

أثر اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعم إستراتيجية على تخفيض تكاليف
المنتجات الخضراء - دراسة حالة مؤسسة Nafit paper بولاية سطيف-

Adopt Green Target Cost as a Strategic Pillar and its Impact on Reducing
Green Product Costs - Nafit Paper Foundation Case Study in Setif State-

مساط سمية¹، كروش صلاح الدين²

MESSAT Soumia¹, KERROUCHE Salah Eddine²

¹ مخبر دراسات إستراتيجيات التنوع الاقتصادي لتحقيق التنمية المستدامة، المركز الجامعي عبد الحفيظ
بوالصوف ميلة (الجزائر)، s.messat@centre-univ-mila.dz

² مخبر دراسات إستراتيجيات التنوع الاقتصادي لتحقيق التنمية المستدامة، المركز الجامعي عبد الحفيظ
بوالصوف ميلة (الجزائر)، s.kerrouche@centre-univ-mila.dz

تاريخ النشر: 2022/10/14

تاريخ القبول: 2022/09/22

تاريخ الاستلام: 2022/07/13

ملخص:

تهدف الدراسة أساسا إلى التعرف على التكلفة المستهدفة الخضراء، وأثر اعتمادها كدعم إستراتيجية على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء، ثم إسقاط الجانب النظري للبحث على واقع مؤسسة (Nafit paper)، باستخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لعرض الحقائق.

توصلت الدراسة إلى أن اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعم إستراتيجية يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء بمؤسسة (Nafit paper) الأمر الذي يدعم الإستراتيجية الأهم للتنافس "قيادة التكلفة" بالإضافة لتقديم منتج صديق للبيئة مميز بجودته وبالتالي توليد الطلب عليه وزيادة الكميات المنتجة منه وصولا للإنتاج المخطط الذي تطمح له المؤسسة وهذا ما يكسبها ميزة تنافسية في السوق. كلمات مفتاحية: تكلفة مستهدفة خضراء، تخفيض التكاليف، منتجات خضراء، عملاء.

تصنيفات JEL : M41؛ L13؛ M37؛ M31

المؤلف المرسل: سمية مساط، الإيميل: s.messat@centre-univ-mila.dz

Abstract:

The study aims primarily at identifying the green target cost, the impact of its adoption as a strategic pillar on reducing the costs of green products, and then dropping the theoretical aspect of the research on the reality of the (Nafit paper), using the descriptive and analytical approach to presenting the facts.

The study found that the adoption of the green target cost as a strategic pillar affects the reduction of the costs of the green products of (Nafit Paper), which supported the most important strategy of competitiveness "cost leadership" in addition to providing a quality environmentally friendly product and thus generating demand for it and increasing the quantities produced therefrom in order to reach the planned production that the enterprise aspires and this gains it competitive advantage in the market.

Keywords: Green target cost, Cost reduction, Green products, Customers.

JEL Classification Codes: M41; L13; M37; M31

1. مقدمة :

في ظل التطورات المتلاحقة في العالم وفي بيئة التصنيع الحديثة وما يعترها من تلوث، الأذواق المتغيرة للعملاء وظروف العولة التي جعلت العالم قرية صغيرة، تتنافس المؤسسات الاقتصادية عالميا ومحليا لكسب أكبر قدر من العملاء عن طريق تقديم منتجات ذات جودة وبأقل التكاليف لتدعيم قدرتها التنافسية والمحافظة عليها، حرصا على ذلك جعلت المؤسسات الاقتصادية ضمن حلقة اهتمامها البحث عن بدائل أو تطوير الموجود لديها من معدات أو منتجات لتكون صديقة للبيئة دون المساس بوجودتها نظرا لمواجهتها للضغوط الإستراتيجية والتنظيمية، بالإضافة لرغبتها كذلك في الحد من تأثيراتها على البيئة من خلال مسؤولياتها تجاه البيئة الاقتصادية، بهذا تعين على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التوجه لإنتاج المنتجات الخضراء.

مما لاشك فيه أن ارتفاع تكاليف المنتجات الخضراء مشكلة تتميز بها هذه الأخيرة مقارنة بالمنتجات التقليدية، وتبع ذلك دعت الحاجة اليوم إلى تغيير المنهجية المتبعة عند تحديد تكاليف المنتجات الخضراء، وعليه أصبح من الضروري التخطيط أكثر فأكثر لدورة حياة المنتج الأخضر في

وقت اتخاذ قرار التخطيط وتصميمه، وبما أن مؤسسة (Nafit paper) جزء من المؤسسات الاقتصادية الخضراء التي تتأثر بالمنافسة وتسعى لتخفيض تكاليف منتجاتها، فلا بد لها من اعتماد تقنيات حديثة ومتطورة لإدارة وتخفيض تكاليف منتجاتها سعياً لدعم تنافسيتها وضمان بقائها في السوق، لعل التكلفة المستهدفة الخضراء أحد أهم التقنيات التي أثبتت نجاحها في هذا الشأن.

1.1 إشكالية البحث:

من خلال ما تقدم ارتأينا طرح التساؤل المحوري التالي:

ما أثر التكلفة المستهدفة الخضراء على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في ظل

اعتمادها كدعامة إستراتيجية في مؤسسة (Nafit paper)؟

يتفرع عن هذا التساؤل المحوري مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي كالآتي:

- ما أثر الاهتمام برغبات العملاء خلال مرحلة التصميم على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)؟
- ما أثر قيادة السعر للتكلفة على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)؟
- ما أثر تفاعل فرق العمل متعددة الوظائف والاختصاصات على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)؟

2.1 فرضيات البحث:

على ضوء التساؤل المحوري والأسئلة الفرعية يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

- الاهتمام برغبات العملاء خلال مرحلة التصميم يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)؛
- قيادة السعر للتكلفة يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)؛
- تفاعل فرق العمل متعددة الوظائف والاختصاصات يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper).

3.1 أهداف البحث:

تهدف الدراسة أساسا إلى دراسة أثر اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعامة إستراتيجية على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)، فضلا عن السعي لتحقيق عدة أهداف منها: إبراز مفهوم المنتجات الخضراء وتكاليفها، لاسيما تبيان المرتكزات المعرفية للتكلفة المستهدفة الخضراء، بالإضافة للفت نظر المؤسسات الاقتصادية والمبحوثة خصوصا لأهمية متغيري الدراسة، ومحاولة حث الإدارات على اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء وأثرها على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء.

