



## دور التكامل بين أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في الكشف عن انحرافات

### الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة في شركة الإسمنت بتبسة

*The role of integration between the two methods of value chain and target cost in detecting deviations in the financial performance of the economic enterprise - Case study of the cement company in Tebessa.*

د. زرفاوي عبد الكريم<sup>1</sup> / جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة (الجزائر)

abdelkerim.zerfaoui@univ-tebessa.dz

تاريخ النشر: 2023/06/09

تاريخ القبول: 2023/05/31

تاريخ الاستلام: 2023/02/17

#### ملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة، ودور التكامل بينهما في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك بالتركيز على تخفيض التكاليف للمنتجات، وهذا بدوره يساعد المؤسسة في تخفيض أسعار منتجاتها، وبالتالي رفع حصتها السوقية في ظل بيئة الأعمال الحديثة والتي تميزت في الفترة الأخيرة بركود كبير. ولقد تم تطبيق الأسلوبين في شركة الإسمنت بتبسة بصفتهما أكبر الشركات قابلية لتطبيق مثل هذه الأساليب لتوفير المعلومات من جهة وتحقق شرط المرحلة في الإنتاج وهذا يناسب منهج العمل على الأسلوبين. وتشير نتائج البحث إلى إمكانية تطبيق الأسلوبين معاً، بالإضافة إلى تحقق أحد أهم أهداف البحث وهو تخفيض تكاليف المنتج من خلال التكامل بين التكلفة المستهدفة وسلسلة الأنشطة. كما تم رفض الفرضيات بصورة واضحة نظراً لتناقضها مع واقع تطبيق الأسلوبين في المؤسسة محل الدراسة. الكلمات المفتاحية: سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، الأداء المالي، تخفيض التكاليف، بيئة الأعمال. تصنيف JEL: M10 ; L78 ; M10 ; L53 ; M10.

#### **Abstract:**

*This research aims to study the value chain and target cost, and the role of integration between them in evaluating the financial performance of the economic enterprise, by focusing on reducing costs for products. This, in turn, helps the institution in reducing the prices of its products, and thus raising its market share in light of the modern business environment, which was characterized in the recent period by a large recession.*

*The two methods have been applied in the Cement Company of Tebessa, as it is the largest company capable of applying such methods, due to the availability of information on the one hand, and the fulfillment of the condition of staging in production, and this fits the approach of working on the two methods.*

*The results of the research indicate the possibility of applying the two methods together, in addition to achieving one of the most important objectives of the research, which is reducing product costs through integration between the target cost and the chain of activities. The hypotheses were also clearly rejected due to their contradiction with the reality of applying the two methods in the institution under study.*

**Keywords:** value chain, target costing, financial performance, cost reduction, business environment.

**Jel Classification Codes :** M10 ; L53 ؛ L78 ؛ M10.

<sup>1</sup> المؤلف المرسل: د. زرفاوي عبد الكريم abdelkerim.zerfaoui@univ-tebessa.dz

## 1. تمهيد :

أدى التطور المتسارع في بيئة الأعمال، إلى جعل المؤسسات الاقتصادية بحاجة إلى توفير حلول للمشاكل التي قد تعترضها من جراء التنافسية المتنامية للمؤسسات الناشطة في نفس القطاع، فلا يمكن اتخاذ قرارات تخص الأداء المالي إلا بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية وذلك من أجل الوقوف على الانحرافات التي قد يتم اكتشافها بالنظر للأهداف التي تسطرها مسبقا.

وقد تعددت أساليب تقييم الأداء المالي بحسب حجم المؤسسة ومكانتها في السوق، فالمؤسسات ذات النشاط المحدود، تعتمد على أساليب تقليدية لا تتجاوز معظمها تناول الربحية المحققة من خلال القوائم المالية، في حين المؤسسات ذات النشاط الواسع تعتمد على أساليب متطورة مثل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة؛ وهذين الأسلوبين يعتبران باكورة التفكير البشري في مجال تقييم الأداء المالي للمؤسسات، لهذا سيتم التعرض لهما بشيء من التفصيل مع تطبيقهما في مؤسسة الإسمنت باعتبارها من المؤسسات الكبرى، بالإضافة إلى دراسة دور التكامل بين هذين الأسلوبين في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

### 1.I - إشكالية البحث :

كيف يساهم التكامل بين أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة، وفي مؤسسة الإسمنت بتبسة بصفة خاصة؟

2.I - التساؤلات الفرعية : تنبثق عن الإشكالية الرئيسية للبحث مجموعة من الأسئلة الفرعية؛ وهي:

- هل المؤسسة الإسمنت بتبسة قادرة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟
- هل هناك تأثير لأسلوب التكلفة المستهدفة على قيمة التكاليف لمنتجات مؤسسة الإسمنت بتبسة؟
- هل يوجد أثر للتكامل بين أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة على تقييم أداء مؤسسة الإسمنت بتبسة؟

3.I - فرضيات البحث: لتحقيق أهداف هذا البحث يمكن وضع مجموعة من الفرضيات المساعدة كالآتي:

- لا تتوفر لدى المؤسسة القدرة على تطبيق أسلوب سلسلة القيمة لتقييم أداؤها.
- لا يقود تطبيق التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكاليف المنتجات الخاصة بمؤسسة الإسمنت.
- لا يوجد أثر للتكامل بين أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في تقييم أداء مؤسسة الإسمنت بتبسة.

### 4.I - أهداف البحث :

- التعرض للإطار المفاهيمي لكل من سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة بصفتهما أحد أوجه التطور الذي مس أساليب المحاسبة الإدارية في العصر الحديث، لذلك فالتعرض إلى طبيعتهما وأهميتهما وصعوبات تطبيق كل أسلوب منهما يعتبر هدفا مهما لكل باحث في هذا المجال، بالإضافة إلى معرفة دورهما في تخفيض تكاليف الإنتاج، في إحدى المؤسسات الهامة في الاقتصاد الوطني.
- التعرف على كيفية إقامة علاقة تكاملية بين أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة، ومدى توافق وانسجام المفاهيم النظرية مع واقع المؤسسة محل الدراسة.
- تعريف متخذي القرار بأهمية الاعتماد على هذين الأسلوبين في تقييم الأداء المالي لمؤسسة الإسمنت بتبسة، والكشف عن انحرافات التكلفة وكيفية علاجها، وهذا ما سيحسن من الحصة السوقية للمؤسسة من جراء التخفيض في السعر المرتبط بتكلفة الإنتاج.

### 5.I - أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث؛ في كونه يتعرض لتطبيق أسلوبين مهمين في مؤسسة صناعية ذات أهمية كبرى على المستوى الوطني، لذلك فتطبيق أسلوب سلسلة القيمة يمكن كل المؤسسات ذات النشاطات المشابهة للمؤسسة محل الدراسة من الاستفادة من كيفية التطبيق و التفسير للنتائج المتوصل لها، كما أن التكامل بين الأسلوبين يكتسي أهمية بالغة في الكشف عن انحرافات الأداء المالي التي قد تتعرض لها المؤسسات الصناعية.

### 6.I - الدراسات السابقة:

- دراسة راندا مرسى كيوان، إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة (كيوان، 2015). تعرض هذا البحث لأثر التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة VA متمثلة في تقنية هندسة القيمة VE وتحليل سلسلة القيمة VCA، على دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية مع محاولة من طرف الباحث لصياغة إطار مقترح للتكامل، وتوصل الباحث إلى نجاعة التكامل بين هذين الأسلوبين، موصيا بضرورة تبنيهما في المؤسسات من أجل خفض تكاليفها.

- علي عبد الله صالح الشطي، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة لتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية اليمنية (علي، 2021): تناولت هذه الدراسة مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة من أجل الوقوف على فعالية إدارة التكلفة بين منشآت سلسلة التوريد لدعم المزايا التنافسية، وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين الأسلوبين يساهم في دعم سلسلة التوريد من ناحية الميزة التنافسية، مما ينعكس على خفض التكلفة، وأوصى الباحث بتبني خططا وبرامج تدريبية تتعلق بتطبيق الأسلوبين وتعزيز أهمية علاقات التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد.

### **- Fatima Amir Hamad Hamid ,The Impact of Target Costing System on Enhancing Company's Performance (Case of Sinar Sugar Company) (Hamid, 2016)**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الأداء وذلك من خلال تطبيقها على شركة لصناعة السكر في السودان، وتوصل الباحث إلى أن الشركة لا تطبق هذا الأسلوب وعند تطبيقه أدى إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق التكلفة المستهدفة التي تمكن الشركة من تحقيق أرباح أفضل وبذلك أداء كلي جيد، كما أن هذا الأسلوب يساهم في توفير معلومات رقابية ذات جودة عالية تساعد في التقليل من الانحرافات. وأوصت الدراسة على ضرورة تبني أسلوب التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى أساليب أخرى مثل: ABC، JIT، TQM، وذلك من أجل التحسين في أداء المؤسسة مستقبلا.

