشترين بل هي مجموعة وسائل تعمل على مراقبة التكاليف وتقييم الأسعار.

إذن وبناء على التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي:

تحليل القيمة Value Analysis هي عمل جماعي منظم ذو منهجية علمية، يقوم به فريق متخصص، يهدف إلى تحليل وظائف العنصر ومكوناته وتكاليفه، ثم طرح البدائل التي تكفل تحقيق تلك الوظائف بأقل تكلفة إجمالية (التكاليف الإجمالية هي تكاليف فترة الحياة وهي التكلفة الأولية مضافاً إليها جميع التكاليف اللاحقة مثل التشغيل والصيانة وغيرها).

ويتميز هذا الأسلوب بأنه وسيلة فاعلة تعتمد على الحلول الإبداعية في حل المشكلات بأقل

التكاليف دون التأثير على الجودة أو الأداء.

2 - مراحل تحليل القيمة : تنتهج طريقة تحليل القيمة في عملها أسلوباً خاصاً يتضمن خطة عمل، يمكن

إيجازها في سبعة مراحل [54] ص4 وهي كما يلي:

- **المرحلة الأولى: توجيه النشاط:** في هذه المرحلة يتم تحديد أهداف نشاط تحليل القيمة والإطار العام

لتحديد المعوقات بدقة، ودرجة التعديل في حالة القيام بتحسينات على منتج متداول، وبصفة عامة فإن

دواعي إجراءات تحليل القيمة تكون مستمدة من دراسة السوق من طرف قسم التسويق.

وكذلك في هذه المرحلة يتم إنشاء ملف لتطوير منتج جديد يمكن من خلاله إعطاء المؤسسة إطارها العام ضمن [35] ص 25 :

- إتجاه الأقسام وخصائصها
 - سياسة إدارة المؤسسة (رأس المال العامل، المديونية، الهامش... الخ).
 - مهارة المستخدمين في المؤسسة.
 - البيئة التنافسية... الخ.
- كما أن هذا الملف يكون موجه لنشاطات تحليل القيمة من خلال [35] ص 25 :
- تقسيم المسؤوليات بين المؤسسة والمساعدين في تصميم المنتج، كمكتب الدراسات مثلا.
 - تكاليف أنشطة تحليل القيمة.
 - الإطار المالي لنشاط تحليل القيمة وتكلفة تعديل المنتج.
 - المدة المطلوبة لطرح المنتج في السوق.
 - وبصفة عامة فإن هذه المرحلة تكتمل من خلال الخطوتين التاليتين [54] ص 16 :
 - تأكيد مردودية المشروع للمؤسسة، هاته الأخيرة التي يجب عليها القيام بكل التحاليل الضرورية: تقييم المخاطر، مقارنة المزايا والعوائق، دراسة الجوانب المالية... الخ، وكنتيجة لهذه التحاليل تقرر المؤسسة تنفيذ المشروع من عدمه.
 - تحديد الوسائل الضرورية لضمان في المدة المعطاة أحسن دعم للمشروع.
- ويرى G. DELAFOLLIED أنه في هذه المرحلة بالضبط يجب الأخذ بعين الاعتبار الضوابط التي تتبناها طريقة تحليل القيمة وهي كما يلي [35] ص 25-26 :
- تحديد طبيعة المنتج المراد تطويره مع تحديد الهدف من وراء ذلك.
 - الجودة المرغوبة: تحدد بالنظر لحاجات الزبائن والمنافسة.
 - تخفيض التكلفة (مثلا يجب تخفيض X% في تكلفة منتج متداول).
 - المعايير المفروضة على المنتج موضع الدراسة.
 - هل يتعلق الأمر بتعديل جزئي أو كلي للمنتج.
 - قائمة براءات الاختراع المقدمة والمستغلة.
- بعد انجاز خطوات المرحلة الأولى وتوفير شروط متطلباتها من طرف فريق العمل تأتي المرحلة الثانية.

- المرحلة الثانية: البحث عن المعلومة: في هذه المرحلة يعمل مسؤول فريق العمل على جمع الوثائق ويرتبها من أجل تسهيل عملية استغلال المعلومات المتاحة فيها، التي تكون على العموم ذات طبيعتين، معلومة خارجية ومعلومة داخلية [35] ص 28 :

- المعلومة الخارجية: تتنوع حسب الحالات التالية:

- طرح منتج جديد في السوق من طرف المؤسسة: يستدعي ذلك تفحص براءات الاختراع المتعلقة بهذا المنتج.

- منتج جديد في المؤسسة، وموجود عند المنافسين: المصدر الرئيسي للحصول على المعلومة هو تحليل منتجات المنافسين خاصة فيما يتعلق بالأداء والتكاليف.

- منتج موجود في المؤسسة ويراد تعديله: يتطلب ذلك نفس الإجراءات السابقة.

- المعلومة الداخلية: وتتنوع كذلك حسب الحالات الآتية:

- منتج موجود عند المؤسسة وكذلك عند المنافسين: يتطلب الأمر الاكتفاء بمعلومات عامة حول المؤسسة، مثل: مكانتها في النسيج الصناعي، صورتها في نظر المنافسين، علاقتها التعاقدية مع المؤسسات والتنظيمات الأخرى، البرنامج المتعلق بالتطوير... الخ.

- منتج موجود في المؤسسة ويراد تعديله: فبالإضافة إلى المعلومات العامة حول المؤسسة

يستوجب الأمر هنا جمع المعلومات الخاصة بالمنتج ويتم ذلك بتدخل كل الأقسام المعنية به

مثل: التسويق، التطوير، الإنتاج، خدمات ما بعد البيع، المحاسبة... الخ.

وبعد تحضير الوثائق التقنية الخاصة بالمنتج "كالمخطط التقني" الذي يسمح لفريق العمل بفهم

المنتج وكل ما يتعلق به مثل:

- شجرة المنتج (مجموعة، أو مجموعة فرعية، أو أجزاء)

- مخططات تطور المنتج مثل (GANTT and PERT).

- التقنيات الموجودة في المؤسسة أو عن طريق المقابلة من الباطن.

- التقييم الصناعي.

- التكاليف.

- المنافسة (من حيث المنتجات أو خطوط الإنتاج، أو الأسعار).

- الأسواق (محلية أو دولية)

وبعد تدوين كل المعلومات وترتيبها حسب طبيعتها، وكذلك حسب أهميتها، بعدئذ يجتمع فريق

العمل لاستغلالها في تصميم أو إعادة تصميم المنتج المعني.

- المرحلة الثالثة: التحليل الوظيفي: إن الهدف من التحليل الوظيفي هو معرفة الاحتياجات المعبر عنها

وظيفية، وكذلك تحليل التكاليف لكل وظيفة، هذين المهمتين يشكلان معا ما يسمى بدفتر الأعباء الوظيفي،

هذا الأخير يعتبر وثيقة يعبر فيها عن الحاجات المطلوبة كوظيفة، خدمة أو قسم، وتتطلب كل حاجة

خصائص ومستلزمات لتكيفها [35] ص31.

إن عملية التحليل الوظيفي تهدف إلى إنشاء نموذج وظيفي للمنتج، بعد ذلك يجد المهتمين بعملية

تحليل القيمة أنفسهم أمام الوضعيتين التاليتين [54] ص24 :

- إما التصميم الجديد للمنتوج غير معروف في السوق.
 - إما التصميم المنجز موجود (يوجد مايشبهه في السوق)
- وحسب R. CHANUT فإنه من أجل ضمان نتائج جيدة للتطوير المنجز، يجب [54] ص 24 :
- اعتماد طرق إبداعية في تصميم المنتج الجديد.
 - في حالة منتج متداول يجب تفعيل مختلف التحاليل لمنتوج المؤسسة، وكذلك لمنتجات المنافسين، بهدف تطوير منتج يستجيب لمتطلبات المستقبل.
 - تحليل المنافسة من خلال مقارنة منتجات المؤسسة بمنتجات المنافسين، باعتبار أن النمذجة الوظيفية للمنتوج تأخذ في عين الاعتبار ثلاثة محاور (على الأقل) وهي: التكاليف، التقنية، المخاطر.
- وبصفة عامة فإن مرحلة التحليل الوظيفي تحدد بدقة نشاط تحليل القيمة، بحيث يتمكن فريق العمل وقائده من [35] ص 33-34:

- التأكيد على الأهداف والوسائل الموضوعية في المرحلة الأولى.
- القبول بالتنظيم المتبع في تحليل نشاط القيمة.
- تحديد مسؤولية كل عنصر في فريق العمل المكلف بتحليل القيمة بالنظر إلى الوظيفة التي يشغلها في المؤسسة.

- المرحلة الرابعة: البحث عن الحلول: تكتسي هذه المرحلة أهمية قصوى بالنسبة لسيرورة تحليل القيمة، فبعد ما يتم تحديد وتصنيف الوظائف إلى وظائف استعمال ووظائف تقديرية، ودراسة درجة الارتباط بينهم، بالإضافة إلى التأكد من وجود تناسب بين تكلفة كل وظيفة وثقلها، الأمر الذي يساعد في البحث عن الحلول المناسبة وبطرق أكثر دقة [35] ص 34.

وإجمالاً فإنه في هذه المرحلة يتم البحث عن الحلول لكل وظيفة، إلا أن هذه الحلول لا تكون على الدوام محددة بدقة ربما بسبب الاعتماد أحياناً على طرق بسيطة في البحث.

- المرحلة الخامسة: دراسة وتقييم الحلول

يتم في هذه المرحلة دراسة وتقييم الحلول المقترحة في المرحلة السابقة، وعموماً يتم ذلك بالتركيز على ثلاثة محاور أو معايير والتي تعتبر كلاسيكية وهي [54] ص 46 :

- التحكم في التكاليف.
 - التحكم في التقنية والأداء.
 - مراعاة عامل الوقت
- وانطلاقاً من المعايير المذكورة آنفاً يمكن حصر ثلاثة ميزات رئيسية تقوم عليها عملية دراسة الحلول وهي [35] ص 36 :

- **الميزة التقنية:** وتأخذ في عين الاعتبار الأبعاد التالية:
 - البعد الفيزيائي: كاحترام قاعدة أرخميدس في حالة السوائل مثلاً.
 - البعد التكنولوجي: كالاتزام بمواكبة التطورات التكنولوجية المستحدثة، ومدى الإبداع في ذلك.
- **الميزة الاقتصادية:** ونجد التحكم في التكاليف، التحكم في حجم المبيعات، مراعاة شبكات التوزيع الأكثر مردودية، الاستثمار... الخ.

• خصائص أخرى: منها

- المدة التي تستغرقها نشاطات تحليل القيمة.
 - الأهداف (الأداء، الجودة...).
 - القيود (التجانس، الملكية الفكرية، المهارات...).
 - التعديل (كدرجة التجديد مثلاً).
 - المنافسة (المستوى، الرضا، عدم الرضا...).
 - الموضة (أدوات، ألوان، الهيئة، المظهر...).
- **المرحلة السادسة: الموازنة التقديرية:** يتم في هذه المرحلة تثبيت المعايير التي تأخذ كمرجع، والتي تتناسب مع الاختيارات الأكثر ملائمة، وذلك من خلال الإجابة عن السؤال: ما هو الحل الأكثر ربحية بالنسبة للمؤسسة؟

وعليه يمكن القول أن مرحلة الموازنة التقديرية تشتمل على مجموعة من الأعمال المنجزة في مرحلة البحث والتطوير، حيث وبناء على الخصائص المعتمدة في هذه الأخيرة توضع موازنة تقديرية تتنبأ بالأثار المتوقعة على إدارة المؤسسة في الأجل الطويل.

- المرحلة السابعة: الموازنة النهائية (تنفيذ الحلول المختارة)

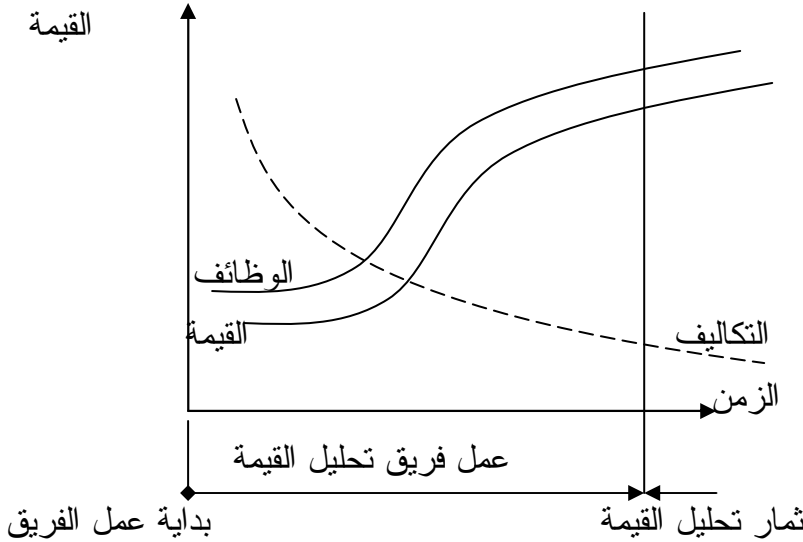
لأجل وضع الموازنة النهائية يعمل الفريق المكلف بعملية تحليل القيمة على متابعة المنتج بعد طرحه في السوق، وخلال أسابيع قليلة بإمكانه إعتقاد موازنة نهائية (حقيقية) والتي تركز على عدة أبعاد والتي من أهمها [35] ص 40 :

- البعد الإقتصادي: من حيث:
 - الكمية المباعة.
 - التكاليف.
 - هامش الربح.
- البعد الاجتماعي: من حيث:
 - أثر النجاح الذي حققه المنتج على الأفراد داخل المؤسسة.
 - الأثر على سمعة المؤسسة.
 - الجودة المتحصل عليها أو التي تم تحسينها

- القدرة على المنافسة.

ونشير هنا أنه لإنجاز الميزانية النهائية أو الحقيقية يستدعي ذلك تدخل جميع المصالح في المؤسسة.

وبناء على ما سبق يمكن القول أن فعالية طريقة تحليل القيمة يُحدد مستواها مدى مساهمة المنتج في إرضاء الحاجات مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف، وذلك ما يعبر عنه الشكل رقم (25)



شكل رقم 25 : تحليل القيمة = تحسين وظائف المنتج / التكاليف [54] ص 40

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أنه خلال المدة الزمنية التي يتم تنفيذ خلالها مراحل تحليل القيمة، المنحنى المعبر عن تحسين الوظائف يكون في صعود مستمر، أما المنحنى المفسر للتكاليف فيكون في حالة نزول تعبيراً عن النقص المسجل في التكاليف مع مرور الزمن، ونتيجة لكل هذا فإن المنحنى الدال على القيمة يكون في تصاعد ثم يستقر عند نهاية مراحل تحليل القيمة.

وختاماً يمكن القول أن طريقة تحليل القيمة هي أداة تمكن من ابتكار لغة مشتركة بين مصلحة

الدراسات التقنية في المؤسسة والنشاط التطبيقي للأفراد، بحيث يمكن أن تؤدي إلى [55] ص 162 :

- إلغاء الأجزاء غير الصالحة
- تغيير طبيعة المواد الأولية المستعملة (إحلال المواد أقل جودة).
- جعل الموردين والمقاولين من الباطن أكثر استجابة للحاجيات.
- تخفيض التكاليف من خلال توجيه الأنشطة.
- تتبنى منتجات أكثر تميز.
- بالإضافة إلى ما سبق فإن طريقة تحليل القيمة يمكن أن تعتبر:
- أداة تقود باستمرار نحو إبداع منتجات مدروسة بإحكام (الوظائف، التكاليف).
- وسيلة لاقتراح الحلول

- مؤشر لتقويم الحلول المقترحة واختيار أحسنها

- وسيلة مساعدة في اتخاذ القرارات

كما أن هذه الطريقة تتكامل مع نظام محاسبة التسيير في المؤسسة مما يشجع على استغلال هذا التكامل في دعم تنافسية المؤسسة، ويتحقق ذلك إذا اعتمدت هذه الأخيرة نظاما للتكاليف يتميز بكونه أكثر انفتاحا على محيطها، وأن يكون قادرا على إدارة القيمة بالمفهوم المعاصر ولا يهتم بحساب التكاليف فقط [55] ص163.

2.3.2.3.1. المعرفة التكنولوجية:

تحتل التكنولوجيا الحديثة موقع الصدارة من حيث الدور الاستراتيجي الذي تلعبه في حياة المؤسسات، وهذا على كل المستويات، الإدارية، الإنتاجية، التسويقية، ومن ثم فإن التطور التكنولوجي يعتبر أحد القوى الرئيسية في تشكيل بنية الأعمال التنافسية، نظرا لما يترتب عليه من تأثيرات، نذكر منها [48] ص122 :

- يمكن أن يكون مسرع أو معطل لنمو الطلب من خلال إحداث ظواهر إحلالية، أو يسمح بتجديد المنتجات.

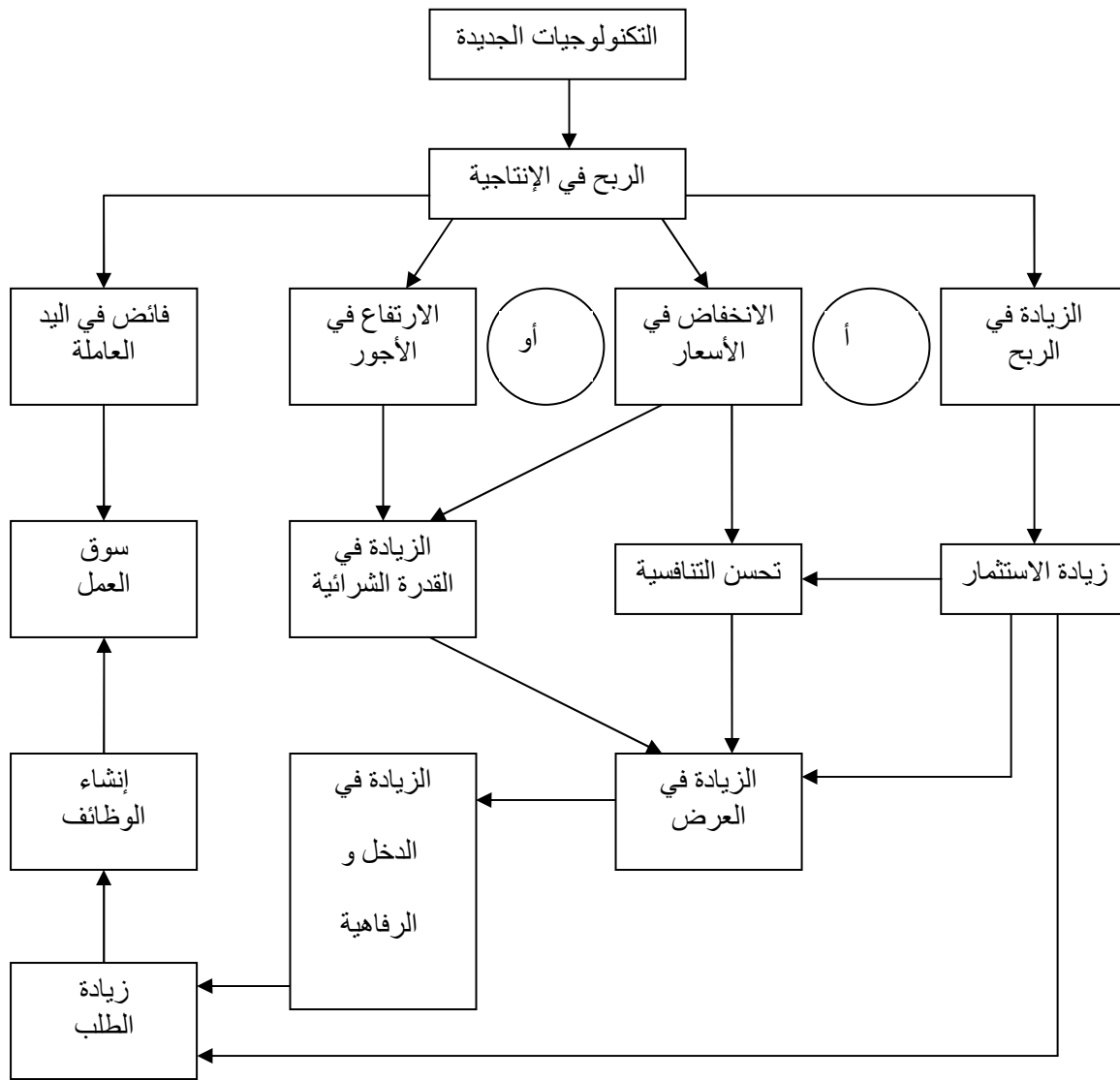
- يمكن أن يُنشأ أو يُدمج عدد من القطاعات، حيث يوفر عدة بدائل وذلك بإحداث وظائف جديدة، أو يجعل نفس المنتج يتمتع بعدة وظائف.

- بإمكانه تغيير هيكل ودينامكية التكاليف، بإنشاء مصادر جديدة للتميز.

- باستطاعته تغيير حواجز الدخول.

وحسب PORTER "فإن عنصر التكنولوجيا سيظل يلعب دورا مهما في المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالتكاليف والتميز، فالتكنولوجيا تتواجد في كل الأنشطة المولدة للقيمة، ومن ثم فإنها تسمح باستغلال الروابط بين هذه الأنشطة، كما أن التكنولوجيا تؤثر على عوامل نشوء التكاليف والعوامل التي لا تسمح بالتنوع في الأنشطة المنشأة للقيمة" [50] ص209.

والشكل رقم (26) يبرز أهمية التكنولوجيا ليس فقط على مستوى المؤسسة، وإنما يتعدى ذلك إلى مستوى الاقتصاد ككل.



شكل رقم 26 : التطور التكنولوجي، الإنتاجية، النمو، واليد العاملة [56] ص 69

فمن خلال التأثير الإيجابي على إنتاجية المؤسسة بواسطة التكنولوجيات الحديثة يمكن على الأقل تحقيق واحدة من النتائج التالية: زيادة الاستثمار من خلال إعادة تشغيل الأرباح، تحسين تنافسية المؤسسات نتيجة لتخفيض التكاليف، أو تحسين القدرة الشرائية نتيجة للإرتفاع في الأجور وانخفاض الأسعار، وكل هذا سينعكس إيجاباً على الزيادة في الدخل ومن ثم توليد الطلب الذي سيؤدي إلى إنشاء أكثر للوظائف، وعليه فإنه من خلال هذه الدورة لا يمكن اعتبار على المدى البعيد أن عنصر التكنولوجيا يتسبب في فائض اليد العاملة، بل هو عنصر ضروري لزيادة الرفاهية، ومولد للطلب، ومساعد على دعم التشغيل، ومن ثم يمكن اعتبار التكنولوجيا أحد الركائز الأساسية للمؤسسات لدعم تنافسيتها و المساهمة في التنمية المستدامة بكل أبعادها.

ويؤكد MORONE أن التكنولوجيا هي مصدر من مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة حتى وإن كان القطاع الصناعي في مرحلة الإشباع، الأمر الذي يتطلب منها بذل جهود مضاعفة لإكتساب التكنولوجيا التي تجعلها في وضعية التحكم من جهة وإعادة تشييب القطاع من جهة أخرى.

أما Igor ANSOFF تختلف وجهة نظره عن سابقتها، حيث يرى أن القطاعات الصناعية التي تتميز بالتكنولوجيا العالية، تعتمد على توالد المنتجات الجديدة التي تكون قريبة فيما بينها في الإنطلاق، الأمر الذي لا يسمح من الإستغلال الأمثل للتدفقات المالية الناتجة عن كل منتج، وتبعاً لذلك على المؤسسات أن تتوقف أن تكون منقادة عن طريق التكنولوجيا والبحث والتطوير [49] ص11.

إلا أن هناك عدة دراسات أظهرت أن التطور التكنولوجي ليس هو قيمة لذاته، بل يعتبر وسيلة لتحقيق تلك الميزات المشار إليها سابقاً، إذا أحسنت المؤسسات استغلالها.

3.3.2.3.1. المعرفة التسويقية:

إن المعرفة التسويقية هي الأخرى لا تقل أهمية عن المعرفة التكنولوجية، و تكمن المعرفة التسويقية في إمتلاك المؤسسة المؤهلات الضرورية لإعداد إستراتيجية تسويقية فعالة مثل: تطوير المنتجات الجديدة، وتنويع في الخدمات، والقيام بالحملات الترويجية، ومعرفة حاجات ورغبات الزبائن، واجراء الدراسات التسويقية... إلخ [49] ص11.

ولما كان مفهوم التسويق الحديث ينطلق من معرفة حاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين ثم الاستجابة لها وإشباعها، وبما أن هذه الحاجات والرغبات يحركها السلوك الإنساني، فإن الأساس في بناء أي إستراتيجية تسويقية ناجحة تعتمد على الفهم الصحيح لخصائص وسلوك المستهلكين في الأسواق المستهدفة، من أجل معرفة دوافع عملية الشراء وكيفية التأثير في السلوكيات - كما ذكرنا سابقاً - من خلال الاستراتيجيات الترويجية، الإعلانية والسعرية وصفات السلعة أو الخدمة.

وتجدر الإشارة أنه من خلال دراسة تضمنها كتاب "البحث عن التميز in search of excellence" المشار إليه سابقاً، فإن ما يميز أداء مؤسسة عن أخرى يتجلى في درجة تطبيق الأفكار التسويقية من خلال نقطتين أساسيتين [57] ص242 :

- اعتبار أن الزبون في قمة التنظيم التسويقي " البحث عن حاجته "
- القدرة على الإبداع لمواجهة الاحتياجات المتجددة لهذا الزبون.

ومع وجود تشعبات في المبيعات والتسويق وجدولة الإنتاج والأمور اللوجستية، ورعاية الزبائن، وفي مقابل ذلك تسعى المؤسسات إلى مضاعفة معدل النمو، وخفض المخزون أو إلغائه، وخفض الوقت

الفصل بين الطلب والتسليم، وكذلك البحث عن التنوع الفعال للمنتجات من خلال تحديد المنتجات المربحة من المنتجات غير المربحة، كل هذه المتطلبات التسويقية لم تعد تتلائم مع أنظمة المعلومات القائمة على قواعد تقليدية خاصة أنظمة المعلومات المحاسبية، مما يستوجب البحث عن بديل لهذه الأنظمة.

4.3.2.3.1. الإنتاجية:

برغم عدم وجود تعريف عام ومتفق عليه للإنتاجية، إلا أنه يمكن تعريفها في القطاع الخاص على أنها العلاقة بين المدخلات (موارد بشرية ومالية) والمخرجات (منتجات وخدمات)، ويمكن التعبير عن ذلك من خلال العلاقة [58] ص 659: الإنتاجية = $\frac{\text{المدخلات}}{\text{المخرجات}}$

وتعرف في القطاع الحكومي على أنها درجة الكفاءة والفعالية، والنظرة التقليدية للإنتاجية ترى أن الإنتاجية يمكن تحسينها عن طريق مشاركة الأفراد في اتخاذ القرارات، ووجود بيئة ابداعية، والتدريب، والقيادة الفعالة، والتحفيز [59] ص 134...

أما الأستاذ علي عبد الله فيعرفها كما يلي [1] ص 9:

- الإنتاجية هي كفاءة استخدام الموارد.
- الإنتاجية هي نسبة المخرجات إلى المدخلات.
- الإنتاجية تشمل الكفاءة والفعالية.

ومهما كانت درجة التباين بين التعريفين السابقين فإن الإنتاجية تعتبر معيارا مهما في عملية تقييم الأداء في المؤسسات، بل هي مصدرا من مصادر إنشاء القيمة فيها.

ولكي تبلغ المؤسسات هذا الهدف يجب عليها إيجاد الوسائل الكفيلة بنمذجة العمليات أو المسارات وفق آليات تستجيب للمتطلبات التي تفرضها بيئة الأعمال المعاصرة.

5.3.2.3.1. التحكم في التكاليف:

كما ذكرنا سابقا، فإن المدخل الجديد المتمثل في إنشاء القيمة من وجهة نظر الزبون لا يركز على جودة المنتج ومدى الابتكار فيه فقط، كما ساد في فترات سابقة، بل أصبح محدد التكاليف بكل أنواعها يؤخذ بعين الاعتبار لما له من دور هام وأساسي في إرضاء الزبون إلى جانب التميز في مواصفات المنتج والخدمات الملحقة، وفي هذا الصدد يجب على المؤسسة تحديد هيكل التكاليف فيها وتحليله تحليلا استراتيجيا للتوصل إلى نوع التكلفة التي تميز المؤسسة استراتيجيا دون المساس بجودة

المنتج، وفي سبيل الوصول إلى هذه الغاية يجب على المؤسسة اعتماد قاعدة معلومات تشمل: التكلفة لدى المنافسين، تكاليف الإنتاج والجودة لديها، والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف عموماً.

وقد ميز PORTER عشرة [50] ص 93 عوامل أو دوافع لتحديد سلوك تكاليف الأنشطة المولدة للقيمة، وهي كما يلي:

- **إقتصاد الحجم، وأثر التعلم:** قد تم شرحهما أعلاه.
- **استخدام القدرة:** إن الأنشطة المولدة للقيمة تستند إلى حد كبير على التكاليف الثابتة، نظراً لتأثر هذه الأخيرة باستخدام القدرات، ولذلك فإن حساسية الأنشطة المولدة للقيمة تتحدد نسبة التكاليف الثابتة إلى التكاليف المتغيرة، بالنسبة لمعدل استخدام القدرة، حيث [50] ص 98-99 :
- معدل استخدام القدرة خلال زمن معين، هو عبارة عن تابع يتغير حسب التقلبات الفصلية والدورية للعرض والطلب، اللذان ليس لهما أي علاقة بالوضعية التنافسية.
- استخدام القدرة يعتبر عامل تكلفة خلال دورة وليس في لحظة معينة.
- التغير في معدل استخدام القدرة يستلزم التوسع أو الانكماش في التكاليف.
- معدل متوسط استخدام القدرات لا يمكن اعتباره عامل تطور التكاليف، فمثلاً: يمكن أن يتساوى معدل متوسط استخدام القدرات لمؤسستين، حيث حتى وإن تغير معدل استخدام القدرات للمؤسسة الأولى، مما ينتج عنه تكلفة أكثر ارتفاعاً، مقارنة بالمؤسسة الثانية حافظت على معدل استخدام القدرات ثابت.
- استخدام القدرات يكون خاضع لرقابة المؤسسة جزئياً من خلال تبني برنامج تسويقي معين، أو منتوج معين.

إن معرفة قدرات المؤسسة يتم من خلال القيام بالتشخيص التنظيمي الذي يحدد لنا فعالية الأنشطة التي تقوم بها، وكذلك مدى ترابطها، بغية الإستعمال العقلاني للإمكانات المختلفة التي تمتلكها لتحقيق الأهداف المرجوة ضمن محيط بيئي معقد وديناميكي.

- **الروابط بين الأنشطة: relations hip:** يرى PORTER أن تكاليف الأنشطة المولدة للقيمة تتغير غالباً حسب سلوك الأنشطة الأخرى، ولذلك فهو يميز بين نوعين من الروابط [50] ص 100 :
- **روابط منتشرة ضمن أنشطة سلسلة القيمة:** تتواجد هذه الروابط بين كل الأنشطة المولدة للقيمة، المشكلة لسلسلة القيمة، ومن بين الروابط الأكثر شيوعاً هي تلك التي تربط بين الأنشطة المباشرة والأنشطة غير المباشرة، مثل: الموجودة بين أنشطة: اشتغال الآلات والصيانة، أو بين الأنشطة المتعلقة بضمان الجودة وأنشطة أخرى (الفحص وخدمات ما بعد البيع) ... الخ.

إن تحديد هذه الروابط يمكن من تخفيض التكاليف وذلك من خلال التوفيق بين التناسق والأمثلية،
مثلا التناسق بين نشاطي التموين والتجميع سيخفض من الاحتياجات المرتبطة بالتخزين.

- **الروابط الرأسية:** هذا النوع من الروابط يعكس الارتباط المتبادل بين أنشطة المؤسسة وأنشطة محيطها، ومنها نجد، سلسلة الأنشطة للموردين، وشبكة التوزيع، حيث تحديد هذه الروابط من طرف المؤسسة يتم بدراسة طريقة تأثير سلوك المومنين، وشبكات التوزيع على تكلفة كل نشاط من هذه النشاطات.

- **الروابط مع الموردين:** والتي يدور تأثيرها حول: خصائص المنتج، الخدمات الموفرة، اجراءات ضمانات الجودة، التعليب، إجراءات التسليم ومعالجة الطلبات.

وبناء على ذلك فإن تسيير الروابط مع الموردين سيمكن من التخفيض في التكاليف الكلية من خلال التناسق أو الأمثلية بين الأنشطة.

أما الروابط سهلة الاستغلال فهي تلك التي تسمح بتخفيض التكاليف للمؤسسة والمورد في آن واحد.

- **الروابط مع شبكات التوزيع:** ينطبق على هذا النوع من الروابط نفس المواصفات التي تميز الروابط مع الموردين.

ونشير إلى أنه من الصعب استغلال الروابط التي تفرض ارتفاع في تكلفة المورد أو شبكات التوزيع إلا إذا كان للمؤسسة قدرة كبيرة على التفاوض.

• **العلاقات بين وحدات العمل:** تأثر العلاقات بين وحدات نفس المؤسسة بدرجة كبيرة على

التكاليف، وتزداد هذه الأهمية عند ما يتعلق الأمر باشتراك وحدتين أو أكثر في نفس النشاط.

• **التكامل:** تتأثر تكلفة الأنشطة المولدة للقيمة بدرجة التكامل فيما بينها، حيث هذا التكامل يمكن أن

يخفض التكاليف بطرق مختلفة، كاجتناب تكاليف السوق غير المرغوبة، مثل تكاليف التموين و

النقل، كما أن التكامل بين الأنشطة يسمح باجتنايب الموردين أو الزبائن الذين لهم قدرة كبيرة

على التفاوض.

• **الرزنامة:** إن تكاليف الأنشطة المولدة للقيمة تعكس غالبا الاستفهامات المثارة حول الرزنامة،

كالأخذ بعين الاعتبار:

- اختيار توقيت دخول السوق.

- المتغيرات الفصلية، أو وضعيات السوق في مختلف الأوقات.

- أوقات تدريب المستخدمين... الخ.

وبناء على ذلك فإن للرزنامة دورا مهما في تخفيض التكاليف مقارنة بتكاليف المنافسين، وهي تحقق مزايا على الأقل في المدى القصير.

• **سياسة المؤسسة:** تعكس المقاييس التقديرية المستقلة عن العوامل الأخرى لتطور التكاليف لمؤسسة ما، استراتيجيتها المتبناة والتي غالبا تتراوح بين التكلفة والتميز، وعليه فإن الاختيار الاستراتيجي يجب أن يتأسس على امتلاك المؤثرات الأكثر أهمية على التكلفة، والتي تتحدد في النقاط التالية [50] ص 106 :

- مظهر، أداء، وخصائص المنتج.
 - تشكيلات وتنوع المنتجات المعروضة.
 - مستوى الخدمات المضمونة.
 - حجم النفقات المخصصة لقسم التسويق، والتطوير التكنولوجي.
 - أوقات التسليم
 - الزبائن المستفيدون (هل هم قلائل أم كثير؟)
 - شبكات التوزيع (الموزعين أقل عدد وأكثر كفاءة، أم متعددين وفي شكل مجموعات صغيرة)
 - استقلال اختيارات التكنولوجيا التحويلية عن اقتصاد الحجم، وعن الرزنامة، والعوامل الأخرى.
 - تخصيصات المواد الأولية والمواد الأخرى المشتراة، مثلا نوعية المواد الأولية تؤثر على مردود التحويل في المنتج نصف المصنع semiconductor.
 - الأجور المدفوعة والمزايا الملحقة الممنوحة للمستخدمين، ضمن الضوابط المعمول بها.
 - المقاييس الأخرى المتعلقة بالموارد البشرية، مثل التكوين، ومكافئات المستخدمين.
 - إجراءات برمجة الانتاج، الحفظ، القوى البيعية والأنشطة الأخرى.
- وحسب PORTER فإن كل النقاط المذكورة أعلاه تلعب دورا مهما في توليد الأنشطة المنشئة للقيمة.

• **الموقع:** يلعب الموقع الجغرافي للمؤسسة دورا مؤثرا على تكلفة الأنشطة المولدة للقيمة، وذلك أن المواقع تتميز عن بعضها البعض في عوامل كثيرة نذكر منها: تكلفة اليد العاملة، قدرات التسيير، الكفاءات العلمية، المواد الأولية، الطاقة، تحديد طبيعة العلاقات مع الموردين والزبائن (النقل والاتصالات)... الخ.

• **العوامل التنظيمية:** تتحدد في القوانين العامة المنظمة: كالإعفاءات الضريبية، الحوافز المالية نقابات العمال، الحقوق الجمركية، العادات المحلية... الخ.

وتلعب العوامل التنظيمية دورا مهما في تحديد حجم التكاليف، حيث العوامل الملائمة تعمل على تخفيض التكاليف وعكس ذلك بالنسبة للعوامل غير الملائمة.

ورغم أننا نسجل بعض العوامل المؤثرة على السعر بالزيادة أو بالنقصان، كسعر الصرف، طبيعة السوق (محلية، أو عالمية)، تكاليف عوامل الإنتاج للبلد، إلا أنه يبقى العامل الحاسم والأساسي هو مدى اعتماد المؤسسة على آليات فعالة (كأنظمة المعلومات المحاسبية) وذات كفاءة في ما يخص تدنية تكاليف منتجاتها، وتدنية التكاليف هنا لا يقصد بها فقط التكاليف النقدية، بل كذلك تكلفة الوقت، الجهد، الطاقة... الخ

وعليه فإن منطق التميز ضمن الرؤية الإستراتيجية تستوجب التوجه نحو إنشاء القيمة التي تتطلب أمثلة [13] ص 417 :

- أداء النظام المعلوماتي
- أداء المسارات (العمليات)
- أداء المشاريع الموجهة للزبون

ومن ثم فإن إدارة التغيير في الفكر المحاسبي تستدعي ضرورة رفع كفاءة وفعالية محاسبة التسيير في منظومة صنع القرارات الإدارية التي تتصل بإنتاج وتوزيع المعلومات المالية وغير المالية على الأطراف الداخلية والخارجية في بيئة المؤسسة بغض النظر عن طبيعتها وحجمها، وعليه فإن التوجه الجديد لمحاسبة التسيير يجب أن يركز على إنشاء القيمة في المؤسسة من خلال تبني التوجه نحو الزبون كمدخل استراتيجي يراعي متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة المتصفة بالدينامية والتعقد الشديد.

وتأكيدا على هذا الدور الإستراتيجي الذي أصبحت تضطلع به محاسبة التسيير سنستعرض في الفصل القادم أحد أهم الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التسيير ذات الصلة بمناهج إنشاء القيمة في المؤسسة، ألا وهو مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن المؤسسات المعاصرة مهما كان حجمها أو طبيعتها، فهي تنشط في بيئة تتميز بتعدد ديناميكية مستمرة، حيث عرفنا هذه البيئة بأنها تلك العوامل والمتغيرات التي تتعامل معها المؤسسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وكلما زاد تعدد "ronge" ودرجة تنوع "diversity" هذه العوامل والمتغيرات كلما اتصفت بيئة المؤسسة بالتعدد الشديد، أما ديناميتها فتتوقف على درجة التغير في العوامل المكونة لها.

هذه الوضعية دفعت بالمؤسسات إلى ضرورة التوجه نحو البحث عن التميز سعياً منها للتطور والبقاء، ويكون ذلك وفق منهجاً شاملاً يمكن التعبير عنه من خلال تكامل البعدين التاليين، وهما:

- إنجاز المؤسسة لنتائج غير مسبوقه تتفوق بها على منافسيها.
- أن كل الأعمال المنجزة من طرف المؤسسة يجب أن تتميز بجودة فائقة.

وفي خضم التطور المستمر الذي تشهده نظريات ومداخل إدارة الأعمال، تولد خلال السنوات الأخيرة مفهوم جديد، وهو مفهوم "الإدارة بالقيمة"، ومن خلال خوضنا في هذا المدخل الجديد عرضنا اتجاهين يركزان على من يجب أن ينصب عليه التركيز فيما يتعلق بإنشاء القيمة، حيث يذهب أصحاب الرأي الأول أن تركيز الإدارة يجب أن ينصب في أي مؤسسة بشكل أساسي على جانب واحد فقط وهو تعظيم قيمة المساهمين فيها، بحجة أن إنشاء القيمة للملاك من خلال تعظيم قيمة أسهمهم، يتطلب تطوير سلع يرغب فيها الزبون ويحتاجها بجودة عالية وبأقل الأسعار، وعلى هذا الأساس فإن "دوافع الربح" ستؤدي إلى ظهور تكنولوجيا حديثة ومنتجات حديثة وفرص عمل جديدة.

أما الاتجاه الثاني فيركز على الزبون، كونه مفتاح وسر بقاء المؤسسة أو زوالها من السوق، ومن منطلق أن الزبون هو مركز الثقل لكل قرار تتخذه المؤسسة، يجب على هذه الأخيرة أن تبحث باستمرار عن الكيفية التي من خلالها يتم بناء علاقات ديناميكية، قوية، ودائمة، مع الزبائن الحاليين والمرتبين سعياً للمحافظة عليهم أكبر وقت ممكن من خلال الاستجابة لرغباتهم وأذواقهم المختلفة والمتعددة بغية الرضا، الوفاء، والولاء.

وباعتبار الزبون أصبح ينظر له على أنه رأس مال يجب المحافظة عليه كبقية الأصول في المؤسسة، فقد خلصنا إلى أن التركيز على إنشاء القيمة من وجهة نظره تعتبر هي الطريق الآمن للمؤسسات الراغبة في التميز، ومن ثم فإن توليد الأرباح للمساهمين وبقية الشركاء ستكون كنتيجة حتمية لسلوك هذا الطريق.

وفي ختام هذا الفصل، وبعد عرضنا للحدود التي تحول دون تبني مدخل "الحجم" الذي يركز على إمكانية الاستمرار في تخفيض السعر موازاة مع تزايد حجم الإنتاج، كون الزبون حساس للسعر. ومدخل "التميز بالجودة PREMIUM" الذي يقوم على فرض أن الزبون يُقيم علاقة بين الجودة وسعر المنتج أو الخدمة، فهو حساس للجودة ومستعد لدفع أي سعر مقابل ذلك.

فقد استخلصنا أن إستراتيجية القيمة الموجهة للزبون تتركز حول مزايا التميز والتكاليف الممنوحة للمنتج/ خدمة مقارنة بالمنافسين.

الفصل 2 نظام A.B.C ومساهمته في إنشاء القيمة للمؤسسة

تلعب محاسبة التسيير دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية للمؤسسات، باعتبارها تشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتحسين الأداء، وقد أصبحت الإدارة في المؤسسات المختلفة تعلق الآمال الكبيرة على نظم التكاليف في إحكام عملية قياس التكلفة والرقابة عليها حتى يمكن الحد من الإسراف والضياع وحتى تتمكن تلك المؤسسات من تقديم المنتجات ذات الجودة العالية والصمود أمام المنافسة وذلك بأقل التكاليف الممكنة مع تحقيق العائد المناسب الذي يدفعها إلى الاستمرار والتطور.

ومع التطور الذي يتسم به عالمنا المعاصر في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية والذي كان من نتائجه أن أنشئت الصناعات الكبرى ذات الإنتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي في عوامل الإنتاج المختلفة، مما زاد في أهمية تواجد محاسبة التسيير في إدارة هذه الصناعات أو المؤسسات بأقصى كفاءة ممكنة.

وشهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة كبيرة في وسائل وسياسات ونظم الإنتاج، ومن ثم التطور في المجال التسويقي مما اثر بالتبعية على نظم التكاليف التقليدية، مما جعل المعلومات التي تنتجها هذه الأخيرة لا تؤدي الدور المطلوب وغير ملائمة للمتطلبات المفروضة على المؤسسات، لذا برزت الحاجة لوجود أنظمة حديثة ومتطورة تستجيب لهذه المتطلبات.

وفي منتصف الثمانينات من القرن العشرين قدم بصفة رسمية كل من Robert KAPLAN وروبن كوبر Robin COOPER وتوماس جونسون Thomas JOHNSON في هارفارد عام 1987 نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، هذا الأخير لا يقتصر على أنه نظام مالي يستخدمه المحاسبون لحساب سعر التكلفة فقط، بل هو أكثر من ذلك بكثير، إذ يمثل طريقة فعالة للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بشكل فعال لكي تضيف قيمة للمؤسسة، بحيث تتم إدارة و تخطيط التكاليف قبل أن تتحملها المؤسسة، بدلا من رقبائها بعد الحدث، فضلا على أن أسلوب ABC يعتبر نظام معلومات فعال حيث يوفر للمسيرين المعلومات الملائمة والمناسبة والدقيقة التي تساعدهم في صنع القرارات الرشيدة.

- ومن خلال هذا الفصل سنسعى إلى إلقاء الضوء على المحاور التالية:
- أهمية تواجد محاسبة التسيير في المؤسسة و أسباب الاتجاه نحو مدخل ABC.
- مفهوم، متطلبات، ومكونات نظام ABC.
- خطوات ومجالات تطبيق نظام ABC، ومساهمته في إنشاء القيمة.

1.2. أهمية تواجد محاسبة التسيير في المؤسسة و أسباب الاتجاه إلى مدخل ABC:

تعتبر محاسبة التسيير Management Accounting أحد العلوم الاجتماعية المحاسبية الحديثة، القابلة للتحديث باستمرار، ورغم أن بعض المؤسسات اليوم، خاصة في دول العلم الثالث ما زالت تربط محاسبة التسيير بالمحاسبة العامة (المالية)، إلا أن الحقيقة غير ذلك، باعتبار أن المحاسبة العامة بالنسبة للمؤسسة تعتبر العلية السوداء التي يتم فيها تسجيل وتصنيف وتقييم آثار التدفقات المالية الفيزيائية العابرة لها، ويتجسد دور محاسبة التسيير في فهم وتتبع وتخصيص هذه التدفقات، لأجل مساعدة المسيرين ودعمهم في اتخاذ القرارات المناسبة لحل المشاكل الإدارية بالأداء المتميز وفي الوقت المناسب. ونتيجة لتنامي المنافسة المحلية والعالمية، أخذت المؤسسات وبشكل متزايد بإنتاج أنواع مختلفة من المنتجات وتقديم الخدمات سعياً منها لربح رهان هذه المنافسة، و مع الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات تأثرت بشكل كبير الأنظمة الإدارية المتبعة في المؤسسات، ومنها أنظمة محاسبة التسيير الكلاسيكية، بحيث تخضع محاسبة التسيير بالضرورة للتأثيرات المختلفة التي تطرأ على المحيط الذي تستخدم فيه، هذا بالإضافة إلى التثوهات التي تتصف بها القواعد الكلاسيكية لهذه الأخيرة.

إذن ومن خلال عناصر هذا المبحث سنتطرق إلى: مفهوم وأهمية محاسبة التسيير في المؤسسة المعاصرة، وكذلك إلى أهم التصنيفات المعطاة للتكاليف، مع إبراز أهم جوانب القصور في الأنظمة الكفوية التقليدية التي كانت سبباً في التوجه نحو مدخل ABC.

1.1.2. تعريف ومهام محاسبة التسيير:

قبل التطرق إلى التعاريف المعطاة لمحاسبة التسيير والمهام المسندة لها، يمكن ذكر بعض المصطلحات التي أطلقت على هذه الأداة التسييرية منذ بدء اعتمادها في التسيير بدايات القرن العشرين، حيث كان يطلق عليها "المحاسبة الصناعية"، وقد تبين المخطط الوطني المحاسبي الفرنسي لسنة 1947 مصطلح " المحاسبة التحليلية الاستغلال " وأصبحت بذلك منفصلة عن المحاسبة العامة، كما تم الاحتفاظ بهذه التسمية في مخططي 1952 و 1982، حتى أواخر الثمانينات أين تم تعميم تسمية " محاسبة التسيير " التي كرس لها المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي أشغاله في أوائل التسعينات بغرض مراجعة المحاسبة التحليلية لخطة 1982 [60] ص3.

ونجد عدة كتابات حديثة قد تطرقت لإشكالية تسمية هذه الأداة التسييرية، فقد ذكر LASARY أن مرادفات المحاسبة التحليلية هي محاسبة التكاليف Cost Accounting وهي أيضا نفسها محاسبة التسيير " Management Accounting " ووافق في ذلك [61] ص108 J. MARGERIN. إلا أن هينري بوكان "Henri BOUQUIN" يرى أن المحاسبة التحليلية كانت موجهة نحو تقنية المحاسب، أما محاسبة التسيير فهي تركز على حاجات المستخدمين والمسيرين [60] ص4. ويعبر هذا التطور في المصطلحات عن تغير الاستعمالات المتبعة، كما يعبر في نفس الوقت عن تطور ممارسات التسيير.

إذن وبصفتها وليدة حاجات التسيير تخضع محاسبة التسيير بالضرورة للتأثيرات المختلفة التي تطرأ على الأوضاع التي تعبر عنها، وبصفتها كذلك تصور لحياة المؤسسات فإنها تعكس المحيط التقني، الاقتصادي، الثقافي، الإيديولوجي الذي تستخدم فيه، والذي تساهم أحيانا في صنعه. وبعد هذا العرض الوجيز عن تطور مصطلح " محاسبة التسيير" يمكن إدراج بعض التعاريف المعطاة لها.

1.1.1.2. تعريف محاسبة التسيير:

تعريف LASSEGUE: محاسبة التسيير هي نظام معلومات مثبت في تنظيم أو مؤسسة، يستوجب أسلوب تعامل معين، ويعبر عنه بواسطة أرقام، يعده أشخاص يتمتعون باستقلالية، يتحملون جزء من المسؤولية، يعتمدون على مجموعة من المعطيات تساعدهم في التصرف واتخاذ القرارات [62] ص11. **تعريف JEAN LOCHARD:** يمكن اعتبار محاسبة التسيير كنظام معلومات في المؤسسة مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها، حيث يمكن من خلال هذا النظام لكل مسؤول في المؤسسة أن يستفيد من المعلومات التي يوفرها خاصة إذا اتسمت بالسرعة دون الالتفات إلى دقتها، والمعلومات التي تقدمها محاسبة التسيير تختص بالماضي والحاضر والمستقبل ولذلك فهي تتكامل مع نظام التسيير الكلي ومرتبطة بالمراقبة الموازنية [63] ص28.

تعريف BOUQUIN: محاسبة التسيير هي نظام معلومات محاسبي يُتوخى منه مساعدة المسيرين والتأثير على السلوكات من خلال نمذجة العلاقات بين الموارد المتاحة والمستهلكة، هذه النمذجة تكون داخلية في المؤسسة كما يمكن أن تكون كذلك خارجية، ويُفيد ذلك في تفهم كيف يتحكم المنافسون في تكاليفهم؟، وكذلك كيف لمنتجات المؤسسة المباعة الاندماج في سلسلة التكاليف وهذا: قبلها عند الموردين، وبعديا عند المستعملين؟، وماهي التكاليف التي سببتها تلك المنتجات مقابل الأداءات التي حققتها لهم؟" [62] ص11-12.