4.1 أهمية البحث:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تتناوله وذلك بإبراز القيمة المعرفية للمهتمين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول التكلفة المستهدفة الخضراء، من خلال إمكانية اعتمادها كأداة حديثة فعالة من حيث التكلفة تساعد المؤسسات الاقتصادية على تحقيق المتطلبات الصناعية المعاصرة بتقديم منتجات خضراء صديقة للبيئة ذات جودة بأقل تكلفة.

5.1 منهج البحث:

في إطار محاولة تحقيق أهداف الدراسة وإثبات صدق فرضيتها تم الاعتماد على المنهج الوصفي من أجل الوصول إلى أهداف محددة إزاء اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء في تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء، ومن ناحية أخرى المنهج التحليلي الذي يضيف على الدراسة الصفة العلمية ويسمح بتحليل بيانات المؤسسة (Nafit paper).

6.1 الدراسات السابقة:

1.6.1. دراسة Malone (2015) بعنوان "Cost Management Tools for The Sustainable Firm Environmentally": هدفت إلى تطوير مجموعة متنوعة من الأدوات المصممة لتحديد الأنشطة البيئية ذات الموارد المتعددة لمساعدة المؤسسة في سعيها لتحقيق مستويات أعلى من النضج في الاستدامة البيئية، وقد خلصت الدراسة إلى أن المؤسسة لديها حافز للنظر استراتيجيا في تطبيق مبادرات الاستدامة البيئية في عملياتها، سواء كانت تواجه المؤسسة ضغوط تنظيمية أو تتوقع تغيير في هذه الأخيرة أو في ظروف السوق، أو تتوقع وفورات محتملة في التكاليف من خلال دمج موارد فعالة من حيث التكلفة في عملياتهم التجارية، وغالبا ما يكون الخيار المستدام بيئيا هو الأفضل.

أثر اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعامة إستراتيجية على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء

- دراسة حالة مؤسسة Nafit paper بولاية سطيف-

2.6.1. دراسة منال جبار سرور دعاء أحمد عبد الرضا (2017) بعنوان "التكامل بين التكلفة المستهدفة الخضراء وهندسة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية": هدفت إلى إيجاد الحلول المناسبة التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية والتي من أهمها هو وجود عدد كبير من المنتجات المنافسة للمنتجات المحلية بالإضافة إلى المشاكل البيئية المرتبطة بالمنتج، من خلال استخدام التقنيات الكفوية الحديثة التي تم توجيهها مؤخرا لخدمة القضايا البيئية والتي تتمثل بتقنية التكلفة المستهدفة الخضراء فضلا عن هندسة القيمة، وتوصلت إلى أن التكلفة المستهدفة الخضراء وهندسة القيمة من التقنيات المهمة للتحكم بالمنتج خلال المراحل الأولية للإنتاج، والتي ينتج عنهما العديد من الأفكار لخفض التكلفة المبدئية لمكونات المنتج وفق التصميم الأولي والذي يراعي الجوانب البيئية.

3.6.1. دراسة Rajaa Sadiq Bijan (2021) بعنوان "How to use the Targeted Cost of

Green Products to Achieve Contemporary Requirements": هدفت إلى التعرف على تقنية التكلفة المستهدفة وآلياتها تطبيقها في صناعة المنتجات الصديقة للبيئة، من أجل الوصول إلى توفير المعلومات اللازمة التي تساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة الخضراء سعيا لتحقيق الميزة التنافسية، وقد خلصت الدراسة بأن تقنية التكلفة المستهدفة الخضراء هي أنسب تقنية لإنتاج منتجات خضراء، وتحويل السخان الكهربائي إلى السخان الصديق للبيئة يحقق توفير الوقت بنسبة 34% من الإنفاق.

4.6.1. دراسة حسام محمد علي العويد، إلهام مهدي الكناني (2022) بعنوان "التكامل بين إدارة الجودة والتكلفة المستهدفة الخضراء لتحسين قيمة المنتج": هدفت إلى تعزيز المرتكزات النظرية للتكلفة المستهدفة الخضراء، ومحاولة تطبيقها للتغلب على المشاكل البيئية من خلال تقديم منتج صديق للبيئة وبتكلفة تطابق توقعات العملاء، ولتحقيق هذا الهدف فقد اختارت الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة، وقد توصلت الدراسة إلى أهمية تخفيض وتحسين جودة المنتجات ومدى ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية باتباع التقنيات الكفوية في احتساب تكلفة منتجاتها من أجل الوصول إلى التكلفة الحقيقية لمنتج صديق للبيئة.

2. الأدبيات النظرية (The Theoretical Literature)

تسعى المؤسسات الاقتصادية ومن خلال بحثها عن الربح وتحقيق ميزة تنافسية إلى تطوير المنتجات التقليدية إلى منتجات ذات خصائص مرتبطة بالبيئة في حدود تكاليف مستهدفة وذلك باعتماد تقنيات إدارية مختلفة، إحدى هذه التقنيات هي التكلفة المستهدفة الخضراء، وقبل الخوض في مرتكزات التكلفة المستهدفة الخضراء لا بد من الوقوف على مفهوم المنتجات الخضراء، أهميتها وتكاليها، ثم التطرق لكيفية تخفيضها على ضوء اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء.

1.2 المنتجات الخضراء (Green Product)

في ظل العواقب البيئية الخطيرة للمنتجات التقليدية ومع ظهور قوانين وتشريعات تنص على ضرورة المحافظة على البيئة والعمل على زيادة وعي الزبائن بيئياً، تسعى المؤسسات الاقتصادية لتقديم منتجات خضراء صديقة للبيئة.