### **KARRAR MOHAMED HASSAN and AL HADI ADAM MOHAMED, The Impact -1 Reduction of Manufacturing Costs. (HASSAN, 2018) of Target Costing (TC) on**

تناولت هذه الدراسة أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تخفيض التكاليف، وكانت نتيجة الدراسة متمثلة في أن هذا التكامل يساهم في تخفيض التكاليف الصناعية لمنشآت الصناعات الغذائية السودانية، كما توصي الدراسة بتطبيق مثل هذه الأساليب بصورة علمية وتدريب محاسبي التكاليف على إتقانها.

## II - المحور الأول : مدخل مفاهيمي لسلسلة القيمة

تم إدخال هذا المفهوم في الثمانينات من القرن الماضي من طرف "مايكل بورتر" أستاذ بجامعة هارفارد الأمريكية، ويرتبط مفهومها ارتباطاً وثيقاً بتحليل المزايا التنافسية للشركات، وتشير إلى تحليل مراحل الإنتاج لتحديد المزايا والظروف التنافسية الممكنة في مختلف روابط سلسلة الإنتاج. (BOLY, 2019, p. 05)

أولاً: تعريف سلسلة القيمة: يشير مصطلح سلسلة القيمة إلى جميع الأنشطة اللازمة لتقديم منتج أو خدمة للمستهلك النهائي، بداية من تصميمه حتى التخلص منه بعد الاستخدام، بما في ذلك مراحل الإنتاج والتوزيع الوسيطة. وهذا يشمل العديد من الأنشطة مثل خدمات التصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع والدعم. كما يمكن تجميع الأنشطة التي تشكل سلسلة القيمة معاً داخل شركة واحدة أو موزعة بين كيانات مختلفة؛ بنفس الطريقة، ويمكن أن تتركز في منطقة جغرافية محدودة أو كبيرة جداً. (Sievers, 2017)

تحتوي سلسلة القيمة على مجموعة متنوعة من الأنشطة الضرورية لمنتج أو خدمة، ويمر كل ذلك بعدة مراحل، من تصميمه إلى تسليمه إلى المستهلكين والقرار النهائي بعد الاستخدام في كل مرحلة (التصور والتصميم، إنتاج السلع والخدمات، نقل البضائع، الاستهلاك والاستخدام وإعادة التدوير النهائي).

وقد تكون هذه السلسلة عالمية في سلوكها، حيث يمكن أن تنشأ بعد عشرين سنة من التوقيع على مستوى المؤسسات وطرق الإنتاج في بلدان متباعدة إلى حد ما، حيث تكون تكاليف العمالة أكثر فائدة لإنتاج السلع الوسيطة للإنتاج التام. (Vadcar, 2016, p. 11)

ثانياً: تقسيمات سلسلة القيمة: نجد عدة أشكال لهذه السلسلة نذكرها كالآتي: (Ramón Padilla, 2018, p. 20)

- 1- من خلال عدد الجهات الفاعلة والمشاركة. كل سلسلة تتميز بعدد الجهات الفاعلة والمشاركة. فعلى سبيل المثال، يجب على المشاركين في سلسلة قيمة صناعة السيارات الحصول على العديد من المنتجات أو البضائع الوسيطة المختلفة التي يتم الحصول عليها من خلال شبكة واسعة من الموردين. وفي حالات أخرى كالأعشاب والتوابل وإن وجدت العديد من المنتجين؛ كلهم يقدمون منتجاً متشابهاً، بينما في سلسلة إنتاج التعدين هناك غالباً عدد قليل من الموردين.
- 2- من قبل الجهات الفاعلة والتي تشارك في تسييرها: بداية يجب التمييز بين السلاسل التي يهيمن عليها المشتري (يقودها المشتري) وتلك التي يهيمن عليها المورد (يقودها المورد)، كما أن هناك أشكال أخرى من المشاركة في التسيير، على سبيل المثال: (مع هيكل حكومية غير منسقة للغاية، هيكل أعمال قائمة على السوق أو منسقة للغاية أو متكاملة رأسياً).
- 3- من خلال نطاقها الجغرافي: تقسم إلى سلاسل القيم الوطنية التي يتم تسويق منتجاتها فقط في الدولة التي تم تطويرها فيها، و سلاسل القيمة الإقليمية والعالمية التي يتم إنتاج المنتجات منها وتسويقها في دول مختلفة.
- 4- حسب مستوى تجهيز المنتجات: تمر بعض المنتجات، مثل الفاكهة الطازجة، على خطوات معالجة قليلة جداً في سلاسل القيمة، في حين أن السلع الأخرى مثل القطن، قد يكون لها عدة مراحل من المعالجة. حيث يرتبط مستوى التحول ارتباطاً وثيقاً بمستوى تطور التكنولوجيا المستخدمة، بينما نجد في بعض سلاسل القيمة، تكون فيها المعرفة التقليدية كافية (بعض المنتجات الحرفية)، بينما يستخدم البعض الآخر التكنولوجيا المتقدمة (هذا هو الحال مع صناعة أشباه الموصلات).

### ثالثا: العوامل المؤثرة في سلسلة القيمة

وما تم التوصل إليه أن سلسلة القيمة قد تتطور ويتغير شكلها وفقا لمجموعة من العوامل أهمها:

(Ramón Padilla, 2018, p. 03)

1- فعالية النظام: من الممكن تقليل التكاليف وزيادة كفاءة النظام في السوق إذا كان الفاعلون في سلسلة القيمة - مهما كان حجمهم - يتعاونون فيما بينهم.

2- نوعية المنتج: تتغير أسواق اليوم بسرعة و تزداد المنافسة بصورة أكثر شراسة مما كانت عليه في السابق. لذلك فأنظمة الإنتاج التي تريد البقاء في السوق ، أو حتى زيادة حصتها في السوق ، يجب عليها التأكد من أن المنتجات و الخدمات تلبى احتياجات وظروف الطلب المتغير باستمرار.

3- التنوع: كلما زاد تعاون الجهات الفاعلة على طول سلسلة القيمة ، كان ذلك أفضل لتنسيق أنشطتها ، وهذا يجعل الأمر أكثر صعوبة على المنافسين لنسخ المنتج وعملية الإنتاج، ففي الواقع ، ليس المنتج هو الذي يجب نسخه بعد ذلك ، ولكن النظام بأكمله. فالتنوع يمكن أن يساعد المنتجات في اكتساب ميزة تنافسية.

4- المعايير الاجتماعية والبيئية: أصبح المستهلكون أكثر وعياً بالمعايير الاجتماعية والبيئية ، ويطالبون بشكل متزايد بأن تلبى المنتجات هذه المعايير، لذلك لا يتعلق الأمر فقط بممارسة الأعمال التجارية بل يستوجب الاستجابة لهذه المعايير لتلبية الطلب الاستهلاكي، و يمكن أن يساهم أيضا الامتثال للمعايير الاجتماعية والبيئية اللازمة في تحسين ظروف العمل في جميع أنحاء سلسلة القيمة.

5- المحيط المؤسسي: لا توجد سلاسل القيمة بشكل منفصل؛ لكن تم دمجها في بيئة اجتماعية واقتصادية وثقافية وسياسية شديدة التعقيد، و التي تحدد طبيعة ونجاح العمليات التجارية داخل سلسلة القيمة. فنجد السوق بدوره يتأثر باللوائح و المؤسسات والتدخلات التي تؤثر بسرعة على قطاع معين بالإضافة للتغيرات في بيئة الأعمال (على سبيل المثال في اللوائح التجارية) والتي تفتح فرصاً جديدة في السوق.

يمكن القول أن سلسلة القيمة تساهم بشكل أو بآخر في سلسلة التوريد من أجل الاستجابة لطلبات المستهلكين، وخلق قيمة وأرباح، حيث تتكون هذه السلسلة بداية من تحديد احتياجات ورغبات الزبائن، وفي النهاية تكون في سوق المنتجات، وفي مقابل ذلك يتطلب نجاح هذه السلسلة استخدام أساليب مبتكرة وشركاء داعمين وذلك من أجل تطوير الميزة التنافسية وتحديد المواقع الأكثر فائدة كسوق للمنتجات. وهذا ما يجعل سلسلة القيمة تتميز عن غيرها من السلاسل كونها تركز على قيمة المنتج وجودته، بالإضافة إلى العمل على تحقيق تمايز للمنتجات تلبية لرغبات وحاجات المستهلك المختلفة.

