تحليل سلسلة القيمة كأداة إستراتيجية في محاسبة التسيير، دراسة حالة وحدة المسبك بمؤسسة بوفال

Value chain analysis, a strategic tool in management accounting, study case of foundry unit of POVAL

زرواطي محمد[1] Zerrouati.Mohamed

[1] مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، الإيميل: zerrouati.mohamed@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2019/01/28 تاريخ القبول:2020/01/27 تاريخ النشر: 2020/04/03

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض البعد الإستراتيجي لأساليب محاسبة التسيير ومحاولة تبيان أهمية تبنيها كضرورة للتجاوب مع مؤثرات البيئة الخارجية الواجب أخذها في الحسبان بالإضافة إلى محاولة إلقاء الضوء أكثر على الأساليب الإستراتيجية لمحاسبة التسيير ومن أهم هذه الأساليب تحليل سلسلة القيمة.

يعتبر هذا التحليل أحد أدوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف الأكثر أهمية، والذي يمكن للمؤسسة من خلاله تبني إستراتيجية تدنية التكاليف أو التمايز، والذي يعبر عن خيار استراتيجي يمكن تنفيذه على أرض الواقع، من أجل كسب مزايا تنافسية بالمقارنة مع المنافسين في السوق.

كلمات مفتاحية: سلسلة القيمة، محاسبة التسيير ، تدنية التكاليف.

تصنيف **JEL**: M41, M10, L11

Abstract:

The aim of the study is to explore the strategic dimension of management accounting tools in a bid of clarifying its importance in responding external environmental effects, in addition to shedding light on strategic management accounting tools, and one of the most important of these tools is value chain analysis.

Value chain analysis is the most important tool of strategic cost management, which enables adopting cost reduction strategy or differentiation, reflecting the strategic choice that can be implemented, in order to gain competitive advantages over competitors in the market.

Keywords: value chain; management accounting; cost reduction.

Jel Classification Codes::L11, M10, M41

Résumé:

Cette étude a pour objectif d'explorer les dimensions stratégiques de la comptabilité de gestion afin de clarifier son importance pour répondre aux effets environnementaux externes, en plus de faire la lumière sur les outils de comptabilité de gestion stratégique, et l'une des plus importantes de ces outils est l'analyse de chaîne de valeur.

L'analyse de chaîne de valeur est l'outil le plus important de la gestion stratégique des coûts, qui permet d'adopter une stratégie de réduction des coûts ou de différenciation, ce qui reflète le choix stratégique qui peut être mis en œuvre afin d'obtenir des avantages concurrentiels par rapport aux concurrents sur le marché.

Mots-clés: chaîne de valeur; comptabilité de gestion; réduction des couts.

Codes de classification de Jel: **:** L11, M10, M41

المؤلف المرسل: زرواطي محمد ، الإيميل: zerrouati.mohamed@gmail.com

1. مقدمة

إن التطورات المذهلة والسريعة التي تجري في مجال الأعمال تتطلب بالضرورة تغيرات جوهرية في الدور الذي يجب أن تلعبه محاسبة التسيير كنظام للمعلومات في الوقت الحاضر. فعندما تتغير الظروف البيئية والأهداف الإستراتيجية والتطورات التكنولوجية الخاصة بمؤسسة معينة، سيترتب على ذلك ظهور مشاكل جديدة لاتخاذ القرارات كما تستدعي وجود نظم ومقاييس جديدة لقياس وتقييم الأداء، وفي نفس الوقت ستختفي مشاكل وعمليات اتخاذ قرار كانت قائمة، ولذلك، لا يجب الاستمرار في تقديم نفس المعلومات التي كانت ملائمة لعمليات الرقابة واتخاذ القرارات للمشاكل المختفية. ومن ناحية أخرى، يجب تحديد متطلبات المشاكل الجديدة من المعلومات ثم تطوير نظام محاسبة التسيير لتوفير هذه المتطلبات والاحتياجات المتغيرة من المعلومات.

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض الجانب الاستراتيجي في أساليب محاسبة التسيير باعتباره ضرورة للتجاوب مع المؤثرات البيئية الخارجية الواجب أخذها في الحسبان بالإضافة إلى إلقاء الضوء أكثر على الأفكار الإدارية الجديدة والأدوات الجديدة والتي تبرز نتيجة الصبغة الإستراتيجية لمحاسبة التسيير ومن أهم هذه الأدوات تحليل سلسلة القيمة.

تتجلى أهمية مثل هذه الدراسة في الأخذ بعين الاعتبار الموقف التنافسي والذي يعني بدوره قدرة إدارة المؤسسة الاقتصادية على المنافسة ووضع إستراتيجية خاصة بها تمكنها من التعامل مع صراعات المنافسة والقيام بكافة الوسائل الكفيلة بتحقيق المؤسسة لأهدافها في ظل التغيرات في الموقف التنافسي الممكن أن تواجهه، وباعتماد محاسبة التسيير للجانب الاستراتيجي في أساليبها تعتبر أداة قوية تساعد المؤسسة الجزائرية في هذا الجانب.

ولتحقيق هذا الهدف تتعرض هذه الدراسة إلى مفهوم محاسبة التسيير ومجال عملها ومعرفة الدوافع البيئية والتنفيذية لتطورها في جانب أول، وفي جانب آخر إلى الطرق الحديثة المتمثلة في التوجه الاستراتيجي لمحاسبة التسيير ودراسة تحليل سلسلة القيمة كأداة إستراتيجية هامة لمواكبة التطور الهائل في بيئة الأعمال، وفي الأخير محاولة لتحليل أنشطة وحدة المسبك بمؤسسة بوفال بالبرواقية.

2. ماهية محاسبة التسيير

في الواقع لا يوجد تعريف ثابت ومحدد لنشاط محاسبة التسيير حتى الآن نظرا لشموليتها من ناحية واختلاف نظام محاسبة التسيير من مؤسسة لأخرى باختلاف احتياجات الإدارة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وكذلك اختلاف طبيعة نشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي من ناحية أخرى.

1.2. تعريف مقترح لمحاسبة التسيير

يمكن تعريف محاسبة التسيير بأنها نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوفير البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة تحقيق أهدافها وصنع قراراتها، والتوجيه الأمثل لاستثمارات المؤسسة، والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها – ومن أمثلة هذه البيانات بيانات التكاليف الفعلية وتقديرات التكاليف والربحية والموازنات التقديرية للأنشطة المختلفة والبيانات المتعلقة بمدى كفاءة الأداء الفعلي واكتشاف الانحرافات وتحليلها – وذلك باستخدام النماذج والطرائق والأساليب الاقتصادية والرياضية والإحصائية الكمية والوصفية، البسيطة والمركبة، وإمكانات الحاسب الآلي من التحليل والقياس الكمي للبيانات والمعلومات. (الحارس، 2004، صفحة 28)

2.2. وظائف محاسبة التسيير

تشتمل محاسبة التسيير على ثلاث وظائف مهمة: معالجة البيانات، والتنبيه، والمحاكاة. تتمثل معالجة البيانات في تسجيل البيانات بالإضافة إلى إيصال النتائج الموثوق بها إلى جميع مستويات التسلسل الهرمي. ويتمثل التنبيه في الإشارة إلى الفرص والمسائل التي ينبغي أن يتم جذب انتباه المسؤولين إليها، حيث يهتم التنبيه بكل فرص زيادة قيمة المؤسسة؛ ولا يكتفي فقط بمراقبة فرص خفض التكاليف. وتسمح المحاكاة بإجراء تحليل مقارن يحدد أفضل الحلول لتحقيق أهداف المؤسسة.