1.1.2 مفهوم المنتجات الخضراء (Green Product Concept):

ترى كل من دروازي وسمار بأن المنتجات الخضراء هي تلك المنتجات أقل ضرراً بالبيئة والتي تقدم منافع وفوائد شريطة أن تلبى رغبات المستهلكين بنفس درجة المنتجات التقليدية أو أحسن (دروازي و سمار، 2019، صفحة 142)، ويشير كل من ضرغام ومنال إلى أنها تلك المنتجات التي تمنع توليد النفايات بالفعل في مرحلة التخطيط بالإضافة لإمكانية إعادة تدويرها على أن تلبى هذه المنتجات رغبات العملاء وتؤدي نفس الوظائف التي تؤديها المنتجات التقليدية (ضرغام و السامرائي، 2021، صفحة 42)، هذا ما أكده كذلك العويد والكناني حيث تناولوا المنتجات الخضراء على أنها ابتكار منتجات أو عمليات إنتاج تهدف إلى معالجة المشاكل البيئية الناتجة عن دورة حياة المنتج (العويد و الكناني، 2022، صفحة 78).

وعليه يتضح لنا أن المنتجات الخضراء هي تلك المنتجات التي تتجاوز منفعتها كونها أقل تأثيراً على البيئة إلى كونها أقل استهلاكاً للموارد النادرة والطاقة.

2.1.2 أهمية المنتجات الخضراء (The importance of green products):

تبرز أهمية المنتجات الخضراء من خلال اهتمامها بتقليل التأثير السلبي البيئي، الحد من تأثير استهلاك الموارد الطبيعية، بالإضافة لخفض تكاليف التشغيل وتكاليف المسؤولية الاجتماعية، الصحة، الراحة وسلامة المجتمع (ضرغام و السامرائي، 2021، صفحة 45)، ويمكن إيجاز هذه الأهمية كالتالي (العويد و الكناني، 2022، صفحة 79):

أثر اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعامة إستراتيجية على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء

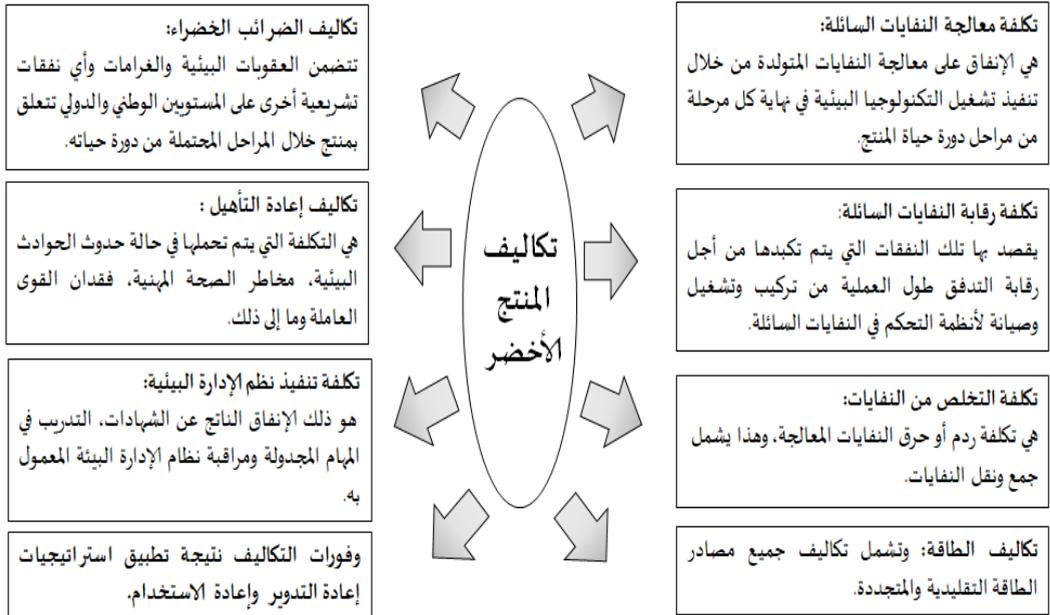
- دراسة حالة مؤسسة Nafit paper بولاية سطيف-

- تمكن المؤسسات من خفض التكاليف وزيادة الإيرادات عبر أسس الإبداع البيئي؛
- تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد والطاقة؛
- يوفر فرصة كبيرة لتلبية طلبات الزبائن دون الإضرار بالبيئة؛
- تحسين أداء المؤسسة والإدارة البيئية لتلبية المتطلبات والقوانين البيئية؛
- تحسين الميزة التنافسية في عالم مستدام بيئياً وبالتالي الحصول على مكافآت.

3.1.2 كاليف المنتجات الخضراء (The Costs of Green Product):

لعل الدافع وراء تصميم المنتجات الخضراء هي تلك المعايير البيئية المفروضة من السلطات التشريعية، فقد تكون المؤسسات الاقتصادية ملزمة بإنتاج منتجات صديقة للبيئة، كذلك رغبة المؤسسات الاقتصادية في أن تكون سباقة لإنتاج منتجات صديقة للبيئة وتحقيق الاستدامة (Malone, 2015, p. 06)، وعليه زيادة الاهتمام بتقييم الجوانب البيئية المحتملة المتعلقة بالمنتج، وبتكاليفه التي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل 1: تكاليف المنتج الأخضر



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (ضرغام و السامرائي، 2021، صفحة 44.43).

2.2 التكلفة المستهدفة الخضراء (Green Target costing)

يشكل اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء ركيزة مهمة من ركائز الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومن أفضل نظمها، فهي بمثابة دعامة إستراتيجية تجعل المؤسسات الاقتصادية التي تستخدمها تتمتع بميزة تنافسية من خلال تخطيط الأرباح وتخفيض تكاليف المنتجات الخضراء.

1.2.2 مفهوم التكلفة المستهدفة الخضراء (Green Target costing Concept):

تعد التكلفة المستهدفة الخضراء من المفاهيم المعاصرة إذ يرى (Malone) بأنها عملية تضمين القضايا البيئية في النمط التقليدي لتقنية التكلفة المستهدفة في ظل القضايا التنظيمية، طلب المستهلك والمساهمين الذي تواجهه العديد من المنتجات (Malone, 2015, p. 06)، وقد أشار (Nishimura) كذلك إلى أن التكلفة المستهدفة الخضراء تقنية تعتمد على فكرة دمج تكاليف المتطلبات البيئية مع التكلفة المستهدفة التقليدية عند تحديد السعر المستهدف الأخضر من خلال إضافة علاوة سعرية خضراء (Nishimura, 2014, p. 56)، ويدعم ذلك كل من عبد العباس والموسوي حيث اعتبروا التكلفة المستهدفة الخضراء أنها تقنية تأخذ في الحسبان التأثيرات البيئية، إذ تسعى لمنح المجتمع منتجا أخضر يتميز عن باقي المنتجات التقليدية (عبد العباس و الموسوي، 2022، صفحة 233).