### رابعا: تخفيض التكاليف باستخدام سلسلة القيمة

يمكن تحسين التكاليف عموما بالاعتماد على سلسلة القيمة من خلال التركيز على مجموعة من المؤشرات وهي: (Globe, 2021, p. 07)

1- الأهداف الإستراتيجية: وتتمثل في مجموعة الأهداف الكبرى التي ترغب المؤسسة في تحقيقها، وذلك من خلال التركيز على مجموعة من العناصر المهمة، والتي تتمثل في الإجابة على مجموعة من الأسئلة كالاتي:

- كيف يمكن إنشاء القيمة من خلال التعاون بين المؤسسات؟ وهذا التعاون يكون بأشكال مختلفة منها التعاوني، التشاركي، والإيعاز. بالإضافة لدراسات مشتركة حول سلوك المستهلك؛

- كيف يتم تمويل الاحتياجات المستدامة على المدى الطويل؟ وهنا تنوع أشكال التمويل بين الذاتي والحكومي الداعم للمؤسسات الكبرى؛

- كيف يتم تخفيض التكاليف دون المساس بالمتطلبات التجارية، وهل يمكن التخلي على بعض هذه المتطلبات؟

إن الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالأهداف الإستراتيجية، يوضح بدقة فائدة المؤسسة من التعاون مع الكثير من الفاعلين الخارجيين خاصة المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع أو تكمل نفس الصناعة، كما أن علاقة المؤسسة بالمؤسسات المالية يلعب دورا كبيرا في تمويل احتياجاتها المستدامة والحفاظ على استمراريتها، ومع ذلك لا يمكن للمؤسسة أن تخفض تكاليفها على حساب سمعتها أو بتدنية القيم المنشأة على مستوى زبائنها.

2- نقاط الضعف على مستوى مخطط التمويل: يعتبر مخطط التمويل من أهم العناصر في التنبؤ المالي، لذلك فالمؤسسة تولي اهتماما كبيرا له، ويتم التعرف على نقاط ضعفه من خلال الوصول إلى إجابات مقنعة ودقيقة للأسئلة الآتية:

- ما هي قيمة المردودية المالية مقارنة بالمنافسين، وكيف تستفيد المؤسسة من نتائج المقارنة؟  
- كيف يتم إضافة القيمة للمساهمين في الشركة، باعتبار وجودهم يرتبط بقيمة الفوائد الموزعة وجدوى المشاريع التي ساهموا فيها؟  
- كيف يمكن التمويل الذاتي لأهداف المؤسسة، وهل يمكن نقل الأموال نحو مناطق النمو؟ وكيف يمكن تخفيض هامش التشغيل بالمؤسسة،؟

- هل للمؤسسة معدل ضريبي فعال وكيف يمكن تحسين الموقف الضريبي النقدي؟ وذلك باعتبار أن قيمة الوعاء الضريبي والعناصر الداخلة في حسابه من بين العناصر التي تعمل المؤسسة على تحسينها .

بالنظر لدراسة نقاط الضعف على مستوى التمويل، يتبين أن المؤشرات المقترحة ذات دلالة للحكم على المؤسسة، حيث أن المردودية المالية تقود بالضرورة إلى زيادة رصيد المساهمين من الأرباح الموزعة، كما أن هامش التشغيل يساعد المؤسسة في تسديد ديونها وتوزيع الأرباح على حملة الأسهم، وقد يقود هذا المؤشر للحكم على القيمة الكلية للمؤسسة ومعرفة إمكانية تعرضها لحالات الاستحواذ في السوق الذي تنشط فيه.

3- نقاط الضعف على مستوى مخطط الاستغلال: يعتبر مخطط الاستغلال أهم عنصر في دراسة انحرافات الأداء، لأن التحسينات التي تدخلها المؤسسة على المستوى العملي، بالإضافة إلى إنشاء القيمة لدى الزبون وتحسين علاقات العمل؛ مؤشرات جيدة للحكم على أداء وظيفة الاستغلال لدى المؤسسة، وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة الموالية:

- كيف يمكن جعل العمليات أكثر فعالية؟ بمعنى تقليل الفجوة بين الأهداف المخطط لها وما تم تحقيقه.  
- كيف يمكن تحسين جودة المنتجات أو الخدمات لتلبية احتياجات العملاء؟ باعتبار جودة المنتج تتأثر بتكاليفه، وإنشاء القيمة لدى الزبون.

- كيف يمكن كسر الحواجز بين الفروق الوظيفية؟ باعتبار الفروق الوظيفية لها تأثير على أداء العامل وولائه.

يمكن من خلال بعض الإجراءات الكشف عن العمليات التي تعيق المؤسسة في تحقيق أعلى مستويات الأداء، فقد تلجأ المؤسسة إلى إلغاء بعض العمليات الثانوية التي لا تضيف قيمة للمؤسسة، أو تغيير بعض أساليب العمل بالإضافة إلى تطوير وتحسين علاقات العمل.

4- ديناميكية السوق: يمكن لإشارات التسعير التي تصدر عن تفاعل عنصري العرض والطلب، بالإضافة إلى سلوك المستهلك وتأثير أداء المؤسسات المنافسة أن يبين للمؤسسة مستوى السوق الذي تنشط فيه، ويمكن تحقيق ذلك من خلال الحصول على معلومات تخص فحوى الأسئلة الموالية:

- كيف يتذبذب السوق من جراء التكنولوجيا والتجديد؟
  - ما هي التغيرات التي تحدث في الديناميكية التنافسية على مستوى نفس قطاع النشاط؟ بمعنى هل هناك منافسين جدد أو تكتلات قد تضر بمصلحة المؤسسة.
  - ما هي التغيرات على المدى الطويل والقصير لتفضيلات المستهلكين؟ وهذا بدوره يقود إلى دراسة مدى قيام المؤسسة بالدراسة الاستقصائية الميدانية والأخذ بنتائجها.
- يمثل السوق عنصرا أساسيا وداعما استراتيجيا لمتخذي القرار في المؤسسة، كونه المكان الذي يوفر معلومات حقيقية عن المنافسين والمستهلكين، وهذا من شأنه أن يساهم في ترشيد جميع القرارات المتعلقة بأداء المؤسسة .

#### 1.المحور الثاني: الإطار المفاهيمي للتكلفة المستهدفة

##### أولاً: تعريف التكلفة المستهدفة

إن نموذج التكلفة المستهدفة يخص المؤسسات الصناعية الكبرى التي تمتلك عدة فروع تضمن بطريقة مباشرة عمليات الإنتاج والتوزيع لمنتجاتها، ويبحث هذا النموذج عن وضع حدود لشروط التنافس حسب نوعية المؤسسة (أحادية أو تنافسية)، كما أنها تميز بين مختلف المنشآت التابعة للمؤسسة الأم من حيث المردودية، ويقترح هذا النموذج طريقة عمل بين المنشأة الكبرى والفروع التابعة لها عن طريق ما يسمى بمراكز المسؤولية، ويرجع الفضل في إرساء معالم هذا النموذج إلى مهندسي شركة **toyota** أين كان يعرف قبل ذلك بـ "genkakikaku".

إن الهدف من طريقة التكلفة المستهدفة هو تحسين الأداء المستقبلي للمنتج مع التحكم في التكاليف، هذا ينطوي على تحسين المراحل الأولية لتصميم المنتج. لكن في الواقع ، يتم تكبد غالبية التكاليف في مرحلة التصميم ، قبل بدء الإنتاج ، وإن لم يتم إنفاقها حتى وقت لاحق. (djerbi, 2020, p. 110)

بالنسبة لساكوراي (1989) ، فإن "التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات إدارة التكاليف التي تقلل التكلفة الإجمالية للمنتج على مدار دورة حياته بأكملها ، وذلك بفضل أقسام الإنتاج والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة " ، أما بالنسبة لكوبير (1992) ، "يتمثل الهدف من التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة إنتاج المنتج بطريقة تولد عند بيعه هامش الربح المطلوب" (SÉPARI, 2010, p. 631)

أما من الناحية الكمية نستطيع تقسيم التكلفة المستهدفة إلى نوعين وفقا للمعادلة الآتية:

$$\begin{aligned} \text{التكلفة المستهدفة المقبولة} &= \text{سعر البيع} - \text{الهامش المحصل عليه خلال العملية} \\ \text{التكلفة المستهدفة النهائية} &= \text{التكلفة المستهدفة المقبولة} - \text{التكاليف الفعلية للفترة} \end{aligned}$$

التكاليف الفعلية للفترة (Koizen costing) : التكاليف المتكبدة خلال الفترة من جراء المجهود المبذول (genavre, 2007, p. 86).

تعتمد فكرة هذا المدخل على حصر إمكانيات هندسة المنتج في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة التي تحدد بناء على ثلاثة عناصر أساسية وهي: (الفضل، 2010، الصفحات 37-39)

- الأسعار المتوقعة؛

- الربح المحقق؛

- أساليب الإنتاج المعتمدة.

وبذلك فإن هذا المدخل يحقق مجموعة من المزايا نذكر منها :

- بناء على معطيات السوق فإن عمليات الإنتاج تتماشى والتكاليف المحددة مسبقا مما يؤدي إلى كبح جماح مهندسي التصميم، والضغط على المسؤولين لإعادة تنظيم أنشطتهم من أجل الاستغلال الأمثل للموارد المجتمع مما يؤدي إلى تعظيم القيمة على مستوى الاقتصاد الكلي؛

- التسعير وفقا للمنافسة وليس من خلال التكلفة، وهذا ما أكده " goledratte " في معرض انتقاده لمدخل abc وتأييده لنظرية القيود كمدخل لتعظيم القيمة المنجزة؛

- نقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث إلى المشاركة في مراحل التصميم والإنتاج بتوفيره المعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الإنتاج الواجب العمل في إطارها.

