

Résumer:

Notre objectif dans cet article est de proposer deux méthodes utilisées pour l'analyse stratégique des coûts pour résoudre le problème de la gestion des coûts dans la chaîne logistique, qui a été inclus dans deux Sociétés (la Société nationale de textile "SOTEXE", et la Société nationale de tissus et imprimés de soie "SOTTINE"), afin de minimiser le coût total des produits sur les marchés pour atteindre un prix au niveau concurrentiel, et la réalisation de l'intégration fonctionnelle entre les deux sociétés à travers de l'intégration entre la méthode du coût ciblé (Target Costing) et la méthode de l'analyse de la chaîne de valeur.

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

مقدمة:

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

أولا: تسمح أدوات إدارة التكلفة لسلسلة الإمداد بتوجيه التكاليف الوجهة الصحيحة داخل السلسلة بما يسمح بتوفير أعباء إضافية داخل السلسلة. ثانيا: تحقق أدوات إدارة التكاليف المقترحة إيستراتيجية الريادة التكاليفية داخل السلسلة بما يسمح بتحقيق الحصة السوقية المنشودة.

إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة

دراسة ميدانية في الشركة الوطنية لصناعة النسيج الحريري SOTEXE، والشركة الوطنية لنسيج وطباعة الحريري SOTTINE يتلمان.

د. أقاسم عمر - جامعة أحمد دراية

أ. سلاوس الشيخ - جامعة أحمد دراية

ملخص:

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

الكلمات المفتاح: سلسلة الإمداد، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد، التكلفة المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة.

- التوجه السوقي: حيث يجب على إدارة التكلفة أن تأخذ بالاعتبار احتياجات العملاء وسلوك المنافسة.
- الشمولية: حيث يجب على إدارة التكلفة أن تمتد لتشمل سلسلة الإمداد وتكاليف دورة حياة المنتج؛
- الاستباق: حيث يجب على إدارة التكلفة أن تبدأ من مرحلة تصميم المنتج وتهدف إلى التأثير في الموقف الكاليفي المستقبلي؛
- الاستمرار: حيث يجب الاهتمام الدائم بإدارة التكلفة لضمان التطوير المستمر؛

الاشتراك: حيث أن إدارة التكلفة تتطلب اشتراك لكل العمال؛
 • الوظائف المتعارضة: حيث يجب على إدارة التكلفة أن توجد نوعاً من التوافق والدمج للوظائف المتعارضة (كالجودة والتكلفة مثلاً).
 وعليه، نستنتج أن التعاون بين الموردين والعملاء عنصر أساسي وحاسم في تطوير الموقف التكاليفي لأعضاء سلسلة الإمداد، وتأخذ أساليب إدارة التكلفة دوراً هاماً في تنظيم التعاون بين الموردين والمشتريين لتطوير الموقف التكاليفي؛ وذلك من خلال إشراك أعضاء سلسلة الإمداد في تخفيض تكاليف المنتج ومكوناته. ونون التأثير في جودة وأداء المنتج النهائي¹؛ إذ يرى دكتور حسن أن تحسين الموقف التكاليفي لأي شركة مرهون بمدى قدرتها على خفض التكلفة، وخفض التكلفة مرهون بمدى قدرتها على تحقيق التعاون والتسيق بين الموردين والعملاء، وتحقيق التعاون والتسيق بين الموردين والعملاء مرهون بوجود نظام متكامل لإدارة التكلفة². فالأمر إذاً يتطلب أن تمتد برامج خفض التكلفة إلى ما وراء الحدود التطبيقية للشركة، وهذا

1 أقسم صبر، الإمداد الشامل، مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة، (رسالة دكتوراه، جامعة أوبيرك بقلديا، تلمسان)، الجزائر، 2010، ص 220.
 2 يمكن الرجوع إلى: كتلو، حسن رضوان، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد لدعم القرارات التفاضلية - مدخل استراتيجي مقترح - (رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة)، مصر، 2006، ص 121-122.

