

أثر حوكمة مصلحة المبيعات على تكاليف الإنتاج "مؤسسة أورسيم بوادي ارهيو نموذجاً"

The effect of sales department governance on production costs

" ORSIM Industry Company of OUED RHIOU AS A MODEL "

د. بوقطاية سفيان

* ط د . شاوش أُمِّد

جامعة أحمد زبانة غليزان، الجزائر

جامعة أحمد زبانة غليزان، الجزائر

soufyanebouguetaia48@gmail.com

chaouche.mhamed1981@gmail.com

تاريخ النشر: 2023/06/30

تاريخ القبول: 2023/06/09

تاریخ الاستلام: 2023/03/11

ملخص:

تهدف الدراسة إلى بيان أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على مصلحة المبيعات لتخفيض تكاليف الإنتاج في مؤسسة اورسيم بوادي ارهيو، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات تأثير إيجابي بين قيمة المبيعات وتكلفة الإنتاج، مما يدل على وجود إجراءات منتهجة في مصلحة البيع من طرف مسيري اورسيم، بحيث فسرت الدراسة أن المؤسسة تنتهج أساليب ومبادئ في ذات المصلحة تتمثل في البيع بالطلب مما يستهدف كلفة التخزين، كذلك فسرت الدراسة أن خفض خسائر التصنيع ترجع إلى الاحترام التام لمعايير الجودة خاصة التزام المؤسسة عند إبرام الاتفاقيات بمبدأ ضمان الجودة مع جل الزبائن.

وبناءً على النتائج التي تم التوصل إليها خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، وهذا من خلال مدى اهتمام مصالح البيع في تطبيق مبادئ الحوكمة، خاصة في ميدان التكوين، التدقيق وشفافية المعلومات، وكذا التحفيزات المقدمة لأعوان ذات المصالح، كما ننوه بالنظام المعلوماتي الذي يربط ما بين مصالح الإنتاج وكذا مصالح البيع.

الكلمات المفتاحية: التكلفة، الحوكمة، المبيعات، التدقيق.

M4,L25,G380,D240:JEL تصنيف

* المؤلف المرسل

Abstract:

This study is based on the effect of the application of the principles of governance at the level of the sales department to reduce production costs in the company Orsim of OUED RHIOU. This company adopts methods and principles in the same department represented as the method of selling on demand, which targets the cost of storage. and also The study also explained that this company and also it has the ability to master the cost of manufacturing losses is due to full compliance with quality standards, especially since the company undertakes to conclude agreements between customers, domestic or foreign, to guarantee the quality of the product.

And based on the results obtained, the study concluded with a set of recommendations that lead the sales department to be able to apply the principles of governance, in particular in the field of training auditing, the transparency of information, and without forgetting the motivation system provided to the agents of the same department We also note the information system which makes the link between the department of production and the department of sale.

Keywords: The cost, governance, the sales, Audit.

JEL Classification Codes:D240,G380,L25,M4

مقدمة:

أصبحت عولمة الاقتصاد تشكل اليوم عائقا يفرض على المنظمات باختلاف أحجامها أن تتكيف مع المعطيات التي تتضح من خلال المعاملات الاقتصادية، وبذلك فإن شروط النمو تتطلب وضع استراتيجيات تركز على الإبداع والجودة، والقدرة على الاستجابة، مع مراعاة تكاليفها. ومن المؤكد أن ضمان جودة خدمة أو منتج يتطلب وضع احتمالات المخاطر وكيفية تسييرها باعتبارها أهم عامل نجاح للقدرة التنافسية التي تستطيع من خلالها المنظمة أن تتحكم في سوق منتجاتها، ولا يكون هذا إلا بأقل التكاليف وبأحسن جودة.

ومن أجل تحقيق هدف المنظمة، وهو الحصول على أكبر هامش ربح مع مراعاة تكاليف المنتج، جاء تطبيق ما يسمى بحوكمة التكاليف، وهو ضبط إدارة المنظمة من خلال البحث عن طرق تخفض بها تكلفة المنتج، حيث إن موضوع حوكمة الشركات اليوم أصبح له أهمية كبرى في نظر مسيري المؤسسات الاقتصادية الكبرى، مما ينظر إلى الحوكمة بأنها الضوابط ووسائل المراقبة التي تضمن حسن إدارة المنظمات.

ومن خلال هذا نصغ إشكالية أساسية بحيث نستطيع القول إنَّ الحوكمة بالنظر إلى مبادئها تدعم أداء كفاءة المنظمات من أجل تعزيز مكانتها في السوق.

إذن تكون الإشكالية كالآتي: ما هي آثار تطبيق مبادئ الحوكمة على خفض تكلفة الإنتاج؟

باعتبار مؤسسة اورسيم Orsim مؤسسة لإنتاج اللوالب والبراغي والصنابير ولواحقها بوادي ارهيو ولاية غليزان، والتي سنسقط دراستنا على مصالح البيع لبيان أثر حوكمته في خفض تكاليف الإنتاج.

ولالإحاطة بجوانب الإشكالية تم دعمها بالأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي تكاليف الإنتاج؟ وماهي أنواعها خاصة في مؤسسة اورسيم؟
- ماهي الحوكمة؟ وفيما تكمن أبرز مبادئها والتي تطبق على مستوى مؤسسة اورسيم؟
- ما أهمية الحوكمة في نظر مسيري مؤسسة اورسيم ؟ وماهي مختلف الأهداف التي تسعى إليها مؤسسة اورسيم لتحقيقها؟
- كيف يؤثر دور تطبيق مبادئ الحوكمة على مستوى مصلحة البيع في مؤسسة اورسيم في خفض تكاليف الإنتاج؟

1-1: فرضيات البحث: في ضوء مشكلة البحث يتم افتراض الفرضيات الآتية:

- الفرضية الأولى: يساهم تطبيق مبادئ الحكومة في مؤسسة اورسيم في مراقبة تكلفة الإنتاج.
- الفرضية الثانية: نظرة العامل بمؤسسة اورسيم إلى مبادئ الحكومة كنظرة توجيهية غير رقابية.
- الفرضية الثالثة: نظرة إدارة مؤسسة اورسيم إلى تطبيقات مبادئ الحكومة نظرة مراقبة ونظرة تحقيق استراتيجياتها.

2-1 أهداف البحث:

- تعتبر الأهداف الرئيسية هي التعريف بالتكاليف، والتي تدخل في تحديد كلفة الإنتاج.
- تعريف مفاهيم الحكومة وأهم مبادئها التي تخفض كلفة الإنتاج.
- إثبات مساهمة تفعيل مبادئ الحكومة في اكتساب ميزة تنافسية بالنسبة للمنظمة الاقتصادية.

3-1 أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في معرفة واقع المؤسسات الجزائرية الصناعية وكعينة مؤسسة اورسيم للصناعات الميكانيكية ومدى تطبيقها لمبادئ الحكومة، بالإضافة إلى دور الحكومة في خفض تكاليف الإنتاج وكعينة أثر تطبيق مبادئها على مصلحة البيع.