إذن ورغم التباين الملاحظ على هذه التعاريف خاصة بين التعريف الأول من جهة والتعريفين الأخيرين من جهة أخرى، وهذا نظرا للفارق الزمني بينهم، مما يؤكد تغير استعمالات محاسبة التسيير

تبعاً لتطور متطلبات ممارسة التسيير، كما ذكرنا سابقاً، إلا أن هذا لا يمنعنا من استخلاص عدة أفكار تطرحها هذه التعاريف، خاصة التعريفين الأخيرين، حيث تؤكد على الوظائف التي يجب على محاسبة التسيير القيام بها في ظل بيئة معقدة ودينامكية، ومن بين هذه الوظائف نجد:

❖ **محاسبة التسيير كنظام معلومات:** وهي كذلك لكون نظام عملها يتشكل من [64] ص 5-6 :

أ- المدخلات: - تجميع المعطيات (البيانات)

- معالجة وترميز المعطيات (البيانات) من أجل تحصيل المعلومات.

ب- المخرجات: - تقديم المعلومات

- تفسير المعلومات

والعلاقة بين البيانات data والمعلومات Information تكمن في أن البيانات هي المادة الخام غير المحللة، أما المعلومات فهي البيانات التي تم تحويلها وتحليلها لتكون لها معنى ومفيدة لمستخدميها [65] ص 354

وهذا ما تقوم به محاسبة التسيير باعتبارها نظام معلومات.

❖ **فهم المستقبل:** ويتحقق ذلك من خلال معاينة الروابط بين الغايات المرجوة والموارد المستخدمة من أجلها، ونظراً لأن جزء كبير من مسؤوليات الإدارة هو التخطيط لذلك فإن احتياجات هذه الأخيرة من المعلومات يكون ذات طبيعة مستقبلية، خاصة في ظروف المنافسة الحالية والتغيرات المستمرة في احتياجات الزبائن.

❖ **التأثير على السلوك:** إن تتبع التكاليف يعتبر بمثابة أداة من أدوات المراقبة في المؤسسة من خلال ترشيد عمل وظائف المؤسسة، ذلك أن عرض وتحليل بيانات التكاليف (المالية وغير المالية)، يلعب دوراً مهماً في توجيه سلوكيات المستخدمين سواء تعلق الأمر بالتقنيين (المنفذين)، فإن التحليل الدقيق للبيانات يسمح بنتائج أدائهم، أو المديرين (المتلقين) فإن استنادهم على أدوات فعالة لتبرير قراراتهم ستزيد من استقلاليتها [66] ص 9.

❖ **عدم الانطواء على الذات:** وعلى عكس ما كان سائداً من قبل فإن بيئة الأعمال الحديثة تفرض على نظام التكاليف الانفتاح على خارج المؤسسة سواء على المنافسين من خلال فهم طرق حساب تكاليفهم ومعرفة حدودها ومزاياها، أو على الزبائن الذين لديهم فرصة المفاضلة بين منتجات وخدمات المؤسسة المعروضة في السوق وبين منتجات وخدمات المنافسين، الأمر الذي يفرض على المؤسسة الجمع بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية لأجل إنشاء القيمة لهم [25] ص 118.

وبناء على ما سبق يمكن استنتاج تعريف مختصر لمحاسبة التسيير " إذ هي مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي وتشكل مجموعة من الوظائف لها بهدف مرجو، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى".

وعليه يمكن القول أن محاسبة التسيير أضحت أداة تسيير لها دور فعال في صنع واتخاذ القرارات المناسبة لحل المشاكل الإدارية، ووسيلة ضرورية لدعم الأداء المتميز المستديم من أجل تحقيق أعظم ربحية ممكنة وبأقل التكاليف.

2.1.1.2. مهام محاسبة التسيير:

كنتيجة للتحويلات التي تشهدها البيئة الاقتصادية والصناعية المحلية والعالمية كتعقد العمليات الإنتاجية والتنظيمية، وازدياد حدة المنافسة مع الاستعمال المفرط للتكنولوجيا، كان من الضروري على محاسبة التسيير مسايرة هذه التطورات مما أدى بالمختصين والأكاديميين إلى فتح نقاشات واسعة حول المهام التي يجب على محاسبة التسيير الاضطلاع بها والتي سنتناولها من خلال المدخلين الكلاسيكي والمعاصر.

1.2.1.1.2. مهام محاسبة التسيير من منظور المدخل الكلاسيكي:

❖ مهام م.التسيير عند J. M. CLARK:

- قد حدد هذا الاقتصادي الأمريكي في سنة 1923 عشرة مهام لمحاسبة التسيير وهي [62] ص7:
- 1 - الإعانة على تحديد سعر البيع الملائم: حيث يفترض معرفة سعر التكلفة الكلية الحالية والمستقبلية للمنتج.
 - 2 - المساعدة في تحديد التخفيضات على التعريف: يتطلب معرفة التكاليف الإضافية التي يخلفها في المؤسسة بيع منتج بالخصم.
 - 3 - تحديد المنتجات الأكثر ربحا والمنتجات غير المربحة: لأجل تحديد التكاليف المحتمل حذفها في حالة اختفاء المنتج.
 - 4 - مراقبة وتسيير المخزون: ويتم ذلك بمقارنة تكاليف حجم معين من المنتجات المخزنة بتكاليف السياسات الأخرى.
 - 5 - تقييم المخزون: أين تتم المقاربة بين تقييم المنتجات المخزونة انطلاقا من كافة تكاليف المصنع وبين إمكانية الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإنتاج المتغيرة.
 - 6 - التحقق من نجاعة مختلف العمليات.
 - 7 - التحقق من نجاعة مختلف الدوائر.
 - 8 - كشف: الخسائر، التبذير، والاختلاس: مما يتطلب متابعة دقيقة للتدفقات.
 - 9 - فصل تكلفة النشاط الجزئي عن التكاليف الناجمة عن إنتاج السلع: من خلال تحديد الفرق بين التكاليف الإجمالية والتكاليف التي ما كانت تحمل لو لم يكن هناك إنتاج.

10 - ضمان تنسيق الحسابات مع المحاسبة العامة: (الاختتام أو إقفال الحسابات).

ومن خلال تحليلنا للمهام العشر التي حددها J. M. CLARK نجدها تدور حول أربعة نقاط أساسية وهي: التسعير، تقييم المخزون، قياس الأداء، المراقبة الداخلية، حيث تنطبق هذه النقاط مع المهام التي رسمها تيلور TAYLOR لمحاسبة التسيير، (التي كان يُطلق عليها اسم المحاسبة التحليلية) وهي [62] ص 8 :

- تحديد شهري للتكاليف الكلية للمنتجات التامة أو المنتجات قيد الصنع.
- تقييم الأداء من خلال إعداد الميزانيات وجدول النتائج والتي تكون شهرية مما يسمح للخازن معرفة أي فروع الأنشطة التي يجب تثمينها من تلك التي يجب أن يعاد النظر فيها.
- تحديد الأسعار من خلال إعداد حساب نتيجة شهري لكل منتج، مما يسمح للمديرية التجارية بجلب الطلبات المربحة.
- المحافظة على الأصول: من خلال منع نهب الأموال وإعطاء فرصة للمراجعين للتعرف على المسؤولين بدقة وبسرعة.

2.2.1.1.2. مهام محاسبة التسيير من منظور المدخل المعاصر:

❖ مهام م. التسيير عند المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة C.N.C "1996":

حسب C.N.C تُحدد مهام محاسبة التسيير من خلال المركبات المكونة لها وهي [62] ص 9 :

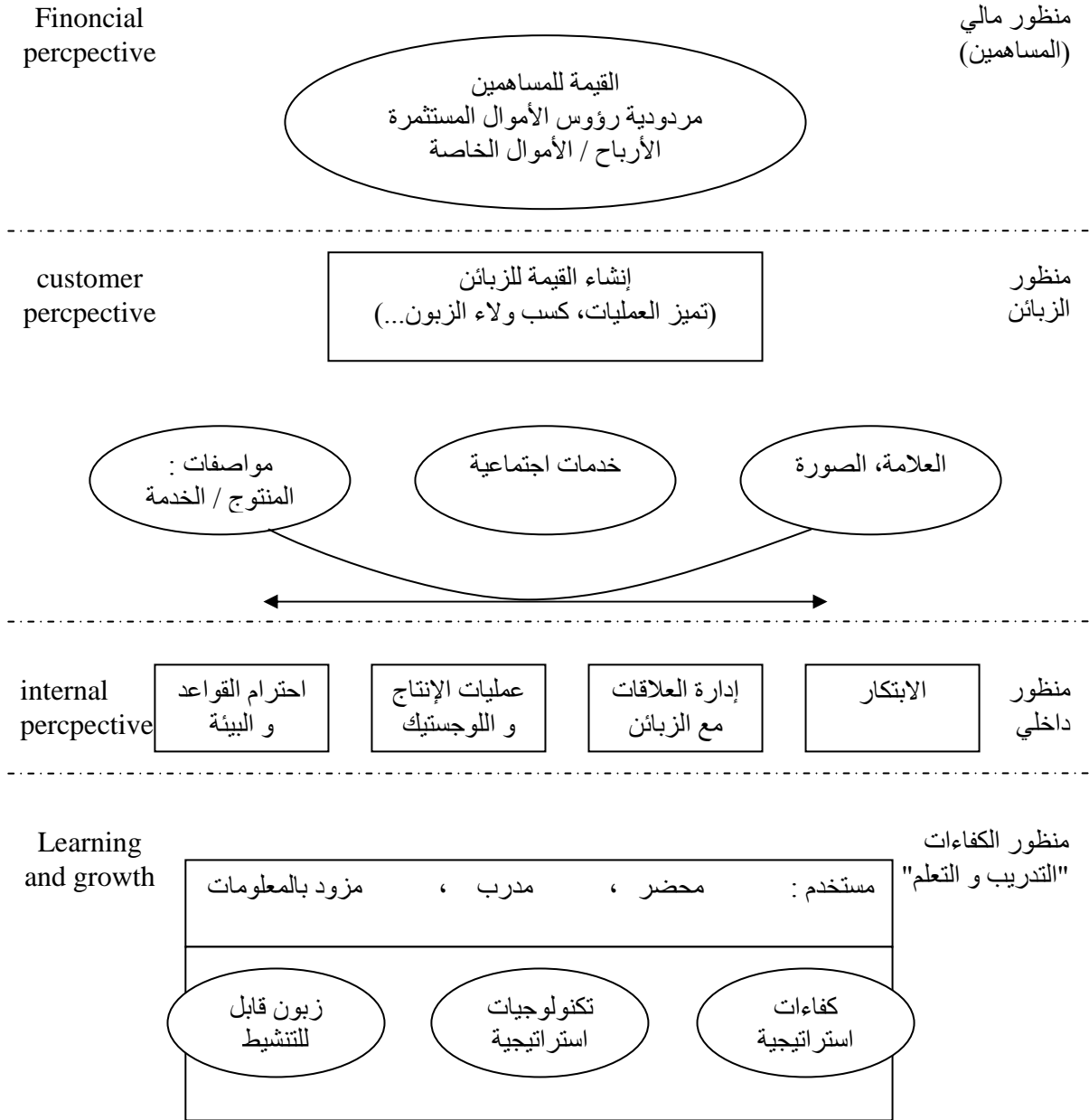
- **عمليات قياس الأداء:** حيث تزودنا بحسابات دقيقة ومحددة (الجودة، الأجل الدورية، طرق الحساب...)، وهذا بمقدار كاف ومستمر عبر الزمن من أجل تقييم أداء الكيانات العملية في المؤسسة (مراكز المسؤولية خطوط الإنتاج...).

هذه العمليات تضمن لنا ارتباط وانسجام القياسات بين الكيانات العملية ومجموع المؤسسة ككل بحيث في النهاية نتمكن من تقييم مساهمات كل كيان.

- **طرق تساعد في اتخاذ القرار:** وتتم بشكل غير مبرمج وذلك حسب الاحتياجات الآتية دون مراعاة وجود ترابط أو انسجام نظامي على مستوى المؤسسة ككل، وهنا يصف H. BOUQUIN عملية أخذ القرار بأنها تلك الكلمة المفتاح.

❖ مهام محاسبة التسيير عند R. S. KAPLAN and D. P. NORTON:

هذان الكاتبان في مجال علوم التسيير يعتبران بحق من أبرز الكتاب الذين أثاروا نقاشات واسعة حول الدور الحقيقي لمحاسبة التسيير ومن ثم مدى قدرة الأساليب الكلاسيكية مساندة التحولات الجارية في مجال التسيير، خاصة في الجوانب التي تعتبر التنافسية أحد رهاناتها الأساسية، وانطلاقاً من ذلك فهما يعبران عن مهام محاسبة التسيير بأكثر دقة من خلال "البطاقة الإدارية المتوازنة" (أنظر الشكل 01).



شكل رقم 27 : البطاقة الادارية المتوازنة [62] ص10

- نلاحظ من خلال الشكل (27) أن البطاقة الإدارية المتوازنة لـ R. S. KAPLAN and D. P. NORTON مقسمة إلى أربعة مستويات كما يلي [62] ص9-10 :
- من المنظور المالي: يُظهر المنظور المالي أهمية إنشاء القيمة للمساهمين، فكل المؤسسات الخاصة يستوجب عليها مكافأة المساهمين، بتعظيم قيمة رأس المال المستثمر من خلال زيادة النسبة (الأرباح / الأموال الخاصة).

- **من منظور الزبائن:** وبما أن نسبة الزيادة في رأس المال المستثمر تتغذى من دخول الزبائن فإنه يستوجب على المؤسسة العمل على إرضائهم وكسب ولائهم من خلال "إنشاء القيمة لهم"، حيث يتم كسب رهان المنافسة من خلال التحسين الاستراتيجي المدعوم من قبل: السعر (التكلفة)، الجودة، الإمكانية، الاختيار، الوظيفة، الخدمة، الشراكة، والعلامة التجارية.
 - **من المنظور الداخلي:** ويتجلى ذلك من خلال معالجة عمليات التشغيل: الابتكار، إدارة العلاقات مع الزبائن، العمليات الإنتاجية واللوجستية، بالإضافة إلى احترام القواعد القانونية.
 - **من منظور الكفاءات:** يتوقف أداء العمليات السالفة الذكر على رأس المال البشري ممثلاً في كفاءات الأشخاص المستخدمين والتي تستجيب أكثر من خلال الحوافز، القدرة على التعلم والتطور، جودة المعلومات ودقتها... الخ.
- بالإضافة إلى رأس المال التنظيمي الذي يشمل على ثقافة المؤسسة، والقيادة، التوافق، وفريق العمل.

فحسب R. S. KAPLAN & D. P. NORTON فإن مهام محاسبة التسيير تتجسد في مساعدة المديرين وفق منطق الأربعة مستويات السالفة الذكر وذلك من خلال تقديم معلومات حول [62] ص10: المرادوية، الهوامش المحصلة من الزبائن والمنتجات، وكذلك حول التكاليف وأداء العمليات الداخلية من خلال مستوى خدمات المستخدمين.

وبناء على ما سبق ومن خلال المقاربة بين المدخلين الكلاسيكي والمعاصر نستنتج أن مهام محاسبة التسيير منذ إيجادها لم يكن الهدف منها فقط حساب سعر التكلفة لأجل التسعير - رغم أن الملاحظ على المهام التي أوردها KLARK قد أهملت "عملية اتخاذ القرار".

وباستثناء المتغيرات التي طرأت على المجالات التي تستخدم فيها محاسبة التسيير مما غير في أساليب ومفاهيم هذه الأخيرة (والتي سنتعرض لها فيما بعد)، فإن كلا المدخلين يتقاطعان في عدة مهام لمحاسبة التسيير والتي منها "تقييم الأداء" ويمكن هنا الاستشهاد بإحدى الدراسات التي قام بها H. SIMON الحائز على جائزة نوبل للاقتصاد، حيث أجرى بحثاً في سنة 1954 تحت رعاية جمعية مراقبي التسيير الأمريكيين، وقد خلص البحث إلى أن استخدام المعطيات المحاسبية من قبل المسيرين يهدف إلى تحقيق ثلاث غايات، وهي [60] ص35-36:

- من أجل تقييم الأداء المنجز: "أو من خلال الإجابة على السؤال هل الأداء حسن أم سيئ" أي أدائهم هم أنفسهم، أداء مرؤوسهم، أداء المنتجات والوحدات والعمليات الإنتاجية المنوطة بهم.
- الإجابة عن السؤال ما هي المشاكل الواجب علي تفحصها عن قرب؟ attention-directing question

- من أجل حل المشاكل - problem- solving questions - ما هو أفضل أسلوب من ضمن مختلف الأساليب لإنجاز هذا العمل؟.

وكذلك يمكن ملاحظة أن الاختلاف الجوهرى بين المدخل التقليدي والمدخل المعاصر فيما يخص مهام محاسبة التسيير هو أن هذه الأخيرة في مدخلها التقليدي تركز على خدمة المستفيدين الداخليين فقط، وفي مدخلها المعاصر تخدم المستفيدين الداخليين والخارجيين [67] ص6 (كالزبائن مثلاً). وهي تهدف بذلك إلى:

- المساعدة في رسم السياسات الإدارية والتخطيط للمستقبل.

- الرقابة على التكاليف .

- تقييم الأداء

- المساعدة في اتخاذ القرارات.

2.1.2. مفهوم وتصنيف التكاليف ضمن محاسبة التسيير:

توجد التكاليف في كل المؤسسات سواء كانت تهدف إلى الربح أو لا تهدف للربح إلا أن تصنيف هذه التكاليف أو تبويبها يختلف حسب طبيعة المؤسسة، ولذلك سنعمد تصنيفاً عاماً للتكاليف مع التركيز على المؤسسات الصناعية، إلا أنه يجب التنبيه هنا إلى أن بعض المؤسسات يمكن النظر إليها على أنها مؤسسات خدمية من حيث طبيعتها، مثل "استوديوهات السينما"، إلا أن مثل هذه المؤسسات تدخل ضمن الصناعة من حيث أنها توجد منتجات متميزة لزيائنها، ولذلك يمكن اعتبار أن التكاليف التي تدخل تحت عنوان تكاليف الصنع تستخدم في نطاق واسع بما في ذلك الأنشطة الخدمية [68] ص44. وقبل التطرق إلى التصنيفات المختلفة للتكاليف سندرج بعض التعاريف لمفهوم التكلفة:

1.2.1.2. مفهوم التكلفة:

تعرف التكلفة على أنها تضحية فعلية مقابل الحصول على عامل معين من عوامل الإنتاج، أي على عائد أو منفعة سواء كانت التضحية نقدية أو غير نقدية وخلال فترة زمنية معينة [67] ص17. والتكلفة يمكن أن تتخذ عدة أشكال وأن تحسب عبر عدة مستويات، وهذا يتوقف على طبيعة النشاط الذي تقوم به المؤسسة وكذلك بنوع المنتج الذي تقدمه للزبائن، وبناء على ذلك يعرف كل من H. BOUQUIN و P. LAUZEL التكلفة على أنها مجموعة من الأعباء المدمجة التي تتناسب مع [61] ص32:

- حساب خاص بوظيفة أو جزء من المؤسسة.

- حساب خاص بشيء، بخدمة مقدمة أو بمرحلة ما عدا المرحلة النهائية.

أما من حيث تصنيف التكاليف فتوجد عدة تصنيفات، وذلك سنعتمد على أشهر الأسس المستخدمة كما سيأتي:

2.2.1.2. تصنيف التكاليف ضمن محاسبة التسيير

1.2.2.1.2. على أساس علاقة التكلفة بحجم الإنتاج (سلوك التكاليف):

❖ **التكاليف الثابتة fixed costs:** هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط ضمن المدى الملائم [69] ص48.

وتظل هذه التكاليف ثابتة لا تتغير في مجموعها إلا إذا تأثرت بقوى خارجية، مثل التغير في الأسعار، ويعتبر الإيجار مثالا على التكاليف الثابتة.

ووجود التكاليف الثابتة في المؤسسة لا يمكن أن يوجد أي صعوبات، إذا كان من الضروري التعبير عن هذه التكلفة على أساس الوحدة، ذلك أنها تسلك سلوكا عكسيا مع التغير في حجم النشاط [68] ص57.

وتتزايد التكاليف الثابتة في المؤسسات المعاصرة نظرا للاستعمال المتزايد للأتممة "automation".

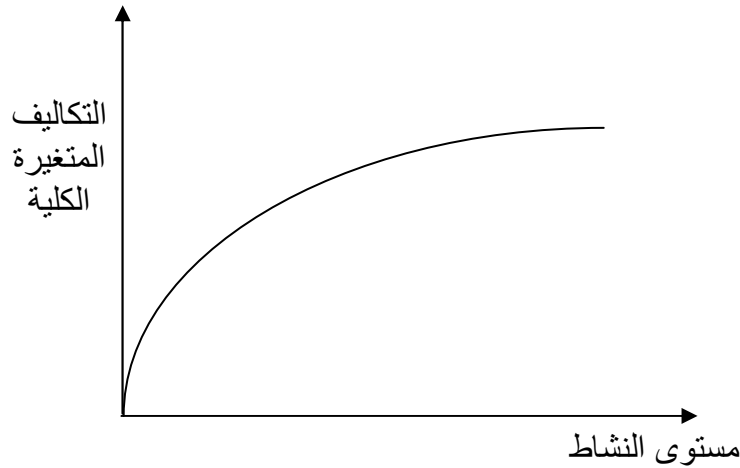
ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى قسمين: وهما [68] ص284 :

1 - التكاليف الثابتة الملزمة committed fixed costs: وهي التكاليف الثابتة التي تنتج عن الاستثمارات في المباني والآلات والمعدات والهيكل الأساسي للمؤسسة، ويحكمها عاملين رئيسيين:
- أنها ذات طبيعة طويلة الأجل.

- لا يمكن تخفيضها إلى الصفر في الأجل القصير بدون التأثير الضار والخطير إما على الربحية أو الأهداف الطويلة الأجل للمؤسسة، ولذلك فإنه حتى لو توقفت العمليات فإن التكاليف الثابتة الملزمة ستظل دون تغيير إلى حد كبير، مثل مرتبات المديرين ومصاريف المحافظة على المعدات الرأسمالية.

2 - التكاليف الثابتة الاختيارية discretionary fixed costs: هي التكاليف الثابتة الخاضعة للإدارة وتنشأ نتيجة قرارات الإدارة السنوية بإنفاق تكاليف ثابتة معينة، مثل تكاليف الإعلان والبحوث والعلاقات العامة... الخ.

❖ **التكاليف المتغيرة variable costs:** هي التكاليف التي تتغير كليا، تناسيبا مع التغير في مستوى النشاط مقاسا مثلا بعدد الوحدات المنتجة [69] ص45. (أنظر الشكل 28).
مع ملاحظة أن التكاليف المتغيرة تظل ثابتة بالنسبة للوحدة.

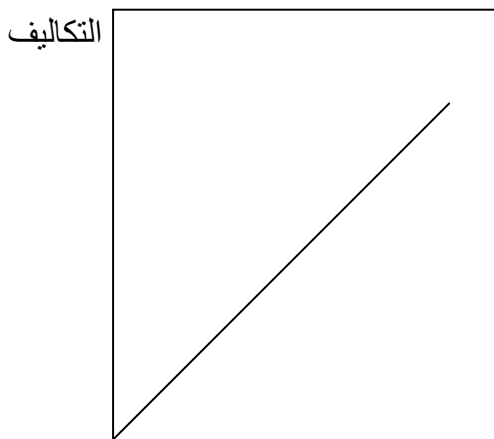


شكل رقم 28 : تطور التكاليف المتغيرة تبعا لمستوى النشاط [69] ص 47

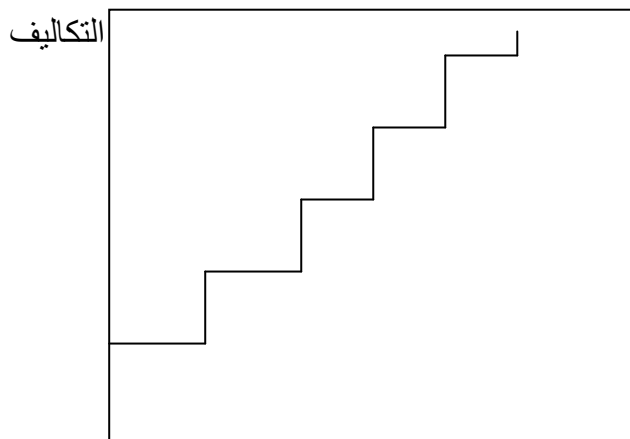
وعلى غرار التكاليف الثابتة نجد كذلك في التكاليف المتغيرة نوعين وهما [68] 281 :

- 1 - التكاليف المتغيرة الحقيقية **true variable costs**: يمكن اعتبار تكاليف المواد المباشرة تكلفة متغيرة حقيقية (أو تناسبية) لأن الكمية المستخدمة خلال المدة سوف تتغير تناسبيا مع مستوى نشاط المنتج.
- 2 - التكاليف المتغيرة السلمية: **step variable costs**: وهي التكاليف المتغيرة التي يمكن الحصول عليها في شكل دفعات (مثل تكلفة عمال الصيانة) باعتبار أن:
 - زمن عمال الصيانة يمكن الحصول عليه على دفعات.
 - وقت الصيانة غير المستخدم لا يمكن تخزينه وترحيله كمخزون للفترة التالية، سواء كان الوقت مستخدم بفاعلية أو لا.

ويعبر الشكل (29) عن اختلاف وسلوك التكاليف: المتغيرة الحقيقية، والمتغيرة السلمية.



تكاليف متغيرة حقيقية (مواد مباشرة)



تكلفة متغيرة سلمية (الصيانة)

شكل رقم 29 : تطور التكاليف المتغيرة تبعا لمستوى النشاط [68] 281

❖ **التكاليف المختلطة semi- variable or semi fixed costs** : وتشمل العناصر التي يصعب تصنيفها بكامل مقدارها على أنها تكلفة متغيرة أو ثابتة، ومن أمثلتها "إهلاكات سيارات التوزيع"، وتتضمن عناصر التكلفة المختلطة شقين [70] ص 110 :

الأول: يرتبط بالتغير في حجم النشاط ومن ثم فهو ينتمي إلى العناصر المتغيرة.
الثاني: يرتبط بمرور الزمن وبالتالي يصنف على أنه من العناصر الثابتة.

2.2.2.1.2. على أساس علاقتها بالمنتج أو موضوع التكلفة:

على هذا الأساس نجد صنفين من التكاليف وهما:

❖ **التكاليف المباشرة: direct costs**: هي تكاليف غرض تكلفة ما (كالمنتجات مثلا)، تتشكل من مجموعة أعباء نستطيع تخصيصها لذلك الغرض بشكل مباشر ودون التباس [69] ص 41.
أي هي التكلفة التي يمكن تتبعها بشكل واضح ومادي لوحدة تنظيمية محددة، فإذا كانت الوحدة التنظيمية موضوع الدراسة هي منتج معين فإن كل من تكلفة المواد والعمل الخاصة بالمنتج ستكون مباشرة.

❖ **التكاليف غير المباشرة indirect costs**: هي التكلفة الموزعة على عدة أغراض تكلفة [69] ص 42، بحيث يصعب تحديد نصيب كل غرض من تلك التكلفة، مع ملاحظة أنه يمكن أن تكون تكلفة غير مباشرة لغرض تكلفة ما، و مباشرة لغرض تكلفة آخر، كتكلفة صيانة الآلة بالنسبة للمنتجات هي تكاليف غير مباشرة، ولكنها بالنسبة للآلة هي تكلفة مباشرة.

3.2.2.1.2. على أساس علاقتها بالرقابة controllable and uncontrollable: [71] ص 63

❖ **التكاليف الخاضعة للرقابة controllable costs** : تعتبر كافة التكاليف في المدى الطويل الأجل خاضعة للرقابة عند مستوى إداري معين، أما بالنسبة للفترة قصيرة الأجل فتخضع بعض التكاليف للرقابة بينما لا يخضع بعضها لذلك، والتكاليف الخاضعة للرقابة هي التكاليف التي يمكن تغييرها عند مستوى إداري معين، أي يمكن التأثير عليها تأثيرا مباشرا .

❖ **التكاليف غير الخاضعة للرقابة uncontrollable costs**: هذا النوع من التكاليف لا يمكن التأثير عليها أو تغييرها عند مستوى إداري معين.

وبناء عليه فإن التكاليف غير القابلة للرقابة في مستوى إداري معين يمكن أن تكون قابلة للرقابة في مستوى إداري آخر يكون عادة مستوى أعلى من المستوى الأول [72] ص 86.

4.2.2.1.2. على أساس علاقتها باتخاذ القرار:

- ❖ **تكلفة الفرصة البديلة:** تعرف تكلفة الفرصة البديلة، (أو الضائعة) بأنها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة إذا اختير إجراء معين بدلا من إجراء آخر [68] ص60.
- ويمكن التعبير عنها بأنها هي المزايا التي نتخلى عنها بسبب اختيارنا حلا ما بدلا من اختيار أحسن حل عند الآخرين.
- ❖ **التكاليف التفاضلية differential costs:** هي الفرق بين تكاليف بديلين، أي ستكون مختلفة في حالة استخدام أي بديل من البدائل المعروضة والتكاليف التفاضلية قد تكون ثابتة أو متغيرة، وتعلب هذه التكاليف دورا أساسيا في اتخاذ القرارات [71] ص64.
- ❖ **التكاليف الغارقة sunk costs:** هي تكاليف لا تتأثر بأي قرار من القرارات المعروضة، فهي مرتبطة باختيارات سابقة وبالتالي لا يجب استخدامها في تحليل البدائل.

5.2.2.1.2. على أساس علاقتها مع الزمن:

يمكن إدراج نوعين من التكاليف المرتبطة بعامل الزمن وهما [69] ص51 :

- ❖ **التكاليف الفعلية reel costs:** هي تكاليف محسوبة، فهي تكاليف استنفذت من أجل إنتاج سلع أو خدمات.
- ❖ **التكاليف المعيارية standards-costs:** هي تكاليف مقدرة مسبقا على أساس عدة معايير وتهدف إلى تحديد وتصحيح الانحرافات.

6.2.2.1.2. حسب وظائف المؤسسة:

حسب هذا الأساس يمكن تصنيفها إلى عدة أنواع، وذلك حسب طبيعة المؤسسة، وعموما تكون

على الشكل التالي:

- تكلفة الشراء.
- تكلفة التخزين.
- تكلفة الصنع.
- تكاليف التوزيع.
- تكاليف البحث والتطوير.

7.2.2.1.2. حسب علاقتها بطبيعة الأنشطة في المؤسسة، ونجد:

- ❖ **تكاليف الأنشطة الرئيسية:** كما ذكرنا سابقا هي الأنشطة التي تكون لها علاقة مباشرة بإيجاد المنتج الجديد، انطلاقا من المراحل الأولى لسيرورة عملية الإبداع حتى مرحلة التسليم للزبائن.
- ❖ **تكاليف الأنشطة الداعمة:** تكمن أهميتها في مساندة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا تستطيع الأنشطة الرئيسية القيام بمهامها كما ينبغي، وكما ذكرنا في الفصل الأول فهي تتمثل في أنشطة: التموين، التطور التكنولوجي، وتسيير الموارد البشرية، والبنية القاعدية للمؤسسة.

8.2.2.1.2. حسب علاقتها بقيمة الأنشطة:

وهي تنقسم إلى مجموعتين وهما:

- ❖ **الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج / خدمة Value Added Activities :** فالأنشطة التي تضيف قيمة هي تلك الأنشطة التي يقتنع الزبائن أنها تضيف منفعة أو قيمة للمنتج/الخدمة، بالإضافة إلى الأنشطة الأخرى التي تقدم خدمات مباشرة وضرورية للأنشطة التي تضيف القيمة وتحافظ على وجود المؤسسة.

وتبعاً لذلك تستخدم المؤسسة هذا المفهوم للفصل بين نوعي التكاليف، حيث تبقى على التكاليف التي تضيف قيمة وتتجنب التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج / خدمة [67] ص 103.

- ❖ **الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج Non-Value Added Activities:** هي تلك الأنشطة غير الضرورية والتي يمكن التخلص منها دون التأثير على قيمة المنتج ودون التأثير على أداء الأنشطة الأخرى، ويلاحظ أن هذه الأنشطة تستهلك موارد الوحدة دون إضافة إلى قيمة المنتج ومن أمثلتها التخزين ومناولة المواد وإصلاح الإنتاج المعيب ووقت الانتظار... الخ.

ونشير إلى أن تبويب التكاليف في المؤسسات على أي أساس كان، لا يكفي وحده في مساعدة هذه المؤسسات على إدارة تكاليفها بفاعلية وكفاءة، بل يجب على هذه الأخيرة البحث عن البدائل التي تتوافق مع المتطلبات الجديدة التي تفرضها بيئة الأعمال المعاصرة، و من بين البدائل المطروحة نظام ABC، الذي أصبح يفرض نفسه نظرا للأسباب التي سنتطرق إليها في العنصر القادم.

3.1.2. عدم استجابة أنظمة التكاليف التقليدية لمتطلبات بيئة التصنيع المعاصرة:

خلال الثلث الأخير من القرن الماضي (20) ومطلع القرن الحالي (21) برزت العديد من المتغيرات في شتى المجالات، كانت من أبرز تداعياتها ازدياد حدة المنافسة على المستويين المحلي والعالمى، مما حدى بالصناعيين إلى اتباع سياسات إنتاجية أكثر مرونة وتنوعا، والبحث عن أسواق

جديدة عبر التوسع الجغرافي والوظيفي، والتحرك بسرعة لمواجهة احتياجات المستهلكين، مما نجم عنه تطورات متسارعة في الأنظمة الإنتاجية باتجاه استخدام أوسع للتكنولوجيا الحديثة، الأمر الذي أثر على هيكل تكلفة الإنتاج بسبب تراجع نسبة العمل المباشر في معظم الصناعات، كما أن ازدياد درجة تنوع وتعقد المنتجات من جهة وتطور الهياكل التنظيمية للمؤسسات جعل من الأنشطة الإدارية تبدو أكثر تعقيدا.

ويمكن تلخيص الأسباب المتصلة بمتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة التي أدت إلى إعادة النظر في أنظمة التكاليف التقليدية من جهة، و حتمية اعتماد نظام التكلفة على أساس النشاط ABC، من جهة أخرى، على النحو التالي:

1.3.1.2. المنافسة الشديدة والمنتزاع:

مما لا شك فيه أن ما يشهده العالم الآن من حرية في التجارة الدولية، وانفتاح في الأسواق، قد ساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها المؤسسات بكل أنواعها أمام المنتجات المحلية والأجنبية، وبالتالي أصبح هدف زيادة الحصة من السوق أو على الأقل المحافظة على نفس الحصة من السوق يعتبر من الأهداف الحيوية التي تشغل اليوم حيز تفكير إدارة المؤسسات.

إن عولمة المؤسسات (تنوع الأسواق، المسار السريع للابتكار على مستوى الإنتاج والتكنولوجيا) عدلت من محددات المنافسة على المستوى العالمي، إن النموذج الجديد للمنافسة الذي يمثل - في بداية القرن 21- مصدرا للمزايا التنافسية، ليس مرتبطا بتوفر المواد الأولية فحسب، بل مرتبط أكثر بنوعية المرافق، والكفاءات والقدرات التنظيمية والتقنية وكذلك تكاليف الإنتاج، وذلك من أجل تحقيق أكبر هامش ربح لأن تدني هذا الأخير هو انعكاس لاحتدام المنافسة سواء على المستوى المحلي أو العالمي.

وعليه فقد أصبحت المؤسسة مطالبة أكثر من أي وقت مضى بالاستجابة بسرعة لمتطلبات البيئة

الصناعية المفروضة و المتسمة بـ [73] ص 93 :

- تسريع وتيرة الإنتاج وذلك بالتصريف السريع للمنتجات (الأسواق).
- تعقيد العمليات الإنتاجية كنتيجة لإدخال التقنيات الحديثة.
- تنمية الأنشطة المتعلقة بالقطاع الثالث (tertierition) وتزايد أهمية الوظائف الداعمة والخارجية مقارنة بالأنشطة ذات الطابع الإنتاجي المحض.
- التنوع في الأنشطة لأجل إحداث التجزئة الإستراتيجية الموجهة للأسواق.

وبناء على ما سبق نستطيع القول أن مؤسسة القرن 21 أصبحت تمارس نشاطها في جو تسوده منافسة حادة ذات استراتيجيات هجومية البقاء فيه للأقوى والأحسن والأجدر والأعلى جودة بأقل تكلفة، مع أكثر ملائمة لرغبات المستهلك، مما حدى بها إلى البحث عن طرق وآليات بهدف تحقيق ذلك، فعمدت إلى استخدام أفضل ما استجد من التقنيات وأساليب الإدارة الحديثة، هذه التوجهات لا يمكنها بأي حال مسايرة أنظمة التكاليف التقليدية.

وقد أجمعت جل الدراسات أن حل مشكلة تدنى الربحية، يكمن في ضرورة أن تعيد إدارة المؤسسة ترتيب أولوياتها بحيث يكون التركيز على زيادة الربحية في ظل مستوى المبيعات الحالي بدلاً من تخفيض الأسعار لتحقيق زيادة حجم المبيعات، بمعنى أن تعمل المؤسسة على ترشيد استخداماتها لمواردها المتاحة لكي تكون أكثر ربحية بدلاً من تخصيص أسعارها.

2.3.1.2. تغيير فلسفة التسيير:

إن من بين أهم الافتراضات التي كانت تقوم عليها الإدارة هو وضع الأهداف للعاملين لتحقيقها بإتباع اللوائح الموجهة لهم لكي ينفذوا الأوامر التي تحملها.

إلا أن هدف الإدارة المعاصرة هو إفساح المجال للقدرات الإبتكارية للعاملين من خلال تكوين قيم وقناعات مشتركة في ظل تمتعهم بسلطات واسعة، يمكن التعبير من خلالها عن آمالهم وأفكارهم في اتجاه تنفيذ رسالة المؤسسة.

ومن جهة أخرى فإن الإدارة بمفهومها العصري أصبحت تحقق أهداف المؤسسة من خلال الرضا التام للزبون، كنتيجة للقيمة التي تتمتع بها منتجاتها وخدماتها عن منتجات وخدمات نظيراتها.

فإذا كان الزبائن سابقا يشكلون عاملاً ثانوياً حيث تنص فلسفة المؤسسة على القيام بما يمكن أن تقوم به، ومن ثم تحاول بيع منتجات هذا العمل إلى هؤلاء الزبائن، غير أن فلسفة الإدارة المعاصرة تتطلب البدء بالزبائن وما يرغبون به ومن ثم العمل عكسيا باتجاه الخلف [31] ص 13.

3.3.1.2. الدور المتنامي للتكنولوجيا على حساب العمل المباشر:

لقد كان في نظر المفكرين الاقتصاديين على مر الزمن أن عنصر التكنولوجيا ليس عنصر إنتاج مستقل، وحتى أن دالة الإنتاج لـ: C.DOUGLAS، لم تشمل في البداية عنصر التكنولوجيا كعنصر مستقل، إلا أن أول الاقتصاديين الذين أدخلوا احتساب مردود التكنولوجيا كعنصر مستقل إضافة إلى

العمل (L) ورأس المال (K) هو: T. REPERT وهذا في دالة الإنتاج الشهيرة: $Q = (K, L, T)$: والمتغير T الذي يمثل الزمن يمثل كذلك المتغيرات التكنولوجية [74] ص3.

وإذا كانت فلسفة الثورة الصناعية قد قامت على أساس الانتقال التاريخي من الصناعة اليدوية التي تعتمد في الأساس على الأعمال العضلية إلى الصناعة التي تعتمد على الآلات، فإن الثورة التكنولوجية قد قامت بإدخال الأتمتة AUTOMATISM التي تقوم ليس فقط مقام الأعمال العضلية بل يتعدى ذلك إلى الأعمال الذهنية.

وتعتمد نظم التصنيع الحديثة على تقنية التصنيع المتقدمة: Advanced Manufacturing Technology، كما تتطلب فكرا إداريا متطورا في كافة المجالات التخطيطية والرقابية وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، أي أن التطور التقني والتطور الإداري هما العمود الفقري لنظم التصنيع الحديثة، وذلك في شكل نظام متكامل يتمثل في مجالات التسيير والإدارة من جهة، وعملية إنتاج كاملة بما في ذلك التصميم وضبط المعايير والمقاييس والجودة من جهة أخرى، ويتم ذلك باستخدام الحد الأدنى من التدخل الإنساني.

ومن أمثلة نظم التصنيع الحديثة نجد [67] ص57 :

- نظام التصميم بمساعدة الحاسب: Computer-Aided Design (CAD)
- نظام الإعداد الهندسي بمساعدة الحاسب: Computer-Aided Engineering (CAE)
- نظام التخطيط بمساعدة الحاسب: Computer-Aided Process Planning (CAPP)
- نظام الإنتاج والتجميع: Design for Manufacturing & Assembly (DMA)

ومما سبق نستطيع القول أن التكنولوجيا قد أصبحت عامل إنتاج هام ضمن عوامل الإنتاج بالإضافة إلى تأثيرها غير المباشر على عناصر الإنتاج الأخرى، مما أدى إلى تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة على حساب تكلفة اليد العاملة، الأمر الذي أبرز مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة، وزيادة هذه الأخيرة ينتج عنه ثلاث نتائج سلبية [75] ص21 :

- زيادة نطاق نشاط المؤسسة: من السهل إضافة نشاطات جديدة ولكن من الصعب إلغاء أنشطة كانت موجودة.

- زيادة وقت اهتلاك الاستثمارات: هذا الأمر يجعل المساهمين في حالة قلق بشأن المردودية المنتظرة.
- زيادة الضغط الإداري: مما يؤدي إلى ثقل كبير في العمل الإداري في المؤسسة.

وعليه يمكن القول أن التكنولوجيا قد أزالت النظرة التقليدية المستمدة من تعاريف أصناف التكاليف المتعلقة ب: اليد العاملة، الوسائل، الأعباء غير المباشرة، والسؤال المطروح هو كيف يمكن إدماج التقنية في كل صنف من هذه الأصناف [75] ص 19؟.

وعليه كان لا بد من إعادة النظر في الأنظمة الكفوية التقليدية، والتوجه نحو بديل يراعي المتغيرات المسجلة، ومنها الاستخدام الأوسع للتكنولوجيا الحديثة في العمليات الإنتاجية.

4.3.1.2. الزيادة في تنوع وتعقد المنتجات:

إن تعدد المنتجات وتنوعها من حيث الحجم أو النوع كاستجابة لتعدد وتغير أذواق المستهلكين جعل من العملية الإنتاجية أكثر تعقيدا عما كان عليه الحال من قبل، حيث أن هذا التنوع في الأذواق يؤدي إلى التنوع في أصناف المنتجات.

وقد أدى تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والموصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى الجهود المطلوبة لخدمة وإنتاج هذه المنتجات، بمعنى التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج.

4.1.2. القصور الوظيفي في الممارسة المحاسبية لدى أنظمة التكاليف التقليدية:

بالإضافة إلى عدم مسايرة الأنظمة الكفوية التقليدية التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال، فإن هذه الأنظمة تتصف بعدة عيوب تجعلها لا تستطيع مراقبة جزء مهم من التكاليف الإنتاجية، ولا تحديد مسبباتها ولا حتى مبالغها، وكذلك اعتمادها على طرق مبسطة وتقريبية في احتساب وتوزيع التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي يؤدي إلى وجود تشوهات في البيانات الكفوية ومن ثم إعطاء معلومات مغلوطة لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات خاصة تلك المتعلقة بتسعير المنتجات، مما يؤدي إلى عدم معرفة المنتجات المربحة من تلك التي يتولد عن إنتاجها خسارة، مما يخفّض من القدرة التنافسية لجميع منتجات المؤسسة، الأمر الذي يؤثر سلبا على بقاء هذه الأخيرة واستمرارها.

ونجد أغلب الأنظمة التقليدية لقياس التكاليف تعتمد على أحد المبدئين لتحميل التكاليف وهما [76] ص 37 :

- **مبدأ التحميل الشامل (الكلي):** ويقوم هذا المبدأ على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج أو المبيعات بنصيبها الكامل من كافة عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

- مبدأ التحميل الجزئي: ويقوم على ضرورة تحميل وحدة الإنتاج أو المبيعات بالتكاليف التي ترتبط بها بعلاقة واضحة، وتستبعد التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدات النشاط حيث تحمل على نتيجة الفترة.

أما معدلات التحميل في الأنظمة الكفوية التقليدية فيتم تقديرها طبقاً لتكلفة العمل المباشر، عدد ساعات العمل، عدد ساعات تشغيل الآلات... الخ.

ثم أن الجمع بين عناصر التكاليف غير المتماثلة من حيث سلوكها أو مسبباتها ثم تحميلها على أساس واحد يعتبر عملاً غير مبرر على الإطلاق.

وإجمالاً يمكنني حصر أهم أوجه القصور في الأنظمة الكفوية التقليدية في العناصر التالية:

1.4.1.2. المنتجات تستهلك الموارد حسب حجمها الإنتاجية:

تقوم الأنظمة الكفوية التقليدية على افتراض أن المنتجات تستهلك الموارد حسب حجمها الإنتاجية، أي أنها تعتبر أن العامل المفسر للتكاليف هو حجم الإنتاج، حيث يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات عمل مرتبطة بحجم الإنتاج (عدد ساعات العمل المباشر، عدد ساعات دوران الآلة... الخ)

وبناء على معدلات التحميل المذكورة آنفاً يستلزم أنه كلما زادت عدد الساعات مثلاً، كلما زادت التكاليف وهذا لا ينطبق على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة.

كما أنه لا يمكن لأساس تخصيص واحد أن يستوعب بدقة كل مدخلات التكاليف التي استهلكتها المنتجات، حيث أن استخدام أسس تحميل مرتبطة بالحجم بمفردها لتتبع التكاليف سيؤدي إلى عدم دقة التكاليف في حالة عدم ارتباط بعض الأنشطة التي تستهلكها المنتجات بالحجم، فمثلاً مضاعفة حجم الإنتاج لا يتطلب بالضرورة مضاعفة عدد مرات أو عدد ساعات إعداد الآلات للإنتاج، ولذلك فإن تتبع التكاليف التي تنشأ بسبب أنشطة غير مرتبطة بالحجم يتطلب بالضرورة أسس تحميل مستقلة عن الحجم، أي يتطلب نظام تتبع تكاليف الأنشطة وليس المنتجات [77] ص 44.

أما في حالة تنوع المنتجات (منتجات خاصة، منتجات نمطية) في هذه الحالة من الخطأ تفسير التكلفة الكلية بعامل حجم الإنتاج، بل يجب الأخذ في عين الاعتبار تنوع وتعدد المنتجات [69] ص 145، وهذا ما تتجاهله الأنظمة الكفوية التقليدية.

كما أنه في ظل هذه الأنظمة، وجود منتجات بكميات قليلة يتم توزيع تكاليف أنشطتها على كل خطوط الإنتاج، ينتج عنه تحميل تكاليف أكثر للمنتجات التي تنتج بكميات كبيرة الأمر الذي ينجم عنه تشويهه في تكاليف كل المنتجات [78] ص 166.

2.4.1.2. استخدام أنظمة التكاليف التقليدية علاقات جد مبسطة في توزيع التكاليف:

تستخدم الأنظمة التقليدية علاقات بسيطة في توزيع التكاليف في شكل عمليات حسابية تعتمد على الأرقام متجاهلة تعقيدات الأنشطة والمسارات الإنتاجية.

وقد خلاص كل من: JOHNSON and KAPLAN 1987 في كتابهما الشهير [79] ص 624 :
"the rise and Fall of Management Accounting" أن بيانات التكلفة التي تنجم عن هذه الأنظمة لا يتم توفيرها في الوقت الملائم، وغير دقيقة وتتصف بالعمومية والإجمالية ومن ثم فهي لا تخدم إطلاقاً المسيرين خاصة فيما يخص اتخاذ القرارات المناسبة.

3.4.1.2. اعتماد أنظمة التكاليف التقليدية على المتغيرات المالية:

تستند الأنظمة التقليدية في معظمها إلى المتغيرات المالية (تكاليف العمل، المواد) ولذلك فإن مدخلات البيانات والمعلومات في هذه الأنظمة تعتمد أساساً على المحاسبة المالية وكأن محاسبة التسيير جزءاً منها.

أما من حيث المخرجات فينحصر تقديم المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، مثل تقييم المخزون السلعي، تكلفة إنتاج الدورة، تكلفة الوحدة المنتجة... الخ.

وفي ظل ارتباط أنظمة التكاليف التقليدية بمتغيرات مالية فستظل هذه الأنظمة في معزل عن المهام التي يفترض تحقيقها والتي من بينها [78] ص 167 : توفير معلومات كافية ودقيقة للمسيرين، إدارة الأداء، تحليل سلوك التكلفة...

وإضافة إلى ما سبق فإن التوجهات الحالية للمؤسسات من أجل تبني أساليب إدارية أكثر ملائمة كأسلوب: الإنتاج في الوقت المحدد: (J I T) just in time، قد جعل من اعتماد أنظمة تكاليف بهدف تقييم المخزون أمراً غير مبرر.

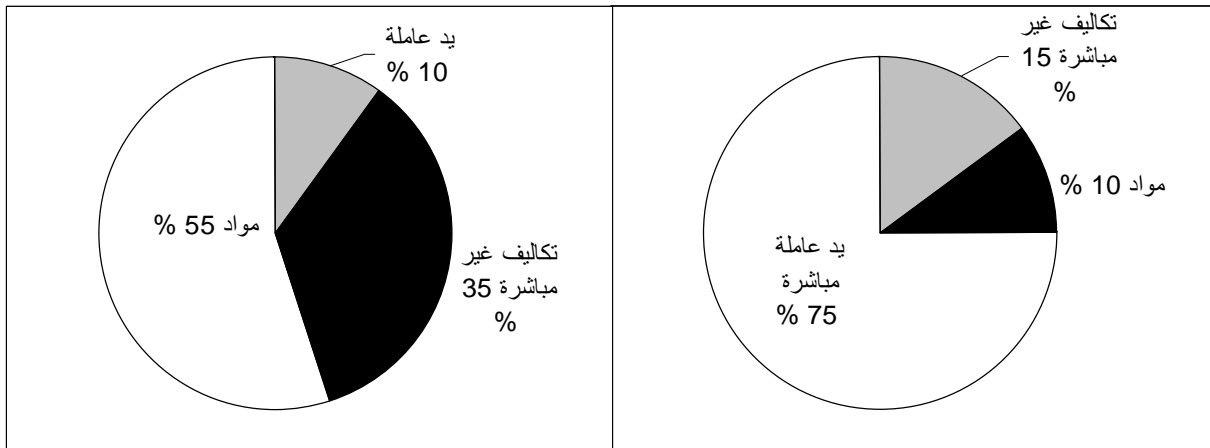
4.4.1.2. عدم الأخذ بعين الاعتبار تغيير الأهمية النسبية في هيكلية التكاليف:

يمكن التعبير عن هذا التغيير من خلال النقاط التالية:

❖ تزايد نسبة التكاليف غير المباشر على حساب تكلفة اليد العاملة المباشرة: تعتبر بيانات تكلفة المنتج العنصر الأهم في القرارات الإدارية الهامة [79] ص620، وكما أوضحنا سابقا فإن تكلفة المنتج يمكن تقسيمها إلى قسمين، تكاليف مباشرة مرتبطة بالوحدة المنتجة، وتكاليف غير مباشرة التي هي مرتبطة بالنشاطات المدعمة لعملية التصنيع.

