

النموذج الامثل لتحليل التكلفة في المؤسسات الناشئة (حالة الجزائر)

The optimal model for cost analysis in startups (the case of Algeria)

كبيش محمود¹، لعريوي عبد الرزاق²، حيمران محمد³¹ جامعة جيجل، مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة، m.kebieche@univ-jijel.dz² جامعة جيجل، Larizak1@yahoo.fr³ جامعة جيجل، m_himrane@univ-jijel.dz

تاريخ النشر: 2021/03/15

تاريخ القبول: 2021/03/07

تاريخ الاستلام: 2020/12/08

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تحديد مختلف التكاليف التي تتحملها مؤسسة ناشئة في كل مراحل حياتها انطلاقا من كونها فكرة عند المؤسس الى غاية تجسيد المشروع و الوصول به الى الاسواق المالية، و من اجل تجسيد هذه الدراسة قمنا بدراسة و تحليل هيكله التكاليف في المؤسسات الناشئة و اقتراح نموذج لحساب التكلفة يناسب المؤسسات الناشئة في الجزائر، و قد توصلنا الى ان طبيعة المؤسسة الناشئة تختلف عن المؤسسات التقليدية، كما ان طبيعة التكاليف على عكس المؤسسات العادية تكون قليلة جدا في بداية المشروع ثم تتطور بسرعة كبيرة تناسبها مع وتيرة تطور المؤسسة الناشئة.

كلمات مفتاحية: مؤسسة ناشئة، تكاليف المؤسسة الناشئة، هيكله التكاليف في المؤسسات

تصنيفات JEL: M13, L26

Résumé:

Cette étude vise à déterminer les différents coûts supportés par la startup dans les différents cycles de sa vie, à partir de l'idée du fondateur jusqu'à la réalisation du projet et l'introduction dans les marchés financiers. Afin de concrétiser cette étude, nous avons étudié et analysé la structure des coûts dans les startups et proposé un modèle de calcul des coûts adapté aux législations en Algérie. Et nous avons conclu que la nature de startups diffère des entités traditionnelles et que la nature des coûts, contrairement aux institutions ordinaires, est très faible au début du projet et se développe ensuite très rapidement selon le rythme de développement des startups.

Mots clés : Startup, coûts des startups, structuration des coûts des entités.

Jel Classification Codes: M13, L26.

1. مقدمة:

ان دراسة تكاليف المنشأة يشكل الحجر الأساس في عملية دراسة جدوى المشاريع، فأى مستثمر يأمل في معرفة أنواع التكليف التي يتحملها المشروع وكذلك الإيرادات لدراسة المؤشرات المالية المساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية، لقد عرف محيط الاعمال في السنوات الأخيرة ظهور نوع من المؤسسات ذات ميزات مختلفة عن المؤسسات التقليدية و هي المؤسسات الناشئة، حيث تتميز هذه الأخيرة بوتيرة نمو متسارعة و كذلك معدلات مخاطرة كبيرة ما يجعل المراهنة على هذا النوع من المشاريع يشكل مخاطرة كبيرة لأصحاب رؤوس الأموال، و هو ما يطرح مشكلة دراسة المردودية المالية لهذه المؤسسات و كيفية تحديد هيكله التكاليف الخاصة.

تهدف هذه الدراسة الى تحليل مختلف التكاليف الهيكلية والاستغلالية التي تتحملها المؤسسة الناشئة في مختلف مراحل حياتها، انطلاقا من مرحلة الفكرة، التجسيد، التحقيق ثم الانطلاق، وكذلك محاولة اقتراح نموذج تحليلي لكيفية حساب التكاليف في المؤسسات الناشئة في الجزائر.

ان معرفة التكاليف التي يتحملها المشروع يسمح للمؤسسة بأخذ نظرة حول الاختيارات التمويلية المتاحة، وبالنسبة للمؤسسات الناشئة فان معرفة تكلفة كل مرحلة يسمح للمستثمر والمخاطر المالي بمعرفة الرأسمال المطلوب وكذلك عائد المشروع، مما يسهل عمليات التفاوض.

مما سبق يمكن طرح السؤال التالي:

ما هو النموذج المناسب لتحليل التكاليف في المؤسسات الناشئة في الجزائر؟

نموذج حساب التكلفة في المؤسسات الناشئة لا يختلف عن النماذج المعتمدة في المؤسسات العادية. من اجل القيام بهذه الدراسة سنقوم اولا بدراسة التشريعات الجزائرية في ما يخص عمليات التحضير و الاعداد لإنشاء المؤسسات الناشئة، ثم نقوم بتحديد مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة الناشئة في كل مراحل انشاءها و في الاخير نقدم نموذج لحساب التكاليف يمكن تطبيقه في المؤسسات الناشئة الجزائرية.

2. مقومات استراتيجية المؤسسات الناشئة في الجزائر

بالرغم من حداثة استخدام مصطلح المؤسسات الناشئة في الجزائر، غير أن الأبعاد التكوينية للمصطلح نجده في أدبيات البرامج الحكومية في أواخر الثمانينات وبداية التسعينات، لاسيما في برنامج حكومة حمروش (1989-1991) 1، والتي تجسدت في أرض الواقع من خلال إنشاء وزارة المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة سنة 1993، وإنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب سنة 1996، وكذا الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة سنة 2004، وكذا الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر سنة 2004، وتجلت أهداف هذه المبادرات كمحاولة لتجنب ما اسماه الاقتصاديون بـ "المرض الهولندي"².

غير أن موضوع المؤسسات الناشئة بمفهومها الحالي تميز أكثر من خلال التكنولوجيا الحديثة والشبكات الإلكترونية والبرمجة الحاسوبية والرقمنة المعلوماتية والأمن السبراني، والتي تمحورت حولها بيئة الأعمال في الجزائر في السنوات الأخيرة.

¹ - قدمت حكومة حمروش إصلاحات اقتصادية، من أبرزها إقرار اقتصاد السوق بهدف خلق ديناميكية للتطور والنمو والقضاء على الاحتكار الاقتصادي للدولة واعتبار القطاع الخاص محركا للتنمية.

² - استخدم مصطلح المرض الهولندي لتوصيف حالة الكسل والتراخي الوظيفي الذي أصاب الشعب الهولندي بعد اكتشاف النفط والغاز الطبيعي في المناطق التابعة لهم في بحر الشمال، والذي أدى لتراجع قطاع التصنيع في هولندا بعد اكتشاف حقل كبير للغاز الطبيعي سنة 1959.

1.2 المقومات التشريعية والتنظيمية

صدر المرسوم التنفيذي رقم 20-254 المؤرخ في 15 سبتمبر 2020، المتضمن انشاء اللجنة الوطنية لمنح علامة "مؤسسة ناشئة" و"مشروع مبتكر" وحاضنة أعمال؛ وتم استحداث هذه اللجنة بهدف المساهمة في تشخيص المشاريع المبتكرة وترقيتها والمشاركة في ترقية النظم البيئية للمؤسسات الناشئة، ويتأسس هذه اللجنة الوزير المنتدب لدى الوزير الأول المكلف بالمؤسسات الناشئة والمتكونة من 9 ممثلي لقطاعات وزارية وهي: المالية، التعليم العالي والبحث العلمي، البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية، الصناعة، المناجم، الفلاحة والتنمية الريفية، الصيد البحري والمنتجات الصيدلية، الرقمنة والاحصائيات، و وزارة الانتقال الطاقوي والطاقات المتجددة، حيث يتم تعيين اعضاء اللجنة من طرف الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة بناء على اقتراحات الوزارات الوصية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. كما تم إعادة تفعيل أحكام المادة 78 (لاسيما النقطة الأولى الفقرة الخامسة) من المرسوم الرئاسي رقم 274-15 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015م، والمتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العمومي عبر اصدار قرار وزير المالية لدعم المؤسسات الصغيرة والناشئة.

من الناحية التنظيمية، ينظم مجال الاستثمار وإنشاء المؤسسات عدة هيآت تنظيمية منها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار **ANDI**، والقوانين المتعلقة بالاستثمار، منها الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001م، والمتعلق بتطوير الاستثمار، والأمر رقم 06-08 المعدل و المتمم للأمر 01-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006م، بالإضافة للمجلس الوطني للإستثمار **CNI** الذي هو تحت رئاسة رئيس الحكومة والمتكون من وزارة المالية، التجارة، الداخلية والجماعات المحلية، الصناعة وتطوير الاستثمار، الطاقة والمناجم، السياحة، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ وكذا القانون رقم 16-09 المؤرخ في 3 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار. أنشئت الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (**ANSEJ**) من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-296 المؤرخ في 8 سبتمبر سنة 1996م، والمتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب وتحديد قانونها الأساسي، المعدل، والتي تهدف إلى تشجيع ودعم ومرافقة إنشاء المؤسسات المصغرة، والموجهة خصيصا للشباب العاطل عن العمل والبالغ من العمر ما بين (19-35 سنة) والحامل لأفكار مشاريع عملية تمكنهم من خلق مؤسساتهم، وكذا الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (**CNAC**) سنة 2004، والمسؤول عن تنفيذ نظام دعم لإنشاء نشاط للعاطلين الذين تتراوح أعمارهم بين 35 و 50 سنة (تم تخفيض العمر إلى 30 سنة في عام 2010)، بالإضافة للوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (**ANGEM**) التي تم انشاؤها سنة 2004م، والتي تهتم بترقية قدرات الأفراد و الفئات السكانية للتكفل بذاتهم، لبلوغ مستوى معيشي نزيه ومنصب شغل معتبر.