4-1 منهجية البحث والدراسات السابقة:

- ### 1-4-1 منهجية البحث:
- من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة، وكذا الأسئلة الفرعية، اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج القياسي باستعمال برنامج ايفيوز، وهذا لبيان أثر تطبيق مبادئ الحكومة بمصلحة المبيعات في مؤسسة اورسيم وعلاقتها بتكاليف الإنتاج، بحيث ركزنا في الجانب النظري على وصف أهم التكاليف الواجب دراستها والتحكم فيها وعلاقتها مع تطبيقات مبادئ الحكومة في مصلحة البيع بمؤسسة اورسيم باعتبارها المصلحة المستقبلية للشريك الأساسي، ألا وهو الزبون، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا على تحليل المعطيات الصادرة عن الإدارة العامة لمؤسسة اورسيم طيلة عشرة سنوات من 2010 إلى غاية 2020، وهذا لإظهار أثر تطبيق مبادئ الحكومة في نفس المصلحة استنادا إلى علاقة قيمة المبيعات لنفس الفترة مع قيمة تكاليف الإنتاج.

1-4-2 الدراسات السابقة:

دراسة تطبيق مبادئ الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي (نوفان عليجات، كفاح عيسى، 2016): إشكالياتها تمثلت في البحث عن أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي، باعتبار الضريبة من الموارد الأساسية لخزينة الدولة، وخلصت الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة في الحد من التهرب الضريبي.

دراسة أثر كفاءة التدقيق الداخلي ودوره في اكتشاف الثغرات المالية (العجب محمد ابراهيم المقبول؛ بشارة فضيل الدخيري، 2019): تناولت الدراسة أثر كفاءة التدقيق الداخلي ودوره في اكتشاف الثغرات المالية في شركات المقاولات بالمملكة العربية السعودية، بحيث استخدم الباحثان عددا من المناهج العلمية في الدراسة منها المنهج الاستنباطي، وهذا للتعرف على طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة المحاور، والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي التحليلي لدراسة الحالة.

وتوصلت الدراسة إلى إظهار مساهمة عمليات التخطيط والرقابة في إنجاح أهداف التدقيق الداخلي.

دراسة مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة عندما يكون المزيج الإنتاجي غير متجانس (اسامة عمر جعارة، 2011): إن تعظيم قيمة المنشأة يتطلب ضرورة مساءلة إدارة المنشآت التي لا تطبق أنظمة فحص التكاليف، ومع اتساع حجم العمليات وتنوع الأعمال تطلب مسك مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات من أجل ضبط التكاليف ومراقبتها من خلال مجموعة من الكشوفات، وعليه فمن الطبيعي أن تكون خاضعة لفحص مستقل.

ومن خلال هذه الدراسة والتي تمحورت حول معرفة العلاقة بين عدم تجانس المزيج الإنتاجي والتكلفة الصناعية غير المباشرة في ظروف عدم التأكد، وإظهار مساهمة معرفة طبيعة هذه العلاقة وتطوير مدخل مختلف لدور نظم محاسبة التكاليف من خلال معالجة مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة عندما يكون المزيج الإنتاجي غير متجانس، وصولاً إلى تخفيف إجمالي التكاليف المحملة على كل نشاط بعينه. حيث استعمل الباحث أساليب نظرية وإحصائية وتوصل إلى أن العلاقة بين مستوى التكاليف والمزيج الإنتاجي غير المتجانس هي علاقة طردية، وأن تطبيق مدخل فحص تكلفة النشاط يحقق للشركة مزايا عديدة.

دراسة آثار الجودة على تكاليف الإنتاج (حامدي الحُجْد، 2017): إن هدف الدراسة هو معرفة تأثير الجودة على تكاليف المنشأة، حيث قام الباحث بدراسة عدة نماذج، وخلصت الدراسة أن المنشآت اليابانية وما عرفته من نجاحات كبيرة من خلال الاهتمام بجودة منتجاتها، والتي كانت نظرتها ليست مركزة على الجودة لوحدها، بل مرافقة الجودة لنظام دقيق في مراقبة التكاليف، لأن الهدف الحديث للمنشآت الاقتصادية هو البحث عن الجودة العالية مع التكلفة المنخفضة، واللذان يعتبران السلاح الأكثر تأثيراً في النجاحات التنافسية للمنشآت الاقتصادية.

5-1: مجتمع وعينة البحث: عينة البحث تكون من مؤسسة صناعية تقع بوادي ارهيو ولاية غليزان، وهي مؤسسة اورسيم المختصة في الصناعات الميكانيكية، ومن أهم منتجاتها البراغي والصامولات، حيث قمنا بجمع بيانات إحصائية تتمثل في قيمة المبيعات وتكاليف الإنتاج، وهذا في الفترة الممتدة ما بين 2010 إلى غاية 2020.

6-1: أدوات الدراسة: اعتمدنا في هذا البحث على طرق إحصائية وقياسية، تتمثل في أداة ايفيز، وفي هذا السياق قمنا بتحديد المتغيرات التي يمكن أن تثبت بوجود علاقة طردية ما بين قيمة المبيعات وتكاليف الإنتاج، وذلك بصياغة النموذج وتقديره.

وللإجابة عن الإشكاليات السابقة قسمنا هذه الورقة البحثية إلى محورين، المحور الأول نظري والذي نسقط فيه الضوء على تعاريف تخص تكاليف الإنتاج، والتي تؤثر على قيمة المنتج، ومفاهيم حول الحوكمة وأهم مبادئها، أما المحور الثاني، وهو المحور التطبيقي، والذي سنبين فيه آثار تطبيق مبادئ الحوكمة في مصلحة معينة، وهي مصلحة البيع على تكلفة الإنتاج بمؤسسة اورسيم بوادي ارهيو ولاية غليزان.

أولاً: مفهوم التكلفة، وأنواعها، ومؤشرات التحكم فيها

أخذت التكلفة عدة مفاهيم، وهذا باختلاف طبيعة المؤسسة وباختلاف النظرة الاقتصادية، كما أن التكلفة تؤدي دوراً هاماً عند محاسبي المؤسسات الاقتصادية، لأن بواسطتها تحدد كلفة الإنتاج ولا يكون هذا إلا باستعمال مؤشرات نستطيع تتبع الانحرافات مقارنة بالكلفة المرجعية التي يحدد بها سعر البيع.

1. مفهوم التكلفة:

التكلفة باعتبارها جميع الأعباء التي تدخل في عملية إنتاجه، وهذا لتحديد سعر البيع، ومن أهم مفاهيمها:

-التضحية ذات قيمة اقتصادية، قد تتمثل في صورة مادية كالعناصر المكونة للثروة والأصول الملموسة وغير المادية، كالجهد الذهني والعقلي الذي يضحي به الإنسان في عمله للحصول على منفعة تتمثل في الأجر. (صلاح بسيوني وآخرون، 2016، ص25).

-وعرفها البعض بأنها التضحية بموارد المنشأة للحصول على غرض معين.

-وعرفها آخرون أيضاً بأنها قيمة لكمية من أحد العناصر الإنتاجية تمت التضحية بها في سبيل تحقيق هدف معين أو غرض محدد طبقاً لمواصفات أو معايير محددة مسبقاً.

-وتم تعريفها كذلك بأنها قيمة الكمية المحددة من أحد عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق هدف معين، أو هي قيمة الكمية التي يتم استخدامها في عملية إنتاجية أو خدماتية معينة طبقاً للمقررات المعتمدة لذلك.

-وعُرفت أيضاً بأنها "التضحية الاقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل". (عكي علواني عومر، 2019، ص82).

ومن خلال التعاريف نستخلص بأنها تعرف حسب طبيعة أعمال المنظمة، والتي تكون صناعية تجارية أو خدماتية.

2. أنواع التكلفة:

مفهوم التكلفة وعلاقتها بالمنتج أو الخدمة ننظر إليه من زاويتين، التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، وتكون التكاليف المباشرة مرتبطة ارتباطاً مباشراً بوحدة الإنتاج أو الخدمة المقدمة، أما التكاليف غير المباشرة فهي التي لا يمكن ربطها بوحدة الإنتاج أو الخدمة المقدمة.

