

إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة

المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة

دراسة ميدانية في الشركة الوطنية لصناعة النسيج الحريري SOITEXE،

والشركة الوطنية لنسج وطباعة الحرير SOITINE بتلمسان.

د. أقاسم عمر - جامعة أحمد دراية

أ. ساوس الشيخ - جامعة أحمد دراية

ملخص:

نهدف في هذا المقال إلى اقتراح أسلوبين معتمدين في التحليل الاستراتيجي للتكاليف لحل مشكلة إدارة التكاليف عبر سلسلة الإمداد المكونة من الشركتين (الشركة الوطنية لصناعة النسيج الحريري "SOITEXE"، والشركة الوطنية لنسج وطباعة الحرير "SOITINE")، بهدف تدنية التكلفة الكلية للمنتجات عبر الأسواق للوصول بالأسعار إلى المستوى التنافسي، وتحقيق التكامل الوظيفي بين الشركتين وهذا من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing) وأسلوب تحليل سلسلة القيمة Value chain (analysis).

الكلمات المفتاح: سلسلة الإمداد، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد، التكلفة

المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة.

Résumer:

Notre objectif dans cet article est de proposer deux méthodes utilisées pour l'analyse stratégique des coûts pour résoudre le problème de la gestion des coûts dans la chaîne logistique, qui a été inclus dans deux Sociétés (la Société nationale de textile "SOITEXE", et la Société nationale de tissus et imprimés de soie "SOITINE"), afin de minimiser le coût total des produits sur les marchés pour atteindre un prix au niveau concurrentiel, et la réalisation de l'intégration

fonctionnelle entre les deux sociétés à travers de l'intégration entre la méthode du cout ciblé (Target Costing) et la méthode de l'analyse de la chaine de valeur.

Mots Clé: Chain Logistique, Gestion des Coûts de la Chain logistique, Target costing, analyse de Chain de valeur

مقدمة:

تأخذ أدوات إدارة التكلفة الحديثة دورا مهما في إدارة التكلفة عبر سلسلة الإمداد وذلك من خلال خلق فرص أكبر لخفض التكلفة، خاصة أن البحث عن حلول لخفض التكلفة قد أصبح الشغل الشاغل للشركات في بيئة المنافسة الحالية، والبحث عن حلول لخفض التكلفة خارج الحدود التنظيمية للشركة على طول سلسلة الإمداد يعتبر مجالا جديدا لإدارة التكلفة، ويفتح آفاقا ومجالات أوسع لتحقيقها، خاصة أن خفض التكلفة ليس هدفا في حد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف وهو تحسين الوضع التنافسي لسلسلة الإمداد، وعليه فإن إشكالية هذه الورقة البحثية تدور حول كيفية إدارة تكاليف سلسلة الإمداد المكونة من الشركتين (Soitexe et Soitine) للوصول بسعر المنتج إلى المستويات التنافسية داخل السوق، وعليه فقد تمت الدراسة بناء على الفرضيات التالية:

أولا: تسمح أدوات إدارة التكلفة لسلسلة الإمداد بتوجيه التكاليف الوجهة الصحيحة داخل السلسلة بما يسمح بتوفير أعباء إضافية داخل السلسلة.

ثانيا: تحقق أدوات إدارة التكاليف المقترحة إستراتيجية الريادة التكاليفية داخل السلسلة بما يسمح بتحقيق الحصة السوقية المنشودة.

وقد اعتمدنا في معالجة الإشكالية على المنهج الوصفي والتحليلي ومنهج دراسة الحالة وذلك بالإسقاط على الشركتين المقترحتين في الدراسة، حيث تضمن الجانب النظري المفاهيم المتعلقة بإدارة تكاليف سلسلة الإمداد والأساليب المقترحة في الدراسة أما الجانب التطبيقي فشمّل دراسة حالة الشركتين (الشركة الوطنية لصناعة النسيج الحريري "SOITEXE"، والشركة الوطنية لنسيج

وطباعة الحرير "SOITINE"). وبذلك قسمنا الورقة البحثية إلى المحاور التالية:

1. ماهية إدارة تكاليف سلسلة الإمداد؛
2. الأساليب المقترحة لإدارة تكاليف سلسلة الإمداد؛
3. الدراسة التطبيقية على مستوى الشركتين (Soitex et Soitine).

1- ماهية إدارة تكاليف سلسلة الإمداد:

تعتبر إدارة التكاليف مفهوما حديثا نسبيا يساهم في توفير المعلومات اللازمة لتوجيه التكلفة الوجهة الصحيحة والمرجوة منها، بهدف تقويض الهدر والإنفاق غير الصحيح للتكلفة، وبذلك فهي تعتبر رقابة وقائية على التكاليف وأوجه إنفاقها ؛ إذ تعمل على الرقابة على التكاليف قبل إنفاقها، إلا أنه - ومن خلال استقراء الواقع العملي والعلمي معا- يمكن التوصل إلى افتقار أدبيات محاسبة التكاليف لتقنيات تساهم في إدارة التكاليف الكلية للمنتج، الذي تساهم في إنتاجه مجموعة من الشركات التي تتمتع باستقلالية معنوية، خاصة وأن فعالية إدارة التكاليف - برأي كاجوتر " Kajüter, P " - في بيئة المنافسة يجب أن تتصرف كآلي¹:

- التوجه السوقي: حيث يجب على إدارة التكلفة أن تأخذ بالاعتبار احتياجات العملاء وسلوك المنافسة.
- الشمولية: حيث يجب على إدارة التكلفة أن تمتد لتشمل سلسلة الإمداد وتكاليف دورة حياة المنتج ؛

¹ Kajüter, P, "Proactive Cost Management in Supply Chains" Paper printed in: Seuring, S.Goldbach, M., 2002 Cost Management in Supply Chains, Physica-Verlag, Heidelberg, 2002, pp 39-40 .

- **الاستباق:** حيث يجب على إدارة التكلفة أن تبدأ من مرحلة تصميم المنتج وتهدف إلى التأثير في الموقف التكاليفي المستقبلي ؛
- **الاستمرار:** حيث يجب الاهتمام الدائم بإدارة التكلفة لضمان التطوير المستمر ؛

- **الاشتراك:** حيث أن إدارة التكلفة تتطلب اشتراك لكل العمال ؛
- **الوظائف المتعارضة:** حيث يجب على إدارة التكلفة أن توجد نوعاً من التوافق والدمج للوظائف المتعارضة (كالجودة والتكلفة مثلاً).

وعليه، نستنتج أن التعاون بين الموردين والعملاء عنصر أساسي وحاسم في تطوير الموقف التنافسي لأعضاء سلسلة الإمداد، وتأخذ أساليب إدارة التكلفة دوراً هاماً في تنظيم التعاون بين الموردين والمشتريين لتطوير الموقف التنافسي ؛ وذلك من خلال إشراك أعضاء سلسلة الإمداد في تخفيض تكاليف المنتج ومكوناته دون التأثير في جودة وأداء المنتج النهائي¹ ؛ إذ يرى د.كتلو حسن أن تحسين الموقف التنافسي لأي شركة مرهون بمدى قدرتها على خفض التكلفة، وخفض التكلفة مرهون بمدى قدرتها على تحقيق التعاون والتنسيق بين الموردين والعملاء، وتحقيق التعاون والتنسيق بين الموردين والعملاء مرهون بوجود نظام متكامل لإدارة التكلفة². فالأمر إذا يتطلب أن تمتد برامج خفض التكلفة إلى ما وراء الحدود التنظيمية للشركة، وهذا ما أكد عليه كولدباش "Goldbach, M"³، حيث ذهب إلى القول بأن مجال إدارة التكلفة التقليدي يكون

¹ أقاسم عمر، الإمداد الشامل، مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة، (رسالة دكتوراه، جامعة أوبكر بلقايد، تلمسان)، الجزائر، 2010، ص 220.

² يمكن الرجوع إلى : كتلو، حسن رضوان، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد لدعم القدرات التنافسية - مدخل استراتيجي مقترح- (رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة)، مصر، 2006، ص ص121-122.