وعلى الرغم من بساطة مفهوم التكلفة المستهدفة، إلا أن تطبيقه يتطلب مهارة إدارية وعلى جميع المستويات بالإضافة إلى نظام معلومات قوي وفعال.

وعموما يمكن حساب التكلفة المستهدفة من خلال الاعتماد على ثلاثة طرق: (Alain Burlaud, 2003, p. 147)

1- الطريقة المعلمية (Méthode paramétrique): يتم من خلالها البحث عن مؤشرات مادية للتكلفة (الوزن، الطول، القدرة...الخ)، فعلى سبيل المثال قد تكون تكلفة النقل متناسبة مع المسافة بالإضافة إلى رسوم ثابتة أولية، كما أن مستوى معلوم من التجهيز يؤثر على تكلفة بناء فندق معين والتي ترتبط بعدد الأسرة المبرمجة، تتميز هذه الطريقة بالبساطة وهذا ما يجعلها تتوافق مع ممارسة العديد من المهنيين.

2- الطريقة التناظرية (Méthode analogique): عندما يكون المنتج الجديد تطويرا لمنتج موجود، يمكن الانطلاق من تكاليف هذا الأخير مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة التعديلات الطارئة على المنتج قيد التطوير.

3- الطريقة التحليلية (Méthode analytique): عندما يكون المنتج جديدا تماما، من الضروري تفصيل كافة العناصر، وتتطلب عددا كبيرا من المعلومات والتفاصيل، مع الأخذ بعين الاعتبار وجود قدر كبير من عدم اليقين فيما يتعلق بالموارد التي سيتم استهلاكها بالفعل، لكن هذا الأمر لا مفر منه عندما يتعلق الأمر بتطوير منتج جديد تماما.

ثانيا: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

تمر التكلفة المستهدفة لكل منتج بمجموعة من المراحل نذكرها كالاتي: (BOUTRY, LA METHODE DU COUT CIBLE -TARGET COSTING, 2020, p. 03)

1- تقييم التكلفة الإجمالية المستهدفة للمنتج: ويعني بأي قيمة يقدر العميل المستهدف الخدمات التي يقدمها المنتج (سعر البيع المستهدف)؟ ما هو نصيب المؤسسة من الأرباح المخططة الذي تخصصه للمنتج على مدى عمره؟ ما هي التكلفة المستهدفة التي يجب الوصول إليها لتكون متسقة؟

2- التحليل الوظيفي للمنتج: ما الاحتياجات التي يلبيها من وجهة نظر العميل؟

3- التعريف بفائدة كل وظيفة: ماهي أهمية استهداف الزبون في كل وظيفة؟

4- تقييم الوظائف: أي جزء من القيمة الكلية يمثل كل وظيفة وبما يقابلها من أهمية؟

5- تفكيك المنتج: ماهي مساهمة كل مكون في تحقيق كل وظيفة؟

6- تحديد الفائدة من كل مكون: أي تكلفة يجب أن تلحق بكل مكون مع الأخذ بعين الاعتبار مساهمته في جميع الوظائف؟

7- حساب التكلفة المقدرة: كم يكلف كل مكون بالنظر إلى المهارات الحالية للمؤسسة؟

8- تعريف مؤشر القيمة لكل مكون: هل التكلفة المخصصة لكل مكون مرضية بالنظر إلى مساهمتها في القيمة المتصورة للمنتج؟

مما سبق يمكن القول أن التكلفة المستهدفة لمنتج معين تأخذ بعين الاعتبار الزبون بصفته غاية بالنسبة للمؤسسة، وتقاس هذه الغاية من خلال إنشاء القيمة لديه ومدى محافظة المؤسسة عليها والرفع من مستوياتها مستقبلا، وبعد ذلك تأتي الوظائف التي ترتبط بالمنتج والزبون حيث تتكون علاقة تتحكم فيها الأهمية النسبية لمكونات هذا المنتج بالنظر لفائدتها بالنسبة للوظيفة والزبون، ومن هنا تظهر أهمية التخصيص العقلاني للتكاليف بما يتماشى مع قدرات المؤسسة وأهدافها.

ثالثا: مساهمة التكلفة المستهدفة في إدارة الأداء

يمكن تلخيص مساهمات التكلفة المستهدفة في إدارة الأداء كما يلي: (BOUTRY, LA METHODE DU

COUT CIBLE, pp. 641-642)

- الرؤية الاستعراضية وإلغاء الحواجز: يتضمن العمل وفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة العديد من الوظائف في نهج واحد (أبحاث التسويق، طرق التصميم، اختيار العمليات...الخ)، كما أن إلغاء الحواجز بين الشركة وعملائها (المورد والزبون) لا يتوقف عند حدود الشركة فقط بل يتجاوزها إلى إنشاء علاقات معلوماتية تتصف بالسرية والثقة التامة وهذا من أجل العمل على تحقيق إستراتيجية خفض التكلفة.

- طريقة موجهة نحو السوق: وذلك لأن السوق هو الضاغط الأساسي على المؤسسة من أجل جعل العلاقة بين التكلفة والقيمة مثالية، كما أنه يعطي هدفا لتوجيه أنشطة الشركة نحو استخدام أساليب مثل ABM، المقارنة المرجعية، إدارة الجودة الشاملة...الخ.

- طريقة لإدارة الأداء المستقبلي: تسمح التكلفة المستهدفة بمحاكاة مستقبل الشركة، وتلزمها بالتفكير في العمليات وآثارها المستقبلية، وهذا النهج الإستباقي له آثاره الإيجابية في مجالات أخرى غير تصميم المنتج (اختيار الاستثمارات، نظام المعلومات، الخيارات الإستراتيجية...الخ).

- وسيلة للتعلم الجماعي: إن تعدد الأدوات المطبقة في نهج التكلفة المستهدفة لن يجدي نفعاً إلا إذا كان هناك تعبئة للمهارات والمعلومات لجميع الجهات الفاعلة.

II. المحور الثالث: مؤشرات الأداء المستخدمة في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية

أولاً: مؤشرا الأداء

يعتبر المؤشر الأداة الأكثر استخداماً و التي تسمح بتجميع المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية بخصوص جميع وظائف الشركة، والرقابة على التدفقات المالية والتدفقات المادية.

و يعرف Lorino مؤشر الأداء بأنه: "معلومات تهدف إلى مساعدة ممثل أو فرد أو هو وسيلة تهدف المؤسسة من خلالها ، إلى الدفع بسعر السهم نحو تحقيق هدف أو السماح له بتقييم نتيجة" (OUMAIMA,

2015, p. 03)

و يعرف ALAIN COURTOIS مؤشر الأداء على أنه البيانات الكمية التي تقيس فعالية كل أو جزء من عملية أو نظام، مقارنة بالمعيار أو الخطة أو الهدف الذي سيتم تحديده وقبوله في إطار العمل ضمن

إستراتيجية شاملة . (COURTOIS, 2003, p. 361)

من التعريف يظهر أن:

- المشكل المطروح عندما تكون الظاهرة المدروسة ليست كمية مثل الظواهر النفسية، فلن تفيد المؤشرات الكمية في فهمها، فنلجأ لمقاييس أكثر تعبيراً وتفسيراً وهي المؤشرات النوعية. كما أن المؤشر يقيس الكفاءة، وبالتالي قدرة العملية على توليد الأداء، لذلك فالمؤشر المستخدم لا ينفصل عن عملية التحسين المستمر، ومن هنا تظهر أهمية القياس في اتخاذ القرارات من أجل التحسين في مراكز العمل.
- يقيس المؤشر الكفاءة المطلوبة مقارنة بمعيار معين، خطة، أو هدف محدد لإرضاء العملاء، لذلك من الضروري تحفيز موظفي الشركة على تحقيق ذلك، وإلا فإن المشروع محكوم عليه بالفشل.
- يتم التعبير عن المؤشر في إطار إستراتيجية شاملة، لذلك فمن الضروري التحقق من اتساق جميع المؤشرات المستخدمة في جميع مستويات الشركة،

ثانياً: أقسام مؤشرات الأداء

إن الغاية من مؤشرات الأداء هو محاولة الكشف عن جانبين مهمين في نظام الإنتاج، الجانب الأول يتعلق بالنتائج والآخر يتعلق بالعمليات، وسيتم التعرض لهذين النوعين كالتالي: (COURTOIS, 2003, p. 362) مؤشرات النتائج: تشير إلى النتيجة التي يمكن الوصول إليها، مثل الكمية المنتجة من سلعة معينة بواسطة المؤسسة؛

- مؤشرات العمليات: تسمح بتوضيح طريقة الوصول للنتيجة مثل الكمية المنتجة والتي من خلالها سيكون لدينا مجموعة مؤشرات عملية كعدد الحوادث، عدد الأجزاء المرفوضة، مستوى جودة المكونات المستخدمة... الخ.