مما تقدم يتضح لنا أن التكلفة المستهدفة الخضراء تقنية إدارية حديثة تدعم المؤسسات الاقتصادية استراتيجيا إذ تسمح بتحديد التكلفة المسموح بها للمنتجات الخضراء خلال مرحلة التخطيط لها كون العميل في الغالب غير مستعد لتحمل تكاليف إضافية لشراء المنتجات الخضراء وبالتالي تتمتعها بميزة تنافسية من خلال تخطيط الأرباح وتخفيض تكاليف المنتجات الخضراء.

2.2.2 أهمية التكلفة المستهدفة الخضراء (The importance of green target cost):

تبرز أهمية التكلفة المستهدفة الخضراء في المؤسسات الاقتصادية أثناء عملية تصميم المنتجات الخضراء لأنها تواجه رغبات العملاء للحصول على المنتج الأخضر بسعر مناسب، الأمر الذي يجعل المؤسسة المصنعة في وضع تنافسي ضعيف نتيجة تحمل المؤسسة تكاليف بيئية إضافية تساهم في زيادة التكاليف الكلية، مما يسبب ارتفاع في الأسعار، لهذا وجب التوجه لتبني التكلفة المستهدفة الخضراء (Oudah & Abdulsalam, 2022, p. 116) وبشكل عام هناك ثلاث مساهمات أساسية للتكلفة المستهدفة نابعة جميعها من الهدف الأساسي لهذه التقنية وهو دعم المزايا

التنافسية لتنظيم الأعمال من خلال إستراتيجية خفض التكلفة التي تدعم مفهوم القيمة للعميل وهذه المساهمات هي (عبد الله و منصور، 2014، صفحة 151، 150):

- القدرة على التنبؤ بالمبيعات المستقبلية بدرجة كبيرة من الدقة وعليه تقوية الرؤية لوجهة نظر العملاء؛
- تحديد هامش الربح المستهدف المستقبلي الذي يحقق طموحات الأطراف وعليه تقوية الرؤية لوجهة نظر أصحاب المصلحة المتعاملين معه؛
- خلق علاقات شراكة تجارية مع الموردين بمنطلق يحقق الصالح العام لكل الأطراف وعليه تقوية الرؤية للمنتجات من وجهة نظر الموردين.

3.2 تخفيض التكاليف (Reduce costs)

يعد السعي لخفض تكاليف المنتجات الخضراء من الأهداف الأساسية للمؤسسات الاقتصادية، إذ يشكل عاملا مهما في زيادة ربحيتها، إذ تتعاظم الحاجة إليه في حالة المنافسة الشديدة، وبهذا يتم الاعتماد على المناهج الحديثة لتخفيض التكاليف منها التكلفة المستهدفة الخضراء.

1.3.2 مفهوم تخفيض التكاليف (The concept of cost reduction):

تعتبر التكلفة جوهر العملية الصناعية في أية مؤسسة، ولغرض زيادة ربحيتها ودعم موقفها التنافسي في السوق يتم اللجوء إلى خفض هذه التكلفة قدر الإمكان من دون المساس بجودة المنتج، ولهذا فقد نال تخفيض التكاليف اهتمام الكثير من الباحثين خاصة في ظل التوجه نحو المنتجات الخضراء، فقد قدم كلا من الشعباني وثابت تخفيض التكاليف على أنه محاولة للارتقاء بشكل أفضل ماديا وبشريا شرط حدوث وفر في معدلات الاستخدام، علاوة عن التغيير في طرائق الصناعة بالإضافة لتبسيط العمليات الإنتاجية مع السعي للوصول إلى المعايير المستهدفة بغية رفع مستوى الجودة (الشعباني و ثابت، 2012، صفحة 247)، فيما عرفه آخر بأنه المنهج المخطط والإيجابي الذي يتمثلُ باستعمال وسائل وتقنيات أكثر مقبولة وكفاءة من التقنيات والمعايير السابقة للتحكم في تكاليف التشغيل وضمان عدم تجاوز التكلفة لمبلغ معين من خلال القضاء على الوقت الضائع والنفايات وزيادة الإنتاج (Akeem, 2017, p. 19)، إذ ذكر الجيوشي وأمرهم في ذات السياق أنه عملية استبعاد بعض الأنشطة المتداخلة والتي لا تضيف أي قيمة للمنتجات دون المساس بجودة

وخصائص المنتج، بالإضافة لتخفيض كل من الوقت والجهد اللازم لتلك العملية بغية تحقيق الوفورات في تكاليف الأنشطة (الجيوشي، سلامة، وأميرهم، 2019، صفحة 09). ووُصف كذلك على أنه استثمار تنافسي، ومن أجل الإشارة إلى أن المؤسسات الاقتصادية تسعى للتحكم على المدى الطويل في كمية وسعر منتجات المنافسين تم استخدام المصطلح الاستراتيجي (العويد و الكناني، 2022، صفحة 78).

على ضوء التعاريف المذكورة آنفا يمكن القول بأن تخفيض التكاليف هو التوجيه الأمثل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج مع تقديمه بالجودة والمواصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن وفق متطلبات الزبون، وذلك طوال حياة المنتج.

2.3.2 أهمية تخفيض التكاليف (The importance of reducing costs):

تخفيض التكاليف يجلب للمؤسسة العديد من المزايا نلخصها في الشكل الموالي:

الشكل 2: أهمية تخفيض التكاليف



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (مانع و بوقسري، 2021، صفحة 12).

3. الجانب التطبيقي (Case Study)

بعد التطرق إلى الأدبيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة سنتناول في هذا العنصر تطبيق التكلفة المستهدفة الخضراء في مؤسسة (Nafit Paper) بولاية سطيف .