تستخدم العديد من المؤسسات حاليا المحاسبين الذين يتعاملون فقط مع وظائف التنبيه أو المحاكاة. حيث يتم إعطاء تسميات مختلفة لهم: "المحاسبة التحليلية وإعداد التقارير"، "التخطيط والتحليل"، "التنبؤ" و"التحليل والمساعدة الفنية للإنتاج". (HORNGREN, BHIMANI, DATAR, & FOSTER, 2003, p. 11)

3. الاتجاه الحديث في محاسبة التسيير

تأثر تطور محاسبة التسيير بكثير من الأحداث بداية من الثورة الصناعية ووصولا إلى ثورة المعلومات والعولمة والتطورات التكنولوجية، وقد أثرت تلك الأحداث في الفكر الإداري والأساليب الإدارية ومن ثم كان على محاسبة التسيير أن تقوم بتطوير ممارساتها وأساليبها حتى تلبي احتياجات الإدارة من المعلومات في ظل بيئة أعمال تتصف بالمخاطرة والمنافسة، وفيما يلي نذكر الأسباب التي دعت إلى تطوير البنية الفكرية لمحاسبة التسيير ثم نعرض الأفكار الإدارية الجديدة التي ينبغي على محاسبة التسيير مواكبتها:

1.3. أسباب تطور محاسبة التسيير

توجد أسباب تبرر الحاجة إلى تطوير البنية الفكرية لمحاسبة التسيير من خلال وجود منظور استراتيجي لمحاسبة التسيير، وهذه الأسباب يمكن تصنيفها ضمن مجموعتين رئيسيتين هما: المبررات البيئية والمبررات التنفيذية (التطبيقية). (الصفار، 2009، صفحة 5)

1.1.3. المبررات البيئية

تتحكم في بيئة الأعمال مجموعة عوامل مؤثرة والتي من أبرزها: (التكريتي، 2008، صفحة 362)

- عالمية الأعمال وازدياد حدة المنافسة؛
- التقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة؛
- التوجه والتركيز على الزبون؛
- التطور في النظم الإدارية ونمو المدخل الاستراتيجي في الإدارة؛
- الاعتبارات والتطورات السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

2.1.3. المبررات التنفيذية

تتمثل في قصور النموذج التقليدي لمحاسبة التسيير، الأمر الذي يجعله محدودا بالنسبة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة وتتمثل أوجه القصور هذه بالآتي:

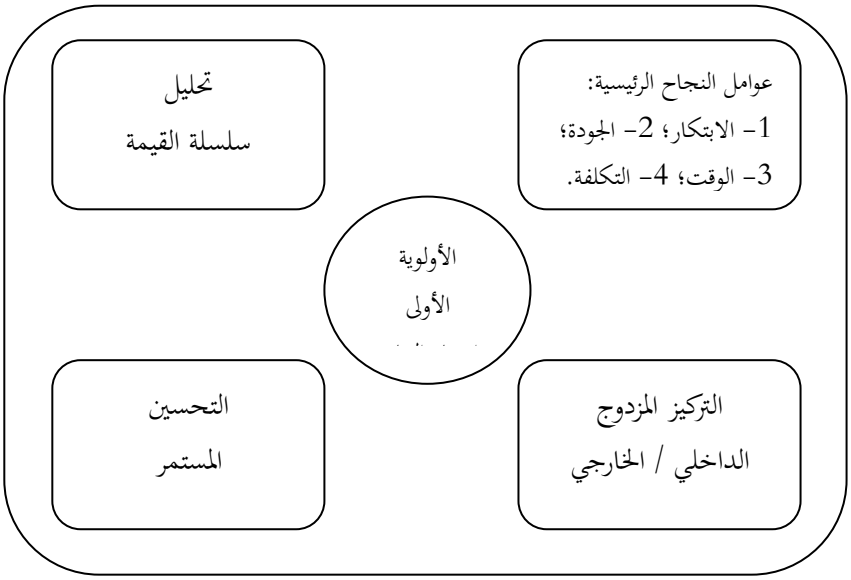
- تركز الانتباه بصورة تامة تقريبا على الأنشطة الداخلية للمؤسسة إذ أنه يفترض أن حصر الاهتمام بعوامل داخلية في مقدمتها الكفاءة في استخدام الموارد عن طريق رقابة التكاليف، يمكن أن يكون كافيا لتحقيق الأرباح المخططة، وهي مفاهيم مستندة إلى الأفكار التي يقوم عليها أنموذج الإدارة التقليدية، في حين يوجه القليل من الاهتمام نحو البيئة الخارجية التي تواجه فيها المؤسسة منافسيها؛ (الصفار، 2009، صفحة 7)
- رقابة الأنشطة التصنيعية وإهمال أثر الأنشطة الأخرى؛
- إغفال الترابط بين الأنشطة. (التكريتي، 2008، صفحة 362)

ونتيجة للعوامل السابقة وطلب إدارة المؤسسة معلومات أكثر جودة ومختلفة عن السابق فقد تطلب ذلك تغيير دور محاسب التسيير للتجاوب مع رغبة الإدارة بالمعلومات الجديدة لاتخاذ القرارات المناسبة لبقاء المؤسسة في حالة منافسة مع المؤسسات الأخرى (الظاهر و أبو نصار، 2009، صفحة 18). وسيتم فيما يلي عرض الأفكار الجديدة في الإدارة ويلي ذلك اعتماد محاسبة التسيير للمنظور الاستراتيجي لمواكبة التغير في بيئة الأعمال وتدارك القصور في النموذج التقليدي لمحاسبة التسيير.

2.3. الأفكار الإدارية الجديدة

ترتب على التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال في الوقت الحاضر ظهور أفكار إدارية جديدة تعتبر بمثابة أهداف وإرشادات لأنشطة المديرين حتى تستطيع مؤسساتهم أن تواجه المنافسة وتستمر في الأسواق. ويتضمن (الشكل 1) مجموعة من الأفكار والمفاهيم الإدارية المتطورة، وفيما يلي شرح موجز لكل منها: (حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، 2013، صفحة 8)

الشكل 1: الأفكار والمفاهيم الإدارية المتطورة



المصدر: أحمد حسين علي حسين، *المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي*، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2013)، ص 8.

1.2.3. الأولوية لإرضاء الزبون

فالزبون هو المحور الذي يعتمد عليه نجاح المؤسسة لأنه المصدر الأساسي لإيرادات المؤسسة. وتستخدم هذه الإيرادات أولا في تغطية المصاريف وما زاد يمثل أرباح يتم توزيع جزء منها لإرضاء الملاك الحاليين وجذب ملاك جدد (مستثمرون)، والباقي أرباح محجوزة تمثل مصدر تمويل ذاتي لخطط التوسعات المستقبلية بالمؤسسة. ويتوقف مدى إمكانية زيادة هذه الإيرادات على مدى إرضاء الاحتياجات (المتطلبات) الحالية للزبائن من المنتجات أو الخدمات التي تقدمها لهم المؤسسة، وكذلك على مدى تنبؤ المؤسسة بالتطلعات المستقبلية للزبائن وقدرة المؤسسة على إحراز السبق في تحقيق هذه التطلعات. (حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، 2013، صفحة 9)

2.2.3. عوامل النجاح الرئيسية

تتنافس المؤسسات في الوقت الحاضر على أربعة عوامل (مقاييس) رئيسية وهي الابتكار، والوقت، والجودة، والتكلفة.[1] ويتوقف مدى نجاح المؤسسة في السوق وقدرتها على الاستمرار في المنافسة على مدى التحسين المستمر الذي تحققه في مستويات الأداء المتعلقة بهذه العوامل الأربعة. (حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، 2002، الصفحات 18-19)

3.2.3. تحليل سلسلة القيمة ككل

وهذا التحليل له جانبان هما:

- معاملة كل وظيفة من وظائف الأعمال (البحوث والتطوير، تصميم السلعة أو الخدمة أو العملية، الإنتاج أو التسويق، التوزيع، خدمة العملاء، إدارة الأعمال الإستراتيجية) على أنها أنشطة ضرورية تضيف للقيمة؛
- التكامل والتنسيق بين جهود كافة وظائف الأعمال بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قدرات كل وظيفة من الوظائف.

4.2.3. الاهتمام الثنائي الداخلي والخارجي

فالمدير يعمل في كل من البيئة الداخلية والخارجية، وتتضمن البيئة الداخلية كافة الجوانب المادية والبشرية بالإضافة إلى جوانب المعرفة ذات الصلة بكل وظيفة من وظائف الأعمال وكيفية التنسيق بين هذه الوظائف، كما أن البيئة الخارجية تتضمن الزبائن والمنافسين والموردين والأجهزة الحكومية، ومن ثم فإن التنظيمات الناجحة يجب أن تكون متفهمة بالقدر الذي يحقق لها سرعة الاستجابة لأية تغيرات في كل من البيئة الداخلية والخارجية. (راضي، 2011، صفحة 25)

5.2.3. التحسين المستمر

فالتحسين المستمر من جانب المنافسين أنشأ نوعا من البحث والتطوير الذي لا نهاية له للوصول إلى مستويات أفضل وأعلى من الأداء داخل العديد من المؤسسات. ومن ثم فإن الإدارة الناجحة يجب أن توفر لها نوعا من القياس المستمر لما تقدمه من سلع أو خدمات أو أنشطة في ضوء أفضل مستويات الأداء التي يمكن أن تتواجد بداخل أو خارج المؤسسة. (راضي، 2011، صفحة 26)