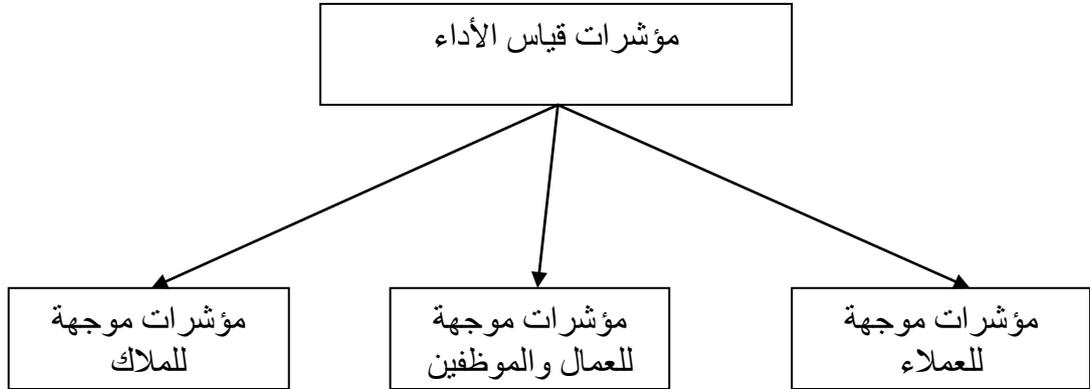
كما يمكن تقسيم مؤشرات الأداء عموماً إلى: (Berland, 2009, pp. 120-122)

- مؤشرات أداء مالية: مثل ربحية السهم، والنمو في ربحية السهم، أو العائد على حقوق الملكية (ROE) أو العائد على حقوق الملكية (معدل الربحية المالية)، والتدفقات النقدية الحرة، والنمو في التدفقات النقدية، والعائد على الأصول، وعائد الاستثمار...، جميعها تمثل المؤشرات المفضلة لقياس الأداء المالي. لكن هذه الأخيرة تعرضت لانتقادات كثيرة ولجأت بعض الشركات لتطبيق مؤشرات خلق القيمة EVA حيث أصيبت بخيبة أمل عندما طبقت هذه الطريقة التي تكشف عن حقائق لا تظهرها باقي المؤشرات.
- مؤشرات أداء غير مالية: كانت أول انطلاقة لاستخدام هذه المؤشرات مع ظهور أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، ثم تطورت هذه المؤشرات لتظهر لنا أنواعاً من الأداء تتعلق بأصحاب المصلحة وكذلك المساهمين. وعموماً نجدها تشمل محاور غير مالية مثل الزبائن والتعلم والعمليات الداخلية بالإضافة إلى الجانب البيئي... الخ.

ثالثاً: بناء نظام مؤشرات الأداء

لبناء نظام مؤشرات قياس الأداء الخاصة بالشركة، حدد (Keegan 1989) ثلاث خطوات رئيسية (souissi, 2009, p. 03)، الأولى تتعلق بتعريف الأهداف الإستراتيجية للشركة وترجمتها إلى أهداف فرعية ثم إلى نهج إداري، الثانية تشمل إنشاء مجموعة مناسبة من مؤشرات قياس الأداء وهذا من خلال تصميم مصفوفة قياس الأداء، والثالثة التأكيد على تكامل مؤشرات قياس الأداء مع أخلاقيات الإدارة للشركة. يرى (Keegan) أن أفضل نهج هو البدء بخمسة مؤشرات عامة مثل: الجودة، ورضا العملاء، والسرعة والحد من تكاليف المنتج أو الخدمة والتدفقات النقدية التشغيلية، وكل ما تبقى هو ترجمة لبقية المؤشرات، لذلك فالغرض من مؤشرات الأداء هو قياس نجاح الشركة في تلبية توقعات واحتياجات هذه الأطراف:

العملاء ، المساهمين ، الموظفين ، المجتمع ، إلخ. وتوقعاتها الخاصة للبقاء والازدهار ومن هنا تظهر أهمية التصنيف لمؤشرات قياس الأداء وفقاً لأصحاب المصلحة المعنيين والشكل الموالي يوضح ذلك:  
الشكل(01): تصنيفات مؤشرات قياس الأداء بحسب أصحاب المصلحة في المؤسسة



Leïla Souissi, PROCESSUS DE CONSTRUCTION DES INDICATEURS DE MESURE DE PERFORMANCE, congrès « La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit », 2009-05-29, Strasbourg, France, p : 06.

يظهر من الشكل أن هذه المؤشرات مهما تنوعت، فهي لا يمكن أن تخرج من كونها مؤشرات داخلية من أجل قياس الأداء الداخلي للمؤسسة، ومؤشرات خارجية الغاية منها زبائن المؤسسة ومورديها، والمتعاملين مع المؤسسة عموماً.

**المحور الرابع: تطبيق أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في مؤسسة الإسمنت بتبسة**  
تم إنجاز هذه البحث من الناحية التطبيقية في إحدى الشركات الكبرى في الشرق الجزائري، وهي شركة الإسمنت بتبسة، والتي تنشط في سوق تسوده تنافسية معتدلة، ولقد تم الإعتماد على معلومات لفترة دراسة تمتد لخمسة سنوات من سنة 2017 إلى 2021، حيث أن المعلومات المتحصل عليها دقيقة جداً خاصة إذا تعلق الأمر بتكاليف الإنتاج، كما أن القوائم المالية التي تم الحصول عليها كانت بعد المصادقة عليها من طرف المدقق المعتمد من طرف المؤسسة، وهذا ما يعطي البحث مصداقية بخصوص النتائج المتحصل عليها.  
أولاً: تطبيق أسلوب سلسلة القيمة

ويكون ذلك من خلال حساب مختلف تكاليف سلسلة الأنشطة الخاصة بالمنتج كالتالي:

#### 1) حساب تكاليف الإنتاج للفترة ما بين (2017-2021):

عند تطبيق أسلوب سلسلة القيمة يستلزم تقسيم أنشطة المؤسسة الى: أنشطة رئيسية وأخرى فرعية بهدف الوصول الى تكلفة كل نشاط بشكل منفرد، والجدول التالي يوضح النشاطات الرئيسية في مؤسسة اسمنت تبسة.

الجدول رقم (01): يوضح الأنشطة الرئيسية الخاصة بالخمسة سنوات المذكورة

الوحدة: مليون دينار (10<sup>6</sup>)

البيان	النشاط الرئيسي	2017	2018	2019	2020	2021
1	نشاط التجهيز	505.94	1869.50	402.54	1078.85	1044.09
2	نشاط الإنتاج والعمليات	427.78	447.49	280.82	350.43	381.22

3	الإمدادات الخارجية	7.98	8.31	100.65	34.84	42.94
4	نشاط المساندة	139.67	136.08	143.07	202.07	211.61
5	أنشطة الإدارة العامة	-	-	-	-	-
6	تكلفة الصنع الكلية	287.42	1062.03	228.68	612.90	593.13
7	رقم الأعمال	2931.72	2690.76	3145.95	1650.12	934.92
8	هامش الربح	2644.3	1628.73	2917.27	1037.22	341.79

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة.

يمكن ملاحظة تدبذبات في رقم أعمال المؤسسة مما أدى إلى تأثر قيمة هامش الربح من سنة إلى أخرى، حيث أن سنة 2017 سجلت أعلى قيمة ( 2644.3 مليون دينار) ، بينما سجلت المؤسسة انخفاضا ملحوظا سنة 2018 بقيمة (1628.73) ويرجع ذلك إلى قيام المؤسسة بتجديد تجهيزاتها والتي تتطلب وقتا من أجل الوصول إلى نقطة التشغيل الأمثل لها، كما أن تكاليف الإنتاج زادت بسبب الاعتماد على استيراد بعض المواد الأولية مثل الأغلفة. ولهذا فالمؤسسة تقوم بعمليات تدريب مستمرة ومتخصصة للعمال من أجل تحسين أدائها، خاصة إذا تعلق الأمر بالآليات الجديدة للإنتاج. ولتوضيح كيفية تحليل سلسلة القيمة نقوم بتقسيم الأنشطة السابقة إلى أنشطة فرعية من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم(02): تكاليف أنشطة التجهيز الفرعية:

الوحدة: مليون دينار(106)

2021	2020	2019	2018	2017	أنشطة التجهيز
102.24	87.22	131.05	121.92	215.84	المواد الأولية
114.79	169.41	11.08	26.64	31.56	الأدوات الاحتياطية
158.81	180	164.90	160.13	150.29	اللوازم والمهمات
2.53	1.77	2.15	2.31	1.44	تجهيزات مكتب
8.50	7.36	6.83	7.13	7.68	مواد نفطية
68.55	1.42	78.54	102.37	90.70	غاز
6.51	6.31	7.99	7.78	8.43	زيوت وشحوم
582.17	625.37	372.97	26.63	249.42	المخزن
1044.09	1078.85	775.51	2324.41	1510.72	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة.