1.1.2 المقومات السياسية:

تعد المؤسسات الناشئة محور اساسي في سياسة عمل الحكومة الجزائرية وتحظى بأهمية كبيرة في برنامج رئيس الجمهورية ، غير أن أبعاد التوجه الاستراتيجي للمؤسسات الناشئة يتضح من خلال إستراتيجية "الجزائر الالكترونية 2013" ، والتي تهدف -حسب مضمونها- إلى جعل المجتمع المعلوماتي والاقتصاد الرقمي في الجزائر أداة تأثير لتحقيق النمو الاقتصادي، من خلال تعزيز أداء المؤسسات والإدارة وتحسين قدرات التعليم والبحث والابتكار، وتتضمن هذه الإستراتيجية 13 محورًا رئيسيًا، تلخص في استخدام تكنولوجيات الإعلام والاتصال في الإدارة العمومية، وتسريع استعمالها في الشركات، وتطوير الآليات والإجراءات التحفيزية الكفيلة بتمكين المواطنين من الاستفادة من تجهيزات وشبكات تكنولوجيات الإعلام والاتصال ودفع تطوير الاقتصاد الرقمي، وتعزيز الشبكة الأساسية للاتصالات ذات الدفع السريع والفائق السرعة، تطوير الكفاءات البشرية، وتدعيم البحث والتطوير والابتكار، زيادة على تامين التعاون الدولي في مجال تكنولوجيات الإعلام والاتصالات الذي يخص امتلاك التكنولوجيات والمهارات ذات الصلة من خلال المشاركة الفعالة؛ وكذا دعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لامتلاك تكنولوجيات الإعلام والاتصال من خلال وضع مصارف إلكترونية، وإرساء الاستثمار الإلكتروني،

وإدارة الأعمال الإلكترونية، والتمويل الإلكتروني واستحداث السجل التجاري الإلكتروني، والتجارة الإلكترونية، كما سيتم إدخال تكنولوجيا الإعلام والاتصال في المستثمرات الفلاحية وفي نشاط الوكالات السياحية.

كما اتخذت الحكومة الجزائرية تدابير لفائدة المؤسسات الناشئة مطلع شهر أكتوبر 2020م، تتضمن انشاء ثلاثة مناطق تكنولوجية وصندوق لتمويل ودعم مبادرات المؤسسات الناشئة وتسهيل البيئة الضريبية للمؤسسات الناشئة لاسيما من خلال إعفاءات ضريبية هامة؛ كما تعمل وزارة الداخلية والجماعات المحلية، لاقتناء حلول ذكية في مجال الخدمات العمومية فضلا عن تحفيز القطاعات الوزارية على تطوير تطبيقات قابلة للإدماج ووضع آليات مركزية لمتابعة المشاريع المنجزة في اطار الشراكة مع الجماعات المحلية والمؤسسات الناشئة، وتشجيع المؤسسات الناشئة على التكتل في شكل جمعيات محلية أو وطنية وخلق شبكات تعاون قصد توحيد جهودها، بالإضافة إلى ضرورة ترقية دور الحاضنات على مستوى المنظومة المندمجة للمؤسسات الناشئة لاسيما على مستوى الجماعات والشركات والبنوك ومراكز البحوث. ناهيك عن العمل لتحسين مناخ الأعمال للمؤسسات الناشئة، من خلال تسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بإنشاء وتطوير هذه المؤسسات وتسهيل حصولها على العقار.

إن مشروع إنشاء الحظائر التكنولوجية في الجزائر هو جزء من إستراتيجية وطنية طموحة ، تهدف على وجه التحديد الالتحام مع مجتمع المعرفة، وإعطاء أولوية مطلقة لتعزيز الصناعة والبحث والابتكار في قطاع تكنولوجيا الإعلام والاتصال، توفير البنى التحتية لمرافق المستقبل مع جميع الخدمات المرتبطة لجعلها أماكن مميزة في تركيز شركات تكنولوجيا الإعلام والاتصال، تعزيز الابتكار وروح المبادرة بفضل الحاضنات، جذب الاستثمارات الأجنبية وتسهيل نقل التكنولوجيا، مما يسمح بتوسيع فرص العمل في قطاع تكنولوجيا المعلومات، زيادة استثمارات القطاع الخاص، الحد من هجرة الأدمغة وتسهيل إنشاء الشركات في الجزائر، تنويع مصادر الدخل القومي والمساهمة في تحسين القدرة التنافسية للجزائر وتحسين الإنتاجية من خلال التقدم التكنولوجي .

كما تم إنشاء مؤسسة دعم تطوير الرقمنة، والتي تسعى لأن تكون عاملاً محفزاً لنظم تكنولوجيايات الإعلام والاتصال والرقمنة في الجزائر، بهدف توحيد الموارد البشرية والبنى التحتية والمنصات المعلوماتية للإدارات والهيئات العمومية، بغرض توفير خدمات عمومية ذات جودة للمواطنين ، وقبل ذلك، تم إنشاء مركز تطوير التكنولوجيايات المتقدمة.

2.2. هياكل دعم المؤسسات الناشئة

من بين أدوات ترقية المؤسسات الناشئة التي أقرتها الجزائر نجد حاضنات الأعمال، باعتبارها أحد أهم وأحدث مبادرات التوجيه والإشراف لتطوير المهارات ودعم التسيير وتنسيق الابتكارات وتوفير منصات التسويق وتوجيه رأس المال وضمان بيئة محمية لنجاح المؤسسات الناشئة، ناهيك عن صندوق تمويل المؤسسات الناشئة، حيث يعتمد هذا الصندوق على آلية تمويل قائمة على الاستثمار في رؤوس الأموال وليس على أسس التمويل التقليدي القائمة على القروض، حيث يتحمل المستثمر المخاطرة.

1.2.2. حاضنات الأعمال / المسرعات: تلعب حاضنات ومسرعات الأعمال دعم كبير في دعم الابتكار في الجزائر، غير أن

النسيج الاقتصادي يعاني من نقص في الحاضنات ومسرعات المشاريع والتي تعتبر من هياكل الدعم التي تحتاجها المؤسسات الناشئة لاسيما في مرحلة الانطلاق، والتي تتميز بنقص الخبرة والكفاءة التسييرية والقدرة التمويلية، والتحكم المعرفي والتجربة العملية الميدانية، كما يجب الإشارة إلى عدم التوازن في توزيع الامكانيات والقدرات على المستوى الوطني، إذ أن أغلب الحاضنات التي أنشئت سابقا موجودة بالجزائر العاصمة.

وتعمل الحكومة من خلال إعداد "خطة عمل" لإنشاء حاضنة واحدة على الأقل على مستوى كل ولاية، و "شبكة من مسرعات الأعمال" والتي سيكون لها دور في دعم الابتكار بالجزائر.

كما تم برمجة انشاء حاضنات مؤسسات على مستوى وزارة الداخلية والجماعات المحلية لمساعدة المؤسسات الناشئة المختصة في مجال الخدمات العمومية لاسيما فيما يتعلق بالتكوين والتدريب لفائدة المؤسسات الناشئة المتعلق نشاطها ببطاقة التعريف البيو مترية ومعالجة النفايات والإنارة العمومية.

وقد أولى المرسوم التنفيذي رقم 20-254، بحاضنات الأعمال، حيث حدد شروط منح علامة "حاضنة الأعمال" سواء تابعة للقطاع العام أو الخاص، لتكون مؤهلة لدعم المؤسسات الناشئة وحاملي المشاريع المبتكرة، لاسيما فيما يخص الايواء والتكوين والاستشارة والتمويل، حيث تسمح هذه العلامة لصاحبها الحصول على تدابير مساعدة ودعم الدولة، لغرض مرافقة المؤسسات الناشئة التي يتم احتضانها خلال فترة الحضانة من خلال توطينها وتزويدها بمساحات عمل مهيأة ومرافقة حاملي المشاريع اثناء اجراءات انشاء المؤسسة الى جانب مساعدتها في إنجاز المخططات وتوفير تكوين نوعي.

2.2.2. صندوق تمويل المؤسسات الناشئة: زيادة عن التدابير والإجراءات التمويلية والتسهيلات المعتمدة في إطار برامج دعم الاستثمار ودعم المؤسسات إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لاسيما المتعلقة بإنشاء الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ، والتي أوجدت صناديق لدعم هذه المشاريع؛ فقد أعلن رئيس الجمهورية يوم 03 أكتوبر 2020م عن الإطلاق الرسمي للصندوق الوطني لتمويل المؤسسات الناشئة، الذي سيميز عمله ب"المرونة" و"تحمل المخاطر". يعد صندوق تمويل المؤسسات الناشئة آلية تمويل جديدة لتمكين أصحاب المشاريع من تفادي الاجراءات البيروقراطية البنكية، التي تتسم بالتعطيل وعدم الاندماج الحقيقي في قضايا التنمية المستدامة ، حيث تسمح هذه الآلية التي تتمتع بالمرونة التي تتطلبها المؤسسات الناشئة، من تسريع الاجراءات وتوفير الدعم المطلوب لانطلاق هذه المؤسسات، ويتم تمويل هذا الصندوق من طرف الدولة غير أنه يبقى مفتوحا على القطاع الخاص و كذا الشركات الاجنبية الراغبة في المساهمة فيه ماليا.