³ Goldbach, Maria, "Organizational Settings in Supply Chain Costing", In Seuring, S., & Goldbach, M. (2002), Cost Management in Supply Chains, Physica, Heidelberg, 2002, p 94.

في شركة مستقلة، والفكرة الأساسية من إدارة تكاليف سلسلة الإمداد هو امتداد منهج إدارة التكلفة ليشمل سلسلة الإمداد التي تتضمن تجاوز الحدود التنظيمية، مما يستدعي النظر إلى سلسلة الإمداد على أنها وحدة متكاملة - على الرغم من تمتع كل وحدة باستقلاليتها التامة - تتدفق خلالها التكلفة من أدنى السلسلة إلى أعلاها، وصولاً إلى المنتج الأخير دون وجود أي حواجز تعيق هذا التدفق، وبالتالي يتطلب أن تتم إدارة تكاليف سلسلة الإمداد لضمان تخفيضها ؛ وهذا ما أشار إليه سيل وآخرون "Seal, W et al"¹ بقوله: " إن تطبيق نظم إدارة تكاليف سلسلة الإمداد يحث أعضاء سلسلة الإمداد على تبادل معلومات التكلفة ضمن روابط تحكمها التعاون والثقة، تؤدي بالضرورة إلى تطوير وتحديث طرق وأساليب الإنتاج... " ؛ على اعتبار أن تبادل معلومات التكلفة تلعب دوراً أساسياً في عبور الحدود التنظيمية.

2- الأساليب المقترحة لإدارة تكاليف سلسلة الإمداد:

قمنا باقتراح الأسلوبين التاليين:

2-1. أسلوب التكلفة المستهدفة: هناك عدة تعاريف لمفهوم أسلوب

التكلفة المستهدفة، ونجد:

يعرف د.حياني " بأنها طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات

ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً، وأنها

طريقة تحديد التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج، أي

مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج"².

ويعرف كل من لوكامي وسميت " Lockamy, A & Smith, W, I "

التكلفة المستهدفة على أنها عملية لضمان أن تكلفة دورة حياة المنتج الذي تسعى

1 Seal, W.B., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, A., & Mirghani, A. "Enacting a European Supply Chain: The Role of Management Accounting", Management Accounting Research, N°10, 1999, P. 303 .

2 حسن حياني، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، بدون دار نشر، سوريا، 2005، ص33.

الشركة لطرحة بمستوى الأداء الوظيفي والجودة والسعر المحدد الذي يمكن أن تولد مستوى مرضيا من الربحية¹.

في حين يري كوبر "Cooper, R" أن التكلفة المستهدفة "عبارة عن طريقة محددة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح مع جودة وأداء وظيفي محدد وذلك لتوليد الربح المطلوب"².

وعرفها د. محمد سعيد أبو العز، بأنها نشاط يهدف لخفض التكلفة على مدى دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على الجودة ومتطلبات العميل الأخرى من خلال تفحص كل الأفكار الممكنة لخفض التكلفة في مراحل تخطيط المنتج والبحوث والتطوير³.

مما سبق يمكن القول أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد أساسا على السوق، كما أن التركيز فيه يتم على العميل وليس على القدرة الهندسية الداخلية للشركة، ويعد استخدام هذا الأسلوب أسهل في حالة المنتج الجديد، لأن حوالي 90% من تكاليف المنتج يتم تحديدها في مرحلة التصميم، إذ أن طريقة تصميم المنتج تحدد طريقة إنتاجه، كما يتم وضع الأسس لتخفيض التكاليف مستقبلا.

2-1-1. مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة عبر سلسلة الإمداد: أشارت التعاريف السابقة إلى أن جوهر أسلوب التكلفة المستهدفة هو التوجه السوقي في تحديد التكلفة الواجب الالتزام به إذا ما رغبت الشركات في الاستمرار، وتحقيق المزايا التنافسية التي تحقق لهم الحصة السوقية المنشودة، مع الحفاظ على مستوى مرتفع للجودة والأداء، ولتحقيق ذلك لابد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وفقا لخطوط محددة تؤدي في النهاية إلى التطبيق الناجح لهذا

Lockamy, A & Smith, W, Op.Cit, P.213. 1
Cooper, R, "Target Costing and Value Engineering" Productivity, London, 2000, 2
p.9.

3 محمد سعيد أبو العز، "نظم تحديد وإدارة التكلفة"، بدون ناشر، مصر، 1998، ص 412.

الأسلوب، وقد أشار كل من كوبر وسلامولدر " Cooper, R & Slagmulder, R " إلى أن التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة يتم من خلال الخطوات التالية¹:

- تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق؛
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج؛
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج.

وكل خطوة من الخطوات السابقة تعتمد على سابقتها إذ يوضح الشكلان رقم (01) و(02) هذا الترابط.

وفيما يلي تفصيل للخطوات المتبعة في تنفيذ مفهوم التكلفة المستهدفة²:

أولاً: تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق: إن تحديد التكلفة بناء على السوق يعتبر الأساس في نجاح الشركات في دخول السوق وتحقيق الحصة السوقية المنشودة، فالتكلفة المحددة بناء على السوق تأخذ بعين الاعتبار رغبات العملاء وحالة السوق، ويتم تحديدها بناء على الخطوات التالية³:

* - وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل.

* - هيكلة خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء

ما أمكن.

* - تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة

المستهدفة، وذلك من خلال فهم القيم التي يعطيها العملاء للمنتج، وأي تغييرات تطرأ عليه.

* - تحديد هامش الربح المستهدف.

Cooper, R & Slagmulder, R, "Develop Profitable New Product With Target Costing", Sloan Management Review, VOL 140, No.4, Summer, 1999, p.32 .

² أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 240.

³ حسن رضوان كتلوا، مرجع سبق ذكره، ص 175.

- تحديد التكلفة المسموح بها.

والتكلفة المسموح بها هي عبارة عن الفرق بين سعر البيع (المستهدف) المستمد من السوق وهامش الربح المستهدف، إذ تتميز التكلفة المستهدفة كما ذكرها كوبر وسلامولدر، بما يلي¹:

- تنقل ضغط المنافسة من السوق إلى المصممين والموردين.
- تعكس الموقف التنافسي للشركة لأنها تعتمد على الواقعية، ولا تعتبر من المقاييس المقارنة، والتي يمكن الاعتماد عليها في المقارنة مع المنافسين.
- لا تأخذ بعين الاعتبار قدرات المصممين والموردين على تخفيض التكلفة.

ثانياً: تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: في هذه المرحلة تركز الشركة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة الحالية} - \text{التكلفة المسموح بها}$$

إلا أنه قد لا تستطيع الشركة في كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، عندها لابد من تحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقاً، فالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتحدد بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج} = \text{التكلفة الحالية} - \text{أهداف خفض التكلفة}$$

¹ Cooper, R & Slagmulder, R, OP Cit, P.27.

فإذا استطاعت الشركة تحقيق أهداف خفض التكلفة الكلية، فإن التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتساوى مع التكلفة المسموح بها، وإلا فإن هناك تحدياً استراتيجياً لخفض التكلفة، وقد ذكر كل من "كوير وسلامولدر" أن أهداف خفض التكلفة من الممكن أن لا تتحقق على اعتبار أنه قد تم تحديدها بناء على رؤية خارجية تتعلق بالأسواق دون الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات وطاقات الشركة، والموردون على خفض التكلفة، ويتحدد التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة بالمعادلة التالية:

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج - التكلفة المسموح

إلا أن التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يجب التغلب عليه لاحقاً، من خلال عمليات التطوير والتحسين المستمر، وإلا فإن الأمر سوف يؤثر في قدرة الشركة على تحقيق هامش الربح المستهدف وبالتالي المركز المالي للشركة، ففي المدى القصير يمكن للشركة أن تتنازل عن جزء من أرباحها بمقدار التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة، إلى أن تستطيع التغلب على هذا التحدي الاستراتيجي.