وحتى بداية النصف الثاني من القرن العشرين، كانت معظم الصناعات تعتمد في نشاطها الإنتاجي على الأيدي العاملة، ولذلك شكلت تكاليف العمل المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي التكلفة الكلية للمنتج ونتيجة لذلك لم يشكل موضوع توزيع التكاليف غير المباشرة لمسيرى المؤسسات أي حرج، حيث استخدمت طرق بسيطة في توزيع هذا النوع من التكاليف، التي كانت لا تشكل جزءا كبيرا من هيكل تكلفة الإنتاج، أما في بيئة التصنيع الحديثة فإن نسبة العمل المباشر لم تعد تتعدى 10% وفي نفس الوقت زادت نسبة التكاليف غير المباشرة حيث تقدر بـ: 90% [79] ص621.

إلا أن هذا التغيير لم يأخذ في عين الاعتبار عند المؤسسات التي تعتمد على الأساليب القديمة في التسيير خاصة المتعلقة منها بمحاسبة التسيير، حيث حسب دراسة لـ BRIMSON & BERLINER سنة 1988 استخلصا أن الاهتمام الذي توليه هذه المؤسسات لإدارة ومراقبة اليد العاملة المباشرة أكبر من الاهتمام المخصص لكيفية إدارة التكاليف غير المباشرة، حيث أن اليد العاملة المباشرة تستحوذ على 75% من مجهودات محاسبة التسيير، في حين أنها قسطها من إجمالي التكاليف لا يتعدى 10%، أما المجهودات المخصصة للمواد والتكاليف غير المباشرة فتقدر بـ 10% و 15% على التوالي في حين أنها تمثل 55% و 35% من التكاليف الكلية [78] ص166، ويمكن تلخيص نتائج الدراسة في الشكل (30).



شكل رقم 30: نسبة الإهتمام باليد العاملة المباشرة على حساب التكاليف غير المباشرة [69] ص147-148

وأمام الزيادة الكبيرة في نسبة التكاليف غير المباشرة على حساب تكلفة اليد العاملة المباشرة، وما تحدثه هذه الزيادة من أثر على الأرباح وعلى الموقف التنافسي للمؤسسة، فإن مشكلة توزيع هذه التكاليف وتحميلها على المنتجات أو أغراض التكلفة بقدر استهلاكها لها، يعد مطلباً ملحا ولا يتسنى ذلك إلا من خلال إعادة النظر في طرق عمل الأنظمة الكفوية التقليدية.

❖ **خلل في تحديد التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة:** نظرا للتحويلات التي تشهدها بيئة التصنيع المعاصرة، أصبح الاعتماد على المدخل التقليدي في التفريق بين التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة أمرا غير مجدي، وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

- ازدياد الأنشطة المتولدة عنها أعباء هيكلية التي أصبحت ذات أهمية وهذا بسبب [80] ص 73 :
 - تحول العديد من تكاليف اليد العاملة إلى تكاليف ثابتة بسبب تحول الأجور إلى رواتب شهرية، وارتفاع إجراءات الحماية اتجاه الأجراء.
 - ارتفاع الاستثمارات غير المادية، نظرا للاهتمام بالبحث والتطوير، التسويق المعلوماتية... الخ.
 - تراجع ميزات اقتصاد الحجم نتيجة لاستعمال وسائل معلوماتية جديدة، خفة نظام الإنتاج والتسيير المحكم لوسائل المساعدة الخارجية ولذلك يمكن القول بأن تزايد التكاليف الثابتة وأهمية وحدات الدعم تؤدي عادة إلى **"لا اقتصاديات الحجم"** هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فإن التطورات السالفة الذكر تفرض التفكير في قضية الإهلاكات التي اعتبرت كلاسيكيا تكاليف ثابتة، إلا أن التجهيزات الحديثة هي تجهيزات نستطيع تقسيمها إلى عناصر ثابتة كالألات، وعناصر متغيرة كالوسائل التي تكون لها علاقة مباشرة مع حجم الإنتاج [76] ص 54، كل هذا يجعل التوجه إلى تقسيم التكاليف إلى تكاليف مباشرة يمكن تتبعها وتكاليف غير مباشرة (لا يمكن تتبعها) أمرا أكثر توافقا مع متطلبات الإنتاج الحديثة.

وكما هو ملاحظ فإن التكاليف الثابتة تزداد كلما أصبحت الأعمال أكثر تعقيدا وترتفع نسبتها إلى إجمالي التكاليف، وعلى الرغم من ذلك فهي تستبعد في اتخاذ القرارات مما يؤدي إلى عدم ملائمة الأنظمة الكفوية التقليدية لأغراض اتخاذ القرار لعدم واقعية التقسيم التقليدي للكلفة، في أغلب الحالات.

5.4.1.2. اختلال فكرة تجانس الأقسام:

تقوم فكرة تجانس الأقسام على مبدأ أن الموارد تستهلك من قبل وحدات المؤسسة التي تقدم الخدمات، حيث يتم إعداد المنتجات النهائية عن طريق التجميع من أجل توجيه التكاليف غير المباشرة نحو المنتجات، و يكفي تحميلها على الوحدات، ثم على المنتجات بالتناسب مع الخدمات التي تتلقاها من الوحدات.

يصطدم هذا المسلك بصعوبة تحديد وقياس الخدمة التي تقدمها كل وحدة إلى كل منتج، حيث يتم ذلك بواسطة وحدة تدعى "وحدة العمل" والتي لا تعتبر بالضرورة سببا في التكاليف بل هي المتغير الذي يبدو مرتبطا بهذه الأخيرة [60] ص 63.

أما القسم المتجانس فهو الوحدة التي حددت من أجلها وحدة العمل، الشيء الذي يدل على أن هذه الوحدة تحدث نشاطا واحدا حسب عملية ثابتة دون الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الحدث المولد لهذا النشاط. أما وجود القسم المتجانس في المؤسسات كما يصوره مروجو هذه الطريقة فنادر الحدوث إلا في حالة تنظيم جد تايلوري، أوفي العمليات الإنتاجية المحضنة.

وبناء على ما سبق، وبإجماع الأكاديميين والمهتمين، فقد أصبح الاعتماد على مثل هذه الطرق في إدارة وتتبع التكاليف أمرا في غاية الخطورة.

6.4.1.2. إهمال دور الأنشطة في تحميل التكاليف:

تقوم أنظمة التكاليف التقليدية على مبدأ مفاده أن المنتجات أو أغراض التكلفة هي التي تستهلك الموارد، ولكن الواقع العملي يثبت عكس ذلك، حيث نجد المنتجات أو أغراض التكلفة تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، وبذلك تكون أنظمة التكاليف التقليدية قد أهملت دور الأنشطة في تحميل التكاليف، ويمكن توضيح ذلك في الشكل (31).



شكل رقم 31 : إهمال دور الأنشطة في أنظمة التكاليف التقليدية، المصدر من تصور الطالب

وبالإضافة إلى مبدأ التحميل غير الواقعي المتبع في الأنظمة الكفوية التقليدية، فهذه الأخيرة تهمل كليا الأنشطة الداعمة والأنشطة التسويقية رغم أهميتها، فقد أظهرت بعض الدراسات المسحية أن تكاليف التسويق تشكل حوالي 50% من تكلفة المنتج في بعض الشركات الأمريكية [79] ص 627. وعليه فقد أصبح من الأهمية بمكان إيجاد الوسائل المناسبة للرقابة على مصاريف هذه الأنشطة.

7.4.1.2. انطواء أنظمة التكاليف التقليدية على نفسها وعدم إنشائها للقيمة:

كنا قد توصلنا في بداية هذا المبحث، أن من بين خصائص محاسبة التسيير التقليدية، هي عدم تفتحها على الأطراف الخارجية، واقتصارها على خدمة الأطراف الداخلية في المؤسسة، إلا أن تقسيم

المؤسسة على قطاعات لتحديد أي منها زادت أو تقلصت القيمة فيه يتطلب أشكالاً إضافية من التحليل لا يتم توفرها على مستوى أنظمة التكاليف التقليدية، وهذا بسبب عدم توليدها للمعلومات بالكمية الكافية والدقة المطلوبة والسرعة المرجوة، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فإنشاء القيمة بحسب النظرة الجديدة وهي قيمة التبادل الناشئة عن تقويم الزبائن لمختلف الصفات التي يمكن الاستدلال بها في المزدوجة " منتج / خدمة " المقترح لهم، هذا هو السبب الذي يفرض على نظام التكاليف، الانتقال من المفهوم المنطوي على ذاته لكي يتطور بشكل متزايد نحو هيكله متجهة كلية نحو الذات، ومن هذا المنطلق ينتظر من هذا النظام ليس فقط إعطاء قراءة لاستهلاك الموارد، سواء حسب كل مركز مسؤولية أو كل منتج، وإنما الواجب أيضاً اقتراح قراءة لمسار إنشاء القيمة من طرف المؤسسة وبتحقق هذا الشرط، تتحقق مهمة نظام محاسبة التسيير بالمساهمة فيما اعتبر دائماً مفتاح المردودية: التسيير المتزامن للتكاليف والقيمة [61] ص 177.

كانت هذه أهم أوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية، ولتوضيح ذلك أكثر يمكن الاستشهاد بنتائج الدراسة التي أجريت في مصر من طرف الباحث مجدي محمد سامي: حول توظيف نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام للمعلومات وقد شملت الدراسة أكاديميين ومختصين وكانت نتائجها فيما يخص أسباب قصور الأنظمة الكفوية التقليدية كما يلي [81] ص 391:

- تفتقر نظم التكاليف التقليدية إلى الموضوعية ودقة قياس التكاليف (غير المباشرة).
- غياب العلاقة السببية بين أساليب تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة والهدف الأساسي من التخصيص.
- يقدم نظام التكاليف التقليدي معلومات مظلمة للإدارة، وقد تضيع الفرصة على المؤسسة في تحسين الطريقة التي تخدم بها زبائنها.
- يغفل نظام التكاليف التقليدي - كنظام معلومات - تكلفة الأقسام الأخرى مثل التصميم والبيع وتنفيذ الأوامر.
- قصور مناهج التكلفة المتعارف عليها عن تقديم حل مناسب لمشكلة تحميل المنتجات بالتكاليف.
- إن تخصيص التكاليف غير المباشرة واختيار أسس التحميل يتم بطريقة غير منهجية.
- إن نظم التكاليف التقليدية تسعى إلى تحقيق أهداف المحاسبة المالية أكثر من توجيهها إلى تقديم معلومات مفيدة للتنظيمات في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية.
- تهتم نظم التكاليف التقليدية بصفة رئيسية عند تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات على التكاليف الصناعية ولا تهتم كثيراً بالتكاليف الأخرى، أو الأقسام غير الصناعية.

- عدم استطاعة نظم التكاليف التقليدية مواكبة المؤسسات التي حدث فيها تغيير في هيكل التكلفة، فضلا على أن منتجاتها تتسم بالتعدد والتعدد، كما أنها لا تواكب التطور الذي حدث في بيئة الأعمال الحديثة مما جعل نظمها قاصرة عن تقديم معلومات دقيقة عن تكاليف هذه المؤسسات.

- هناك قصور في نظام التكاليف التقليدي من حيث الممارسات والتقارير المحاسبية الملائمة للأسلوب المستخدم في الإنتاج برغم تركيز متخذ القرارات على أهمية تلك التقارير والمعلومات.

هذه كانت أهم النقاط التي توصلت إليها الدراسة فيما يتعلق بأسباب قصور أنظمة التكاليف التقليدية وهي تتوافق مع ما أوردها أنفا، ولذلك يمكن القول أن نظم التكاليف التقليدية تطبق ماليا وإداريا بنجاح حيث لا تتعدد المنتجات، وحيث تكون التكاليف غير المباشرة ضئيلة نسبيا، (صناعية وغير صناعية)، وحيث لا تستخدم التكنولوجيا الحديثة أين يتم الاعتماد على نظم إنتاج تقليدية في ظل بيئة لا تتميز بالمنافسة.

وهذه كلها ظروف سادت سابقا حتى الربع الأخير من القرن العشرين وهي الآن في طريقها إلى التلاشي مما يفتح الباب أما نظرية تكاليف وإدارية، هي نظام التكلفة على أساس الأنشطة المعروف اختصارا بـ: ABC والذي سنحاول دراسته فيما تبقى من البحث.

2.2. مفهوم، متطلبات، ومكونات نظام ABC:

إن التحديات التي تفرضها بيئة الأعمال المعاصرة على المؤسسات بكل أنواعها، تتطلب من هذه الأخيرة إعادة النظر في أنظمتها الإدارية والإنتاجية التقليدية، ومن أهم ركائز الأنظمة الإدارية الحديثة تشغيل نظام محاسبي كفاء وقادر على توفير المعلومة المناسبة لمتخذي القرار وفي الوقت المناسب، ومن القرارات التي تمس بصورة مباشرة موقع المؤسسة التنافسي تسعير منتجاتها أو خدماتها، وقد أدت الحاجة للعديد من المؤسسات إلى قياس كيفية استخدام مواردها بشكل أكثر دقة من أجل تحسين أنظمة التكاليف لديها، وإحدى هذه الأنظمة هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم هذا النظام والظروف، المؤشرات، والشروط الواجب توفرها لتطبيقه مع ذكر المكونات التي ينأسس عليها.

1.2.2. المفهوم والخلفية التاريخية لنظام A.B.C:

نظرا للإهتمام المتزايد بهذا المدخل منذ ظهوره، فقد أطلقت عليه عدة تعاريف، تركز في مجملها على المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام، وقبل التطرق للتعريف المعطاة له، يمكن التذكير بخلفية ظهوره.

1.1.2.2. ظهور نظام ABC:

نظرا للتشوهات التي تتصف بها أنظمة التكاليف التقليدية، بدأت جهود البحث عن بديل لهذه لأنظمة خلال عقد الستينات، وذلك نتيجة للتطورات التي طرأت على بيئة أعمال المؤسسات، واشتداد المنافسة المحلية والعالمية أمام منتجاتها، وعليه فقد بدأ المحاسبون الإداريون يجدون أنفسهم أمام تحد جديد وهو الوصول إلى أفضل الطرق لتوزيع التكاليف غير المباشرة لما لذلك من تأثير على حل الكثير من المعضلات الإدارية.

إلا أن جميع المحاولات المقدمة لم تتطور إلى حل مقنع يكون بديلا للأنظمة التقليدية السائدة آنذاك، حتى حل عام 1987 حين قدما الباحثان R. KAPLAN & R. COOPER نظاما جديدا للتكاليف أصبح يعرف في ما بعد بنظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Cousting أو المحاسبة على أساس الأنشطة Activity based accounting، وكان الاهتمام الأول لهذا النظام عند ظهوره هو حساب سعر التكلفة أكثر دقة إلا أنه تطور فيما بعد ليصبح دوره يتعدى حساب التكاليف إلى توليد المعلومات الخاصة بالعمليات المراد انجازها.

2.1.2.2. تعريف نظام A.B.C:

لقد حُص نظام A.B.C بتعريفات عديدة نذكر منها:

تعريف HORNGREN "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو مدخل كلفة يركز على الأنشطة كأغراض كلفة رئيسية (COST OBJECT)" [82] ص 61.

تعريف DAVIDSON " ABC هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكُلف (COST POOL) والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها" [82] ص 61.

تعريف C.MENDOZA: حسب هذه الكاتبة نظام ABC يستند على النشاطات من خلال الافتراضات التالية [69] ص 150 :

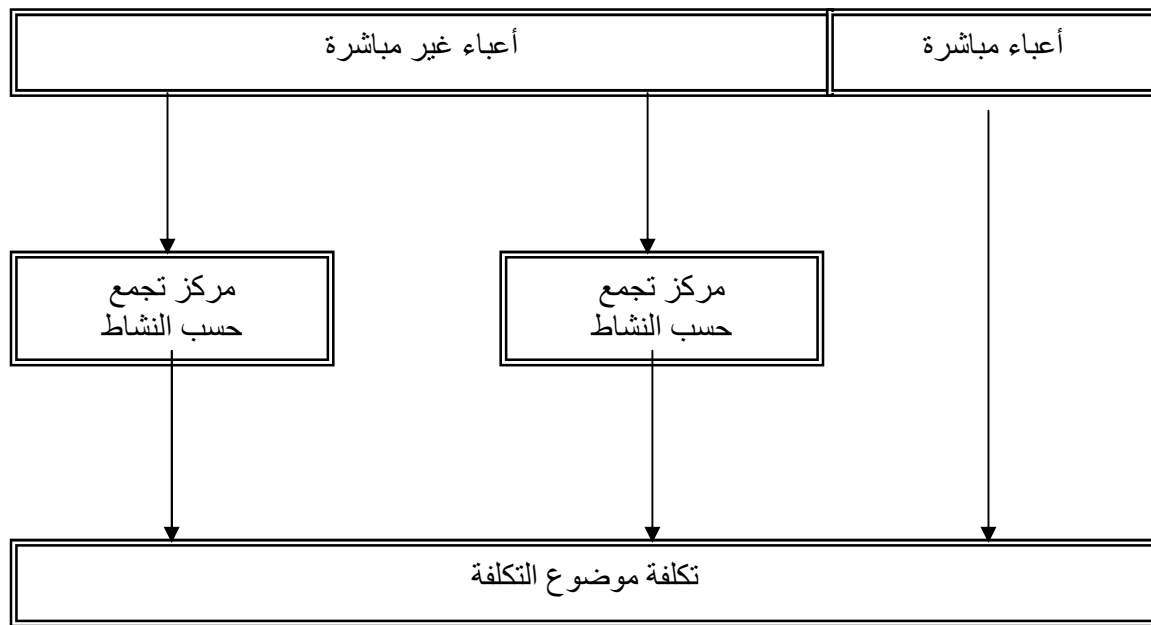
- المنتجات تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة تستهلك الموارد.

- تزداد أهمية الأنشطة كلما تعددت المنتجات أو على الأقل أن يكون في المؤسسة خطي إنتاج.

وتضيف C.MENDOZA أن طريقة ABC تتبنى رؤية موسعة لموضوع التكلفة، فهي سيرورة تشتمل على تحديد تكاليف كل العناصر خاصة تلك التي تسهم في تقديم فوائد للمسؤولين فيما يتعلق برشادة قراراتهم.

ويقوم نظام ABC على تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة ، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدى وتحميلها للمنتجات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة وطبقا لـ: KAPLAN فإن الدعامة الأساسية في هذا النظام هي تحديد مسببات التكلفة Cost Driver حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج ويفترض هذا النظام أن الأنشطة تسبب التكاليف وأن المنتجات تظهر بدورها طلبا على هذه الأنشطة وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف الإضافية أمرا أكثر موضوعية [79] ص 626.

والشكل رقم (32) يوضح بصورة مبسطة كيفية حساب التكاليف باستعمال نظام ABC .

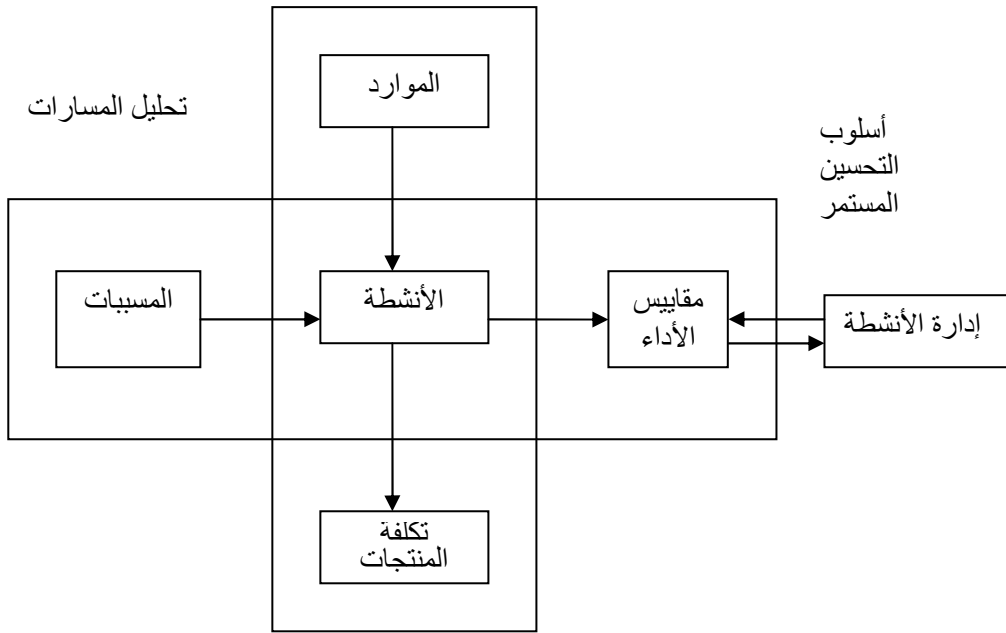


شكل رقم 32 : حساب التكاليف الكلية حسب نظام ABC [25] ص 109

يظهر من خلال الشكل رقم (32) أن نظام ABC يختلف عن الأنظمة الأخرى في ما يخص تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث يحمل هذه الأخيرة على الأنشطة المسببة لها ثم يخصص الأنشطة على مواضيع التكلفة بقدر استهلاكها لها.

إن نظام ABC فضلا عن كونه نظاما محاسبيا فهو نظام إداري إذ يقدم نوعين من المعلومات، المعلومات الخاصة بالمتغيرات المالية والتي تتعلق بكلفة الأنشطة والمنتجات أو الخدمات، والمعلومات المتعلقة بالمتغيرات غير المالية والخاصة بالأنشطة ذاتها من خلال "موجهات أو مسببات التكلفة". وتستخدم هذه المعلومات في مجالات إدارية عديدة تزداد أهميتها في المؤسسات التي تعمل في محيط تنافسي، إذ تسهم هذه المعلومات في تحسين أداء وظائف الإدارة والمؤسسة، أنظر الشكل

رقم (07)، ويتم ذلك من خلال استخدام أسلوب الإدارة الحديث: الإدارة على أساس الأنشطة ABM (*) والذي يعد الأداة التنفيذية التي يحقق بواسطتها نظام ABC أهدافه في مجال التسيير [82] ص 62.



شكل رقم 33 : انسياب المعلومات في نظام ABC [83] ص 171

مما سبق يمكن اعتبار أن نظام ABC منهج يقيس تكلفة وأداء الأنشطة Activities والموارد Resources وأغراض التكلفة Cost Objects ويُوزَّع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويُوزَّع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخداماتها، ويميز العلاقة السببية لمسببات التكلفة، ويتم توسيع النظرة إلى أغراض التكلفة، ويمكن أن تتضمن كلاً من: المنتجات، والخدمات، والزبائن، وقنوات التوزيع، ومناطق التسويق...

ويتميز نظام ABC عن غيره من الأنظمة باعتماده على البيانات المالية وغير المالية وتشمل كافة أنظمة المؤسسة سواء كانت أنظمة محاسبية أو إدارية.

كما يتميز نظام ABC بأنه يركز على الأسباب التي أدت إلى نشوء التكاليف بدلا من التركيز على مقدارها.

2.2.2. متطلبات تطبيق نظام ABC:

قبل تطبيق نظام ABC يجب توفر عدة متطلبات أو مستلزمات، ويقصد بها العوامل التي تشجع على تطبيق هذا النظام، أو يتطلب وجودها حتمية اعتماده.

(*) ABM: Activity Based Management.

1.2.2.2. الظروف الداعمة لتطبيق لنظام ABC:

إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفد الكثير من موارد المؤسسة لذلك على الإدارة التأكد مسبقا من أن المنافع المتوقعة اكبر من تكاليف تطبيق النظام.

ويمكن اعتبار الظروف التالية مشجعة على تطبيق النظام بل قد يصبح تطبيقه أمرا ضروريا مع توافر تلك الظروف، ونجد:

- تعدد المنتجات وتنوع نماذجها، مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية جد معقدة.
- ازدياد الأنشطة الداعمة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية.
- ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة مع تضاؤل نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة نتيجة لما سبق، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة مهمة جوهرية في ترشيد قرارات الإدارة.
- تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة كاستخدام الإنسان الآلي، الأمر الذي يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة المؤسسة.
- ازدياد حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المؤسسة في السوق.
- قصر العمر الاقتصادي للمنتج مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.

2.2.2.2. مؤشرات اعتماد نظام ABC:

كنا قد تطرقنا في المبحث السابق إلى أهم نقاط القصور التي تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية الأمر الذي دفع المهتمين بالتفكير في تطوير نظام محاسبي يسد الثغرات التي تخلفها هذه الأنظمة.

ومن ثم فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من حيث المبدأ وكنظام للمحاسبة عن التكاليف غير المباشرة إلى كونه نظام إداري من خلال علاقته التبادلية مع نظام ABM، لا يمكن القول بعدم ملائمته لأي نوع من المؤسسات أو في أي ظروف لأنه يمثل ما يجب أن تكون عليه محاسبة التسيير، ولذلك فإن هناك الكثير من المبررات التي تؤكد أفضلية إتباع منهج ومدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، لتجاوز التداعيات السلبية التي كانت تنتج عن المدخل التقليدي للتكاليف، وهذا كنتيجة لقصور هذا الأخير كما ذكرنا، والتي يمكن اعتبارها (التداعيات) مؤشرات كافية لاعتماد نظام

ABC ، حيث تشير أهم الدراسات والتطبيقات الميدانية أن هذا الأخير قد تغلب عليها والتي نذكر منها [84] ص 174 :

- عدم ثقة مديري الإنتاج في بيانات التكاليف التي يقدمها النظام المحاسبي.
- عدم استعداد مديري التسويق لاستخدام بيانات التكاليف كأساس لقرارات التسعير واتخاذ قرارات التسعير دون الاستعانة ببيانات التكاليف.
- التقرير عن أرباح عالية تحققها المنتجات المعقدة التي تتطلب عمليات صناعية معقدة وكثيرة، رغم أن أسعار بيعها ليست عالية مقارنة بمثيلاتها المنافسة.
- تناقص الأرباح رغم زيادة حجم المبيعات.
- تعذر تفسير هوامش أرباح المنتجات.
- اقتراح مديري الإنتاج باستبعاد منتجات معينة رغم ما تحقه من أرباح (كما تظهرها القوائم المالية)
- استعانة مديري الإنتاج والتسويق بنظم تكاليف خاصة بهم وتجاهل نظم التكاليف المعتمدة.
- إن المنتجات التي يظهرها النظام المحاسبي على أنها منتجات مربحة لا تقوم المؤسسات المنافسة بإنتاجها.
- معدلات تحميل الأعباء الإضافية عالية وتتزايد باستمرار.
- صغر نسبة العمل المباشرة وضخامة نسبة التكاليف غير مباشرة.
- عدم إمكانية تفسير نتائج المناقصات التي تدخلها المؤسسة.
- الأسعار المنخفضة التي تباع بها المنتجات المنافسة.
- الوقت الطويل الذي يستغرقه قسم المحاسبة في إعداد دراسات التكاليف للدخول في مناقصات أو اتخاذ قرارات التسعير.

3.2.2.2. شروط تطبيق نظام ABC :

في هذا الصدد اقترح COOBER إطارا متكاملا وشاملا للاجراءات العملية الواجب القيام بها قبل البدء في تنفيذ خطوات تطبيق نظام ABC، حيث تناول الجزء الأول من هذا الإطار ستة قرارات ترتبط بـ [85] ص 295 :

- تحديد درجة استقلال النظام المقترح.
- الصياغة المبدئية له.
- تحديد الأشخاص الذين تقع عليهم مسؤولية التشغيل.
- تحديد مستوى الدقة المطلوبة.
- تحديد نوعية البيانات تاريخية كانت أم مستقبلية.
- وما إذا كان النظام بسيطاً أم معقداً.

أما الجزء الثاني من هذا الإطار فقد شمل سبع خطوات تنطوي في مجملها على ضرورة تثقيف كافة الأطراف التي يعهد إليها بتصميم وتنفيذ هذا النظام داخل المؤسسة، بالإضافة إلى متابعة وتقييم وتحليل النتائج المتوصل إليها [85] ص 295.

ونظر لأن نظام ABC يمثل في جوهره فلسفة تسييرية مختلفة عن ما كان سائدا في المؤسسة من قبل، مما يؤدي تطبيقه إلى تقليص أو إلغاء بعض المناصب الوظيفية، بالإضافة إلى صعوبة إقناع المديرين بأهمية ومنافع تطبيقه، يمكن مواجهة هذه الصعوبات من خلال دعم فريق العمل بالتدريب الكافي أو بإجراء زيارات بشكل دوري للمؤسسات التي تطبق نظام ABC أو من خلال استشارات الخبراء، وهذا بهدف تذليل الصعوبات التي تعترض تطبيق هذا النظام أو إلغائها، وبالإضافة إلى الإجراءات التي اقترحها COOBER فإن J. NESS & T.CUCUZZA قد حددا أهم الشروط الواجب توفرها ضمانا لنجاح تطبيق نظام ABC في المؤسسة نوردتها كما يلي [86] ص 70 :

- الأفراد في المؤسسة يجب أن يعوا جيدا ماذا تريد المؤسسة من تطبيق نظام ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه عند القيام بمهامه.
- هؤلاء الأفراد يجب أن يكونوا على ثقة كبيرة فيما يخص نجاح نظام ABC في مؤسستهم.
- ولأجل اكتساب هذه الثقة لدى أفراد المؤسسة يجب على هذه الأخيرة تصميم وبعناية فائقة برنامجها، آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصيتها.
- كل أنظمة التسيير الأخرى يجب مراجعتها بغية إدماج الأعمال اليومية للمستخدمين في نظام ABC حتى لا يحتموا بالطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو الشك في نظام ABC.
- الأنظمة المحاسبية القديمة يجب على المؤسسة التخلي عنها بأسرع ما يمكن.
- أساليب التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC.
- عملية اتخاذ القرار يجب إخضاعها يوميا للتعديل.

ويختتم كل من J.NESS & T.CUCUZZA دراستهما بوجوب إدماج نظام ABC ضمن النظام المالي ونظام تقييم الأداء في المؤسسة، مع العمل باستمرار على تحديث معلومات نظام ABC ومقارنتها بالميزانيات المالية وإذا لم يتم كل هذا يضيف J.NESS & T.CUCUZZA فحتما سيرجع المسيرون إلى استخدام النظام القديم، فوجود نظام ABC والنظام القديم معا عملاً لا فائدة ترجى منه، لأنه في النهاية سيتغلب أحدهما على الآخر.

ومن خلال الدراسات الميدانية التي أجريت على نظام التكلفة على أساس الأنشطة والتي تؤكد على أن هذا النظام يحتاج إلى جهد كبير وتكلفة عالية أيضا وعلى الرغم بأنه يحقق الدقة العالية في احتساب التكلفة إلا أن معيقات تصميمه تؤدي إلى نتائج عكسية، لكن بتوفر الإمكانيات الفنية العالية

وتقنيات المعلومات والاتصالات الحديثة التي تسمح بتحقيق تصميم دقيق ونوعي حسب معطيات كل مؤسسة فإن تجاوز هذه المعوقات أصبح في المتناول.

وقبل البدء في عملية تطبيق نظام ABC يجب عمل بحث ودراسة في المؤسسة المعنية من أجل إحداث التوافق المنطقي بين الشروط المتوفرة والمتطلبات اللازمة لتطبيق نظام ABC بنجاح على الأقل في المدى البعيد.

3.2.2. مكونات نظام ABC:

نجد عدة تركيبات تدخل في تكوين هذا النظام وهي: المهام، الأنشطة، المسارات، ومسببات التكلفة، وسنتطرق إلى كل عنصر من هذه العناصر كما يلي:

1.3.2.2. المهمة:

هي أول مستوى في وصف الأعمال، بحيث لا يمكن تخصيص التكاليف عليها [87] ولا يمكن تجزئتها، ومن أمثلة ذلك: تفريغ حمولة شاحنة، تحرير مراسلة، تكوين رقم هاتف...

2.3.2.2. النشاط:

تعتبر الأنشطة في نظام ABC هي الوسيط لتخصيص التكاليف على المنتجات، ونجد عدة تعريفات قد أطلقت عليه.

1.2.3.2.2. تعريف النشاط :

تعريف C. MENDOZA et autres: النشاط هو ذلك التنسيق (التوليفة) بين الأشخاص والتكنولوجيا والمواد وطرق صناعة منتجات أو خدمات معينة [69] ص150.

تعريف C. BERLINER & J. A. BRIMSON: النشاط هو مهمة خاصة أو مجموعة مهام لها نفس طبيعة الانجاز، وتسمح بإضافة قيمة عند إعداد المنتج [83] ص171.

تعريف P. LORINO : النشاط هو مجموعة من المهام الأساسية [88] ص40 :

- منجزة من طرف فرد أو مجموعة.
- تتطلب معرفة أو مهارة خاصة: specific know-how.
- متجانسة من حيث سلوك تكاليفها وأدائها.
- يتولد عن إنجازها مخرجات.

- هذه المخرجات موجهة لزبون داخلي أو خارجي، انطلاقاً من سلسلة مدخلات.

ويضيف P. LORINO أن النشاط هو كل الأعمال التي يقوم بإنجازها الأفراد في المؤسسة يوماً بعد يوم، وساعة بعد ساعة، فهم يعرفون كيف ينجزونها ويسعون دائماً لإنهائها.

ويصف PORTER المؤسسة بأنها سلسلة من الأنشطة المتكاملة (أنشطة الإنتاج، أنشطة تجارية، أنشطة التوزيع... الخ) [50] ص 52.

ومن التعاريف السابقة يمكننا استخلاص التعريف التالي: النشاط هو عمل منجز ضمن المؤسسة، من خلال تنفيذ مهام وإجراءات، باستعمال أدوات مادية أو غير مادية، مع الأخذ في عين الاعتبار الجهة التي أنجز من أجلها النشاط (زبون داخل أو خارجي)، وكذلك المقارنة بين مردوديته (القيمة المحققة)، مع التكاليف الناتجة عن تنفيذه.

2.2.3.2.2. تصنيف الأنشطة:

قدم علماء الإدارة عدة تصنيفات للأنشطة، وذلك حسب عدة أسس، ومنها نجد: حسب سلسلة القيمة، أنشطة مباشرة وغير مباشرة، حسب إجراء تقسيم التكاليف غير المباشرة، حسب طبيعتها، وحسب موضع التكلفة.

1.2.2.3.2.2. حسب سلسلة القيمة:

يعد M. PORTER من بين علماء الإدارة الذين اهتموا بتصنيف الأنشطة، وقد صنفها إلى صنفين وهما: حسب سلسلة القيمة، وأنشطة مباشرة وغير مباشرة.

وكما ذكرنا في الفصل الأول فإن M. PORTER يحاول من خلال سلسلة القيمة الإجابة على

السؤال التالي: ماهي الأنشطة المولدة للقيمة؟ ولذلك فهو يعتبر الأنشطة المولدة للقيمة تتمثل في أنشطة رئيسية وأنشطة داعمة [50] ص 56.

أ) **الأنشطة الرئيسية:** تتمثل في الأنشطة التي تكون لها علاقة مباشرة بإخراج المنتج الجديد، انطلاقاً من المراحل الأولى لسيرورة عملية الإبداع حتى المراحل النهائية، وقد صنفها M. PORTER إلى خمسة أنشطة هي: الإمداد الداخلي، الإنتاج، الإمداد الخارجي، التسويق والبيع، الخدمات.

1 - الإمداد الداخلي: وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالاستقبال، التخزين، وكذلك تخصيص وسائل الإنتاج الضرورية، وكمثال على ذلك: نقل البضائع، مراقبة المخزون، تنظيم النقل واستقبال الموردين... الخ.

2 - الإنتاج: هي الأنشطة المتعلقة بتحويل عوامل الإنتاج إلى منتجات نهائية، (تحويل المدخلات إلى

مخرجات) وكمثال على ذلك: عمل الأجهزة، التغليف، التجميع... الخ.

3 - الإمداد الخارجي: وهي النشاطات اللوجستية، المتعلقة بالمخرجات، وكمثال على ذلك: تخزين

المنتجات النهائية وتوزيعها على الزبائن من خلال معالجة الطلبات... الخ.

4 - التسويق والبيع: وهي النشاطات المرتبطة بتمويل الزبائن بالمنتجات والخدمات في إطار إدارة

العلاقات معهم، وكمثال على ذلك: الإشهار، إدارة القوى البيعية، اختيار قنوات التوزيع، العلاقات مع الموزعين والتسعين.

5 - الخدمات: وهي الأنشطة التي يراد بها تدعيم قيمة المنتج في نظر الزبائن ومن أمثلة ذلك:

التركيب، الصيانة (خدمات ما بعد البيع).

ب) الأنشطة الداعمة: حسب M. PORTER فإنه بدون هذه الأنشطة فإن الأنشطة الرئيسية لا يمكن أن

تقوم بدورها كما يجب، وهذه الأنشطة هي: التمويل، التطوير التكنولوجي، إدارة الموارد البشرية، الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

1 - التمويل: هي النشاطات التي تسمح باقتناء وسائل الإنتاج المستعملة في سلسلة القيمة للمؤسسة.

2 - التطوير التكنولوجي: حسب M. PORTER كل الأنشطة التي تُنشأ القيمة تضم عنصر التكنولوجيا

ومنها نجد إصلاح التجهيزات، التحويل، البحث والتطوير... الخ.

ويضيف M. PORTER أن نشاطات التطوير التكنولوجي تلعب دورا مهما في اكتساب المؤسسة

للميزة التنافسية والمحافظة عليها...

3 - إدارة الموارد البشرية: تعتبر إدارة الموارد البشرية السند الأساسي لكل النشاطات سواء الرئيسية أو

الداعمة، ومن ثم فهي ذات تأثير قوي على إنشاء القيمة في المؤسسة، ومن بين أنشطة إدارة الموارد البشرية: التكوين، التطوير الذاتي، المكافآت على كل المستويات.

4 - الهيكل التنظيمي للمؤسسة: تتعدد الأنشطة في هذا العنصر ومنها: نشاطات المديرية العامة،

التخطيط المالية، المحاسبة، القانون، العلاقات الخارجية، إدارة الجودة، وتلعب هذه النشاطات دورا حيويا خاصة فيما يتعلق بالعلاقات مع الزبائن.

2.2.2.3.2.2. حسب الأنشطة المباشرة وغير المباشرة:

في هذا الإتجاه يرى M. PORTER أنه في كل مستويات الأنشطة سواء الرئيسية أو الداعمة

توجد ثلاثة أنواع من الأنشطة تلعب دورا مهما في بناء الميزة التنافسية في المؤسسة وهي [50] ص 61 :

1 - الأنشطة المباشرة: هي الأنشطة التي تُسهم مباشرة في إنشاء القيمة للزبائن، مثل: توظيف القوى

البيعية، الإشهار، تصميم المنتج... الخ.

2 - الأنشطة غير المباشرة: هي الأنشطة التي تسمح بتطبيق الأنشطة المباشرة بصفة مستمرة، مثل

الصيانة.

3 - ضمان الجودة: هي النشاطات التي تضمن جودة النشاطات الأخرى، مثل: المراقبة، التفقيش، الفحص، المراجعة، التكيف والتقييم، مع ملاحظة أن ضمان الجودة ليست مرادفة لإدارة الجودة. وكما سبق وأن ذكرنا سابقا حسب M. PORTER أن هذه الثلاثة أنواع من الأنشطة، موجودة ضمن الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة، ومثال ذلك أن في وظيفة التطوير التكنولوجي، فإن انجاز الفريق المخبري لنشاطاته التي تعتبر مباشرة، لكن إدارة البحوث هي نشاطات غير مباشرة، وعلى الرغم من أن هذه الأخيرة تتسبب في زيادة كبيرة للتكاليف إلا أنها تلعب دورا مهما، وهذا بتأثيرها على الأنشطة المباشرة.

3.2.2.3.2.2. حسب تسلسل التكاليف غير المباشرة:

لقد أجمعت جل الكتابات أن أول من تبنى هذا التقسيم هما مطورا نظام "ABC" R. KAPLAN و R. COOPER & وتصنف الأنشطة حسبها إلى أربعة مستويات [89] ص42، وهي على مستوى: الوحدة، الدفعة، خط المنتج، المصنع، إلا أن: Carla MENDOZA وآخرون قد أضافوا مستوا آخر هو مستوى الزبون وسنتناول جميع هذه المستويات كما يلي [69] ص155 :

- 1 - أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة:** أو تلك المرتبطة بالحجم، أي أن هذه الأنشطة تستهلك الموارد التي تتحدد بعدد الوحدات المنتجة، حيث يزداد عدد وتكاليف هذه الأنشطة بزيادة هذه الوحدات، وكذلك بمدى تفرع المؤسسة، ومن هذه الأنشطة على سبيل المثال: تجميع المنتجات.
- 2 - أنشطة على مستوى الدفعة BATCH:** هذه النشاطات تكون مشتركة لجميع الوحدات المنتجة ضمن الدفعة، من مثل ذلك: تجهيز وتحضير الآلات، برمجة الإنتاج والمبيعات، إعداد أوامر لشراء والفحص الأولي للمنتجات... الخ، وتعتبر تكاليف هذه النشاطات مشتركة لجميع الوحدات ضمن الدفعة.
- 3 - أنشطة دعم المنتج:** هذه الأنشطة ليس لها علاقة بحجم الإنتاج، وإنما هي مرتبطة بالخصوصية التي يتمتع بها منتج ما.
- 4 - أنشطة إسناد الزبائن:** وهي الأنشطة التي تنجز من خلال إدارة محفظة الزبائن، و تكاليف هذه الأنشطة تختلف على حسب طبيعة الزبائن و عددهم.
- 5 - الأنشطة العامة:** الموارد المستهلكة بواسطة هذه الأنشطة مستقلة عن حجم الإنتاج، وحجم المبيعات المكونة لمحفظة المنتجات أو محفظة الزبائن، ومن هذه الأنشطة: الإضاءة، المصاريف الإدارية المختلفة، الحراسة... الخ.

4.2.2.3.2.2. حساب طبيعتها:

من بين الذين يتبنون تصنيف الأنشطة على هذا الأساس، (على أساس التخصص لأغراض التكلفة)، الكاتب P. LORINO.

وحسب هذا الأخير فإن تصنيف الأنشطة على هذا الأساس، يقدم لنا فائدة تطبيقية، ودقة في التحليل والتسيير، ويقسم النشاطات على حسب طبيعتها إلى ثلاث فئات [88] ص 67-69 :

1 - أنشطة التصور: وتتمثل هذه الأنشطة أساسا في تصور (أو تصميم) منتج أو خدمة، أو عملية إنتاجية أو تنظيمية، وكذلك في تخطيط العلاقات بين أنشطة الدراسات والتطوير والتصنيع والتنظيم، ورغم أن هذه الأنشطة مكلفة جدا (مصارييف مكتب الدراسات مثلا)، إلا أنها تلعب دورا مهما في تحسين الأداء، من خلال تأثيرها على أنواع الأنشطة الأخرى، رغم أن إنشاء القيمة من خلالها لا يتحقق إلا في المدى الطويل، مع وجود صعوبة كبيرة في قياس نتائجها، وكونها قليلة التكرار فإنها لا تتجاوب مع المداخل الكلاسيكية في تسيير العمليات خاصة في المدى القريب.

2 - أنشطة الإنجاز: وتتحصر في تنفيذ المهام العملية (التطبيقية) في مختلف المراحل التصنيعية، حتى إصدار الفواتير مرورا بدراسة طلبات الزبائن الحاليين والمحتملين، المفاوضات مع الموردين، مسك الحسابات، الشحن، تحضير رواتب المستخدمين... الخ.

ومن مميزات هذه الأنشطة: أنها كثيرة التكرار لسهولة قياس مخرجاتها، لها ثقل اقتصادي مباشر وداخلي نظرا للتكاليف المرتفعة الناتجة عن تنفيذها، ومن بين هذه التكاليف نجد: تكاليف الوسائل، تكاليف المستخدمين، الإهلاكات...

3 - أنشطة الصيانة: ويتعدى مفهوم الصيانة هنا المفهوم الضيق للكلمة إلى المفهوم الواسع المتمثل في صيانة جميع الموارد الدائمة للمؤسسة، مثل صيانة: معدات التجهيز، أنظمة البرمجة، تكوين الموارد البشرية، الدعم التقني، تحسين الجودة، البحث التكنولوجي، التشخيص... الخ.

وتتميز أنشطة الصيانة بالمميزات التالية:

- تنوع إجراءاتها بين التكرار وعدم التكرار.
- أكثر تداخل مع أنشطة التصور، مثلا التشخيص impact.
- ذات طبيعة اقتصادية.
- أنشطة وسيطية تقع بين أنشطة التصور وأنشطة الإنجاز.

5.2.2.3.2.2. الأنشطة حسب التخصيص لأغراض التكلفة [90] ص 140-141 :

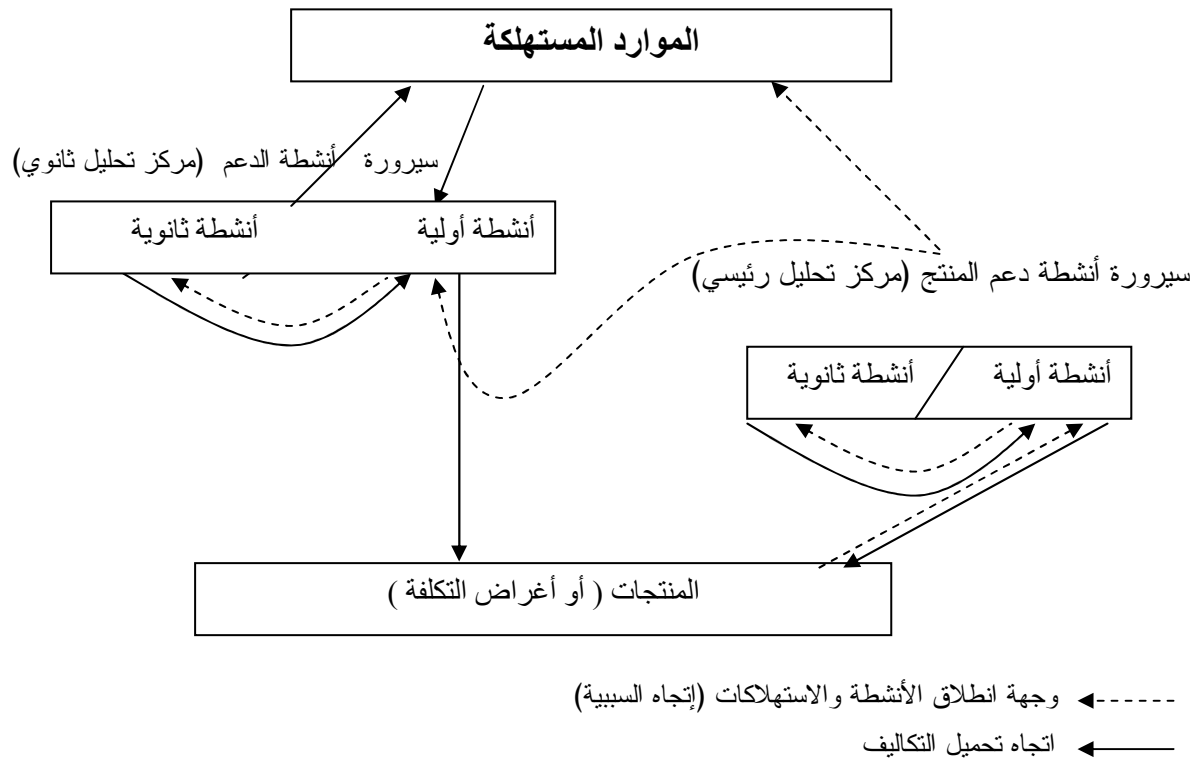
حسب LORINO أنه عند إجراء تخصيص التكاليف لأغراض التكلفة، عندئذ يمكننا التعامل مع نوعين من الأنشطة، وهما: (أنظر الشكل رقم 34).

1 - أنشطة أولية: هي الأنشطة التي يمكن ربطها مباشرة بأغراض التكلفة، أي هي الأنشطة التي يمكن تتبعها بحيث نستطيع تخصيصها على مواضيع التكلفة باستعمال مقاييس منطقية، تجعلنا نتأكد من تحديد مستوى النشاط المستهلك من طرف (موضع التكلفة)، وللإشارة فإن الأنشطة الأولية لا تكون بالضرورة أنشطة مباشرة.

2- أنشطة ثانوية: هي الأنشطة التي لا يمكننا ربطها بغرض تكلفة ما (كأنشطة الصيانة مثلا)، ولذلك تكون مخرجاتها عبارة عن أنشطة أخرى.

أي أن تكاليف هذه الأنشطة (الثانوية) يتم تخصيصها على الأنشطة الأولية، ليتم فيما بعد ربطها على أغراض التكلفة (كالمنتجات مثلا).

ويشير LORINO أن كون النشاط أولي أو ثانوي يحدده غرض التكلفة المعني، أي أنه يمكن لنشاط ما أن يكون أوليا لغرض تكلفة وثانوي لغرض تكلفة آخر والعكس صحيح.



شكل رقم 34 : كيفية تحميل الأنشطة الثانوية على الأنشطة الأولية ضمن تحليل طريقة ABC [61] ص164

من خلال الشكل رقم (34) نلاحظ أن الأنشطة الثانوية لا يمكن ربطها مباشرة بالمنتجات بل يجب تحميلها أولا للأنشطة الأولية.

3.2.3.2.2. خصائص النشاط:

- رغم اعتماد أبرز الكتاب على أسس مختلفة ومتعددة في تصنيف الأنشطة، إلا أن هناك مميزات أو خصائص تشترك فيها جميع الأنشطة، حيث من أجل كل نشاط يجب تجميع المعلومات المتعلقة بالخصائص التالية [25] ص 111 :
- الانتماء لمركز المسؤولية.
 - الاندماج ضمن مسار.
 - الإنتاج، (المخرجات)، الزبائن والموردين المرتبطين بالنشاط.
 - العوامل السببية أو "موجهات تكاليف الأنشطة".
 - وحدة عمل النشاط
 - قياس الأداء.