ويمكن تعريف التكاليف المباشرة بأنها التكاليف التي تخصص بسهولة إلى موضوع التكلفة، ويمكن إيجازها على النحو التالي:

2-1- التكاليف المباشرة : وهي التكاليف التي تخصص مباشرة لإنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمة معينة أو تدخل مباشرة في عملية الإنتاج، وهي المواد الرئيسة التي تدخل في صناعة المنتج،

ويسهل تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتجات، لأنها تعد من المكونات المادية للوحدات التي يتم إنتاجها مثل: الأخشاب والقماش والإسفنج في صناعة الأثاث، والقطن في صناعة المنسوجات، والجلود في صناعة الأحذية، وقصب السكر في صناعة السكر، فكل هذه المواد يتم تتبعها حتى وحدات المنتجات النهائية، ويمكن تحديد الكمية التي استخدمتها كل وحدة منها، وبالتالي يمكن تخصيص تكاليفها على وحدات المنتج.

وكمثال عن ذلك تكاليف الأجور المباشرة، والتي تتمثل في أجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة مثل: أجور العمال الذين يقومون بتشغيل آلات التقطيع.

2-2- التكاليف غير المباشرة : وهي التكاليف أو الأعباء الإضافية، والتي يصعب تتبعها وتخصيصها على الهدف النهائي للتكلفة لتشمل عناصر النفقات التي لا ترتبط بوحدة إنتاج محددة ارتباطاً مباشراً، ولكنها ضرورية لإتمام عملية التصنيع، ويتم ربط التكاليف غير المباشرة بمراكز التكلفة، سواء مراكز إنتاج، أو مراكز خدمات إنتاجية، أو مراكز خدمات تسويقية، أو مراكز خدمات إدارية وتمويلية، وكمثال على هذا النوع تكاليف الكراء والكهرباء .. الخ (حُجْد تيسير عبد الحكيم الربيعي، 2010، ص88)؛

حيث نجد أن المحاسب تواجهه العديد من المشكلات عند التعامل مع مجموعة التكاليف الصناعية غير المباشرة بسبب:

- أنها لا تستجيب للتغير في النشاط، فبعضها لا يتغير عند تغير الإنتاج.
- تحدث في كل أرجاء المنشأة، وبذلك تقع مسؤولية حدوثها على عاتق عدة مراكز أو أقسام، وهذا يؤدي إلى تعقيد تخطيطها، ومزاولة الرقابة الفعالة على حدوثها، وبخاصة عند عدم ربطها بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها.

3. مؤشرات التحكم في تكاليف المنظمة

التحكم في التكاليف يعتبر من أهم أولويات المنشآت، ويظهر هذا من خلال وضع مصالح مختصة مهامها تتبع مركز التكاليف في كل ورشة، وتعتمد في مهامها على مؤشرات رقمية هدفها تصحيح الاختلالات التي تؤثر على المركز المالي لكل عملية إنتاجية، ومن أهم المؤشرات:

3-1- تصحيح الاختلالات الأساسية: التصحيحات تتعلق بجميع مراحل الإنتاج خاصة التوظيفية والتشغيلية، بحيث يمكن قياسها من خلال تحليل تأثيرات الاختلالات بالاستعانة بلوحة

القيادة، والتي تتميز بوجود المؤشرات التي نستطيع من خلالها دراسة الاختلالات بالنسبة لما هو محقق بالمقارنة مع المتنبأ، وكمثال عن الاختلالات توقف الآلات، والعوائد المنخفضة للغاية، ووقت السفر، مصاريف النقل والخسائر المادية، وعيوب الجودة، وعدم الالتزام بمواعيد التسليم، والتخزين الزائد، والحوادث الصناعية والأمراض المهنية... إلخ (مانع فاطمة، 2021، ص51).

3-2- التحكم في التدفقات المالية للمؤسسة: لا يمكن اتباع نهج خفض التكاليف دون وجود رؤية شاملة للمنظمة، حيث إن تحسين الإنتاجية ليس المصدر الوحيد لربح الشركة.

في بعض الأحيان نجد المشاكل أسبابها في الخدمات المتعلقة بالأعمال الثانوية، وليست الأساسية، كالصيانة، الموارد البشرية، المحاسبة، خدمات ما بعد البيع أو تقديم خدمة ... إلخ.

وهكذا نستخلص وجوب التحكم في هذه التدفقات المادية أو تدفقات المعلومات من أجل زيادة الأداء العام لأعمال الفرد.

3-3- التحسين المستمر: يمكن أن يكون جعل مؤسستك جزءًا من عملية التحسين المستمر عاملاً مميّزًا، سواء من خلال تحسين الإنتاج أو قدرة المؤسسة على التكيف مع التغيير، فإن التحسين المستمر يوفر استجابة واقعية و"منطقية" لمشاكل العمل، وهذا من خلال توفر نظام معلوماتي إيجابي وحقيقي في العقلية أو الاستراتيجية أو حتى الفلسفة، وهذا ما يوضحه العالم ديمينق من خلال حلقاته والمركبة من خطط اعمل، افحص، ونفذ، أي أن الخطأ لا يتكرر.

حيث يهدف ديمينق من وراء عمله إلى تحسين الجودة من خلال فلسفة إدارية وممارسة أعمال المنظمة باستخدام موارد بشرية ومادية بكفاءة لتحقيق أهداف المنظمة التي تتسق مع احتياجات السوق، وكذا مع المنافسة الحادية (عبد الناصر علك حافظ؛ حسين وليد حسن عباس، 2013، ص14).

3-4- الاعتماد على المعطيات السابقة واستغلالها كمرجع: تقول Lucie Le François، كبيرة مستشاري الأعمال في BDC التي تقدم المشورة بشأن الكفاءة التشغيلية للشركات: (bdc.ca/fr/articles, 2022) "يجب أن تبدأ بالنظر في نفقاتك وحساباتك المستحقة الدفع لمعرفة ما هي تكاليفك المرتبطة".

من خلال توصية هذه المستشارة أن مدة سنتين على الأقل بإمكانك تحديد طبيعة ارتباط التكاليف مع تغييرات متطلبات مراحل الإنتاج.

3-5- تقنيات التفاوض مع الموردين: مقارنة عروض خدمات الموردين من حيث أفضل الأسعار، طريقة تستطيع تثقيف نفسك مع المقاولين الذين يتعاملون مع نفس الأشخاص مثلك، وهذا المعرفة المزيد حول الترتيبات الممكنة.

وفي هذا الصدد يستعمل ما يسمى TCO tableau comparatif des offres وهو جدول مقارنة العرض، والذي تستعمله المنظمات الاقتصادية في اختيار الموردين وفق سلم يركز على السعر، الجودة، فترة التسليم، طريقة التسديد، وقت تسديد المستحقات (حوار مع رئيس مصلحة، 2022).

3-6- التركيز على العمليات الفعالة: les opérations clés: تؤكد ناتالي باري، مالكة Miss cakes، وهو متجر معجنات متخصص في صنع الكعك وكيك المخصص: "كفريق واحد، يمكننا إنتاج حوالي 375 حصة من الكعك ومائة نوع آخر في يوم واحد، وإن وجود بروتوكول مطبق وامتلاك طريقة جيدة لتنظيم الوصفات يسمح لنا بزيادة إنتاجنا مع تقليل تكاليفنا.