ثالثاً: تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج: بعد أن يتم تحديد التكلفة على مستوى المنتج، لابد من الانتقال إلى المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة، وهي مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج، والتي تحقق هدفاً من أهداف التكلفة المستهدفة، وهو نقل ضغط المنافسة إلى الموردين، وذلك من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات من خلال الخطوات التالية:

• تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج: يتم في هذه المرحلة تحديد الوظائف الرئيسية للمنتج والتي

تمكن المنتج من أداء المهام الأساسية التي ينتج من أجلها، ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية للمنتج تمهيدا لتوزيع هذه التكلفة على المكونات التي تتألف منها كل وظيفة.

• تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج:
في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمكونات التي تورد من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية، حيث يقوم من تقع عليه مسؤولية إنتاج المنتج بتصميم وتحديد مواصفات المكونات والتكلفة المستهلكة التي يجب التقييد بها.

2-2. أسلوب تحليل سلسلة القيمة: لقد ظهرت فكرة تحليل سلسلة القيمة لأول مرة سنة 1985 كطريقة لعرض بناء القيم للمستهلك النهائي، وذلك اعتمادا على سلسلة الأنشطة المسؤولة عن إنتاج السلع والخدمات، وتم وصف سلسلة القيمة حينذاك على أنها الأنشطة الداخلية التي تتعلق بتصميم وإنتاج وتسويق وتسليم وتدعيم المنتج، ومع اتساع مفهوم نطاق العمليات التي تتناولها سلسلة القيمة، أصبحت تشتمل سلسلة القيمة على مجموعة الأنشطة المترابطة المسؤولة عن خلق القيمة بدءا من مصادر الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءا بتسليم المنتجات للمستخدم النهائي¹.

2-2-1. الأسس التي تركز عليها سلسلة القيمة: هناك مجموعة من المقومات التي تركز عليها آلية تنفيذ سلسلة القيمة، وهي²:

1 محمد حسين علي حسين، مشكلات تطبيق أسلوب سلسلة القيمة في قطاع الوحدات الخدمية وأثره على اتخاذ القرارات، (رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، غ.م)، مصر، 2006، ص 37.

2 يمكن الرجوع إلى: - عصافت سيد أحمد عاشور، "المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلسلة القيمة - دراسة حالة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، السنة الثانية، العدد الأول، مصر، 1998، ص.ص. 12-22 .

- رزان حسين كمال شهيد، "تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة - دراسة حالة"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس)، مصر، 2003، ص18.

أولاً: الأنشطة في سلسلة القيمة: إن تحديد وتعريف الأنشطة يعتبر نقطة البدء في تحليل تكاليف سلسلة القيمة، وقد اختلف الكتاب في تحديد المعايير التي تحكم الأنشطة لاعتبارها أنشطة مضيئة للقيمة أو أنشطة غير مضيئة للقيمة، وقد أشار شانك ووفينداراجن "Shank. K. J & V. Govindarajan" إلى ضرورة توافر أحد لمعايير التالية¹:

- ✓ أن تمثل نسبة ليست ضئيلة من تكاليف التشغيل؛
- ✓ سلوك تكاليف الأنشطة مختلف؛
- ✓ أن تؤدي من قبل المنافسين بطرق مختلفة؛
- ✓ أن يكون هناك احتمال كبير في مساهمته في التميز.

و صنف "دونيلن وكابلان" Donelan, G & Kaplan, A "أنشطة سلسلة القيمة إلى يلي²:

1 Shank. K. J & Govindarajan. V, "Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage", The Free Press a Division of Macmillan, Inc, New York, 1993, p.58.

2 Donelan, J. G. Kaplan, E. A, Value chain analysis: A strategic approach to cost management, Journal Of Cost Management, Vol. 12 Issue 2, Mar/Apr 98, PP. 7,9.

- أنشطة هيكلية.
- أنشطة إجرائية.
- أنشطة تشغيلية.

وذكر أن في نظم التكاليف التقليدية لا يتم التركيز على الأنشطة الهيكلية والأنشطة الإجرائية، وإنما يتم التركيز على الأنشطة التشغيلية والمتعلقة بشكل مباشر بالعمليات الإنتاجية، ظنا من القائمين على تلك النظم بأنها الأساس في ضبط التكاليف إن تم السيطرة عليها.

من خلال استعراض بعض الآراء في تصنيف الأنشطة في سلسلة القيمة يمكن القول بأنه يعترها الكثير من الغموض، إذ هناك الكثير من عدم الوضوح في نطاق هذه الأنشطة، إذ من الممكن أن تتداخل الأنشطة مع بعضها البعض وبالتالي تتداخل التكاليف فلا يمكن تمييز التكاليف الخاصة بكل نشاط، مما يستتبع الحاجة إلى أسس واضحة ومحددة للتمييز بين الأنشطة في سلسلة القيمة تساهم في تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة وتلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

ويمكننا تأييد التصنيف الذي أورده دولن وكابلن " Donelan, G &

Kaplan, A" حيث صنف أنشطة سلسلة القيمة إلى ما يلي¹:

- 1- أنشطة رئيسية.
- 2- أنشطة ثانوية.

ثانيا: مفهوم القيمة في سلسلة القيمة: أشار كلارك " Clarke. B. " إلى مفهوم القيمة من وجهة نظر الشركة إلى أنها إجمالي الإيرادات التي تحصل عليها جراء بيع منتجاتها التي تنتجها من خلال تحويل المدخلات إلى مخرجات، أما من وجهة نظر المستهلك فهي مقابل الأنشطة التي تضيف قيمة له، أما

¹ Donelan, J.G & Kaplan, E. A, OP Cit, pp.7-15.

الأنشطة التي لا تضيف قيمة فلن يدفع المستهلك قيمة لأنه يعتبر هذا النشاط عبئاً يتحمله دون مبرر¹.

ثالثاً: العلاقات في سلسلة القيمة: ترتبط الأنشطة الأساسية مع بعضها البعض بعلاقات، وكذلك ترتبط الأنشطة الثانوية ببعضها البعض وبالأنشطة الأساسية بعلاقات ارتباطاً تحددها طبيعة كل نشاط وطبيعة عمل كل تنظيم وطبيعة الصناعة، ويمكن تقسيم تلك العلاقات إلى ما يلي:

1. علاقات أنشطة الشركة مع أنشطة الموردين.
2. علاقات أنشطة الشركة مع أنشطة العملاء.
3. علاقات الأنشطة مع بعضها البعض داخل التنظيم الواحد.

فلما كانت سلسلة القيمة عبارة عن مجموعة من الأنشطة المتتالية والمتراصة مع بعضها البعض، والتي تنتقل خلالها القيمة من نشاط إلى آخر، كان ولا بد من تصنيف العلاقات على النحو السابق الإشارة إليه وذلك للمساعدة في تتبع القيمة المنقلة عبر الأنشطة الأساسية ابتداءً من الموردين وانتهاءً بالمستهلك النهائي والتخلص من المنتج بعد استخدامه.

رابعاً: تقارير أهدافاً خفض التكلفة والإضافة للقيمة: عرضت تقارير الإضافة إلى القيمة باعتبارها تقارير تبين مدى مساهمة كل نشاط من الأنشطة الأساسية إلى القيمة الإجمالية للشركة، حيث يتضمن تقرير الإضافة للقيمة – كما هو موضح بالجدول رقم (1) – ما يلي:

1. إجمالي القيمة السوقية
2. التكاليف التي استهلكها النشاط.
3. القيمة السوقية للمدخلات المحولة من أنشطة سابقة.
4. عدد الوحدات المنتجة.

1 Clarke. B, "Advanced Strategic Management Accounting", Monash University, 2000, PP.44-50.

إلا أن ما يجب أن يضاف على التقرير السابق أهداف خفض التكلفة لكل بند من البنود التي يتضمنها، كذلك القيمة السوقية للبنود التي يتضمنها التقرير أو نظائرها، وذلك للمساعدة في تحديد أي الأنشطة الثانوية بحاجة إلى معالجة لتحويل النشاط الأساسي إلى نشاط مضيف للقيمة، وبهذا يمكن تحديد أين يكمن موقع الخل هل في الأنشطة الثانوية؟، أم الأنشطة الأساسية؟، أم في مدخلات الأنشطة؟.