3.3.2.2. المسار process:

من خلال هذا العنصر سنتطرق إلى المبدأ الثاني الذي يقوم عليه نظام ABC وهو المسار، حيث سنستعرض ماهيته من خلال النقاط التالية:

1.3.3.2.2. تعريف المسار:

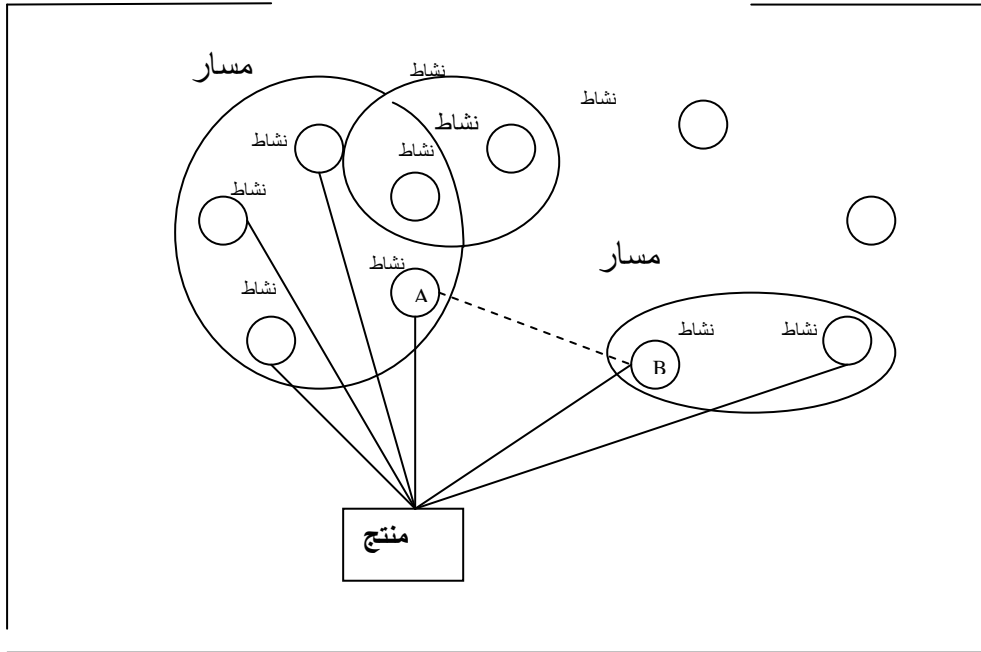
يعرفه P. LORINO المسار هو مجموعة من الأنشطة [25] ص 106:

- تترابط فيما بينها بواسطة تدفق المعلومات أو المواد.
 - تنظم تمويين منتج مادي أو غير مادي مهم ومحدد.
- ونجد على سبيل المثال: مسارات التصنيع، مسارات تطوير المنتجات الجديدة، المسارات اللوجستية: الطلبات، التسليم، مسارات الصيانة... الخ.
- كما تعرفه CMA-I(*) : " المسار هو سلسلة من النشاطات المترابطة، لأجل تحقيق هدف معين، مثلا: تسديد فاتورة يتطلب تنفيذ عدة أنشطة مترابطة" [25] ص 106.
- ويمكن تعريفها [69] ص 158 : "المسار يضم أنشطة موجهة نحو انتاج مخرجات نهائية لزبون نهائي".

ويعرف كل من HEMMER and CHAMPY المسار: "بأنه سلسلة أنشطة متعاقبة، انطلاقا من مُدخل أو مجموعة من المدخلات "input" للحصول على منتجات output، تعطي قيمة للزبون" [25] ص 106.

(*) Computer Aided Manufacturing international.

ويمكن التعبير عن العلاقة بين النشاط والمسار من خلال الشكل رقم (35).

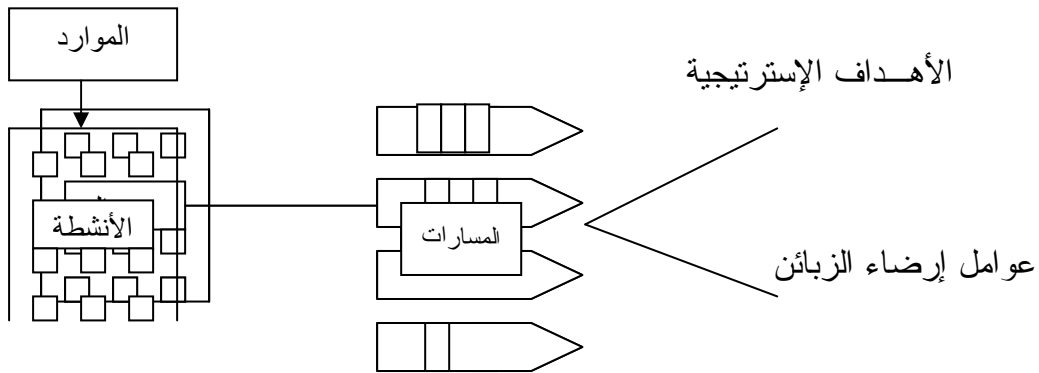


شكل رقم 35 العلاقة نشاط / مسار [62] ص 73

بناء على ما سبق، ومن خلال الشكل أعلاه نستنتج أن المسار هو في الأصل عبارة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة فيما بينها، لأجل انجاز هدف معين ونهائي. وحسب LORINO ومن خلال الشكل رقم (36) يرى أن الغاية من تجميع الأنشطة في شكل

مسارات هي لوصف وتحليل:

- تكون القيمة والتكاليف.
- طرق ووسائل إرضاء حاجات الزبائن.
- طرق ووسائل بلوغ الأهداف الإستراتيجية.



شكل رقم 36 : أهداف: المسار / نشاط [90] ص 73

ومن المسارات ذات الوجهة الإستراتيجية والتي تشترك فيها جميع المؤسسات حسب KAPLAN و NORTON نجد ثلاث مسارات وهي [43] ص111: الابتكار، الإنتاج، خدمات ما بعد البيع.

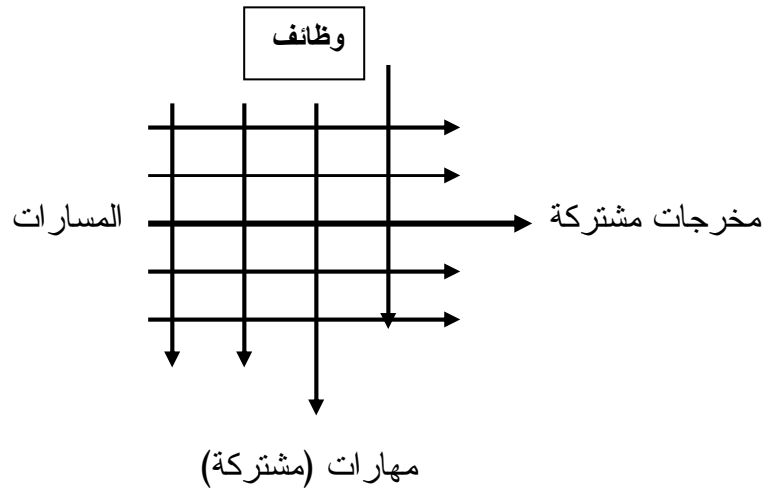
2.3.3.2.2. خصائص المسار:

وعلى غرار الأنشطة تتميز المسارات بعدة مميزات، لخصها P. LORINO في ثلاث ميزات وهي [88] ص40-41 :

- عموما تكون أفقية للتنظيم السلمي والتقسيمات الوظيفية الكبرى للمؤسسة، (الدراسات، الإنتاج، التسويق، البيع، المالية، الموظفين، التخطيط...)
- لكل مسار مخرج وحيد شامل.
- لكل مسار زبون داخلي أو خارجي.

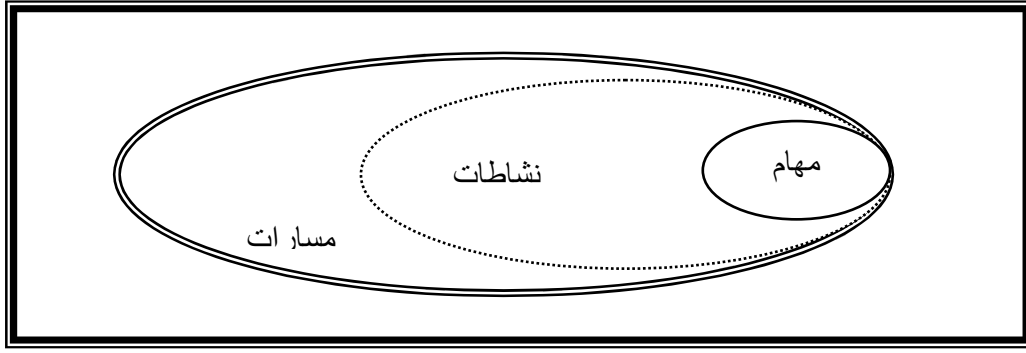
وحسب P. LORINO فإن هناك فرق بين الوظيفة function والمسار process، بحيث الوظيفة تجمع الأنشطة بواسطة الوسائل، إذن فهي تتميز بـ " المهارة المشتركة " أي هي متعلقة بتسيير الكفاءات، وكل الموارد المرصودة (برنامج معلوماتي معين، محاسبة، أجور...الخ).

أما المسارات فإنها تجمع النشاطات بغية الوصول إلى غاية مشتركة، (فهي تتميز بمخرجات "output" كلية مشتركة، ومنه فإن المسارات تلائم تسيير المؤسسة من وجهة المدخل الإستراتيجي أو العملياتي، ويمكن التعبير عن تقاطع مسار / وظيفة من خلال الشكل رقم (37).



شكل رقم 37 : تقاطع مسار ووظيفة [88] ص57

وبناء على ما سبق نستطيع القول أنه توجد علاقة تكامل بين المسار والنشاط، باعتبار أن المسار يتكون من أكثر من نشاط وهذا الأخير يعبر عنه من خلال عدة مهام، وهذا ما يعبر عنه P. MEVELLEC من خلال الشكل (38).



شكل رقم 38 : تسلسل: مهام، نشاط، مسار [91] ص400

4.3.2.2. مسيبيات التكلفة Cost Drivers:

يمثل استخدام مسيبيات التكلفة محور تحديد التكلفة على أساس النشاط، على عكس المداخل التقليدية التي تقوم أساسا على وحدة العمل، بحيث تستخدم معايير للتوزيع تتأسس على الخصائص النوعية للمنتجات: مثل حجم الإنتاج، ساعات العمل... الخ.

وبناء على ذلك فإنه يوجد فرق كبير بين وحدات العمل التي تستعملها أنظمة التكاليف التقليدية، ومسيبيات التكلفة التي تمثل أحد المبادئ الهامة التي يتأسس عليها نظام ABC وبهذا فإن هذا الأخير يركز الاهتمام على العوامل التي تتسبب في حدوث التكلفة، وهو ما يسمح بتحليل وحدات النشاط وتحديد تكلفتها، مما يساعدهم في دعم رشادة القرارات المتخذة.

1.4.3.2.2. تعريف مسيبيات التكلفة:

تعتبر مسيبيات التكلفة من الإضافات التي جاء بها نظام ABC، ونظرا للأهمية التي تمثلها المسبيات، فقد حظيت بعدة تعاريف يمكن ذكر أهمها كما يلي: " المسبب هو وحدة قياس تمكن من تتبع سلوك تكاليف الأنشطة، أي هو الرابطة الموجودة بين تكلفة النشاط واستهلاكه من طرف المنتج أو أي غرض تكلفة آخر " [69] ص154.

ويمكن تعريفه كذلك بـ "العامل الذي يسبب أو يقود كلف النشاط" [82] ص63 ويعرفها J. MABBERLEY "مسيبيات التكلفة هي العوامل التي تتسبب في الإنفاق" [24] ص195.

أما BOUQUIN فيعرف مسبب أو "محت" التكلفة " بأن هذا الأخير هو الذي يحدث مستوى التكلفة على المدى القريب، فالمسبب (المحت) هو الحدث المولد للنشاط المستهلك للموارد، أما على المستوى البعيد: فهو القانون المؤثر على مستوى التكاليف عبر تنظيم النشاط (كوفرات الحجم مثلا)"

[60] ص79

وحسب BOUQUIN فإن تكلفة نشاط ما متعلقة بمحدين [92] ص 92 :

- عدد المرات التي انطلق فيها النشاط.

- الشروط أو الظروف التي تم تنظيم ضمنها هذا النشاط.

وبناء على ما سبق نستطيع القول أن مسبب التكلفة هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة، أي أن وجود هذه الأخيرة متوقف على وجود مسبب التكلفة الذي يعتبر هو المحرك الأساسي لمستوى حجم النشاط .

ويتحدد العدد المطلوب من مسببات التكلفة الممكن استخدامه بتأثير عدة عوامل منها: مستوى الدقة المرغوب فيه في درجة تنوع المنتجات، وحجم الدفعة، التي يرتفع العدد المطلوب من موجهات التكلفة بإرتفاعها وفضلا عن ارتباطه بكبير عدد الأنشطة التي تمثل نسبة من إجمالي التكاليف. ونظرا لوجود الآلاف من الأنشطة في المؤسسة، ونظرا للحاجة إلى تحليل أسباب وقوع هذه الأنشطة وعلاقتها بالمنتجات، فإنه ليس من السهل دائما تحديد المسببات الملائمة للتكلفة.

وكذلك فإن عدد مسببات التكلفة تتوقف على الأهداف المرسومة لدى الإدارة، فإذا كان للإدارة هدف واحد من النظام فيمكن استخدام عدد محدود من المسببات، أما إذا كانت أهداف تصميم النظام أكثر تعددا، فمن الضروري الاستعانة بأكبر عدد ممكن من المسببات.

ولإعطاء أكثر توضيح عن مسببات التكلفة يمكن إدراج الأمثلة التالية:

أ - أمثلة عن نشاطات مؤسسة صناعية:

جدول رقم 01 : أمثلة عن مسببات التكاليف في مؤسسة صناعية [68] ص 229

أنواع الأنشطة	أنواع المسببات
أنشطة على مستوى الوحدات المنتجة	ساعات عمل الآلات. ساعات العمل البشري. عدد وحدات المخرجات.
أنشطة على مستوى الدفعة	عدد الأوامر المنفذة. وزن المواد المتناولة. عدد مرات إعداد الآلات. عدد ساعات إعداد الآلات.
أنشطة على مستوى نوعية المنتجات	عدد مرات الفحص. عدد ساعات الفحص. عدد الاختبارات. عدد ساعات الاختبارات. عدد أنواع القطع. عدد ساعات التصميم. عدد أوامر التغيير الهندسي.
أنشطة على مستوى المصنع	تحدد بطريقة كيفية : - مرتبات إدارة المصنع. - الضرائب العقارية و التأمينات. - تكاليف إدارة الأفراد. - تكاليف تدريب العاملين.

ب - أمثلة عن نشاطات مؤسسة خدمية (مالية):

جدول رقم 02 : أمثلة عن مسببات التكلفة في مؤسسة مالية [24] ص 197

مسببات التكلفة	الأنشطة / مراحل الأعمال
حالة السوق وعدد المستثمرين	علاقات المستثمرين
تقلبات السوق، سلوك الزبائن، وتصرفات المنافسين	التخطيط
تقلبات السوق، طلبات الزبائن، إستراتيجية الشركة وتصرفات المنافسين	المبيعات / التسويق
تقلبات السوق، طلبات الزبائن، إستراتيجية الشركة وتصرفات المنافسين	إصدار وثيقة التأمين
تقلبات سعر الفائدة، الأداء الاقتصادي، طلبات الزبائن، إستراتيجية الشركة	الإقراض
تصرفات المنافسين	استلام الودائع
تقلبات سعر الفائدة، الأداء الاقتصادي، طلبات الزبائن، إستراتيجية الشركة	تمويل المعاملات في سوق
تقلبات سعر الفائدة، الأداء الاقتصادي، طلبات الزبائن، إستراتيجية الشركة	المال
تقلبات سعر الفائدة وسعر الصرف، الأداء الاقتصادي، طلبات الزبائن، جودة الخدمة، استخدام التقنية، حجم الأعمال، وتصرفات المنافسين.	تمويل الشركات المساهمة
طلبات الزبائن، جودة الخدمة، استخدام التقنية، حجم الأعمال وتصرفات المنافسين.	تحويل أو نقل دفعات السداد
طلبات الزبائن، جودة الخدمة، استخدام التقنية، حجم الأعمال وتصرفات المنافسين.	خدمات البطاقات
حجم وتنوع الأعمال والقواعد المنظمة	المحاسبة المالية
حجم الأعمال، جودة الخدمة وإستراتيجية الشركة	المطالبات
طلبات الزبائن، جودة الخدمة، استخدام التقنية، حجم الأعمال، وتصرفات المنافسين	المحاسبة عن أقساط التأمين
تقلبات السوق وإستراتيجية الشركة	إدارة الخزينة
تقلبات السوق، سلوك الزبائن، وإستراتيجية الشركة.	عقد الصفقات
تقلبات السوق، سلوك الزبائن، إستراتيجية الشركة، وتصرفات المنافسين	تطوير منتجات جديدة
تقلبات السوق، الأداء الاقتصادي، سلوك الزبائن، إستراتيجية الشركة، وتصرفات المنافسين	إدارة الاستثمار
المنافسين	المعلومات الإدارية
إستراتيجية الشركة، نمط الإدارة، تقلبات السوق، وثقافة الشركة	إدارة الأفراد
إستراتيجية الشركة، نمط الإدارة، البيئة الاقتصادية، وثقافة الشركة	تقنية المعلومات
حجم الأعمال، جودة الخدمة، إستراتيجية الشركة ومستوى التقنية	الالتزام بالقوانين والنظم
حجم وتنوع الأعمال والقواعد المنظمة	خدمات المكاتب
حجم الأعمال، جودة الخدمة، إستراتيجية الشركة، ومستوى التقنية.	

2.4.3.2.2. الفرق بين وحدة العمل ومسبب التكلفة:

يمكن توضيح أهم الفروق الجوهرية بين وحدة العمل ومسبب التكلفة كما يلي:

- وحدة العمل هي مقياس يتم بواسطته قياس كل خدمة يستهلكها كل منتج، والوحدة المتبعة لا تسمح بنمذجة موثوقة لاستهلاك الموارد إلا إذا كانت مرتبطة بتكاليف الوحدة، ومن ثم لا تعتبر وحدة العمل بالضرورة سببا في التكاليف بل هي المتغير الذي يبدو مرتبطا بهذه الأخيرة. [60] ص 64-65
- لا تعتبر وحدات العمل مولدات تكاليف عند ما تكون راجعة إلى إحدى مصادر الإستهلاكات من طرف نشاط بدلا ما ترجع إلى الخدمة التي تقدمها، لأنها في هذه الحالة تعتمد على إثبات علاقة بسيطة بين التكاليف وليس على إثبات سبب التكلفة، مثل وحدات العمل الكلاسيكية المتمثلة في وقت اليد العاملة أو الآلات، ويتم اختيار هذه الوحدات بسبب اعتقاد أن أوقات استهلاك هذه الموارد مرتبطة بتكلفة استهلاك موارد أخرى للنشاط، وعلى العكس لا يمكن أن يكون مولد التكلفة عبارة عن وحدة عمل، إلا إذا كان قابلا للقياس وإذا كان يثير دائما نفس التكاليف [61] ص 271.
- اختيار مسبب التكلفة والأنشطة لا يأخذ بعين الاعتبار المنتوجات، فالمسببات قد لا يكون لها أي علاقة مباشرة مع المنتوجات، في حين أن هذا الارتباط إجباري بالنسبة لوحدات العمل [61] ص 271.
- ويرى BOUQUIN أنه يمكن أن يكون مسبب التكلفة وحدة عمل عند ما يكون عبارة عن مقياس ويولد دائما نفس التكاليف [92] ص 93. (تكاليف متجانسة).
- إلا أن وحدة العمل بالشكل المتعارف عليه لا تهدف أبدا إلى السببية، فهي لا تهتم بأسباب النشاطات والتكاليف، ولذلك كما ذكرنا سابقا ما هي إلا متغير مرتبط بالتكاليف.
- ولتسليط الضوء أكثر على مفهوم المسببات أو (المولدات) سنورد فيما يلي أهم التصنيفات المعطاة لهذه الأخيرة.

3.4.3.2.2. تصنيف المسببات:

تصنف مسببات التكاليف على عدة أسس ويتوقف ذلك أساسا على طبيعة المؤسسة، وعليه سندرج أهم التصنيفات.

من الجدول رقم (02) يمكن تصنيف مسببات التكاليف من حيث سلوكها (متغير وثابت) فنجد:

- مسببات تكاليف على مستوى الوحدة المنتجة.
- مسببات تكلفة على مستوى الدفعة.
- مسببات تكلفة على مستوى نوعية المنتجات.
- مسببات على مستوى المؤسسة

أما من الجدول رقم (02) فيمكن تصنيف مسببات التكاليف من حيث نوعها (داخلي وخارجي) فنجد:

- مسببات خارجية: وهي المسببات التي لا تخضع لرقابة الإدارة، من مثل: تقلبات الأسواق، الموقف التنافسي، طلبات الزبائن.
 - مسببات داخلية: هي التي تخضع لرقابة وتحكم الإدارة ومنها: تطوير المنتجات، عدد وتنوع قنوات التوزيع، سياسات إدارة المخاطر، جودة الخدمة المقدمة للزبائن.
- ويمكن تصنيف مسببات التكلفة حسب مراحل تتبع التكاليف ويتم ذلك ضمن مجموعتين [76] ص 77 :

- أ - **مسببات تكلفة المرحلة الأولى:** وهي مسببات تتعلق بتخصيص الموارد على الأنشطة وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة ويطلق عليها مسببات الموارد resource drivers.
- ب - **مسببات تكلفة المرحلة الثانية:** وهي مسببات تتعلق باستنفاد الأنشطة من طرف المنتجات (أو أغراض التكلفة) وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات ويطلق عليها مسببات الأنشطة Activity drivers، هذه الأخيرة يمكن تقسيمها إلى فئتين وهما [93] ص 53 :
- **مسببات أنشطة تتعلق بالعمليات المتكررة:** حيث المسببات تتميز بكون المنتجات تستهلك نفس وقت النشاط وينطبق هذا على المنتجات المعيارية.
- **مسببات تتعلق بالعمليات الخاصة:** حيث تختلف تكلفة الأنشطة باختلاف الموارد المستهلكة (اختلاف الوقت، تنوع وظائف مختلف المنتجات المصنعة، مثلا الإنتاج بالطلبات أو بمواصفات خاصة).

3.2. مراحل ومجالات تطبيق نظام ABC ومساهمة في إنشاء القيمة في المؤسسة

كما أشرنا إلى ذلك سابقا، فإن نظام ABC يعتبر منهجا متكاملًا يساعد المؤسسة على تحليل تكاليفها بطريقة ذات معنى وأكثر فائدة، بالمقارنة بالأنظمة المحاسبية التقليدية التي يتم فيها تحليل التكلفة على أساس الأقسام، في حين يحلل نظام ABC سلوك التكلفة حسب الأنشطة، بحيث يمكن الإدارة من استخدام معلومات التكلفة من أجل اتخاذ القرارات على جميع المستويات داخل المؤسسة، مع التركيز على العوامل المسببة للتكاليف، والآثار الضمنية للتغيرات في تلك العوامل على الربحية الشاملة للمؤسسة أو لقطاع معين فيها، وإذا كان نظام ABC قد استخدم في بداية الأمر في المؤسسات الصناعية فقط، إلا أن استخدامه بعد ذلك توسع ليشمل بالإضافة إلى المؤسسات الصناعية المؤسسات الخدمية، كالبنوك وشركات التأمين.. الخ.

وقد ساعد هذا المدخل المؤسسات التي اعتمدته على تجسيد التوجه الجديد في إدارة الأعمال المبني على إنشاء القيمة من خلال تخفيض تكلفة المنتج/ الخدمة، مع أمثلة العمليات الهادفة إلى تحليل أكثر دقة لربحية الزبون.

وإثراء لكل هذه النقاط سنتطرق في هذا المبحث إلى مراحل ومجالات تطبيق نظام ABC، ثم إلى بيان مدى مساهمته هذا الأخير في إنشاء القيمة بمفهومها المعاصر.

1.3.2. مراحل تطبيق نظام ABC:

إذا كان المدخل التقليدي يعتمد في تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، الأولى تخصيص تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، والثانية تخصيص ما تجمع لدى الأقسام الرئيسية على المنتجات، كذلك بدوره نظام ABC يتضمن مرحلتين، تختص الأولى بتحديد مجموعات تكلفة الأنشطة بينما تتناول الثانية نصيب المنتجات أو خطوط الإنتاج من هذه المجموعات، أما عمليا فإن مراحل تطبيق نظام ABC تختلف من مؤسسة لأخرى ويتوقف ذلك على طبيعة المؤسسة والأهداف المتوخاة من النظام، وعموما توجد خمسة مراحل يجب مراعاتها عند اعتماد نظام ABC، وهي كما يلي:

1.1.3.2. تحديد وتحليل الأنشطة:

في الحياة العملية يمكن تحديد عدد لا بأس به من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو إنجاز خدمة معينة، إلا أن الدراسات الميدانية أوضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة، كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع في تكلفة النظام.

لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف لكل نشاط [94] ص 320 Cost / Benefit Analysis.

ويتم وضع محدد تدفق للأنشطة المختلفة في المؤسسة، بحيث تحدد الأنشطة السابقة والأنشطة اللاحقة للنشاط المعني، من خلال إعداد خريطة تدفق للأنشطة Flow charts لتوضيح ترابط الأنشطة سابقا ولاحقا وتزامنا مع إنجاز منتج معين أو تقديم خدمة لفئة معينة من الزبائن.

كما توضح خريطة تدفق الأنشطة حركة تدفق كل نشاط بدءا من استلام المواد الخام إلى فحص المنتج النهائي، ومن ثم فإن هذه الخريطة تعطي صورة عن قائمة الأنشطة في المؤسسة، وكذلك وقت إنجازها وطبيعتها.

وتتوقف عملية تصنيف الأنشطة على الأهداف المتوخاة من تطبيق نظام ABC، وبصفة عامة يجب الوصول في تحديد وتحليل الأنشطة التفصيلية إلى المستوى الذي يسمح بربط التشغيل داخل المؤسسة بمستوى اتخاذ القرارات الذي يركز عليه التحليل، فبالنسبة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة يتوقع أن يكون تحديد الأنشطة في مستوى مرتفع، ومن أجل خفض التكلفة يعتبر تحديد الأنشطة من الأمور المهمة والحاسمة بالنسبة لعملية التحليل لما يوفر ذلك من بيانات تمكن من دراسة وظائف المؤسسة

وتشخيصها بشكل دقيق، لهذا فإن وضع قاموس يوضح بيانات وخصائص الأنشطة يعد أمرا في غاية الأهمية.

ومن أجل حصر جميع الأنشطة بشكل مبسط ومحقق للأهداف المتمثلة أساسا في تعظيم منافع الأنشطة مقارنة بالتكاليف الناتجة عن تنفيذها، فإن P. LORINO يقترح لذلك مراعاة ثلاث أبعاد وهي [78] ص 179 :

1 - البعد المتمركز حول الهيكل التنظيمي: رغم شمولية هذا البعد إلا أنه لا يوضح بجلاء العلاقات التفاعلية بين الأنشطة.

2 - البعد المتمركز حول التقسيم الوظيفي: بما أن أداء النشاط يتطلب القيام بمجموعة من الوظائف، فإن تحديد طبيعة العمل داخل النشاط يتطلب تحديد الوظائف التي يتم تأديتها، وانطلاقا من هذا البعد يمكن تحليل الوظائف ووظيفة بوظيفة، إلا أنه يبقى ليس على درجة كبيرة من الوضوح فيما يتعلق بالعلاقات الترابطية بين الأنشطة.

3 - البعد المتمركز حول العمليات: إن تحليل الأنشطة على هذا المستوى يمكن من ملاحظة علاقات الأنشطة فيما بينها، وبين أهداف المؤسسة من جهة والزبائن من جهة أخرى.

وفي نفس الموقع يقترح P. LORINO طريقتين أخريين لإحصاء الأنشطة وتحليلها وهما:

1 - الإحصاء من الأعلى إلى الأسفل: حيث يتم تحليل الأنشطة حسب التسلسل الهرمي للمستوى التنظيمي و ذلك من الأعلى إلى الأدنى.

2 - الإحصاء من الأسفل إلى الأعلى: ويتم من خلالها إحصاء الأنشطة من أسفل إلى أعلى.

وبعد تحديد جميع الأنشطة، سيلاحظ وكما ذكرنا سابقا، أن هذه الأنشطة ليست كلها تحقق قيمة

مضافة Value-Added Rankings للمؤسسة، بل يمكن تصنيفها إلى [94] ص 322:

• **أنشطة ذات قيمة مضافة:** وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق الهدف الخاص بها، وهي نوعين:

- أنشطة تؤدي بعض العمليات الإنتاجية داخل المؤسسة مثل: أنشطة الإنتاج، الفحص، مراقبة الجودة...

- أنشطة تستمد قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للزبائن مثل: أنشطة البيع والتسويق وخدمة الزبائن.

• **أنشطة لا تضيف قيمة:** وهي عبارة عن الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمؤسسة.

ويتيح التصنيف حسب قيمة النشاط إمكانية كبيرة للمؤسسة لإلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، أو التي تنقص بشكل من الأشكال من رضا الزبون عن المنتج النهائي.

ومما سبق نستطيع القول أن الفكرة الأساسية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف غير المتجانسة والتعامل مباشرة مع السبب الحقيقي والفعلي لكل عنصر تكلفه وهو النشاط المعين، فمن البديهي أن التكلفة لا يمكن أن تنصب

على الأقسام أو المراكز الإنتاجية ولكن تنصب على السبب المباشر في حدوثها وهو النشاط والذي بدوره لا تنشأ التكلفة أصلا وبعد تحديد وتحليل الأنشطة التي تحدث في المؤسسة، خلال دورة حياة المنتج من مرحلة تصميم وتخطيط المنتج وصولاً إلى مرحلة بيع المنتج وتسويقه، وباعتبار النشاط المعين مجموعة من العمليات غير المتجانسة فيما بينها في استهلاكها للتكاليف، ولأجل تحديد تخصيص التكاليف المناسبة، يجب بمعرفة سبب حدوث كل نشاط، مما يُحتم الانتقال إلى المرحلة التالية.

2.1.3.2. تحديد مسببات التكلفة:

استنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة بين تغير موجه أو المسبب، وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير، وغالبا ما تكون هذه المسببات مقاييس كمية عددية مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات.

وبما أن المسبب هو وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات أو حتى المعلومات، فإن نجاح نظام ABC يتوقف على التحديد الدقيق لهذه المسببات، والتي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، ويتم اختيار مسببات التكلفة على مرحلتين تتمثلان فيما يلي [77] ص51:

- **المرحلة الأولى:** يتم فيها حصر مسببات التكلفة التي يمكن استخدامها بتتبع تكلفة عوامل الإنتاج المستخدمة والمعبر عنها بمجموعات التكلفة المرتبطة بمركز النشاط.

- **المرحلة الثانية:** يتم فيها اختيار مسببات التكلفة، حيث يتوقف اختيارها على الهدف الذي تسعى إليه الإدارة ومستوى الدقة المطلوب في تقارير التكاليف.

ويتم تحديد المسببات في ضوء قراراتين [77] ص323، وهما اختيار عدد المسببات، ونوعها.

القرار الأول: يتناول تحديد عدد المسببات التي يحتاج إليها النظام ككل، ويتوقف اختيار عدد مسببات التكلفة على درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة، حيث أنه يعتبر من البديهي أنه كلما زاد عدد مسببات التكلفة كلما تم التقرب من درجة الدقة التامة أو ما يطلق عليها التكلفة الصحيحة أي أنه هناك علاقة طردية بين درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة وعدد مسببات التكلفة.

القرار الثاني: يختص بتحديد نوع المسببات الذي يجب استخدامه بما يحقق انخفاض في تكلفة تطبيق النظام، دون المساس بمستوى الدقة المستهدفة لمخرجاته.

ويفضل اختيار المسببات التي يتوافر فيها ما يلي:

- سهولة الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بها.

- أن تكون قابلة للقياس.

- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط حتى يتم الحصول على نتائج دقيقة.

ولتجنب التعقيد في النظام والمقترح يتعين مراعاة العوامل التالية في تحديد العدد المناسب من المسببات:

أ - **درجة الدقة في بيانات التكاليف:** كما ذكرنا أعلاه فإن هناك علاقة طردية بين درجة الدقة التي تتطلبها المؤسسة وعدد المسببات، وهذا يعني أن كلما رغبت المؤسسة في زيادة درجة دقة تقارير التكاليف، كلما تطلب الأمر زيادة عدد المسببات لتحقيق الدقة المطلوبة [77] ص 324.

ب - **تنوع الإنتاج:** إن تعقد وتنوع المزيج الإنتاجي يلعب دوراً هاماً في تحديد عدد مسببات التكلفة حيث تؤثر درجة التنوع في المنتجات في معدلات استهلاك كل منها للأنشطة وبالتالي تؤثر على معدلات استهلاك الأنشطة من الموارد المتاحة، ولذلك فكلما زادت درجة التنوع في المزيج الإنتاجي كلما زادت الحاجة إلى زيادة عدد مسببات التكلفة لتعكس الاستفادة الحقيقية لكل منتج من الأنشطة المختلفة ومدى اختلاف المنتجات في استهلاك الأنشطة ومن ثم موارد المؤسسة [77] ص 52.

ج - **نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة:** هناك بعض الأنشطة التي تكون تكلفتها منسوبة إلى إجمالي التكلفة الإضافية للمؤسسة ككل، تمثل نسبة صغيرة مقارنة بتكلفة الأنشطة الأخرى، ولا يتطلب الأمر تعدد المسببات لهذه الأنشطة حتى إذا كان كل نشاط منها يحتوي على مجموعة أعمال غير متجانسة.

أما في حالة زيادة نسبة تكلفة النشاط المعين إلى إجمالي التكاليف الإضافية للمؤسسة، فإن استخدام مسبب واحد غير ذي علاقة جيدة بالنشاط قد يحدث انخفاض كبير في مستوى الدقة المطلوب تحقيقها في بيانات التكاليف، ومن ثم يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين عدد المسببات والتكلفة النسبية للأنشطة المختلفة.

د - **تكلفة القياس:** هناك علاقة طردية بين عدد مسببات التكاليف وتكلفة القياس، فكلما زاد عدد المسببات المطلوبة كلما ارتفعت تكلفة القياس لنظام التكاليف، لذلك يجب أن يؤخذ هذا المعيار في الاعتبار كعامل هام في تحديد المسببات.

وبعد الانتهاء من هذه المرحلة، ولتحقيق شرطي التجانس والتناسب بين مسببات التكلفة من الضروري الانتقال إلى المرحلة التالية التي يتم فيها تعيين مراكز الأنشطة.

3.1.3.2 تعيين مراكز الأنشطة:

بعدما تصبح كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج موثقة في خريطة تدفق الأنشطة، حيث تكون هناك العشرات من الأنشطة، لذلك يجب العمل على تجميع الأنشطة المتجانسة (التي لها نفس السلوك الاقتصادي)، في مراكز نشاط مستقلة Activity centers، أي أن مركز النشاط تحدث خلاله مجموعة من التكاليف تعرف بتكلفة مركز النشاط أو حوض الكلفة Cost Pool.

ويعرف كذلك مركز النشاط بأنه ذلك الجزء من العملية الإنتاجية، الذي يؤدي عملاً متكرراً لأداء وظيفة معينة، ويتم تحديد تكاليف مركز النشاط بصورة مستقلة" [68] ص 288.

وفي هذا الصدد يقوم محاسب التكاليف بتجميع كل الأعمال المتشابهة ضمن نشاط واحد، ويعتبر الأساس في عملية التجميع هذه هو إمكانية تتبع هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة، وبصفة عامة كلما زاد عدد الأعمال التي يتم تجميعها في نشاط واحد كلما انخفضت القدرة على تفسير العلاقة السببية بين تكاليف هذا النشاط من ناحية والوحدات المنتجة من ناحية ثانية.

وحسب (روث وبورثيك) فإن هناك افتراضين اثنين فيما يخص تجميع الأنشطة المتشابهة وهما [85] ص 296 :

الأول: أن كل التكاليف المجمعة هي نتيجة مجموعة من الأعمال المتجانسة أي أن علاقة الارتباط بين تلك الأعمال قوية.

الثاني: أن تغير عناصر التكاليف المجمعة تتناسب بصورة ملائمة مع التغيرات في مستوى النشاط المفترض.

وقد أثبتت دراستهما عن طريق مجموعة من المعادلات الرياضية أن الافتراض الأول هو الذي يحكم عملية التجميع، وأن تحققه والتأكد من وجوده إنما يتضمن تحقيق الافتراض الثاني. ونجد عدة كتاب قد اقترحوا مجموعة من الطرق أو الكيفيات التي يتم من خلالها تجميع الأنشطة في مراكز تجميع، والتي سنتطرق إلى أهمها فيما يأتي.

1.3.1.3.2 تجميع الأنشطة في مسارات [25] ص 112 :

كما أوردنا في المطلب السابق، يتم من خلال المسارات تجميع الأنشطة الموجهة لإنتاج مخرج نهائي لزبون نهائي، ويتمثل عامل انطلاق كل نشاط منتمي للمسار هو النشاط الذي يسبقه أو الذي يأتي بعده في نفس المسار، ويتم ذلك على حسب طبيعة تنظيم كل مسار، ويستفاد من تجميع الأنشطة في مسارات سهولة تخصيص تكاليف الأنشطة لمواضيع التكلفة بقدر استهلاكها للأنشطة.

ونادراً ما نجد كل الأنشطة المشكلة للمسار لها نفس "وحدة القياس" إلا أنه عند ما يتحقق ذلك فإن تجميع الأنشطة لا يترتب عنه أي انحراف، وإلا فإنه عند ما تكون النشاطات تتمتع بقابلية التجميع في مسار، فإنه يتعين علينا تحديد وحدة قياس، بحيث تكون هذه الوحدة متناسبة مع جميع الأنشطة المشكلة للمسار المعني.

وكمثال على تعيين وحدة القياس للمسارات: تسيير تدفق المواد (أنشطة التموين، اللوجستيك، تسيير الإنتاج والتوزيع)، حيث يتم قياس الوقت (الزمن المستغرق في التدفق) أو قياس التعقيدات (عدد مختلف التراكيب الموجودة).

ويتوقف اختيار وحدة القياس المعنية على درجة الانحراف في قياس الأنشطة على مستوى المسار مع تكاليف كل الأنشطة المشكلة لهذا الأخير.

2.3.1.3.2 تجميع الأنشطة حسب وحدة عمل [25] ص112:

يمكن الاستعانة بوحدة عمل ما، حيث يتم تشكيل مركز تجميع محاسبي للأنشطة التي تتقاسمها نفس وحدة العمل، هذا الحل يجنب مشكل الانحراف في تخصيص تكاليف الأنشطة على مواضيع التكلفة، ويسمح كذلك بتبسيط عمل النظام المحاسبي في حساب سعر التكلفة، دون التسبب في فقدان الملائمة في حساب التكاليف.

لكن التجميع على هذا المستوى يمكن أن يحدث مشاكل في خريطة تسيير الأنشطة، ذلك أنه يعمل على دمج الأنشطة المنتمية مرة إلى المسارات المختلفة، ومرة أخرى إلى مراكز المسؤولية المختلفة، مما يؤدي إلى تعقد استخدام المعلومات المحاسبية لتسيير الأنشطة.

3.3.1.3.2 تجميع الأنشطة حسب عوامل السببية:

بعد تحليل الأنشطة ثم تعيين مسبب كل نشاط، يمكن مصادفة عدة أنشطة تقتسم نفس عامل السببية، وبناء على ذلك قدم MÉVLLÉC مصفوفة: النشاط / عامل السببية، كما هو موضح في الجدول رقم (03) حيث يتم تسجيل في أسطر هذه المصفوفة مسببات التكلفة وفي أعمدتها الأنشطة المنجزة، ومن ثم يتم تسجيل العوامل المشتركة لكل نشاط [25] ص113.

جدول رقم 03 : مصفوفة الأنشطة – عوامل السببية [25] ص113

نشاط عامل	نشاط1	نشاط2	نشاط3	نشاط4	نشاط5	نشاط6	نشاط7
عامل 1	X		X				
عامل 2				X	X	X	
عامل 3		X					
عامل 4			X				
عامل 5		X					
عامل 6			X				
عامل 7				X	X	X	

مما سبق يمكن القول أن طريقة تجميع الأنشطة حسب عوامل السببية تتفق جزئياً مع طريقة تجميع الأنشطة حسب المسارات وتجميع الأنشطة حسب وحدة العمل، حيث يمكن أن نجد مجموعة كبيرة من الأنشطة تنتمي لنفس المسار تقسم مجموعة من المسببات، ومن جهة أخرى وحدة العمل المختارة لكل نشاط أحياناً يمكن اعتبارها مسبب تكلفة، إلا أن هذا لا ينفي وجود فرق كبير بين مسببات التكلفة ووحدات العمل كما ذكرنا سابقاً.

هذه كانت ثلاث طرق يمكن بواسطتها تنظيم النشاطات في مراكز تجميع محاسبية (على مستوى النشاطات الكلية Macro-Activity، بهدف تبسيط وضبط المعلومات، سواء لحساب تكاليف مواضيع التكلفة، أو لتوليد المعلومات المحاسبية الملائمة لتسيير الأنشطة، إلا أننا نسجل بعض التحفظات على الطريقة الثانية للأسباب السالفة الذكر، ونتبنى الطريقة الأخيرة نظراً لتوافقها مع المبادئ التي جاء بها نظام ABC.

4.1.3.2. تخصيص التكاليف لمراكز الأنشطة:

عند الانتهاء من المرحلة السابقة يكون الشكل المحاسبي للمؤسسة مكوناً من مجموعة مراكز تجميع محاسبية التي تحتوى كل واحدة منها على مجموعة كبيرة من الأنشطة، تنتمي إلى نفس المسار أو تشترك في مسبب تكلفة...

وبهدف تحديد تكاليف مواضيع التكلفة (منتوج، خدمة، زبون ...) يجب توزيع التكاليف غير المباشرة بالنسبة لمواضيع التكلفة على مراكز تجميع الأنشطة، هذا التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة على هذه المراكز يتم وفق طريقتين تتطابق مع نوعين من التكاليف غير المباشرة وهما [25] ص 114-115 :

أولاً: يوجد جزء من التكاليف غير المباشرة لمواضيع التكلفة، هي مباشرة بالنسبة لمراكز تجميع الأنشطة، في هذه الحالة التكاليف المباشرة التابعة لمركز التجميع يتم تحميلها مباشرة على المركز، كما لو أننا حملنا التكاليف المباشرة على المنتجات.

ثانياً: ممكن أن يوجد جزء من التكاليف غير المباشرة، تكون غير مباشرة بالنسبة لمواضيع التكلفة وكذلك لمراكز تجميع الأنشطة، في هذه الحالة لا يمكن تحميل هذه الأعباء مباشرة لمراكز التجميع، وإنما يتم توزيعها على هذه الأخيرة باستعمال مفاتيح توزيع تحكومية، إلا أن هذا الإجراء قد ينجم عنه تشويه في حساب التكاليف النهائية.

إلا أن الكاتبان KAPLAN & COOPER ، قد قدما تصوراً لحل لهذه المشكلة، والذي يتمثل في مجموعة التكاليف غير المباشرة بالنسبة لمواضيع التكلفة وكذلك لمراكز تجميع الأنشطة، (المتعلقة مثلاً بتكاليف أنشطة الدعم)، والعمل على تجميعها في مركز تجميع خاص، وعدم تخصيصها للمنتجات، لأن

5.1.3.2. ربط الأنشطة بأغراض التكلفة:

بعد أن يتم تحديد الأنشطة واختيار مسببات التكلفة لكل نشاط، وتحديد مراكز الأنشطة أو مجتمعات التكلفة، وتخصيص التكاليف لهذه المراكز، يأتي دور كيفية تخصيص تكاليف الأنشطة المجمعة على المنتجات النهائية أو أعراض التكلفة والتي تعتبر الخطوة الأخيرة في عملية تطبيق نظام ABC، حيث يتم في هذه الخطوة تحديد المستوى الثاني لمسببات التكلفة من مجتمعات الأنشطة للمنتجات أو لأغراض التكلفة، حيث يعبر مسبب التكلفة عن مدى استهلاك المنتج المعين للموارد المستنفذة للأنشطة. ويتم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة طبقا لحاجة كل من هذه الأغراض (منتجات مثلا) للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب و يتم إعداد معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة بقسمة مجموع تكاليف الأنظمة المكونة لمركز أو حوض التكلفة على حجم أو عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض و يحسب كما يلي [76] ص 99 :

$$\frac{\text{إجمالي تكاليف المركز}}{\text{عدد المسببات}} = \text{التكلفة الوحوية للمسبب}$$

أما KAPLAN & COOPER فيريا أنه من أجل تحميل تكاليف الأنشطة، يجب إتباع إحدى الطرق التالية [85] ص 299:

أ - إجراء تخصيص تكلفة النشاط الإجمالي على أساس عدد مرات النشاط المؤدى (عدد مرات تجهيز الآلات، عدد أوامر الشراء، عدد طلبات المبيعات) ويترتب على هذه الطريقة افتراض أن حدوث النشاط يستهلك نفس القدر من الموارد.

ب - الاعتماد على محفزات الوقت المطلوب لإنجاز النشاط أو بصورة أخرى تخصيص تكاليف الأنشطة وفق الزمن الذي يستغرقه تنفيذ النشاط.

ج - القياس الفعلي للموارد المستخدمة كل مرة يؤدي فيها هذا النشاط كوسيلة لقياس التكلفة، حيث يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مورد ثم يتم تجميع التكاليف المتعلقة بالموارد اللازمة لكل نشاط، وتتطلب هذه الطريقة جهدا إضافيا لتتبع هذه التكاليف وفي المقابل تؤدي إلى نتائج أكثر دقة وبصفة خاصة في الحالات التي تُستنفذ فيها موارد كبيرة.

ويرى P. LORINO أنه عند تحميل تكاليف الأنشطة إلى أغراض التكلفة يمكن أن نجد حالتين [76] ص 100 :

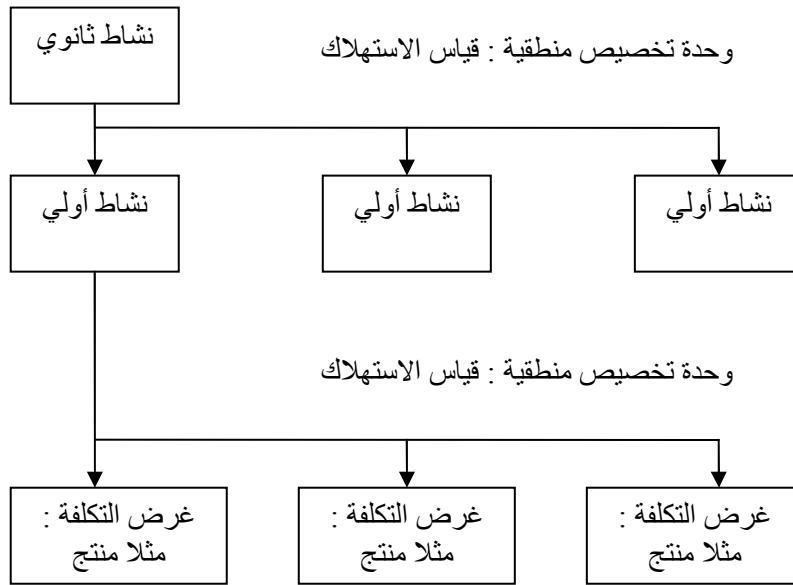
الحالة الأولى: إذا كان غرض التكلفة معياري (نمطي)، في هذه الحالة نعلم عموماً على أداة تسمى ببطاقة الإستهلاكات المعيارية لمسببات التكلفة لوحدة غرض التكلفة (وحدة منتج مثلاً)، أو ما يعرف بمدونة الأنشطة.

الحالة الثانية: إذا كان تتبع الوحدات لاستهلاك الأنشطة من طرف أغراض التكلفة غير ممكن اقتصادياً، فإنه ينظر إليه أنه لا يمكن تقسيمه إلى وحدات معيارية و يعالج طبقاً لمنطق النتيجة التحليلية (كالدخل الإجمالي، الإنفاق الإجمالي، هامش المساهمة الإجمالي) و مثال ذلك نتائج عمل تجاري كبير، جزء من السوق...

وبعد تحميل كافة تكاليف مراكز الأنشطة إلى أغراض التكلفة، يتم الحصول على التكلفة النهائية للمنتجات بتجميع قيمة ما استهلكته هذه المنتجات من تكاليف الأنشطة المباشرة (مواد، عمل مباشر) والتكاليف غير المباشرة الناتجة عن مراكز الأنشطة و الجزء من التكاليف غير المباشرة الذي لم يحمل للأغراض وفقاً لنظام ABC.

ونشير أنه في حالة وجود مراكز أنشطة تحتوي أنشطة ثانوية وأخرى أولية، فإن H.

BOUQUIN يرى [62] ص 163-164 بضرورة تحميل الأنشطة الثانوية للأنشطة الأولية ومن ثم يتم ربط هذه الأخيرة بالمنتجات النهائية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل (39).

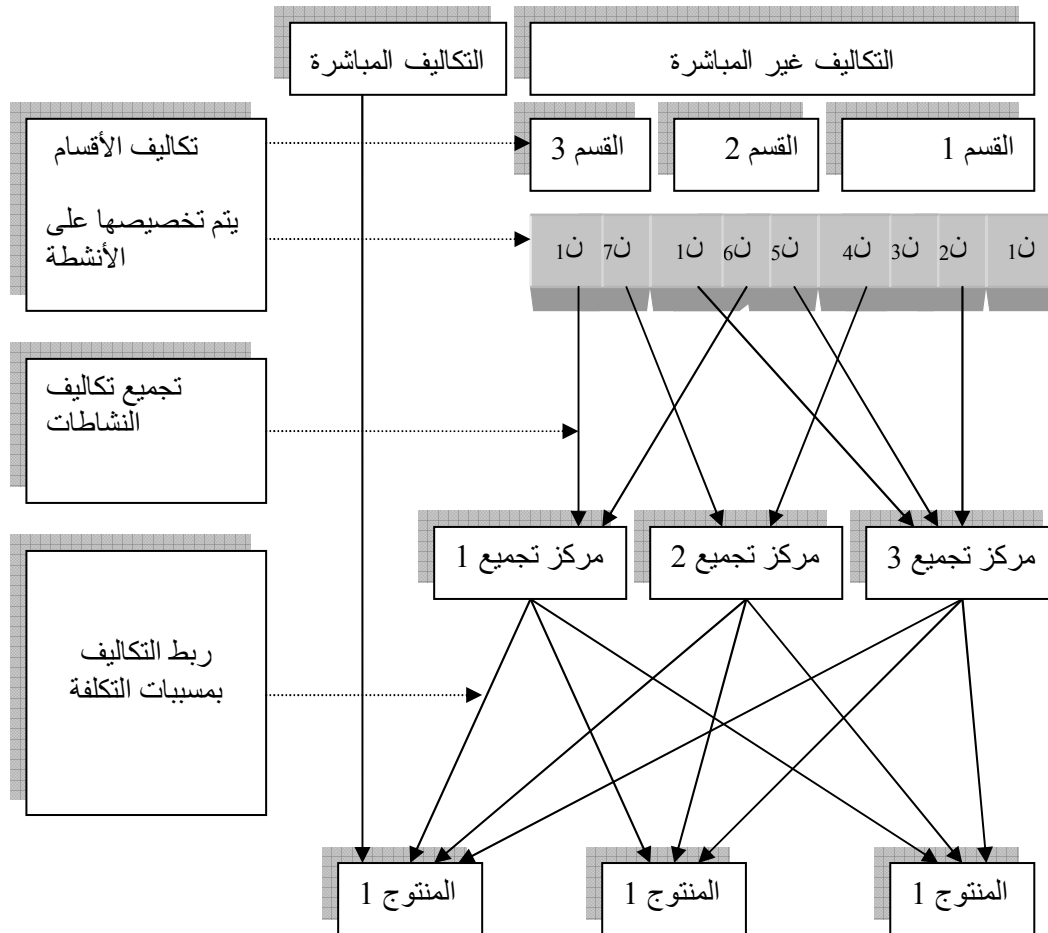


شكل رقم 39 : تحميل الأنشطة الثانوية على الأنشطة الأولية [90] ص 140

وكما أشرنا سابقا فإن عدد هذه المراحل ليس إلزامي لأي مؤسسة تريد تطبيق نظام ABC، بل عدد مراحل التطبيق يحدد على حسب طبيعة المؤسسة المعنية وكذلك درجة التعقيد في العمليات الإنتاجية فيها، بالإضافة إلى الأهداف التي تصبو لتحقيقها جراء استخدامها لنظام ABC .