3.3. المنظور الاستراتيجي في محاسبة التسيير

بنيت معظم النماذج والأساليب الخاصة بمحاسبة التسيير على فروض ثبات واستقرار البيئة الصناعية وأن عنصري عدم التأكد والتكاليف الثابتة يعتبران عوامل خارجية بالنسبة لهذه النماذج. وقد ثبت أن هذه الفروض غير واقعية. وبعد أن أصبح للمديرين مسؤولية جديدة متمثلة في الأفكار الجديدة المذكورة أعلاه. بالتالي فإن دور محاسبة التسيير لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات لاتخاذ القرارات والقيام بوظائف الإدارة، بل تعدى ذلك إلى تسهيل تطوير وإنجاز استراتيجيات الإدارة. والاتجاهات المعاصرة لتطوير البناء الفكري لمحاسبة التسيير ترتبط بدور محاسبة التسيير في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية. فمحاسبة التسيير يجب أن تساعد على التأثير على الوضع الاستراتيجي عن طريق جمع معلومات عن المنافسين وجعلها متاحة للتخطيط الاستراتيجي (الدهراوي، 2010، صفحة 166). وقد بين Shank [2] أن محاسبة التسيير تلعب دورا هاما في كل مرحلة من مراحل التخطيط الاستراتيجي وسماها التسيير الاستراتيجي للتكاليف ويرتبط هذا المفهوم بثلاث نظم هي: (الدهراوي، 2010، الصفحات 167-168)

- **تحليل سلسلة القيمة**، والذي يمثل البعد الاستراتيجي للتكلفة حيث لا يقتصر تحليل التكاليف واستخداماتها لعناصر الموارد الموجودة داخل المؤسسة بل يتعداها إلى خارج المؤسسة بداية من الموردين لعناصر المواد والموارد الأخرى حتى المستهلكين لمنتجات المؤسسة؛
- **تحليل الموقف الاستراتيجي**، والذي يعني تحقيق موقف تنافسي متميز إما عن طريق التميز في جودة المنتج أو التميز في جانب التكاليف؛
- **تحليل محركات (محددات) التكلفة**، ويهتم بتحديد أسباب حدوث التكلفة عن طريق تحديد الشكل المعقد أو السلسلة المعقدة لحدوث التكلفة متمثلة في المحددات الهيكلية والتنفيذية.

هذه النظم الثلاثة تمثل إطارا متكاملا وحديثا لمحاسبة التسيير يختلف كلية عن المفهوم التقليدي، وتجدر الإشارة إلى أن تحليل سلسلة القيمة له مكانة كبيرة سواء في الأفكار الإدارية الجديدة أو في التوجه الاستراتيجي لمحاسبة التسيير وفيما يلي نقوم بالتعرض لمفهوم سلسلة القيمة وتحليلها باعتبارها أداة إستراتيجية مهمة في محاسبة التسيير.

4. سلسلة القيمة أداة ذات توجه استراتيجي

تعتبر سلسلة القيمة إحدى الأفكار الجديدة المهمة في الإدارة وهي كذلك أحد المفاهيم الرئيسية في التسيير الاستراتيجي للتكاليف كمدخل حديث لمحاسبة التسيير، ولما كانت لها هذه الأهمية نتعرض لها بالدراسة بدءا بتعريفها وعرض نموذجها العام وكذلك تحليلها وذلك في النقاط التالية:

1.4. تعريف سلسلة القيمة

يمكن القول بأن مفهوم سلسلة القيمة يمثل مجموعة متصلة من أنشطة إنشاء القيمة، فهو أسلوب لفهم الأنشطة التي تمتد لتشمل المواد الخام الأساسية وحتى المستهلك النهائي (عبد العال و السوافيري، 2002، صفحة 91)، حيث تعرف سلسلة القيمة بأنها أسلوب أو طريقة أو تحليل يتطلب دراسة كل أنشطة المؤسسة الداخلية والخارجية بحيث يتم ترتيب وتنظيم تلك الأنشطة وفق هيكل تنظيمي واختيار الموارد البشرية الكفؤة القادرة على الاستغلال الأمثل لتلك الموارد وبالشكل الذي يساعد في تحقيق أفضل عائد للمؤسسة. (يوسف، 2009، صفحة 4)

2.4. النموذج العام لسلسلة القيمة

لقد أعطى مايكل بورتر M. Porter [3] نموذجا لسلسلة القيمة بشكل عام والذي يظهر فيه الهامش الذي تحققه المؤسسة والذي يمثل الفرق بين الإيراد المتحقق للأنشطة وتكلفة إنجاز هذه الأنشطة إلى جانب قائمة بها تسعة عمليات قاعدية، خمسة "أساسية" (الإمداد الداخلي، الإنتاج (العمليات)، الإمداد الخارجي، التسويق والمبيعات، الخدمات (ما بعد البيع)) بالإضافة إلى أربعة عمليات للدعم (التموينات (التدبير)، التطوير التكنولوجي، تسيير الموارد البشرية، الأنشطة العامة للبنية التحتية)(BOUQUIN, 2011, p. 209) ، ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم 2: نموذج سلسلة القيمة

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، *محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة*، (عمّان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008)، ص 365.

يحاول بورتر من خلال سلسلة القيمة الإجابة عن السؤال: ما هي الأنشطة المولدة للقيمة؟ ومن ثم فهو يعتبر أن هذه الأخيرة هي الأنشطة التي تكون لها علاقة مباشرة بصناعة المنتوج حتى مرحلة تسليمه للزبون وما يليها من خدمات، وهذه الأنشطة تصنف ضمن الأنشطة الرئيسية، أما الأنشطة الداعمة: كما يدل عليها اسمها فإنها الأنشطة التي تدعم وتساند الأنشطة الرئيسية[4]، وإلا فقدت هذه الأخيرة فعاليتها. (كفنوش، 2007، صفحة 80)

3.4. تحليل سلسلة القيمة

أي مؤسسة صناعية يجب أن تتعامل مع موردين، موزعين وزبائن، لذا نظام القيمة سيتألف من سلسلة القيمة لكل واحد منهم. ويقصد بسلسلة القيمة بشكل عام وظائف الأعمال وفق المنافع المضافة إلى المنتجات أو الخدمات في المؤسسة وفي كل نشاط من أنشطتها، والتسيير الفعال لهذه الأنشطة يعتمد بشكل كبير على نوعية المعلومات التي تربط بين المؤسسات التي تتضمنها سلسلة القيمة لذا من أجل قيام المؤسسة برسم خطتها على الميزة التنافسية – تخفيض التكاليف – يتطلب الأمر تحليل سلسلة القيمة إلى أنشطة، وتنبع أهمية التحليل من كون الأنشطة هي المسببة الرئيسية للتكاليف، وبالتالي فهم طبيعة النشاط وسببه يعد المرحلة الحاسمة لخفض التكاليف. (علي، 2008، صفحة 177)

ولأغراض هذا البحث نتعرض في البداية لمجال تحليل سلسلة القيمة ثم لموضوع هذا التحليل.

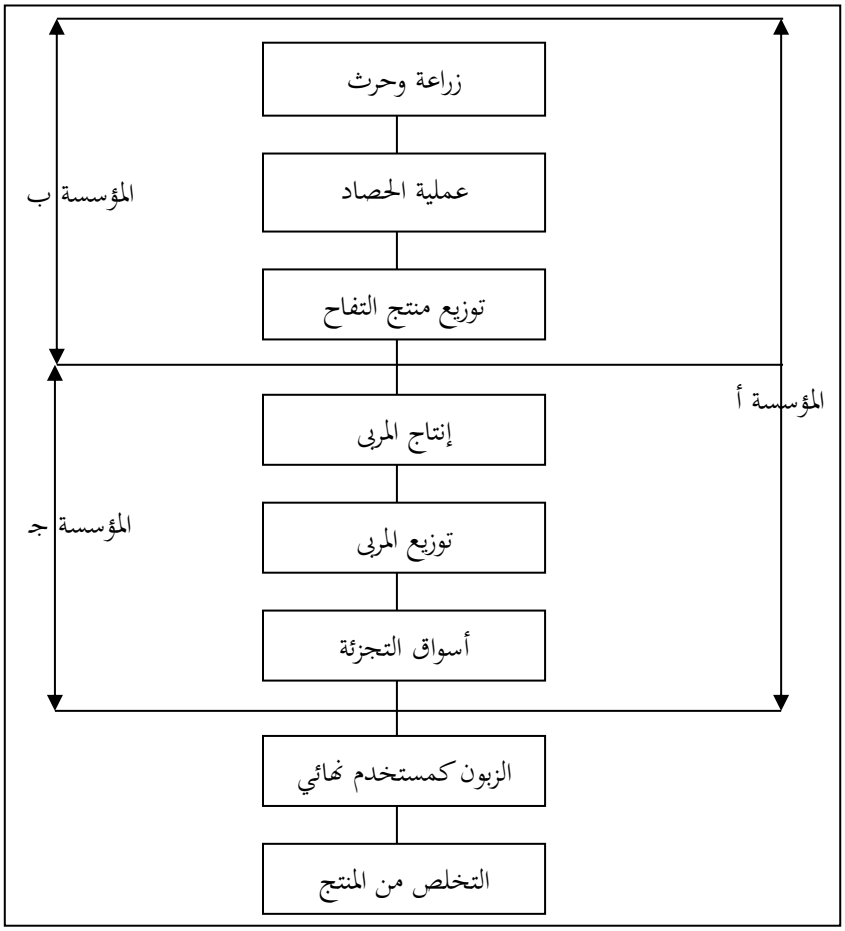
1.3.4. مجال تحليل سلسلة القيمة

يمس مجال تحليل سلسلة القيمة عنصرين أساسيين هما تحليل سلسلة القيمة للصناعة وتحليل سلسلة القيمة الداخلية للمؤسسة.