3.2. آثار التوجهات الإستراتيجية للحكومة على هيكل تكلفة المؤسسات الناشئة

أدركت الجزائر منتصف الثمانينات من القرن الماضي ضرورة تنويع مواردها الاقتصادية، لاسيما بعد الأزمة المالية لسنة 1986، على خلفية انهيار أسعار النفط، ولمواجهة الصدمة عملت الحكومات المتتالية بالبحث عن حلول لتفعيل بنية الاقتصاد الجزائري، وبسبب نقص الدراية العلمية والخبرة العملية خابت الاستراتيجيات المتبعة، فاقترنت على ردود أفعال ظرفية ترقيعية وقرارات بيروقراطية ذات طبيعة فوقية، وغابت فيها الرؤية الواضحة.

إن الرغبة الملحة والإرادة الصادقة للخروج من التبعية وتحقيق تنمية خارج إطار المحروقات لم تكن كافية، فمن دون تبني رؤية استراتيجية تصاغ من طرف خبراء لهم الدراية والمعرفة والتحكم بخبايا التحديات الاقتصادية، بعيدا عن الارتجالية والولائية والمحسوبية والعشائرية، لن تتحقق الأهداف المرجوة؛ فقد تبنت الجزائر نهجا إصلاحيا قائما على تشجيع القطاع الخاص وإنشاء المؤسسات الصغيرة جدا والصغيرة والمتوسطة خلال السنوات الماضية، ثم تعزز هذا التوجه من خلال المؤسسات الناشئة وبصفة أكثر إصرارا ابتداء من 2019.

1.3.2. الإعفاءات الضريبية

إن سياسة الإعفاء من الضريبة وسيلة تحفيز تتناقض في ظاهرها مع أهداف السياسة المالية، وتتناغم في وجدانها مع سياسة تشجيع الاستثمار، فالمنظور الأصح أن نتعامل معها وفق مفهوم استخدام الدواء للتعاوي وعدم استدامة الاستعمال لتفادي الأعراض الجانبية له؛ تعفى بعض النشاطات من الضريبة لكونها أنشطة اقتصادية مطلوبة لتشجيعها، إذ يمكن إعفاء بعض أو نوع معين من الاستثمارات إعفاء كليا أو تخفيض نسبة الضريبة المطبقة لفترة زمنية محددة، وهذا لتشجيع المستثمرين في بعض القطاعات، لمواجهة مخاطر الاستثمار.

2.1.1.3.2. الإعفاءات الضريبية للمؤسسات المصغرة والاستثمارات.

الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على المقتنيات ومواد التجهيز والخدمات التي تدخل مباشرة في الإستثمار خلال مرحلة الإنشاء، تطبيق المعدل المخفض (5%) فيما يتعلق بالرسوم الجمركية للتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع، الإعفاء من الرسم العقاري لمدة 3 سنوات، الإعفاء من حقوق تسجيل عقود التأسيس للمؤسسات في إطار الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر، إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم العقاري على الممتلكات المبنية والبنائيات لمدة 3 سنوات (6 سنوات بالنسبة لنشاطات المناطق الواجب ترقيتها و10 سنوات بالنسبة لنشاطات المناطق المستفيدة من إعانات الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب)، كما تستفيد النشاطات التي تستفيد مؤسساتها من إعانة الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر من تخفيض في الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني عند نهاية فترة الإعفاءات من تخفيض في المعدلات المطبقة خلال الثلاثة سنوات اللاحقة.

في إطار دعم الاستثمار هناك إعفاء مؤقت من الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني لمدة 5 سنوات كدعم للمؤسسات لتشجيع الاستثمار في بعض القطاعات الحيوية، وكذا الإعفاء من جمع الحقوق الجمركية أو من أي رسم يعادله ومن كل إخضاع ضريبي بالنسبة للتجهيزات المتعلقة بالبحث و التطوير التي تم اقتناؤها من السوق المحلية أو المستوردة عند إنشاء مصلحة من طرف الشركة تخص البحث والتطوير، كما يتم الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والحقوق الجمركية فيما يخص السلع والخدمات الموجهة للتحويل و التصدير، ناهيك عن الإعفاء الدائم من الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لعمليات التصدير، وكذا الإعفاء من الحقوق الجمركية و الشراء بدون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمشتريات أو الواردات من السلع المراد إدراجها في تصنيع وتركيب وتغليف أو تعبئة المنتجات الموجهة للتصدير والخدمات ذات الصلة مباشرة بعملية التصدير.

2.1.4.2. الإعفاءات الضريبية للمؤسسات الناشئة

يكمُن الغرض من الإعفاءات الضريبية لفائدة المؤسسات الناشئة مساعدتها على التوغل في السوق وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق الدولية، وذلك من خلال تمكينها من تكريس جميع مواردها المالية والتركيز على الأنشطة المتعلقة بمرحلة الانطلاق لضمان نمو متسارع في السوق الوطنية.

في هذا الإطار فقد أقرت الحكومة الجزائرية من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2020م بإعفاء المؤسسات الناشئة من دفع الرسم على النشاط المهني (TAP) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) لمدة ثلاث (03) سنوات، ابتداء من تاريخ التحصيل بداية النشاط، كما تعفى من الضريبة الجزائرية الوحيدة الشركات الناشئة الخاضعة لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، وتستفيد من إعفاء احتساب الرسم على القيمة المضافة عند اقتناء المعدات التي تدخل في إطار استثماراتها، وفي إطار ميزانية 2021 تقترح الحكومة تخفيض في الحقوق الجمركية لتصل إلى 5% .

2.4.2. المساعدات الحكومية

تقدم الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب المساعدات المالية ويتمثل في قرض على شكل هبة من 28% إلى 29% من التكلفة الإجمالية للمشروع، كما تقدم تخفيض في الضرائب البنكية، مما يقلل التكلفة التي يتحملها البنك مما يشجع البنوك على تمويل مشاريع دعم تشغيل الشباب.

تخفيف الأعباء الاجتماعية والأعباء الخاصة، وذلك من خلال إعفاء من الاشتراك الإجمالي للمؤسسات لكي تشرع في عمليات تكوين أو رفع مستوى عمالها، علما بان الاشتراك الإجمالي في الضمان الاجتماعي يتكفل به الصندوق الوطني للتأمين على البطالة خلال فترة قد تصل إلى ثلاثة (3) اشهر؛ كما يستفيد صاحب العمل من تخفيض 20% لكل طالب عمل جديد يوظف لمدة 12

شهرًا، بالإضافة إلى تكفل الدولة بحصة أرباب العمل في الضمان الإجتماعي التي حددت بنسبة 7% من الراتب الخام للمؤسسات التي تقوم بتوظيف أشخاص في إطار ترتيب المساعدة على الإدماج المهني، كما يتم منح إعانة مالية شهرية للتشغيل لمدة ثلاث (3) سنوات بقيمة 1000 دج، بالنسبة لعمليات التوظيف التي تقوم بها كل هيئة مستخدمة، عندما يبرم عقد العمل لمدة غير محددة .

بالنسبة للمؤسسات الناشئة يرحص الامتياز بالتراضي على الأراضي التابعة للأمولاك الخاصة للدولة والموجهة لإنجاز مشاريع استثمارية بناء على اقتراح من الهيئة المسيرة للحظائر التكنولوجية بالنسبة للأراضي الواقعة داخل محيط هذه الحظائر بعد موافقة الوزير المكلف .

إنشاء حساب تخصيص خاص رقمه 150-302 بعنوان "صندوق دعم وتطوير المنظومة الاقتصادية للمؤسسات الناشئة" بغرض تمويل دراسات الجدوى، تطوير خطة العمل، المساعدات التقنية، التكاليف المتعلقة بإنشاء نموذج أولي، تمويل التكوين، احتضان المؤسسات الناشئة، والترويج للمنظومة الاقتصادية للمؤسسات الناشئة.