كذلك أتمته المهام (إدخال الآلة في العملية التشغيلية)؛ هي أيضًا طريقة راحة. يمكنك تقليل تكاليف الإنتاج وتكاليف التدريب وما إلى ذلك (حوار مع رئيس مصلحة، 2022)؛

إن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال اتباع مجموعة القوانين والقواعد والمعايير والسياسات التي تحكم عمل الشركات، والإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالمنشأة وما يتعلق بالمسؤوليات اتجاه الغير والمجتمع والبيئة المحيطة سيكون له أثر إيجابي في علاقتها مع إدارة المنشأة، وحملة الأسهم، وحملة السندات والعمال، والموردين، والدائنين والمستهلكين.

ويكمن هذا التوافق في:

-التسيير والعقلانية في استثمار أموال المساهمين

الاستغلال الجيد لأموال المساهمين مطلب رئيسي وضروري من خلال التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات، حيث يضمن للمنظمة عدم الإفلاس، ويساعد في تحقيق الهدف العام، وهو الديمومة . LA DURABILITE والأهداف، وهي رقم الأعمال، حصة السوق... الخ

-النظرة الإيجابية والانطباع الحسن لدى المساهمين اتجاه أموالهم المستثمرة في المنظمة

ثقة المساهمين مطلب رئيسي بالنسبة لحوكمة الشركات، وهذا يكون من خلال التسيير الأمثل للمنشأة من حيث نظام التكاليف على أساس النشاط.

-ضمان جودة المنتج بسعر تنافسي محافظ للبيئة والصحة

وهذا ما نراه من خلال دور شهادات ايزو 9001 (جودة المنتج)؛ و14001(محافظة للبيئة) والتي تلترم بها مؤسسة اورسيم، بما أن المؤسسة موجودة في السوق فهي ليست منعزلة عن البيئة المحيطة بها، وبالتالي فإن أهداف تطبيق مبادئ حوكمة الشركات هو الاهتمام بمجالات الصحة والبيئة وتوجيه جزء من ميزانية الشركة للإنفاق على تلك النواحي، وهذا لمراقبة التلوث الذي يضر بالبيئة، ولأجل هذا ظهرت أهمية التكاليف البيئية وإدارتها بكفاءة لخدمة مجالات الصحة والبيئة، والتي لها الأثر الكبير في ضمان بقاء واستمرار المؤسسة.

-كفاءة وشفافية نظام المراقبة بين إدارة المنظمة وأصحاب المصالح

مبادئ حوكمة الشركات لها الأدوات في الرقابة على الإدارة بشكل فعال وشفاف، ويضمن قيامها على تحقيق أهداف أصحاب المصالح، ويتضح هذا من خلال مؤشرات لوحات القيادة، وأهمها مؤشر التكاليف الحقيقية مقارنة بالتكاليف المعيارية التي تبنى عليها تكلفة المنتج أو الخدمة، والتي تعتبر مرجع السياسات والقرارات المنتهجة من طرف المنظمة، والتي تضمن الرؤية الواضحة والشاملة لإدارة المنظمة وكذا أصحاب المصالح.

4. التكاليف الواجب التحكم فيها

في المنشأة الصناعية، ونظرا لتعدد مراحل الإنتاج علينا أن نتحكم في أهم التكاليف، وأهمها:

4-1- تكاليف المواد الأولية: وتتمثل في المواد الأولية، وكذا الكميات التي نتحكم فيها عند تقييدها في السجلات، وكذا البرامج الإلكترونية، والتي توضح لنا حركتها مقارنة بالكمية المنتجة، بالإضافة إلى التحكم في تكلفة المواد، ويكون في اختيار الأسعار من مختلف الموردين، كما يمتد التحكم كذلك من خلال مخلفات المواد من نفايات، ويظهر جليا تحكم المنشأة من خلال قدرة المنشأة على استرجاع النفايات بوضع استراتيجيات خاصة بها.

4-2- تكاليف العمالة : التحكم في تكاليف العمالة يتمثل خاصة في اختيار الكفاءة، وهذا من خلال تتبع كمية المنتج الذي تنتجه العملية لكل شخص في الساعة مع مجموع الأعباء المستهلكة، وهذا من خلال حساب الإنتاجية، كما أن معرفة نقاط القوة والمهارات لدى العاملين تؤدي دورا أساسيا في عملية التنبؤ والتخطيط.

كذلك التكاليف الخفية مثل الغيابات والتي يجب على المسير أن يسلط الضوء على هذه نقطة، بحيث تعتبر من أهم العوامل الأساسية في التحكم في تكاليف المراحل الإنتاجية.

3-4- التكاليف العامة : التكاليف العامة تتلخص في عدة جوانب أهمها:

- معدل شكاوى الزبائن للنوعية والجودة؛

- معدل حوادث العمل؛

- التأخير في تسديد ديون البنوك، مما يعرض المؤسسة إلى غرامات مالية تعتبر نفقات إضافية.

4-4- تكاليف الجودة: تكاليف الجودة هي مجموع التكاليف التي يتم إنفاقها في المنشأة الإنتاجية لضمان تقديم المنتج إلى المستهلك حسب متطلباته ورغباته. أي مطابقة مواصفات المنتج مع متطلبات ورغبات المستهلك، ومن خلال هذا تظهر جليا مهام مصلحة المبيعات في الترويج بمنتجات منشأتها وفقا لمعايير ومواصفات الزبون.

إذن مهام مصلحة المبيعات يظهر من خلال التحكم خاصة في تكاليف الإخفاقات التي تحدث نتيجة عدم الوفاء بمتطلبات الجودة على المستوى الداخلي للمنشأة أو خارجها.

كما تعتبر دراسة تكاليف الجودة من بين أهم الأفكار في إدارة الجودة الشاملة (Total Qualité Management)؛ وتخفيض هذه التكاليف الإجمالية للمنتج والتحكم والسيطرة عليها بفعالية تساهم في زيادة الأرباح.

بحيث تظهر أهمية دراسة هذا النوع من التكاليف من خلال هذا المثال:

"يقول أحد مديري الإدارة في شركة صناعة الحاسب Hewlett Packard أنه كلما اكتشفت الخطأ مبكرا أو قبل حدوثه يكون التوفير أكثر، فمثلا إذا اكتشفت خطأ في مقاوم (résistance) تكلفته درهمان، وقررت التخلص منه فقد فقدت درهمين، ولكن إذا لم يتم اكتشاف الخطأ واستخدمت هذا المقاوم في صناعة الحاسب فقد يكلفني هذا 10 دراهم ثمن تكلفة إصلاح الجزء، وإذا لم تكتشف الجزء الذي به عيب وتم بيع الحاسب وأصبح في يد المستهلك، فإن تكلفة

الإصلاح تصبح مئات من الدراهم، وحسب عدد الحواشيب المنتجة بهذه الطريقة، والتي يجب إصلاحها، فإن تكلفة الإصلاح سوف تتعدى تكلفة التصنيع" (رياض مهدي كريم، 2023).

ثانيا: مفهوم الحوكمة وأهم مبادئها وتحدياتها

بالإضافة إلى ما قدمناه في المحور الأول حول مفاهيم عامة عن كلفة الإنتاج، في هذا المحور سنتطرق إلى تقديم مفهوم الحوكمة كميكانيزم أساسي نستطيع من خلاله التحكم في تكلفة الإنتاج. ولهذا سنقوم بتعريف الحوكمة، وما هي مبادئها، وكيفية استغلالها للتأثير على كلفة الإنتاج.