يظهر الجدول قيمة تكاليف الأنشطة الفرعية والتي سجلت تفاوتاً واضحاً خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2021، حيث تم تسجيل أكبر تكلفة لأنشطة التجهيز سنة 2018 بقيمة 2324.41 مليون دينار ثم انخفضت هذه القيمة إلى 775.51 مليون دينار سنة 2019، في حين كانت القيمة متقاربة لسنتين متتاليتين 2020 و 2021، وعموماً فالمؤسسة تركز على التجهيز الميداني المتمثل في المواد الأولية والأدوات الاحتياطية واللوازم

والمهمات بقيمة إجمالية 375.84 مليون دينار سنة 2021 أي ما يعادل ثلث مجموع قيمة تكاليف أنشطة التوزيع الفرعية، وتقريبا نفس النسبة مع اختلاف في قيمة العناصر المكونة للتكلفة في باقي السنوات. كما تم ملاحظة ارتفاع في قيمة المواد الأولية لأنها ترتبط مباشرة بعملية الإنتاج، كما أن جزء منها يتطلب تكلفة أكثر نظرا لحساسيته مثل المتفجرات وأسلاك النحاس الخاصة بها. و للتعرف على باقي التكاليف وتطورها يتم إعداد جدول أنشطة الإنتاج الذي يلعب دورا كبيرا في سلسلة القيمة وهو كالآتي:

**الجدول رقم (03): يوضح أنشطة الإنتاج الفرعية:**

الوحدة: مليون دينار

2021	2020	2019	2018	2017	نشاط الإنتاج
-	-	-	-	-	إيجار المعدات
350.11	323.23	279.88	353.29	426.96	الأجور
31.12	27.19	0.94	94.20	0.82	الصيانة
381.22	350.43	280.82	447.49	427.78	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة.

من الجدول يمكن الوقوف على تكاليف معدومة خاصة باستئجار المعدات على مدى خمس سنوات متتالية، لأن المؤسسة تعتمد على معداتها الخاصة، أما الأجور فسجلت أعلى قيمة لها سنة 2017 بقيمة 426.96 مليون دينار بسبب اعتماد المؤسسة على عقود التشغيل المؤقتة والمفتوحة من أجل تحقيق الرقم المستهدف للأعمال، أما باقي السنوات فسجلت انخفاضا ملحوظا بسبب آثار جائحة كورونا على الطلب المحلي والعالمي للمادة الأولية، فحافظت المؤسسة على نسبة نشاط معينة، أما أكبر مجموع لأنشطة الإنجاز فسجل سنة 2018 بقيمة 447.49 مليون دينار ويرجع ذلك لارتفاع مبلغ الصيانة للتجهيزات وهذا ما نجده مبررا في الجدول رقم 02 حيث بلغت قيمة التجهيزات أعلى قيمة لها سنة 2018. كما أن أنشطة الإمداد لها أهمية كبيرة في الوقوف على مدى إهتمام المؤسسة بتأثيرها على الأداء الكلي لها، والجدول الموالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم(04): يوضح أنشطة الإمدادات الخارجية الفرعية**

الوحدة: مليون دينار

2021	2020	2019	2018	2017	نشاط الإمدادات الخارجية
2.99	0.27	-	0.07	00	الخدمة والتدريب
8.84	7.37	6.45	8.25	7.98	خدمات النقل
3.12	21.19	94.20	94.20	0.82	خدمة التصليح
14.95	28.83	100.65	102.52	8.79	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة.

يظهر من الجدول أن أنشطة الإمدادات الخارجية في تذبذب خلال سنوات الدراسة، حيث سجلت انعداما خلال سنتي 2017 و2019، وأكبر قيمة لها كانت سنة 2021 بقيمة 2.99 مليون دينار وهي قيمة منخفضة مقارنة بأهداف المؤسسة، أما خدمات النقل فكانت محصورة بين 7 و9 مليون دينار وهي نسبة معقولة مقارنة بتكلفة النشاط الكلي للإمداد، في حين سجلت المؤسسة ارتفاعا في قيمة خدمة التصليح سنة

2019 لأن الكثير من الآلات تعرضت لأعطال بسبب القدم أو التوقف عن العمل لمدة كبيرة. في حين هناك أنشطة فرعية مساندة تعتمد عليها المؤسسة يمكن الوقوف على واقعها من خلال ما يلي:

الجدول رقم (05): يوضح الأنشطة المساندة الفرعية

الوحدة: مليون دينار (10<sup>6</sup>)

2021	2020	2019	2018	2017	نشاط المساندة
-	-	-	-	-	التدريب
0.611	-	-	-	-	الخدمات الإدارية
0.24	0.22	-	-	-	خدمة الكمبيوتر
30.26	16.82	11.83	4.35	8.28	البحث والتطوير
180.71	18.52	131.24	131.73	131.40	السلامة والأمن
211.61	35.56	143.07	136.08	139.67	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة

من الجدول يمكن القول أن المؤسسة لم تقم بتسجيل نشاطات التدريب على مدى خمس سنوات متتالية بسبب قناعتها بأن العامل المهني الذي يمثل أكبر نسبة لا يحتاج لتدريبات متخصصة، حيث يمكنه الاستفادة من تكوينات داخلية تابعة للمؤسسة، كما أن الخدمات الإدارية منعقدة لمدة 04 سنوات، في حين نجد قيمتها 0.116 مليون دينار سنة 2022 لاستعانة المؤسسة بخبرات خارجية في البرمجة والتجديد لبعض النظم، كما أن البحث والتطوير سجل أعلى نسبة سنة 2021 بقيمة 30.26 مليون دينار بعدما تعرضت المؤسسة لمنافسة شديدة، وتركز تطوير المنتج في ظهور منتجات ذات أحجام مختلفة.

ثانياً: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مصنع اسمنت الماء الأبيض -تبسة-

لكي يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لابد من التعرف على العمليات الإنتاجية القائمة بها ومساراتها التقنية، حيث نجد أن مسار الإنتاج يمر بخمس مراحل وهي: مرحلة طحن المواد الأولية، مرحلة طحن المواد الخام، مرحلة طهي الدقيق الخام، مرحلة طحن الاسمنت، مرحلة التعليب، كما يجب أيضاً التعرف على المنتج ومختلف مكوناته، فهو يتمثل في اسمنت تام الصنع (معلب وسائب)، حيث تستعمل الشركة لإنتاجه كل من: الرمل، الجبس، الكلس، الطين، الكالنيكر، خامات الحديد بالإضافة إلى اليد العاملة وفيما يلي الخطوات المتبعة لمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل تخفيض تكلفة المنتج:

توضيح طريقة حساب التكلفة المستهدفة: بالاعتماد على معلومات مستخرجة من القوائم المالية للمؤسسة بداية من رقم الأعمال الذي يمثل مبيعات المؤسسة خلال الفترة، أما عدد الوحدات المباعة لكل سنة فقد تم الحصول عليه من جدول المبيعات الفعلي والتقديري للفترة.

سنة 2017:

سعر البيع الوحدوي = (رقم الأعمال / عدد الوحدات المباعة) =  $(244310132.18 / 47164.5) / 20 = 259$  دج للوحدة

تكلفة انتاج الوحدة = (تكلفة الإنتاج الكلي / عدد الوحدات) =  $(23951594.97 / 47164.95) / 20 = 25.39$  دج

سنة 2018:

سعر البيع الوحدوي: (224229656.72 / 46118.04) / 20 = 243 دج للوحدة

تكلفة إنتاج الوحدة: (18685804.72 / 46118.04) / 20 = 20.25 دج

سنة 2019:

سعر البيع الوحدوي: (262160168.93 / 45358.40) / 20 = 289 دج للوحدة

تكلفة إنتاج الوحدة: (19056309 / 45358.40) / 20 = 21 دج

سنة 2020:

سعر البيع الوحدوي: (137505882.49 / 31052.50) / 20 = 221.40 دج للوحدة

تكلفة إنتاج الوحدة: (51073257.25 / 31052.50) / 20 = 82.24 دج

سنة 2021:

سعر البيع الوحدوي: (77912468.60 / 12422.55) / 20 = 313.6 دج للوحدة

تكلفة إنتاج الوحدة: (49427620.14 / 12422.55) / 20 = 199 دج

الجدول رقم (06): كيفية حساب الربح المستهدف

الوحدة: مليون دينار

البيان	2017	2018	2019	2020	2021
سعر البيع الموزع	258.99	243.10	288.98	221.40	313.59
هامش الربح الفعلي	233.6	222.85	267.97	139.16	114.65
سعر البيع المباشر	382.5	382.5	382.5	362.5	405
الهامش المستهدف للربح	357.11	362.25	361.49	280.29	206.06

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة.