3.4.2. منحني التكلفة للمؤسسات الناشئة في الجزائر

إن تشجيع الحكومة للمؤسسات الناشئة سواء بالإعفاءات الضريبية أو المعاملة التمييزية أو المساعدات التمويلية والتنظيمية سيؤثر على جدول التكاليف لهذه المؤسسات خلال السنوات الثلاثة الأولى والتي تكون فيها هذه المؤسسات في حاجة ملحة لتسخير قدراتها المالية لنشاط الاستغلال وتجاوز مرحلة الانطلاق وتجنب المخاطر التي تواجه المؤسسات الناشئة الناجمة عن انعدام الخبرة التنظيمية والتسييرية وضعف القدرة التنافسية، ويمكن تبويب آثار استراتيجية الحكومة الجزائرية على جدول التكاليف الخاصة بالمؤسسة الناشئة كما يلي:

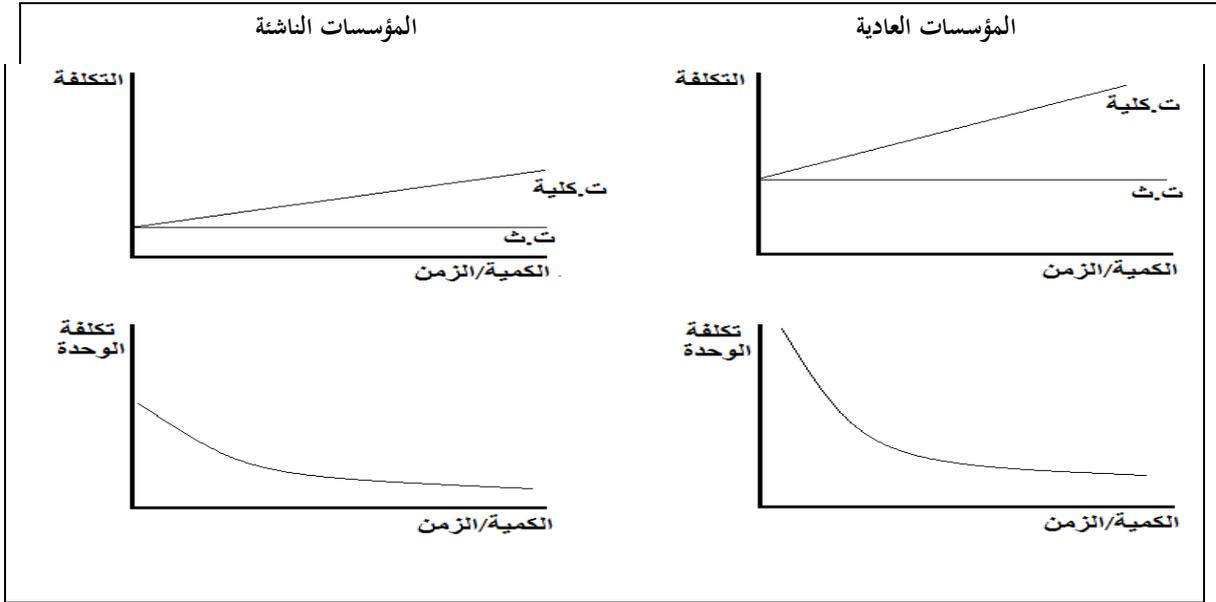
الجدول 1: جدول تحميل التكاليف وفق استراتيجية دعم المؤسسات الناشئة

نوع التكلفة	طبيعة التكلفة	التكلفة المحملة	التكلفة المخفضة
التكلفة الهيكلية أو التكلفة الثابتة أو غير المباشرة	المعدات والتجهيزات	تكلفة الشراء والنقل	الرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية
	الأراضي	تكلفة الشراء بالتراضي	تجنب الأسعار المرتفعة نتيجة المزايدة المفتوحة
	دراسة الجدوى	لا شيء	حساب تخصيص 150-302
	النماذج الأولية	لا شيء	حساب تخصيص 150-302
التكلفة التسييرية أو التسويقية أو المتغيرة أو المباشرة	التكوين	لا شيء	حساب تخصيص 150-302
	الحضانة	لا شيء	حساب تخصيص 150-302
	الترويج	لا شيء	حساب تخصيص 150-302
	الأعباء الإجتماعية	تحمل جزء	اعفاء لمدة 3 أشهر وتخفيض 20% لمدة 12 شهر
	أجور العمال	مساهمة مشتركة	إعانة التشغيل بمبلغ 1000 دج لمدة 3 سنوات
	حصة رب العمل في الضمان الاجتماعي	تتحمل المؤسسة جزء	تكفل الدولة ب7% من الراتب الخام للمساعدة على الإدماج المهني
	رسوم التصدير	لا شيء	إعفاء دائم

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول أعلاه يبين مختلف التكاليف الممكن تحملها من طرف المؤسسات الناشئة في الجزائر، في ظل التحفيزات الممنوحة من

طرف الحكومات الجزائرية والتشريعات المتتالية نلاحظ ان العبء المتحمل من طرف المؤسسة الناشئة يكون صغير الى معدوم في مختلف المخطات. الشكل 1: مقارنة بين منحني التكلفة في المؤسسات العادية والمؤسسات الناشئة



المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال هذه المنحنيات نلاحظ الاختلاف الواضح في طبيعة المنشآت، فالتكاليف الثابتة في المؤسسات الناشئة تكون اقل عن نظيرتها في المؤسسات العادية وكذلك بالنسبة للتكاليف الكلية، كما ان تكلفة الوحدة تكون اقل ما يساعد في سرعة امتصاصها من طرف رقم الاعمال في المؤسسات الناشئة.

3. أنواع التكاليف الهيكلية والتشغيلية التي تتحملها المؤسسات الناشئة

يشكل عنصر التحكم في التكاليف ومراقبة المردودية الميزة الأساسية التي يجب على كل منشأة أن تمتلكها، فطبيعة نشاطها دائما ما يكون مرتبط بميكلة تكاليفها، و هنا تلعب وظيفة مراقبة التسيير الدور المعدل و المحكم من اجل الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوصول إلى المؤشرات المرجوة من طرف المدراء.

ما يميز المؤسسات الناشئة هو ارتفاع معدل المخاطرة وحالة عدم التأكد (Vesper, 1990)، وهذا ما يقلل من فرص الحصول على تمويل مناسب (Littunen, 2013) و ذلك بسبب صعوبة وضع جداول تبين برنامج النشاط، و تحديد الإيرادات و التكاليف المتوقع أن يحققها المشروع.

من خلال الدراسات المتعلقة بمنحني حياة المؤسسة، نلاحظ أن هناك خلاف جوهري بين المنحني الخاص بالمؤسسات الناشئة و المؤسسات العادية (Salamzadeh, 2015)، فهي مؤسسة تنطلق في البداية برأسمال فكري، كما أن المراحل الأولية لولوجها إلى السوق تشكل الفارق في نجاح أو فشل المشروع، حيث انه عادة مؤسسة من بين ثلاثة مؤسسات ناشئة تنجح في تجاوز هذه المرحلة و الوصول إلى المرحلة التالية (Clarysse, 2005)، و من خلال دراسة تم القيام بها سمحت بتقسيم مراحل تقديم المنشأة إلى ثلاثة

مراحل (Salamzadeh,2015) و هي المرحلة التمهيديّة، المرحلة الإعدادية أو البدرة ثم المرحلة الانطلاق أو الخلق.

ومن اجل دراسة تمويل المؤسسات الناشئة لابد من دراسة هذه المراحل و التركيز عليها من اجل معرفة متطلبات كل مرحلة و نوعية التكاليف و هيكلتها في كل مرحلة من اجل تحديد التدفقات، لان كل مرحلة معينة تمتلك من الخصائص الواجب الإحاطة بها من اجل معرفة الطرق المناسبة للتمويل في كل مرحلة و كذلك طبيعة التكاليف التي تتحملها.

المرحلة التمهيديّة و التي تحتوي على الفكرة و المفهوم و هي تشكل البناء الأساسي للمؤسسة الناشئة و مرحلة انطلاق و تجسيد الأفكار، ما يميز هذه المرحلة هو كون المؤسسة عبارة عن مشروع فكرة يحاول المؤسس تجسيده في الواقع، و هو ما يشكل مخاطرة كبيرة من اجل التعريف بالمنتج و إدخاله إلى سلوكيات المستهلكين و الأسواق، ومعدل المخاطرة هو ما ينفر مجموع المساهمين و الممولين من تمويل هذا النوع من الأعمال، ما يدفع بصاحب المشروع إلى الاعتماد على طاقة التمويل الذاتي، أو اللجوء إلى الاقتراض من الأقارب عادة العائلة (Freear, 2002)، و لعل أهم التكاليف التي يتحملها خلال هذه المرحلة هي تكاليف أولية تتصف بالضمنية مثل تكاليف تكوين صاحب الفكرة أو المؤسس، تكاليف الحصول على العتاد المستعمل في تطوير الفكرة، تكاليف البرمجيات و تحديثها إضافة إن أمكن أجرة المؤسس و التي ستعتبر كتكاليف فرصة بديلة، لان هذا النوع من المشاريع بحاجة إلى جرأة المؤسس قد تدفعه إلى التخلي عن الخطط الموجودة ببرنامج مستقبلي مجهول النتيجة ما يشكل مخاطرة و تكلفة عن التنازل عن المكتسبات الحالية للمؤسس و تكلفة الوقت المستغرق في بناء المشروع، خلال هذه المرحلة التكاليف ظاهريا قد لا تكون كبيرة ما يسمح للمؤسسة الاعتماد على القدرات الذاتية لتمويل مشروعه.