1. تعريف الحوكمة

الحوكمة هي النظام الذي يقره مجلس الإدارة في توجيه نشاطها واستراتيجياتها نحو تحقيق قيمة مضافة للشركة وأرباح لمساهميها أي "حرية قيادة شركة"، وهذا من توصيات لجنة كادووري 1992 والذي يدعو إلى ضرورة رفع مستوى معايير حوكمة الشركات في التقارير المالية والتدقيق عن طريق تحديد مسؤوليات كل المعنيين بالتسيير من خلال مبدأ المساءلة (KEVIN KEASEY and other, 2005,p21)

وبما أن التدقيق يُعد أحد الأدوات المهمة لنظام الرقابة الداخلية أو الخارجية لأي منظمة، بحيث يوجه نشاط المنظمة نحو النجاح من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية، الإدارية والتشغيلية من خلال اعتماده على جمع المعلومات وتحليلها لاستعمالها من طرف الإدارة العامة في قرارات المنظمة.

كما أن التدقيق يوجد فيه الداخلي والخارجي، بحيث يعرف جاك رونارد التدقيق الداخلي بأنه "مراجعة الأنشطة والعمليات المالية والقيود والسجلات بشكل مستمر، والتي تنشأ داخل الوحدة الاقتصادية للتحقق من دقة المعلومات الحسابية والإحصائية. (Renard jacque,2016 , p. 61);

وفي تعريف صدر عن معهد المدققين الداخليين (ITA)، عرف التدقيق الداخلي بأنه "وظيفة تقوم مستقلة أنشئت ضمن الوحدة الاقتصادية لفحص وتقييم الأنشطة بهدف خدمة التنظيم" (Renard jacque,2016p. 62)

أما التدقيق الخارجي فعرف بأنه العمليات المنظمة التي يقوم بها أشخاص خارجيون مستقلون عن المنشأة، حيث نشاطهم يكمن في جمع وتقييم وفحص أدلة إثبات عن مدى صحة العمليات

والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير، وكذا توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية بتقرير يضمن مدخلات (معطيات)، ومخرجات (نتائج) تخدم أهداف المنشأة (Renard jacque, 2016p, 85) ;

كما عرفت حوكمة الشركات من عدة مفكرين ومدارس، ومن أهم التعاريف:

- تعرف أنها عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية الفعالة التي من خلالها يمكن للشركة أن تحدد مسؤوليات كل طرف منها له أهداف، كما تربط بين إدارة الشركات وأصحاب المصالح، أي العمال المساهمين، مؤسسات، الدولة، والمجتمع المدني، وتهدف هذه العلاقات إلى:

✓ إيجاد الإجراءات والهياكل التي تنتهج للتسيير الفعال للشركة؛

✓ ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة والذين يعبرون عن المبادئ الأساسية للحكومة في توجيه المسار الأمثل للشركة؛

✓ مراعاة مصالح وأهداف أعوان الشركة المباشرين وغير المباشرين دون خلق اختلال من حيث المصالح؛

✓ تهدف هذه العلاقات إلى تحقيق الجودة لاكتساب ميزة تنافسية تستطيع من خلالها الشركة أن تحصل على أكبر حصة سوقية.

كما أنه يعرف بالنظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية (عبد العظيم بن محسن الحمدي، 2020، ص08).

- كما عُرِّفَت الحوكمة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركات من خلال:

✓ توصيف وتوضيح الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات من مجلس إدارة المساهمين، المتعاملين والعاملين؛

✓ وضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة الشركة؛

✓ تفعيل دور الرقابة من خلال شفافية المعلومات المالية.

2. أهداف الحوكمة

تهدف الشركة من خلال تطبيقها لمبادئ الحوكمة إلى:

- تعزيز دور سوق المال وزيادة قدرته في رفع معدلات الاستثمار؛
- الحفاظ على حقوق الأقلية "صغار المساهمين"؛
- تهدف إلى تحقيق مصالح الأطراف الأخرى من عمال ومساهمين؛
- تحقيق الشفافية والإفصاح والعدالة؛
- تفعيل دور مساءلة إدارة الشركة؛
- مراقبة الأداء المالي للشركة من حيث التكاليف والإيرادات.

3. مبادئ الحوكمة

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وضعت مبادئ في مجال حوكمة الشركات، وهذا لتفعيل دورها في الشركات، وهي:

3-1- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة أسواق الأوراق المالية، وأن يتوافق مع دور القانون، ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون.

3-2- حماية حقوق المساهمين: يتمثل هذا الدور في إدراج قوانين وإجراءات تستطيع الشركة أن تحمي حقوق المساهمين، ولاسيما الصغار منهم، أي نسبة مساهمتهم في رأس مال الشركة بنسب متفاوتة، كما أنها تحت كذلك على وضع برنامج إعلامي يهدف الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة دورياً، كذلك المشاركة والتصويت في اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين، وكذلك حق المساهمين في المشاركة في التصويت على القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة كالتعديل في النظام الأساسي.

3-3- المساواة في التعامل بين جميع المساهمين: يجب أن تتضمن قواعد الحوكمة المساواة في معاملة المساهمين من حيث الحقوق، وكذا من جانب التصويت مع الحق في المعلومة.

3-4- دور أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة: يضمن نظام الحوكمة حقوق أصحاب المصالح كما هو محدد في القانون، والذي تبرزه العلاقات التعاقدية الفعالة ما بين أصحاب المصالح.

3-5- الإفصاح والشفافية: الإفصاح والشفافية مبدآن من مبادئ الحوكمة، إذ يعتبران همزة وصل ما بين الشركة وأصحاب المصالح، فالمساهم يراها نظاماً معلوماً يكشف به أرباحه، والتي يستغلها في قراراته التمويلية والاستثمارية نحو الشركة، والعامل يرى في هذه المبادئ أجره مقابل عمله المبذول، ومؤسسات الدولة بما فيها البنوك والضرائب ترى في الإفصاح والشفافية تقارير مالية تستهدف منها واجباتها اتجاه الشركة وحقوقها في التحصيل الضريبي والجبائي.

إذن الإفصاح والشفافية يعتبران أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات، وحماية المستثمرين، وعلى جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال.

كما يجب على هذين المبدئين أن يتسما بالمعلومة الدقيقة والسريعة والمصادقية، لكي يكون التأثير إيجابياً على مسار قرارات الشركة.

3-6- مسؤوليات مجلس الإدارة : المتابعة الدورية للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة تثن دور مسؤولياته، وهذا لضمان حقوق أصحاب المصالح.

وهذا ما نراه عند تشكيل مجالس الإدارة، بحيث تعين عدداً كافياً من أعضاء المجلس غير التنفيذيين، أي الخارجيين "عضو مجلس الإدارة الذي لا يكون متفرغاً لإدارة الشركة، أو لا يتقاضى منها راتباً شهرياً أو سنوياً"، والذين تتوافر لديهم القدرة على ممارسة مهامهم وفق للأحكام المستقلة مع ضرورة تنافي تعارض في المصالح (كينيث، جون، و دريك، 2010، ص76)

وكذلك نصت قواعد الحوكمة في بعض الدول على أن يكون ثلث أعضاء المجلس على الأقل من الأعضاء المستقلين، ويقصد بالعضو المستقل عضو مجلس الإدارة الذي يتمتع بالاستقلالية التامة.

4. تحديات تطبيق مبادئ الحوكمة

التحدي الرئيسي لحوكمة الشركات هو تحقيق النمو والأداء، بالإضافة إلى هذا التحدي هناك أهداف أخرى:

- الحوكمة هي وسيلة تستخدم للإشراف الفعال على الإجراءات التي يتم نشرها على المستوى التشغيلي من أجل تحقيق الأهداف المحددة على مستوى الاستراتيجية العامة للشركة، كما أنها تجعل من الممكن ضمان السيطرة على هذه الإجراءات من خلال تحديد طريقة تنفيذها، وكذلك الأشخاص المسؤولين عن هذا التنفيذ.