من الجدول يظهر أن المؤسسة تقوم بتوزيع المنتج إلى نقاط بيع تابعة لها، حيث أن عدد هذه النقاط يتركز في أربع نقاط رئيسية داخل الولاية، كما أن سعر الاسمنت المعبأ في المصنع يختلف عن سعر بيعه من الوحدة التجارية فتحقق هامش ربح يتراوح ما بين 114.7 و 268 مليون دج خلال خمس سنوات متتالية. لهذا يمكن للمؤسسة من أجل رفع هامش ربحها أن تتخلى عن نقاط البيع المعتمدة، والبيع مباشرة من المصنع إلى المستهلك النهائي، وبالتالي يصبح هامش الربح أكبر، حيث يتراوح ما بين 206.06 و 362.25 دج. والمعلوم أن المؤسسة فتحت نقاط بيع بالجملة يشرف عليها مسؤول مخزن، لكن بقيت تواجه نفس المشكل في التوزيع، فأصبح من الضروري تطوير هذه النقاط من خلال توظيف مختصين في التسويق والترويج للسلعة، بدل الإعتماد على مسؤول مخزن فقط. وتتمثل خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة فيما يلي:

أ. دراسة السوق:

تساعد دراسة السوق كثيرا في تصميم منتج جديد يلبي رغبات العملاء، بمعنى التركيز على جودة التصميم وتحديد سعر تنافسي له، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار المنتجات المنافسة للشركة للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

من خلال دراسة السوق تبين لنا أن العملاء يعطون الأولوية عند شرائهم لمنتج الاسمنت، لخصائصه وجودته وتكلفته.

ب. تحديد سعر البيع المستهدف:

بعد الدراسة التسويقية لجودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء وأيضاً من خلال أسعار المنافسين، يتبين المعلومات المقدمة أن سعر المنتج هو السعر المستهدف الذي نريد الوصول إليه، بما أن السعر الذي تباع به المؤسسة هو: 406 دج

وقد تم اختيار السعر الذي تباع به المؤسسة بالجملة: 316.41 دج على اعتبار أن هذا المبلغ مقبول من طرف الوحدة التجارية، مع إضافة 50 دج كتكلفة نقل وبالتالي يصبح السعر المستهدف:

$$366.42 = 50 + 316.41 \text{ دج}$$

ج. هامش الربح المستهدف:

يعتبر تحديد هامش الربح المستهدف عملية صعبة ومعقدة، وتتطلب خبرة كبيرة خاصة في مجال التنبؤ بالمبيعات، حيث يتم تحديده من خلال التخطيط على المدى الطويل، وبناء على إستراتيجية الربح المعتمد من طرف المؤسسة، ولصعوبة تحديده تم الاستعانة بخبرة إطار مالي من إطار المؤسسة، فإن هامش الربح الذي تود المؤسسة تحقيقه يقدر ب: 25%

$$د. تحديد هامش الربح المستهدف = 0.25 \times 366.41 = 91.58 \text{ دج}$$

وبعد تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف، يتم حساب التكلفة المستهدفة كما يلي:

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

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 366.41 - 91.58 = 274.82 \text{ دج}$$

هـ. مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة الفعلية:

قدرت مصلحة المحاسبة والمالية تكلفة الاسمنت ب: 405 دج وقد تم التوصل إلى التكلفة المستهدفة التي قدرتها ب: 274.82 دج، إذن هناك فجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية تقدر ب: الفجوة: 130.20 = 274.81 - 405 دج

هذا الفارق عبارة عن تكاليف يجب تخفيضها من طرف المؤسسة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، وذلك بإعادة النظر في جميع التكاليف ذات القيمة لهذا المنتج، إلا أنه لا يعني أن المؤسسة تحقق خسارة مادامت التكلفة الفعلية أكبر من سعر البيع المستهدف، بل إن المؤسسة في حالة ربح يقدر:

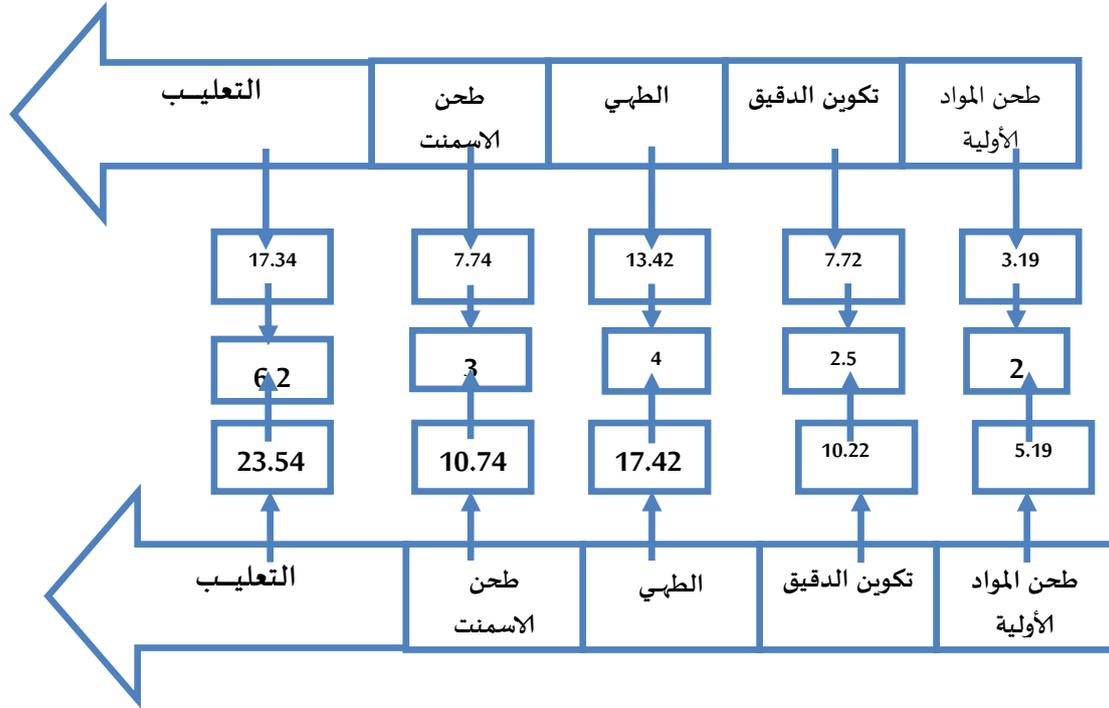
$$\text{الربح: } 38.60 = 366.41 - 405 \text{ دج}$$

ثالثاً: نموذج التكامل بين سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة

يمكن الحصول على نموذج التكامل من خلال الجمع بين ما يتم توفيره من تكلفة لكل أسلوب تم تطبيقه خلال فترة الدراسة، وبالاعتماد على معلومات متحصل عليها من وثائق مقدمة من طرف المؤسسة، تم تطبيق نموذج التكامل بين سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لشهر جانفي لسنة 2021.

الشكل رقم (02): نموذج انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المستهدفة لمراحل الإنتاج خلال شهر جانفي 2021

الوحدة: مليون دينار (10<sup>6</sup>)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة

يوضح الشكل رقم 02 العلاقة التكاملية بين أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة، التكلفة الفعلية والمستهدفة والفرق في القيمة بينهما، حيث يظهر أن جميع الانحرافات لمراحل الإنتاج موجبة مما يدل على أن المؤسسة يمكن أن توفر قيم معتبرة للتكاليف حيث نجدها تراوحت بين 02 مليون و 6.2 مليون دينار خلال شهر واحد فقط أي بقيمة سنوية تتراوح بين 24 مليون دينار و 74.4 مليون دينار ومن أجل التحقيق الفعلي لذلك يستوجب على المؤسسة ما يلي:

- تخفيض عدد العمال الدائمين، لأن المؤسسة تنتهج في الغالب سياسة التعاقد التي تكلفها أقل من اليد العاملة الدائمة؛
- تطوير التجهيزات الخاصة بالعمل الميداني، والاهتمام بنوعية المنتج ومراعاة سلوك المؤسسات المنافسة على المستوى المحلي والدولي؛
- العمل على تخفيض تكاليف الأنشطة المساندة.

بعد تطبيق أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في مؤسسة اسمنت تبسة، وبعد التكامل بينهما لتخفيض تكاليف الإنتاج في المؤسسة، سيتم إضافة الفارق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المستهدفة للخزينة الصافية من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الفائض} + \text{TN} = \text{TN}$$

- $\text{TN} = \text{الخزينة الصافية} + \text{مجموع الانحرافات}$

$$\text{TN} = 526.53 + 212.4 = 738.9 \text{ دج}$$

يلاحظ أن الفارق المتحصل عليه مضافا إليه الخزينة الصافية يزيد من قيمة النقدية في المؤسسة، وبالتالي في هذه الحالة ستحقق أرباحا أكثر، أي أن تبني المؤسسة لأسلوبَي سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة يمكنها من التحكم الجيد في تكاليفها وتحقيق أرباح إضافية مع الحفاظ على جودة المنتج، وهذا ما ينعكس إيجابا على رفع وتحسين جودة أداءها المالي.