مرحلة البدرة أو بداية الأعمال و هي عادة تنطلق بتطوير النموذج المراد عرضه في السوق، تشكل هذه المرحلة نقطة تحول في حياة المؤسسة لأنها المرحلة التي تعرف تحول الأفكار إلى حقائق (Brush,2006) أين يتمكن مطور المشروع من الدخول إلى السوق بواسطة النموذج الأولي للمشروع و الاحتكاك بالزبائن و الشركات الأخرى، تتميز هذه المرحلة من حياة الشركة الناشئة بنوع من الفوضى و حالة عدم التأكد (Salamzadeh , 2015) خاصة مدى قابلية النموذج في السوق و تحقيقه الأهداف الموضوعية، حيث تبدأ بتقديم النموذج الأولي للمشروع و انتظار ردود الفعل خاصة من المستعملين و المنافسة، خلال هذه المرحلة فان المؤسسة الناشئة بحاجة إلى المرافقة و هي مطالبة بالبحث عن الحاضنات و مسرعات الأعمال التي تسمح لها بالتحكم الجيد خاصة في التنظيم الداخلي لها و كذلك تساعدها على التكيف مع المنافسة في السوق). و هنا يبرز دور المستثمرين رعاة الأعمال، فالمؤسس ينطلق بتمويل ذاتي لمشروعه و إذا حقق النجاح يبحث عن الممولين في هذه المرحلة، إن التكاليف التي تميز هذه المرحلة تتمثل في تكلفة إعداد النموذج المقدم للسوق و تشمل تكاليف المصممين، البرمجيات المستعملة، تكاليف الحقوق الفكرية في حالة استعمال برمجيات مساعدة لسير النموذج المعد، تكاليف الاستشارات المالية و المحاسبية، تكاليف أخرى تشغيلية متعلقة بالإيجار و العتاد و التي غالبا ما يتم دمجها محاسبيا في إطار تكاليف البحث و التطوير، النسبة الأكبر من المؤسسات الناشئة تعرف فشلا خلال هذه المرحلة و قد يعود هذا الفشل إلى أسباب تقنية، كان لا يلقى النموذج القبول لدى المستهدفين مما يدفع المؤسسة إلى اعتماد نموذج مختلف و هذا ما يخلق تكاليف إضافية مثل تكلفة التخلي عن النموذج الأولي من اجل نموذج محدث، و كذلك ظهور تكاليف جديدة هي تكاليف تسويقية من اجل فهم سلوكيات

المستهدفين تجاه منتجات المؤسسة، فهي تصير مجبرة على القيام بالبحوث التسويقية و وضع خطط تسويقية تتماشى مع إمكانيات المؤسسة وتسمح لها بالتحكم في التكاليف.

إن نجاح المؤسسة في تحطى هذه المرحلة يسمح لها بالانتقال إلى مراحل متقدمة والتحول إلى مؤسسة رائدة وناجحة.

مرحلة الانطلاق الفعلي ، و تعرف هذه المرحلة بدخول منتج المؤسسة الناشئة إلى السوق بعد نجاح النموذج الأولي ويتم تسجيل المنتج لدى الهيئات الرسمية باسم المؤسس ما يكسبه ملكية فكرية للمشروع (Clarysse, 2005) ، تشكل هذه المرحلة الانطلاقة الفعلية للمؤسسة فهي مدعوة إلى الهيكلة الداخلية و تنظيم العمليات، كما انه خلال هذه المرحلة البحث عن مصادر التمويل الأكيدة و الدائمة ضرورة ملحة لضمان بقاء المشروع و نجاحه (Colombo, 2008) ، و علاوة على ذلك فان التزامات المؤسسة الناشئة سوف تزيد فهي بحاجة إلى الأصول الجديدة من اجل ضمان سيرورتها و هذه الأصول تنقسم إلى أصول ملموسة و غير ملموسة، فبالنسبة للأصول الملموسة فهي مدعو للبحث عن مبني الإدارات و التخزين والتوصيل، إضافة إلى ضرورة الحصول على تجهيزات إضافية من مكاتب و عتاد و حواسيب إضافة إلى التهيئات المتعلقة بأماكن العمل من مكاتب قاعات استقبال و اجتماعات، أما الأصول الغير ملموسة فهي تتمثل في تطوير البرمجيات و محركات البحث إضافة إلى إبرام اتفاقيات مع مؤسسات ناشئة أخرى تساعد في الترويج للمنتج الخاص بالمؤسسة، خلال هذه المرحلة كذلك تكون المؤسسة في حاجة ماسة إلى الموظفين و العمال و المبرمجين.

هذه الالتزامات الخاصة المؤسسة الناشئة تتحول إلى تكاليف تعمل على تغطيتها بداية بتكاليف التأسيس الفعلي للمؤسسة و هي مجموعة من الرسوم تدفع للسلطات المحلية من اجل التسجيل الرسمي للمؤسسة و حصولها على الوثائق الضرورية و القانونية لمزاولة نشاطاتها، كذلك هناك التكاليف الاستثمارية و التي تعني بكيفية التمويل عملية الحصول على المباني و المكاتب، إضافة إلى تكاليف العمال العاديين و المطورين للبرامج المسوقة للمؤسسة، هذا النوع من الموظفين يشكل سلاح ذو حدين للمؤسسة فهو يشكل الأساس الذي يقوي المؤسسة من جهة ، و من جهة أخرى التهديد الذي قد يرهن وجودها ، و هو ما يكلف المؤسسة الناشئة تكاليف كبيرة سواء بالأجور التي تعرض على هذا النوع من الموظفين أو التكاليف المدفوعة من اجل تسجيل براءات الاختراع للمنتجات الخاصة بالمؤسسة و كذلك مصاريف التأمين عليها. خلال هذه المرحلة تلجأ المؤسسة إلى البحث عن ممولين للمشروع و ذلك عن طريق القروض أو إعانات الدولة ما يدفعها إلى الاستعانة بالخبراء الماليين و المحاسبين، خاصة من اجل إعداد القوائم و التقارير المالية ما يزيد نوع جديد من التكاليف متمثلة في التكاليف الاستشارية (Lerner, 2007) ، في هذه المرحلة تصبح المؤسسة الناشئة ناشطة تحقق نتائج ما يجبرها على دفع ضرائب و رسوم ما يشكل أعباء جبائية للمؤسسة.

المرحلة الرابعة و تتمثل في تطور المؤسسة و وصولها إلى الأسواق المالية، فادا صادف و حققت المؤسسة النجاح المنشود و التطور المستمر فإنها ستتوجه مباشرة إلى بورصة الأوراق المالية و ذلك للحصول على موارد اكبر من رؤوس الأموال مما يكسبها سمعة مالية جيدة تسمح لها الحصول مستقبلا على الموارد الضرورية التي تساعد على التوسع و تطوير منتجاتها الحالية (Bertoni, 2012) و هذا ما يكلف أعباء إضافية و جديدة على المؤسسة. فبالإضافة إلى الزيادة في التكاليف التشغيلية والرأسمالية فان المؤسسة مستقبلا ستتعامل مع مساهمين ومكاتبين وهذا ما يعني طرح مشكلة الوكالة (Ueda, 2004) ، والتكاليف المتعلقة بها، إضافة إلى ظاهرة عدم التمايز في

المعلومة والتكاليف الواجب تحملها من التخفيف من هذا التمايز. الشركة ستتحول إلى مجموعة من العقود بين الموظفين والمالكين والمساهمين (Coase, 1937)، وهذا يبرز نوع جديد من التكاليف وهي تكاليف العقود بعد دخول المؤسسة إلى الأسواق المالية تصبح خاضعة للتنقيط من طرف المكاتب الخاصة، ما يدفعها لتحمل تكاليف إضافية متعلقة بالاستشارات المالية، وهذا مع ذكر تكاليف التأمين والأعباء الضريبية.

التطور الذي تعرفه المؤسسة سي طرح مشكل تنظيمي متعلق في كيفية الاحتفاظ بالموظفين القداماء والتميزين، ما يحتم على المؤسسة التعامل مع هذا النوع من الموظفين بخصوصية، وذلك بمنح امتيازات وأجور ضخمة من اجل ضمان ولائهم وعدم تحولهم إلى منافسين أو الانتقال إلى المنافسين و هذا ما يزيد في تكاليفها التشغيلية.

4. اقتراح نموذج تحليل وحساب التكلفة في المؤسسات الناشئة في الجزائر

تعددت نماذج تحليل التكلفة بالنسبة للمؤسسات وقد اهتمت أغلبها بتحليل تكلفة المؤسسات الصناعية من خلال طرقها المختلفة (الأقسام المتجانسة، التكلفة المباشرة، طريقة التكلفة على أساس النشاط، طريقة تكلفة الوحدة المضافة) والتجارية (طريقة التكلفة المتغيرة، التحميل العقلاني، التكلفة الحدية)، غير أن المؤسسات الصغيرة ولا سيما المؤسسات الناشئة فخصوصيتها تحتاج إلى أدوات تحليل مناسبة لطبيعتها ومن بين هذه الطرق، طريقة التكلفة ذات البعد التسويقي .

1.4. نظرية تكلفة المؤسسات الناشئة

ما يميز تكاليف المؤسسات الناشئة أنها صعبة للتحكم فيها وارتفاعها في بداية النشاط، وتنبع مميزات تكلفتها من الخصائص المميزة لها والتي نلخصها على النحو التالي:

-مؤسسات فنية مبتكرة لها فرصة نمو عالية؛

-خطر الفشل مرتفعة بالمقارنة مع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التقليدية؛

-بحاجة إلى تمويل وتكنولوجيا حديثة، غالبًا ما يكون موضوعًا لجمع الأموال، وفرصة لتعويض الاستيراد؛

-حجم صغير وعدم وضوح هيكلها التنظيمي وعدم وجود نمط تسييري واضح؛

-تكون في حالة تجريب للأفكار والتكنولوجيا، وحتى بالنسبة للمنتجات؛

-تتطلب المزيد من الوقت لتطوير وفرض نفسها، وتحتاج إلى مرافقة تسييرية وتشجيع من الحكومة.