- حوكمة الشركات هي بناء المصداقية والثقة في الشركة.
- علاوة على ذلك، فإن الحصول على صورة جيدة مع مختلف الأطراف هو عنصر أساسي لنجاح أي شركة، ولا يكون هذا إلا بتطبيق المبادئ السالفة الذكر.
- حوكمة الشركات تسعى إلى ضمان توزيع أفضل وأنجع للسلطات.
- حوكمة الشركات تسعى إلى خلق قيمة، وهذا باكتساب ميزة تنافسية تستطيع من خلالها الاستحواذ على حصة سوقية.
- حوكمة الشركات تسعى كذلك إلى الاهتمام بالبطل المجهول، كما سماه الكاتب اندرو ويليم، وهو الإدارة التي تتكفل بتخفيض تكاليف الإنتاج التشغيلية والمالية (وليام، 2014، ص25).

5. حوكمة مصلحة المبيعات وأثره في دراسة اقتصاديات الجودة وتكاليفها

تعتبر دراسة تكاليف الجودة أداة تحسين مستمرة للجودة، فهي تساعد على تحديد مناطق الفشل والإخفاق ومصادر حدوث العيوب، وهذا باستخدام الأدوات الإحصائية. ويظهر هذا النوع من التكاليف، أي تكاليف الجودة الرديئة، من خلال زيادة التكاليف التي تتحملها المنشأة، خاصة تلك التكاليف المتعلقة بـ:

- ✓ المنتج المعاب من الإنتاج؛
- ✓ إعادة التصنيع؛
- ✓ التعامل مع شكاوى العملاء والزبائن غير الراضين، ومن ثم فقدان ثقة الزبون نحو منتج المنشأة بالإضافة إلى تأثير علامة المنشأة التجارية؛
- ✓ تكاليف الخصم على المنتجات ذات الجودة الرديئة؛
- ✓ تكاليف الاختبار والتفتيش أثناء العمليات الإنتاجية؛
- ✓ تكاليف معدات الاختبار والتفتيش؛
- ✓ تحليل وتقرير نتائج الاختبار والتفتيش؛
- ✓ التكاليف متعلقة بتقييم المخزون؛
- ✓ تكاليف تصنيف المنتجات المعيبة، وتضم فئة يمكن إصلاحها وفئة لا يمكن إصلاحها؛
- ✓ تكاليف إصابة العاملين أثناء الاختبار والتعويضات المترتبة عنها؛
- ✓ تكاليف معالجة شكاوى العملاء؛
- ✓ استبدال المنتجات المعيبة؛

✓ الخسارة في المبيعات.

إذن، حوكمة مصلحة المبيعات هدفها هو تفعيل دور المصلحة في محاولة خلق جهاز مهامه البحث عن الآليات التي تسعى إلى تطابق مواصفات السوق أو الزبون مع العملية الإنتاجية، ولا يكون هذا إلا من خلال الدورات التكوينية للعمال، وكذا عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وهما من أهم ميزات مبادئ الحوكمة، كل هذا المسعى هو خفض تكاليف الفشل الداخلي، والذي له انعكاسات سلبية على كلفة الإنتاج، ومن ثم على هامش الربح.

وكما نعلم أن مصلحة البيع هي المصلحة المستقبلية للزبون، وبذلك تعتبر المصلحة المستقبلية لرغبات وميول الزبون، إذن يكمن دورها في تحويل هذه الرغبات إلى المصلحة الإنتاجية بأقل وقت، ويتطابق المعلومة مع رغبات الزبون أو السوق، وبما أن الإنتاجية هي مقياس لفاعلية المنشأة لتحويل المدخلات إلى المخرجات، وتحسب عادة بالمعادلة الآتية:

$$\text{الكفاءة الانتاجية} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

حيث تتمثل المخرجات في المنتجات النهائية من عمليات إنتاج السلع أو الخدمات، أما المدخلات فتتمثل في جميع التكاليف، والتي يعبر عنها بالمواد وبساعات العمل وغيرها، التي تدخل بعملية الإنتاج.

إذن تحسين الجودة من خلال تخفيض المعيبات سوف يزيد من كمية المخرجات الصالحة (بسط المعادلة)، ويقلل من كمية المدخلات (مقام المعادلة)؛ وهذا ما يؤدي إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية، وبذلك يؤثر إيجاباً على تكاليف الإنتاج.

ثالثاً: تحليل ومناقشة النتائج

بعد التحليل النظري لكيفية خفض تكاليف الإنتاج سنسقط دراستنا على مؤسسة اورسيم أو Orsim والتي ترمز أحرفها Oued Rhiou Societies Industries Mécanique والتي تتموقع بوادي ارهيو، إذ تعتبر مؤسسة صناعية مختصة في صناعة اللوالب والبراغي والصنابير ولواحقها، يبلغ عدد عمالها 298 عمل حسب إحصائيات فترة الدراسة، كانت تابعة لمجمع BCR للصناعات الميكانيكية ولواحقها، والتي كان مقرها بسطيف تحت وصاية وزارة الصناعة، والمنبثقة عن الهيكل الجديدة لشركة الأم sonacom حتى غاية 2016، وبعد سياسة التخصص التي انتهجها المجمع تصبح فرعاً مستقلاً باسم اورسيم.

سنحاول في هذا المحور اتباع خطوات المنهج الاقتصادي القياسي، والذي سيظهر أثر ميكانيزمات الحوكمة، والمتمثلة في المسؤولية الاجتماعية، من خلال الدورات التكوينية، وكذا الاهتمام بالعنصر البشري، خاصة بالمصالح التجارية، وكذا مصلحة المبيعات، بالإضافة إلى عمليات التدقيق التي تقوم بها المؤسسة فيما يخص عمليات الإنتاج مع مراحلها، من خلال تدقيق داخلي وخارجي، حيث يظهر أثر تطبيق بعض ميكانيزمات الحوكمة، اعتمادنا بذلك على طرق إحصائية وقياسية تتمثل في أداة ايفيوز، وفي هذا السياق قمنا بتحديد المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على خفض تكاليف الإنتاج وصياغة النموذج وتقديره، ثم الدراسة الاقتصادية والقياسية من خلال محاولة التنبؤ بالنموذج وتقديره، وهذا استنادا إلى تكلفة الإنتاج مقارنة بقيمة المبيعات.

الدراسة تتبعنا فيها كلفة الإنتاج ونرمز لها بالرمز Y والتي تعتبر متغيرا تابعا، والمتغير المستقل المتمثل في X والذي يمثل قيمة المبيعات من سنة 2010 إلى غاية سنة 2020.