#### IV- الخاتمة :

تعرضت بيئة الأعمال الحديثة في الآونة الأخيرة، للكثير من التطورات مست العديد من الجوانب، وبذلك كان لزاما على المؤسسات الناشطة في هذه البيئة الأخذ بعين الاعتبار كل العوامل التي تساهم في ضمان محافظتها على مكانتها، خاصة في ظل التنافسية الشديدة التي لعبت التكنولوجيات الحديثة دورا مهما في تطوير أساليبها،

وبما أن الأساليب التقليدية لم تعد مقنعة في إعطاء صورة صادقة على أداء المؤسسات الاقتصادية فإن توجه متخذ القرار للأساليب الحديثة أصبح ضرورة وحتمية تملها الكثير من التغيرات والتطورات التي مست بيئة الأعمال على المستوى المحلي والعالمي على حد سواء، ونجد من بين الأساليب التي ساهمت في الكشف عن الكثير من نقاط الضعف لدى الشركات الكبرى، سلسلة الأنشطة والتكلفة المستهدفة، حيث تم تطبيق هذين الأسلوبين في مؤسسة صناعية ذات أهمية على المستوى الوطني، أين تم الوقوف على مجموعة من النتائج المهمة بخصوص أداء المؤسسة خاصة في ظل التطبيق التكاملي للأسلوبين.

#### 1.IV. نتائج البحث:

##### نتائج اختبار فرضيات البحث

- اختبار الفرضية الأولى: لا تتوفر لدى الشركة القدرة على تطبيق أسلوب سلسلة القيمة لتقييم أدائها، (خاطئة) كون شركة الإسمنت تتوفر على جميع المعلومات اللازمة لتطبيق أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة، فكلاهما يعتمد على التكاليف والتي نجدها بالتفصيل خاصة إذا تعلق الأمر بمراحل الإنتاج.
- اختبار الفرضية الثانية: لا يقود تطبيق التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكاليف المنتجات الخاصة بمؤسسة الإسمنت. (خاطئة)، كون الشركة عند تطبيقها لهذا الأسلوب استطاعت تحقيق انحراف إيجابي عن التكاليف الفعلية للمنتج، كما أن المعلومات التي تتعلق بالمنافسين متوفرة مما يسهل عملية الاستهداف للتكلفة.
- اختبار الفرضية الثالثة: لا توجد يوجد أثر للتكامل بين أسلوبَي سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في تقييم أداء مؤسسة الإسمنت بتبسة. (خاطئة)، لأن التطبيقي التكاملي للأسلوبين قاد إلى وفرة في التكاليف يمكن أن تستفيد المؤسسة منها في تكوين العمال على فهم مثل هذه الأساليب.

يمكن عرض نتائج البحث التطبيقية كما يلي:

- تعتبر شركة الإسمنت من أحسن الشركات التي تصلح بها الدراسات التطبيقية للأساليب التي تقوم على التحليل المرحلي للتكاليف وباقي عناصر الميزانية، حيث أن منتوج المؤسسة يمر بمجموعة من المراحل، وهذا ما يحتاجه الباحث عند تطبيقه لسلسلة الأنشطة؛

- تعتمد شركة الإسمنت بتبسة على أساليب تقليدية في تقييم أدائها؛
  - تطبيق أسلوب سلسلة الأنشطة يكشف عن الكثير من الهدر في التكلفة، وهذا ما تم الوقوف عليه في شركة الإسمنت حيث أن التكاليف غير مفصلة في كل مرحلة عند استخدام الأساليب التقليدية؛
  - تعتبر التكلفة المستهدفة وسيلة ناجعة في تسيير الأسعار خاصة أن تطبيقها يتعلق كثيرا بما تفرزه بيئة الأعمال من معلومات تخص التكاليف والمؤسسات المنافسة؛
  - كشف تطبيق أسلوب سلسلة الأنشطة والتكلفة المستهدفة الكثير من مناطق الضعف الخاصة بالتحكم في تكاليف الإنتاج؛
  - التكامل بين أسلوب سلسلة الأنشطة والتكلفة المستهدفة يوفر للمؤسسة ملايين الدينارات التي يمكن استغلالها في تكوين العمال وتحسين أدائهم؛
  - في ظل المنافسة الكبيرة بين شركة الإسمنت ومؤسسات أخرى يتحتم على هذه الأخيرة السعي لتخفيض تكاليفها من أجل تصريف منتوجاتها، ولن يتم هذا إلا بتبني أساليب حديثة مثل سلسلة الأنشطة والتكلفة المستهدفة.
- 2.IV. مقترحات البحث:

- من خلال الدراسة التطبيقية يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات المهمة كالآتي:
- يجب على شركة الإسمنت بتبسة العمل على تبني الأساليب الحديثة في تقييم الأداء كما هو معمول به في الشركات الكبرى؛
  - يجب على شركة الإسمنت بتبسة العمل على تطبيق أساليب أكثر فعالية مثل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة؛ في الكشف عن مواطن هدر التكاليف حتى تتمكن من الوصول إلى أسعار أكثر تنافسية؛
  - يستلزم على شركة الإسمنت بتبسة العمل على تطوير نظام معلوماتها الخاص بالتكاليف والأسعار حتى تضمن سيطرتها على السوق؛
  - يستلزم على شركة الإسمنت بتبسة من أجل تطوير رقم أعمالها مستقبلا أن تحقق التوازن بين الثلاثية تكلفة-سعر-جودة وهذا بدوره يعتبر كمؤشر جيد لمعرفة اتجاهات أدائها.

### 3.IV. آفاق البحث:

- يمكن للباحثين مستقبلا العمل على ما يلي:
- دراسة أثر التكامل بين الأساليب التقليدية للتكلفة والأساليب الحديثة؛
  - دور تحليلات تيار القيمة في الكشف عن انحرافات الأداء في المؤسسة الاقتصادية؛
  - دور التكامل بين أسلوب المحاسبة الرشيقة وسلسلة الأنشطة في تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.

## V- الإحالات والمراجع :

- BOLY, S. ( 2019). *Chaîne de valeur: Concepts et étapes de mise en œuvre. Séminaire National sur « La mesure de la contribution des services aux chaînes de valeur régionales, (p. 04). mali.*

-BOUTRY, F. D. (2020). *LA METHODE DU COUT CIBLE -TARGET COSTING . nancy, Université NANCY 2, france.*

-djerbi, z. ( 2020). *contrôle de gestion. paris: Edition Dunod.*

-genaivre, E. (2007). *initiation à la comptabilité de gestion en entreprise: principes et application. paris: EPU:bublibook.*

-Globe, A. (2021). *r, Guide sur l'optimisation des coûts., canada, 2021, p : 07. canada: edition KPMG.*

-Hamid, F. A. (2016). *The Impact of Target Costing System on Enhancing Company's Performance (Case of Sinar Sugar Company. Journal of Economic Sciences .*

-HASSAN, K. M. (2018). *The Impact of Target Costing (TC) on Reduction of Manufacturing Costs. Journal of Economic and Management Sciences VI9 N01 .*

-OUMAIMA, N. (2015). *11e CONGRES INTERNATIONAL DE GENIE INDUSTRIEL. Démarche de construction d'un système d'indicateur de performance, (p. 03). Québec.*

-Ramón Padilla, P. N. (2018). *MANUEL POUR LE RENFORCEMENT DES CHAÎNES DE VALEUR. nations unies: CEPALC.*

-SÉPARI, C. A. (2010). *contrôle de gestion manuel et applications. paris: edition dunod.*

-Sievers, N. N. (2017). *GUIDE SOMMAIRE POUR LE DÉVELOPPEMENT DES CHAÎNES DE VALEUR- Comment créer de l'emploi et améliorer les conditions de travail dans des secteurs ciblés. ORGANISATION INTERNATIONALE DU TRAVAIL.*

-souissi, l. (2009). *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit. Dans u. strasbourg (Éd.), PROCESSUS DE CONSTRUCTION DES INDICATEURS DE MESURE DE PERFORMANCE, (p. 03). Strasbourg.*

-Vadcar, C. (2016). *MUTATION DES CHAÎNES DE VALEUR MONDIALES : QUELLES STRATÉGIES DES ENTREPRISES ? France: edition CCI PARIS ILE-DE-France.*

Alain Burlaud, C. S. (2003). *Comptabilite de gestionparis. paris: Edtion Vuibert.*

COURTOIS, A. (2003). *Gestion de production. paris: editions d'organisation.*

Florence DUCREAU et Michel BOUTRY. (بلا تاريخ). *LA METHODE DU COUT CIBLE . TARGET COSTING . Université NANCY 2 france.*

N. Berland .(2009). *Mesurer et piloter la performance .paris france.*

- راندا مرسي كيوان. (2015). اطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة. مجلة الفكر المحاسبي .



- عبدالله علي. (2021). إطار مقترح للتكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة لتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية اليمنية2. السودان، السودان.
- مؤيد محمد الفضل. (2010). المحاسبة الإدارية. عمان: دار المسيرة.