3- الدراسة الميدانية على مستوى الشركتين (Soitex et Soitine).

شملت هذه الدراسة تطبيق أدوات إدارة التكلفة على شركتين تعملان في قطاع النسيج لولاية تلمسان، تتكاملان فيما بينهما في العمليات الإنتاجية. 3-1. مجال الدراسة: قمنا باختيار شركتين تشتركان في إنتاج منتج واحد، وقد تم الإشارة إلى الشركة التي تتولى مهمة إنتاج المنتج النهائي والتعامل مع المستهلك النهائي بالشركة (س)، والشركة التي تورد المواد الأولية أو المنتجات النصف المصنعة بالشركة (ص).

3-1-1. الشركة (ص): وهي الشركة الوطنية للصناعات النسيجية الحريرية، Soitex : تقع الشركة محل الدراسة (SOITEX) في المنطقة الصناعية بشتوان على بعد 2 كلم من مدينة تلمسان، وهي تتربع على مساحة قدرها 37.56 هكتار، الجزء المغطى منها يشغل 9.75 هكتار. تبلغ الطاقة الإنتاجية للشركة ب: 2000000 متر سنويا، أما رقم الأعمال فقد بلغ سنة 2007 ب: 45917900 دج، وبلغ رأسمال الاجتماعي ب: 604.600.0 دج، ويبلغ عدد العمال 600 عامل. ويختص هذا المركب بإنتاج وتسويق الأقمشة النسيجية الحريرية، وتتكون من الأنواع التالية:

- نسيج أو قماش ثوبي: Tissus d'habillement (TH)
- نسيج تأثيثي: Tissus d'ameublement (TA)
- نسيج صناعي: Tissus Industriel (TI)

تعمل هذه الشركة على شراء المواد الأولية والمتمثلة في الخيط النسيجي والقطن من خلال مناقصة دولية تعرضها الشركة القابضة الموجودة على مستوى العاصمة (الجزائر)، وهذا العملية تتم بالنسبة لجميع الشركات التي تدخل تحت وصاية الشركة القابضة في الجزائر، وهو ما يعني تكافؤ الفرص بالنسبة لأسعار المواد الأولية، والفيصل هنا يكون لكفاءة العمليات الإنتاجية والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتمثل نسبة المواد الأولية المتمثلة في الأقطان والخيط النسيجي حسب استقصاء تم توزيعه على مجموعة من الشركات العاملة في قطاع النسيج بولاية تلمسان، حوالي 60% من التكلفة الكلية للإنتاج.

3-1-2. الشركة (س)، وهي الشركة الوطنية لنسج وطباعة الحرير Soitine: تقع هذه الشركة على بعد 60 كلم من مدينة تلمسان، بمدينة ندرومة، حيث تختص بصناعة النسيج الحريري وبطبع أو صبغ هذا الأخير وفق متطلبات ورغبات الزبائن، وهي شركة برأسمال 1.084.520.000.00 دج.

تعمل هذه الشركة على شراء المواد الأولية والمتمثلة في الخيط النسيجي الحريري من خلال مناقصة دولية تتولاها الشركة القابضة Holding، إضافة إلى بعض اللوازم الإنتاجية والمتمثلة في الصبغيات والمواد الكيماوية المستخدمة في نشاط الحياكة، كما يمكن أن تكون مدخلاتها عبارة عن منتجات نصف مصنعة تخضع إلى عملية التكميل، كما يمكن أن تكون موردا أو مشتريا للمواد الأولية من خلال علاقتها مع الشركات الخاصة عبر الولاية.

وتعمل الشركة على دراسة رغبات زبائنها وذلك من خلال تحديد مواصفات المنتجات المطلوبة في وثيقة الطلبية الخاصة بكل زبون، ومن خلال ذلك يتم تحديد الأنشطة التي يمر بها كل منتج.

ومن خلال المقابلات الشخصية التي أجريناها مع المسؤولين في الشركة تبين لنا أن هناك عدم تحكم في قوى السوق، وذلك نتيجة المنافسة الشديدة، كما أن الهيكل التنظيمي يخلو من الوظيفة التسويقية وهذا ما يعني عدم الاهتمام برغبات الزبائن داخل السوق، ونقصد بذلك خصائص المنتج الوطني مقارنة بالمنتج الأجنبي، إضافة إلى عدم وجود تكامل وظيفي بين الشركة وشركائها في السوق فيما يخص تحديد مواصفات المنتج، وهذا ما يعزى إليها ارتفاع تكاليف منتجاتها داخل السوق.

3-2. الإطار المقترح: نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحديد نظام

تكاليف يساهم في تحقيق ما يلي:

- 1- رضا المستهلك النهائي.
- 2- ربط الموردين بالمشتريين (مصادر الحصول على المواد الأولية من المنتجين وصولاً إلى المستهلك النهائي).
- 3- خفض التكلفة مع الحفاظ على جودة وأداء المنتج النهائي.
- 4- الوصول بالتكلفة إلى المستوى الاستراتيجي الذي يمكن من قيادة الصناعة.

وهذا لا يتحقق إلا من خلال التكامل ما بين:

- 1- أسلوب التكلفة المستهدفة.
- 2- أسلوب تحليل سلسلة القيمة.
- 5- اختيار منتج النسيج الثوبي (TH) كنموذج للدراسة التطبيقية. وذلك من خلال الخطوات التالية:

3-2-1. تحديد السعر المستهدف بناء على السوق: في هذه المرحلة يتم تحديد السعر المستهدف للمنتج النسيج الثوبي (TH) من منتجات الشركة (ص)، وذلك بناء على الأسعار السائدة في السوق لنفس المنتج بذات الجودة والأداء، والتي تناسب شريحة كبيرة من المستهلكين.

وبناء على افتراض بأن متوسط أسعار السوق للدستة (Rouler) من المنتج (TH)، هو 110 دج/متر بهامش ربح قدره 16.5 دج/متر، أي بنسبة 15% من سعر البيع.

3-2-2. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج (TH)، وتحديد أهداف خفض التكلفة المستهدفة وكذلك التكلفة المسموح بها، وذلك بناء على المرحلة السابقة التي تم فيها تحديد السعر المستهدف للمنتج، كل ذلك تحت مظلة سياسة الشركة والتي تخطط فيها لتحقيق ربح قدره 15%.

التكلفة المسموح بها = السعر المستهدف - الربح المستهدف

$$93.5 \text{ دج/م} = 110 \text{ دج/م} - 16.5 \text{ دج/م}$$

فجوة التكلفة = التكلفة الحالية - التكلفة المسموح بها

$$25.4 \text{ دج/م} = 118.9 \text{ دج/م} - 93.5 \text{ دج/م}$$

وهنا فجوة التكلفة تقسم إلى ما يلي:

*- التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة: وهنا تتمثل في تكلفة نشاط

التكميل والذي يمكن أن يتم عبر الشركة أو عبر مقابلة من الباطن لشركة أخرى

(شركة Soitine).

*- أهداف خفض التكلفة الممكنة.(الحالية).

إلا أننا سوف نتعامل مع فجوة التكاليف ككل متكامل على اعتبار أنه لا نملك قرار استبدال الآلات، لذا سوف نعتبر أن التكلفة المسموح بها هي التكلفة المستهدفة.

التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج = التكلفة الحالية - أهداف
خفض التكلفة الممكنة

$$93.5 \text{ دج/م} = 118.9 \text{ دج/م} - 25.4 \text{ دج/م}$$

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المستهدفة على مستوى

المنتج - التكلفة المسموح بها

$$0 = 93.5 \text{ دج/م} - 93.5 \text{ دج/م}$$

3-2-3. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج: في

هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج النهائي وهو هنا (TH)، والمكون بالنسبة لهذا المنتج هو في الواقع مكون واحد وهو الخيط النسيجي لكنه خضع للعديد من العمليات الإنتاجية، لذلك سوف نعتبر أن المراحل التي خضع لها بمثابة مكون وهو على النحو التالي:

* - عملية النسيج.

* - عملية التكميل.