وقد اعتمدنا في معالجة الإشكالية على المنهج الوصفي والتحليلي ومنهج دراسة الحالة وذلك بالإسقاط على الشركتين المقترحتين في الدراسة، حيث تضمن الجانب النظري المفاهيم المتعلقة بإدارة تكاليف سلسلة الإمداد والأساليب المقترحة في الدراسة أما الجانب التطبيقي فشمّل دراسة حالة الشركتين (الشركة الوطنية لصناعة النسيج الحريري "SOTTINE"، والشركة الوطنية لنسج وطباعة الحرير "SOTTINE")، وذلك قسمنا الورقة البحثية إلى المحاور التالية:

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

1- ماهية إدارة تكاليف سلسلة الإمداد:

تعتبر إدارة التكاليف مفهوماً حديثاً نسبياً يساهم في توفير المعلومات اللازمة لتوجيه التكلفة الوجهة الصحيحة والمرجوة منها، بهدف تقويض الهدر والإنفاق غير الصحيح للتكلفة، وبذلك فهي رقابة وقائية على التكاليف وأوجه إنفاقها؛ إذ تعمل على الرقابة على التكاليف قبل إنفاقها، إلا أنه - ومن خلال استعراض الواقع العملي والعلمي معاً - يمكن التوصل إلى افتقار أدبيات محاسبة التكاليف لتقنيات تساهم في إدارة التكاليف الكلية للمنتج، الذي تساهم في إنتاجه مجموعة من الشركات التي تتمتع باستقلالية معنوية، خاصة وأن فعالية إدارة التكاليف - برأي كاجوتر "Kajüter, P" - في بيئة المنافسة يجب أن تنصرف كالآتي¹:

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

ويعرف كل من لوكامي وسميت " I Lockamy, A & Smith, W, 1" الكلفة المستهدفة على أنها عملية لضمان أن كلفة دورة حياة المنتج الذي تسعى الشركة لطرحة بمستوى الأداء الوظيفي والعودة والسعر المحدد الذي يمكن أن تولد مستوى مرضيا من الربحية¹.

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

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

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

1-1-1. مراحل تنفيذ الكلفة المستهدفة عبر سلسلة الإمداد: أشارت التعاريف السابقة إلى أن جوهر أسلوب الكلفة المستهدفة هو التوجه السوقي في تحديد الكلفة الواجب الالتزام به إذا ما رغبت الشركات في الاستثمار، وتحقيق المزايا التنافسية التي تحقق لهم الحصة السوقية المشدودة، مع الحفاظ

Lockamy, A & Smith, W, Op.Cit. P.213.1

Cooper, R, "Target Costing and Value Engineering" Productivity, London, 2000, p.9. 2

3 محمد سعيد أبو العز، "نظم تحديد وإدارة الكلفة"، بدون نشر، مصر، 1998، ص 412. 107

ما أكد عليه كولدباش " M Goldbach, M¹" حيث ذهب إلى القول بأن مجال إدارة الكلفة التقليدي يكون في شركة مستقلة، ولكن الأهمية من إدارة تكاليف سلسلة الإمداد هو امتداد منهج إدارة الكلفة ليشمل سلسلة الإمداد التي تتضمن تجاوز الحدود التنظيمية، مما يستدعي النظر إلى سلسلة الإمداد على أنها وحدة متكاملة - على الرغم من تمتع كل وحدة باستقلاليته التامة - تتفق خلالها الكلفة من أدنى المسألة إلى أعلاها، وصولا إلى المنتج الأخير دون وجود أي حواجز تعيق هذا التفق، وبالتالي يتطلب أن تتم إدارة تكاليف سلسلة الإمداد لضمان تخفيضها؛ وهذا ما أشار إليه سيل وآخرون " Seal, W et al"² بقوله: " إن تطبيق نظم إدارة تكاليف سلسلة الإمداد يحث أعضاء سلسلة الإمداد على تبادل معلومات الكلفة ضمن روابط تحكمها الثقة، وتؤدي بالضرورة إلى تطوير وتحديث طرق وأساليب الإنتاج...؛ على اعتبار أن تبادل معلومات الكلفة تلعب دورا أساسيا في عور الحدود التنظيمية.

2- الأساليب المقترحة لإدارة تكاليف سلسلة الإمداد:

فكما بالقرائح الأسلوبين التاليين:

1-2. أسلوب الكلفة المستهدفة: هناك عدة تعريف لمفهوم

أسلوب الكلفة المستهدفة، ونجد:

يعرف د.حجاني " بأنها طريقة لتخطيط الكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة و الدورة الحياتية القصيرة نسبيا، وأنها طريقة تحديد الكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج، أي مرحلة الأبحاث والتطوير و هندسة المنتج"³.