نستشف من خلال هذه الخصائص المميزة للمؤسسات الناشئة، أن تكاليفها تكون مرتفعة في بداية النشاط ناهيك عن عدم التحكم فيها، ويمثل هذا من الناحية التسيير المالي حالة من حالات الخطر، وقد يزيد ذلك عدم توفر إطار محاسبي كفؤ قادر على ضبط الإطار المحاسبي (نظام المعلومات المحاسبي) لإستراتيجية المؤسسة الناشئة.

إن فهم الإطار النظري الذي تقوم عليه نظرية محاسبة التكاليف، يمكن المحاسبين من بلورة إطار لمعالجة وتحليل تكاليف المؤسسة الناشئة

بالكيفية التي تمكنها من نجاح استراتيجيتها، ونلخص أبعاد نظرية محاسبة التكاليف للمؤسسات الناشئة فيما يلي:

1.1.4. مدخلات نظرية محاسبة تكاليف المؤسسات الناشئة:

أهم المدخلات التي تميز نظرية محاسبة تكاليف المؤسسات الناشئة هي: المدخل الاقتصادي (معدل نمو أسي) والسلوكي (تمويل تساهمي) والتنبؤي (معدل الخطر مرتفع) والمنطقي (عدم وضوح النموذج التشغيلي) والتحليلي (حالة تجريب، انطلاق في تجسيد أفكار) .

2.1.4. منهج نظرية محاسبة تكاليف المؤسسات الناشئة:

تعتمد هذه النظرية المحاسبة على المنهج الاستنباطي أكثر من اعتمادها على المنهج الاستقرائي، بسبب حداثة هذا النوع من المؤسسات والتي تعتمد على النشاطات الحديثة التي تتطلب تكنولوجيا وكفاءات غير تقليدية.

3.1.4. نموذج نظرية محاسبة تكاليف المؤسسات الناشئة:

النموذج المناسب لهذه النظرية هو نموذج نظام المعلومات المشتق من النموذج العلمي القائم على النموذج التجريبي، وذلك بسبب عدم التحكم في التكاليف في مرحلة الانطلاق، وتفاقم اخطار الفشل، مما يتطلب تطوير نظام معلومات محاسبي للتحكم أكثر والحد من الأخطار.

4.1.4. نظرية محاسبة تكاليف المؤسسات الناشئة:

تعتمد بشكل أساسي على النظرية المعيارية فيما يتعلق بالمدخل الاقتصادي والمنطقي والتنبؤي والتحليلي، بينما تركز على النظرية الإيجابية فيما يتعلق بالمدخل السلوكي.

2.4. خصائص تكلفة المؤسسات الناشئة:

تختلف خصائص طبيعة التكلفة في المؤسسات الناشئة، وذلك بسبب نوعية القطاع الذي تنتمي إليه هذه المؤسسات، فهي تشترك جميعها في خصائص مميزة عن المؤسسات التقليدية الأخرى غير أنها تنشط في قطاعات مختلفة تجعل لكل قطاع منظور مختلف للتكلفة، ويمكن أن نوضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الجدول 2: خصائص التكلفة لدى بعض قطاعات المؤسسات الناشئة

قطاع المؤسسات الناشئة			التكلفة
الصحة	عالية التقنية	رقمية	
مرتفعة جدا	مرتفعة جدا	مرتفعة	التكلفة الثابتة/ التكلفة غير المباشرة
مرتفعة	منخفضة	منخفضة جدا	التكلفة المتغيرة / التكلفة المباشرة
مرتفعة جدا	مرتفعة	مرتفعة نوعا ما	التكلفة الوسطية / الكمية صغيرة
متوسطة	منخفضة	~ صفر	التكلفة الوسطية / الكمية كبيرة

المصدر: من اعداد الباحثين

طبيعة النشاط المتبني من طرف المستثمر هو الذي يحدد حجم التكاليف المتحملة، و نرى ان قطاع الصحة و التقنية العالية يحتاج الى تكاليف ثابتة كبيرة، و ذلك بسبب ارتفاع تكلفة التكنولوجيا المعتمدة، غير ان التكاليف المتغيرة تكون معقولة الى حد ما باختلاف اقطاع الصحي، و على العموم فان التكلفة المتوسطة تكون صغيرة الى معدومة و هو ما يعطي الميزة التنافسية لهذه المؤسسات.

1.2.4. نموذج التكلفة القائمة على المزيج التسويقي (MBC):

منذ بداية الربع الأخير من القرن الماضي، ظهر تملل لدى المسيرين من دور المحاسبين³ في تنفيذ استراتيجية المؤسسة⁴، فابتدع اليابانيون طريقة لتحليل التكلفة سميت بطريقة التكلفة المستهدفة، وقد تجاوزوا بها الأساس المحاسبي الذي تقوم عليه المحاسبة التحليلية.

طريقة التكلفة القائمة على المزيج التسويقي (MBC)، جاءت استجابة لأعمال المسيرين والمسوقين ومراقبي التسيير ابتداء من اعمال مايكل بورتر ونظرية سلسلة القيمة، والتوجهات التسويقية التي تتوجه نحو خلق القيمة للزبون (CRM)، وإستراتيجية المحيط الأزرق، بالإضافة إلى تقرير دراسة الجمعية الفرنسية لمدراء المالية ومدراء مراقبة التسيير لسنة 2010 الذي بين أن الاهتمام بالجانب الاستراتيجي للمؤسسة يعتبر أهم عنصر في مراقبة التسيير⁵.

لقد وُجِّهت أغلب طرق تحليل التكلفة إلى المؤسسات الصناعية الكبيرة، وتتطلب هذه الطرق توفير إمكانيات مالية لتصميم وتطوير نظام معلومات محاسبي متكامل ERP يسمح بتطبيق هذه الطرق التي تحتاج إلى معالجة آلية للبيانات المحاسبية، على غرار ABC و UVA، أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فتعيقها الامكانيات المالية في ذلك، مما تضطر لمعالجة وتحليل تكاليفها وفق أنظمة لا تتناسب مع حجمها، ناهيك عن عدم قدرة الكادر المحاسبي على بلورة نظام مناسب لتحليل هذه التكاليف، والشكل التالي يبين النماذج المختلفة لتحليل التكلفة.

الجدول 03: طرق تحليل التكلفة

المؤسسة			تحليل التكلفة
الناشئة	الصناعية	التجارية	
التكلفة القائمة على المزيج التسويقي (MBC)	الاقسام المتجانسة التكلفة المباشرة ABC, UVA	التكلفة الهامشية التحميلا لعقلاني	نموذج التحليل
التسويقية والهيكلية	مباشرة وغير مباشرة	متغيرة وثابتة	نوع التكلفة

المصدر: من اعداد الباحثين

³ قامت بعض الدول بتطوير الأعمال المحاسبية بخلق تخصصات أخرى إضافة لوظيفة الخبير المحاسبي (CA)، منها وظيفة خبير محاسب إدارة الأعمال (Comptable Managérial Agrée) لمعالجة مشكل عدم ملائمة خصوصية العمل المحاسبي القائم على إعداد القوائم المالية ومراقبتها وتحليلها لاحتياجات المسيرين لكفاءات تقنية محاسبية لمسايرة التوجهات الاستراتيجية.

⁴ تعتمد المؤسسات الصينية نموذج التكلفة المباشرة في تحديد اسعار منتجاتها التي توائم استراتيجية اقتصاديات الحجم والتي يكون تأثير التكاليف غير المباشرة غير ملحوظ، فكلمت أرتفع الانتاج انخفضت تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة إلى حدود الصفر.

⁵ DFCG, Le contrôle de gestion : Quels rôles ?, Quelles compétences?, Quelles évolutions ?, Regard croisés sur les pratiques au niveau international, Les e-cahiers techniques de la DFCG, Avril 2010, Page 31.

1.1.2.4. التكلفة القائمة على المزيج التسويقي (MBC): طريقة لتحليل تكاليف الشركات الصغيرة الحجم، بما في ذلك الشركات الناشئة، حيث تنقسم التكاليف إلى نوعين، التكاليف الهيكلية والتكاليف التسويقية.

2.1.2.4 التكاليف الهيكلية: وهي التكاليف المتعلقة برأس المال المادي والنفقات المتعلقة بهيكل المؤسسة، والتي ليست ارتباط مباشر بالعملية التسويقية، أي أنها ليست لها صلة مباشرة بنشاط المشروع، والتي يجب أن تكون متاحة قبل إنطلاق النشاط التسويقي؛ هي مزيج من التكاليف غير المباشرة الخارجة عن إطار التسويق والتكاليف الثابتة نسبياً (ثابتة خلال الميزانية السنوية)، وتتغير من سنة إلى أخرى بنسب بسيطة ليس لها ارتباط بمستوى النشاط التسويقي.