1.3 نبذة عن المؤسسة محل الدراسة:

تعتبر (Nafit Paper) مؤسسة ذات الشخص الوحيد والمسؤولة المحدودة تم تأسيسها سنة 2018 بعدما طرحت كفكرة أولية في سنة 2008، تقع بولاية سطيف، تقوم (Nafit Paper) بتصميم وتصنيع حلول تغليف وتعبئة تتكيف مع احتياجات المستهلك الحديث وأكياس تلي المعايير الأكثر تقدما من حيث التنمية المستدامة، إذ تركز على التصميم وبيئة العمل مع تفضيل احترام البيئة وذلك وفق ثلاثة خطوط إنتاج، لعل أهمها تصنيع أكياس النسيج غير المنسوجة والتي تعتبر صديقة للبيئة وقابلة للتحلل تحمل العلامة التجارية "البصمة" (Nafit Paper، 2022).

2.3 تخفيض التكاليف في مؤسسة (Nafit Paper) على ضوء الاعتماد على التكلفة المستهدفة الخضراء:

من أجل تطبيق التكلفة المستهدفة الخضراء كدعامة إستراتيجية تم اختيار كيس النسيج غير المنسوج، للبحث في مكوناته على ضوء المعلومات التي تم الحصول عليها واستعمالها كمدخلات تستخدمها الدراسة.

1.2.3 تحديد وتقييم الخصائص والوظائف المطلوبة:

تعد مرحلة التصميم أهم ركن يتعامل مع غالبية التكاليف، والتي تصل نسبتها إلى ما يقارب 80% من إجمالي التكاليف عند تنفيذ التكلفة المستهدفة الخضراء، في هذا السياق ونظرا لامتلاك المؤسسة فرصة تحقيق الرقابة على تكاليفها في هذه المرحلة، فهي تسعى لإدخال تغييرات هندسية قبل بداية الإنتاج تساهم في طرح منتجات جديدة في السوق بتكاليف منخفضة في حدود التكلفة المستهدفة الخضراء، وفي الوقت المناسب الأمر الذي يتيح إتمام باقي المراحل بشكل فعال ومستمر، سعيا لذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار رضا العملاء الذي يعتبر الموجه الرئيسي للمؤسسة، وبذلك فالتحري عن رغبات العملاء وترجمتها عند تصميم المنتج في شكل خصائص ووظائف تفوق أهميتها تكلفتها بالنسبة للعميل من أول مرة وفي كل مرة يخفض تكاليف المنتجات إلى التكلفة المستهدفة الخضراء، وعليه تم تحسين خصائص الأكياس لتصبح كمنتجات خضراء بإضافة خاصية قابلة

لتحلل وغير قابلة للاحتراق، إذ تم تحديد المتطلبات الحديثة للعملاء، حيث تدل النتائج التي تم الحصول عليها إلى أن العملاء سوف ينظرون إلى "كيس النسيج غير المنسوج" كمنتج أخضر بعد إضافة خصائص المرتبطة بالبيئة إلى خصائص المنتج من المتانة والجودة، فعالية التكلفة، تعدد المقاسات، خفة الوزن، انسدال الكيس ومرورته، بالإضافة للمظهر الجمالي، هذا ما يضمن تجسيد رغباتهم بأقل تكلفة ممكنة دون المساس بجودتها، على النقيض من ذلك فإن حالة عدم الاهتمام برغبات العملاء يكلف المؤسسة تكاليف إعادة التصميم بالإضافة لعدم الانتقال لمرحلة الإنتاج بصرف النظر عن تأخر طرح المنتج في السوق وبالتالي لا تكتسب المؤسسة ميزة وأرباح تنافسية، وعليه نستنتج أن الاهتمام برغبات العملاء عند عملية التصميم يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper) وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

2.2.3. تقييم سعر البيع المستهدف وعلاوة السعر الأخضر:

انطلاقاً من الاستطلاع الذي قام به الباحثين في الأسواق الجزائرية ولدى وكلاء متعددين وبمناطق مختلفة من ضمنها ولاية سطيف للبحث عن منتج أكياس النسيج غير المنسوجة الذي يطبق مواصفات ومعايير بيئية يرغب بها العميل فلم نجد تلك المنتجات لذا لجأت إلى المنتجات المنافسة في السوق الدولية والموضحة في الجدول 1 لاحتساب السعر المستهدف للكيس الذي تقدمه المؤسسة عينة البحث كمرحلة أولى، ثم إضافة علاوة سعرية خضراء للسعر المستهدف كون المؤسسة تسعى إلى إضافة خصائص بيئية إلى المنتج التقليدي (العويد و الكناني، 2021، صفحة 65).

الجدول 1: أسعار السلع المنافسة

الوضع التنافسي للسعر المعروض	متوسط أسعار المنافسين	أسعار بيع أكياس النسيج غير المنسوجة		البلد المصنع
		السعر بالدولار	السعر بالدينار	
مقبول		\$0.185	27 دج	الجزائر
ضعيف		\$0.288	42 دج	العراق
مقبول		\$0,2	29.151 دج	الصين
	32.717 دج		98,151 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مدير المؤسسة وبعض وكلاء البيع

أثر اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعامة إستراتيجية على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء

- دراسة حالة مؤسسة Nafit paper بولاية سطيف-

نلاحظ من الجدول 1 أنه بعد تحديد المنتجات المنافسة وأسعار بيعها، تم اعتبار متوسط أسعار المنافسين بمثابة سعر بيع مستهدف تنافسي والذي قدر ب 32.717 دج، بالإضافة لكون المنتجات المنافسة هي منتجات أجنبية فقط وعليه فالمؤسسة تنشط في بيئة تسودها منافسة قوية، تستدعي ضرورة اعتمادها للتقنيات الحديثة المطبقة في الدول المنافسة وأهمها التكلفة المستهدفة الخضراء.