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

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

3 حسن حجاني، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، بدون دار نشر، سوريا، 2005، ص 33.

* - تحديد هامش الربح المستهدف.
- تحديد التكلفة المسموح بها.

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

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

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

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

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

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

فإذا استطاعت الشركة تحقيق أهداف خفض التكلفة الكلية، فإن التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتساوى مع التكلفة المسموح بها، وإلا

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

على مستوى مرتفع الجودة والأداء، ولتحقيق ذلك لابد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وفقاً لخطوط محددة تؤدي في النهاية إلى التطبيق الناجح لهذا الأسلوب، وقد أشار كل من كوبر وسلامولدر "Cooper, R & Slagmulder, R" إلى أن التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة يتم من خلال الخطوات التالية¹:

- تحديد التكلفة المستهدفة بناء على السوق؛
 - تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج؛
 - تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج.
- وكل خطوة من الخطوات السابقة تعتمد على سابقتها إذ يوضح الشكلان رقم (01) و (02) هذا الترابط.

وفيما يلي تفصيل للخطوات المتبعة في تنفيذ مفهوم التكلفة المستهدفة²:

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

- * - وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل.
- * - مهككة خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء ما أمكن.
- * - تحديد سعر البيع المستهدف والذي يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال فهم القيم التي يعطيها العملاء للمنتج، وأي تغييرات تطرأ عليه.

1 Cooper, R & Slagmulder, R, "Develop Profitable New Product With Target Costing", Sloan Management Review, VOL 140, No.4, Summer, 1999, p.32.
2 أقاسم صبر، مرجع سبق ذكره، ص 240.
3 حسن رضوان ككوا، مرجع سبق ذكره، ص 175.

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

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

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

أولا: الأنشطة في سلسلة القيمة: إن تحديد وتعريف الأنشطة يعتبر نقطة البدء في تحليل تكاليف سلسلة القيمة، وقد اختلف الكتاب في تحديد المعايير التي تحكم الأنشطة لاعتبارها أنشطة مضافة للقيمة أو أنشطة غير

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

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

- رزان حسين كمال شهيد، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة - دراسة حالة"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس)، مصر، 2003، ص 18.

فإن هناك تحديا استراتيجيا لخفض التكلفة، وقد نذكر كل من "كوبير وسلامولر" أن أهداف خفض التكلفة من الممكن أن لا تتحقق على اعتبار أنه قد تم تحديدها بناء على رؤية خارجية تتعلق بالأسواق دون الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات وطاقة الشركة، والموردون على خفض التكلفة، ويتحدد التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة بالمعادلة التالية:

الصملي، الاستراتيجي - نظم التكلفة - التكلفة المساهمة على مستوى المنتج - التكلفة المسموح بها

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

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

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

ويمكننا تأييد التصنيف الذي أورده دولن وكابلن " & Donelan, G Kaplan, A حيث صنف أنشطة سلسلة القيمة إلى ما يلي¹:

- 1- أنشطة رئيسية.
- 2- أنشطة ثانوية.

ثانياً: مفهوم القيمة في سلسلة القيمة: أتلر كلارك " Clarke. B. إلى مفهوم القيمة من وجهة نظر الشركة إلى أنها إجمالي الإيرادات التي تحصل عليها جراء بيع منتجاتها التي تنتجها من خلال تحويل المدخلات إلى مخرجات، أما من وجهة نظر المستهلك فهي مقابل الأنشطة التي تصنف قيمة له، أما الأنشطة التي لا تصنف قيمة فلن يدفع المستهلك قيمة لأنه يعتبر هذا النشاط عبئاً يتحمله دون مبرر².

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

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

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

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

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

مصنوفة للقيمة، وقد أشار شانك ووفينداراجن " Shank. K. J & Govindarajan " إلى ضرورة توافر أحد المعايير التالية¹:

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

و صنف لورنلين وكابلن " Donelan, G & Kaplan, A " أنشطة سلسلة القيمة إلى يلي²:

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

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

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

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

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

الصناعية يشتون على بعد 2 كلم من مدينة تلمسان، وهي تترجع على مساحة قدرها 37.56 هكتار، الجزء المعطى منها يشغل 9.75 هكتار.

تبلغ الطاقة الإنتاجية للشركة ب: 2000000 متر سنويا، أما رقم الأعمال فقد بلغ سنة 2007 ب: 45917900 لاج، وبلغ رأسمال الاجتماعي ب: 604.600.000 دج، ويبلغ عدد العمال 600 عامل.