1.1.3.4. سلسلة قيمة الصناعة (الكلية)

هذه السلسلة تعني مجموعة مترابطة من أنشطة إنشاء القيمة تبدأ من المواد الأولية الأساسية حتى نقطة التصرف في المنتج النهائي بواسطة المستهلكين النهائيين. ويوضح (الشكل 3) سلسلة قيمة محتملة لصناعة التفاح.

الشكل 3: سلسلة القيمة الصناعية



المصدر: أحمد محمد نور، و فتحي رزق السوافيري، و شحاتة السيد شحاتة ، *مدخل معاصر في مبادئ المحاسبة الإدارية*، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003/2002)، ص 23.

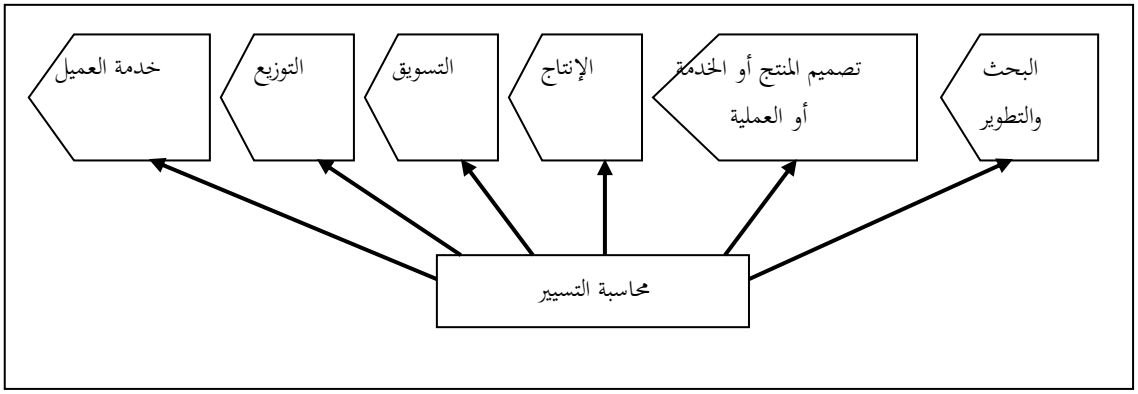
حيث يوضح هذا الشكل المؤسسات المختلفة المشاركة في أجزاء مختلفة من السلسلة. ويعتبر فهم سلسلة القيمة الصناعية هاما في فهم الأنشطة الهامة بصورة استراتيجية. فتحليل سلسلة القيمة إلى أنشطتها الهامة استراتيجيا يعتبر أساسيا لضمان نجاح تنفيذ استراتيجيات قيادة التكلفة وتميز المنتجات. وأصبح من المهم التعرف على علاقات الارتباط المعقدة والمتبادلة بين الأنشطة سواء داخل أو خارج المؤسسة. (نور، السوافيري، و شحاتة، 2003/2002، الصفحات 23-24)

تكمن المنفعة الرئيسية لتحديد الأنشطة المنفصلة في سلسلة القيمة للصناعة في توجيه المؤسسة موضوع البحث للتركيز على الأنشطة التي تنفذ من قبل المنافسين بطرائق مختلفة، لأن هذه الأنشطة تعد المجال الخصب لخفض التكاليف إذا ما تم تحليل سلسلة القيمة الداخلية للمؤسسة والتعرف عليها، ومن ثم تحسينها وجعلها مركز القوة قياسا بالمؤسسات العاملة في الصناعة نفسها. (علي، 2008، صفحة 178)

2.1.3.4. سلسلة القيمة الداخلية

تعتبر سلسلة القيمة الداخلية مجموعة الأنشطة التي تضيف قيمة للسلعة أو الخدمة التي تقدمها المؤسسة الاقتصادية (عبد اللطيف، 2014، صفحة 43)، وسنوضح فيما يلي مكونات الشكل المبسط لسلسلة القيمة:

الشكل 4: مختلف أجزاء سلسلة القيمة



المصدر: ثناء علي القباني، *قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة*، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006)، ص17.

- **البحث والتطوير:** ويقصد به جمع وتجريب أفكار لمنتجات، أو خدمات، أو عمليات جديدة؛
- **التصميم:** ويقصد به وضع التخطيط التفصيلي والهندسي للمنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة؛
- **الإنتاج:** ويقصد به عملية التحويل المادي للأفكار والتصميم إلى حقيقة في صورة منتجات مادية أو خدمات مقدمة للزبائن؛
- **التسويق:** ويقصد به مخاطبة (الاتصال بـ) الأفراد أو الجماعات بغرض:
  - تعريفهم بخصائص المنتجات والخدمات الجديدة التي تقدمها المؤسسة؛
  - تشجيعهم على القيام بشراء هذه المنتجات أو الخدمات.
- **التوزيع:** ويقصد به الآلية التي سيتم بها تسليم المنتجات أو الخدمات من خلال قنوات التوزيع المختلفة؛
- **خدمة الزبائن:** وهي الخدمات الإضافية التي تقدمها المؤسسة للزبون بعد البيع مثل الضمان والإصلاح والصيانة والمكالمات المجانية للسؤال عن كيفية التشغيل، الخ. (حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، 2002، الصفحات 21-22)

2.3.4. موضوع تحليل سلسلة القيمة

يرتكز مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسيين هما:

- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة؛
- تحديد التكاليف التي تضيف قيمة.

1.2.3.4. الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة

يتم تصنيف أنشطة المؤسسة إلى نوعين:

- أنشطة مضيفة للقيمة: وهو ذلك النشاط الذي إذا ما ألغي، فإنه سوف يخفض على المدى البعيد تكلفة الخدمة المجهزة للزبائن بواسطة المنتج، وبعبارة أخرى فإن النشاط الذي يضيف قيمة، هو ذلك النشاط الذي تكون الزبائن مستعدة لدفع مقابله، فعلى سبيل المثال، يعد نشاط التوزيع للمنتجات نشاطا مضيفا للقيمة، وكذلك حيازة المواد وأنشطة التصنيع الرئيسية.
- الأنشطة التي لا تضيف قيمة: وهي تلك الأنشطة التي إذا ما ألغيت فإنه لن يترتب عليها تخفيض في التكلفة وهي قد تكون غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها. (الفضل، نور، و الراوي، 2007، صفحة 16)

تحاول المؤسسات تحديد وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة بسلسلة القيمة الخاصة بها، فالأنشطة التي تضيف قيمة تزيد من درجة تفضيل المنتج أو الخدمة لدى الزبون، أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فلا تزيد من درجة تفضيل المنتج، ولذلك عندما تستهلك مؤسسة موارد لا تضيف قيمة، فإنها تستطيع خفض تكاليفها إذا ألغت النشاط الذي يستهلك هذه الموارد، وذلك بدون تغيير درجة تفضيل المنتج. (ميجز، هاكا، وليامز، و بيتنز، 2006، صفحة 980)

2.2.3.4. التكاليف التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة

يقصد بالتكاليف التي تضيف قيمة، تلك التكاليف التي يقتنع المستهلكون أن إنفاقها يؤدي إلى إضافة قيمة للمنتج/ الخدمة، وتستخدم المؤسسة هذا المفهوم للفصل بين نوعي التكاليف، حيث تبقي التكاليف التي تضيف قيمة، وتتجنب التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج. (باسيلي، 2007، صفحة 121)

4.4. منهجية تحليل سلسلة القيمة وفق المنظور الاستراتيجي

تشمل منهجية إنجاز واستعمال سلسلة القيمة المراحل التالية:(SHANK & GOVINDARAJAN, 1995, pp. 61-63)

1- تحديد سلسلة قيمة القطاع وتخصيص التكاليف، المنتجات والأصول في الأنشطة المنشئة للقيمة: لا يمكن دراسة الميزة التنافسية إلى حد كبير على مستوى كل قطاع الصناعة، حيث تقسم سلسلة قيمة القطاع إلى أنشطة استراتيجية منفصلة عن بعضها، وينبغي عزل النشاط في الحالات التالية:

- إذا كان يمثل نسبة كبيرة من تكاليف الاستغلال؛
- إذا كان سلوك التكاليف لهذا النشاط (أو محددات التكاليف) مختلف؛
- إذا تم القيام به من طرف المنافسين بطريقة مختلفة؛
- إذا كان يمثل إمكانية مهمة للتمايز.