ووفقا لنتائج المداولات مع المهندسين وموظفي قسم التكاليف، تم تقدير علاوة السعر الأخضر ب 01 دج، وبذلك يصبح سعر البيع المستهدف الأخضر بعد إضافتها كالتالي:

$$\text{سعر البيع المستهدف الأخضر} = 01 + 32.717 = 33.717 \text{ دج}$$

3.2.3 تعيين هامش الربح الأخضر وحساب التكاليف المسموح بها:

بعد القيام بتحديد السعر المستهدف الأخضر ينبغي تحديد هامش الربح والتكلفة المستهدفة الخضراء كخطوة ثالثة من خطوات التكلفة المستهدفة الخضراء وفق المعادلات التالية (Bijan, 2021, p. 958)

$$\text{هامش الربح} = \text{سعر البيع الأخضر} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة الخضراء} = \text{سعر البيع الأخضر} - \text{هامش الربح}$$

وبشكل عام حدد هامش الربح بنسبة 40% استنادا لخبرة مدير المؤسسة.

$$\text{هامش الربح} = 33.717 \text{ دج} \times 40\% = 13.47 \text{ دج للكيس الواحد}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة الخضراء} = 33.717 \text{ دج} - 13.47 \text{ دج} = 20.230 \text{ دج}$$

قدرت تكلفة الكيس المستهدفة ب 20.230 دج بمعنى أن تكلفة تصنيعها التي قدرت ب 27 دج

(أنظر الجدول 3) من طرف المؤسسة أكبر من التكلفة المستهدفة الخضراء وهذا ما يثبت رشادة المؤسسة في تحديد سعر البيع وهامش الربح المستهدف، وبدون شك إمكانية تحقيق التكلفة المستهدفة الخضراء لذا على المؤسسة تكثيف جهودها للوصول إليها، استنادا للنتائج المحققة نستنتج أن تحديد التكلفة المستهدفة الخضراء يتطلب أولاً تحديد سعر البيع الذي يمكن أن يباع به الكيس، وبطرح الربح المستهدف من هذا الأخير نحدد التكلفة المستهدفة الخضراء التي يجب تصنيع المنتج بحدودها وبالتالي فقيادة السعر للتكلفة يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper) وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

4.2.3 توزيع التكاليف على موجهات التكلفة الخضراء:

ضمن هذه المرحلة يتم تحديد التكاليف المسموح بها لكل مكون من مكونات المنتج خلال دورة حياته من طرف المهندسين (ضبرغام و السامرائي، 2021، صفحة 435) كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول 2: كلفة مكونات كيس النسيج غير المنسوج

نسبة مساهمة كلفة المكونات	الكلفة	إسم المكون
57%	13	Poly propylene
9%	02	colorant
30.43%	07	calcium CaCO3
4%	01	علاوة السعر الأخضر
100%	23	إجمالي كلفة مكونات الكيس

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات مدير المؤسسة

استنادا لتكلفة المكونات تم استخراج نسبة مساهمة تكلفة المكونات إلى إجمالي كلفة الكيس

ويمكن إيجادها وفق المعادلة أدناه،

$$\text{نسبة مساهمة تكلفة المكونات} = \text{كلفة مكونات الكيس} \div \text{التكلفة الكلية}$$

5.2.3 تنفيذ مقاييس إدارة التكلفة المستهدفة الخضراء:

في هذه الخطوة يتم مقارنة التكلفة الحالية والتي حددت ب23 دج حسب وثائق المؤسسة

بالتكلفة مستهدفة الخضراء 20.230 دج، وعليه تتحدد فجوة التكلفة وفق المعادلة التالية :

أثر اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعامة إستراتيجية على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء

- دراسة حالة مؤسسة Nafit paper بولاية سطيف-

فجوة التكلفة = 23 - 20.230 دج = 2.77 دج

هذا الفارق عبارة عن تكاليف يجب تخفيضها من طرف المؤسسة للوصول للتكلفة المستهدفة، وذلك بإعادة النظر في جميع التكاليف ذات العلاقة بهذا الكيس، إلا أنه لا يعني أن المؤسسة تحقق خسارة مادامت التكلفة المقدرة أكبر من سعر البيع المستهدف، إذ يدل على العكس

من ذلك بريح يقدر:

الريح = 33.717 دج - 23 دج = 10.717 دج

انطلاقا مما سبق نستنتج بأن التكلفة المستهدفة الخضراء لمكونات الكيس وفق التالي:

التكلفة المستهدفة الخضراء لمكونات الكيس الأخضر = التكلفة المستهدفة الخضراء × نسبة كلفة المكونات

يمكن تلخيص التكلفة المستهدفة الخضراء لمكونات الكيس الأخضر في الجدول الآتي:

الجدول 3: فجوة التكلفة

الفجوة	التكلفة المستهدفة الخضراء	التكلفة الحالية لكل مكون	إسم المكون
1.07	11.93	13	Poly propylene
0.584	1.416	02	colorant
0.931	6.069	07	calcium CaCO3
0.2	0.80	01	علاوة السعر الأخضر
2.77	20.230	23	المجموع

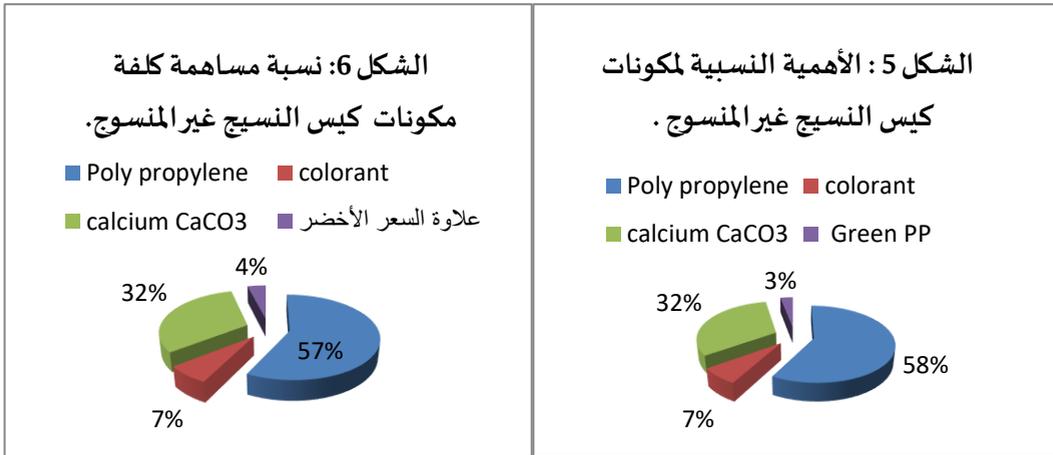
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

سعيًا لتقليص الفجوة بين التكلفة المستهدفة الخضراء والتكلفة الحالية للكيس الأخضر لابد من استخدام أساليب حديثة لتحقيق الهدف الرئيسي الذي تسعى إليه المؤسسات وهو تلبية متطلبات العملاء من خلال تخفيض تكاليف المنتجات وتحسين قيمتها، وذلك باللجوء إلى تطبيق هندسة القيمة كتقنية مكملة للتكلفة المستهدفة الخضراء.