وهنا سوف يتم تقسيم هذه المرحلة إلى مايلي:

أ- تحديد سعر السوق بالنسبة للمكونات:

* - بافتراض أن سعر المتر الوسطي من المنتج (TH) الخاضع

للبياض والصباعة المماثلة للمنتج (TH) في السوق هو 120 دج.

* - بافتراض أن سعر المتر الوسطي من المنتج (TH)، الخاضع

لعملية النسيج المماثل للمنتج (TH) في السوق هو 102 دج.

*- بافتراض أن سعر المتر الوسطي من المنتج (TH) بالنسبة للخيط القطني الخاضع لمرحلة التحضير في السوق هو 50 دج.
ب- تحديد التكلفة المستهدفة بالنسبة للمكونات:

*- التكلفة المستهدفة للمتر من الأقمشة الخاضعة لنشاط البياض والصبغة المماثلة للمنتج (TH) هي: 93.5 دج/م

*- التكلفة المستهدفة للمتر من الأقمشة الخاضعة لنشاط النسيج المماثلة للمنتج (TH) هي: 90.89 دج/م.

*- التكلفة المستهدفة للمتر من الأقمشة فيما يخص الخيط القطني الخاضع لمرحلة التحضير هي: 42.38 دج/م.

وبالتالي يكون في هذه المرحلة قد تم تحديد أسعار المكونات الواجب الحصول عليها من قبل الموردين، أي أنه قد تم نقل ضغط المنافسة من قمة سلسلة الإمداد إلى باقي أعضاء السلسلة.

3-2-4. تحديد الأعمال المشتركة بين أعضاء سلسلة الإمداد: في هذه المرحلة يتم دراسة وتحديد العمليات والأنشطة المشتركة بين أعضاء سلسلة الإمداد وذلك للتعرف على الأعمال التي تتكرر فيما بين أعضاء سلسلة الإمداد، وذلك بإسناد مهمة أداء تلك الأعمال والأنشطة للشركة التي تؤديها بكفاءة أكبر والتخلص منها من الشركة الأخرى، وهذا يساهم في خفض تكلفة المنتج بالإضافة إلى تخفيض زمن إنتاج المنتج، وهذا يتطلب بناء الثقة بين أعضاء السلسلة، ومن أمثلة الأنشطة، أنشطة فحص الجودة، وأنشطة التخزين، وأنشطة التعاقد،...إلخ.

وهنا نرى بأن نشاط الدعاية والإعلان نشاط تقوم به الشركة التي تتربع على قمة سلسلة الإمداد، وتتعامل مباشرة مع المستهلك النهائي، أما الشركات الأخرى في السلسلة فلا يتطلب منها الدعاية والإعلان لتسويق منتجاتها على

اعتبار أنه مدخلات للشركة التي تتربع على قمة سلسلة الإمداد، وهنا يمكن تخفيض تكاليف مدخلات المنتج النهائي لدى باقي أعضاء سلسلة الإمداد بمقدار تكاليف الدعاية والإعلان، أو بعبارة أخرى يتم توزيع تكاليف الدعاية والإعلان التي تقوم بها الشركة التي تتربع على قمة سلسلة الإمداد على أعضاء سلسلة الإمداد الذين يشتركون في إنتاج المنتج النهائي وفقا لنسب مساهمتهم في المنتج النهائي.

3-2-4-1. تحديد الأنشطة الأساسية والأنشطة الثانوية: في هذه المرحلة يتم تحديد طريقة واتجاه تدفق المنتجات بين الأنشطة، وهنا يتحتم التمييز بين الأنشطة الأساسية والأنشطة الثانوية:

- الأنشطة الأساسية: هي تلك الأنشطة التي لها قيمة سوقية مماثلة بذات الجودة والأداء.

- الأنشطة الثانوية: هي تلك الأنشطة التي لا تخضع للتداول في السوق.

وبالتالي فإن أنشطة سلسلة الإمداد يمكن تقسيمها إلى ما يلي: وهو كما هو مبين في الشكل الموالي (الشكل رقم 03):

3-2-4-2. التعرف على الأنشطة المضيضة للقيمة والأنشطة غير المضيضة للقيمة: في هذه المرحلة يتم التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة ومقدار الإضافة للقيمة وذلك للعمل على تعزيز هذه الأنشطة وتدعيمها، وكذلك التعرف على الأنشطة غير المضيضة للقيمة للعمل على معالجتها وتحويلها إلى أنشطة مضيضة للقيمة، وهنا يوجد خياران:

1- التخلص من الأنشطة الثانوية الضرورية والتي لا تساهم بالإضافة للقيمة وتعتبر عبئا على النشاط الأساسي.

2- تغيير مكان أداء بعض الأنشطة فيما بين الأنشطة الأساسية أو فيما بين أعضاء سلسلة الإمداد بحيث تؤدي بكفاءة أكبر وتكلفة أقل.

ويتم التعرف على الأنشطة المضيئة للقيمة والأنشطة الغير مضيئة للقيمة من خلال تقارير أهداف خفض التكلفة والإضافة للقيمة على النحو التالي:
أولاً: نشاط التكميل: هذا النشاط الرئيسي يشتمل على خمسة أنشطة

ثانوية بالنسبة للشركة (ص) وهي:

- نشاط الغسل.
- نشاط التجفيف.
- نشاط الصبغ أو الطبع.
- نشاط المراقبة.
- نشاط التغليف.

ويبين الجدول رقم (02)، أهداف خفض التكلفة للأنشطة الإجمالية

وذلك طبقاً لسجلات الشركة وأسعار السوق:

من خلال هذا الجدول يتبين أن نشاط التكميل مستهلك للقيمة على اعتبار أن الفرق بين تكلفة المنتج في الشركة 118.9 دج، وتكلفته في السوق 93.5 دج/م، ما يعني أن هناك فرق بقيمة 25.4 دج/م، وهذا المبلغ يمثل هدف خفض التكلفة، كما نرى أن الشركة لا تقوم بحساب هامش الربح على الأنشطة التي تسبق نشاط التكميل، وهذا يساهم في تخفيض هامش ربح الشركة (ص)، ويصبح من الأفضل أن تعتمد على السوق في تأدية الأنشطة السابقة لنشاط التكميل، إن لم تستطع أن تنتج بتكلفة مساوية لتكلفة السوق.

*- أهداف خفض التكلفة بالنسبة للمواد الأولية:

من خلال دراسة وتحليل المستخدم في إنتاج الوحدة من المنتج TH، من الخيط (42 متر بتكلفة تقدر ب: 102 دج/كغ، وبالتالي التكلفة تساوي:

42*102/1000=4.28دج)، كذلك يبلغ حجم القطن المستخدم 1كغ بتكلفة تقدر ب 23دج/كغ، ومنه التكلفة هي 1*23 = 23دج، فيما يبلغ حجم الملون 0.5كغ بتكلفة تقدر ب20دج/كغ، وتكون التكلفة 0.5*20 = 10دج، أما بالنسبة للمواد الكيماوية فتبلغ 1كغ، بتكلفة تقدر ب 10دج/كغ وتكون التكلفة 1*10 = 10دج، أما التكاليف الغير المباشرة (الماء، الكهرباء والغاز) فتقدر ب2.50دج لكل وحدة منتجة، ومن المتعارف عليه أن تكلفة القطن تقدر ب:15.6دج/كغ، فإذا تم إعادة النظر من طرف الشركة في تصميم المنتج TH، بحيث يتم تخفيض المستخدم من القطن إلى ما قيمته 15.6دج، فإنه سوف يتم تخفيض التكلفة بالنسبة للمنتج الوحدوي بمقدار 7.4دج.

*- أهداف خفض التكلفة بالنسبة للمصاريف الخدمية والخياطة:

وتتمثل في الفرق بين التكلفة الفعلية لتصنيع المنتج في الشركة وتكلفة التصنيع في السوق، إذ تبين أن تكلفة التصنيع في السوق أقل من تكلفتها في الشركة، وذلك راجع إلى عدم استغلال الطاقة الإنتاجية الاستغلال الأمثل وذلك نتيجة ضعف الطلب على منتجات الشركة عدا الزيوت الوحيد وهو المؤسسة العسكرية، ويرجع سبب هذا الإرتفاع إلى أن معظم تكاليف هذا النشاط هي تكاليف ثابتة، فيجب أن يتم تخفيض الأجور وعدد العمال، أو أن يتم الاستغلال الأمثل لكافة الطاقة الإنتاجية للشركة، وإلا فإن عليها الاعتماد على إلغاء هذا النشاط والاعتماد على السوق في إنجاز هذا النشاط على اعتبار أن تكلفة السوق أقل من تكلفة تصنيع هذا المنتج في الشركة، بمقدار: 18دج.