3.1.2.4. التكاليف التسويقية: التكاليف المتعلقة بعناصر المزيج التسويقي (المنتج، المكان، الترويج، السعر)

2.2.4. تحليل التكلفة القائمة على المزيج التسويقي

1.2.2.4. هيكل التكاليف: تعتمد هذه الطريقة على استخراج التكاليف المرتبطة بخلق قيمة للزبون والمتمثلة في عناصر المزيج التسويقي، فكل الأنشطة المختلفة للمؤسسة يجب أن تبرر تكلفتها من خلال القيمة التي تخلقها لدى الزبون وإلا كانت تكاليف بلا معنى يجب حذفها. والتي نلخصها من خلال الجدول التالي:

الجدول 04: التكاليف المرتبطة بعناصر المزيج التسويقي المتعارف عليها

المزيج التسويقي	طبيعة التكلفة
المنتج	السلعة، التعبئة والتغليف، مراقبة الجودة، الضمان
المكان	التوزيع، النقل، دعم المبيعات
الترويج	الاعلان، الإشهار، خدمة الزبون، الاتصال، العلامة
السعر	التخفيضات، الخصومات، الحسومات، قرض الزبون، كيفية الدفع

المصدر: من اعداد الباحثين

لحساب سعر التكلفة القائم على المزيج التسويقي، نقتح جدول التوزيع التسويقي وجدول التوزيع الهيكلي لتحديد سعر التكلفة الإجمالي:

الجدول رقم 05: توزيع التكاليف حسب الطبيعة في المؤسسات الناشئة

سعر التكلفة الهيكلية			سعر التكلفة التسويقية		
350	التكاليف الإدارية		1500	تكلفة المنتج	
	200	احور موظفي الإدارة العامة		400	تكلفة المواد الأولية المستعملة
	150	+ المصاريف		1100	+ المصاريف
	20	التأمين		1000	التصنيع
	60	الإنترنت والهاتف		30	مراقبة الجودة
	70	الكهرباء		70	التعبئة والتغليف

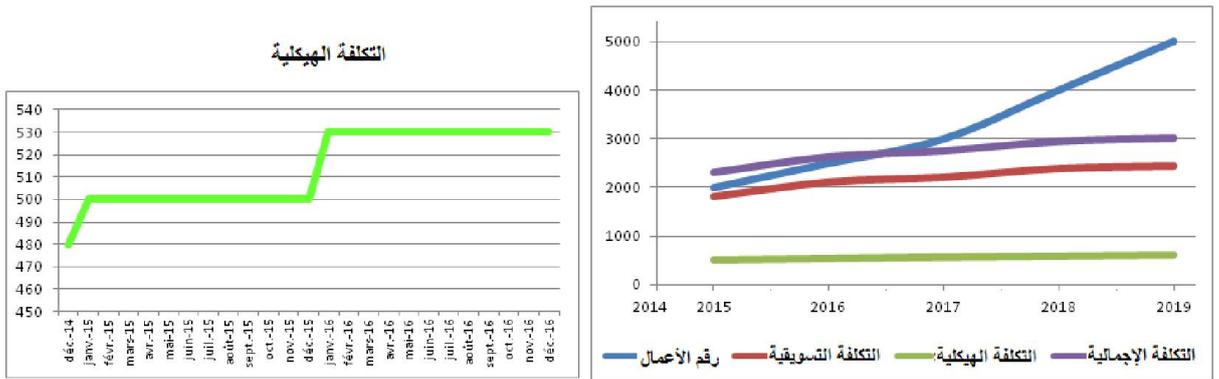
النموذج الامثل لتحليل التكلفة في المؤسسات الناشئة (حالة الجزائر)

150	الاهتلاكات		600	تكلفة التوزيع	
	100	الممتلكات، المعدات والتجهيزات		200	التوزيع
	50	الشبكات وتجهيزات الإعلام الآلي		100	النقل
100	تكلفة الصيانة والأمن			300	التخزين
	20	التنظيف	270	تكلفة الترويج	
	50	الصيانة والإصلاح		50	الدعاية والإعلان
	30	الحراسة والأمن		150	الإشهار
600	التكلفة الهيكلية			70	خدمة الزبون
			60	تكلفة التسعير	
				30	التخفيضات
				20	تكلفة قرض الزبون
				10	تكلفة طريقة الدفع
			2430	التكلفة التسويقية	

المصدر: من اعداد الباحثين

المؤسسات الناشئة ولدت في بيئة اقتصادية تمتاز بالتنافسية في ظل اقتصاد السوق، و احسن حل لوضع نظام حساب التكاليف هو طريقة تكلفة الوحدة و التي تعتمد على التكاليف التسويقية كعنصر أساسي، و نلاحظ من حيث تحليل الجداول كيف ان التكاليف التسويقية ضعف تكاليف الهيكلية، و على المؤسسات الناشئة اخذ هذا المتغير بعين الاعتبار.

الشكل 2: أنواع التكاليف التي تتحملها المؤسسة الناشئة



المصدر: من اعداد الباحثين

هناك فرق واضح بين التكاليف التسويقية و الهيكلية، و على المؤسسة حسن اختيار المزيج التسويقي الذي يضمن لها امتصاص الجزء الأكبر من التكاليف الثابتة و التي تمثل الجزء الأهم، و طريقة التكلفة المستهدفة تكون الاحسن.

2.2.2.4 تحليل التكاليف: نقدم المثال التوضيحي التالي حتى يمكن تبين الجانب التحليلي لطريقة التكلفة القائمة على المزيج

التسويقي، حيث نلاحظ في السنة الأولى والثانية أن المؤسسة الناشئة تتحمل خسائر، وهذا حال المؤسسات الناشئة في السنوات الأولى، ثم ابتداء من السنة الثالثة بدأت في تحقيق الأرباح.

الجدول 5: نموذج تحليل العائد الصافي في المؤسسات الناشئة

السنة	رقم الأعمال	التكلفة التسويقية	هامش التكلفة التسويقية	التكلفة الهيكلية	هامش التكلفة الهيكلية	التكلفة الإجمالية	العائد الصافي
2015	2000	1800	200	500	1500	2300	-300
2016	2500	2100	400	530	1970	2630	-130
2017	3000	2200	800	560	2440	2760	240
2018	4000	2380	1620	580	3420	2960	1040
2019	5000	2430	2570	600	4400	3030	1970

المصدر: من اعداد الباحثين

التكلفة التسويقية = هامش التكلفة الهيكلية : التكلفة التي يمكن للمؤسسة أن تضبط ميزانيتها هي التكلفة الهيكلية لأنها تكلفة مستقرة على مستوى السنة المالية، فأجور الإداريين تضبط خلال الميزانية السنوية، فبعد تقدير الكميات المراد انتاجها وبيعها خلال السنة يمكن الحصول على هامش التكلفة الهامشية، عند تحديد هذا الهامش الذي يعتبر الحد الذي تركز عليه المؤسسة لتحديد تكلفتها التسويقية، عند تساوي هامش التكلفة الهيكلية والتكلفة التسويقية تكون المؤسسة في حالة تعادل، لا تحقق ربح ولا تتحمل خسارة، في هذا المستوى على المحاسب أن يوضح للمسيرين أثر إي تكلفة إضافية على عوائد المؤسسة، فيجب أن يبين مردودية التكاليف المضافة، باعتبارها قيمة موجهة للزبون، وعلى المؤسسة أن ترتقب عوائد إضافية على كل نشاط تسويقي تتحمل المؤسسة تكلفته.

$$\text{هامش التكلفة الهيكلية} = \text{التكلفة التسويقية}$$

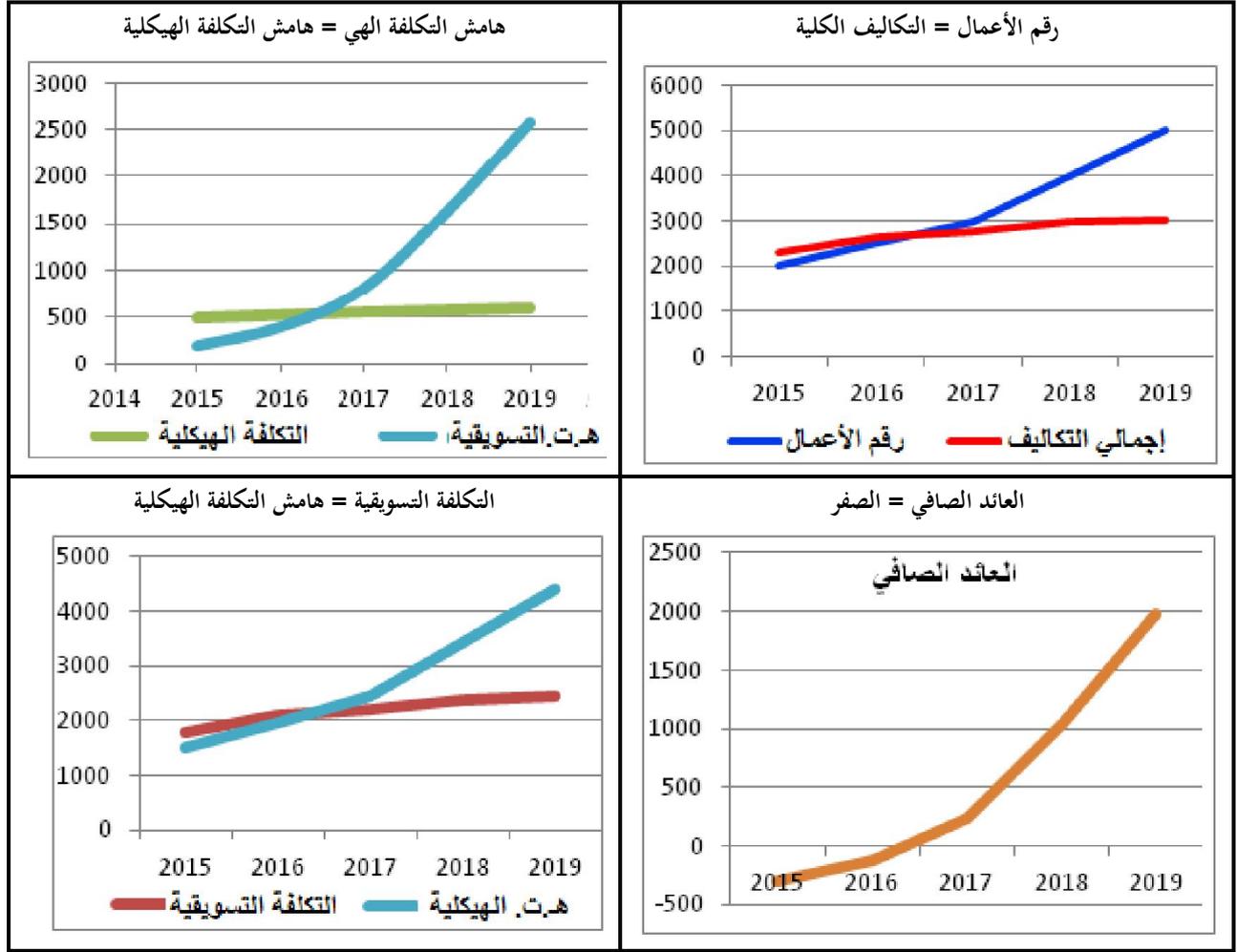
$$\text{رقم الأعمال} - \text{التكلفة الهيكلية} = \text{التكلفة التسويقية}$$