1. نموذج الدراسة بين المتغيرات الدراسة

تقديم نموذج الدراسة استنادا لمتغيرات الدراسة حسب المعطيات المسجلة في الجدول التالي:

الجدول (1): قيمة المبيعات مقارنة بتكاليف الإنتاج من سنة 2010 إلى غاية 2020 لمؤسسة اورسيم

السنوات	قيمة المبيعات (دج)	تكاليف الإنتاج (دج)
2010	566 137 742,95	434 189 521,45
2011	529 973 664,60	348 506 425,17
2012	822 955 735,93	548 190 100,24
2013	1 046 929 335,31	858 906 811,09
2014	1 010 119 438,61	820 779 413,78
2015	1 160 516 414,56	976 316 814,05
2016	1 342 385 717,43	1089817710,43
2017	1 358 640 057,60	1228419092,98
2018	1 338 072 682,56	1010638932,21
2019	1 068 246 005,39	840 149 724,79
2020	701 124 275,33	558 876 465,75

المصدر: مصلحة الإدارة العامة لمؤسسة اورسيم، 2023

بطبيعة الحال نفترض نموذج الانحدار الخطي البسيط، والذي يعتبر أسلوبا من أساليب التحليل القياسي، والذي يدرس أثر قيمة المبيعات على تكلفة الإنتاج، يأخذ هذا النموذج الصيغة الخطية التالية، وهذا حسب نتائج برنامج ايفيوز.

الشكل (2): جدول نتائج برنامج إيفيزور لعلاقة قيمة المبيعات مع تكاليف الإنتاج

Dépendent Variable: Y

Method: Least Squares

Date: 10/26/22 Time: 15:48

Sample: 2010 2020

Included observations: 11

Variable	Coefficient t	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-1.20E+08	6486584	-1.842352	0.0985
X	0.916333	0.062594	14.63926	0.0000
R-squared	0.959697	Meandependent var		7.92E+08
Adjusted R-squared	0.955219	S.D. dependent var		2.84E+08
S.E. of regression	60117485	Akaike info criterion		38.82447
Sumsquaredresid	3.25E+16	Schwarz criterion		38.89681
Log likelihood	-211.5346	Hannan-Quinn criter.		38.77886
F-statistic	214.3079	Durbin-Watson stat		2.631274
Prob(F-statistic)	0.000000			

المصدر: نتائج برنامج إيفيزور الطبعة 09

2. تقدير معلمات النموذج الخطي البسيط

1. هدف معرفة إذا كانت قيمة المبيعات لها أثر معنوي على تكلفة الإنتاج.
 2. كتابة الصيغة النهائية للنموذج المقدر باستعمال طريقة المربعات الصغرى العادية OSL
 3. تقديم تفسير للنموذج المقدر ومدى صلاحية النموذج المقترح لتمثيل العلاقة ما بين قيمة المبيعات كمتغير مستقل وتكلفة الإنتاج كمتغير تابع.
- 1-2- تقدير معلمات النموذج الخطي البسيط :** كلفة الإنتاج نرسم لها بالرمز Y والتي تعتبر متغيراً تابعاً، والمتغير المستقل المتمثل في X1 والذي يمثل قيمة المبيعات من سنة 2010 إلى غاية سنة 2020.

2-2- كتابة الشكل التحليلي لنموذج الدراسة : عند إدخال بيانات السلسلة الزمنية في برنامج ايفيزو تحصلنا على المعادلة الرياضية الخطية للنموذج المقدر على النحو التالي، وهذا حسب نتائج برنامج ايفيزو:

$$Y = -119505699.012 + 0.916332671274X$$

من خلال المعادلة تظهر العلاقة الطردية بين المتغيرين وهذا يستدل من قيمة β والتي تساوي 0.92 بالتقريب وهذا ما يدل على وجود علاقة طردية بين قيمة المبيعات وتكلفة الإنتاج، بحيث الزيادة في تكلفة الإنتاج بمعدل 1% تقابلها 0.9% من قيمة المبيعات، كذلك نستدل من المعادلة الخطية للنموذج المقترح من جانب الثابت $c = -119505699$ والذي يمثل تكلفة الإنتاج في حالة انعدام المبيعات.

2-3- مؤشرات لاختبار النموذج: كذلك توجد مؤشرات لاختبار النموذج المقترح لبيان العلاقة ما بين قيمة المبيعات كمتغير مستقل وتكلفة الانتاج كمتغير تابع ومن بين المؤشرات.

❖ **-معامل التحديث R (R-squared)؛** والذي يساوي 0.95 ويبين مدى قوة العلاقة بين القيم الفعلية والقيم المقدرة، وهو كذلك يشرح بما أنه أقرب من الواحد أن قيمة المبيعات تشرح وتفسر نسبة كبيرة من التغيرات في تكلفة الإنتاج وأن 0.05 المتبقية ترجع إلى الأخطاء العشوائية.

❖ **الاختبارات المتعلقة بالنموذج ومعاملات الانحدار**

اختبار صلاحية النموذج يهدف إلى التوصل لقرار صلاحية النموذج في تمثيل العلاقة بين المتغير التابع والمستقل تمثيلا جيدا.

❖ **اختبار Fisher : وهنا تصاغ الفروض التالية:**

-فرض العدم (H_0)؛ النموذج غير مناسب.

-فرض القبول (H_1)؛ النموذج مناسب.

من خلال الجدول نجد أن إحصائية FICHER المحسوبة والمقدرة 214.30 أكبر من إحصائية FISCHER الجدولية، وبالتالي نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية H_1 وبذلك النموذج التقديري للنموذج المقدر مقبول عند مستوى معنوية 5%، 1% و 10%

❖ -اختبار STUDENT وهنا تصاغ الفرضيات التالية:

-فرض العدم (H_0)؛ قيمة المبيعات ليس لها أثر معنوي على تكلفة الإنتاج.

-فرض العدم (H_1)؛ قيمة المبيعات لها أثر معنوي على تكلفة الإنتاج.

من خلال الجدول نجد أن معلمة الانحدار الخاصة بقيمة المبيعات القيمة المعنوية student الإحصائية والمقدرة 214.30 أكبر من معامل STUDENT الجدولية وبالتالي نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية H_1 وبذلك النموذج التقديري للنموذج المقدر مقبول.

4-2- تحليل النتائج: بما أن العلاقة بين المتغير المستقل قيمة المبيعات والمتغير التابع تكاليف الإنتاج علاقة طردية هنا يجب التطرق إلى الآليات المطبقة في مجال الحوكمة بالنسبة لمؤسسة اورسيم:

1- دور التدقيق الداخلي والخارجي الدوري الملتزمة به المؤسسة والمقدين بـ 4 مرات سنويا (2 داخلي و 2 خارجي)؛ وهذا للمحافظة على شهادة ايزو 14001 و 9001 و 17025 والذي يسمح بمراقبة مسار العملية الإنتاجية حيث 9001 ايزو جودة المنتج، 14001 ايزو احترام البيئة، 17025 ايزو كفاءة مختبرات الفحص والمعايرة.

2- ضمان الالتزام بجودة المنتج من خلال تفعيل نظام الاتصال بين المخبر الخاص بمراقبة جودة المنتج مع مصلحة المبيعات.

3- من خلال النتائج المتحصل عليها من الدراسة قمنا بجمع معلومات خاصة بعدد الزبائن وعدد الشكاوى.

(الشكل (3): جدول إحصائيات الزبائن والشكاوى لمؤسسة اورسيم من 2010 إلى غاية 2020

2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	
269	309	279	291	268	158	127	116	142	267	257	عدد الزبائن
4	4	6	3	5	3	5	5	6	9	7	عدد شكاوى الزبائن

المصدر: مصلحة الإدارة العامة لمؤسسة اورسيم، 2023

بينت لنا الأرقام أن مصلحة البيع ساهمت بقسط كبير من خلال التحكم في رغبات الزبائن، وهذا من خلال مؤشر الثقة بين الزبون ومؤسسة اورسيم من خلال عدد الزبائن المتزايد كل سنة، وكذا انخفاض عدد الشكاوى.

إذن يمكن القول إن مصلحة البيع استطاعت خلق مؤشر ثقة بين الزبون والمؤسسة، والذي يسمح بتفادي الفشل الداخلي (تكاليف الجودة) الذي يؤثر على تكاليف الإنتاج.