يتضح أنه في الواقع وإذا ما تمت الاستفادة من تقسيم أنشطة سلسلة الإمداد إلى أنشطة أساسية متتالية طبقا لمفهوم سلسلة القيمة، فإنه يتضح أن هناك مجالات أخرى لخفض التكلفة تتعلق بالمواد الأولية الأساسية المستخدمة في إنتاج المنتج TH.

وفيما يلي أهداف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط التكميل: (ينظر

الجدول 03)

يعتبر هذا النشاط نشاطا هاما لإنتاج المنتج TH، على اعتبار أنه يساهم في تكميل إعداد ما تبقى من المنتج TH المستلم من مرحلة النسيج، وهذا النشاط في السوق على الأغلب يتم القيام به لصالح الغير، أي أن الشركات التي تقوم به تقوم بعمليات تشغيل النسيج الثوبي الخام لصالح الغير، فهي لا تقوم بشراء الأقمشة أو النسيج الثوبي الخام وإنما تقوم بعمليات التصنيع لصالح شركات أخرى، وتبلغ تكلفة بياض وطباعة النسيج الثوبي الخام في السوق 5دج/م، في حين أن تكلفة البياض والصبغة في الشركة تبلغ 7.399دج، ما يعني أن هناك فارقا بقيمة 2.399دج/م، ويعبر هذا الفارق عن أهداف خفض التكلفة على مستوى هذا النشاط، كما أن تكلفة نشاط التغليف في السوق تقدر ب: 2.864دج، في حين أن الشركة تتحمل هذا العبء بمقدار 5.465دج/م، وهو ما يعني أن هناك فارقا بقيمة 2.601دج/م، وبذلك فإن هذا الفارق يعبر عن هدف خفض التكلفة على مستوى نشاط التغليف، وبذلك فإن أهداف خفض التكلفة بالنسبة لمرحلة التكميل هي: $2.399 + 2.601 = 5$ دج/م.

ومن الجدول السابق يتضح أن تكلفة المستلزمات السلعية التي تعبر عن مرحلة (التحضير + مرحلة النسيج) يتم الحصول عليها من نشاط النسيج بتكلفة تقدر ب: 100.898دج/م، في حين أن سعر السوق الواسطي لنفس المنتج يبلغ 80.498دج/م، وهنا لابد من تحليل نشاط النسيج، للوقوف على ما إذا كان هذا النشاط مضيئا للقيمة أم مستهلكا لها.

ثانيا: أهداف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط النسيج: (ينظر الجدول

:04)

يعتبر هذا النشاط من الأنشطة المهمة إذ يعول على هذا النشاط في مهمة تحويل الخيوط القطنية المستلمة من خلال المناقصة الدولية التي تجريها الشركة القابضة، وفي هذا النشاط يتم إنتاج العديد من الأصناف، إلا أننا سوف نركز على النسيج الثوبي TH، ويوضح الجدول السابق التكاليف التي استنفذها هذا النشاط لإنتاج النسيج الثوبي الخام.

يتضح من خلال هذا الجدول أن نشاط النسيج أو حياكة الغزل مستهلك للقيمة، حيث نجد أن نشاط الحياكة والتركيب وضبط الطول يشغل الحصة الأكبر من حيث الاهتلاكات، كذلك نجد من خلال المقارنة بين تكلفة الحياكة داخل الشركة (12.47دج/م) وتكلفة الحياكة داخل السوق (10.47دج/م) أن هناك فرق بقيمة 2دج/م يعبر عن أهداف خفض التكلفة، كذلك بالنسبة لنشاط التركيب داخل الشركة (12.47دج/م) أم خارج الشركة فيقدر ب: 10دج/م، وهو ما يعني أن هناك فارقاً بقيمة 2.47دج يعبر عن أهداف خفض التكلفة بالنسبة لهذا النشاط، أما نشاط ضبط الطول داخل الشركة (22.44دج/م) في حين أنه يستنفذ 13.91دج/م في السوق، وهو ما يعني أن هناك فارقاً بقيمة 8.53دج/م يعبر عن أهداف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط ضبط الطول، ولعل السبب في ارتفاع تكاليف هذا النشاط هو نوعية الآلات المستخدمة وعدد العمال داخل الورشات والقائمين على إدارتها، ما يعني ضعف إنتاجية هذه الورشات.

كذلك من الجدول نجد أن تكلفة الحصول على المواد الأولية المستخدمة في إنتاج النسيج الثوبي تقدر ب: 49.78دج/م في حين أن تكلفة الحصول عليها داخل السوق تقدر ب: 42.38دج/م، لذا فإن على الشركة البحث عن أسباب ارتفاع تكلفة الحصول على المواد الأولية، وذلك من خلال ما يلي:

*- فحص أنشطة شراء المواد الأولية والتكاليف المتعلقة بها، وذلك لتخفيض تلك التكاليف أو التخلص منها.

*- فحص الأنشطة المشتركة بين الشركة ومورديها وذلك للعمل على التخلص من الأنشطة المشتركة بينهما، بالإضافة للاتفاق على أداء الأنشطة بالطريقة التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف دون التأثير في جودة المنتج النهائي. مما سبق يتضح أن ارتفاع تكلفة الحصول على المواد الأولية تؤثر في كفاءة أنشطة الشركة (ص)، وبالتالي الشركة (س)، وإذا ما تم النظر إليه بشكل كلي يتبين أنه نشاط مستهلك للقيمة، وهو ما يعني وجود فجوة في التكلفة للمنتج (TH) يجب التخلص منها، ومن ضمن الأساليب معالجة هذا الفأض في التكلفة هو اللجوء إلى طرف ثالث في أداء بعض الأنشطة، لاسيما نشاط النسيج والتكميل باعتبارهما مستهلكان للقيمة.

ثالثاً: تقارير التكلفة المتعلقة بنشاط التكميل للشركة (س) مقارنة بالشركة (ص).

تعتبر الشركة (س) متخصصة في مجال الصناعات الحربية مثلما سبق الإشارة إليه في الفقرات السابقة، وباعتبار أن نشاط التكميل يتشابه في مجموع أنشطته مع نشاط التكميل للشركة (ص)، فإننا سنقوم بمقارنة نحاول من خلالها تحديد أوجه الفرق في التكاليف بين الشركتين.

الجدول الموالي يبين تقارير التكلفة المتعلقة بنشاط التكميل للشركة (س). (ينظر الجدول 05)

من خلال الجدول يمكن القول بأن الشركة (س) تشكل مجالا لخفض التكلفة بالنسبة لأنشطة الشركة (ص)، حيث نجد أن نشاط الغسيل يستنفذ تكلفة تقدر ب: 0.31 دج/م، في حين أن الشركة (ص) تستنفذ ما قيمته 2.316 دج/م، وهو ما يعني أن هناك فجوة في التكلفة تقدر ب: 2.006 دج/م، نفس الحالة

بالنسبة لكل من نشاط الطبع والمراقبة، وهو ما يعني أن الشركة (س) أكثر كفاءة من الشركة (ص) في هذا المجال.

ومن ما سبق يمكن القول أن مجمل أهداف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط التكميل إذا ما تم تحقيق التكامل بين الشركتين في تنفيذ أنشطة التكميل هو: $2.006 + 5.219 + 1.579 = 8.804$ دج/م، أي تحقيق فائض من تحقيق هدف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط النسيج بقيمة: $8.804 - 5 = 3.804$ دج/م. وهنا لا بد من الإشارة إلى أننا قد توقعنا عند هذه النقطة من سلسلة الإمداد وذلك لعدم إمكانية الحصول على البيانات الكافية من الشركة (س)، هذا بالإضافة إلى أنه يتوجب متابعة تكاليف زراعة القطن والغزل على مستوى الشركة الموردة، وهذا يحتاج إلى فريق عمل كبير لإنجاز هذا العمل، نهيك عن موقعه الجغرافي (خارج البلد)، إلا أننا نرى أن كافة الشركات التي تعمل في مجال الغزل والنسيج تتساوى في الفرص على اعتبار أنها تحصل على القطن من خلال عملية مناقصة دولية، ما يعني الحصول عليها بالتكلفة المناسبة والجودة المناسبة.