$$\text{(الكمية X سعر بيع الوحدة)} - \text{التكلفة الهيكلية} = \text{(الكمية X التكلفة التسويقية للوحدة)}$$

$$\text{التكلفة التسويقية للوحدة} = \text{(الكمية X سعر بيع الوحدة)} - \text{التكلفة الهيكلية} / \text{الكمية}$$

وبذلك يمكن للمحاسب معرفة التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من خلال تحديد الكمية المنتجة.

الشكل 3: منحنيات تحليل التكاليف و العوائد في المؤسسات الناشئة



المصدر: من اعداد الباحثين بناء على معطيات الجدول 05

المؤسسات الناشئة وفق هذا النموذج يجب ان تبحث عن عتبة مردوديتها اعتمادا على التكاليف التسويقية، ونلاحظ من خلال البيانات انها قادرة على تحقيقها خلال سنتين فقط، و هذا مؤشر جيد ليس فقط بالنسبة للمالك او المسير و انما كذلك بالنسبة للمستثمرين المحتملين.

5. الخاتمة

يعتبر مفهوم التكلفة عنصر اساسي في أي عمل متعلق بدراسة الجدوى الاقتصادية، فكل حامل لفكرة مشروع وقبل البحث عن المصادر التمويلية عليه تحديد قيمة المخصصات الواجب توفيرها من اجل تغطيتها وذلك بوضع تصور وتنبؤ بمختلف التكاليف التي سوف يتحملها المشروع،

ان الاختلاف الموجود بين طريقة دخول ونمو المؤسسات الكلاسيكية والناشئة قد القى بظلاله على هيكله التكاليف في المؤسسات الناشئة، هذه الأخيرة تتميز بتسارع كبير في مراحل حياتها ما يطرح مشكل توزيع التكاليف على كل مرحلة وقد توصلنا الى النتائج التالية:

- منحني تطور المؤسسات الناشئة يختلف عن المؤسسات العادية.

- المؤسسات الناشئة لا تحتاج الى أصول مادية كبيرة في مرحلة الانشاء وعلى عكس ذلك فهي بحاجة الى الأصول المعنوية وهو ما يطرح إشكالية تقييمها.
- على عكس المؤسسات الكلاسيكية، المؤسسات الناشئة لا تتحمل تكاليف كبيرة في المراحل الأولى، بل تتزايد طرديا مع تطور النشاط.
- هذا النوع من المشاريع يتناسب مع المستثمرين الصغار لأنه لا يتطلب رؤوس أموال كبيرة ويمكن تمويله مبدئيا بالطرق البسيطة.
- هذا النوع من المؤسسات يعرف تكاليف ثابتة صغيرة وعلى العكس فان التكاليف المتغيرة تكون كبيرة وذلك تناسباً مع نشاطها ورقم اعمالها.
- وعليه فان نظام حساب التكاليف في المؤسسات الناشئة يختلف عن نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العادية، فهي تتميز بالديناميكية والتنوع، ما يصعب عملية وضع نموذج واحد على كل منتجات المؤسسة، ومنه فان الاقتراحات المقدمة لهذا النوع من المنشآت:
- هذه المنشآت مدعوة لاستعمال الطرق الحديثة لحساب التكاليف التي تكون مبنية على تكاليف التوزيع، مثل طريقة التكاليف المستهدفة بما يتناسب وطموحاتها السوقية والمالية.
- ضرورة تبني نظم لحساب التكاليف وكذلك نظام يقظة بهدف الى توقع التكاليف المستقبلية.
- تبني نظم مراقبة التسيير لدراسة الانحرافات وتصحيح الاستراتيجيات الموضوعة.
- خلق خلية للمحاسبة في المؤسسات الناشئة وإعطائها الهامة المناسبة.

6. قائمة المراجع:

● المقالات:

- Vesper, K.H. (1990) : New Venture Strategies, 2nd ED, Englewood Cliffs, NJ: Prentice hall.
- Littunen, H., & Miettinen, M. (2013). Factors contributing to the success measured by two dimensions or multi dimensions in micro startup firms. *Entrepreneurship Research Journal*, 20.
- Salamzadeh, A. (2015 a). Innovation Accelerators: Emergence of Startup Companies in Iran. In *60th Annual ICSB World Conference June*. UAE (pp. 6- 9).
- Clarysse, B., & Bruneel, J. (2005). *Nurturing and Growing Innovative Start-ups : The Role of Policy as Integrator*. Gent: IWT Observatory.
- Salamzadeh, A. (2015 b). New Venture Creation: Controversial Perspectives and Theories. *Economic Analysis*, 48(3/4)
- Freear, J., Sohl, J. E., & Wetzel, W. (2002). Angles on angels: financing technology-based ventures- a historical perspective. *Venture Capital: An International Journal of Entrepreneurial Finance*, 4(4), 275-287.
- Claes, Thibaut ; Quel est le rôle des fonds publics dans l'investissement en Venture Capital, *Master de spécialisation en gestion des risques financiers ; : HEC-Ecole de gestion de l'Ulg ; 2015-2016,p 10*
- Brush, C. G., Carter, N. M., Gatewood, E. J., Greene, P. G., & Hart, M. M. (2006).The use of bootstrapping by women entrepreneurs in positioning for growth.*Venture Capital*, 8(1), 15-31.
- Salamzadeh, A. (2015 a). Innovation Accelerators: Emergence of Startup Companies in Iran. In *60th Annual ICSB World Conference June*. UAE (pp. 6- 9).
- Manchanda, K., & Muralidharan, P. (2014, January). Crowdfunding: a new paradigm in start-up financing. In *Global Conference on Business & Finance Proceedings* (Vol. 9, No. 1, pp. 369-374) Institute for Business & Finance Research.
- Clarysse, B., & Bruneel, J. (2005). *Nurturing and Growing Innovative Start-ups : The Role of Policy as Integrator*. Gent: IWT Observatory
- Colombo, M. G., & Piva, E. (2008). Strengths and weaknesses of academic startups: a conceptual model. *Engineering Management, IEEE Transactions on*, 55(1), 37-49.
- Lerner, J., & Watson, B. (2007). *The Public Venture Capital Challenge: The Australian Case*.Harvard University.
- Bertoni, F., Croce, A., & Guerini, M. (2012). *The effectiveness of public venture capital in supporting the investments of European young high-tech companies*. Pisa
- Ueda, M., 2004. Banks versus venture capital: project evaluation, screening, and expropriation. *Journal of Finance* 59, 601–621.
- Coase, R. (1937). La nature de la firme. *Revue Française d'Economie* 2 (1) : 139-140, 1987.
- DFCG,*Le contrôle de gestion : Quels rôles ?, Quelles compétences?, Quelles évolutions ?, Regard croisés sur les pratiques au niveau international*, Les e-cahiers techniques dela DFCG, Avril 2010, Page 31.

● مواقع الانترنت:

- <https://www.ennaharonline.com>
- <https://www.mpt.gov.dz/fr/content/parcs-technologiques>, Consulté le 07/11/2020 à 13.00.
- <https://www.eadn.dz/fr/nos-missions/>, consulté le 20/08/2020 à 22.15.

● القوانين و التشريعات

- الجمهورية الجزائرية، تقرير الجزائر الإلكترونية 2013، اللجنة الإلكترونية، ديسمبر 2008.
- المادة 33 من قانون رقم 20-70 المؤرخ في 4 جويلية سنة 2020، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020.
- المادة 37 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020.
- المادة 68 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020.