4- الدورات التكوينية للعمال خاصة مصالح البيع، وهذا لتفعيل جهاز إنصات لسوق، حتى يتسنى للمؤسسة تلبية حاجيات ورغبات الزبائن.

5- عدد عمليات التدقيق والتي معدلها 4 مرات سنويا، اثنان منها داخلي والباقي خارجي، هذا ما سمح لأعوان مصلحة البيع بمراجعة الأخطاء وتفاديها مستقبلا، ما يسمى بالتحسين المستمر.

7- الصرامة في المراقبة لكل منتج بمراحل إنتاجه، وهذا ما يسمح بخفض معدلات شكاوى الزبائن، وسياسة الإنتاج في الوقت وحسب الطلبية، ودورها في خفض تكاليف التخزين.

8- ضرورة استغلال المؤسسة دور لوحة القيادة كأداة توجيهية لنشاط مصلحة البيع، باعتبارها مجموعة من المؤشرات التي تبين الفوارق المسطرة والمحقة.

9- دور النظام المعلوماتي الذي يربط ما بين مصالح المؤسسة (التجارية، الإعدادية، الإنتاجية وكذا مصالح البيع)، والذي بدوره يسرع عملية نقل المعلومة بشفافية وبمراقبة، وهو مبدأ من مبادئ الحوكمة.

10- وجدنا العامل والمسير المنتمي إلى مصلحة البيع ينظر إلى التقارير والإحصائيات عبر البرنامج الآلي بمثابة مؤشر ثقة بينه وبين المؤسسة، ويعتبره أداة الحوكمة ومؤثرا على العامل لخلق قيمة.

11- بما أننا نلتمس وجود آثار تطبيق مبادئ الحوكمة، يستلزم على العامل أن ينظر إلى مبادئ الحوكمة كنظرة توجيهية غير رقابية.

من خلال نتائج الدراسة، والتي بينت مدى أهمية ودور مصلحة البيع ونظرتها في تطبيقات مبادئ الحوكمة كنظرة مراقبة ونظرة تحقيق استراتيجياتها، ولاسيما جراء المنافسة الشديدة من طرف المنتجات الصينية.

خاتمة:

يمكننا القول إن مؤسسة اورسيم استطاعت انتهاج مسار في التسيير الناجع، وهذا باستعمال ميكانيزمات تطبيق مبادئ الحوكمة، وخصيصا في مصلحة البيع، من خلال نتائج الدراسة، والتي بينت أن كلفة الإنتاج تتغير تغيرا طرديا مع قيمة المبيعات، وهذا طيلة عشر سنوات، لذا نستطيع القول إن

إدارة البيع تتحكم في قيمة مبيعاتها، ومن ثم تتحكم أيضا في كلفة الإنتاج بطريقة غير مباشرة من خلال تزايد عدد الزبائن وانخفاض معدلات الشكاوى، مما يستهدف ثقة الزبون لمنتج المؤسسة، وعليه ارتأينا أن نقدم بعض المقترحات في قالب توصيات نسعى من ورائها التأثير على مسيري الشركات في تطبيق مبادئ الحوكمة، أهمها:

أ- الاهتمام بمصالح دراسة تكاليف الإنتاج، خاصة تكاليف الجودة، والتي تكون فيها مصلحة البيع همزة وصل مع الدائرة الإنتاجية.

ب- دورات التكوين في هذا المجال، خاصة من طرف مديري الشركات الكبرى.

ت- محاولة نقل الخبرة في مجال التحكم في تكاليف الإنتاج بالنسبة للمؤسسات الناشئة، لأنها من أولويات السياسات الاقتصادية التي انتهجتها مؤسسات الدولة كبديل عن الربيع الاقتصادي.

ث- الإسراع في إدخال برامج التسيير باستعمال الإعلام الآلي (GPO) في الشركات، خاصة الصناعية، والتي تربط بين مصالح البيع والمصالح الأخرى، باعتبار مصلحة البيع أول مستقطب للزبون من خلال دراسة رغباته بأقل التكاليف.

ج- الاهتمام بمصالح المناهج في حساب الكلفة المرجحة، مراقبة لمصلحة المحاسبة التحليلية ومصالح الإعدادات المكلفة بمراقبة العملية التشغيلية خاصة في المؤسسات الصناعية.

ح- توجيه نظرة العامل أو المسير إلى مبادئ الحوكمة كأدوات فعالة لتحقيق قيمة مضافة لجميع أطراف الشركة، وليست أدوات رقابية هدفها الردع.

خ- إدراج مفاهيم مبادئ الحوكمة في جميع الميادين التعليمية والتكوينية باختلاف نشاطها، وهذا لخلق ذهنية إيجابية على جميع مؤسسات الدولة.

قائمة المراجع

1. حسني عبد الرحمان مُحْجَد، سامي مُحْجَد تَحَاي، عبد خالق مغازي فاطمة، عاطف سيد شربين، وعلي شعبان ولاء 2021، محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة (الإصدار: الطبعة الأولى)، القاهرة، موسوعة للنشر والتوزيع.
2. مُحْجَد تيسير عبد الحكيم الرجي، 2010، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الكويت.
3. عبد العظيم بن محسن الحمدي، 2020، حوكمة الشركات، صنعاء اليمن، دار الكتب الوطنية.
4. عبد الناصر علك حافظ، حسين وليد حسين عباس، 2013، التحسين المستمر كمسار لإدارة وظائف المنظمة. الأردن، دار غيداء للنشر والتوزيع.
5. اندرو وليام قيادة تخفيض التكلفة، 2014، المملكة العربية السعودية، المملكة العربية السعودية، مكتبة الشفري.

6. بن زعمة سليمة وآخرون، (ديسمبر، 2018)، التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية.
7. عيد صلاح بسيوني، عبد المنعم فليح، وضو سعيد يحي، 2016، محاسبة التكاليف (الإصدار: الطبعة الأولى)، القاهرة، دار الموسوعة للنشر والتوزيع.
8. كيم كينيث، نوفسنجر جون، وكوهر دريك، 2010، حوكمة الشركة - الأطراف الراصدة، والمشاركة. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
9. محمد تيسير عبد الحكيم الرجي، 2010، مبادئ محاسبة التكاليف، الكويت: دار وائل للنشر، الكويت.
10. رئيس مصلحة المشتريات، (02، 10، 2022)، مؤسسة اورسيم بوادي ارهيو.
11. عكي علواني عومر، (2019)، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس - سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
12. مانع فاطمة. (2021)، مطبوعة إدارة الإنتاج والعمليات، جامعة الشلف.
13. Manuel de Gouvernance de PME socite financiere international. (2021) NW Washington، USA، NW Washington : Pennsylvania DC 20433 USA.
14. Jacque Renard. (2016). Theorie et pratique de L'AUDIT INTERNET 9 edition eyrolles, paris france:.
15. KEVIN KEASEY، STEVE THOMPSON، MICHAEL WRIGHT. 2005. CORPORATE GOVERNANCE، John Wiley et Sons Ltd ENGLAND
16. www.almohasb1.com/2010/03/cost-terms.html تم الاسترداد من (10، 09، 2022).
17. www.bdc.ca/fr/articles-outils/operations/efficacite-operationnelle/sous-traitance-avantages-inconvenients تم الاسترداد من (09، 10، 2022).
18. رياض مهدي كريم. (29 ماي، 2023). تم الاسترداد من <https://riadhkraiem.com/administrative-topics/total-quality-management/quality-cost>.