إن كل نشاط منشئ للقيمة يجر تكاليف، يتولد عنه مداخيل ويحشد أصولا، وبعد تحديد سلسلة القيمة، من الضروري تخصيص تكاليف، مداخيل وأصولا لكل نشاط، وفيما يخص الأنشطة الوسيطة، يجب تحديد المنتجات من خلال حساب أسعار التنازل الداخلي بأسعار السوق، هذه المعلومات تجعل بالإمكان حساب إيراد الأصول لكل نشاط؛

2- تحديد محددات التكاليف التي تحكم كل نشاط: هذه المحددات تفسر تغيرات التكاليف لكل نشاط، في حين أن الكتابات الكلاسيكية فيما يخص تسيير التكاليف تفضل مفاهيم التكلفة المرتبطة بحجم الإنتاج كمحدد وحيد، هذا الأخير، يعتبر حسب نظرة سلسلة القيمة غير كاف لفهم تعقيد سلوك التكاليف، عامة تتدخل العديد من محددات التكاليف، بالإضافة إلى ذلك، محددات التكاليف تختلف من نشاط لآخر، وتقسم محددات التكاليف إلى فئتين هما: المحددات الهيكلية والمحددات التنفيذية. (BOUARAR, 2014, pp. 7-8)

تشير الفئة الأولى، المحددات الهيكلية، إلى الهيكل الاقتصادي للمؤسسة ويعتمد على: السلم، نطاق التغطية، الخبرة، التكنولوجيا وتعقيد الإنتاج. حيث يحدد كل عامل هيكلي في المؤسسة الزيادة أو النقصان في تكلفة المنتج، على النحو التالي:

- السلم: ما مقدار الاستثمار في الإنتاج، البحث والتطوير وفي التسويق؟
- المجال: درجة التكامل (الاندماج) العمودي، حيث أن التكامل الأفقي يتعلق بالسلم أكثر؛
- الخبرة: كم مرة قامت المؤسسة في الماضي بما تقوم به الآن؟
- التقنية: ما هي تقنيات الإنتاج المستخدمة في كل مرحلة في سلسلة القيمة بالمؤسسة؟
- مدى التعقيد: ما مدى اتساع خط المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن؟

يتكون المصدر الثاني للتكاليف من محددات تنفيذية، والتي تشير إلى القدرة على تنفيذ عمليات جيدة، وتشمل المحددات الأساسية للأداء ما يلي:

- إشراك اليد العاملة (مفهوم التزام اليد العاملة بالتحسين المستمر)؛
- تسيير الجودة الشاملة (المعتقدات والإنجازات المتعلقة بجودة المنتجات وعمليات الإنتاج)؛
- استخدام القدرات الإنتاجية (الأخذ بعين الاعتبار خيارات السلم المتخذة لبناء المصنع)؛
- فعالية إنشاء الورشات (ما مدى فعاليتها مقارنة بالمعايير الحالية؟)؛
- تكوين المنتج (هل التصميم أو التركيب فعال؟)؛
- الاستكشاف والتعمق في العلاقات مع الموردين و/أو الزبائن على طول سلسلة القيمة.

تجدر الإشارة إلى أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف حاليا يتحول سريعا نحو دراسة المحددات التنفيذية إذ أن نتائج التحليلات المستندة على المحددات الهيكلية دائما ما يتم تجاوزها.

3- الحصول على ميزة تنافسية مستدامة، من خلال التحكم في محددات التكاليف أفضل من المنافسين أو من خلال إعادة تشكيل سلسلة القيمة، لخفض التكاليف والحصول على ميزة تنافسية، على المؤسسة إدارة سلسلة قيمتها على نحو أفضل من المنافسين. تحقيق ذلك ربما يتم عن طريق السيطرة على محددات التكلفة بشكل أفضل من المنافسين أو بإعادة ترتيب سلسلة القيمة. وفي هذا المجال هناك سؤالان يتطلبان الإجابة عنهما عند صياغة الميزة التنافسية للشركة هما:

- هل يمكن تخفيض تكاليف النشاط مع ثبات إيراداته؟
- هل يمكن زيادة إيرادات النشاط مع ثبات تكاليفه؟

مما لا شك فيه المجال الأوسع للشركة في تحقيق الميزة التنافسية يتعلق بخفض تكاليف النشاط، إذ أن خفض التكاليف إنما يتأتى من تحسين الأداء الذي يعتمد بشكل كبير على تحسين إدارة النشاط ومدى توفر المعلومات المطلوبة عن الأنشطة.

الطريق الفعال لإنجاز هذا الهدف يبدأ بمقارنة تكاليف أنشطة سلسلة القيمة للمؤسسة مع مثيلاتها المنافسة، ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لإدارة أنشطة السلسلة على نحو أفضل من المنافسين. في هذا المجال تستطيع المؤسسة إتباع أي من الأساليب التالية: (علي، 2008، صفحة 182)

1- هندسة القيمة: يقصد بها مجموعة الأنشطة المتعلقة بتصميم المنتوج من زوايا مختلفة وبأدنى كلفة ممكنة من خلال إعادة النظر بالوظائف أو المنافع التي يحتاجها الزبائن، وتهدف إلى خفض التكلفة عن طريق التخلص من الضياع. لذلك هندسة القيمة لا تستخدم فقط في مراحل الإنتاج، بل أيضا في مراحل الشراء، التخطيط، التصميم وكافة المراحل الأخرى، وإن المؤسسة تستطيع زيادة فعاليتها من خلال ربطها بالتكاليف المستهدفة لأن مرحلة تحديد التكاليف المستهدفة تبدأ بعد الانتهاء من تحديد مواصفات المنتوج وتصميمه بشكله النهائي.

2- التحسين المستمر: التعبير الياباني له (Kaizen Costing)، ويعني السعي المتواصل باتجاه تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها الزبون وتخفيض التكاليف لأدنى حد ممكن دون المساس بالجودة. هنا ربما يكون مصدر التخفيض في التكاليف من التخفيضات الناجمة من سعر المدخلات أو تحسين أداء بعض العمليات. لذا يلاحظ أن التحسين المستمر هدفه خفض التكاليف على الأمد القصير وليس رقابة التكاليف بهدف خفضها.

3- تحسين تكلفة القيمة: ويقوم على أساس فصل الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتستهلك معظم الأوقات ذات القيمة مما تؤدي إلى زيادة التكاليف الإضافية والإدارية.

ما تم عرضه أعلاه إنما يتعلق بأساليب خفض التكاليف للأمد القصير، وللأنشطة المتميزة قياسا بالأنشطة المماثلة لدى المنافسين. لذا سنتناول فيما يلي مناقشة المضامين الاستراتيجية لخفض التكاليف من خلال منهجية سلسلة القيمة.

إن مفهوم سلسلة القيمة له ميزة كبيرة في جذب الانتباه إلى العلاقات المتبادلة بين الوظائف المختلفة داخل المؤسسة، وبشكل أعم في علاقاتها مع الموردين والزبائن. هذه النقطة الأخيرة مهمة بشكل خاص لأنها توضح كيف يمكن أن ترتبط عمليات المؤسسة مع عمليات الموردين والزبائن. وتقوم بعض المؤسسات بإعادة تحديد علاقاتها مع مورديها وزبائنها من أجل تحسين العمليات والأنشطة التي لها صلة بمبادلاتهم(DE RONGÉ, 2013, p. 33) . وعلى ذلك يوجد نوعان من علاقات الارتباط: داخلية وخارجية فعلاقات الارتباط الداخلية تمثل علاقات بين الأنشطة التي تؤدى داخل جزء معين من سلسلة القيمة الصناعية (سلسلة القيمة الداخلية).

أما علاقات الارتباط الخارجية فهي علاقات أنشطة بين المؤسسة وموردیها وزبائنها، وأن ضمان مثل هذه العلاقات إنما يعتبر الأساس لإدارة تكاليف إستراتيجية ناجحة أي أن الهدف هو إدارة هذه العلاقات بصورة أفضل مما تم عليه لدى المنافسين، وبالتالي خلق ميزة تنافسية تتمتع بها المؤسسة.