ويختص هذا المركب بإنتاج وتسويق الأقمشة النسيجية والحريريه، وتتكون من الأنواع التالية:

- نسيج أو قمماش ثوبي: (TH) Tissus d'habillement .
- نسيج تأنيثي: (TA) Tissus d'ameublement .
- نسيج صناعي (TI) Tissus Industriel .

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

1-2. الشركة (س)، وهي الشركة الوطنية لنسيج وطباعة الحرير

Soitine: تقع هذه الشركة على بعد 60 كلم من مدينة تلمسان، بمدينة ندرومه، حيث تختص بصناعة النسيج الحريري ويطبع أو صيغ هذا الأخير وفق متطلبات ورغبات الزبائن، وهي شركة برأسمال 084.520.000.00 د.ج.

رابعا: تقارير أهداف خفض التكلفة والإضافة للقيمة: عرضت تقارير

الإضافة إلى القيمة باعتبارها تقارير تبين مدى مساهمة كل نشاط من الأنشطة الأساسية إلى القيمة الإجمالية للشركة، حيث يتضمن تقرير الإضافة للقيمة -

كما هو موضح بالجدول رقم (11) - ما يلي:

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

إلا أن ما يجب أن يضاف على التقرير السابق أهداف خفض

التكلفة لكل بند من البنود التي يتضمنها، كذلك القيمة السوقية للبنود التي يتضمنها التقرير أو نظائرها، وذلك للمساعدة في تحديد أي الأنشطة الثانوية بحاجة إلى معالجة لتحويل النشاط الأساسي إلى نشاط مضيف للقيمة، وبهذا يمكن تحديد أين يكمن موقع الخلل هل في الأنشطة الثانوية؟، أم الأنشطة الأساسية؟، أم في مدخلات الأنشطة؟.

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

شملت هذه الدراسة تطبيق أدوات إدارة التكلفة على شركتين تعملان في قطاع النسيج لولاية تلمسان، تتكاملان فيما بينهما في العمليات الإنتاجية.

1-3. مجال الدراسة: قمنا باختيار شركتين تشتركان في إنتاج منتج واحد، وقد تم الإشارة إلى الشركة التي تتولى مهمة إنتاج المنتج النهائي والتعامل مع المستهلك النهائي بالشركة (س)، والشركة التي تورد الموراد الأولية أو المنتجات المصنعة بالشركة (ص).

1-1-3. الشركة (ص): وهي الشركة الوطنية للصناعات النسيجية

الحريرية، Soitine: تقع الشركة محل الدراسة (SOITEX) في المنطقة

وهذا لا يتحقق إلا من خلال التكامل ما بين:

- 1- أسلوب التكلفة المستهدفة.
- 2- أسلوب تحليل سلسلة القيمة.
- 5- اختيار منتج النسيج الثري (TH) كنموذج للدراسة التطبيقية.

وذلك من خلال الخطوات التالية:

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

وبناء على افتراض بأن متوسط أسعار السوق للسمتة (Router) من المنتج (TH)، هو 110 دج/متر بهمش ربح قدره 6.5 دج/متر، أي بنسبة 15% من سعر البيع.

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

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

التكلفة المسموح بها = السعر المستهدف - الربح المستهدف

$$93.5 \text{ دج/م} = 110 \text{ دج/م} - 6.5 \text{ دج/م}$$

فجوة التكلفة = التكلفة الحالية - التكلفة المسموح بها

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

وهنا فجوة التكلفة تقسم إلى ما يلي:

- *- التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة: وهنا تتمثل في تكلفة نشاط التكميل والذي يمكن أن يتم عبر الشركة أو عبر مقابلة من الباطن لشركة أخرى (شركة Soitine).

تعمل هذه الشركة على شراء المواد الأولية والتمتعة في الخطب النسيجي الحريري من خلال مناقصة دولية تتولاها الشركة القابضة Holding، إضافة إلى بعض اللوازم الإنتاجية والتمتعة في الصبغيات والمواد الكيماوية المستخدمة في نشاط الحياكة، كما يمكن أن تكون مدخلاتها عبارة عن منتجات نصف مصنعة تخضع إلى عملية التكميل، كما يمكن أن تكون مورداً أو مشترياً للمواد الأولية من خلال علاقتها مع الشركات الخاصة عبر الولاية. وتعمل الشركة على دراسة رغبات زبائنها وذلك من خلال تحديد مواصفات المنتجات المطلوبة في وثيقة الطلبية الخاصة بكل زبون، ومن خلال ذلك يتم تحديد الأنشطة التي يمر بها كل منتج.