واختصارا لما سبق، يمكن التعبير عن آلية عمل نظام ABC من خلا الشكل رقم (40).

ن : نشاط



شكل رقم 40 : معالجة التكاليف حسب نظام ABC [95] ص 114

2.3.2. مجالات استخدام نظام ABC:

يستخدم نظام ABC في العديد من التطبيقات في المؤسسات الصناعية، الخدمية والتجارية ويمكن بيان ذلك كما يلي:

1.2.3.2. في المجال الصناعي:

لقد استخدم نظام ABC في أول الأمر في المؤسسات الصناعية وذلك من أجل:

- رقابة وإدارة التكلفة.

- ربط التكاليف بالمنتجات وأنواع الأعمال ربطا دقيقا.

ثم تطور ليصبح منهجا يمكن الإدارة من استخدام معلومات التكلفة من أجل اتخاذ القرارات على جميع المستويات داخل المؤسسة، مع التركيز على العوامل المسببة للتكاليف والآثار الضمنية للتغيرات في تلك العوامل على الربحية الشاملة للمؤسسة.

ومصمم نظام ABC في المؤسسة الصناعية يجب عليه الأخذ في عين الاعتبار كل العمليات التي تنفذها المؤسسة أو هي على علاقة غير مباشرة معها، و نظرا لاختلاف سيرورة العمليات في كل مؤسسة على حدى فإنه لا يمكن تقديم نموذج دقيق وموحد يراعي كل المراحل التي يمكن أن تلتزم بها كل المؤسسات الصناعية.

ويمكن نظام ABC من تجاوز الازدواج الوظيفي بين المصالح في المؤسسة الصناعية، ومتابعة تطور الإنتاج منذ تخطيط المبيعات حتى خدمات ما بعد البيع، وذلك بمسايرة الخطوات التالية [75] ص100 :

1- تحليل المبيعات بما يسمح بتخطيط حجم الإنتاج.

2- إمساك الطلبيات.

3- طرق حساب التكاليف والسياسات السعرية

4- تسجيل ومعالجة طلبات الزبائن.

5- التخطيط.

6- تنفيذ الطلبيات: - شراء المواد الأولية

- الإنتاج

- التجميع

- مراقبة الجودة

- التخزين

- التسليم

7 - فوترة ومتابعة ديون الزبائن.

8 - خدمات ما بعد البيع والصيانة.

وباستخدام نظام ABC في المجال الصناعي، فإن ذلك سينتج عنه معلومات أكثر دقة وملائمة حول استعمال الموارد في المسارات الانتاجية، وكذلك في النشاطات الخارجية، مع الكشف عن العوامل الداخلية والخارجية المسببة للتكاليف.

ومع تزايد أهمية تكاليف التخزين والتوزيع في المؤسسات الصناعية أصبح استخدام نظام ABC في هذه المؤسسات أكثر من ضرورة.

ولتأكيد دور الفعال لنظام ABC في المؤسسات الصناعية يمكن إدراج بعض العينات من المؤسسات الصناعية التي اعتمده، ومنها نجد:

• **مؤسسة كريسلر كوربيرايشن Chrysler Corporation** [44] ص187: هي شركة أمريكية متخصصة في صناعة السيارات، بلغ رقم أعمالها سنة 2000 م، 52 مليار دولار [86] ص74، وبلغ عدد عمالها 123000 منهم 97000 في الولايات المتحدة الأمريكية، بدأت في تطبيق نظام ABC في سنة 1991، وكنتيجة لذلك حققت أرباحا إضافية قدرت بمئات الملايين من الدولارات، كما تمكنت في سنة 2000 من إنتاج أرخص سيارة في أمريكا الشمالية، وكانت التكاليف المقتصدة في الشركة جراء تطبيقها لنظام ABC مساويا من عشرة إلى خمسين مرة المال المستثمر في تصميم وتطبيق نظام ABC [86] ص72.

• **مؤسسة أوسي غرافيك Océ-graphics**: هي مؤسسة متخصصة في إنتاج الآلات الناسخة المتطورة و ملحقات مكاتب الدراسات، مقرها متواجد بهولندا ومتواجدة في 90 بلد، يتكون عدد عمالها من 12000 عامل، حققت سنة 1992 رقم أعمال قدر بـ 1.3 مليار دولار، وقد اعتمد فرعها المتواجد بفرنسا نظام ABC، وهذا في بداية التسعينات ومن أهم الأسباب الكامنة وراء ذلك نجد:

- المنافسة الشديدة التي كانت تواجهها المؤسسة.

- قصور النظام المحاسبي القديم.

- ضرورة استعمال المؤسسة للتكنولوجيات المتطورة.

ومن بين أهم النتائج المتحصل عليها نجد:

- الانخفاض الكبير في تكاليف الإنتاج.

- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات الزبائن.

- قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق.

- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

• **مؤسسة سافتي كلين safety kleen**: هي مؤسسة أمريكية أنشئت سنة 1968، متخصصة في معالجة السوائل ذات الطبيعة الكيميائية، وفي بداية التسعينات من القرن العشرين كانت تشغل حوالي 6600 عامل، بلغ رقم أعمالها 800 مليون دولار، وكنتيجة للمنافسة الكبيرة التي واجهتها هذه المؤسسة في بداية التسعينات من القرن العشرين، موازاة مع التوسع الذي شهدته آنذاك مما زاد في تداخل وتعقد مسارات الإنتاج فيها، الأمر الذي تطلب إيجاد آليات فاعلة تضمن الربط المنطقي بين مسارات الإنتاج واحتياجات الأسواق، ولأن نظام التكاليف التقليدي لم يعد يتماشى مع هذه المتطلبات، فإن المسؤولين في مؤسسة safety kleen، ورغبة منهم في تجاوز هذه المشاكل التي تحد من تنافسية مؤسستهم، قد تبناوا نظام ABC بداية من سنة 1991 وقد حققوا جراء ذلك نتائج مذهلة، فبالإضافة إلى تجاوز العقبات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي، فإن المؤسسة وكنتيجة لإقتصادها في التكاليف قد حققت أرباحا

إضافية قدرت [86] ص 72 بـ 12.7 مليون دولار وهي تساوي أربعة عشرة مرة قيمة الاستثمار في تصميم وتطبيق نظام ABC.

• **مؤسسة هولت باكارد Hewlett-packard** : أنشئت سنة 1939 بكاليفورنيا، مختصة في الإعلام الآلي والإلكترونيك، بلغ عدد عمالها سنة 1996 حوالي 112000 عامل، رقم أعمالها لسنة 1996 أكثر من 38.4 مليار دولار، حققت ربحا صافيا في نفس السنة قدر بـ 2.6 مليار دولار وقد اعتمد فرعها في فرنسا نظام ABC بداية من سنة 1987، وكان ذلك كنتيجة لعدة أسباب نذكر منها [25] ص 109 :

- عدم ملائمة نظام التكاليف التقليدي التنوع في المنتجات عند هذه المؤسسة.
- عجز النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات.
- الخلل في تسيير النشاطات الخدمية.

ونفس الأسباب تقريبا أدت بالمؤسسة فرع المملكة المتحدة باعتمد نظام ABC في سنة 1991 وكان ذلك بهدف تحقيق النتائج التالية:

- تحسين عمليات الفوترة.
- التحديد الدقيق لهيكل التكاليف في المؤسسة بغية التحكم في تكاليفها.
- مراقبة الجودة و الحد من التبذير.
- توفير المعلومات الكافية من أجل مراقبة أداء العمليات الإنتاجية.
- توفير بيانات تكلفة أكثر مصداقية حول سعر التكلفة للمنتجات بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات لتحسين تسعير المنتج، وغيرها من القرارات الإستراتيجية.

وبعد سنوات قليلة من تطبيق نظام ABC في هذه المؤسسة سجل مسيروها عدة تغيرات جذرية سواء على مستوى الأداء أو التكاليف مما جعل المؤسسة (فرع فرنسا) يحقق ربحا صافيا قدر بـ 420 مليون فرنك فرنسي وذلك سنة 1996 [44] ص 201.

هذه كانت عينة من بعض المؤسسات الصناعية التي طبقت نظام ABC بنجاح، لكن مجال استخدام هذا النظام لا يتوقف على المؤسسات الصناعية فقط، بل يمكن اعتماده في المؤسسات المختلطة أو الخدمية.

2.2.3.2. في مجال الخدمات:

على غرار المؤسسات الصناعية فإن المؤسسات الخدمية هي الأخرى تواجه ضغوطا متزايدة على الربحية، نظرا لطبيعة بيئة الأعمال التي تنشط فيها والمتسمة بالمنافسة الشديدة، ولا شك أن تزايد هذه الأخيرة يؤدي وبشكل مستمر إلى تقليص هوامش الأرباح.

ونظرا لأن قياس كفاءة الخدمات وفعاليتها مسألة ذات أهمية عالية، فإن هذا الجانب في الخدمات يتسم بصعوبة بالغة، وعلى غرار المؤسسات الإنتاجية، فإن المؤسسات الخدمية ليس المهم عندها أن تستخدم العاملين بكفاءة فقط (الكفاءة الداخلية)، وإنما كيف يرى الزبون هذه الكفاءة (الكفاءة الخارجية).

إلا أن ما يحقق الكفاءة الداخلية و الكفاءة الخارجية في الخدمات يتمثل في الجانب الأهم منه بعوامل غير ملموسة مما يجعل القياس فيها غاية في الصعوبة.

إن مجال الخدمات في السنوات القليلة الماضية على صعيد المفاهيم والممارسات، خضع لمراجعات جديّة، ليس فقط بتأثير الخبرة المتراكمة لإدارة الإنتاج ودخول منافسين جدد وعلى نحو عالمي عال، بل وأيضا بتأثير الخصائص المتميزة للعمل الخدمي القائم على المعرفة والنشاط والوقت الحقيقي، وغيرها مما يعتبر عوامل أساسية في إيجاد ميزة تنافسية في المؤسسات الخدمية.

وتشير دراسات كثيرة إلى أن هناك اهتمام بالغ ينصب بشكل أساسي على البحث مدخل جديد لمعالجة مشكلة أساسية تتمثل في تدني الإنتاجية في المؤسسات الخدمية هذه المشكلة التي تعود في الأساس إلى ارتباط الإنتاجية في هذا النوع من المؤسسات بالزبون أكثر منه بالعمل، فعند ما لا يكون هناك زبون في أي وقت لا تكون هناك خدمة، الأمر الذي حتم على أنظمة التسيير والتقييم في المؤسسة الخدمية أن تلعب دورا فاعلا في تحديد مصادر هذه الاختلالات و معالجتها وتكييفها بما يتوافق مع إرضاء الزبون وفي نفس الوقت تحقيق أعلى معدل من الربح.

ومع تحول التركيز على الأهداف المرتبطة بحجم المبيعات إلى الأهداف التي ترتبط بالربح فإن المسيرين في المؤسسات الخدمية أصبح همهم الوحيد هو البحث عن دليل يرشدهم بشأن توجيه مواردهم المحدودة، بما يضمن تعظيم الربحية الناجمة عن استغلال تلك الموارد.

ورغم أن الخدمات تعتبر سلع غير ملموسة، إلا أن تطبيق نظام ABC سيسمح بهيكله التكاليف بصفة دقيقة، وذلك في جميع المؤسسات ذات الطابع الخدمي مثل: شركات الطيران، البنوك، شركات التأمين، الفندق... الخ. [58] ص 524.

ومن خلال التطبيقات الميدانية فإن استخدام نظام ABC في المؤسسات الخدمية كان له الأثر البالغ خاصة فيما يتعلق بـ:

- تحديد مجالات الرقابة على التكاليف والعوامل المسببة لهذه التكاليف.
 - إرشاد المسيرين لمعرفة عناصر التكاليف التي يمكنهم التحكم فيها.
 - الكشف عن التكاليف المخفية المرتبطة بمستويات الخدمات مثل تكاليف التسجيل [75] ص 103.
 - تحديد المنتجات (الخدمات) المربحة.
 - تحديد العلاقات مع الزبائن التي تكفل المحافظة على القيمة أو زيادة تلك القيمة.
- ولذلك فإنه يمكن استخدام نظام ABC في المؤسسات الخدمية مع بعض التحوير الذي يركز على الخطوات المناسبة لكل مؤسسة ويلغي الخطوات التي لا يمكن أن تتناسب معها [96] ص 51.

وتأكيد على النجاح الذي حققه نظام ABC في المؤسسات الخدمية يمكن تقديم بعض النماذج لبعض الشركات المالية طبقت هذا النظام وهي كما يلي:

• **بنك شمال أوروبا:** تأسس بنك شمال أوروبا في المملكة المتحدة، ويقدم مجموعة متنوعة من الخدمات المالية إلى زبائن الخدمات الصغيرة، وإلى الزبائن المحليين، والشركات المساهمة، في جميع أنحاء العالم [24] ص 281.

وقد أشار التقرير الذي أصدرته إدارة البنك عقب تطبيق نظام ABC وبالإضافة إلى الفوائد الكبيرة التي تحققت جراء ذلك (انظر الملحق 01) فإن إدارة البنك حددت مجالين يتحتم عليها مراجعة استراتيجيتها بشأنهما وهما التأمين والاستثمار في العمليات البنكية، حيث وجد أن [24] ص 292 :

- التأمين جزءا مربحا من الأعمال، وقد يكون من الممكن نشر هذا النجاح في أسواق أخرى.
- العمليات البنكية غير مربحة نسبيا، لهذا يجب أن يراجع مجال الأعمال هذا، ويفحص بقدر أكبر من التفصيل، بغرض اكتشاف ما إذا كان من الممكن التوقف عن هذا النشاط.

• **بنك باركر:** هو مؤسسة مالية صغيرة تتكون من مركز رئيسي، ويتمتع بمعالجة مركزية لتشغيل المعاملات التي تقوم بها عشرة فروع المكونة له، وتتضمن تلك المعاملات التمويل التجاري، وتحويل النقود، والصرف الأجنبي، والإقراض، وقبول الودائع، والحسابات الجارية [24] ص 321.

وعلى إثر تطبيق نظام ABC في هذا البنك أصدرت لجنة متابعة تطبيق النظام تقريرا أوضحت فيه أن معظم منتجات البنك تحقق أرباحا، حتى تلك التي المنتجات التي لا تحقق أرباحا صافية إلا أنها تساهم في تغطية التكاليف الملحقة، (انظر الملحق 02) كما أشار التقرير إلى أنه يجب مراجعة الحسابات الجارية وتسهيلات القروض تحتاج إلى تحليلات إضافية، نظرا لأن المنتجات التي حددت لها تعريف معيارية ليست هي التي يمكن أن تقدر لها التكاليف، حيث يستلزم الأمر تجميع تلك الأنشطة على أساس حاجات الزبائن [24] ص 332.

• **شركة إمبريال للتأمين:** شركة إمبريال للتأمين هي شركة صغيرة قامت بتنفيذ مشروع ABC لخفض التكاليف بنسبة 10% على مستوى المؤسسة، وقد حقق المشروع نجاحا نسبيا حيث خفضت أرقام التكلفة بالموازنة بنسبة 8%، وفي نهاية السنة كان متوسط الخطأ 2% فقط، ومن ثم فإن مستوى الخفض الذي تحقق في الشركة هو 6%، هذا بالإضافة إلى فرص التغيير التي أتاحتها نظام ABC للشركة (انظر الملحق رقم 03).

هذه كانت عينة من بعض المؤسسات التي طبقت نظام ABC بنجاح، وسواء كانت المؤسسة ذات طابع إنتاجي محض أو ذات طابع خدمي فإن هدف أي مؤسسة هو إيجاد الطرق الكفيلة باستغلال أحسن لمواردها المتاحة بهدف تعظيم ربحيتها في الأجلين القصير والطويل، ونظرا لتزايد حدة المنافسة في الأسواق، وتقلص هوامش الربح، فإن الحاجة إلى الرقابة على التكاليف وخفضها أدت إلى تركيز الاهتمام على وسائل إدارة التكلفة داخل المؤسسة، حيث خفض التكلفة يمثل عنصرا واحدا فقط من إطار

أوسع لإدارة التكلفة، هذه الأخيرة التي تعتمد على التخطيط المستمر، والرقابة الدائمة على جميع أعمال المؤسسة.

إن السيطرة على التكاليف في المؤسسة، يشكل الأساس لتحليل التكلفة / العائد، الذي يسير عملية اتخاذ القرارات التي تتأسس على القيمة المحددة للنشاط داخل المؤسسة والتكاليف التي يستلزمها النشاط، هذه التوجهات التي تصب في صميم الأهداف التي يعمل نظام ABC على تحقيقها، وهذا ما سنتطرق إليه في العنصر الموالي.

3.3.2. مساهمة نظام ABC في إنشاء القيمة:

مما لا شك فيه أن الاهتمام المتزايد بنظام ABC في الوقت الحاضر من قبل الأكاديميين والمهنيين يعكس قناعة السواد الأعظم منهم بالفوائد التي يفترض أن يحققها تطبيقه في المؤسسات. فعلى الصعيد الأكاديمي تناول العديد من الباحثين هذا النظام بالشرح والتحليل والتعديل، وقد أجمع هؤلاء الباحثين على أن تطبيق هذا النظام يمكن أن يؤدي إلى خفض التكاليف المشتركة (غير المباشرة) التي قد تصل نسبتها في بعض الأحيان إلى 50% من إجمالي التكلفة، بالإضافة إلى مساعدة المسيرين في فهم كيفية تحقيق الأرباح من خلال تزويدهم بالمعلومات الضرورية لذلك.

أما على الصعيد المهني فإن اعتماد نظام ABC قد أحدث ثورة في تطبيقات وممارسات إدارة التكلفة، وقد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة، مثل: تكلفة التحسين والتطوير المستمر Kaizen Costing التكلفة المستهدفة Target Costing، تخفيض التكلفة من خلال سلسلة القيمة، الإنتاج بدون عيوب Zero Defect، نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب Just In Time... الخ

كما أن نظام ABC ومن خلال علاقته التبادلية مع نظام ABM فإنه يؤدي دورا محوريا في إنشاء القيمة للمؤسسة وذلك بتعظيم ربحيتها ودعم تنافسيتها، خاصة فيما يتعلق بجوانب: تحسين مستوى الأداء بالمؤسسة، المساعدة في وضع استراتيجيات التسعير، ضبط التكلفة، تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والزيائن... الخ.

ومن أجل فهم أعمق لمدى مساهمة نظام ABC في إنشاء القيمة بمفهومها الحديث، سنتعرض للجوانب والمجالات التي يلعب نظام ABC دورا مؤثرا فيها.

1.3.3.2. دور نظام ABC في تحسين الأداء في المؤسسة واستدامته:

يقدم نظام تكاليف الأنشطة معلومات تسمح بتكوين نظرة استراتيجية حول المؤسسة وتساعد الإدارة العليا في فهم اقتصاديات المؤسسة المستقبلية المحتملة عند تصنيع المنتجات أو خدمة الزبائن،

الأمر الذي يتطلب المزيد من التحليلات الداخلية التي تركز على القيمة المتولدة داخل كل قطاع من قطاعات المؤسسة، وتحديد الطرق التي يمكن بها زيادة القيمة على جميع المستويات داخل المؤسسة، ولذلك يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على الربط بين إدارة الأداء بإدارة الموارد، ويتطلب ذلك المزج بين تحديد الأهداف والرقابة على التكاليف، والمسؤولية حسب مقاييس إنجاز الأفراد أو مؤشرات الأداء الرئيسية، ومتابعة الأنشطة المنجزة بمقارنة فعاليتها وكفاءتها بتلك المؤشرات بشكل منظم.

كما أن إدارة النشاط المالي والتشغيلي عن طريق قياس ومتابعة ورقابة تكاليف الأنشطة، سيساهم في إحداث نوع من التزاوج بين متطلبات الزبائن في الخارج وبين أولويات المسييرين داخل المؤسسة، هذا التزاوج مرتبط بدرجة كبيرة بعامل التكلفة هذا العامل كما يرى P. MEVELLEC بدوره مربوط ضمناً بمفهوم الأداء وعبره بالقيمة [97] ص 21.

ولإبراز مساهمة نظام ABC في تحسين الأداء المحقق واستدامته، من خلال الاستعمال الأحسن للموارد وعقلنتها، سنتطرق للنقاط التالية:

أ - في مجال الاستغلال الأمثل للموارد: يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بربط تكاليف الموارد ضمن المؤسسة بالأنشطة الإنتاجية والإدارية والمعلوماتية والفنية المختلفة اللازمة لإتمام عمليات الإنتاج والبيع مثل أنشطة تصميم المنتجات وتخطيط الإنتاج ورقابة الجودة.. الخ.

وبما أن الاستغلال العشوائي للموارد سيؤثر لا محالة على ربحية المؤسسة، وذلك من خلال خفض هامش الربح بين الإيرادات المكتسبة والموارد المستنفذة، فنظام ABC يمكن أن يساعد المسييرين في خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال:

- خفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة: وذلك من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، وكذلك من خلال التطوير المستمر في المنتجات.

- رفع الكفاءة في أداء الأنشطة: فزيادة الكفاءة تساهم في تنفيذ العديد من الأنشطة بأقل موارد ممكنة. حيث يعتبر نظام التكلفة حسب الأنشطة نموذجاً لقياس الطلب على استخدام الموارد وليس نموذجاً لقياس الإنفاق، كما يقوم بالتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للتنبؤ بالإنفاق المستقبلي.

ويمكن أن يستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة للتركيز على العوامل التي تحدد الإنفاق على المشروعات أو الأنشطة الرئيسية، من خلال إجراء تحليل التكلفة والعائد لكل مشروع، ومن ثم يساعد على تحديد أولويات بدائل المشروعات وإدارة الموارد بهدف تعظيم العائد على الاستثمار، وبما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحدد أسباب حدوث التكاليف، ويربط هذه التكاليف بالأنشطة التي يتم تنفيذها، لهذا فإنه يمكن أن يستخدم لتحديد توقيت حدوث التكاليف (متى يتم توظيف الأموال في مشاريع مختلفة، الانتقال إلى مجالات عمل جديدة... الخ)، مما يمكن الإدارة من إدارة التكاليف على

أساس الإنفاق، كالاستثمار في أسواق جديدة، أو نشاط أعمال جديدة، وليس على أساس الاستهلاك (التشغيل والتنفيذ) [24] ص 268.

ب - في مجال تحفيز الأفراد في المؤسسة:

يعمل نظام ABC على تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاءة في الأداء، وقد تستخدم مسببات أو موجّهات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه الموجّهات كعدد دورات الإنتاج أو عدد الأوامر المسلمة للزبائن، مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.

كما يعمل نظام ABC من خلال علاقته التبادلية مع نظام ABM على تزويد الأفراد في المؤسسة بالمعلومات الملائمة والموثوقة مما ينمي إحساسهم بالمسؤولية [75] ص 104.

وبهذا يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة في دعم الأنشطة التي تحقق فوائد للإدارة، من خلال التعرف على جدوى كل نشاط ومن ثم التخلي عن الأنشطة عديمة الجدوى الأمر الذي ينتج عنه التخلي عن اليد العاملة غير المرغوب فيها، أو إعادة تشغيلها في مجالات التي يمكن أن تقدم فيها قيمة مضافة للمؤسسة.

2.3.3.2. دور نظام ABC في تخفيض و تحميل التكاليف:

أ- **في مجال تخفيض التكاليف:** باعتبار أن أهمية نظام التكاليف تقدر من خلال الربط مابين كفاءات بناء تكلفة المواضيع وكفاءات بناء القيمة في المحيط، حيث تكمن أهمية محاسبة التسيير في إنشاء هذه القيمة، وباعتبار أن مصدر القيمة يكمن في التكلفة بشكل كبير، ولذلك يمكن اعتبار معرفة استهلاك الموارد من طرف المنتوجات، معرفة دقيقة، شرط أساسي لمفهوم القيمة [61] ص 176.

وفي هذا الصدد يأخذ نظام ABC بعدا أوسع من خلال تحليل الأنشطة وإدارتها، إذ أنه يتجاوز سلبات الأنظمة التقليدية بتوفير معلومات حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها، مما يقود إلى إنشاء القيمة والتحكم في التكاليف بشكل أمثل [93] ص 36.

إن ربط التكاليف غير المباشرة للإنتاج بالأنشطة التي تسببت في نشوء هذه التكاليف وفق مفهوم ABC يقدم إمكانية أفضل لإلغاء مفهوم التكاليف غير المباشرة، فما يمكن أن يكون غير مباشر بالنسبة لوحدة المنتج يمكن أن يكون تكاليف مباشرة لأنشطة متعلقة بأمر الإنتاج، وما يعد تكاليف غير مباشرة لأمر الإنتاج يمكن أن يعد تكاليف مباشرة لأنشطة عملية الإنتاج بشكل عام، وأخيرا فإن ما يعد تكاليف غير مباشرة لعملية الإنتاج يكون تكاليف مباشرة للأنشطة التي تخدم المؤسسة بشكل عام، وعلى أساس

أن التكاليف المباشرة قد بلغت في بعض المؤسسات كما ذكرنا سابقا أكثر من 95% ووفق لمنطق ABC فإن إدارة الأنشطة مباشرة ستمكن من التحكم في التكاليف وتخفيضها [93] ص 36.

وبما أن الأنشطة هي التي تسبب نشوء التكاليف، فإن ربط الموارد بالأنشطة المستهلكة لهذه الموارد يقدم آلية أفضل لفهم طبيعة نشوء التكاليف والرقابة عليها.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن وفق نظام ABC تخفيض التكاليف من خلال تحليل وإدارة الأنشطة من خلال [82] ص 66 :

- **تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط:** فمثلا يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط التهيئة من خلال تحسين تدريب العمال.

- **إلغاء الأنشطة غير الضرورية:** تعتبر هذه النقطة الأكثر أهمية في هذا المجال، إذ أنه بواسطة تحليل الأنشطة أن يكون بمقدور المؤسسة تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف، ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة القيمة بالنسبة للمنتجات أو التي لا تضيف القيمة التي يطلبها الزبون وبالتالي إعادة توزيع الموارد إلى الأنشطة الأكثر نفعاً،

- **انتقاء الأنشطة ذات الكلفة الواطئة:** وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وبكلفة أقل.

ويتطلب تنفيذ الأنشطة كماً من الموارد مثل المواد والتجهيزات واليد العاملة، إن الحصول على هذه الموارد واستخدامها يؤدي إلى نشوء التكاليف التي تقوم المحاسبة بقياسها، من هنا تنشأ علاقة ارتباط قوية بين وجود النشاط ومستوى النشاط والتكاليف، تساعد علاقة الارتباط هذه على فهم أفضل لأسباب نشوء التكاليف وإمكانية تخفيضها مما ينعكس على تكلفة المنتجات أو أغراض التكلفة.

وفي هذا الاتجاه ينصب اهتمام نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC، حيث يقوم على تتبع أثر التكاليف من الموارد (عمال، مواد، الآلات وبقية التجهيزات...)، إلى الأنشطة والعمليات ضمن المؤسسة وصولاً إلى تكلفة المنتج معين أو خدمة أو زبون، مما يمكن من تقدير وتخطيط التكاليف الإستراتيجية للمنتجات أو الخدمات أو الزبائن، أو الوحدات التنظيمية، مما يجعل مهمة فهم وتقويم المستويات المختلفة من المؤسسة وهرمها التنظيمي في متناول الإدارة العليا.

كما يمكن نظام ABC من توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وفي تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط.

وبالإضافة إلى ما سبق فإن مدخل ABC، وعلى عكس الأنظمة التقليدية، التي تهتم فقط بعناصر التكاليف المتعلقة بعملية الإنتاج والبيع، فإنه يهتم بالتحديد السليم للأنشطة بداية من مرحلة تصميم المنتج وحتى مرحلة التسليم، وهذا يعنى الاهتمام بعناصر التكاليف التي تحدث في جميع مراحل المنتج والتي

تتمثل في مرحلة التخطيط والتصميم الهندسي للمنتج، عمليات الشراء ومرحلة التشغيل والإنتاج، وأخيراً مرحلة البيع والتوزيع.

ب - دقة نظام ABC في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات: في حالة وجود تنوع في الإنتاج أو وجود تنوع في الطلبات سواء من حيث نوع المنتجات أو حجمها ، فإن نظام ABC ، يتجاوز مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وذلك لاعتماده في قياس هذه التكاليف على مسببات التكاليف التي يستفاد منها بشكل دقيق في تحديد تكاليف المنتجات على تنوعها، عكس أسس التحميل المتبناة من طرف أنظمة التكاليف التقليدية، والتي تكون في أغلب الأحيان "حجم الإنتاج"، وللتدليل على ذلك فبافتراض أن المؤسسة لديها منتجين الأول حجم إنتاجه محدد ولكنه يتطلب نشاط تجهيز الآلات ونشاط فحص الجودة بصورة مستمرة، كما يتكون من العديد من الأجزاء التي تحتاج إلى أوامر شراء متعددة، بينما المنتج الثاني حجم إنتاجه كبير نسبياً ولكنه لا يتطلب نشاط تجهيز الآلات ونشاط فحص الجودة بصورة مستمرة ويحتاج إلى عدد محدود من أوامر الشراء، ففي هذه الحالة تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الحجم سيجعل المنتج الثاني يتحمل تكاليف إضافية لم يكن السبب في وجودها ولم يستفيد منها على الإطلاق.

وكمثال آخر فإنه في المؤسسات الكبيرة عدد الممولين يمكن أن يكون هو المحدد الرئيسي للتكاليف في مصلحة المشتريات (حسب منطق ABC)، ولنفرض أنه حدث ارتفاع مفاجئ لعدد الممولين، هنا سنسجل ارتفاع مهم في التكاليف بالنسبة لهذه المصلحة، هنا تحليل ABC لا يهتم بحساب مقدار التكاليف المنفقة فقط، بل سيسمح بمعرفة طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة على المواد التي أشترتها المؤسسة من الممولين، فمثلاً إذا كانت المادة "س" تتطلب علاقة مستمرة مع خمسة عشر مموناً، بينما المادة "ص" لا تتطلب سوى ممولين اثنين، إذن من الواضح أن المادة "س" تولد حصة من التكاليف تتحملها مصلحة المشتريات، وهذه التكاليف يعبر عنها من خلال عامل الوقت الذي قضاه العامل بالنسبة للمادة "س" للتفاوض حول العقود أو الاتفاقيات، تحليل الكشوفات، معالجة الطلبات، ومن ثم تستطيع مصلحة المشتريات وفق منطق ABC تخصيص تكاليف أكبر للمادة "س" وأقل للمادة "ص" [75] ص 105، وهذا ما يتوافق مع الواقع ولا يمكن تحقيقه من خلال أنظمة التكاليف التقليدية.

فحميل التكاليف غير المباشرة على أساس ساعات العمل المباشر أو أي أساس مرتبط بحجم الإنتاج يؤدي إلى أن المنتج ذو الحجم الأكبر يتحمل نصيب أكبر من التكاليف غير المباشرة على الرغم من عدم استهلاكه لهذا القدر من التكاليف، وهذا يؤدي بدوره إلى تحريف كامل في أرقام التكلفة، بينما مدخل ABC يعتبر أن التكاليف غير المباشرة معظمها لا يتأثر بحجم الإنتاج، ولذلك يعتمد مدخل ABC على المسببات التي تتسبب في حدوث التكلفة والتي لا بد أن يتم تخصيصها على أساسها.

و بذلك يحقق مدخل التكلفة على أساس النشاط الدقة في تحديد تكلفة المنتجات في المؤسسات وهذا في ظل وجود تشكيلة متنوعة من المنتجات، مما ينعكس بالإيجاب على عملية تسعير هذه المنتجات ومن ثم زيادة تنافسيتها في الأسواق.

3.3.3.2. دور نظام ABC في الاختيار الأمثل: لمزيج المنتجات والزبائن:

نظرا لتعدد أذواق المستهلكين، وتعدد نطاق الأسواق وانفتاحها، ومن أجل تلبية الطلب المتعدد الأوصاف، أخذت المؤسسات وبشكل متزايد بإنتاج سلع وخدمات مختلفة ومتنوعة، هنا يمكن الاستفادة من نظام ABC في اختيار التشكيلة المثلى من المنتجات، أي تحديد المنتجات المربحة، وتحديد التجزئة الملائمة للزبائن المستهدفين، أي تحديد العلاقات مع الزبائن التي تكفل المحافظة على القيمة أو زيادة تلك القيمة.

أ - في مجال تحديد المزيج الأمثل للمنتجات: تشير العلاقة المنطقية بين حجم المبيعات والربحية إلى وجود علاقة ارتباط قوية بينها، إلا أنه في أحيانا كثيرة تجد المؤسسات نفسها في حالة تناقض، حيث تتجه ربحيتها إلى الانخفاض مع زيادة مبيعات المؤسسة، خاصة في حالة اتجاه أسعار بيع منتجاتها إما إلى الثبات وإما إلى الارتفاع.

ونظرا لأن الربحية المتوقعة للمؤسسة تتحدد في ضوء تشكيلة المزيج الأمثل من المنتجات التي تتحدد بدورها في ضوء بيانات التكلفة المستمدة من نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة، فإذا ما تحددت التكلفة بأسلوب غير سليم، أدى ذلك إلى حدوث خطأ في حسابات التكلفة المرتبطة بالمزيج السلعي الذي تقدمه المؤسسة، الأمر الذي ينعكس على نوعية منتجات المزيج الأمثل، أو على الكميات المرتبطة بكل منتج من منتجات هذا المزيج.

وبناء على ما سبق فإن التحديد الخاطئ لمزيج المنتجات الملائم الناتج عن خطأ في حسابات التكلفة من شأنه أن يؤثر على ربحية المؤسسة في اتجاهها غير المخطط، نتيجة للتوسع في إنتاج منتجات أقل ربحية وذلك على حساب المنتجات ذات الربحية المرتفعة، ولتفادي ذلك يساعد نظام ABC الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج أكثر ربحية، حيث إن إتباع نظام ABC سوف يقلل من احتمالية إتباع استراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه، كما أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف ضمن نظام ABC يمكننا من اختبار الربحية المقارنة بين عدة منتجات، الحالية منها والمتنبأ بها، بغرض القيام بخيار من نوع « MIX » أين (يتم إدخال منتجات جديدة، التخلي على القديمة، تركيز الجهود التسويقية على بعض المنتجات ، تركيز القدرات الصناعية المتاحة على بعض المنتجات...).

ب- في مجال اختيار المزيج الأمثل من الزبائن: ما دام الزبون هو الوحيد القادر على تقييم المنتج من خلال القيمة التي تعبر عنه، يتعين على المؤسسة إذن البحث عن ميكانيزم يهدف إلى حصر القيمة من منظور الزبون لها، بدلا من العمل على الحساب الدقيق لتخصيص الموارد [61] ص 177، وفي هذا الصدد يسعى نظام ABC وبالتكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة التي تهدف إلى تحديد التكاليف بناء على السوق الخارجية وتحسب عن طريق حساب سعر البيع السوقى للمنتج مطورح منه هامش الربح الذى تسعى المؤسسة إلى تحقيقه فنصل إلى التكاليف المستهدفة أي التكلفة التي يجب أن يكون عليها المنتج حتى يستطيع تحمل المنافسة، ويمكن إستخدام مدخل المحاسبة على أساس الأنشطة ABC للوصول إلى تلك التكلفة أو إلى تحديد رغبات الزبائن ثم العمل على جعل التكاليف تتماشى مع ما ينتظره الزبون، ويتم ذلك وفق منطق المسارات الموجهة لهذا الأخير، ووفق ما يتناسب مع استراتيجية المؤسسة ويمكن التعبير عن ذلك من خلال الشكل رقم (41) وكما جاء في المبحث الثاني فإن المسار يعتبر من أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام ABC، فحسب LORINO فإن النظرة إلى المسار يجب أن تركز على نظام الأنشطة إنطلاقا من [98] ص 321 :

- النتيجة المحققة

- الزبائن

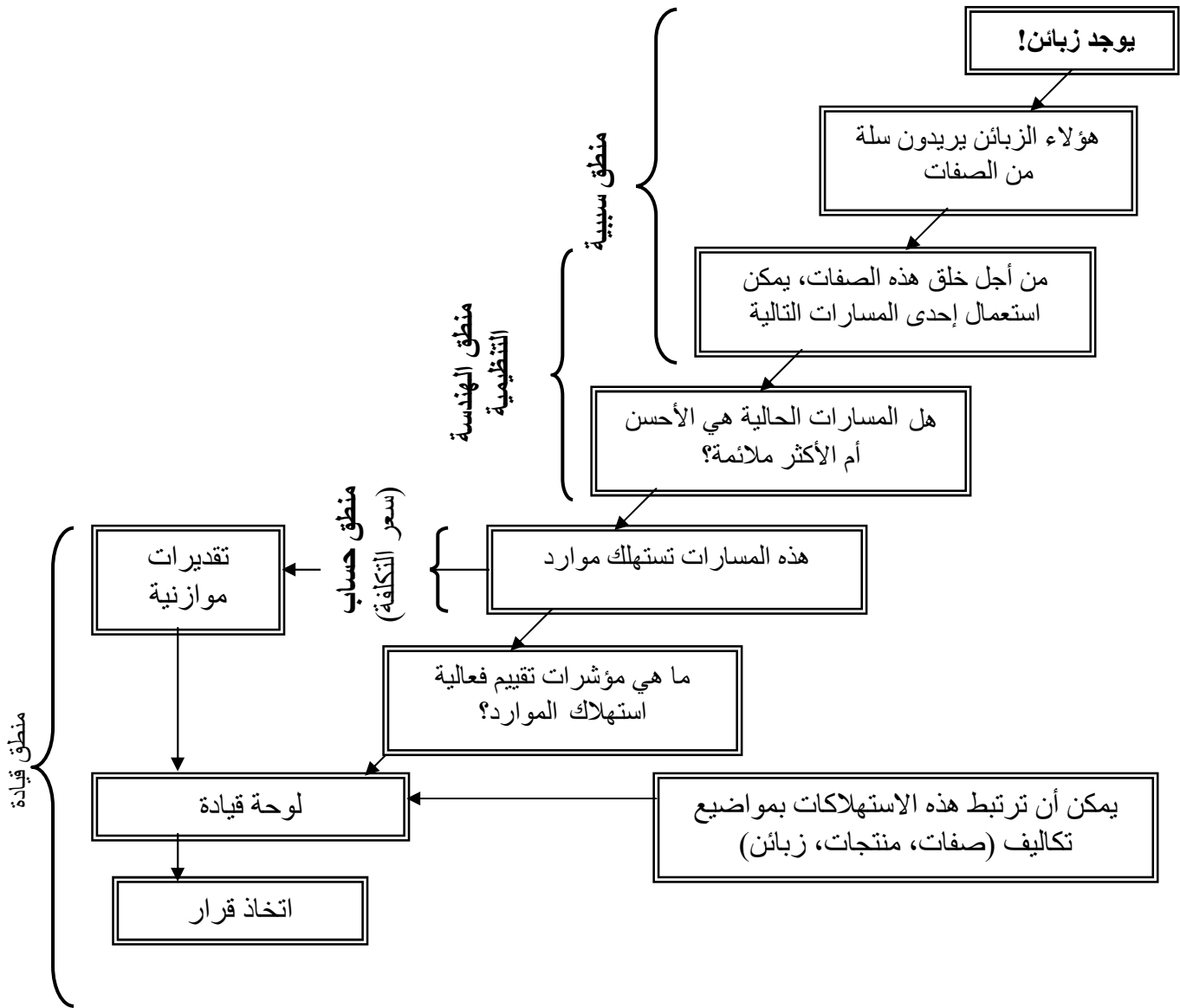
- إرضاء الحاجات

ويضيف LORINO أن [98] ص 321 :

- المسارات تترجم حاجيات الزبائن، أو بصفة عامة الاستجابة لمتطلبات البيئة المدركة من طرف المؤسسة.

- منطق المسارات هو الذي ينظم أنشطة المؤسسة حسب منطق إنشاء القيمة.

(أنظر الشكل رقم 41)



شكل رقم 41 : نموذج التسيير على أساس الأسباب مهيكَل حسب المسارات الموجهة للزبون [61]

ص178

وفي هذا الاتجاه فإن نظام ABC يكون كذلك ملائماً لأهداف المؤسسة في المجال التسويقي، فعن طريقة تحليل الأنشطة ثم تجميعها في شكل مسارات، تستطيع المؤسسة تحسين كفاءتها والرفع من فعاليتها، وذلك عن طريق تحسين و تطوير الأنشطة التي يراها الزبون تلبي احتياجاته وتستجيب لرغباته وهي تتمثل في تلك الأنشطة التي تساهم مباشرة في زيادة قيمة المنتج من وجهة نظر هذا الزبون، ومن ثم تحقيق رضاه وكسب ولائه.

هذا فضلا عن تحقيق رغبة الزبون في تلبية طلبه في الوقت اللازم، حيث أن فعالية نظام ABC في هذا المجال ستكون قوية جدا و ذلك عن طريق إلغاء كل الأنشطة التي تسبب ضياعا في الوقت دون أن يكون لها قيمة و لا سيما الأنشطة التسويقية فتوجيه الإهتمام نحو تسييرها بالإعتماد على المعلومات التي يوفرها نظام ABC بشأنها ستكون فعالة في إرضاء الزبائن، وإضافة إلى هذا فإن أغراض التكاليف

التي يركز نظام ABC على تحليلها لا تقتصر فقط على المنتجات أو الخدمات إنما تتعدد لتكون سوق، زبون، حصة في السوق و هذا ما يساهم في تحليل ربحية الزبائن و القطاعات السوقية، كما أن نظام ABC يوفر معلومات دقيقة و ملائمة تفيد في رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كالربحية و التسعير.

بالإضافة إلى ما سبق فإنه في أحيانا كثيرة تؤدي قنوات التوزيع إلى تنوع في الإنتاج دون معرفة أكان ذلك يزيد في القيمة للمؤسسة أم لا، مما يصعب التواصل بين الأقسام لاسيما التشغيل والبيع والتسويق، مما ينعكس سلبا على عملية تكيف السلع وفقا لاحتياجات الزبائن لذا يسعى نظام ABC إلى التركيز على ضرورة التواصل بين العمليات والمبيعات ومحركات السوق، بحيث يتم تجنيد التحديات الخاسرة والعمل على النجاح في التحديات الحقيقية.

4.3.3.2. دور نظام ABC في تحسين الجودة:

أصبحت الجودة هي إحدى الروافد الأساسية في مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، وترتبط الجودة بمفهومها الشامل كما يراها الزبون وتشتق من رغباته والقدرة على التنبؤ باحتياجاته المستقبلية وتطويرها.

ونظرا لأن استراتيجيات التسويق تنبع من احتياجات الزبائن، إذ لا بد من توافر قاعدة بيانات ومعلومات على درجة كبيرة من الدقة والسرعة في توفير معلومات عن ما يطلبه الزبائن في سوق ما بين جودة معينة، وفي حدود مدى سعر معين، وهذا يدخل في صميم المهام التي يعمل نظام ABC على تحقيقها.

ويرى P. LAURENT أن مفهوم النشاط يتلاءم مع الجودة الشاملة، التي تحدد هدفين رئيسيين وهما: القيام بالمهام بطريقة صحيحة من أول مرة و إيجاد مسار للتحسين المستمر، وهذا يتكامل مع التسيير بالنشاطات سيما في ما يتعلق بتقييم تكاليف اللاجودة وتكاليف الحصول على الجودة [93] ص36.

وحسب H. BOUQUIN توجد أربعة أصناف لتكاليف الجودة وهي [60] ص101 :

- **تكاليف الوقاية:** تلك المتعلقة بالعمليات المستخدمة للتخلص من مصادر عدم الجودة، منذ تصميم المنتجات وعمليات الإنتاج.

- **تكاليف المتابعة:** تلك المتعلقة بأنظمة القياس وتدقيق الحسابات، التي تسمح بمعاينة عدم مطابقة المنتجات والخدمات المتعلقة بها.

- **تكاليف الخلل الداخلي:** تلك التكاليف التي تنفق عندما يتم الكشف عن عدم المطابقة ما قبل مغادرة المنتج المؤسسة.

- **تكاليف الخلل الخارجي:** تلك التكاليف الناجمة عن خلل طارئ عقب تسليم المنتج، أو خلال التسليم.

ونظرا لمحدودية المؤشرات الفيزيائية في كشف وتقييم هذا النوع من التكاليف فإن المقاربة بواسطة النشاطات تبدو أكثر استجابة لهذه الحاجات، وذلك بوضع خريطة للنشاطات الناجمة عن تسيير الجودة، وربط هذه النشاطات بأسبابها (حسب مبدأ ABC)، سيسمح بتحديد الأسباب الأكثر تكلفة وتحديد المشاريع الإستراتيجية الخاصة بالتحسين، و يمكن من تحديد العيوب و متابعتها من مصدرها و التحكم فيها بتصحيح الأخطاء أو القضاء على أسبابها، فضلا على أن تحديد النشاطات المعنية سيسمح بتقييم التكلفة المعنية.

5.3.3.2. دور نظام ABC في دعم التكامل الأفقي بين وظائف المؤسسة:

أجمعت العديد من الكتابات على أن الهيكلية العمودية القائمة على مراكز المسؤولية لا تقدم نموذجا تسييريا ملائما لمتطلبات المنافسة و إنشاء القيمة للزبون و ذلك بسبب الانفصال الوظيفي و غياب التنسيق بين مختلف العمليات و المسؤولين في المؤسسة، حيث يتميز هذا النموذج بـ [99] ص 238 :

• الخصائص:

- تقوم على مصالح المؤسسة
- التسلسل في المسؤولية يكون حسب الوظيفة

• المنفعة: محدودة لوجود:

- تقاطع المسؤوليات و تعارض الأهداف.
- بطئ عمليات التنفيذ.
- وجود إختلالات و أداء ضعيف.

• إمكانية تحسين نموذج التنظيم:

- التمثيل بسيط جدا و مختصر.
- التمثيل لا يسمح بأي تحسين.

أما من خلال اعتماد نظام ABC فيمكن تجاوز سلبيات الهيكلية العمودية، وذلك بالاعتماد على تحليل الأنشطة والمسارات مما يؤدي إلى نمذجة المؤسسة في شكل سياق تنظيمي أفقي الأمر الذي يؤدي إلى إزالة الحواجز بين الوظائف و المسؤوليات المختلفة، و بنظرة أفقية للمسؤوليات تستطيع هذه الطريقة أن تزيد من وعي المسيرين بضرورة تداخل المسارات مما يجعلها في موقف متميز أمام منافسيها، و ذلك بالاعتماد على ميزة التكامل الوظيفي، الناتج عن التمثيل الأفقي في المؤسسة والذي يتميز بـ [99] ص 238 :

• الخصائص

- تنطلق من حاجات الزبائن و تهدف لإرضائهم.

• **المنفعة:** قوية جدا بسبب:

- تحسين مستمر في الأداء

- التداخل بين المسارات و الأنشطة

• **إمكانية تحسين نموذج التنظيم:**

- التنظيم فعال معرف وفقا لحاجات الزبائن و لمساندة الأنشطة.

- مصادر تحسين نماذج التنظيم أكثر وضوح.

ويوفر نظام ABC بالتكامل مع نموذج سلسلة القيمة عرضا دقيقا ومختصرا لمسارات التشغيل في المؤسسة، حيث يسلط الضوء على مدى الحاجة إلى الاهتمام بالعلاقات التي تربط بين مختلف المكونات وتأثير التغييرات التي تحدث في أي تلك المكونات على المكونات الأخرى. كما يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة نظام معلومات متكامل وموحد للمؤسسة بشكل عام، وعليه فإن جوهر هذا النظام يتمثل في بناء قاعدة معلومات موحدة وعامة لكافة النظم الفرعية داخل المؤسسة، تتلقى هذه القاعدة، البيانات من سلسلة من التطبيقات التي تمثل وظائف المؤسسة المتعددة، كما أنها تغذي هذه التطبيقات بالبيانات الضرورية لمساندة كل أنشطة المؤسسة الموزعة بين وظائف ووحدات المؤسسة المختلفة، مما يجعل المعلومات تنساب دون عوائق في المؤسسة بأكملها، مما يمكن من الاستجابة السريعة والمناسبة للتغيرات المتوقعة وغير المتوقعة في البيئة الخارجية.

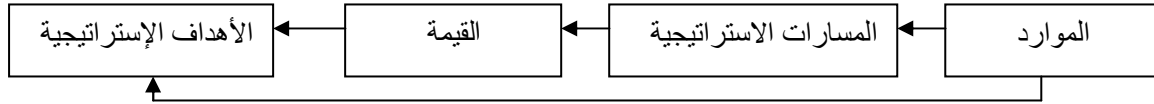
6.3.3.2. دور نظام ABC في دعم المقاربة الإستراتيجية للمؤسسة:

من أهداف محاسبة التسيير مقدرتها على مساعدة المسيرين في إطار الأفاق الإستراتيجية، مثل: اقتحام أسواق جديدة، ميادين أنشطة جديدة، ترويج منتجات جديدة، تحديد سياسة تسعيرية، اختيار قنوات توزيع، تحديد تشكيلة منتجات، اختيار مسارات تصنيع، تموقع، تصور منتجات، قرار العمل بوسائل المؤسسة أو تكليف مقاول من الباطن، فالرهان يتعلق إذن بتحسين إلى أقصى حد ممكن لعرض المؤسسة عن طريق تكيف التكاليف التي تسعر، لتحميلها لقيمة المنتج من وجهة نظر الزبون بالتالي، لا بد بالعمل في إطار إحدى الثنائيتين: التكلفة-القيمة Cost-value أو التكلفة-الميزة Cost-advantage، في هذا الإطار أيضا، من المهم تعيين مجموع التكاليف التي تحدثها، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، المنتجات و الأنشطة المعنية، وإظهار العوامل التي تحدها [61] ص161.

ويستخدم نظام ABC في المجال الاستراتيجي، وذلك بغرض تركيز الاهتمام على تلك العوامل التي تحدد الإنفاق على أنشطة الأعمال، أيضا يساعد ABC في تحديد أولويات هذه أنشطة عن طريق توفير المعلومات المتعلقة بالتكلفة التي تتسبب فيها مجالات أعمال معينة، أسواق في مناطق جغرافية معينة، منتجات معينة، مجموعات معينة من الزبائن، والعائد الذي يتحقق من كل منها، كما يمكن نظام ABC من تحديد المنافع المرتقبة من الاستثمارات المستقبلية في اتجاه استراتيجي معين، كما يمكن أن

يستخدم هذا النظام في تطوير تحليل سلسلة القيمة كوسيلة لتحليل الأنشطة المناسبة استراتيجيا [24] ص 266.

وفي هذا الصدد يرى LORINO أن تحليل المسارات - المشكلة من عديد الأنشطة - يتضمن التحليل الاستراتيجي، فالموارد في حد ذاتها لا تصنع الإستراتيجية أبداً، وإنما يمكن تخصيصها بشكل استراتيجي من خلال استغلالها في مسارات تتوفر على الشروط الضرورية لكي تكون مؤهلة استراتيجيا [98] ص 324، ويمكن التعبير عن ذلك من خلال الشكل رقم (42).