ومن الملاحظات الجديرة بالاهتمام أن المؤسسات لديها زبائن داخليين أيضا بجانب الزبائن الخارجيين، فعلى سبيل المثال، مديرو أقسام الإنتاج يرغبون في توريد أجزاء ومواد على درجة عالية من الجودة للأقسام الأخرى داخل المؤسسة الواحدة تماما كما يرغبون في توريدها للزبائن خارج المؤسسة. وفي ذلك، فإن الاهتمام بإدارة سلسلة القيمة الداخلية وخدمة الزبائن الداخليين إنما يكشف عن أهمية نظرة التفاعل بين الوظائف داخل المؤسسة الواحدة (نور، السوافيري، و شحاتة، 2003/2002، صفحة 24). وسنتعرض للعلاقات الداخلية والخارجية فيما يلي:

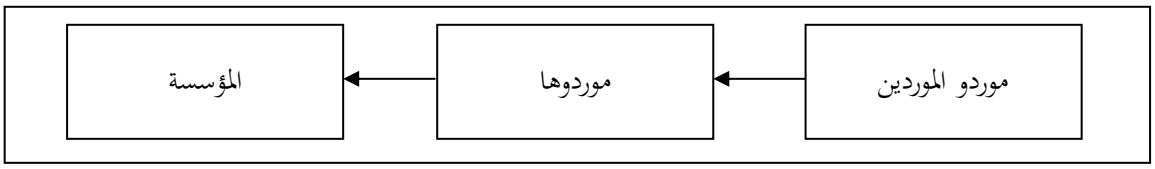
1.4.4. ضرورة الاهتمام بالعلاقات المتبادلة بين أنشطة سلسلة القيمة

تبرز حقيقة واضحة ضمن تحليل سلسلة القيمة مؤداها أن أنشطة القيمة داخل مؤسسة معينة ليست مستقلة وتعتمد على بعضها البعض. فتوقيت نشاط الحملة الإعلانية لدى مؤسسة ماكدونالد الأمريكية باعتباره نشاط قيمة مستقل يؤثر بالضرورة وبدرجة كبيرة على نشاط استغلال الطاقة الإنتاجية، لذلك ينبغي التنسيق بين هذه الأنشطة لوجود العلاقات التبادلية بينهم (عبد العال و السوافيري، 2002، صفحة 92). لقد أوضحت إحدى الدراسات بأن مؤسسة يابانية تصنع أجهزة تسجيل الفيديو استطاعت تخفيض أسعار بيع منتجاتها من 1300 دولار عام 1977 إلى 298 دولار فقط عام 1984 نتيجة اهتمامها بأولى مراحل سلسلة القيمة، وهي مرحلة تصميم المنتج مقارنة بالمرحلة اللاحقة من السلسلة وهي مرحلة الإنتاج، حيث تم تخفيض عدد وحجم الأجزاء المكونة للمنتج. كما أوضحت الدراسة أنه قد يترتب على دراسة هذه العلاقات التبادلية أن يحدث زيادة في تكاليف إحدى الأنشطة يقابله تخفيض أكبر في تكاليف أنشطة أخرى وهذا ما حدث في مؤسسة Procter & Gamble وذلك لأنها ركبت مباشرة حاسوبا في محلات Wal-Mart يقوم بإدخال طلبياتها، سمحت بتدنية معتبرة للتكاليف الإجمالية الخاصة بتسجيل ومعالجة الطلبيات لكلتا المؤسستين معا. (SHANK & GOVINDARAJAN, 1995, p. 60)

2.4.4. التكامل مع الموردين والزبائن

وتكتمل الصورة هنا بإلقاء الضوء على طرفي سلسلة القيمة حيث نجد قبل بداية السلسلة الموردين، ونجد بعد نهاية السلسة الزبائن. يبدأ مفهوم القيمة المضافة متأخرا جدا، وبعبارة أخرى، يقوم تحليل التكاليف الذي يبدأ بالمشتريات بإقصاء كل الفرص التي تملكها المؤسسة من خلال استغلال علاقاتها مع مورديها، حيث أن كلمة استغلال لا تعني أن العلاقات مع الموردين هي مجموع صفري، على العكس تماما، كما يظهر في (الشكل 5)، هذه العلاقة التي يجب إدارتها بطريقة تمكن كل من المؤسسة وموردها أن تحقق منها ربحا.

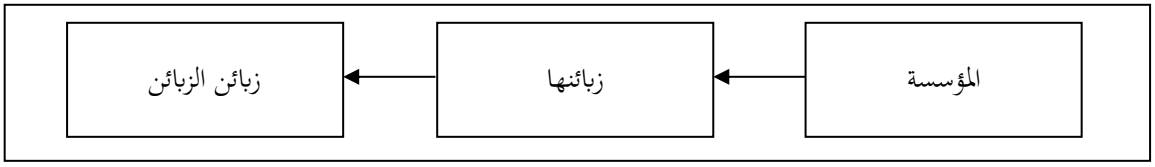
الشكل 5: الحصول على ميزة تنافسية من خلال علاقاتها مع مورديها



Source : John K. SHANK & Vijay GOVINDARAJAN, *La Gestion Stratégique des Coûts*, (Paris : Les Editions d'Organisation, 1995), p 59.

لدى تحليل القيمة المضافة عيب مهم آخر، وهو أنه ينتهي باكرا جدا، حيث يتوقف تحليل التكاليف في المبيعات، وبذلك نكون قد أسقطنا وتجاهلنا جميع الفرص المتعلقة باستغلال علاقات المؤسسة مع زبائنها، كما هو موضح في (الشكل 6)، يمكن أن تكون العلاقات مع الزبائن بنفس أهمية العلاقات مع الموردين، وهنا أيضا، لا يتعلق الأمر بالمجموع الصفري، حيث أن العلاقة يجب أن تكون قادرة على إفادة كلا الطرفين. (SHANK & GOVINDARAJAN, 1995, pp. 58-59)

الشكل 6: الحصول على ميزة تنافسية من خلال علاقات المؤسسة مع زبائنها



Source : John K. SHANK & Vijay GOVINDARAJAN, Op.Cit, p 59.

ولا شك أن الموردين والزبائن يعتبرون من الأجزاء الأساسية في التحليل الشامل لسلسلة القيمة. فيمكن، مثلا، أن تعمل المؤسسة مع مورديها على تقليل تكاليف الاستلام ومناولة المواد الخام وتحمل المسؤولية عن فحص جودة هذه المواد، كما يمكن للمؤسسة أن تعمل أيضا مع زبائنها بما يؤدي إلى تخطيط وجدولة أحسن لعمليات الإنتاج في المؤسسة والتسليم للزبائن. ولذلك أصبح التكامل بين نظم المعلومات لدى كل من المؤسسة والموردين (إدارة سلسلة التوريد) والتكامل بين نظم المعلومات لدى كل من المؤسسة والزبائن (إدارة العلاقات مع الزبائن) من عوامل نجاح المؤسسات في البقاء والاستمرار في المنافسة في الوقت الحاضر. (حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، 2013، صفحة 15)

5. حالة مؤسسة Poval بالبرواقية بالمدية

توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى أن محاسبة التسيير باعتمادها لتحليل سلسلة القيمة إنما تصبو لتحقيق مستويات أدنى في التكاليف، وخدمة الجانب الاستراتيجي، ومساعدة كبيرة للنظام الإداري، الذي وباعتماده على هذا التحليل سيكون احتمال نجاحه وصوابه كبيرا، ولتعزيز نتائج الجانب النظري، ارتأينا القيام بمحاولة لتحليل أنشطة مؤسسة اقتصادية هي مؤسسة المضخات والصمامات بالبرواقية، وهي مؤسسة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم يتمثل نشاطها في إنتاج (تصنيع) المنتجات التي تستعمل في قطاع الري، المحروقات، الخ.

1.5. التعريف بالمؤسسة

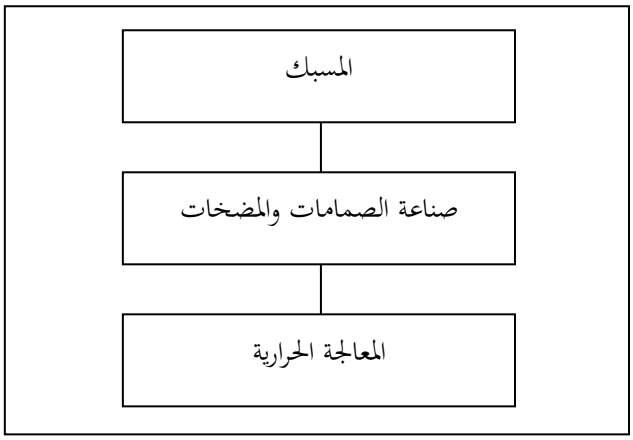
بوفال هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأسمالها يقدر بـ 120 مليار سنتيم متخصصة في إنتاج عتاد الري، تقع في المنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية ومقرها المركزي متواجد بالرويبة في الجزائر العاصمة تقوم هذه المؤسسة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات حيث أنها تنتج المضخات والصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، ولها ورشات خاصة بصيانة العتاد ووحدات تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات يتم توزيعها في الأسواق المحلية والأسواق الخارجية أي أنها تسوق إلى مختلف ولايات الوطن وتصدر إلى الخارج إلى مجموعة من الدول مثل إيطاليا، البرتغال، الخ.