خاتمة:

يعتبر موضوع إدارة تكاليف سلسلة الإمداد والتوجه الاستراتيجي القائم في ظل الأدوات المستخدمة لتحقيق أهداف سلسلة الإمداد حديث الساعة؛ إذا ظهر بظهور الأسواق المفتوحة والمنافسة الشديدة، وبذلك صنع هذا التحول طفرة في أساليب التعامل مع إدارة التكاليف سواء من ناحية المسميات، أو من ناحية التجسيد على أرض الواقع فيما يخص أساليب إدارة التكلفة عبر سلسلة من الشركات التي تشترك في إنتاج المنتج، خاصة إذا علمنا أن هناك عدد كبير من الأساليب المقترحة، ويعد كل من أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة من ضمن هذه الأساليب.

في هذه الدراسة قمنا باستخدام أسلوبين لإدارة تكاليف سلسلة الإمداد في محاولة لضبط تكاليف المنتج، تقوم على إثرها الشركتين لمواجهة تحديات السوق والوصول إلى الحصة السوقية المنشودة، من خلال استغلال فرص خفض التكلفة الناجمة عن نتائج التكامل بين الأسلوبين المقترحين، وتوزيع عبئ المنافسة على باقي أعضاء السلسلة.

لقد تم التوصل إلى الهدف المقترح من خلال التكامل بين الأسلوبين، حيث تحصلنا على نتائج تتيح للشركتين التكامل فيما بينهما لمواجهة المنافسة داخل السوق، وذلك من خلال تحديد التكلفة المستهدفة بالنسبة لجميع مكونات المنتج المقترح، وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة واستبدال الأنشطة الغير مضيئة للقيمة بأنشطة مضيئة للقيمة متاحة عبر الشركتين، وبذلك يتحسن الموقف التنافسي للسلسلة داخل السوق، وبذلك يمكن القول بأن أدوات إدارة التكلفة لسلسلة الإمداد تسمح بتوجيه التكاليف الوجهة الصحيحة داخل السلسلة بما يسمح بتوفير أعباء إضافية داخل السلسلة من جهة ومن جهة أخرى تحقق إستراتيجية الريادة التكاليفية داخل السلسلة بما يسمح بتحقيق الحصة السوقية المنشودة.

لقد قدمت الدراسة مثالا عمليا على مدى فعالية الأساليب إدارة التكلفة عبر سلسلة الإمداد في الشركات الصناعية، ولكن بالرغم من النتائج الجيدة التي تم التوصل إليها يبقى ضرورة تحقيق شروط ومقومات التكامل بين الشركات أمر ضروري لتفعيل هذه الأساليب، حيث أن مسألة الثقة وتبادل المعلومات يحددان الإستراتيجية القائمة داخل السلسلة، وبالتالي يتحدد مصير أعضاء السلسلة بناء على هذه الإستراتيجية، ونميز في ذلك بين الإستراتيجية التعاونية وإستراتيجية المواجهة، وهو ما سنحاول الوقوف عليه في بحوثنا المستقبلية.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية

- 1- عمر أقاسم، الإمداد الشامل - مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة (رسالة دكتوراه، جامعة أوبكر بلقايد، تلمسان)، الجزائر، 2010.
- 1- كتلو، حسن رضوان، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد لدعم القدرات التنافسية - مدخل استراتيجي مقترح- (رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة)، مصر، 2006.
- 2- محمد حسين علي حسين، مشكلات تطبيق أسلوب سلسلة القيمة في قطاع الوحدات الخدمية وأثره على اتخاذ القرارات، (رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، غ.م)، مصر، 2006.
- 3- حسن حياي، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، بدون دار نشر، سوريا، 2005.
- 4- رزان حسين كمال شهيد، "تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة - دراسة حالة"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس)، مصر، 2003.
- 5- محمد سعيد أبو العز، "نظم تحديد وإدارة التكلفة"، بدون ناشر، مصر، 1998.
- 6- عصافت سيد أحمد عاشور،، "المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلسلة القيمة - دراسة حالة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، السنة الثانية، العدد الأول، مصر، 1998.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- 7- Seuring, S. Goldbach, M., Cost Management in Supply Chains, Physica-Verlag, Heidelberg, 2002.

8- Clarke. B, "Advanced Strategic Management Accounting", Monash University, 2000.

9- Cooper, R, "Target Costing and Value Engineering" Productivity, London, 2000.

10- Cooper, R & Slagmulder, R, "Develop Profitable New Product With Target Costing", Sloan Management Review, VOL 140, No.4 ,Summer, 1999.

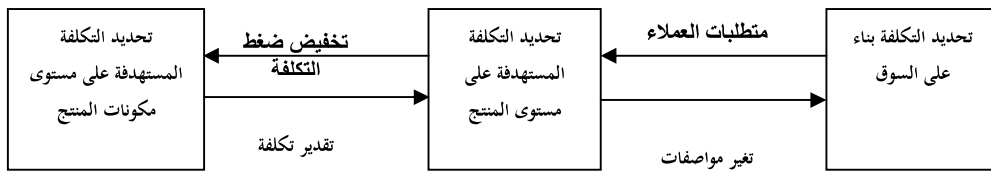
11- Seal, W.B., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, A., & Mirghani, A. "Enacting a European Supply Chain: The Role of Management Accounting", Management Accounting Research, N°10, 1999.

12- Donelan, J. G. Kaplan, E. A, Value chain analysis: A strategic approach to cost management, Journal Of Cost Management, Vol. 12 Issue 2, Mar/Apr 1998.

13- Shank. K. J & Govindarajan. V, "Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage", The Free Press a Division of Macmillan, Inc, New York,1993.

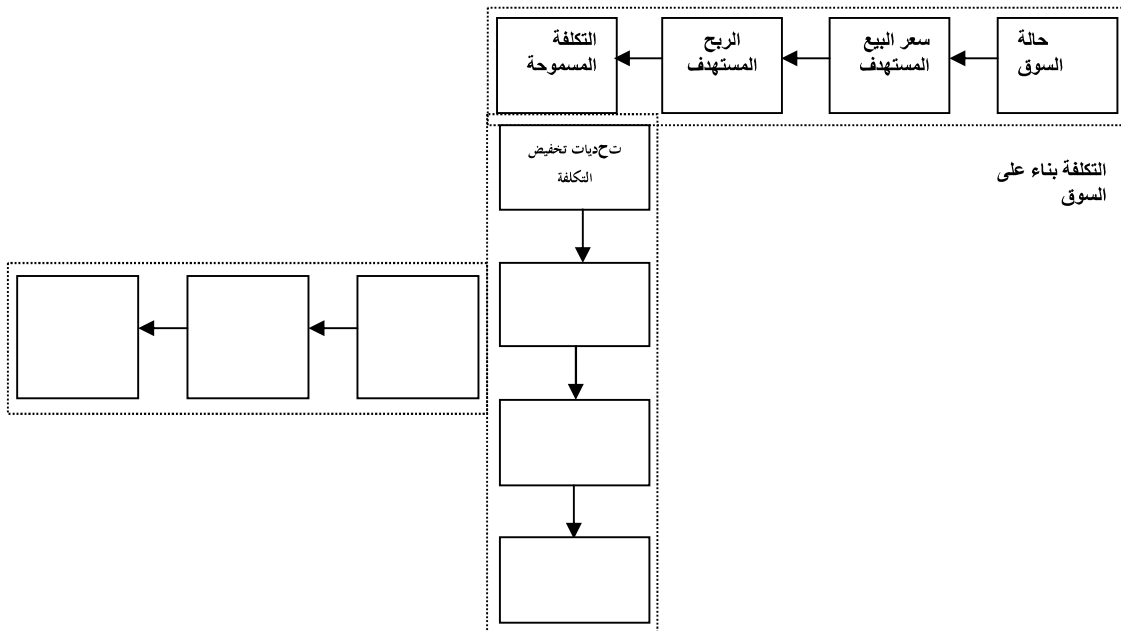
ملحق الجداول والأشكال البيانية

الشكل رقم (01): مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة وترابطها



La source: Cooper, R & Slagmulder, R, « Develop Profitable New Product With Target Cost », Slogan Management Review, Summer, 1999, p.24