شكل رقم 42 : سلسلة السببية في التعبير عن الأداء الاستراتيجي [98] ص 324

فحسب P. LORINO & J-C. TARONDEAU فإن مراقبة الاستراتيجيات ضمن المسارات سيسمح بتقريب العلاقة: "إستراتيجية - أداء" بشكل مباشر، فعوض البحث عن كيفية تخصيص الموارد، من الأجر دراسة وتحليل المسارات التي تتضمن استغلال هذه الموارد، وكل هذا يدخل في صميم الإضافات التي جاء بها نظام ABC.

7.3.3.2. دور نظام ABC في إعداد الموازنات:

يختلف أسلوب إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط عن الأسلوب التقليدي في أنه يركز على العوامل المسببة للتكلفة وليس فقط على النفقات التاريخية، ومن ثم فإنه يفصل تحليل التكلفة والعائد وقيمة الأنشطة عن الجوانب الميكانيكية في إعداد الموازنة، ويخفض التعقيدات المصاحبة لإعداد الموازنة، ويركز الاهتمام على إدارة الأعمال وليس على إدارة التكلفة التي تحملتها المؤسسة. ويتم تتبع تكاليف الأعمال بالنسبة للعوامل المسببة للتكلفة، من أجل التأكد من أن الإنفاق مازال يتوافق مع الاستهلاك، وذلك من حيث حجم النشاط وجودة الخدمة المقدمة، بعد ذلك يمكن أن تستخدم هذه المعلومات كأساس لنظام إعداد التقارير الدورية، وكذلك استخدام الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة لمتابعة ورقابة النفقات، وكفاءة وفعالية الأنشطة المنفذة في جميع أنحاء المؤسسة [24] ص 66.

8.3.3.2. دور نظام ABC في صنع واتخاذ القرارات المناسبة:

تعتبر نتائج القرار محصلة لمجموعة من المتغيرات التي من أهمها المستوى الإدراكي لمتخذ القرار، ومدى جودة المعلومات المقدمة له، فكلما كان هناك معلومات مستمدة من نظام المحاسبة عن

التكلفة تتصف بالدقة والموضوعية ومقدمة لمتخذ قرار ذو مستوى إدراكي مرتفع، أمكن اتخاذ قرارات إدارية رشيدة من شأنها تعظيم ربحية المؤسسة.

وفي ظل تنامي المنافسة والانتشار الواسع للتقنيات الحديثة في مجال التصنيع والتسيير، ونظرا لأن المعلومات التي تقدمها الأنظمة الكفوية التقليدية في ظل بيئة الأعمال المعاصرة المتصفة بالتعدد والديناميكية – كما ذكرنا سابقا - أصبحت مظلة لمتخذ القرار، خاصة تلك المتعلقة بتسعير المنتجات، فعلى سبيل المثال فإن المنتج الذي تحدد له كلفة بأكثر من اللازم وفق المدخل التقليدي يمكن أن يسعر بسعر مرتفع، الأمر الذي يمكن أن ينتج عنه فقد حصة من السوق، وبالمثل فإن الإدارة يمكن أن تحدد سعر بيع بعض المنتجات أقل من تكاليف المواد المستخدمة في إنتاجها، ولذلك فإن الاعتماد على مثل هذه المعلومات سيترتب عنه حتما قرارات خاطئة مما ينعكس على سلبا على تنافسية المؤسسة وربما حتى على وجودها.

وبناء على ماسبق فإن المشكلة بين متخذي القرار وبين نظام المحاسبة عن التكلفة تعبر عن حالة عدم وجود مطابقة للنتائج الفعلية مع النتائج المخططة وإذا كان هناك من الناحية السلوكية صعوبة في تغيير متخذ القرار لمستواه الإدراكي، أو في الحصول على مستوى أفضل من المعلومات المستمدة من النظام الحالي للمحاسبة عن التكلفة، فإن النتيجة المنطقية لهذه المشكلة هو تخلي متخذ القرار عن المخرجات المقدمة إليه بواسطة هذا النظام، واعتماده في اتخاذ القرار على رصيد الخبرة المتوافر لديه. وتجاوزا لهذه السلبات التي تتصف بها الأنظمة التقليدية في مجال صنع واتخاذ القرار، يوفر نظام ABC معلومات أكثر دقة وذات معنى وواقعية لكل منتج أو خدمة نظرا لاستناده في نسب تكاليف الأنشطة إلى المنتجات على العوامل المسببة للتكلفة، وإلى ارتباط بعض الأنشطة بمنتجات معينة حسب درجة تعقيدها وتنوع حجمها الانتاجية، مع توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة.

وبناء على ما سبق نستطيع القول أن نظام ABC يمكن أن يقدم لنا في مجال اتخاذ القرارات، مدخلين متكاملين وهما:

1- **إدارة التكاليف:** تكاليف المنتجات، ربحية الزبائن، الربحية على طول دورة حياة المنتجات.

2- **إدارة الأنشطة:** تحليل المسارات، اختيار المشاريع، تحليل سلسلة القيمة، لوحة القيادة.

وإضافة إلى ما تقدم فإن مدخل التكلفة على أساس النشاط يساعد الإدارة على تحقيق سياسة التحسين المستمر Continuous-Improvement والتي تعتبر من أهم وأبرز السياسات التي تتبعها المؤسسات في الوقت الحالي لمواجهة تحديات المنافسة القوية، والتي يقصد بها الاهتمام بالتطوير والتحسين المستمر في جميع عمليات المؤسسة بهدف تطوير مخرجات المؤسسة ككل.

وتأكيدا لما أوردناه أعلاه فيما يتعلق بمساهمة نظام ABC في إنشاء القيمة وتحسين الأداء في المؤسسة، نستعرض فيما يأتي نتائج بعض الدراسات الميدانية التي أجريت في بعض الدول [82] ص 64 (خلال التسعينيات من القرن 20)، ومنها نجد:

• **في الولايات المتحدة الأمريكية:** أظهرت دراسة أجريت على 162 شركة أساسية (تتضمن 29 من المؤسسات الخدمية) الترتيب الآتي للمجالات الأساسية لاستخدام نظام ABC :

1- تحديد تكلفة المنتج / الخدمة

2- تخفيض التكلفة

3- تحسين المسارات (العمليات)

أما المجالات التي تؤدي فيها معلومات ABC إلى إحداث تغييرات مهمة في القرارات فكانت بحسب الترتيب الآتي:

1- استراتيجية تحديد الأسعار

2- المسارات

3- مزيج المنتجات

• **في كندا:** فقد تبين في دراسة ميدانية أجريت على عينة من الشركات أن 29% من هذه الشركات قد تبنت نظام ABC وأن ما يجذب هذه الشركات لهذا النظام هو:

1- توفير معلومات كلفة أكثر دقة لتسعير المنتجات61%

2- تحليل أكثر دقة للربحية: المنتج، الزبون، المسار، القسم 61%

- المنتج22%

- المستهلك20%

- المسار24%

- القسم43%

3- تحسين مقاييس الأداء43%

4- التعمق أكثر في مسببات التكلفة37%

• **في المملكة المتحدة UK :** لقد كان ترتيب مجالات استخدام هذه الشركات لنظام ABC كما يلي:

1- إدارة الكلفة

2- قياس الأداء

3- تسعير المنتج / الخدمة

4- تعديل الكلفة

• **نتائج تطبيق ABC في شركات إريش (Irich):** التي تبنت ABC فقد سجل في دراسة ميدانية أجريت على هذه الشركات النسب المؤية للفوائد الفعلية التي حققها هذا النظام:

- 1- معلومات أكثر دقة لغرض كلفة وتسعير المنتج.....71%
- 2- تحسين السيطرة على الكلفة وإدارتها.....66%
- 3- التعمق أكثر في مسببات التكلفة.....58%
- 4- مقاييس أداء أفضل.....46%
- 5- تحليل أكثر دقة لربحية الزبائن.....25%

وعلى الرغم من هذه المنافع التي يحققها نظام ABC والاضافات التي يقدمها للمؤسسات إلا ان هذا النظام تعترضه بعض الصعوبات، يمكن إيجازها كما يلي:

بما أن تطبيق نظام ABC لا يتم إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل، مما يعرض اعتماده في أي مؤسسة لأول مرة لمقاومات داخلية تعبيراً عن خوف بعض الأفراد في المؤسسة من التغييرات الناتجة عن تطبيقه، والتي ستكشف ربما عن عدم فعالية أدائهم مما يفقدهم مناصبهم التي يستأثرون بها في ظل الأنظمة القديمة، وهذا ما حدث بالضبط في شركتي Chrysler & Safety kleen عند ما طبقنا نظام ABC لأول مرة [86] ص 77.

كما أن تكلفة تطبيق نظام ABC مرتفعة عموماً، مما يستوجب الموازنة بين التكلفة والمنافع، إلا أن التجارب أثبتت أنه في الأجل الطويل فإن ABC يحقق منافع جمة خصوصاً في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة.

ونظراً لوجود آلاف من الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة، ونظراً للحاجة إلى تحليل أسباب وقوع هذه الأنشطة وعلاقتها بالمنتجات، حيث سيتم استخدام عدد محدود من مسببات التكلفة (Cost Drivers)، تعكس العلاقة بين هذه الأنشطة والمنتجات أو أغراض التكلفة، وعلماً أن كفاءة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لهذه المسببات، فمن الضروري تحديد أفضل كل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية له، وكل هذا ليس بالأمر السهل، مما يجعل التطبيق العملي لهذا النظام يتسم بالصعوبة والتعقيد الأمر الذي يستدعي إخضاع الأفراد في المؤسسة لبرامج تدريبية مكثفة سواء على المستوى التقني أو النفسي تحضيراً للتغييرات الجذرية المرتقب إحداثها، وفي هذا الصدد يرى David DAYOLE "أن عدم جاهزية الإدارة العليا لإحداث تغيير جذري، جراء تعديل نظام معلومات التكاليف ستكون له آثار وخيمة على ثقافة المؤسسة" [75] ص 114.

إلا أنه نظراً للمنافسة الشديدة محلياً وعالمياً بين المؤسسات، مع جعل مسألة التوجه نحو إرضاء الزبائن مسألة محورية، فإن الصعوبات السالفة الذكر لم تعد تمثل مبرراً مقنعاً في عدم اعتماد نظام ABC، خاصة أن تطبيقه أصبح ممكناً نظراً لتوفر نظم المعلومات الإلكترونية التي تكوّن قاعدة شاملة للبيانات تسهل تطبيق طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة ABC.

ومما تقدم يتضح أن نظام التكاليف على أساس النشاط ومن خلال علاقته التبادلية مع مدخل الإدارة على أساس النشاط، وكذلك من خلال تكامله مع أنظمة التسيير الحديثة الأخرى، يعتبر مدخلا

حديثاً يستجيب لمتطلبات القيمة بمفهومها الإداري المعاصر، ويشكل مفتاح إنشاء القيمة والمحافظة عليها في المدى الطويل، وذلك من خلال فهم ماهي المجالات الاستراتيجية للأعمال، والاستجابة لحاجيات وطلبات الزبائن المستهدفين عن طريق توفير المنتجات وتقديم الخدمات لهم بأقل تكلفة ممكنة، ويمكن أن يتحقق ذلك فقط عن طريق معرفة من هم هؤلاء الزبائن الذين يتم التوجه إليهم، وأيضا معرفة كيف تصبح المؤسسة قادرة على الاستجابة لهؤلاء الزبائن، بتوفير المنتجات وتقديم الخدمات المطلوبة بالجودة العالية والنوعية المطلوبة ومن خلال: فعالية التكلفة، مراحل تشغيل فعالة، إدارة التقنية والنظم عن طريق التركيز على الأنشطة المولدة للقيمة.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في الجزء الأول من هذا الفصل إلى أحد أهم الأدوات التسييرية في المؤسسة ألا وهي محاسبة التسيير، ومن خلاله توصلنا إلى أن دور هذه الأخيرة هو في تعاضم مستمر، بل أنه نظرا لتنامي المنافسة محليا وعالميا، أصبح وجودها مطلبا ملحا لكل المؤسسات مهما كان نوعها أو حجمها. إلا أن التطورات الهائلة التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة، والنتيجة عن عدة تحولات جذرية، في المعلومات، التكنولوجيا، هيكله التكاليف، النظم والأساليب والمفاهيم... بالإضافة إلى القصور الوظيفي الذي تتصف به الأنظمة الكفوية التقليدية من مثل اعتمادها على أسس توزيع وتخصيص غير ملائمة، وكذلك طمسها للعلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوثها، الأمر الذي جعل الاعتماد على الأنظمة الكفوية التقليدية في المؤسسات غاية في الخطورة، نظرا للتشوهات التي يمكن أن تحدثها في بيانات التكلفة مما يجعل المعلومات الناتجة عنها غير ملائمة لصنع واتخاذ القرارات، مما حدى بالمهتمين في هذا المجال البحث عن بديل يراعي تلك المتغيرات.

وقد تناولنا في الجزء الثاني من هذا الفصل بكثير من التفصيل مدخل التكاليف على أساس النشاط ABC الذي جاء لسد الثغرات و معالجة عيوب المدخل التقليدي للتكاليف من جهة، واستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة من جهة أخرى.

ويرتكز هذا النظام على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي، وبذلك فإن ABC يتخلى عن مفهوم مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف غير المتجانسة ويتعامل مباشرة مع السبب الحقيقي والفعلي لكل عنصر تكلفه وهو النشاط المعين، فمن البديهي أن التكلفة لا يمكن أن تنصب على الأقسام أو المراكز الإنتاجية ولكن تنصب على السبب المباشر في حدوث التكلفة وهو الحدث أو النشاط والذي بدوره لا تنشأ التكلفة أصلا، وانطلاقا من المكونات أو المبادئ التي يقوم عليها نظام ABC والمتمثلة أساسا في النشاط، المسار، مسبب التكلفة، فإن نظام ABC فضلا عن كونه نظاما محاسبيا فهو نظام إداري، إذ يقدم نوعين من المعلومات، المعلومات المتعلقة بالمتغيرات المالية والتي ترتبط بتكاليف الأنشطة والمنتجات أو الخدمات، والمعلومات ذات الصلة بالمتغيرات غير المالية والخاصة بأداء الأنشطة ذاتها، ويتم ذلك من خلال العلاقات التفاعلية بين هذا النظام ونظام الإدارة على أساس الأنشطة .ABM

أما في الجزء الأخير من هذا الفصل فقد تطرقنا إلى أهم المراحل التي يمكن المرور بها عند تطبيقنا لهذا النظام وهي خمس مراحل:

1 - تحديد وتحليل الأنشطة.

2 - تحديد مسببات الأنشطة.

3 - تعيين مراكز الأنشطة.

4 - تخصيص التكاليف لمراكز الأنشطة.

5 - ربط الأنشطة بأغراض التكلفة.

ومن الجدير بالذكر أن تطبيق نظام ABC في أي مؤسسة مهما كان نوعها (إنتاجية أو خدمية)، يعتبر الأسلوب الأمثل لربط القيمة من وجهة نظر المساهمين بالعمليات اليومية في المؤسسة وتكييف هذه الأخيرة مع متطلبات إنشاء القيمة للزبائن الداخليين أو الخارجيين.

حيث اعتماد نظام ABC سيساعد المديرين في كل المستويات داخل المؤسسة في فهم كيفية مساهمة جميع الموارد داخل المؤسسة في إنشاء أو إضافة قيمة للمؤسسة، كما يساعد هذا النظام على تحديد المجالات الإستراتيجية المولدة للقيمة التي يجب التركيز عليها، وتجنب مجالات النشاط المتسببة في تدهور القيمة.

هذا وقد بينا مدى مساهمة نظام ABC في إنشاء القيمة للمؤسسة من خلال: إدارة الأداء، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، تحسين مزيج المنتجات والزيائن، تحسين الجودة، التخطيط الاستراتيجي، واتخاذ القرارات.

ومن خلال نتائج هذا الفصل توصلنا إلى أن نظام ABC يمكن أن يستخدم في دعم التوجهات الجديدة لإدارة الأعمال المرتكزة على القيمة، التي تهدف إلى تحقيق القيمة اللازمة كما يراها الزبون، من خلال الاستجابة لحاجياته و تحقيق إشباع رغباته، بالجودة العالية، مع التقليل من التكاليف، من خلال الاستخدام العقلاني لموارد المؤسسة.

الفصل 3

دراسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نפטال"

توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى أن أنظمة التكاليف التقليدية لم تعد تواكب التطورات التي تعرفها بيئة الأعمال المعاصرة، سواء من حيث مساعدة المؤسسات على الاستجابة للمتطلبات المفروضة عليها، والناجمة أساسا عن تعقيد أنشطتها وتداخل وظائفها ومستوياتها الإدارية المختلفة، وكذا تعدد وتعدد منتجاتها، أو من حيث الحساب الدقيق لتكاليف المنتجات والخدمات التي تعمل هذه المؤسسات على تقديمها لزبائنها الذين أصبح همهم الوحيد هو البحث عن منتجات وخدمات ذات جودة مقبولة وسعر مدروس، ونظرا للتشوهات التي تحدثها الأنظمة الكفوية التقليدية على بيانات التكلفة، فإن مؤسسة نفطال، وعلى غرار باقي المؤسسات، أصبحت تجد صعوبة بالغة في التحديد الدقيق لتكاليف منتجاتها أو خدماتها مما ينعكس بالسلب على تسعير هذه المنتجات والخدمات، و نجد نظام ABC كمدخل معاصر يعمل على تجاوز هذه التشوهات والمخاطر الناتجة عن الأنظمة التقليدية، إلا أن عدم تطبيق هذا النظام في المؤسسات الجزائرية حال دون انجازنا لدراسة تطبيقية تتضمن نظام ABC على إحدى هذه المؤسسات، لكن ذلك لم يمنعنا من إكمال الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية تتضمن تقييم نظام التكاليف المتبع في مؤسسة " نفطال " وبحث مدى توفر المؤسسة على مستلزمات تطبيق المدخل المعاصر للتكاليف وهو نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

وفي هذا الفصل سنتناول عرض النقاط التالية:

- تقديم مؤسسة نفطال.
- عرض نظام التكاليف المعتمد في مؤسسة نفطال
- تقييم نظام التكاليف المعتمد في مؤسسة نفطال وضرورة التوجه نحو اعتماد نظام ABC.

1.3. تقديم مؤسسة نفطال:

سنتعرف من خلال هذا المبحث على المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نفطال"، وذلك من خلال إبراز مكانتها وأهميتها الإستراتيجية، وكذلك الإمكانيات التي تتمتع بها والآفاق التي تطمح إلى تحقيقها على اعتبار أنها مؤسسة رائدة في مجال المحروقات، وقبل هذا سنتطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها، والإصلاحات التي خضعت لها منذ نشأتها.

1.1.3. نشأة وتطور مؤسسة نفطال :

تعتبر مؤسسة نفطال مؤسسة وطنية " عمومية " ذات طابع استراتيجي بالنسبة للاقتصاد الوطني، فهي تسهر على تسويق وتوزيع المواد البترولية ذات الاستعمال اليومي، ومؤسسة نفطال هي فرع 100% لمجموعة سوناطراك، هذه الأخيرة التي تم إنشاءها بموجب المرسوم رقم: 63-419 الصادر في 12/31 / 1963 [100] حيث كانت تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة، وعند تأميم المحروقات في 24/02/1976 أصبحت كل فروع النشاطات البترولية خاضعة لتسييرها، حيث أصبحت مكلفة بالبحث، الإنتاج، النقل، التسويق الداخلي والخارجي.

وبموجب المرسوم 70-10 الصادر في أبريل 1980 أنشئت مؤسسة "نفطال" وذلك نتيجة لإعادة الهيكلة التي خضعت لها سوناطراك، وقد أسندت لمؤسسة نفطال مهام تكرير وتوزيع المنتوجات البترولية، حيث يركز التنظيم فيها على أربعة أقسام وهي:

- قسم الهيدروكربور

- قسم الهندسة والتطوير

- قسم التكرير

- قسم التوزيع

أما اسم "نفطال" فقد اعتمد على إثر إجراء مسابقة وطنية وهو مركب من تركيبين الأولي: NAFT وتعني بترول، أما الثانية فهي: AL وهي الأحرف الأولى من اسم "الجزائر" والمعنى النهائي هو "بترول الجزائر".

وبموجب المرسوم 87-189 الصادر في 27/08/1987 انحصرت مهمة "نفطال" في توزيع وتسويق المنتجات البترولية، أما مهمة التكرير فأسندت لمؤسسة جديدة أنشئت بموجب هذا المرسوم، وهي مؤسسة " نفتاك " NAFTEC.

وقد عرفت مؤسسة "نפטال" عدة تحولات يمكن ذكر أهمها كما يلي:

1989 : تم إلغاء مركزية أشغال شركة نفطال الإجتماعية والثقافية .

1990 : تم إلغاء مركزية النشاط بالنسبة (للمخزونات، المبيعات والزبائن)، و إخضاعه للعمل بنظام المعلومات.

1992 : تم فيها الربط بين بعض وحدات التوزيع للمؤسسة، وهذا تبعا للدراسات الخاص بـ (تدفق - منتج).

1996 : شهدت :

- التخلي عن مركزية النشاط (للتكاليف والأسعار).
 - حل مديرية التجارة الخارجية.
 - إنشاء مديرية حماية الأملاك.
 - حل وحدات المؤسسة للموانئ.
 - إنشاء هيكل الأمن الداخلي على مستوى الوحدات.
 - إنشاء وحدة المطبعة.
 - حل مديرية الوقود، زيوت التشحيم، المطاط والزفت ومديرية غاز البترول المميع ومديرية الطيران والملاحة البحرية.
 - إنشاء خلية الأمن الصناعي.
 - إنشاء مديرية مراقبة ومراجعة الحسابات وتنظيمها.
- وابتداء من 1998/04/18 تحولت مؤسسة "نפטال" إلى مؤسسة ذات أسهم SPA برأس مال قدره 10 مليون دج للسهم الواحد.
- 1999 شهدت:

- حل مشروع وحدة نفطال لغاز البترول المميع لولاية الجزائر.
- إنشاء وتنظيم هيكل دار المحفوظات المركزية.
- حل بعض المديريات الجهوية (ثلاثة مديريات جهوية لمراقبة ومراجعة الحسابات).
- إنشاء مركز ميثاق المديرية المكلف بالاتصال.

2000 تم فيها :

- حل وحدة الإعلام الآلي وإنشاء مركز المعالجة الإعلامية.
- إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم غاز البترول المميع ولقسم الوقود، زيوت التشحيم والمطاط.
- إعادة تنظيم مديرية الشؤون الإجتماعية والثقافية.
- إنشاء قسم الزفت وإعداد المخطط التنظيمي الخاص به.

• إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم الطيران والملاحة.

2001 تم فيها :

- إنشاء منصب مساعد مسؤول عن الإتصال.
- التنظيم المفصل لقطاع CLP و GPL والزفت.
- إعادة تنظيم المقر لقطاع CLP و GPL.
- تعديل الهيكل التنظيمي لوحدة المطبعة.
- إعادة تنظيم مركز التكوين بالشرق.
- إنشاء مديرية التكوين.
- تنفيذ مشروع مركزي لنظام تسيير تدفقات الخزينة.
- إعادة تنظيم مديرية الصيانة والإنجاز.

2002 - 2003 شهدت التغييرات التالية:

- إعادة تنظيم مديرية الإدارة والمالية لفرع الزفت.
- إعادة تنظيم مقر فرع GPL.
- تنظيم النشاط الجبائي على مستوى فرع ومديرية المقر.
- إعادة تنظيم الهيكل الكلي لمؤسسة نפטال حسب النشاطات الفرعية التالية:

- قسم الوقود

- القسم التجاري

- قسم الغاز

- قسم النشاطات الدولية

- إنشاء مخبر لمراقبة الجودة على مستوى مناطق CLP.
- إعادة تنظيم عام لفرع الطيران والبحرية.
- تسمية مناطق GPL و CLP بالوحدات « district ».
- إنشاء مديرية محاسبة التسيير.

2.1.3. المهام، الإمكانيات، والمجالات الإستراتيجية لمؤسسة "نפטال" :

تعتبر مؤسسة "نפטال" مؤسسة ذات بعد استراتيجي نظرا لطبيعتها ودورها في الاقتصاد الوطني، ويتأكد ذلك من خلال المهام المسندة لها، والإمكانيات التي تتوفر عليها، وكذلك مجالات نشاطاتها.

1.2.1.3. المهام :

- يمكن تلخيص المهام الأساسية لمؤسسة "نفطال" في النقاط التالية:
- تنظيم وتطوير تسويق و توزيع المواد البترولية ومشتقاتها.
 - تخزين ونقل كل المواد البترولية على المستوى الوطني.
 - تطوير الهياكل القاعدية للتخزين والتوزيع من أجل ضمان تغطية حاجيات السوق.
 - السهر على تطبيق و احترام المقاييس المرتبطة بالأمن الصناعي، والحفاظ، وحماية المحيط بالتعاون مع السلطات المعنية.
 - القيام بدراسات السوق فيما يخص استعمال واستهلاك المنتجات البترولية.
 - تحديد وتطوير سياسة المراجعة، مع تصميم أنظمة إدماج للمعلومات.
 - تطوير وتنفيذ الأعمال من أجل تعظيم وعقلنة استخدام الهياكل والوظائف.
 - تطوير كفاءة وقدرات أفرادها من خلال التربصات والتكوين المستمر.
 - توطيد الشراكة سواء المحلية أو الخارجية.

2.2.1.3. الإمكانيات:

- ولأجل القيام بمهامها تتوفر مؤسسة "نفطال" على إمكانيات هامة يمكن ذكر أهمها كما يلي:
- تشير الإحصائيات المستقاة من مديرية الموارد البشرية بالمديرية العامة للمؤسسة إلى وجود أكثر من 30.000 عامل بمؤسسة "نفطال" موزعين عبر التراب الوطني، ويتشكلون من الفئات التالية:
- 3000 إطار
 - 3000 تقني
 - 18000 عون (يد عاملة تطبيقية)
- كما تضم المؤسسة في حضريتها:
- 29 مركز إيداع للمنتوجات الخاصة بالملاحة الجوية و 06 مراكز إيداع بالملاحة البحرية
 - 57 مركز مستودع للتوزيع وتخزين الوقود، المطاط والزيوت
 - 06 مراكز للغاز الخام GPL .
 - 49 مركز لتعبئة الغاز المميع، بقدرة ملئ 2،1 مليون طن/ سنويا.
 - 3903 وسيلة للتوزيع، و 815 وسيلة للصيانة
 - 15 وحدة للزفت بقدرة تحويل تقدر بـ 360 000 طن/ سنويا.
 - 400 كم من القنوات العملية و 350 كم من القنوات التي هي قيد الإنجاز.
 - 1804 محطة خدمة، منها 685 محطة هي ملك للمؤسسة.

- 10 913 نقطة لبيع منتوجات الغاز المميع.

ولأداء مهمة التوزيع، تمتلك المؤسسة حظيرة تضم أكثر 3000 وسيلة نقل للتوزيع من جميع الأشكال، هذه الأخيرة تأمن لها تحقيق التوزيع بنسبة 74% للزبائن، والباقي تأمنه وسائل النقل الخاصة أو من طرف الزبائن أنفسهم.

من جهة أخرى تملك أيضا المؤسسة 07 بواخر تضم في أسفلها مراكز لـ GPL - 160 حاوية وقود.

- 960 عربة حاوية (السكك الحديدية).

أما قدرات التخزين المتاحة للمؤسسة فتتشكل من:

- الوقود (الأرضي، الجوي، البحري): 800 000 م³.

- غاز البترول المميع المعبئ: 3،8 مليون قارورة B 13.

- قدرات التعبئة GPL: 1،2 مليون طن /سنويا.

- قدرات تحويل الزفت: 400 000 طن/سنويا.

وبالموازاة تتوفر المؤسسة على:

• 67 مركز إيداع للتوزيع وتخزين الوقود، الزيوت والمطاط.

• 55 مستودع جويّ - بحري.

• 44 مصنع للتعبئة GPL.

• 59 مستودع GPL.

• 16 وحدة لتحويل الزفت.

أما شبكة توزيع نפטال فنظم:

- 284 محطة "سير غاز"

- 1755 محطة خدمة،

- 118 محطة للوقود،

و 14 550 محطة لبيع منتجات GPL.

3.2.1.3. المجالات الإستراتيجية:

تتميز مؤسسة "نפטال" بتنوع نشاطها التسويقي من خلال تسيير حافظة متنوعة موزعة على أربعة فروع، وهي: الوقود، غاز البترول المميع، الدولي والشراكة، التسويق، فمن خلال هذه الفروع تقوم نפטال بإنتاج وتسويق المنتوجات التالية :

1.3.2.1.3. الوقود، الزيوت، والعجلات المطاطية CLP:

تحظى هذا المنتجات في مؤسسة "نפטال" بأهمية بالغة، وتتشكل حافظة منتجات من (05) أصناف من الوقود، هي:

• الوقود الأرضي: ويحتوي:

- البنزين العادي
- البنزين الممتاز
- البنزين بدون رصاص
- غاز السير Gaz-oil

• الزيوت :

تقوم المؤسسة عبر كامل شبكة التوزيع الموجودة على التراب الوطني، بتسويق تشكيلة كاملة من الزيوت التي تغطي استخدامات كل قطاع السيارات والقطاع الصناعي. وتتميز بمواصفاتها التي تحترم كامل معايير الجودة العالمية، و نجد منها:

- زيوت السيارات
- الزيوت الصناعية
- زيوت التشحيم

• العجلات المطاطية :

بفضل هيكلها القاعدية للتخزين وشبكة التوزيع ، تسوق المؤسسة عجلات مطاطية لكل أصناف وسائل النقل المتعددة ، والخاصة ب : السياحة ، الشاحنات، الوزن الثقيل، الناقلات الصناعية وغيرها، وتخضع هذه المنتوجات لمراقبة الجودة الصارمة، وهذا لأمن مستعملها، لهذا فهي تمنح لزيائنها بخصوص كل ما تعرضه عليهم :

- ضمان يمتد على فترة 18 شهر ضد كل عيب في التصنيع.
- مساعدة تقنية مضمونة من طرف عمال أكفاء.
- تجربة المؤسسة في اختيار المنتجات المطاطية.

كل هذه المنتجات المخزنة والموزعة من طرف المؤسسة تستجيب لكل معايير الجودة.

2.3.2.1.3. غاز البترول المميع GPL:

منتوجات الغاز البترولي المميع يتم الحصول عليها انطلاقا من عدة مصادر معالجة المحروقات مثل: - معالجة الغاز الطبيعي.
- تكرير البترول.

- وضمن تشكيلة منتجات الغاز المميع، تقوم المؤسسة بتسويق ثلاثة منتجات أساسية هي :
- غاز البوتان الذي يباع في شكلين : قارورة 13 كغ (B13)، قارورة 02 كلغ (B02)، قارورة 03 كغ (B03)، وسوق كذلك على شكل خام.
 - غاز البروبان : قارورة 35 كغ (P35) ، قارورة 11 كغ (P11)، ويسوق كذلك على شكل خام.
 - وقود الغاز المميع "سيرغاز": وهو غاز يعتبر أقل إضراراً بالمحيط، وهو خليط من الميثان والبروبان.

3.3.2.1.3. الزفت:

ويوجد تحت (04) أنواع :

- الزفت المركز: يستخدم لتعبيد الطرقات، كما يستعمل كمادة أولية قاعدية لتحويل الزفت السائل، الزفت المؤكسد، ... الخ
- الزفت المؤكسد: يستخدم لحماية الأعمال الفنية وغيرها من الصدأ ويباع في شكل خام ومعبئ.
- الزفت السائل: يستخدم لتأمين الربط بين مواد البناء (الرمل، الحجارة، ...) والمواد المساعدة، ويباع هذا النوع وفق ثلاثة درجات مختلفة، ويستخدم كطلاء، ولغايات أخرى.
- مشتقات الزفت: يتم إنتاج (04) أنواع من المنتجات المتنوعة وهي:
- الشموع: تستخدم في المجال الصيدلاني، المنتجات الغذائية، المتفجرات، ...
- زيوت خاصة: تستعمل في إنتاج العجلات المطاطية وغيرها، مواد الصيانة، مادة الاشتعال لأعواد الثقاب، ... الخ.
- المواد المذيبة les Solvants: تستخدم في:
- مواد الصيانة.
- المواد المزيل.
- المواد اللاصقة.

4.3.2.1.3. وقود البواخر والطائرات:

توجه هذه المنتجات بشكل أساسي إلى الموانئ، والمرافئ الصغيرة، وكذلك المطارات، و لأجل صيانتها وتوزيعها بانتظام توفر المؤسسة حوالي 55 مركز للتخزين، وتشكل أساس من منتجين اثنين وهما:

- الوقود الجوّي: jet A1

- الوقود البحري: Fuel Bunker C

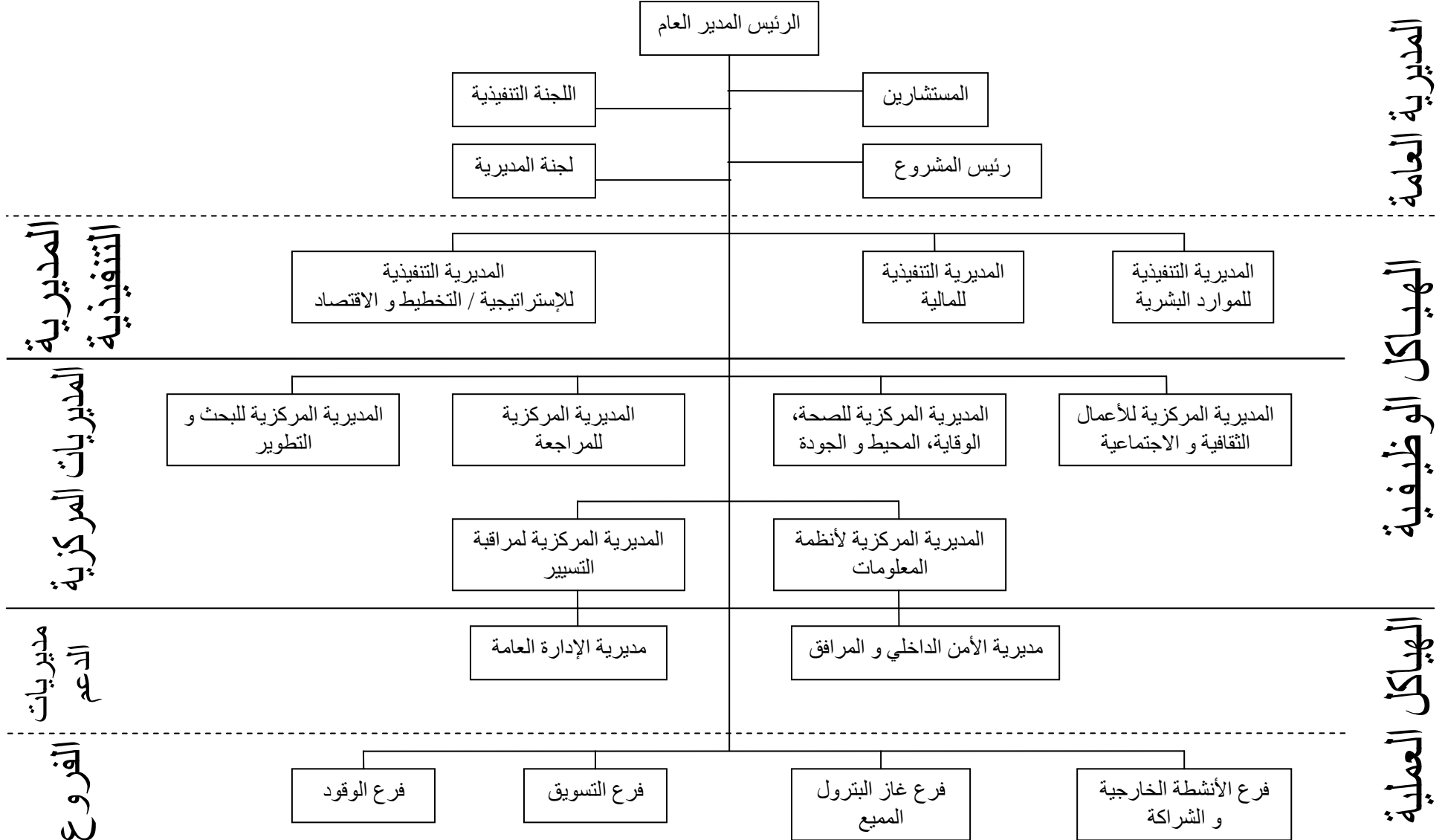
3.1.3. تنظيم مؤسسة نفضال:

بما أن مؤسسة "نفضال" مؤسسة من الحجم الكبير، وكذلك تتمتع بتنوع كبير من حيث المنتجات التي تقوم بتسويقها، ومن ثم فإن هذه المؤسسة تتبنى نظام يهدف إلى جعل كل فرع يوافق جزءا استراتيجيا من نشاطها أو مجموعة متجانسة من أجزاء إستراتيجية، حيث يتوقف عمل الإدارة العامة على إعداد الإستراتيجية العامة للمؤسسة، ومن ثم فهي لا تتحمل مشاكل التنسيق التي يتطلبها التنظيم الوظيفي، باعتبار أن لكل فرع مسؤوله الخاص، مما يسهل عملية الاتصال في المؤسسة، وكذلك تحديد المسؤوليات.

ويعكس الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل الموالي مختلف الوظائف الإنتاجية، التسويقية والتسييرية التي تقوم بها المؤسسة، كما يوضح مختلف العلاقات التي تربط مختلف المصالح و الفروع وكذا طريقة سريان المعلومات بينها، وبهذا فإن الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة سيكون المرآة العاكسة لطريقة تسييرها و هذا من خلال شكل الرقابة، و نطاق المسؤوليات و كيفية اتخاذ القرارات، و يظهر الهيكل التنظيمي لمؤسسة "نفضال" على شكل هرم مشتملا بذلك على عدة مستويات إدارية تتكون من عدة مديريات، هذه الأخيرة تشرف عليها مديرية عامة يتولاها الرئيس المدير العام للمؤسسة الذي يعمل على السير الحسن للمؤسسة والسعي نحو تحقيق الأهداف المسطرة، كما يهتم بالإشراف ومتابعة مختلف مهام المؤسسة و التنسيق بين كل الفروع المنتشرة على المستوى الوطني وذلك بمساعدة عدة مستشارين يتولى كل واحد منهم مجال معين.

والشكل رقم (43) يوضح نمط التنظيم المتبع في مؤسسة "نفضال"

شكل رقم 43: الهيكل التنظيمي للمؤسسة [100]



1.3.1.3. المديرية العامة: وتظم:

- الرئيس المدير العام: هو المسؤول عن التسيير العام للمؤسسة.
- المستشارين: مكفون بمساعدة الرئيس المدير العام في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، كل حسب تخصصه.
- اللجنة التنفيذية: تتكون من المدراء التنفيذيين، وهي مكلفة بتخطيط المحاور الإستراتيجية الكبرى التي تهدف إلى تطوير المؤسسة.
- لجنة المديرية: متكونة من مدراء الفروع، المدراء التنفيذيين، المدراء المركزيين، مدير الإدارة العامة، هذه اللجنة مكلفة بمساعدة الرئيس المدير العام في تسيير ومراقبة أنشطة المؤسسة.
- رئيس المشروع: يباشر مهامه على مستوى المديرية العامة، عند تنفيذ ومتابعة مشاريع ذات بعد استراتيجي بالنسبة للمؤسسة.

2.3.1.3. الهياكل الوظيفية التنفيذية: وتظم:

- **المديرية التنفيذية للموارد البشرية:** تتكلف هذه المديرية بكل ما يتعلق بتسيير أفراد المؤسسة، كالرسكلة والتدريب ، التحفيز، الترقية...
- **المديرية التنفيذية للمالية:** تسهر هذه المديرية اختيار السياسات المالية الموافقة لإستراتيجية المؤسسة، كما تقوم بإعداد ومتابعة موازنة الاستغلال والمراقبة الموازنة، المنازعات، التأمينات، المحاسبة العامة، محاسبة التسيير... الخ.
- **المديرية التنفيذية للإستراتيجية التخطيط والاقتصاد:** تقوم هذه المديرية بتنظيم هياكل المؤسسة من خلال التنسيق بينها بهدف توحيد جهودها لدعم الإستراتيجية العامة للمؤسسة، مع متابعة التنفيذ العملي لهذه الأخيرة.

3.3.1.3. المديرية المركزية: وتظم:

- **المديرية المركزية لأنظمة المعلومات:** تقوم هذه المديرية باقتناء وتطوير أنظمة التسيير المتطورة وصيانتها.
- **المديرية المركزية للمراجعة:** وتقوم بمهمة تطوير إجراءات السياسة العامة للمراجعة والتدقيق داخل المؤسسة، وكشف الثغرات المالية والاختلاسات إن وجدت.
- **المديرية المركزية للصحة والوقاية:** تعمل هذه المديرية على تطبيق القوانين واستصدار التعليمات المرتبطة بالأمن في مجال تخزين وتوزيع المنتجات البترولية، بالإضافة إلى حماية المحيط من التلوث بسبب نشاطات المؤسسة.

- المديرية المركزية للبحث والتطوير: تعمل على دعم ومتابعة مشاريع البحوث العلمية ذات الصلة بنشاط المؤسسة.

- المديرية المركزية للنشاطات الاجتماعية والثقافية: تقوم بإعداد البرامج الثقافية للعمال وعائلاتهم مع العمل على وضع الأطر الملائمة لتنفيذ سياسة اجتماعية تهدف إلى تحسين الظروف الاجتماعية للعمال.

- المديرية المركزية لمراقبة التسيير: تسهر على إتمام مهام المؤسسة وتحقيق أهدافها، كمراقبة شروط استخدام وإدارة الأفراد، قياس الإنحرافات، مراقبة التكاليف... الخ.

4.3.1.3. مديريات الدعم: وتظم:

- مديرية الإدارة العامة: تضطلع بمهمة توفير كل الوسائل الضرورية التي تحتاجها المديريات، كوسائل النقل، ووسائل الاتصال... الخ.

- مديرية الأمن الداخلي: تضمن أمن أصول وممتلكات المؤسسة وذلك بالتنسيق مع السلطات المدنية والعسكرية.

5.3.1.3. الفروع: وتظم:

1- فرع الوقود: يقوم هذا الفرع بعدة مهام نذكر منها:

- متابعة التموين.

- مراقبة مخزون الوقود.

- مراقبة التوزيع.

- التنسيق مع المديرية العامة في إعداد المخططات الإستراتيجية، الخاصة بالوقود.

- تقييم ومتابعة المشاريع والمساهمة في الدراسات الخاصة بالتنبؤ.

- المساهمة في إعداد السياسات الخاصة بالموارد البشرية، المالية، التسويق، الأمن الصناعي والمحيط والعمل على تجسيدها.

2 - فرع التسويق: ويقوم بالمهام التالية:

- عرض منتجات المؤسسة الخاصة بكل فروعها في السوق.

- القيام بالدراسات الهادفة إلى تقوية مكانة المؤسسة في السوق واتخاذ كل الإجراءات التي تسمح بتعظيم تدفقات التوزيع وتدنية التكاليف.

- وضع نظام خاص بإجراءات التسيير التجاري لمتابعة وضمان تنفيذ الأنشطة بكيفية توافق قواعد وتعليمات المؤسسة.

- المساهمة في وضع إستراتيجية اتصال لترقية صورة جيدة عن المؤسسة.

3 - فرع غاز البترول المميع: يقوم هذا الفرع بالمهام التالية:

- إدارة وتنظيم وترقية نشاط التعبئة والتوزيع للفرع.
- السهر على إحترام معايير الأمان لكل سلسلة منتج الغاز المميع (نقل، تركيب، تعبئة وتخزين القارورات).
- تنظيم وتطوير الشبكة التجارية للتوزيع.
- تطوير الغاز المميع بكل أشكاله، الخام والمعبئ.

4 - الفرع الدولي والشراكة: يتكلف هذا الفرع بالعلاقات بين مؤسسة نפטال والمؤسسات الأجنبية

الأخرى، سواء كانت داخل الوطن أو خارجه، كما يقوم بهندسة مشاريع الشراكة ومتابعتها وإعداد المخططات، وتأكيد المراحل اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع، بالإضافة إلى التفاوض مع الشركاء حول مشاريع الشراكة المقترحة، وإعداد الملفات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب...الخ.

وفي هذا الصدد قامت مؤسسة نפטال بعدة شراكات مع مؤسسات عالمية، نذكر منها: عقد الشراكة مع مؤسسة صينية في شكل إنشاء مؤسسة مشتركة تسمى " نافتا شين "، حيث أسندت لهذه المؤسسة مهام توزيع المواد البترولية في الجنوب الغربي للجزائر.

كما أبرمت نפטال عقد شراكة مع الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية وتم بموجب ذلك إنشاء مؤسسة مختلطة، تحت اسم " مؤسسة نقل المنتجات الطاقوية ".

أما في مجال الاستثمار خارج الوطن فقد عملت مؤسسة نפטال على إبرام عقد شراكة مع مؤسسات موريتانية بهدف تسويق وتوزيع المنتجات لبترولية في موريتانيا، هذا بالإضافة إلى عدت شركات أخرى قامت بها نפטال مع مؤسسات هندية وأوربية وإفريقية.

2.3. عرض نظام محاسبة التسيير المتبع في مؤسسة نפטال:

مؤسسة نפטال وعلى غرار باقي المؤسسات الوطنية لم تكن تتوفر على نظام للتكاليف، وذلك منذ نشأتها حتى سنة 2003، ونظرا للإجراءات الجديدة التي حملها [101] ص4 قانون الأمر رقم 05 - 07 المؤرخ في 19 ربيع الأول 1426 الموافق لـ 8 أفريل 2005، المعدل بالأمر رقم 06 - 10 المؤرخ في 3 رجب 1427 الموافق لـ 29 جويلية 2006، حيث يعطي مجالا أوسع للشركات الأجنبية للاستثمار في مجال المحروقات، وتحسبا لتداعيات التوجهات الجديدة المعبر عنها من خلال هذا القانون، بالإضافة إلى سعي القائمين على تسيير شؤون هذه المؤسسة الإستراتيجية بأن تتوفر على أدوات تسييرية تستجيب لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة، وبما أن مؤسسة نפטال تعتبر من بين أكبر المؤسسات الوطنية، سواء من حيث الدور الذي تلعبه في تدعيم الاقتصاد الوطني، أو من حيث تواجدتها في 48 ولاية، وخارج الوطن، أو من حيث التنوع في المنتجات المسوقة بواسطتها، أو من حيث اليد العاملة التي تمتلكها (أكثر من 30.000 عامل).

ومراعاة لكل المتطلبات السابقة الذكر واستجابة للتقرير الذي رفعه محافظ الحسابات بالمؤسسة في سنة 1998 والذي لا حظ من خلاله غياب نظام محاسبة التسيير، مما يجعل التأكد من حقيقة التكاليف والهوامش المتعلقة بالتسويق والتوزيع لكل منتج أو نشاط أمرا مستحيلا، ولذلك بادر مسيرو هذه المؤسسة إلى اعتماد نظام لمحاسبة التسيير الذي أطلق عليه اسم WINCANAL.

1.2.3. أهداف ومنهجية مراحل بناء نظام "WINCANAL":

على غرار أغلب المؤسسات الجزائرية التي تمتلك نظام محاسبة التسيير، فإن مؤسسة نפטال تنتهج طريقة التكاليف الكلية، أو كما تسمى كذلك "طريقة الأقسام المتجانسة" مع اعتماد الأنشطة بدل الأقسام.

وقد مر بناء نظام WINCANAL بعدة مراحل وقبل التطرق إلى أهمها WINCANAL نستعرض أهم الأهداف المرجو تحقيقها جراء تطبيقه.

1.1.2.3. أهداف نظام التكاليف WINCANAL :

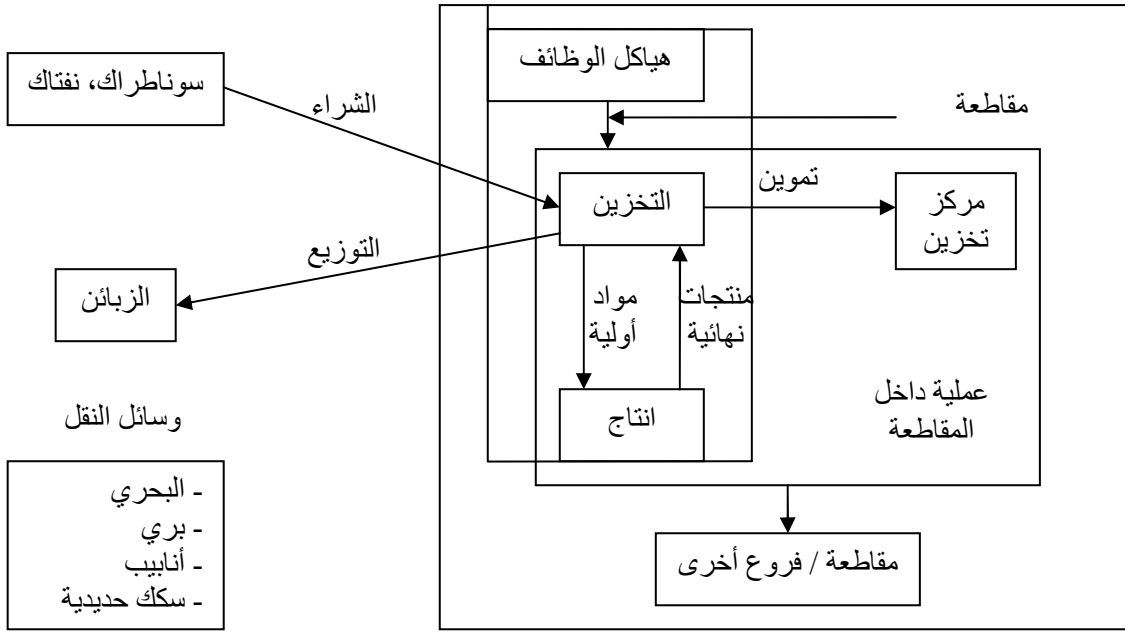
بالإضافة إلى الهدف الأساسي الذي تحققه محاسبة التسيير في أي مؤسسة والمتمثل في توفير فعالية أكثر فيما يخص الرقابة واتخاذ القرار، فإن المسؤولين على إنجاز نظام WINCANAL حددوا أهدافا وغايات وهي:

- تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع الخاصة بمنتجات " نפטال "

- تقييم مساهمة الهوامش التجارية لكل نشاط: تكاليف: التموين، التخزين، نقل أو تفرغ وتسليم المنتجات.
- مقارنة هوامش الربح المتعلقة بالأسعار المحددة من طرف الدولة بالهوامش السوقية الحقيقية، وتحديد الفروقات، أو مقدار الانحراف الحاصل بينهما.
- تدعيم نظام المراقبة الداخلية وربطه مع نظام الميزانية.
- تحديد وتقييم مردودية كل نشاط، وربط خطوط الإنتاج مع مركز القرار مما يساعد على اتخاذ القرار وتحديد الأهداف.
- تقييم المخزونات بالتكلفة الحقيقية.
- توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

2.1.2.3. مراحل بناء نظام WINCANAL:

- المرحلة الأولى:** فيفري- 2002: تم تكوين فريق العمل، وهو متكون من مختصين في المالية والمحاسبة، بالإضافة إلى متخصصين في الإعلام الآلي، حيث نجد:
- رئيس المشروع: وهو إطار بالمديرية التنفيذية للمالية.
 - مساعدين لرئيس المشروع: وهم إطارات متخصصة في المحاسبة تابعين للمديرية التنفيذية للمالية.
 - ممثلين لمديريات المالية والمحاسبة لمخلف فروع نفضال، حيث أن لكل فرع نشاط خاص.
 - رئيس المشروع للإعلام الآلي: الذي يعتبر المسؤول عن تصميم النظام المعلوماتي WINCANAL باستعمال لغة delphi5 و Windows ، ويساعده تقنيين في الإعلام الآلي من مختلف فروع المؤسسة.
- المرحلة الثانية:** وضع دراسة تصورية: حيث بداية من ماي - 2002، تم البدء في وضع دراسة تصورية معمقة للنظام انطلاقاً من النقاط التالية:
- الاتفاق على وضع مخطط لمحاسبة التسيير.
 - اختيار طريقة الحساب.
 - تدفق المنتجات، تنظيم الأنشطة، هيكله التكاليف، وذلك كما يلي:
- 1 - تدفق المنتجات :** بالإضافة إلى المهام المسندة إلى مؤسسة نفضال والمتعلقة بتسويق وتوزيع المنتجات البترولية، فإن هذه الأخيرة تقوم كذلك بمهمة إنتاج بعض المنتجات البترولية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (44).