وفيما يلي عرض للأنشطة التي تغطيها هذه المؤسسة في قطاع الصناعة التابعة له، يلي ذلك محاولة دراسة لسلسلة القيمة لإحدى وحداتها الأربع وهي وحدة المسبك.

2.5. سلسلة القيمة الخاصة بمؤسسة Poval بالبرواقية

تقوم مؤسسة بوفال بالبرواقية بتغطية ثلاث أنشطة رئيسية في قطاع الصناعة التابعة له، نقدمها في الشكل التالي:

الشكل 7: سلسلة القيمة الصناعية التي تغطيها مؤسسة بوفال



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق من أمانة إدارة وحدة المسبك

- المسبك: تقوم به وحدة المسبك التابعة لمؤسسة بوفال ويتمثل هذا النشاط في إنتاج مختلف أنواع الهياكل أو الإطارات الخارجية مثل هياكل الصمامات وهياكل المضخات، الخ. وفق أشكال وأحجام مختلفة؛

- صناعة الصمامات والمضخات: تقوم به وحدتان تابعتان لمؤسسة بوفال حيث تقوم هاتان الوحدتان بإنتاج مختلف أنواع كلا من المضخات أو الصمامات والموجهة سواء لقطاع الري أو المحروقات وتهدف إلى تغطية السوق المحلية والأجنبية، وتعتمدان في شرائها للمواد الأولية على وحدة المسبك بالإضافة إلى اعتمادها على السوق المحلية والأجنبية.

- المعالجة الحرارية: تقوم به كل من وحدتا المسبك والصيانة ويتمثل هذا النشاط في خدمة مقدمة للزبائن حيث تقوم المؤسسة بتخفيض درجة صلابة ومقاومة القطع الحديدية بطلب من الزبون من خلال المعالجة الحرارية لهذه القطع ويستخدم من أجل ذلك أفران تصل درجة الحرارة فيها إلى حوالي 900°م، وتقتضي هذه العملية بتسخين القطع لمدة تقارب الخمس ساعات ثم تركها لتبرد في الهواء الطلق هذا من شأنه أن يخفض من صلابتها ومقاومتها كذلك.

من خلال العرض السابق للأنشطة نخرج بالملاحظات التالية:

- الأنشطة كما رأينا تقوم بها أربع وحدات بمؤسسة بوفال وكل وحدة مستقلة في تسييرها عن الأخرى وتتبع لإدارة مركزية بالعاصمة؛

- كل وحدة بها قسم للمحاسبة والمالية به مصلحتان مصلحة للمحاسبة العامة ومصلحة للمحاسبة التحليلية وظيفة الأخيرة هي مساعدة مصلحة المحاسبة العامة في حساب تكاليف مختلف تكاليف المنتجات بالوحدة ووظيفة قسم المحاسبة العامة بإعداد قوائم مالية منفردة تعبر عن الحالة المالية للوحدة وترسل إلى الإدارة العامة بالعاصمة لتقوم هي بدورها بإعداد القوائم المالية المجمعة لمجمل الوحدات؛

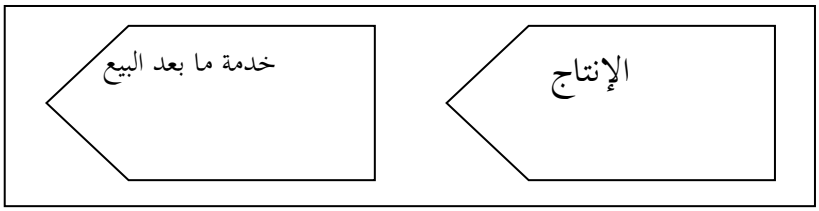
- لا تقوم المؤسسة من خلال ما سبق بالاستفادة من تحليل سلسلة القطاع أي لا تقوم بدراسة إستراتيجية لأنشطتها مقارنة بأنشطة المنافسين، والحصول على ميزة تنافسية سواء بالقيام بالأنشطة إذا كانت ذات مردودية أفضل من أنشطة المنافسين أو القيام بقرار الشراء بدل القيام بالنشاط أو مقارنة طريقة تسيير كل نشاط مع المنافسين بغرض تحسين طريقة التسيير.

نقوم فيما يلي بعرض سلسلة القيمة الداخلية لأول وحدة بمؤسسة بوفال وهي وحدة المسبك.

3.5. سلسلة القيمة الخاصة بوحدة المسبك

عند إسقاط أنشطة سلسلة القيمة الداخلية التي تم التطرق لها في الجانب النظري على وحدة المسبك محل الدراسة، يمكننا تقديم سلسلة مكونة من حلقتين وفق الشكل التالي:

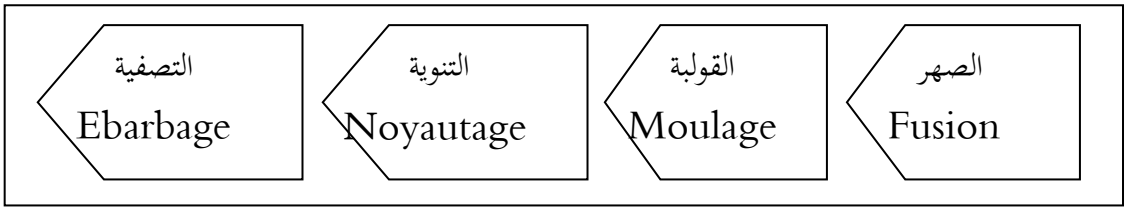
الشكل 8: سلسلة القيمة بوحدة المسبك



المصدر: من إعداد الباحث على معلومات من أمانة إدارة وحدة المسبك

بالنسبة **للحلقة الأولى** والمتمثلة في **الإنتاج** فهو المرحلة الأساسية بالنسبة للوحدة، ولا يخلو بطبيعة الحال من أي مؤسسة إنتاجية، غير أن هذا النشاط بدوره يتفرع إلى عدة أنشطة متضمنة فيه وتأخذ شكل مسار إنتاجي، والتي نبينها في الشكل التالي:

الشكل 9: أنشطة الإنتاج بوحدة المسبك



المصدر: من إنجاز الطالب بالاعتماد على معلومات من قسم الإنتاج.

1- الصهر Fusion: ويتم صهر معادن حديدية وغير حديدية في أفران مناسبة؛

2- القولبة Moulage: يتمثل القالب في شكل نستعمله لصنع شكل مطابق له، ويتم تصنيع القوالب في هذه الوحدة ضمن مواضيع القوالب Objets de Moulage ويوجد العديد منها وذلك راجع للعدد الكبير من القطع التي تصنعها الوحدة باختلاف أوزانها وأحجامها؛

3- التنوية (إنشاء النواة أو الأنوية) Noyautage: إذا تطلبت القطعة التي يراد تصنيعها فراغات بداخلها فإنه يتم تصنيع أنوية، تأخذ مكان هذه الفراغات عند سكب المعدن المنصهر في مرحلة القولبة؛

4- التصفية وقص الزوائد Ebarbage: في هذه المرحلة من الإنتاج يتم تكسير القالب والأنوية إن وجدت، وذلك من أجل الحصول على القطعة التي قد أخذت وقتا لتتماسك في الهواء الطلق.

أما **الحلقة الثانية** والمتمثلة في **خدمة ما بعد البيع** Service Après Vente فهو معتمد عليه في الوحدة وذلك حرصا على إرضاء الزبون سواء الداخلي أو الخارجي وتحقيقا لسياسة الجودة التي ترتكز عليها هذه المؤسسة ككل، ونجد أمرين يستدعيان هذا النشاط بالنسبة لوحدة المسبك ويتمثلان في:

- إما أن يطلب الزبون استبدال القطعة التي اشتراها لوجود عيب فيها: في هذه الحالة يتم التأكد من أن العيب الموجود بالقطعة ناتج عن الوحدة، فإن تم إثبات ذلك فإنها تعطيه مكانها قطعة جديدة، وتعتبر القطعة المعيبة مهملة ويتم إرجاعها إلى أفران الصهر؛

- وهناك حالة أخرى عندما يطلب الزبون أن يخفض درجة الصلابة والمقاومة لهذه القطعة: في هذه الحالة الوحدة بعملية المعالجة الحرارية التي تم شرحها أعلاه.