أولاً. جمع المعلومات (Information Gathering): بعد تحديد المنتج الأخضر " كيس النسيج غير المنسوج" قام فريق العمل متعدد الوظائف والاختصاصات في المؤسسة الذي تم اختياره بتجميع المعلومات الملائمة بغية اقتناص الفرص الجوهرية التي من شأنها تخفيض التكاليف في مختلف المجالات، فهي مرحلة هامة لما لها من أهمية في مصداقية الدراسة.

ثانياً. التحليل الوظيفي (Function Analysis): تعد هذه الخطوة الجوهر في هندسة القيمة يقوم فيها فريق العمل متعدد الوظائف والاختصاصات بفهم الوظائف التي يجب أن يقوم بها المنتج من أجل تحقيق رضا العميل، ويمكن ترجمة ذلك في عدة نقاط وهي كالتالي:

- تحديد الأهمية النسبية لمكونات المنتج وكلف مكونات المنتج: تم تحديد الأهمية النسبية لمكونات المنتج بالاعتماد على مجموعة من أصحاب المنافذ التسويقية ومسؤولي قسم الإنتاج، وقد تحصلنا على النتائج كما هو موضح في الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات منافذ البيع ووثائق المؤسسة.

انطلاقاً من الشكل 5 والشكل 6 نستنتج أن (Poly propylene) هو المكون أعلى أهمية (58%) حيث أن أهميته النسبية تزيد عن نسبته الكلفوية، يليه (Calcium CaCO3) بنسبة أهمية تفوق نسبته الكلفوية (32%)، ثم (Colorant) بأهمية نسبية قدرت بـ (07%) تقل عن نسبته الكلفوية، في حين نجد الأهمية النسبية لعلاوة السعر الأخضر بأقل من الأهمية الكلفوية إذ قدرت بنسبة (03%).

أثر اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعامة إستراتيجية على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء

- دراسة حالة مؤسسة Nafit paper بولاية سطيف-

- تحديد وتصنيف وظائف المنتج: بعد تحديد الأهمية النسبية لمكونات المنتج، يتم تقسيمه بعد ذلك لمجموعة من الوظائف حسب المكونات كما هو موضح في الجدول التالي:
الجدول6: تصنيف وظائف كيس النسيج غير المنسوج

تأثيرها البيئي	تصنيفها	الوظيفة	إسم المكون
يؤثر بدرجة قليلة	أساسية	تكوين أشرطة النسيج	Poly propylene
يؤثر بدرجة كبيرة	ثانوية	تلوين	colorant
يؤثر بدرجة متوسطة	أساسية	شد	calcium CaCO3

المصدر: من إعداد الباحثين

- تحديد مؤشر القيمة: بعد أن تم تحديد الأهمية النسبية لمكونات المنتج والأهمية النسبية لتكلفة كل مكون يتم في هذه الخطوة تحديد مؤشر القيمة وفق المعادلة الآتية:

مؤشر القيمة = الأهمية النسبية للمكون بالنسبة للعميل ÷ الأهمية النسبية للمكون في إجمالي التكلفة

الجدول7: مؤشر القيمة لمكونات كيس النسيج غير المنسوج

دلالة المؤشر	مؤشر القيمة	مؤشر التكلفة	مؤشر الأهمية	
تحسين وتطوير	1.02	57%	58%	Poly propylene
تخفيض التكاليف	0.77	09%	07%	colorant
تحسين وتطوير	1.05	30.43%	32%	calcium CaCO3
تخفيض التكاليف	0.75	4%	3%	علاوة السعر الأخضر

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

انطلاقاً من الجدول7 نستنتج أن مؤشر القيمة بالنسبة (Colorant) وعلاوة السعر الأخضر أقل من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن المؤسسة تنفق عليه أكثر من أهميته النسبية للعميل، مما يستدعي إجراء هندسة القيمة بغرض تخفيض تكلفته، أما مؤشر القيمة (Poly propylene) و (calcium CaCO3) أكبر من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن المؤسسة تنفق عليه بدرجة أقل من أهميته النسبية للعميل، ولعل من المناسب إجراء عمليات التحسين والتطوير.

في الأخير، نكتفي بهذا القدر ونترك باقي المراحل المتمثلة في طرح الأفكار وتقييمها والاختيار لأعضاء الفريق الممثل للمؤسسة الذي أبدى عزمه على مواصلة العمل، ومن بين البدائل التي نقترحها عليهم نذكر:

- البحث عن بدائل طبيعية وذات تأثير أقل على البيئة كاعتماد الزيوت الطبيعية بدل (propylene) من أجل تخفيض تكلفة المادة الأولية من 13 دج إلى 11 دج مع ضمان جودته خاصة أن المادة الأولية يتم استيرادها من الخارج وبالتالي تقليل تأثير انخفاض قيمة الدينار؛
 - تغيير مصادر شراء الملون (Colorant) من تجار الجملة الثانويين إلى المصدر الرئيسي، هذا ما يوفر تخفيض التكلفة دون المساس بجودة الملون؛
 - استخدام مواد طبيعية للشد بدل (calcium CaCO3) تعمل على توفير الطاقة وتقلل انبعاثات الغاز مما يحقق تخفيض التكاليف من 7 دج إلى 6 دج لأن ذلك يختصر الكثير من العمليات مع تجنب تكاليف إصلاح الأعطال؛
 - تشجيع الدولة الجزائرية المؤسسات لإنتاج المنتجات الخضراء من خلال منحهم امتيازات كخفض الرسوم الجمركية على المكونات هذا ما يساهم في خفض علاوة السعر الأخضر؛
 - تسهيل عملية التصدير الأمر الذي من شأنه زيادة الطلب، مما يؤدي لزيادة الأرباح المتحققة بالنسبة للمؤسسة، وعليه فبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة لكامل أنشطة سلسلة القيمة وتحديد تكاليف دورة حياة المنتج يؤدي لإنخفاض تكلفة المنتج الأخضر.
- استنادا لما سبق نستنتج أن تفاعل فرق العمل متعددة الوظائف والاختصاصات لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة لكامل أنشطة سلسلة القيمة وتحديد تكاليف دورة حياة المنتج يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة. وعليه نكون قد توصلنا للهدف الذي سعت إليه الدراسة، فقد تمكنا من اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء لتخفيض تكاليف المنتجات الخضراء.