شكل رقم 44 : مخطط يوضح تدفق المنتجات "في مؤسسة نفطال" [100]

من خلال الشكل (44) نلاحظ أن موردي مؤسسة نفطال يتمثلون في مؤسستي سوناطراك ونفتاك، وهما مؤسستان جزائريتان 100%، بالإضافة إلى مؤسسات أجنبية التي تمون مؤسسة نفطال بمنتجات لا يتم إنتاجها في الجزائر، كالزفت، ووقود البواخر، والعجلات المطاطية.

كما تقوم مؤسسة نفطال بتخزين وتوزيع هذه المنتجات على مستوى القطر الوطني، بالإضافة إلى قيام المؤسسة بإنتاج بعض المنتجات انطلاقاً من المواد الأولية الخام (المستوردة)، كإنتاج:

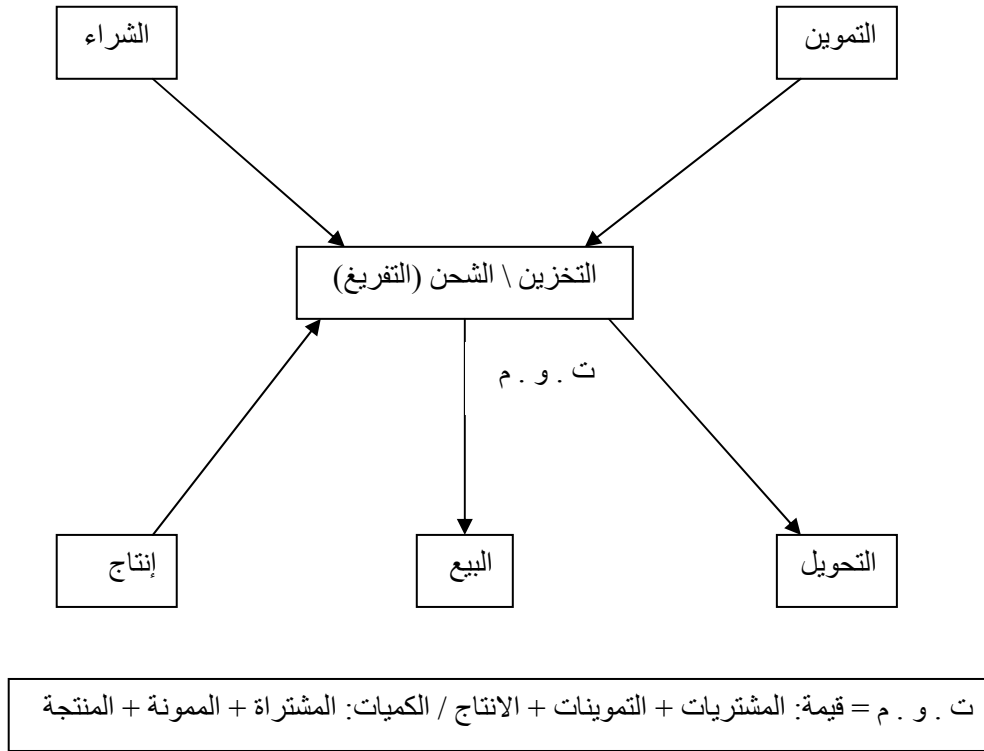
- قارورات غاز البترول المميع: البيتان، والبروبان.
 - إنتاج سيرغاز عن طريق خلط البيتان والبروبان
 - إنتاج الزفت.
 - إنتاج وقود البواخر: عن طريق خلط الفيول مع المازوت.
 - إنتاج " الميثميكس " عن طريق خلط الميثانول مع الماء المميع.
- أما مراكز التخزين الموجودة في أي مقاطعة تابعة المؤسسة فهي تمون مراكز تخزين أخرى لنفس المقاطعة، أو لمقاطعات أخرى.

بحيث مراكز لتخزين المادة الخام بنوعيتها، مهمتها تزويد باقي المراكز بما تحتاجه من المادة الأولية لضمان سير عملها و نشاطها بصفة مستمرة.

وعليه فإن المادة الأولية الخام توجه إما:

- من مركز تخزين في نفس الوحدة إلى الوحدات الأخرى.
- من مركز (س) نحو مراكز (ص) داخل نفس الوحدة.

- يوجه مباشرة إلى ورشات التعبئة للقيام بعملية الإنتاج والتعبئة.
 - يسوق مباشرة أي دون تخزين لبيع في السوق.
 - أما المنتجات النهائية المعبئة فتوجه إما:
 - للأسواق مباشرة
 - أو من مراكز الإنتاج والتعبئة إلى المخازن
 - أو يتم توجيهها لوحدة أخرى في حالة إفتقادها للمنتوج المعني.
- 2 - تنظيم الأنشطة: كما سبق وأن ذكرنا فإن نظام WINCANAL يعوض الأقسام في طريقة الأقسام المتجانسة، بالأنشطة والتي يمكن توضيحها في الشكل (45).



شكل رقم 45 : مخطط يوضح الأنشطة الأساسية في المؤسسة [100]

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن مهام مؤسسة نפטال تتوقف على عدة أنشطة أساسية يمكن

تلخيصها كما يلي:

- **التموين (الشراء):** هذا النشاط يمثل انتقال المواد الأولية (الخام) من مصادر تموين المؤسسة بهذه المواد، وهم يتشكلون أسا من مؤسستي سوناطراك، وفتاك، وكذلك الإستيراد من الخارج.
- **التحويل (التموين الداخلي):** عند انتقال المنتجات النهائية، أو التي في طور التصنيع (التعبئة)، من مخزن الوحدة (س) إلى مخزن الوحدة (ص)، هنا يتم انجاز نشاط التحويل أو التموين الداخلي بين الوحدات.

- **البيع:** عند ما يتم نقل أو توجيه المنتجات من أي وحدة في المؤسسة إلى السوق نكون قد أنجزنا نشاط البيع.

3 - **تحديد هيكل التكاليف:** يعمل نظام WINCANAL وفق هيكل التكاليف المحدد كما يلي:

أ) **تكاليف التمويل (الشراء)، وتشكل من:**

- سعر الشراء

+

- مصاريف الشراء (الحقوق الجمركية، حقوق العبور...الخ)

+

- مصاريف النقل البحري

+

- تكاليف النقل بالوسائل الخاصة

(+)

- مصاريف النقل بالأنابيب

(+)

- تكاليف التفريغ والتخزين

(+)

- الأعباء غير المباشرة

ب) **تكاليف التمويل الداخلي – (المؤونة)، تتمثل في:**

- أسعار التنازل x الكمية المتنازل عليها

(+)

- تكاليف النقل

(+)

- مصاريف النقل بالأنابيب

(+)

- أعباء غير مباشرة، وتشكل من: جزء من تكاليف مراكز التوزيع + جزء من تكاليف مراكز التخزين

(+) الأعباء المشتركة للمجموع المراكز.

ج) **تكاليف الإنتاج :**

- المواد لأولية الموجهة للإنتاج مقيمة بالتكلفة الوسطية المرجحة

(+)

- مصاريف الإنتاج (التعبئة)

(+)

- اليد العاملة المباشرة

(+)

- أعباء غير مباشرة

(د) تكاليف التوزيع : وتتكون من:

- تكاليف المنتجات النهائية

(+)

- تكاليف النقل والتوزيع

(+)

- مصاريف التوزيع

(+)

- أعباء غير مباشرة

كما تم في هذه المرحلة اختيار طريقة حساب التكاليف، مفاتيح التوزيع، وحدات العمل، مراكز المسؤولية، الترميز...

المرحلة الثالثة : اختبار النظام : حيث بداية من ماي / 2003، تم البدء في اختبار نظام المعلومات المنجز وذلك بالاعتماد على المختصين في محاسبة التسيير، والمسؤولين المسيرين للوحدات الإنتاجية، مع التركيز على التكوين المستمر للموظفين ذوي العلاقة بالمشروع.

حيث تم فيها:

- تطبيق النظام من طرف الإدارة، والموافقة على تثبيت البرنامج المعلوماتي وتدعيمه بدليل

- تحليل النتائج والتكاليف لمجموع وظائف ومنتجات "نفطال" في تشخيص ميزانية محاسبة التسيير لـ

30 / 06 / و 30 / 09 / 2003، مع رؤساء مصالح المحاسبة والمالية لكل مديرية.

- التأكيد على تطوير النظام من خلال العمل على تحديثه باستمرار حسب الإمكانيات ومراعاة الاحتياجات.

المرحلة الرابعة: تحديث النظام: في بداية سنة 2005 ونظر للتغيرات التنظيمية التي شهدتها المؤسسة سنة 2004 فإن القائمين على إدارة النظام ومتابعته، وسعيا منهم لجعل هذا الأخير يتماشى مع هذه التغيرات، قاموا بإدخال تعديلات جوهرية عليه، بحيث أصبح هذا النظام أكثر مرونة، وقد مست هذه التغيرات أساسا:

- مخطط محاسبة التسيير، حيث تم إنشاء مراكز المسؤولية المجمع، وذلك بترميز كل مراكز المسؤولية للمؤسسة، والمتمثلة في مختلف المديرية الإدارية، المقاطعات، مراكز التخزين، نقاط البيع.

- إعادة النظر في مفاتيح التوزيع، وطرق تتبع التكاليف.

- ربط نظام WINCANAL بنظام المعلومات للمحاسبة العامة CGCA(*) ومحاسبة المواد، NAFTA-COM⁽¹⁾.

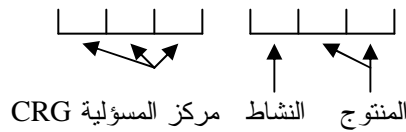
- تطوير وتحديث مختلف وظائف نظام WINCANAL بهدف جعله بنك معلومات حقيقي لتزويد مختلف المستعملين، بمعلومات أكثر مرونة و وضوح.

2.2.3. عرض وظائف وكيفية عمل نظام "WINCANAL" :

على غرار الأنظمة الإعلامية يتكون نظام " WINCANAL " من مدخلات التي تتشكل أساسا من مصدرين رئيسيين وهما نظامي: المحاسبة العامة CGCA ومحاسبة المواد NAFTA COM ، حيث يزود هذين المصدرين نظام WINCANAL بالمعلومات الضرورية، وتعالج هذه الأخيرة ضمنه وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة، وتزود مخرجاته المسيرين في مختلف مستويات المؤسسة الإدارية بالبيانات اللازمة للمساعدة في ترشيد قراراتهم، ونشير إلى أن نظام " WINCANAL " صمم لأجل تطبيقه في أي مؤسسة بشرط أن يخضع لنظام ترميز معين، وتوضيحا لما سبق سنتطرق إلى ترميز النظام، وكذلك عرض مدخلاته وكيفية معالجتها، وما هي مخرجاته، وذلك كما يلي.

1.2.2.3. نظام الترميز المستعمل :

* **الترميز التحليلي:** إن الترميز التحليلي متضمن في المخطط المحاسبي التحليلي، وهو يتضمن 6 وضعيات مهيكلية إلى قسمين: مركز المسؤولية (CRG) + النشاط + المنتج، وذلك كما يلي:



- **مركز المسؤولية (CRG):** عبارة عن رمز يتكون من ثلاث أوضاع رقمية خاصة بكل نوع من القطاعات (وظائف وعمليات)، أنظر الجدول رقم (01)

ملاحظة: أي مقاطعة لديها رمز CRG لا بد أن يكون لها رمز الخاص بها في NAFTA-COM .

- **رمز الأنشطة:** هو عبارة عن رمز يتكون من ثلاث أوضاع رقمية، حيث الرقم الأول يعبر عن طبيعة النشاط (يسمى أيضا صنف محاسبة التسيير) وهو مرقم من 0 إلى 9.

(*) CGCA= Comptabilité générale, Comptabilité Analytique

(1) NAFTA-COM = NAFTA Comércialisation

0 = تكاليف وظيفية	1 = الشراء
2 = التمويل الداخلي	3 = الإنتاج (التعبئة)
4 = التخزين	5 = التحويلات
6 = التوزيع (البيع)	7 = رقم الأعمال
8 = سعر التكلفة	9 = تكاليف الأنشطة الملحقة

أما الرقم الثاني والثالث فهما يعبران عن مركبة النشاط وموقعه أو مكانه، وهذا في حالة إذا كان الموضع الأول يحمل الرقم صفر (0)، أنظر الجدول رقم (05)، أما غير ذلك فإن الرقمين الأول والثاني فيعبران عن اسم المنتج، أنظر الجدول رقم (04) ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

الجدول رقم 04 : مثال عن ترميز مراكز المسؤولية لمقاطعة الجزائر [100]

الموقع	مركز المسؤولية	الوحدة المحاسبية
المقاطعة التجارية للجزائر العاصمة	082	816
وكالة عبور 16K - ميناء الجزائر -	202	816
مركز الوقود 169 الخروبة	224	816
مركز الوقود 16A الحراش	225	816
مركز الزفت 16C الحراش	241	816
المركز المتعدد المنتجات 108 البويرة	265	816
المركز المتعدد المنتجات 16D برج منايل	266	816
مركز العجلات بحسين داي 16G	302	816
مركز تحول غاز السير 16M بحسين داي	313	816
مركز تحويل غاز السير	317	816
محطة خدمات 1020 البويرة	443	816
محطة خدمات 1021 سور الغزلان	444	816
محطة خدمات 1022 القاديرية	445	816
محطة خدمات 1023 قرومة	446	816
محطة خدمات 1025 البويرة	447	816
محطة خدمات 1026 عين بسام	448	816
محطة خدمات 1027 بشلول	449	816
محطة خدمات 1028 بنر غبالو	450	816

محطة خدمات 1621 حسين داي	451	816
محطة خدمات 1622 ديدوش مراد	452	816
محطة خدمات 1625 بئر خادم	453	816
محطة خدمات 1627 برج الكيفان	454	816
محطة خدمات 1628 باب الزوار	455	816
محطة خدمات 1639 براقى	456	816
محطة خدمات 1640 الواحات	457	816
محطة خدمات 1645 البهجة	458	816
محطة خدمات 1647 مزافران	459	816
محطة خدمات 1648 شراكة	460	816
محطة خدمات 1649 لأبريجا	461	816
محطة خدمات 1650 الفتح	462	816
محطة خدمات 1651 سيسان	463	816
محطة خدمات 1652 بن عمر	464	816
محطة خدمات 3520 بومرداس	465	816
محطة خدمات 3521 برج منايل	466	816
محطة خدمات 1646 مزافران 2	467	816
المقاطعة التجارية لبومرداس	680	816
المقاطعة التجارية للبويرة	681	816

الجدول رقم 05 : ترميز الأنشطة الوظيفية [100]

اسم النشاط	الرمز
حساب للانتظار	00
أعباء المنتجات غير ممكن إدماجها non incorporables	001
أعباء العمليات الداخلية	002
أعباء المنتجات المكملة supplétives	003
التكاليف المشتركة للمركز	010
حصة المركز من تكاليف المقاطعة	011
حصة المركز من تكاليف الفرع	012
حصة المركز من تكاليف المديرية العامة	013
مقر: المديرية، الفرع، المقاطعة، المركز	020

الأمن الداخلي	021
التكوين	022
القانون	023
الدراسات والتخطيط	024
الاتصال	025
الإجراءات ومراقبة التسيير	026
البحث والتنمية	027
الموارد البشرية	030
الإدارة والوسائل	031
المطعم	032
العقارات	033
الاستقبالات	034
الأنشطة الاجتماعية والثقافية	035
الاستغلال	040
تركيب قارورات سيرغاز KIT SIRGHAZ	041
حفظ الصحة، الأمن، البيئة والجودة	042
اليد العاملة المباشرة	043
التسويق	050
التجاري	051
التجاري	052
الأنشطة الدولية	053
المالية والمحاسبة	060
التدقيق	061
صيانة المخزونات	070
صيانة تجهيزات الانتاج	071
الورشات	072
حظيرة السيارات	080
حظيرة وسائل الاستغلال	081
حظيرة وسائل نقل البضائع	082
القنوات	083
القوارب	084

سواق وسائل النقل للمنتجات الخام (VRAC)	085
سواق وسائل النقل للمنتجات القابلة للإستعمال (CONDITIONNE)	086
مخزن البيع	090
مخزن الاستغلال	091
مخزن قطع الغيار	092

أما ترميز المنتجات فيمكن توضيحها في الجدول رقم (06).

الجدول رقم 06 : ترميز المنتجات [100]

الرمز	اسم المنتج
غاز البترول المميع	
00	منتج خام
01	البوتان
02	البروبان
03	سير غاز
04	منتجات قابلة للاستعمال (نهائية)
05	قارورة البوتان (02 كلغ) B02
06	قارورة البوتان (03 كلغ) B03
07	قارورة البوتان (13 كلغ) B13
08	بروبان P11
09	بروبان P35
10	ملحقات غاز البترول المميع
الوقود	
11	منتجات الوقود
12	بنزين عادي
13	بنزين ممتاز
14	بنزين بدون رصاص
15	بنزين الطائرات A72
16	غاز السير GASOIL
17	وقود الطائرات jet A1
18	بيترول (lampant)
19	وقود الطائرات ذات الحجم الصغير AVGAS

الميثميكس	20
الميثانول	21
ماء مقطر	22
الكيروزان	23
وقود البواخر 180	24
وقود البواخر 380	25
وقود البواخر FUEL LEGER	26
وقود البواخر FUEL LOURD	27
وقود البواخر INTER FUE 30	28
وقود البواخر INTER FUE 40	29
وقود البواخر INTER FUE 60	30
وقود البواخر INTER FUE 80	31
وقود البواخر INTER FUE 100	32
وقود البواخر INTER FUE 120	33
أنواع أخرى من وقود البواخر	34
تركيب سيرغاز	38
خدمات محطات الوقود	39
الزفت	
منتجات الزفت	40
الزفت النقي 50/40	41
الزفت النقي 100/80	42
الزفت النقي 70/60	43
الزفت المؤكسد 25/85 خام	44
الزفت المؤكسد 25/85 قابل للاستعمال	45
الزفت المؤكسد FUTS 25/85	46
الزفت من نوع CUT BACK01	47
الزفت من نوع CUT BACK150/250	48
الزفت من نوع CUT BACK400/600	49
الزفت من نوع EMULSION REP 60%	50
الزفت من نوع EMULSION REP 65%	51

EMULSION REP 69% الزيت من نوع	52
EMULSION ENR 60% الزيت من نوع	53
EMULSION ENR 65% الزيت من نوع	54
EMULSION ENR 69% الزيت من نوع	55
DINORAM/POLYRAM الزيت من نوع	56
HCL الزيت من نوع	57
الزيوت	
منتجات الزيوت	60
الزيوت المعبئة في قارورات FUT منتجة محليا	61
الزيوت المعبئة في قارورات FUT مستوردة	62
الزيوت المعبئة في دلو BIDAN المنتجة محليا	63
منتجات خاصة	79
الزيوت المعبئة في دلو BIDAN المستوردة	64
العجلات	
المنتجات من العجلات	80
الإطارات	81
إطارات السيارات السياحية	82
إطارات الشاحنات	83
الإطارات الثقيلة والخفيفة	84
الإطارات الصناعية	85
إطارات آلات الأشغال	86
إطارات AGRAIRES	87
الإطارات الدائرية	88
حامل الهواء CHAMBRES A AIR	91
حامل الهواء للسيارات	92
حامل الهواء الدائري	93
منتجات أخرى	99

2.2.2.3. مدخلات النظام :

تتكون مدخلات النظام أساساً من :

- معطيات المحاسبة العامة: إن نظام WINCANAL هو نظام مدمج مع نظام المحاسبة العامة، CGCA حيث أن كل العمليات المسجلة في CGCA والتي تختص بتسجيل: الأعباء، النواتج، المخزونات، تحول آليا إلى نظام WINCANAL، أين يعاد معالجتها للحصول على النتائج التحليلية.
- مجتمعات التسيير: هي عبارة عن جداول تحتوي على المعلومات اللازمة لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والتي يتم الحصول عليها من نظام NAFT-COM وأنظمة المعلومات الأخرى المتواجدة في المؤسسة، ويتم تزويد WINCANAL بهذه المعلومات آليا.

3.2.2.3. المعالجة :

إن نظام "WINCANAL" صمم للقيام بوظائف متعددة أهمها:

- تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والمنتجات
- تقييم المخزونات وفق لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة
- بالإضافة إلى بعض الوظائف الأخرى مثل:
 - تصفية الحقل المعلوماتي، إظهار البيانات ...
 - الربط مع برنامج إكسال EXCEL
 - هيكلية التكاليف بشكل مفصل
 - المراقبة
 - تشخيص التكاليف وتحليلها

4.2.2.3. المخرجات OUTPUT :

تتمثل مخرجات النظام فيما يلي:

- 1 - دفتر الأستاذ وميزان المراجعة التحليلي، يمكن الاستفادة منها في:
 - تحليل وتسجيل المعلومات المحاسبية .
 - تحديد التكاليف لمختلف مستويات النشاط وفق الحسابات التحليلية.
 - تحديد تكاليف كل المنتجات.
- 2 - بيانات التكاليف المتعلقة ب:
 - التموين (الشراء)

- التموين الداخلي (المؤونة) بين الوحدات وداخل أقسام الوحدة نفسها supplying أو ما يطلق عليه باللغة الفرنسية ravitaillement.

- التحويل

- التخزين

- التسليم

- التوزيع

- سعر التكلفة

3 - النتائج التحليلية حسب مراكز المسؤولية المرتبطة بالأنشطة وخطوط المنتجات، مما يعطي صورة أكثر وضوح عن المنتجات الأكثر مردودية.

3.2.3. حساب التكاليف في مؤسسة "نפטال":

من أجل توضيح طريقة حساب التكاليف ضمن نظام wincanal، نقتصر دراستنا على أربع منتجات رئيسية في مؤسسة " نفطال "، حيث نأخذ مركز خروبة كنموذج، أما المنتوجات فهي:

- بنزين عادين.

- بنزين ممتاز.

- بنزين بدون رصاص.

- المازوت (حيث يعتبر هذا المنتج أكثر رواجاً).

أما النشاطات التي تحسب التكلفة من خلالها فهي:

- الشراء ويقابله تكلفة الشراء،

- التموين الداخلي، ويقابله تكلفة التموين الداخلي

- التحويل يقابله تكلفة التحويل الداخلي

- التوزيع وتقابله سعر التكلفة

وعليه سنقوم بعرض مختلف التكاليف وسعر التكلفة للأربع منتجات المذكورة أعلاه أما الوحدة المستعملة فهي الهكتو لتر (1 هكل = 100 ل)، والحساب يتم بالدينار الجزائري.

1 - عرض تكلفة الشراء للمنتجات:

الجدول (07) : يبين الكميات المشتراة [100]

وسائط النقل المنتجات	النقل البحري	النقل بالأبواب	النقل بالسكك الحديدية (STPE)	النقل البري SNTR	النقل البري بالخواص	النقل بوسائل المؤسسة	وسائط أخرى
بنزين عادي	37 214,75	1 673 754,92	0	0	0	0	0
بنزين ممتاز	1 753 827,74	81 728,83	0	0	0	0	0
بنزين بدون رصاص	894 464,43	0	29 104,90	0	0	0	0
مازوت	8 132 526,35	1 180 344,76	0	0	0	0	0
المجموع	10 818 033,27	2 935 828,51	29 104,90	0	0	0	0

الجدول رقم 08 : يبين تكلفة الشراء

البيان	بنزين عادي	بنزين ممتاز	بنزين بدون رصاص	مازوت
ثمن الشراء	812.07	839.03	862.62	734.52
مصاريف النقل للخواص	0.14	0.14	0.14	0.14
مصاريف النقل البحري	21.72	21.72	21.72	21.72
تكلفة النقل بوسائل المؤسسة	1.62	1.62	1.62	1.62
مصاريف النقل بالأنابيب	0	0	0	0
تكاليف التخزين	1.43	1.43	1.43	1.43
تكلفة الشراء	836.98	863.94	887.53	759.43

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

وتحسب مصاريف النقل حسب الكميات المنقولة لكل منتج نسبة لوسيلة النقل، أما تكلفة التخزين للوحدة فتحسب تكلفة قسم التخزين تقسيم الكميات المخزنة لكل منتج. ونلاحظ أن :

- نسبة ثمن الشراء تمثل حوالي 97% من مجمل تكلفة الشراء لمنتوج البنزين العادي والباقي عبارة عن حصة المشتريات من المصاريف غير المباشرة.
- نسبة ثمن الشراء بالنسبة للبنزين الممتاز تمثل هي الأخرى حوالي 97% والباقي عبارة عن حصة المشتريات من المصاريف غير مباشرة.
- أما منتوج البنزين بدون رصاص فنسبة ثمن شراؤه تمثل حوالي 97% من تكلفة الشراء الكلية
- أما المازوت فنسبة ثمن شراؤه تمثل كذلك 97% من تكلفة شراؤه الكلية.

2 - حساب تكلفة التمويل الداخلي :

- عندما يكون التمويل من وحدة تابعة لمؤسسة نפטال نحو وحدة أخرى في نفس المؤسسة (أي بين الوحدات) يسمى هذا النشاط بالتمويل الداخلي أو المؤونة، وذلك في إطار التوريد بإحتياجات الوحدة، فإن هذه المدخلات تتكون من:

سعر التنازل عن المنتج، زائد الأعباء المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بعملية المؤونة.

إذن: تكلفة المؤونة = سعر التنازل + ح/62

(وسائل النقل الخاصة بما فيها م. النقل البحري + م. الوهمية + م. الحظيرة + م. التخزين).

الجدول (09) : يبين الكميات الممونة حسب كل وسيلة نقل [101]

وسائل النقل المنتجات	التموين داخل الوحدة			التموين بين الوحدات		
	وسائل أخرى	النقل بوسائل المؤسسة	النقل بالسكك الحديدية (STPE)	وسائل أخرى	النقل بوسائل المؤسسة	النقل بالسكك الحديدية (STPE)
بنزين عادي	0	220	0	0	1090	0
بنزين ممتاز	0	2080	0	0	1280	0
بنزين بدون رصاص	0	0	0	3185,11	2448,48	3715,34
مازوت	0	1260	0	0	2638,15	0
المجموع	0	3560	0	3185,11	7456,63	3715,34

الجدول رقم (10) : يبين تكاليف التموين الداخلي

البيان	بنزين عادي	بنزين ممتاز	بنزين بدون رصاص	مازوت
سعر التنازل الداخلي المرجح	915.21	978.25	1005.89	854.21
مصاريف النقل للخواص	41.46	41.46	41.46	41.46
تكلفة النقل بوسائل المؤسسة	4.68	4.68	4.68	4.680
تكاليف التخزين	1.43	1.43		1.43
تكلفة التموين الداخلي	962.78	1025.82	1052.03	901.78

- سعر التنازل الداخلي المرجح هو التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة بين سعر التنازل بين الوحدات وتكلفة التحويل داخل الوحدة للمركز الذي قام بالتموين، ويمثل سعر التنازل الداخلي قيمة المنتج الذي يتم تحويله من مقاطعة إلى أخرى، ويتم تحديده في بداية الدورة اعتماد على التكلفة النهائية للمنتج للدورة (ن - 1)

3 - حساب تكلفة التحويل الداخلي :

من منظور التكاليف فإن تكلفة التحويل الداخلي تتحملها الوحدة المحولة، أما تكلفة التموين الداخلي (المؤونة) فتتحملها الوحدة المستقبلة للمواد.

جدول رقم (11) : التحويل الداخلي بالكميات

التحويل بين الوحدات		التحويل داخل الوحدة		
وسائل النقل	النقل بوسائل المؤسسة	وسائل أخرى	النقل بوسائل المؤسسة	وسائل النقل المنتجات
بنزين عادي	0	0	2595	25400
بنزين ممتاز	0	0	3185	9990
بنزين بدون رصاص	0	3185,11	700	8620
مازوت	0	0	29670	95255
المجموع	0	3185,11	36150	139265

الجدول رقم (12) : عرض تكاليف التحويل الداخلي

البيان	بنزين عادي	بنزين ممتاز	بنزين بدون رصاص	مازوت
التكلفة المرجحة للمنتجات المحولة	837.25	864.12	887.79	759.62
مصاريف نقل الخواص	0	0	0	0
تكلفة النقل بوسائل المؤسسة	0.04	0.04	0.04	0.04
تكاليف التخزين	1.43	1.43	1.43	1.43
تكلفة التحويل الداخلي	838.72	865.59	889.26	761.09

4 – حساب سعر التكلفة:

الجدول رقم (13) : يبين الكميات المباعة

المنتجات	الكمية المباعة المنقولة بوسائل المؤسسة	رقم الأعمال (خارج الرسم)
بنزين عادي	357078,16	355 165 740,09
بنزين ممتاز	1154113	1 150 793 289,64
بنزين بدون رصاص	383835	402 792 291,90
مازوت	3087134,63	2 860 425 951,73
المجموع	4982160.79	4769177273.36

الجدول رقم (14) : حساب سعر التكلفة

المنتجات	بنزين عادي	بنزين ممتاز	بنزين بدون رصاص	مازوت
التكلفة الوسطية المرجحة للمنتجات المباعة	837.25	864.12	887.79	759.62
مصاريف النقل بالأنابيب	0	0	0	0
مصاريف النقل بوسائل المؤسسة	11.53	7.77	8.33	9.52
مصاريف النقل الخواص	76.72	27.23	34.31	50.36
مصاريف التخزين	10.24	3.60	4.49	6.65
الضريبة على النشاط المهني TAP	12.75	12.75	17.75	12.75
التكاليف المشتركة للمركز	23.23	23.23	23.23	23.23
حصة المركز من المصاريف غير مباشرة للمقاطعة	29.53	29.53	29.53	29.53
حصة المركز من التكاليف غير المباشرة بالنسبة للفرع	7.44	7.44	7.44	7.44
حصة المركز من المصاريف غير المباشرة بالنسبة للمديرية العامة	12.73	12.73	12.73	12.73
سعر التكلفة	1021.41	988.39	1020.59	911.8234

5 - حساب النتيجة التحليلية

- النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة، وتعبر عن هامش الربح أو الخسارة لكل منتج.
- النتيجة التحليلية للوحدة = النتيجة التحليلية / عدد الوحدات

الجدول رقم (15) : حساب النتيجة التحليلية

البيان	بنزين عادي	بنزين ممتاز	بنزين بدون رصاص	مازوت
رقم الأعمال	355 165 740,09	1 150 793 289,64	402 792 291,90	2 860 425 951,73
سعر التكلفة	364723203.4056	1140713748.07	391738162.65	2814921594.5844
النتيجة التحليلية الإجمالية	- 9557463.3156	10079541.57	11054129.25	45504357.1457
الكمية	357078,16	1154113	383835	3087134,63
النتيجة التحليلية الوحديّة	- 26.76	8.73	28.28	14.74

- نلاحظ أن البنزين العادي يسجل خسارة تقدر بـ 2.66% ومنه يتوجب على هذا المركز إعادة النظر في التكاليف المحملة على هذا المنتج.
- أما كل من البنزين الممتاز، والبنزين بدون رصاص، والمازوت فيلاحظ أن نتيجتهم التحليلية موجبة بنسب: 0.88%، 2.82%، 1.62% على التوالي.

3.3.3. تقييم نظام التكاليف لمؤسسة نפטال، وضرورة التوجه نحو اعتماد نظام ABC:

بعد عرضنا لطريقة عمل نظام WINCANAL في المبحث السابق، سنعمل من خلال هذا المبحث على تقييم النظام، وبحث مدى توفر مستلزمات تطبيق نظام ABC في مؤسسة نפטال.

1.3.3. تقييم نظام التكاليف لمؤسسة نפטال:

بعد خمس سنوات من بدء تطبيق نظام التكاليف في مؤسسة "نפטال"، ومن خلال الدراسة التطبيقية التي نحن بصدد القيام بها في هذه المؤسسة، يمكننا استخلاص أهم المزايا التي يتمتع بها نظام التكاليف المطبق في هذه المؤسسة، كما يمكننا إدراج أهم النقائص التي تحد من كفاءة هذا النظام.

1.1.3.3. فوائد نظام التكاليف WINCANAL :

من أهم الفوائد التي تستفيد منها مؤسسة نفضال بها نظام WINCANAL نجد:

- تكامل نظام محاسبة التسيير مع المحاسبة المالية (العامة) في المؤسسة، مما يسهل عملية المقارنة بين المحاسبتين.

- حساب متوسط سعر التكلفة الوطني حسب الوحدات، حسب الأنشطة، و حسب المناطق، مما يساهم في تحديد المراكز الخاسرة من تلك التي تحقق نتائج سنوية مرضية، مع إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية و اتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.

- مساهمة البيانات التي ينتجها نظام WINCANAL في المفاضلة بين عقود الشراكة مع المؤسسات الأجنبية.

- مساهمة نظام WINCANAL في التقليل من تبذير موارد المؤسسة، كالحد من الاختلاسات والسرقة.

- تقييم المخزونات

- تقييم الاستثمارات المنجزة.

ورغم هذه الفوائد التي يقدمها نظام WINCANAL إلا أن المعلومات الناتجة عنه لا يتم استغلالها بصفة فعالة، وهذا راجع لغياب ثقافة محاسبة التسيير لدى الإدارة العليا للمؤسسة، وكذلك لعدم احترام قواعد التسيير المتعارف عليها، أما السبب الرئيسي فهو عدم ثقة مسؤولي الهياكل العملية بالمؤسسة في المعلومات الناتجة عن هذا النظام نظرا للعشوائية وعدم الواقعية التي تتصف بها، وإجمالا سنورد أهم السلبيات الناتجة عن نظام WINCANAL فيما يأتي.

2.1.3.3. حدود نظام التكاليف WINCANAL:

تعتبر مؤسسة نفضال من أكبر المؤسسات على المستوى الوطني، سواء من حيث انتشارها، أو من حيث تنوع المنتجات التي تقوم بتوزيعها أو تسويقها، الأمر الذي يتطلب كميات مختلفة ومتنوعة من الموارد، مما يوجد صعوبة في تحديد التكاليف الدقيقة للمنتجات أو الخدمات نتيجة لصعوبة تحميل التكاليف غير المباشرة عليها، وعموما يمكن إدراج أهم المساوئ الناتجة عن تطبيق نظام WINCANAL كما يلي:

- إن نظام التكاليف WINCANAL الذي يعمل وفق مبادئ طريقة الأقسام المتجانسة والتي تعتبر إحدى الطرق التقليدية لحساب التكاليف والتي ثبت عجزها الفعلي عن توفير معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات وذلك راجع أساسا إلى عدم قدرتها على التخصيص الصحيح لتكاليف الوحدات المنتجة، نظرا لغياب العلاقة السببية بين تكلفة المنتج و الموارد التي يستهلكها هذا المنتج، فالتكاليف التي تتحمل بها المؤسسة

لا تحدث دون مبرر، و إنما تحدث نتيجة لمسببات لها، و لذلك وجب أولا التعرف على مسبب هذه التكاليف فالمنتجات لا تستهلك موارد و إنما تستهلك أنشطة و إنجاز هذه الأخيرة هي التي تتسبب فعلا في حدوث التكاليف.

- كما أن قصور هذه الطريقة في مجال مراقبة التسيير، يجعلها لا تتجاوب مع التوجهات الإستراتيجية لمؤسسة نפטال باعتبار أن هذه الأخيرة تعتبر أحد الأقطاب الهامة التي يركز عليها الاقتصاد الجزائري، مما يتطلب ضرورة ربط النظام المحاسبي بمراقبة التسيير الاستراتيجي، خاصة فيما يتصل بالاستجابة لاحتياجات الأسواق المحلية والدولية التي تنشط فيها مؤسسة نפטال أو التي تستعد للولوج فيها.

- هناك تحريف كبير في مبادئ طريقة الأقسام المتجانسة، باعتبار أنه من أهم مبادئ هذه الأخيرة، - كما ذكرنا أعلاه - هو تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية وأخرى ثانوية، إلا أن الملاحظ أن نظام WINCANAL يعمل وفق تقسيم المؤسسة حسب الأنشطة وهي:

- التموين الخارجي.
- التموين الداخلي بين الوحدات.
- لتحويل الداخلي.
- التوزيع.

فالظاهر أن هذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار أثر حجم النشاط على التكاليف، إلا أن الحقيقة غير ذلك، بسبب اعتماد النظام على مفاتيح توزيع تحكمية، مثل حجم الإنتاج، مما يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف، أو على الأقل إعادة تحديد مراكز التحليل حسب ما تقتضيه طريقة الأقسام المتجانسة، أو التخلي نهائيا عن هذه الطريقة واتباع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

- يوزع نظام WINCANAL بشكل تقريبي التكاليف غير المباشرة للمنتجات، دون الأخذ في عين الاعتبار حجم النشاط على التكاليف، ومع وجود حجم كبير لبعض المنتجات، يقابله حجم صغير لمنتجات أخرى في نفس المؤسسة، مما يظهر تكاليف نهائية منخفضة للمنتجات ذات الحجم الصغير على حساب المنتجات ذات الحجم الكبير، دون أن يتغير الحجم الإجمالي للإنتاج، ودون تعديل التكاليف غير المباشرة، فنجد مثلا استحواذ مادة المازوت على ما يقارب 80% من إجمالي حجم المنتجات الكلية للمؤسسة، مما يجعل هذه النوع من الوقود (المازوت) يتحمل أكبر نسبة من التكاليف غير المباشرة، الأمر الذي ينعكس سلبا على تسعيرته، علما أن هذه المادة تستعمل على نطاق واسع في شتى المجالات، كالزراعة والصناعات المختلفة، الأمر الذي ينعكس بالسلب على نمو الاقتصاد الوطني، أما المنتجات التي تنتجها المؤسسة بحجم أقل، فإنها وفقا للطريقة التي يعمل وفقها WINCANAL ستتحمل قدرا أقل من القيمة الحقيقية الواجبة عليها من التكاليف غير المباشرة، مما يجعل المؤسسة عاجزة على اتخاذ قرار زيادة تنوع منتوجاتها، أو إلغاء منتوج معين، وبما أن جزءا من هذه المنتجات تصدر إلى الخارج، فإنه

على المستوى الكلي فإن الاقتصاد سيتحمل عبئا كبيرا جراء ذلك، على اعتبار أن هذه المنتجات من المنظور الكلي تباع بسعر أقل من تكاليف إنتاجها.

- رغم أن نظام WINCANAL يأخذ في عين الاعتبار بعض الأنشطة في توزيع التكاليف إلا أن ذلك وبسبب عدم جدية هذا التوجه أثناء بناء النظام، فقد أدى إلى عدم تفهم الأنشطة و التكاليف الناتجة عنها مما أدى إلى عدم دقة رقابة هذه التكاليف وعدم التفريق بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة للمؤسسة.

- مخرجات النظام لا تترجم ما يجري حقا في المراكز العملية و التي تمثل ميدان نشاط المؤسسة، و ذلك راجع لغياب التسجيلات المحاسبية التحليلية، والاعتماد فقط على مؤشرات المحاسبة العامة، ككمية المشتريات وما إلى ذلك، بالإضافة إلى عدم إقبال النظام المعلوماتي للمحاسبة العامة المدمج مع محاسبة التسيير.

- تعتبر الإجراءات التي يعمل وفقها نظام WINCANAL - كما عرضناها سابقا - إجراءات جد معقدة وطويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل التكاليف بكل أنواعها، مما يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل التكاليف وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية، حيث يحتاج المسيرون التعرف على سعر تكلفة المنتجات بشكل دوري، شهري على الأقل، من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.

- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة، ففي كثير من الحالات يغيب التحليل المعياري للتكاليف والنتائج المتعلقة بالمنتجات.

- انطلاقا من مخرجات نظام WINCANAL لا يمكن معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل (الطاقة المستغلة من العاطلة)، لأن التكاليف الثابتة التي يمكن اعتبارها غير مباشرة، والتي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من فترة إلى فترة دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في مستوى نشاط المؤسسة.

- رغم أن نظام WINCANAL يعتمد على المعالجة الآلية للبيانات، إلا أن ذلك يتم وفق إجراءات عامة (شاملة) لكل الأنشطة في المؤسسة رغم أن هذه الأخيرة تتفاوت في بينها سواء من ناحية قيمتها أو من ناحية تأثيرها.

- انغلاق نظام التكاليف المتبع في المؤسسة على نفسه، حيث يوجد عدد قليل من الموظفين الذين يشرفون على تسييره، بينما المطلوب استغلال مخرجاته من طرف كل المصالح في المؤسسة، مما يضيف عدم الثقة في هذه المخرجات.

بالإضافة إلى ما سبق فقد سجلنا أثناء إجراء الدراسة الميدانية عدة ملاحظات نوردتها كما يلي:

- تسجيل تأخيرات في صعود وتبادل المعلومات، مما يتسبب في حدوث اضطرابات في الرزنامة الشهرية.
- تسجيل وباستمرار الأخطاء في الأرقام المعبرة عن التكاليف، مما يعيق توثيق المعطيات.
- تسجيل تأخيرات متكررة في تصحيح الميزانيات (الموازنات التحليلية).
- عدم انتظام الكشوفات المتعلقة بمجمعات التسيير.
- عدم التناسق بين الوحدات المختصة في المحاسبة.
- عدم التناسق بين نظام WINCANAL و نظام المعلومات NAFTA-COM خاصة فيما يتصل بالتقلبات السعرية.
- اعتقاد الكثير من المشرفين على إدارة نظام WINCANAL أنه بدمج هذا الأخير مع نظام المحاسبة العامة، يمكن احتواء جميع التكاليف ومراقبتها، إلا أن تكامل النظامين لا يؤدي بالضرورة إلى استيعاب و تحليل كل التكاليف نظرا لإهمال التكاليف المخفية، الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع التكاليف بالمؤسسة دون معرفة سبب ذلك.

ونظرا للقصور الوظيفي الذي يتصف به نظام WINCANAL كما بينا ذلك أعلاه، الأمر الذي يجعله غير قادر على ترشيد القرارات الإستراتيجية مما ينعكس سلبا على رقابة التسيير في مؤسسة نفضال هذا من جهة، ومن جهة أخرى و نتيجة للتعدد المتزايد للمحيط الاقتصادي و تغييره، بالإضافة إلى كبر حجم المؤسسات، التنوع والتعدد الكبيرين في أنشطتها، تعدد منتجات المؤسسة، المنافسة المتوقعة محليا في المدى القريب، والمنافسة التي تواجهها المؤسسة حاليا جراء استثماراتها المتزايدة في الخارج، هذه كلها عوامل تدفع بالمسؤولين في مؤسسة نفضال إلى ضرورة ربط نظام التكاليف في مؤسسة نفضال، بالمفاهيم الإدارية والتسويقية الحديثة المبنية على إنشاء القيمة للزبون، من خلال رفع مزايا التميز والتكاليف ومن خلال التسيير وفق الأنشطة والمسارات بهدف تجسيد التكامل الأفقي بين وظائف المؤسسة وأنشطتها، وكذلك تجزئة الأسواق استراتيجيا، لأجل التأثير على مرونة الطلب للمنتجات التي لا تواجه بطبيعة الحال نفس المنافسة في السوق الواحد أو الأسواق المتعددة .

2.3.3. ضرورة التوجه نحو اعتماد نظام ABC في مؤسسة نفضال:

من أجل الاستجابة للاحتياجات الجديدة والمتجددة لمؤسسة نفضال، نقترح نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وذلك نظرا للقصور المسجل في النظام التكاليفي المعتمد من جهة، ولتوفر مبررات تطبيق نظام ABC من جهة أخرى.

وكما ذكرنا في الجزء النظري فإن هناك شروط وظروف معينة، التي إن توفرت في أي مؤسسة اعتبرت مبررات كافية لتطبيق نظام ABC بل سيصبح تطبيقه أكثر من ضرورة، ومن خلال هذا العنصر

سنورد أهم المبررات ذات الطابع الإداري والمحاسبي التي لمسنا وجودها أثناء دراستنا على مؤسسة نفضال، وفيما يلي بعض أهم تلك المبررات.

- من خلال اطلاعنا على نتائج 2005 لاحظنا تسجيل نتائج سلبية في بعض الوحدات التابعة لمؤسسة نفضال، (أنظر الملحق رقم 01-03)، وتسجيل نتائج إيجابية لبعض الوحدات، إلا أن جدول النتائج للمؤسسة كان دائما موجبا، مما يستدعي البحث عن الأسباب التي أدت بهذه الوحدات إلى تسجيل هذه الخسائر، ومعرفة كيف يمكن تقويم هذه الأسباب، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال وجود نظام تكاليف قادر على تحديد مصادر الخلل والقدرة على تصويبها.

- تعدد وتنوع قيود التكاليف اللازمة لتسويق عناصر المزيج السلعي الذي تقدمه المؤسسة، وكذلك ضخامة تكاليف النقل والتوزيع، الأمر الذي يقضى بضرورة القياس السليم لمحددات التكاليف المباشرة المحملة على وحدات التكلفة، وكذلك القياس السليم لمحددات التكاليف غير المباشرة المخصصة على وحدات التكلفة بما يؤدي في النهاية إلى التحديد السليم لتكلفة كل وحدة من وحدات المزيج السلعي الذي تقدمه المؤسسة.

- اختلاف بيانات التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي تزاولها المؤسسة من واقع القوائم المالية المنشورة عنها من مخرجات نظام التكاليف WINCANAL، الأمر الذي قد يشير إلى حتمية وجود أخطاء قياس فيما بين نظام المحاسبة العامة، ونظام التكاليف WINCANAL.

- تعدد وتنوع الخدمات الفنية المنتشرة داخل المؤسسة، الأمر الذي يؤدي من ناحية إلى ارتفاع هيكل التكاليف غير المباشرة، وإلى تنوع وتعدد قيود هيكل التكاليف غير المباشرة من ناحية أخرى، بما يستحسن معه تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC، ويظهر الجدول الأقسام الخدمية والفنية المنتشرة في مركز الخروبة، الذي نأخذه كعينة، (أنظر الملحق رقم 02-03) علما أن مؤسسة نفضال تحوى عشرات المراكز عبر التراب الجزائري، وهذه المراكز تخضع لنفس نمط التسيير الذي المتبع في مركز الخروبة.

(الجدول رقم 17: أهم الأقسام الخدمية المنتشرة في مركز الخروبة (الوحدة: دج)

رمز القسم	اسم القسم	المبلغ
224020	إدارة المركز	87055341.17
224021	الأمن الداخلي	54139112.95
224033	المكافآت المتنوعة	56900.00
224042	حفظ الصحة، الأمن والبيئة	17998438.27
224070	صيانة المخزون	6853550.03
224081	حظيرة وسائل نقل البضائع	30624362.27
224085	سواق (وسائل النقل للمواد الخام varc)	30789441.46

- الارتفاع النسبي لهيكل التكاليف الإضافية أو غير المباشرة بالنسبة إلى بقية عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة، الأمر الذي يعنى أن هناك حاجة ماسة للقياس السليم لهذه التكلفة، وإلى التوزيع أو التخصيص السليم لهذه التكاليف على المزيج السلعي الذي تسوقه المؤسسة.

- تعدد وتنوع عناصر المزيج السلعي الذي تقوم المؤسسة بتسويقه وتوزيعه، ويلاحظ أن المؤسسة تقدم تشكيلة مختلفة من المنتجات، أنظر الجدول رقم (03-03)، ويمكن ذكر أهمها كما يلي:

أ) الوقود: تقوم المؤسسة بتسويق خمسة أصناف من الوقود وهي:

1 - **الوقود الأرضي بما فيه:** الوقود العادي، وقود ممتاز، وقود ممتاز بدون رصاص، ووقود المازوت.

2 - **الوقود الجوّي: Jet A1**

3 - **الوقود البحري: Fuel Bunker C**

ب) غاز البترول المميع: تقوم المؤسسة بتسويق ثلاثة منتجات أساسية وهي:

1 - **غاز البروبان:**

- قارورة 35 كغ P35.

- قارورة 11 كغ P11.

2 - **غاز البوتان الذي يباع في شكلين:**

- قارورة 13 كغ B13.

- قارورة 03 كغ B03.

3 - **وقود الغاز المميع "سيرغاز"**

ج) الزيوت:

تقوم المؤسسة عبر كامل شبكة التوزيع الموجودة على التراب الوطني، بتسويق تشكيلة كاملة من الزيوت التي تغطي استخدامات كل قطاع السيارات والقطاع الصناعي.

وتتميز بمواصفاتها التي تحترم كامل معايير الجودة العالمية، ونجد منها:

- زيوت السيارات

- الزيوت الصناعية

- زيوت التشحيم

د) الزفت : ويوجد تحت (04) أنواع:

1 - الزفت المركز.

2 - الزفت المؤكسد.

3 - الزفت السائل.

4 - مشتقات الزفت.

هـ) **العجلات المطاطية:** تسوق مؤسسة نפטال العجلات المطاطية لكل أصناف وسائل النقل، والخاصة بالسيارات السياحية، الشاحنات، الناقلات الصناعية... الخ.

و) **منتجات أخرى:**

وتتمثل في أربعة عائلات من المنتجات هي:

1 - منتجات صيدلانية، منتجات غذائية، الشموع، المتفجرات...

2 - **الشموع Les Cires**

3 - **زيوت خاصة:** تستعمل في إنتاج العجلات المطاطية، مواد الصيانة، مادة الاشتعال لعود الثقاب.

4 - **المواد المذيبة Les Solvants** تستخدم في:

- مواد الصيانة.

- المواد المزيل.

- المواد اللاصقة.

وكل منتج في هذه التشكيلة يتضمن نوعيات مختلفة تختلف فيما بينها مما تحتاجه من موارد المؤسسة، الأمر الذي يعنى اختلاف تكلفة تسويق ونقل وتخزين كل نوع عن الآخر داخل تشكيلة المنتج الواحد، وهذا التنوع في المشتقات يتضمن أشكالاً مختلفة ومقاسات مختلفة، يحتاج كل منها إلى موارد اقتصادية تختلف عما تحتاجه الأصناف الأخرى من الموارد المتاحة للمؤسسة، ومن ثم فإن اعتماد نظام ABC ستحل مشكلة عدم وجود عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين كل صنف من الأصناف المنتجات المذكورة أعلاه، كما يمكن أن يوفر للمؤسسة كل المعلومات المتعلقة بتوزيع مواردها على الأنشطة والمسارات التي تمثل مجال نشاطها وعبرها منتجاتها وخدماتها.