من خلال العرض السابق لنشاطي سلسلة القيمة الداخلية بالوحدة نخرج بالملاحظات التالية:

- يتمثل النشاط ككل بالنسبة لهذه الوحدة في الإنتاج الروتيني والمتكرر لقطع معدنية تتطلب كل قطعة نوع معين من المعادن بمعايير متفق عليها عالميا، ولا تحتاج إلى بحث أو تطوير أو تصميم لإنتاجها إلا في انطلاق المشروع، وبعد ذلك يتم إتباع نفس الطريقة تقريبا في الإنتاج ولذلك نجد أن النشاطين الأول والثاني والمتمثلان في **البحث والتطوير** وكذلك **تصميم الإنتاج** لا يعتمد عليهما في الوحدة؛

- بعد مرحلة الإنتاج يتم توجيه المنتجات (القطع) إلى مخازن مخصصة لها، وتتمثل القطع التي يتم إنتاجها في الهياكل المعدنية التي تحتاجها وحدة المضخات والصمامات، وكذلك المنتجات الخاصة بتجهيزات الطرق والتطهير، وبحكم أن الوحدة تعمل بنظام الطلبيات سواء قادمة من الوحدات المجاورة والتابعة لنفس المؤسسة أو من العميل الخارجي وتنتج بعض المنتجات بطريقة مستمرة للطلب غير المتناهي عليها، ولأن الوحدة تعاني من عدة مشاكل متمثلة في الأعطال وتوقف التجهيزات عن العمل، نظرا لقدمها ولاهتلاكها وعدم تجديدها فإنه في الكثير من الحالات لا تتمكن من تلبية الطلبيات في الوقت المحدد وبالتالي فإنه لا يتم اعتماد فكرة **تسويق** المنتجات في هذه الظروف بالنسبة لهذه الوحدة، والمؤسسة **لا توزع** منتجاتها إلى نقاط بيع معينة وإنما يأتي العميل إلى المخازن المفتوحة للوحدة ويأخذ القطع التي طلبها أو يرغب في شرائها وفي حالة أراد الزبون أن تنقل إليه القطع بوسائل الوحدة فإنه تعتبر كخدمة مقدمة إليه ويتحمل الزبون عبء هذه الخدمة.

- بالاعتماد على تحليل سلسلة القيمة لنشاطات الوحدة تبين لنا أنه يظهر خطأ كبير بالهيكل التنظيمي من شأنه أن يؤثر على تكلفة المنتجات بالزيادة أو بالنقصان عن الحقيقة، حيث تعتبر الوحدة أن نشاط المعالجة الحرارية تابع لمرحلة التصفية Ebarbage ويتم توزيع التكاليف على هذا الأساس، غير أنه لا تعتبر المعالجة الحرارية من ضمن نشاطات الإنتاج مطلقا.

6. خاتمة

من خلال استعراض أهم ملامح التطور التاريخي في مجال عمل محاسبة التسيير وأهدافها وضرورة التعامل مع وتوفير المعلومات التي تتلاءم ومتطلبات العمل في بيئة الأعمال المعاصرة والتي تتصف بكثرة الحركة وسرعة التغيرات، وأن الحركة والتغيرات في الظروف البيئية تؤدي إلى اختفاء مشاكل وقرارات قديمة وظهور مشاكل وقرارات جديدة تحتاج بالضرورة إلى معلومات جديدة. ولذلك، يجب القيام بالتطوير المستمر في نظام محاسبة التسيير حتى يستطيع توفير المعلومات الجديدة التي يحتاجها المديرون لمواجهة المشاكل والقرارات الجديدة، وفي ظل القصور الواضح لمخرجات النظم التقليدية للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، وعدم قدرة تلك النظم التقليدية على توفير المعلومات الملائمة في ظل تلك الظروف والمتغيرات والتطورات الحديثة، ظهرت مجموعة جديدة من الممارسات والأساليب والنظم التي تعتبر من أهم أدوات محاسبة التسيير الإستراتيجية والتسيير الإستراتيجي للتكلفة، ومن بين هذه الأساليب الحديثة أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

إن مفهوم سلسلة القيمة له ميزة كبيرة في جذب الانتباه إلى العلاقات المتبادلة بين الوظائف المختلفة داخل المؤسسة، وبشكل أعم في علاقاتها مع الموردين والزبائن. هذه النقطة الأخيرة مهمة بشكل خاص لأنها توضح كيف يمكن أن ترتبط عمليات المؤسسة مع عمليات الموردين والزبائن. حيث تقوم المؤسسات، بإعادة تحديد علاقاتها مع مورديها وزبائنها من أجل تحسين العمليات والأنشطة التي لها صلة بمبادلاتهم، كما أن تحليل سلسلة القيمة يمكن المؤسسة من تحقيق أعظم إنتاج وأفضل استخدامات بديلة اعتمادا على فحص التكاليف وفق دراسة العلاقة بين النشاط والتكلفة، ويمكن من بيان إمكانية استبعاد الأنشطة وتخفيض التكاليف غير الضرورية الناجمة عن استخدام الموارد المادية وغير المادية المتاحة لقطاع الصناعة النوعية.

وكما تجدر الإشارة إلى أن تحليل سلسلة القيمة ليس أمرا بسيطا لوجود العديد من المشكلات الخاصة بالحساب وبناء سلسلة القيمة، إلا أنه لا ينبغي النظر إليها على أنها مجرد أداة نظرية، بل ينبغي التعامل معها على أنها أداة قوية لإجراء التحليل الاستراتيجي للوصول إلى نتائج إيجابية بشأن عملية اتخاذ القرارات والتي قد تختلف كثيرا عما يتم التوصل إليه من خلال محاسبة التسيير التقليدية.

7. قائمة المراجع

1.7. قائمة المراجع العربية

- أحمد الظاهر، و محمد أبو نصار، *المحاسبة الإدارية*، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009).
- أحمد حسين علي حسين، *المحاسبة الإدارية المتقدمة*، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002).
- أحمد حسين علي حسين، *المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي*، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2013).
- أحمد رجب عبد العال، و فتحي رزق السوافيري، *مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة*، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002).
- أحمد محمد نور، فتحي رزق السوافيري، و شحاتة السيد شحاتة، *مدخل معاصر في مبادئ المحاسبة الإدارية*، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003/2002).
- أسامة الحارس، *المحاسبة الإدارية*، (عمّان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004).
- إسماعيل يحي التكريتي، *محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة*، (عمّان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008).
- روبرت ميجز، سوزان هاكا، جان وليامز، و مارك بيتنز، *المحاسبة أساس لقرارات الأعمال* (المجلد 2)، (مكرم عبد المسيح باسيلي، و محمد عبد القادر الديسطي، المترجمون)، (الرياض، دار المريخ للنشر، 2006).
- زينب جبار يوسف، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة، دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الإنشائية، *مجلة التقني ، المجلد 22*، العدد 5، 2009.
- عبد الكريم عبد الرحيم علي، تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة، *مجلة العلوم الاقتصادية ،المجلد 6*، العدد 22، 2008.
- عماد صبيح الصفار، تطوير المنظور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة، *مجلة المنصور*، العدد 12، 2009.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، *منهجية البحث العلمي في الإدارة والمحاسبة*، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2010).
- محمد سامي راضي، *المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية*، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2011).
- محمد كفنوش، *إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC: دارسة تقييمية لنظام التكاليف المعتمد في المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية "نفطال"*، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2007.
- مكرم عبد المسيح باسيلي، *المحاسبة الإدارية: الأصالة والمعاصرة*، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007).
- مؤيد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، و عبد الخالق مطلك الراوي، *المحاسبة الإدارية*، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2007).
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، *دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف*، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2014).

2.7. قائمة المراجع الأجنبية

- BOUARAR, A. C., Conceptual framework of implementing strategic cost management and reducing costs through target costing system, *Revue DIRASSAT* (21A), 2014.
- BOUQUIN, H., *Comptabilité de Gestion*, (Paris: ECONOMICA, 2011).
- DE RONGÉ, Y., *Comptabilité de Gestion*, (Bruxelles: De Boeck, 2013).
- HORNGREN, C., BHIMANI, A., DATAR, S., & FOSTER, G., *Comptabilité de gestion*, (Paris: Pearson Education France, 2003).
- SHANK, J. K., & GOVINDARAJAN, V., *La gestion Stratégique des Coûts*, (M. SPERRY, Trad.), (Paris: Les Editions d'Organisation, 1995).

8. هوامش:

[1] للمزيد من التفاصيل والتوضيح حول هذه العوامل الأربعة أنظر: أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002)، ص ص 19–20.

[2] أنظر المرجع:

John K. SHANK & Vijay GOVINDARAJAN, La Gestion Stratégique des Coûts, (Paris : Les Editions d'Organisation, 1995), p 19.

[3] مايكل يوجين بورتر (Michael Eugene PORTER) أمريكي الجنسية، هو أستاذ بجامعة بيشوب وليام لورنس وفي مدرسة هارفارد للأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية، ولد في 23 ماي 1947، وهو اقتصادي ومهندس كهربائي ومهندس فضاء جوي ويعتبر أحد القادة النافذين في مجال إستراتيجية الشركات وتنافسية الدول والمناطق.

[4] لمزيد من التفصيل والتوضيح فيما يخص الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة أنظر المرجع: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، (عمّان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008)، ص ص 365–366.