4. خاتمة

من خلال الدراسة يظهر جليا أن اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء و هندسة القيمة كأداة مكتملة يساهم في تقوية المركز التنافسي للمؤسسة، يبرز أثر ذلك عندما تم تخفيض تكلفة المنتج الأخضر (كيس النسيج غير منسوج) في مؤسسة (Nafit paper) الأمر الذي دعم الإستراتيجية الأهم للتنافس "قيادة التكلفة" بالإضافة لتقديم منتج صديق للبيئة مميز بجودته وبالتالي توليد الطلب

أثر اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعامة إستراتيجية على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء

- دراسة حالة مؤسسة Nafit paper بولاية سطيف-

عليه وزيادة الكميات المنتجة منه وصولاً للإنتاج المخطط الذي تطمح له المؤسسة وهذا ما يكسبها ميزة تنافسية في السوق.

1.4 النتائج:

خلصت الدراسة لمجموعة من النتائج لعل أهم أهمها أن:

- الاهتمام برغبات العملاء خلال مرحلة التصميم يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)؛
- قيادة السعر للتكلفة من خلال تحديد سعر البيع أولاً ثم هامش الربح ثانياً وعليه تحديد التكلفة المستهدفة الخضراء ثالثاً يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)؛
- تفاعل فرق العمل متعددة الوظائف والاختصاصات يؤثر على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء في مؤسسة (Nafit paper)؛

2.4 المقترحات:

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تقترح الدراسة جملة من الاقتراحات نوردتها كما

يلي:

- خلق حافز لدى مؤسسة (Nafit paper) للنظر بشكل إستراتيجي في تطبيق مبادرات الاستدامة؛
- محاولة معالجة الصعوبات التي تواجه المؤسسة محل الدراسة عند اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء؛
- ضرورة اهتمام إدارة المؤسسة بتنظيم دورات تدريبية في كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة الخضراء، بالإضافة لوضع بعض المسابقات بين الموظفين لتشجيعهم على ابتكار أساليب عمل خضراء متطورة.
- حث المؤسسات الاقتصادية على اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء لما لها من فوائد في مجال التكاليف.

5. قائمة المراجع

1.5 المراجع باللغة العربية:

الأطروحات:

- أحمد خالد محمد عبد الله، و منصور فتح الرحمان الحسن . (2014). التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء: دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة .رسالة مقدمة لنيل متطلبات دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

المقالات:

- أحمد عبد الرضا ضرغام، و منال جبار سرور السامرائي. (2021). دور تقنية تكاليف دورة حياة المنتج الأخضر في تحقيق الميزة التنافسية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 17(56).
- أميمة رزق علي الجيوشي، فهى نبيل سلامة، و عادل جيهان أميرهم. (2019). دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية. مجلة البحوث المالية والتجارية، 20(04).
- صالح إبراهيم يونس الشعباني، و ألاء محمد وضاح ثابت. (2012). اثر اعتماد منهج إعادة هندسة العمليات الانتاجية في خفض التكاليف بالتطبيق على الشركة الوطنية لصناعة الأثاث المنزلي في محافظة نينوى. مجلة تنمية الرافدين، 34(108).
- فاطمة مانع ، و صارة بوقسري. (2021). تأثير الانتاج الرشيق على تخفيض تكاليف العملية الإنتاجية للمؤسسات الصناعية. مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، 07(03).
- زينب عبد العباس محسن ، و عباس نوار كحيط الموسوي. (2022). استعمال التكلفة المستهدفة الخضراء وهندسة القيمة كإطار متكامل لتنفيذ منهج Zemch في قطاع الإنشاءات العراقي. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، 14(43).
- محمد علي حسام العويد ، و إلهام علي مهدي الكناني. (2022). التكامل بين إدارة الجودة والتكلفة المستهدفة الخضراء لتحسين قيمة المنتج. المجلة العلمية الوارث، 04(09).

أثر اعتماد التكلفة المستهدفة الخضراء كدعامة إستراتيجية على تخفيض تكاليف المنتجات الخضراء

- دراسة حالة مؤسسة Nafit paper بولاية سطيف -

- محمد علي حسام العويد، و علي مهدي إلهام الكناني. (2021). منتج صديق للبيئة بجهد مشترك من الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة. مجلة الوارث، 03(08).
- ياسمين دروازي، و نبيلة سمار. (2019). تصميم المنتجات الخضراء كاتجاه حديث في القرن الواحد والعشرين- عرض تجارب شركات عالمية-. مجلة الاقتصاد الجديد، 10(02).

2.5 المراجع باللغات الأجنبية:

- Nishimura, A. (2014). Transforming Cost Design into Environmentally Conscious Cost Design in Japan: Likelihood and Problems for Further Development. Journal of Management Control, 25(01).
- Akeem, B. L. (2017). Effect of Cost Control and Cost Reduction Techniques in Organizational Performance. International Business and Management, 14(03).
- Bijan, S. R. (2021). How to Use the Targeted Cost of Green Products to Achieve Contemporary Industrial Requirements. Psychology and education, 58(04).
- Malone, D. (2015). cost Management Tools For The environmentally sustainable firm. journal of cost management.
- Oudah, A. A., & Abdulsalam, N. S. (2022). INTEGRATION OF GREEN TARGET COST SYSTEM AND VALUE ENGINEERING IN ACHIEVING SUSTAINABLE DEVELOPMENT:AN APPLIED STUDY IN THE STATE COMPANY FOR THE FERTILIZER INDUSTRY, BASRA, IRAQ. WORLD BELLETIN OF MANAGEMENT AND LAW, 07 (01).

مواقع الأنترنت:

- Nafit Paper. (2022, 05 25). *EL BASMA*. Récupéré sur nafit-paper.com : <https://www.nafit-paper.com/>