الشكل رقم (02): خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة وكيفية الانتقال من



التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

La source :Ibid, p.32

الجدول رقم (1): تقرير الإضافة للقيمة

حجم/وحدة	عدد الوحدات	إجمالي	مفردات	البيان
XX	XX	XX		القيمة السوقية للإنتاج التكاليف
			XX	القيمة السوقية - للوحدات المحولة من الخلية (س)
			XX	أنشطة القيمة
			XX	نشاط (1)
				مواد أولية
				أجور مباشرة
				تكلفة الطاقة
			XX	إلخ.....
			XX	إجمالي تكاليف نشاط (1)
				نشاط (2)
			XX
			
				إجمالي تكاليف نشاط (2)
				إجمالي تكاليف نشاط خلية القيمة ص الإضافة إلى القيمة
XX	XX	XX		
XX				

المصدر: عصافت سيد أحمد عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الجدول رقم 02: أهداف خفض التكلفة والإضافة للقيمة للأنشطة

الإجمالية

البيان	المبالغ الفردية	إجمالي	عدد الوحدات (دسته)	تكلفة (دسته/دج/م)	تكلفة الطن أقمشة قطنية	القيمة السوقية (دج/م)	أهداف خفض التكلفة (دج/م)
إجمالي	/		01	118.9	/	93.5	25.4
مواد أولية محضرة	/		01	49.78	/	42.38	7.4
مصاريف خدمية وخياطة	/		01	69.12	/	51.12	18
مصاريف تجهيز نهائي وإدارية	/			/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج.

الجدول رقم 03: تقرير أهداف خفض التكلفة والإضافة للقيمة بالنسبة

لنشاط التكميل

البيان	مفردات/للا وحدة (دج/م)	إجمالي (دج/م)	عدد الوحدات	تكلفة الطن	التكلفة السوقية (دج/م)	أهداف خفض التكلفة (دج/م)
إجمالي تكاليف الإنتاج		118.9	01	/	93.5	25.4
المستلزمات السلعية	100.78	100.898	01	/	80.498	20.4
إجمالي تكاليف نشاط التكميل		18.006	01	/	13.006	05

			/	2.316		نشاط الغسيل
			/	1.737		نشاط التحفيف
2.399	05		/	7.399		نشاط الصبغ أو الطبع
			/	1.629		نشاط المراقبة
2.601	2.864		/	5.465		نشاط التغليف

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج.

الجدول رقم 04: تقرير أهداف خفض التكلفة والإضافة للقيمة لنشاط النسيج.

البيان	مفردات/للوحدة دج/م	إجمالي دج/م	عدد الوحدات	تكلفة الطن	التكلفة السوقية دج/م	أهداف خفض التكلفة دج/م
إجمالي تكاليف الإنتاج		118.9	01	/	93.5	25.4
المستلزمات السلعية	49.78	49.78	01	/	42.38	7.4
إجمالي تكاليف نشاط النسيج		51.118	01	/	38.118	13
نشاط التغليف		3.738	01	/		
نشاط الحياكة		12.47	01	/	10.47	02
نشاط التركيب		12.47	01	/	10.00	2.47
نشاط ضبط الطول		22.44	1		13.91	8.53

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج.

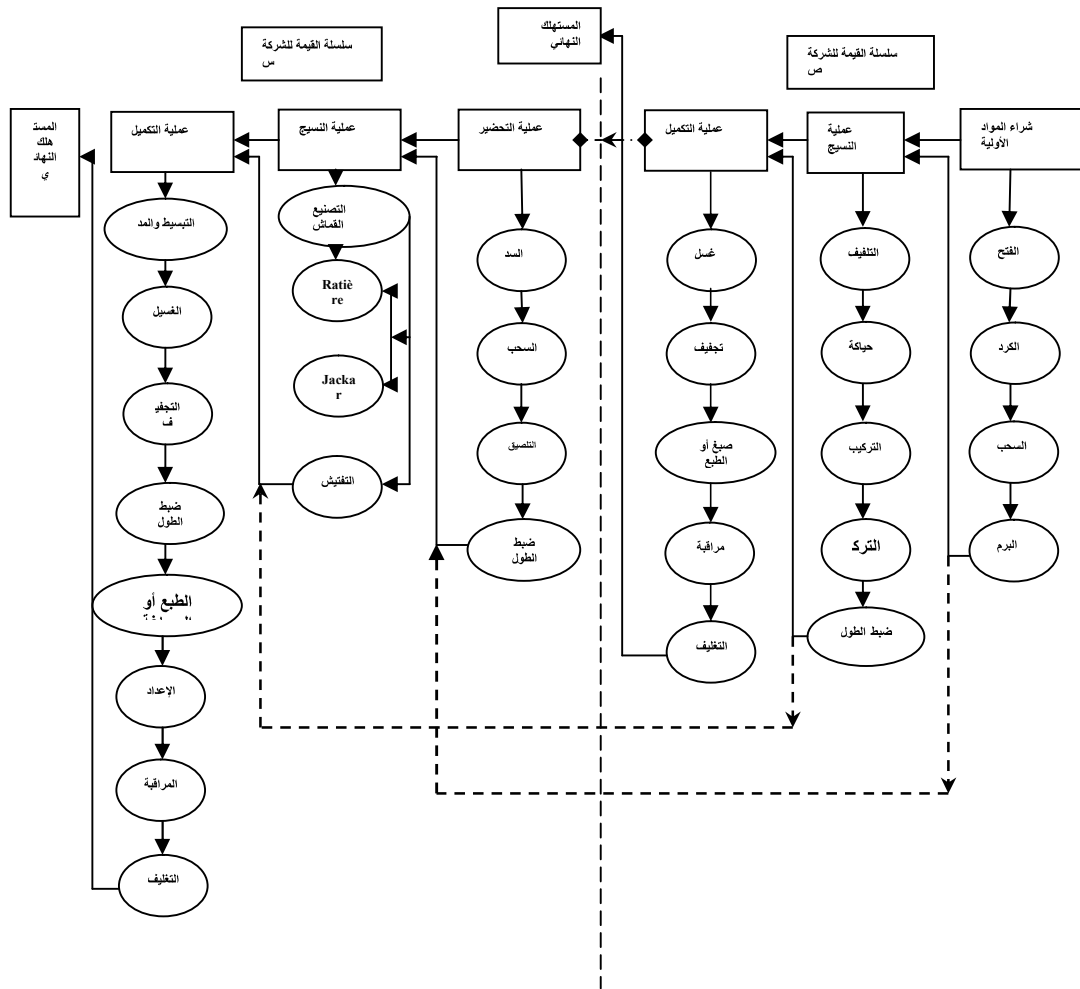
الجدول رقم 05: تقارير التكلفة المتعلقة بنشاط التكميل للشركة (س)

مقارنة بالشركة (ص).

البيان	مفردات/للوحدة د/ج/م	إجمالي د/ج/م	عدد الوحدات	التكلفة الوحدوية للشركة (ص)	الفرق (س) - (ص)
نشاط التبسيط والمد	/	0.02	01		
نشاط الغسيل	/	0.31	01	2.316	2.006-
نشاط ضبط الطول	/	0.12	01		
الطبع	/	2.18	01	7.399	5.219-
نشاط إعداد الأقمشة	/	0.42	01		
نشاط المراقبة	/	0.05	01	1.629	1.579-

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج.

الشكل رقم 03: سلسلة القيمة للشركتين س و ص.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات مصلحة الإنتاج

للشركتين.