- إن وجود كميات متفاوتة في إنتاج وتسويق المنتجات لدى مؤسسة نפטال، حيث يلاحظ مثلا استحواد مادة المازوت على 80% من مجموع المنتجات المسوقة، مما يجعل هذا المنتج يتحمل القسط الأكبر من نسبة التكاليف غير المباشرة في حالة اعتماد وحدة الحجم كما هو عليه الحال في النظام المتبع في المؤسسة محل الدراسة، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى انحرافات كبيرة في حساب التكاليف النهائية، وبالتالي إلى قرارات خاطئة في سياسة منتجاتها، مما يتطلب وجود نظام تكاليفي يأخذ بعين الاعتبار هذا التفاوت الكبير في حجم المنتجات، ويعتبر نظام ABC أحسن نظام يراعي هذا التباين في أحجام المنتجات المختلفة.

- رغم أن مؤسسة نפטال تحتكر نسبة شبه كلية من السوق الوطنية، إلا أن الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الوطني على الاقتصاد العالمي، ووجود توجهات حقيقية لدى السلطات العليا في فتح مجال المحروقات أمام الاستثمار الخاص طبقا لقواعد اقتصاد السوق، الأمر الذي سيؤدي إلى دخول منافسين للمؤسسة في مجال نشاطها، وذلك ما بدأ يتجسد فعلا من خلال ظهور مؤسسات تستورد وتسوق بعض المنتجات التي تسوقها مؤسسة نפטال وهذه المنتجات هي: الزيوت بكل أنواعها، العجلات المطاطية ولواحقها،

الزفت...الخ، فضلا عن المنافسة التي تواجهها منتجات مؤسسة نفطال في الخارج، مما يحتم على هذه الأخيرة اللجوء إلى المحافظة على الزبائن الحاليين، واكتسابها لزبائن جدد، ومن أجل المحافظة على الزبائن، سواء الموجودين أو المحتملين، بحيث ينبغي على مؤسسة نفطال أن تكون قادرة على الاستجابة لاحتياجاتهم، بهدف إرضائهم من خلال قيمة المنتجات والخدمات المقدمة لهم، مما سيمكنها، من زيادة مردودية أنشطتها المرتبطة بالأجزاء المستهدفة من السوق.

ولا يتسنى لها ذلك إلا من خلال تحديد وتحليل أسباب التكاليف التي الناتجة عن كل نشاط تقوم بإنجازه المؤسسة، على اعتبار أن النشاط هو مصدر وسبب التكلفة، ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظاما تكافيا وإداريا يتلاءم مع هذه المعطيات، باعتباره يحمل التكاليف حسب الأنشطة والمسارات.

- إن نظام التكاليف المعتمد في مؤسسة نفطال، والقائم على مبادئ طريقة الأقسام المتجانسة، هذه الطريقة التي تتناسب مع النموذج التابلوري في التنظيم، حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وفقا لمبدأ التسلسل الهرمي لم تعد تستجيب للتحويلات الحاصلة في المحيط البيئي لمؤسسة نفطال، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فإن التنظيم التسلسلي الوظيفي المعتمد في هذه المؤسسة، والذي يقسم المؤسسة إلى وحدات شبيهة مستقلة، حيث تسعى كل وحدة إلى تحقيق الكفاءة في التسيير من خلال النتيجة المحققة، هذا الفصل في الوظائف نتج عنه ضعف في الأداء الكلي للمؤسسة بسبب أنه من الناحية التطبيقية لا يمكن الفصل بين العلاقات المتداخلة بين الوظائف المتعددة في المؤسسة، وتجاوزا لهذه السلبيات المسجلة في التنظيم الإداري لمؤسسة نفطال واستجابة للمتطلبات المستقبلية المفروضة على هذه المؤسسة، مما يفرض عليها تبني نموذج تنظيمي ملائم، ويتم ذلك من خلال نمذجة أفقية لأنشطة ومسارات المؤسسة، حيث يتم تمثيل المؤسسة بمجموعة من الأنشطة المتداخلة والمترابطة فيما بينها، وكل هذه المتطلبات لا يتم تحقيقها إلا من خلال إتباع المبادئ التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

ويمكن اختصار العوامل أو الأسباب التي يمكن تيرير بها توجه مؤسسة نفطال إلى إتباع نظام

ABC في النقاط التالية :

- قصور نظام التكاليف المعتمد
- تعقد وتنوع أنشطة مؤسسة نفطال
- التوسع المتزايد في الخطوط الإنتاجية.
- تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة في هيكل تكاليف المنتوجات.
- الأثر غير المرغوب لمفاتيح التوزيع على تكاليف المنتوجات.
- صعوبة تحديد سعر بيع مناسب.
- ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة المستقبلية المرتقبة.

وعند تطبيق مؤسسة نفعال نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن أن تحقق النتائج التالية:

- توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار من خلال ما يقدمه هذا النظام من معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات أو الخدمات، كقرار إضافة منتج جديد، إلغاء أو إبقاء أحد خطوط الإنتاج تحديد، تشكيلة المنتجات و الربحية النسبية لها، قبول أو رفض طلبية زبون معين، قرارات التسعير، اختيار إستراتيجية تسويقية مناسبة و غيرها من القرارات الأخرى التي تتطلب من إماما كافيا وفهما عميقا لمختلف العلاقات المتشابكة بين التكلفة وحجم النشاط وأرباح المؤسسة.

- إن تطبيق نظام ABC في مؤسسة نفعال سيساهم في تحسين أداء الأنشطة والعمليات التي تؤديها المؤسسة، مع رفع جودة المنتجات والعمل على خفض تكلفة هذه الأنشطة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإنه سيساهم في توفير معلومات تكاليف دقيقة عن الموارد المستنفذة.

- ينتظر أن يغير قيم التكاليف المحسوبة على أساس النظام القديم السائد الآن، حيث ستخفض تكاليف المنتجات ذات الحجم الكبير، (كالمزوت)، وترتفع نسبيا تكاليف بعض المنتجات الأخرى ذات الحجم الصغير، مما سيؤدي إلى إعادة تسعير منتجات المؤسسة بعدما يتم التوصل إلى تكلفة أكثر دقة للمنتجات، وهذا التغيير يكون ناتجا أساسا من الموضوعية التي يتميز بها نظام ABC في توزيع التكاليف غير المباشرة، هذه الموضوعية في التوزيع ستعزز أكثر عندما يتم الاختيار المناسب لمسببات التكلفة والأنشطة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.

- المساهمة في ترشيد وتخفيض التكاليف، ويتم ذلك عن طريق تخفيض استهلاك الموارد من خلال الربط ما بين الأنشطة وما تستهلكه من موارد، هذا من جهة، والعمل على رفع أداء هذه الأنشطة باستبعاد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة مضافة للمؤسسة، من جهة أخرى.

- يعني التوجه المباشر نحو نظام ABC بالنسبة لمؤسسة نفعال استبدال الهيكل العمودية بالهيكل الأفقية المرنة و الموجهة نحو المسارات، وبذلك ستتخلى مؤسسة نفعال عن بعض الوظائف ذات المردودية السلبية، كنتيجة لتغير هيكل التشغيل في اتجاه تخفيض التكاليف الإدارية ومصاريف التسويق والتوزيع.

مما سبق يمكن حصر أهم المجالات التي يمكن لنظام ABC أن يؤثر فيها في المؤسسة محل

الدراسة في:

- تحسين مزيج المنتج
- زيادة فعالية إدارة التكاليف
- تخفيض تكلفة المنتجات
- تحسين تسعير المنتج
- تحسين الأداء
- تطوير أساليب تقييم المخزون

أما بالنسبة للمجالات الأخرى في مؤسسة نفطال كالتركيز على ربحية الزبائن أو التركيز على مناطق تسويقية معينة (التجزئة الإستراتيجية للأسواق)، فإنه في المدى القريب والمتوسط يمكن القول أن نظام ABC لا ينتظر منه أن يحقق مزايا مستديمة للمؤسسة في هذا الاتجاه، وذلك مرده كون مؤسسة نفطال حالياً لها أسواق محددة، وبالتالي زبائن محددين، وعليه فإن المطلوب هو التركيز على مجالين حيويين وهما: تخفيض تكاليف المنتجات، وتحسين التسيير في المؤسسة من خلال تحليل الأنشطة لأجل إحداث مؤشرات مالية وغير مالية يمكن الاعتماد عليها في وضع وتحسين مقاييس الأداء الخاصة بالمؤسسة.

1.2.3.3. معوقات تطبيق نظام ABC في مؤسسة نفطال:

- من أهم الصعوبات الميدانية التي يمكن أن تعرقل تطبيق نظام ABC في مؤسسة نفطال نجد:
- من تجارب المؤسسات التي طبقت نظام ABC، فإنه لا يمكن لهذا النظام أن يوتي نتائج المرجوة إلا بمشاركة المسيرين على كل المستويات العملية في إعداد الأهداف الإستراتيجية، وبحكم أن نظام ABC، وكما أوضحنا في الجزء النظري يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالاتجاه الإستراتيجي للمؤسسة إلا أن الملاحظ في مؤسسة نفطال لا زالت أغلب القرارات الإستراتيجية تأتي من السلطات العليا، وعليه فإن الانتفاع من تطبيق نظام ABC يتم فقط في حالة إجراء تغيير شامل على العقلية الإدارية في المؤسسة وفي محيطها الخارجي.
 - صعوبات تتعلق بالأفراد في المؤسسة، فلا شك أن أي عملية تغيير أو تطوير تواجه دائماً بالمعارضة والمقاومة من جانب الأفراد الذين يخصصهم هذا التغيير والتطوير، وعليه فإن تطبيق نظام ABC على مستوى مؤسسة نفطال، سيواجه بمعارضة كبيرة نتيجة عدم تقبل الأفراد للتغيرات التي يمكن أن يحدثها نظام ABC على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث سيؤدي ذلك إلى الاستغناء عن بعض الوظائف أو الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمؤسسة أو لمنتجاتها، والاحتفاظ بالأنشطة ذات القيمة العالية والتكلفة الواطئة، الأمر الذي يتطلب تخفيض اليد العاملة، مما يؤدي إلى التخلي عن بعض العمال.
 - عدم جاهزية الإدارة العليا حالياً على مستوى المؤسسة لإحداث تغيير جذري في ما يتعلق بنمط التسيير المتبع في المؤسسة، حيث ثقافة التسيير السائدة بمؤسسة نفطال على غرار المؤسسات العمومية الجزائرية، تتصف بكونها ثقافة تميل إلى التسيير العشوائي والأتكالي، الإهمال و اللامبالاة، عدم احترام قواعد التسيير... وأمام هذه الواقع فإن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة نفطال ستكون له عواقب خطيرة على ثقافتها، مما يجعله - وكما ذكرنا أعلاه - عرضة إلى عدة مقاومات داخلية على كل المستويات، حيث سيفقد بعض الأفراد سلطتهم التي يستأثرون بها في ظل النظام القديم، والبعض الآخر يرفض كل ما هو جديد خوفاً من اكتشاف عدم كفاءتهم وفعاليتهم التي يخفيها النظام القديم.

بالإضافة إلى العراقيل السالفة الذكر فيمكن كذلك التنبؤ ببعض المعوقات "التقنية" التي تحول دون تطبيق نظام ABC في مؤسسة نפטال والتي نذكر أهمها كما يلي:

- صعوبة تحديد مسببات التكلفة، وتتمثل هذه الصعوبة في عدم إيجاد مسبب التكلفة المناسب الذي يساعد على تتبع الدقيق للموارد المستهلكة إلى المنتجات، نظراً لأن مسبب التكلفة يقيس بدقة ما تستهلكه المنتجات فعلاً من الأنشطة، وهذا يتطلب توافر درجة عالية من الارتباط بين مسبب التكلفة المختار وبين الاستهلاك الفعلي للمنتجات حتى يتم الحصول على نتائج دقيقة لأرقام التكلفة.

- صعوبة حصر كل الأنشطة، خاصة وأن مؤسسة نפטال تعتبر مؤسسة من الحجم الكبير.

- مشكلة التكاليف المرتفعة التي يتطلبها تطبيق نظام ABC والتي يمكن أن يتحجج بها الأفراد الذين يعارضون تطبيق نظام ABC، في المؤسسة.

- عند تطبيق نظام ABC في مؤسسة نפטال يمكن أن يتلقى القائمون على ذلك بعض الصعوبات تتعلق بكيفية ربط بعض أنواع التكاليف مباشرة بمنتج معين، مما قد يصعب من دراستها وتحليلها مثل تكاليف أنشطة التسويق والإشهار والبحوث... الخ.

- الصعوبات الميدانية المتعلقة بتحديد الأنشطة المسببة لبعض التكاليف، مثل تكاليف إيجار المباني أو الاهتلاكات، التأمينات، والضرائب... الخ، فمثل هذه التكاليف من الصعوبة بمكان ربطها بالأنشطة المناسبة لها.

رغم هذه الصعوبات التي يمكن أن تقف عائقاً في وجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسة نפטال، إلا أن هذا النظام يعتبر أداة ديناميكية شاملة التحليل و لغة موجهة لكل المؤسسات، يمكن للمسيرين على مستوى مؤسسة نפטال تجاوز معوقات تطبيقه، والاستفادة من مزاياه من خلال إنجاز دورات تدريبية للأفراد في المؤسسة، المتوقع تعاملهم مع النظام الجديد وبصفة خاصة القيادات الإدارية في مجال الإنتاج والعمليات والتخطيط، خاصة وأن المؤسسة محل الدراسة تتميز إدارتها بالاستعمال المكثف للنظم الإلكترونية الحديثة والتي تعتبر مسؤولة عن تجميع المعلومات و البيانات، فيعد من السهولة الحصول على البيانات المتعلقة بالأنشطة ومسببات التكلفة مهما تنوعت وزاد عددها.

وبناء على ما سبق نستخلص أن مدخل تكلفة النشاط في حالة اعتماده في مؤسسة نפטال سيدفع بدون شك في اتجاه تحسين الأداء فيها، كما يمكن أن يؤدي دوراً لا يمكن تجاهله في تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بالتطوير والتحسين المستمر في التسيير ومعالجة الاختلالات الوظيفية فيها عن طريق تحديد وتحليل الأنشطة في جميع مراحل تعبئة وتسويق وتوزيع المنتجات، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تمكّن إدارة المؤسسة من التحكم في التكاليف و الاقتصاد في استهلاك الموارد، ومن ثم يمكن ربط التسيير في المؤسسة بمفهوم القيمة من وجهة نظر الزبون من خلال تعظيم منافعه المتوقعة، مع التقليل من التكاليف التي يتحملها، وكل هذا استعداد من طرف هذه المؤسسة الإستراتيجية لمواجهة تحديات

المنافسة التي ترفعها الشركات المتعددة الجنسيات المتخصصة في مجال المحروقات، من جهة والعمل على المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني من خلال تقديم للمتعاملين الخواص والعموميين، منتجات ذات جودة عالية، وبأسعار مدروسة، من جهة أخرى.

خلاصة الفصل:

كعينة على المؤسسات الوطنية اخترنا المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نفطال" لتكون محل الدراسة الميدانية، وذلك نظرا للمكانة الإستراتيجية التي تحتلها هذه المؤسسة في الاقتصاد الوطني، وكذلك كونها تعتبر من المؤسسات القليلة في الجزائر التي تطبق نظام محاسبة التسيير، وقد عرفت هذه المؤسسة في السنوات الأخيرة اتساعا كبيرا في نشاطها و إقبالا متزايدا على منتجاتها سواء من الداخل أو الخارج و هذا ما يعني أنها ليست بمنأى عن المنافسة المحلية أو الأجنبية، خاصة في ظل التوجهات الجديدة للسلطات العليا في البلاد نحو السماح للخواص المحليين والأجانب الاستثمار في قطاع المحروقات، الأمر الذي يتطلب من مؤسسة نفطال الاستعداد أكثر لخوض غمار هذه المنافسة المتوقعة خاصة في مجالي الجودة و الأسعار.

ومن خلال المباحث التي يتضمنها هذا الفصل، تم تقديم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نفطال"، وكذلك عرض وتقييم نظام التكاليف المعتمد فيها، مع بحث مدى توفر هذه الأخيرة على مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

و قد تبين لنا أن النظام المعتمد في مؤسسة "نفطال"، WINCANAL، قد تصميجه وفق مبادئ طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتبر من الطرق التقليدية لحساب التكاليف، كما يستند في آلية عمله على بعض الأنشطة المحدودة، ولذلك فهو يعتبر نظام معلومات مشكل من عدة تراكيب تهدف إلى تجميع وتصنيف وتوزيع المعلومات بغرض تحديد مختلف تكاليف منتجات المؤسسة.

وبعد مرور خمس سنوات من بدء العمل بهذا النظام في مؤسسة نفطال، وبعد خضوعه عدة مرات لعمليات تحسين وتجديد إلا أنه يبقى دون المستوى المطلوب، نظرا للنقائص و العيوب التي يتصف بها والتي تتجسد في عدم دقة المعلومات التي ينتجها، الأمر الذي يجعله غير قادرة على مواكبة التغيرات و التطورات التي يعرفها محيط مؤسسة نفطال.

ونظرا للنتوهات التي يتصف بها نظام WINCANAL، والتي تعتبر سببا وجيها في ضرورة بحث المؤسسة عن بديل يستجيب لحاجيات المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بتحديد أولويات تقليص التكاليف، وإعطاء الحلول الناجعة لمعالجة الاختلالات الوظيفية في المؤسسة، تم اقتراح نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وإبراز مدى توفر متطلبات تطبيق هذا النظام في مؤسسة نفطال، دون التطبيق الفعلي له ضمن الدراسة الميدانية، لما يتطلب ذلك من إمكانيات مادية ضخمة من أجل حصر وتحليل مختلف الأنشطة في المؤسسة فضلا عن طول الوقت الذي يتطلبه هذا التحليل لتحديد المسببات المناسبة لهذه للأنشطة.

إلا أن تطبيق نظام ABC على مستوى المؤسسة محل الدراسة، من طرف فريق متخصص يمكن أن يؤدي إلى نتائج جيدة، سواء في مجال تخفيض التكاليف أو في مجال تحسين الأداء واتخاذ القرارات المناسبة، خاصة وأن مؤسسة نפטال تمتلك من الكفاءات والقدرات المتميزة ما يؤهلها لتطبيق مثل هذه الأنظمة العصرية، لأجل بناء مزايا تنافسية دائمة تمكنها من مواجهة منافسيها في السوق المحلية والأجنبية.

الخاتمة

يشهد العالم تحولات سريعة وعميقة على كل الأصعدة والميادين، أثرت على جميع المجالات الحياتية للأفراد والمؤسسات، وإن من معالم هذه التحولات ثورة الاتصالات والمعلومات والتطورات التكنولوجية الهائلة في جميع الميادين، إضافة إلى التغيير السريع والمستمر في حاجات ورغبات وأذواق المستهلكين، والمنافسة بين المؤسسات في الأسواق المحلية والعالمية، ونشوء حركات العولمة والتكتلات الاقتصادية، وغيرها من العوامل التي تدعم في مجملها التوجه نحو الليبرالية واقتصاد السوق القائم على المنافسة كحقيقة أصبحت تفرض نفسها في واقع الأعمال، وفي ظل بيئة بلغت مستواً من التعقد والدينامكية ما يجعل المؤسسات تنشط في حالة من عدم التأكد ولا يقين دائم ومستمر، بحيث لا تستطيع التنبؤ بأي شيء، هذه الوضعية تحتم على هذه المؤسسات الاستجابة السريعة والتكيف مع المتطلبات المعاصرة، من خلال الأخذ بالمفاهيم والآليات الجديدة والأكثر حداثة، من أجل تحسين تنافسيتها وتعظيم قيمتها.

ومن هنا أصبحت المؤسسة في موقف يحتم عليها التوجه نحو الزبون باعتباره هو الحكم النهائي عن قيمة المنتجات والخدمات التي تقدمها، مما يستدعي العمل باستمرار على "إنشاء القيمة لديه" ويتم ذلك وفق منطق التميز بالمؤسسة القائم على دعم التلاحم بين: المساهمين، الزبائن، الموردون، الأفراد والمسؤولون في المؤسسة، ولبلوغ هذه الغايات السامية كان لا بد على المؤسسات أن تتوجه نحو اعتماد الأساليب التسييرية الحديثة، التي من بينها ما تناولناه في هذا البحث، وهو مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC، الذي لم يعد يتوقف استخدامه في المجال الصناعي فقط، بل أصبح بإمكان جميع المؤسسات تطبيقه، من مثل المؤسسات ذات الطابع الخدمي، كالبنوك والمستشفيات، بل وتعدى الأمر ذلك ليأخذ مدخل التكلفة على أساس النشاط بعداً أكثر شمولاً واتساعاً يتمثل في إعداد موازنة الدولة.

وإجابة على إشكالية البحث، وأهم التساؤلات المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة (03) فصول، حيث تناولنا في بداية الفصل الأول، بيئة المؤسسة، فطرقتنا إلى مستوياتها وأهم خصائصها ممثلة في خاصيتي التعقد والديناميكية، وقد خلصنا إلى أن المؤسسة في ظل هذه الخصائص البيئية يجب عليها التوجه للبحث عن التميز من أجل البقاء والتطور، ولضمان ذلك وجب عليها التشبع بثقافة التوجه نحو الزبون كتوجه جديد ذي أبعاد وظيفية يشمل المؤسسة ككل، تتجلى نتائجه في القيمة التي يستلمها الزبون بصفة مباشرة، والقيمة التي تحتفظ بها المؤسسة بصفة غير مباشرة، وفي ختام الفصل الأول تطرقنا إلى جدلية: القيمة – التكلفة، حيث بحثنا في كيفية إنشاء هذه القيمة من منظور الزبون.

أما في الفصل الثاني فقد تعرضنا إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالدراسة والتحليل، وختمنا هذا الفصل بالتطرق إلى مدى تحقيق هذا المدخل النتائج المتوصل إليها في الفصل الأول من خلال مساهمته في تحسين جودة التسيير في المؤسسة على كل المستويات الإدارية، بالإضافة إلى مساهمته في تخفيض تكاليف المنتجات، وتقليص أنشطة الزبائن، مما ينعكس على التكاليف التي يتحملها هؤلاء الزبائن.

وقد حاولنا التدليل على مساهمة ABC في إنشاء القيمة للمؤسسة، مستخدمين في ذلك أسلوب البرهان بالتراجع، فعمدنا إلى تقديم النتائج ثم أبرزنا كيف يمكن تحقيقها من خلال مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

أما الفصل الثالث فقد ضمناه دراسة تقييمية لنظام التكاليف المتبع في مؤسسة "نפטال" مركزين بذلك على القصور والنقص الذي يتصف به هذا النظام، مما يتطلب ضرورة اعتماد نظام ABC، كبديل لتجاوز القصور المسجل وسد النقص الملاحظ، خاصة مع توفر متطلبات تطبيق نظام ABC في المؤسسة.

وقد تمكنا عبر فصول البحث التوصل إلى مجموعة من النتائج التي تؤكد أو تنفي الفرضيات المقترحة في بداية البحث، وعلى ضوء ذلك سنقدم بعض المقترحات التي نراها تخدم مؤسساتنا، وأخيرا سنقدم بعض العناوين التي نراها أنها تصلح لأن تكون بحوث مستقبلية.

أولا: نتائج البحث

من الدراسة المقدمة خلصنا إلى النتائج التالية:

1- أن أي مؤسسة مهما كان نوعها وحجمها لا تستطيع العيش دون التأثير بالعوامل البيئية المحيطة بها، أو تلك التي تشكل جزءا منها، وأن تعقد ودينامكية بيئة المؤسسة المفضية لحالة عدم التأكد، كما هو عليه الحال اليوم، لا يمكن اعتبارها دائما ظاهرة سلبية، ستعرض المؤسسات للمخاطر، بل أن التعقد والدينامكية يمكن أن يشكلا دافعا قويا للمؤسسة من أجل أن تتوجه بشكل قوى نحو البحث عن التميز، ويتحقق ذلك من خلال تبني مفهوم الأداء المستديم المؤدي إلى تحقيق نتائج ايجابية مستدامة وغير مسبوقه من جانب النمو والربح.

2- مع التراجع في فرض القواعد والرقابة الحكومية والتوسع في أسواق المال، وتوافر المعلومات المالية للمستثمرين، مما يتيح الفرص أكثر لهؤلاء في اختيار مجال الاستثمار المربح، أصبحت هناك حاجة ملحة لتعظيم القيمة من أجل المساهمين في المؤسسة، ذلك أن المستثمرين يقومون باستثمار أموالهم في مؤسسة يتوقعون منها عائدا ماليا يساوي على الأقل العائد الذي يمكنهم الحصول عليه من مكان آخر، إن لم يكن أفضل منه.

3- لا يمكن تعظيم قيمة المساهمين في المؤسسة بشكل دوري ومستديم، إلا من خلال توجه هذه الأخيرة نحو الزبون باعتباره قد أصبح في وقتنا الحاضر هو القلب النابض للمؤسسة، بل أصبح رأس مالها الحقيقي الذي لا يمكن التفريط فيه، وعلى اعتبار أن الزبون أصبح يتوفر على قدر كبير من المعلومات والمعطيات عن ما تقدمه المؤسسات المتنافسة، مما يجعله على درجة كبيرة من الوعي والرشادة فيما يتعلق باختياراته، مما يستوجب العمل على إرضائه من خلال تلبية حاجاته المطردة التزايد، والاستجابة لتوقعاته وأذواقه المختلفة من أجل كسب ولائه والحفاظ عليه أطول وقت ممكن، بما يضمن للمؤسسة مداخيل نقدية مستمرة من أجل التطور والبقاء.

4- إن تجسيد منهجية التوجه نحو الزبون، لأجل إرضائه وكسب ولائه، تترجمها القيمة المنشأة لهذا الأخير، والقيمة هاته لا تتحدد من خلال التكاليف النقدية فقط كما ركز عليها مدخل الحجم، أو التميز بالجودة فقط كما رسمها أصحاب مدخل "التفوق عن طريق الجودة" "PRIMIUM"، بل أن إنشاء القيمة لدى الزبون تتحدد من خلال جودة المنتجات والخدمات المقدمة له مع مراعاة التكاليف المستحقة عليه، و تدنية التكاليف تتعدى التكاليف النقدية إلى تكلفة الجهد، متمثلة في تقليص أنشطة الزبائن (تحسين الأداء للزبون)، وتكلفة الوقت متمثلة في وقت ومدة التسليم والاستلام... الخ، وبهذا فإن القيمة من هذا المنظور تراعي الجانب المادي، والنفسي (المعنوي)، والاجتماعي للزبون، ولتحديد المستوى المطلوب من القيمة وتشكيلها تتدخل عدة أساليب ومحددات، كالتكنولوجيا (التميز على أساس التفوق التقني)، الأفراد في المؤسسة، بحوث التسويق، تحليل القيمة، وسلسلة القيمة هذه الأخيرة التي تتكامل في عدة جوانب مع مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

5- إن انفتاح محاسبة التسيير لأجل تكاملها مع التوجهات الإدارية والتسويقية الحديثة في المؤسسات تتطلب من هذه الأخيرة تجاوز أنظمة التكاليف التقليدية، التي لم تعد تواكب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة، خاصة ما تعلق منها بالاستعمال المفرط للألية، التغيير في هيكله التكاليف في اتجاه ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة إلى نسبة التكاليف الكلية، اشتداد حدة المنافسة، تنوع وتعقد العمليات الإنتاجية، هذا بالإضافة إلى قصور المبادئ والأسس التي تقوم عليها هذه الأنظمة، كاعتمادها على أسس تتعلق بحجم الإنتاج في تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة، حيث تعتبر هذه الأنظمة أن المنتج هو الذي يستهلك مباشرة ساعات العمل المباشر أو ساعات الآلات لذلك ترتبط كل هذه التكاليف بالمنتج، أما في الواقع، أو كما هو عليه الحال في مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط فإن التكاليف ترتبط بالأنشطة التي تسببت في حدوثها، ثم ترتبط تكلفة الأنشطة بعد ذلك بالمنتج أو موضوع التكلفة الذي استفاد من هذه الأنشطة.

6- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، كمدخل معاصر يتجاوز السليبيات التي تتصف بها تلك الأنظمة، فضلا على أنه يعتبر منهج شامل متعدد الوظائف، فبالإضافة إلى تفوقه في تخفيض تكاليف المنتجات والنشاطات وتحسين جودتها، مع تحديد أرقام تكاليفية سليمة لهذه المنتجات، الأمر الذي يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة، مثل قرارات التسعير، وقرارات تحليل المزيج التسويقي وكذلك القرارات المتعلقة بإضافة أو إلغاء منتج معين، هذا بالإضافة إلى أن هذا المدخل يساعد على تحقيق الكفاءة في أداء الأنشطة بالمؤسسة من خلال دعم التكامل الأفقي بين وظائف المؤسسة الذي يضمن مرونة أكبر سواء ما تعلق بإدارة العمليات و تحفيز الأفراد بالمؤسسة، أو فيما يتصل بتنظيم المسارات الموجهة للزبون، بهدف إرضاء وإنشاء قيمة لديه، و بناء على ذلك فإننا نستطيع القول أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC، في ظل ظروف بيئة الأعمال المعاصرة، يعتبر منهجا شاملا وعصريا يمكن استخدامه في دعم التوجهات المعاصرة التي تعنى بالتسيير في المؤسسة سواء من المنظور التسويقي، من خلال مساهمته في إنشاء القيمة بمفهومها الحديث، والتي تقوم أساسا على المزايا التنافسية للمؤسسة في مجال تخفيض التكاليف، تحسين الجودة و الأداء، أو من المنظور الاستراتيجي من خلال الإدارة بالأنشطة.

7- بالرغم من أن المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نפטال" قد أنشئت منذ عشرات السنين، ورغم دورها الاستراتيجي بالنسبة للاقتصاد الوطني، إلا أن استفادتها من التطورات الحاصلة في علوم الإدارة والتسيير لم يكن في المستوى المطلوب، مقارنة بالشركات الصينية والأمريكية التي تنشط في الجزائر وفي نفس المجال، حيث ومن خلال دراستنا هذه وجدنا أن مؤسسة " نפטال " قد اعتمدت محاسبة التسيير في بداية 2002 وذلك كان نتيجة لرفض السلطات العليا (وزارة الطاقة والمناجم) زيادة هوامش الأرباح دون تقديم تبريرات لذلك من طرف مسيري المؤسسة، بالإضافة إلى المنافسة الأجنبية التي تنتظرها المؤسسة جراء فتح السلطات العليا مجال المحروقات للاستثمار الأجنبي، أي أن اعتماد محاسبة التسيير في المؤسسة لم يكن نتيجة لتوجهات إستراتيجية محضه، بل كان نتيجة لضغوطات ظرفية.

8- رغم أن مصلحة المالية والمحاسبة على مستوى المديرية العامة للمؤسسة (مكان إجراء التربص) تتمتع بفريق عمل مكون من إطارات في المحاسبة وإطارات في الإعلام الآلي، وبحكم تخصصنا في المحاسبة والإعلام الآلي، فقد بهرنا بالكفاءة التي يتمتع بها هؤلاء الإطارات، إلا أنه في مقابل ذلك فإن المجهودات التي تقوم بها مصلحة المالية والمحاسبة لا يعد أن يكون الهدف المرجو منها هو حساب سعر التكلفة لمنتجات المؤسسة، دون الالتفات إلى الأهداف الأساسية المرجو تحقيقها جراء تطبيق محاسبة التسيير في أي مؤسسة، والتي من بينها: تحسين الأداء، الرقابة.... وذلك يعود لعدة أسباب نذكر منها:

- تحديد هوامش الأرباح من طرف الدولة.
- المدة التي طبقت المؤسسة فيها محاسبة التسيير قصيرة بحيث يمكن اعتبارها فترة تجريبية.
- إتباع طريقة الأقسام المتجانسة والتي لا تفي بالغرض المطلوب في هذا المجال، حيث تتطلب الانتظار حتى آخر السنة للحصول على المعلومات، مما يوجد صعوبة كبيرة في اتخاذ القرارات الفورية.
- الاعتماد في جمع المعلومات بشكل أساسي على المحاسبة العامة، مع عدم وجود تناسق بين هذه الأخيرة ومحاسبة التسيير.
- عدم اهتمام كل المستويات الإدارية بالمؤسسة بالمعلومات المتولدة عن نظام محاسبة التسيير، نظرا لعدم الموضوعية التي تتصف بها هذه المعلومات.
- 9- من خلال تقييمنا لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة، ومن خلال اطلاعنا على التقارير والمعطيات المتعلقة بالتسيير في المؤسسة، استخلصنا أن مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة متوفرة بشكل شبه كلي، ومن أهمها نجد:
 - النسبة المعتبرة للتكاليف غير المباشرة نسبة إلى التكاليف الكلية
 - تعقد الهيكل التنظيمي للمؤسسة المتواجدة بكل فروعها على المستوى الوطني
 - تشابك و تعقد الأنشطة و المسارات الموجودة على مستوى الهياكل العملية للفروع، مما يتطلب تحليل أكثر لهذه الأنشطة لأجل تجميع المعلومات الضرورية للتسيير.
 - تعدد وتنوع المنتجات التي تعمل المؤسسة على تسويقها.
 - الصعوبات الكبيرة التي يجدها فريق محاسبة التسيير في تحديد سعر التكلفة المناسب.
 - وجود فريق عمل متخصص وعلى دراية بمبادئ مدخل التكاليف على أساس الأنشطة
- ولأجل توفير شروط أكثر موضوعية لتطبيق نظام ABC يتطلب ترسيخ في أذهان الأفراد والمسؤولين في المؤسسة ثقافة محاسبة التسيير من خلال التدريب والتكوين المستمر، مع احترام القواعد العامة للتسيير.

ثانياً: التوصيات

- انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها أعلاه، يمكن طرح بعض الاقتراحات التي نراها مفيدة للمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة، ولجميع مؤسساتنا الاقتصادية بصفة عامة، ومنها:
- نظراً للتعقد الذي يتصف به المحيط البيئي اليوم، لا يمكن للمؤسسات الجزائرية التكيف والتأقلم مع هذا المحيط، دون الانطلاق من إستراتيجية معينة، ولذلك يجب على المسيرين في هذه المؤسسات مهما كان نوعها وحجمها التسيير وفق استراتيجيات مرسومة حسب طبيعة كل

- مؤسسة، وأن يكون لهذه الأخيرة نظام معلومات استراتيجي يزود متخذ القرارات بالمعلومات حول الحاضر القريب والمستقبل المتوسط والبعيد.
- و قبل بناء أي إستراتيجية، وجب تشخيص وتحليل العوامل المشكلة لبيئة المؤسسات، من أجل معرفة الفرص والتهديدات التي تمنحها البيئة الخارجية للمؤسسة، وتحديد نقاط القوة والضعف التي تتضمنها البيئة الداخلية لها، ومن ثم ضرورة الاستثمار في المزايا الممنوحة واجتناب المخاطر الممكنة الوقوع.
 - ضرورة اغتنام الفرص التي تمنحها الشراكة الأجنبية التي باشرتها السلطات العليا، من اجل اكتساب الخبرات من المؤسسات الأجنبية، واستثمار المساعدات التي تمنحها السلطات لتأهيل المؤسسات.
 - ضرورة الأخذ بالمفاهيم والتوجهات الحديثة في مجالات التسيير المختلفة، كتنبيي المفاهيم التسويقية الحديثة التي تركز على التوجه نحو الزبون.
 - التركيز على الإبداع التكنولوجي، لأن التكنولوجيا أصبحت مصدرا مهما من مصادر إنشاء القيمة.
 - الاهتمام بالعنصر البشري وإدارته وتسييره، ومعاملته على أنه أهم عنصر أو مورد من بين موارد المؤسسة.
 - نتيجة للتحويلات التي يشهدها المحيط البيئي للمؤسسات الجزائرية، كتنامي المنافسة المحلية والعالمية، والتوجه نحو الاستعمال المكثف للمكننة، مما يحتم على هذه المؤسسات ضرورة اعتماد محاسبة التسيير كأداة تسييرية ضرورية.
 - أما بالنسبة للمؤسسات التي تتوفر على محاسبة التسيير على غرار مؤسسة نפטال، فإنه من الضروري تطوير الأنظمة المحاسبية المعتمدة فيها، في اتجاه تطبيق أنظمة أكثر ملائمة للتحويلات المعاصرة، على غرار نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.
 - وقبل تطبيق هذا النظام يجب المفاضلة بين النتائج المتوقعة منه والتكاليف التي يتطلبها تطبيقه.
 - يجب على المؤسسات الجامعية ومراكز التكوين المهني المتخصصة إدخال مثل هذه الأنظمة المطورة في مناهجها التعليمية، وذلك من أجل تزويد المؤسسات الاقتصادية بكوادر متخصصة في مجال تقنيات التسيير وإدارة الأعمال.

ثالثاً: آفاق الدراسة

- نظراً لحدثة الموضوع وتشعبه فإنه يمكن دراسته من جوانب عدة، وبأبعاد مختلفة، ولذلك سنعمد إلى اقتراح بعض العناوين التي نرى أنها يمكن أن تكون مواضيع بحث في المستقبل، ومنها:
- دعم المقاربة الإستراتيجية في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، في ظل تغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.
 - نحو تطوير برنامج معلوماتي لتحديد التكلفة على أساس الأنشطة ABC من منظور استراتيجي.
 - ربط نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بأسلوب البرمجة الخطية متعددة الأهداف، لأمثلة المخرجات، والاقتصاد في تكاليف تطبيق النظام.

المراجع

- 1- علي عبد الله: أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 1999.
- 2- Gaël GUEGUE : **Environnement et Management Stratégique des PME , le cas du secteur internent** , thèse présentée pour obtenir le grade de docteur de l'université montpellier (i) (S. de gestion) décembre 2001
- 3- عبد الغفار حنفي، رستمية قرياقص: أساسيات الإدارة وبيئة الأعمال، مؤسسة شباب الجامعة، 2000.
- 4- مدحت عزمي الديب: **التكامل الخارجي في علاقة المنظمة مع البيئة**، مجلة الإدارة العامة – السعودية- المجلد 45، سنة 1985.
- 5- مصطفى محمود ابو بكر، جمال الدين م المرسي: **التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية منهج تطبيقي**، الدار الجامعية، 2002.
- 6- Thierry HOUGRON, **le pilotage de la valeur**,Dunod, Paris, 2003.
- 7- Ann-Laure BASSETTI: **Gestion du changement, gestion de projet : convergence – divergence.Cas des risques en conception et mise en place d'une organisation de management de l'environnement**, thèse présentée pour obtenir le grade de Docteur de l'Ecole National Supérieur d'Arts et Métiers, spécialité génie industriel, France, septembre 2002.
- 8- ابراهيم المنيف: **تطور الفكر الإداري المعاصر**، آفاق الإبداع للنشر والإعلام، الطبعة الثانية، 1999.
- 9- Michael PORTER: **L'avantage concurrentiel des nation**. Inter éditions, 1993.
- 10- نبيل مرسي خليل، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال**، مركز الإسكندرية، مصر، 1998.
- 11- روبرت هـ، وترومان الإبن، ترجمة علا عبد المنعم عبد القوي: **براعة الإدارة في الشركات الأمريكية**، الدار الدولية للنشر والتوزيع القاهرة، 1999.
- 12- علي السلمي: **إدارة التميز: نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة**، دار غريب 2002
- 13- JEAN SUPIZET, **le management de la performance durable**, édition d'organisation, 2002, Paris.

- 14- سهيلة عباس، القيادة الابتكارية والأداء المتميز، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2004.
- 15- RAFAEL RAMIREZ et Johan WALLIN, **Les inventeurs de stratégie**, traduit de l'anglais par Laurence Nicolaïeff, édition village mondial., Paris, 2001.
- 16- دافيد لاسكل-روي بكوك تر جمة عبد الرحمان توفيق: **قمة الأداء**، دار الطباعة المتميزة، القاهرة، 1998.
- 17- Paul PINTO, **La performance durable**, édition Dunod, Paris 2003.
- 18- Ahmed HAMADOUCHE, **Crèters de mesure de performance des entreprises publiques industrielles dans les P.VD- L'exemple de L'ALGERIE**. Thèse de doctorat d'état es-sciences économique, (tome1), université d'ALGER, 1991-1992
- 19- Ahmed BOUDJAMIL: **Performance des ressources humaines** الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في إقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية مارس 2004 جامعة ورقلة
- 20- Christian HOARAU, Robert TELLER : **Création de valeur et Management de l'entreprise**, Vuibert, Paris, 2001.
- 21- حسن عمر: **مقدمة علم الإقتصاد: نظرية القيمة**، دار المعارف، مصر، الطبعة الثالثة، 1968.
- 22- JEAN- JAQUES PLUCHART : **L'ingénierie de projet création de valeur** , éditions d'organisation, France 2002.
- 23- الصفحة الإقتصادية www.islam-online.net/29/04/2006
- 24- جولي مابرلي، ترجمة أحمد محمد زامل: **تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية: كيف تدعم الإدارة على أساس النشاط وتدير مواردك بفعالية**، طبع معهد الإدارة العامة، الطبعة الثانية، العربية السعودية، 2002.
- 25- OCTAVE JOKUNG-NUGUENA et autres: **Introduction au management de la valeur**, Dunod, 2001.
- 26- محمد صالح الحناوي جلال ابراهيم العبد، الإدارة المالية مدخل القيمة واتخاذ القرارات، الدار الجامعية 2002.
- 27- Jack MURRIN, traduit de l'américain par VINCENT PHALIPPOU: **La stratégie de la valeur : l'évaluation d'entreprise en pratique**, éditions d'organisation, Paris 2002.,.

- 28- هالة عبد الله الخولي، "دراسة تحليلية لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة كأحد الاتجاهات الحديثة في مجال تقييم الأداء في منشأة الأعمال"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 56 سنة 2000، جهاز الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 29- FELIX BOGLIOLO, **la creation de valeur**, éditions d'organisation, Paris 2000.
- 30- كريس أشتون، ترجمة، علا أحمد صلاح، تقييم الأداء الاستراتيجي، أداء العاملين وارضاء العملاء، مركز الخبرات المهنية للإدارة، بيميك القاهرة، 2001.
- 31- مايكل هامر، نتائج إعادة الهندسة، ترجمة آفاق الإبداع للنشر والإعلام، العربية السعودية، 1999.
- 32- Richard NORMANN and Raffael RAIREZ, (havard business review) : **La chaîne de valeur**, traduit de l'américain par Vincent PHALIPPOU, éditions d'organisation, Paris, 2000.
- 33- Philippe LARDY and Benoît PIGE, **La gestion stratégique des coûts : consommation de resSources et création de valeur**, édition EMS, Paris 2001
- 34- نجم عبود نجم، إدارة الخدمة: المراجعة والاتجاهات الحديثة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 37، العدد 02 ، سنة 1997.
- 35- Gérard DELAFOLIE, **l'analyse de la valeur**,hachette technique, paris, 1991
- 36- P. KOTLER & DUBOIS, **marketing management**, édition française réalisée par Delphine manceau, 11 édition, Pearson éducation, 2003.
- 37- محمد فريد الصحن، قراءات في إدارة التسويق، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- 38- ريتشارد ويتلي، ديان هيسان، ترجمة ومراجعة عبد الرحمان توفيق، الإدارة بالعملاء: استراتيجيات تحول الشركات العملاقة إلى العالمية، سلسلة اصدارات (بميك) مصر 1998.
- 39- R. WHITELEY, D. HESSAN, **Les avantages compétitifs de l'entreprise orientée client**, traduit de l'anglais (Etats-Unis) par Michel LE SEAC'H, édition maxima, Paris 1997.
- 40- Christophe ALLARD, **Le management de la valeur client**, Dunod, Paris, 2002.
- 41- كربالي بغداد، الأنترنت وتسيير علاقة الزبون: دراسة ميدانية بالمؤسسة الجزائرية، الملتقى الدولي حول اقتصاد المعرفة، جامعة بسكرة 2005.
- 42- Daniel RAY, **mesurer et développer la satisfaction clients**, éditions d'organisation, deuxième tirage, 2001

- 43- S. KAPLAN et D. P. NORTON, **Le tableau de bord prospectif pilotage stratégique: les 04 axes du succès**, éditions d'organisation, Paris, 1998.
- 44- Jacques Barreaux, **Entreprise et performance globale**, édition Economica, Paris, 1997
- 45 Michel MENTEBELL, **Stratégie de création de valeur pour le client**, édition Economica, France, 2003
- 46- زليخة تفرقنيت، تأثير التكاليف على المؤسسة الصناعية، دراسة حالة مؤسسة صيدال، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2005/2004.
- 47- مأمون نديم عكروش، سهير نديم عكروش، تطوير المنتجات الجديدة، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- 48- Tugrul ATAMER and Roland CALORI, **Diagnostic et Décisions Stratégiques** , Dunod, Paris, 1993
- 49- كربالي بغداد، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، مداخلة في ملتقى: تأهيل المؤسسات الاقتصادية، جامعة سطيف، أكتوبر 2001.
- 50- Michael PORTER, **L'avantage concurrentiel**, édition dunod, PARIS 1999.
- 51- Brigitte OGER, **La gestion par l'analyse des coûts**, Presses Universitaires de France, 1994.
- 52- Jacques LACHNITT, **L'analyse de la valeur**, Presses Universitaires de France, troisième édition corrigée, 1994.
- 53- Maurice litaudon, Anne Réfabert, **La dynamique de l'analyse de la valeur**, les édition Chihab, Algérie, 1995.
- 54- Roland CHANUT, **Conduire un projet de développement de produit, le management par la valeur**, éditions d'organisation, Paris, 2001.
- 55- Brigitte OGER, **La gestion par l'analyse des couts**, Presses Universitaires de France (PUF), 2002.
- 56- Alain CADIX – Jenan Maric POINTET: **le management à l'épreuve des changements technologique**, édition d'organisation paris 2002.

- 57- عبد الوهاب سويسي، أزمة التسويق في الوطن العربي بين المفهوم والاندماج، الملتقى العربي الثاني: التسويق في الوطن العربي، الفرص والتحديات، الدوحة 6 – 8، أكتوبر، 2003.
- 58- J. L. ZIMMERMAN, **Accounting for Decision Making And Control**, Edition Mc Graw Hill (Third Edition), U.S.A, 2000.
- 59- عبد الله بن موسى الخلف، ثلوث التميز، تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 37 العدد 1، ماي 1997.
- 60- هانري بوكان ترجمة: أحمد شقرون، محاسبة التسيير، دار الافاق للنشر، الجزائر، 2003.
- 61- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بن يوسف بن خدة، 2005/2004.
- 62- Henri BOUQUIN , **Comptabilité de gestion**, 3^{ème} édition, Economica, Paris, 2004.
- 63- Jean LOCHARD , **La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité** , Editions d'organisation, France, 1998.
- 64- Réjean BRAULT , Pierre GIGUERE, **Comptabilité de management**, Les Presse de l'Université Laval, 3^{ème} édition, France 1993
- 65- سيد الهواري: الإدارة الأصول والأسس العلمية للقرن 21، دار الجيل للطباعة، مصر، 2002.
- 66- P. MEVELLEC, **Les systèmes de coûts**, Dunod, Paris, 2005.
- 67- أحمد حامد حجاج، مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، المكتبة العصرية، المنصورة، الطبعة الثالثة، 2001.
- 68- ري ايتش جاريسون، ايرليك نورين، ترجمة محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، العربية السعودية، 2002.
- 69- Carla MENDOZA et autres, **Coût et décisions**, Gualino Edition, 2^{ème} édition , Paris, 2004.
- 70- عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، المحاسبة الإدارية: أساسيات التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة وتقييم الأداء، دار الجامعية الجديدة، مصر، 2000.
- 71- محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
- 72- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر 2004.

73- Eric TOR, **Organisation et management des systèmes comptables**, Dunod, Paris, 2003.

74- يحيى أبو الحاج، سلسلة العرب في عالم متغير (1): التغير في قوى وهياكل الإنتاج، الجمعية العربية للبحوث الإقتصادية، 1994.

75- David. P. DOYLE, **La maîtrise des coûts: une approche globale**, traduit de l'anglais par Séverine CHARBONNEL, les éditions d'organisation, 1996

76- سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية، بسكرة، مذكرة ماجستير "قرص مضغوط"، جامعة بسكرة، 2005/2004.

77- غريب جبر غنام، تطور طرق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل اقتصاد المعرفة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزيتونة الأردنية - عمان، الأردن في الفترة من 27-28/4/2005.

78- Jean- Luc ARREGLE et autre, **Les nouvelles approches de la gestion des organisations**, édition Economica, Paris, 2000.

79- نصر عبد الكريم محمد، رشيد فائق الكخن، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة نظرية وميدانية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 36، العدد 4، الرياض، شوال 1417هـ، مارس 1997.

80- حنيفة بن ربيع، نظام محاسبة التسيير وفعاليته في تقليص التكاليف، دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، رسالة ماجستير جامعة الجزائر، 2003.

81- مجدي محمد سامي، مدى فعالية نظام لتكاليف النشاط ABC كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول المجلد الثاني والعشرون، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر (دون سنة نشر).

82- نجوى عبد الصمد، "دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال"، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الإقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، 29-30 أكتوبر، 2002.

83- Michel Gervais, **Contrôle de Gestion**, Ed : Economica, 7^e édition, paris, 2000.

84- Renald.W. HILTION, **Managerial Accounting**, Edition Mc Graw hill, (fourth Ed), U.S.A, 1999.

85- أحمد رجب عبد العال، فتحي رزق السوافيري، **مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة**، الدار الجامعية الجديدة، مصر 2002.

86- Joseph NESS & Thomas CUCUZZA, **Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC**, traduit par Jean-louis KLISNICK, Aricle, Harvard Business Review, édition d'organisation, Paris 1999 (troisième tirage 2001).

87- www.comptalia.com /19/01/2006.

88- Philippe LORINO, **Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activité**, Dunod, Paris 1991.

89- Jacques TRAHAND et autres, **comptabilité de gestion: coût, activité, répartition**, presse université de Grenoble, 2000.

90- Philippe LORINO, **Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage**, deuxième tirage, les éditions d'organisation, paris, 1997.

91- P. MEVELLEC . **Encyclopédie de la gestion et du management (EGM)**, sous la direction de Robert LEDUFF , édition Dalloz, Paris 1999.

92- Henri BOUQUIN , **Comptabilité de gestion**, 3^{ème} édition, Economica, Paris, 2000.

93- Pierre Laurent BESCOS et Carla MENDOZA, **Le management de la performance**, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1997.

94- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

95- SAADA Toufic : **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, 2^e édition, vuibert, 1998.

96- منير شاكر محمد، **استخدام نظام توزيع التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين الربحية في المصارف الأردنية "دراسة ميدانية"** الإداري، العدد 95، ديسمبر 2003.

97- Pierre MEVELLEC, **Coûts a base d'activités : un succès construit sur un malentendu**, Revue Française de gestion, Janvier, février 1994.

98- Philippe LORINO, Jean-Claude TARONDEAU, **De la stratégie aux processus stratégiques**, Revue Française de gestion n°160/2006.

99- Laurent RAVIGNON et autres, **Méthode: ABC/ABM**, éditions d'organisation, 2003.

100- الوثائق الداخلية للمديرية العامة للمؤسسة وموقعها الإلكتروني www.naftal.dz.

101- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 48، 4 رجب عام 1427 هـ الموافق لـ 30 جويلية سنة 2006م