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

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

تكاليف يساهم في تحقيق ما يلي:

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

- * - بافتراض أن سعر المتر الوسطي من المنتج (TH) بالنسبة للخيط القطني الخاضع لمرحلة التصنيع في السوق هو 50 د.ج.
 - ب- تحديد التكلفة المستهدفة بالنسبة للمكونات:
 - * - التكلفة المستهدفة للمتر من الأقمشة الخاضعة لنشاط البياض والصباغة المماثلة للمنتج (TH) هي: 93.5 ج/م
 - * - التكلفة المستهدفة للمتر من الأقمشة الخاضعة لنشاط النسيج المماثلة للمنتج (TH) هي: 90.89 ج/م.
 - * - التكلفة المستهدفة للمتر من الأقمشة فيما يخص الخيط القطني الخاضع لمرحلة التصنيع هي: 42.38 ج/م.
- وبالتالي يكون في هذه المرحلة قد تم تحديد أسعار المكونات الواجب الحصول عليها من قبل الموردين، أي أنه قد تم نقل ضغط المنافسة من قفزة سلسلة الإمداد إلى باقي أعضاء السلسلة.
- 2-3-4. تحديد الأعمال المشتركة بين أعضاء سلسلة الإمداد: في هذه المرحلة يتم دراسة وتحديد العمليات والأنشطة المشتركة بين أعضاء سلسلة الإمداد وذلك للتعرف على الأعمال التي تتكرر فيما بين أعضاء سلسلة الإمداد، وذلك بإستناد مهمة أداء تلك الأعمال والأنشطة للشركة التي توريها بكفاءة أكبر والتركيز عليها من الشركة الأخرى، وهذا يساهم في خفض تكلفة المنتج بالإضافة إلى تخفيض زمن إنتاج المنتج، وهذا يتطلب بناء الثقة بين أعضاء السلسلة، ومن أمثلة الأنشطة، أنشطة فحص الجودة، وأنشطة التخزين، وأنشطة التعاقد،...إلخ.
- وهنا نرى بأن نشاط الدعاية والإعلان نشاط تقوم به الشركة التي تتربح على قفزة سلسلة الإمداد، وتتعامل مباشرة مع المستهلك النهائي، أما الشركات الأخرى في السلسلة فلا يتطلب منها الدعاية والإعلان لتسويق منتجاتها على اعتبار أنه مدخلات للشركة التي تتربح على قفزة سلسلة الإمداد،

- * - أهداف خفض التكلفة الممكنة. (الحالية).
- إلا أننا سوف نتعامل مع فجوة التكاليف ككل متكامل على اعتبار أنه لا نملك قرار استبدال الآلات، لذا سوف نعتبر أن التكلفة المسموح بها هي التكلفة المستهدفة.
- التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج = التكلفة الحالية - أهداف خفض التكلفة الممكنة
- 93.5 ج/م = 118.9 د/ج/م - 25.4 ج/م
- التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج - التكلفة المسموح بها
- 0 = 93.5 ج/م - 93.5 د/ج/م
- 2-3-3. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج: في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج النهائي وهو هنا (TH)، والمكون بالنسبة لهذا المنتج هو في الواقع مكون واحد وهو الخيط النسيجي لكنه خضع للعديد من العمليات الإنتاجية، لذلك سوف نعتبر أن المراحل التي خضع لها بمثابة مكون وهو على النحو التالي:
 - * - عملية النسيج.
 - * - عملية التكميل.
- وهنا سوف يتم تقسيم هذه المرحلة إلى مالي:
 - أ- تحديد سعر السوق بالنسبة للمكونات:
 - * - بافتراض أن سعر المتر الوسطي من المنتج (TH) الخاضع للبياض والصباغة المماثلة للمنتج (TH) في السوق هو 120 د.ج.
 - * - بافتراض أن سعر المتر الوسطي من المنتج (TH)، الخاضع لعملية النسيج المماثل للمنتج (TH) في السوق هو 102 د.ج.

أولاً: نشاط التكميل: هذا النشاط الرئيسي يشتمل على خمسة أنشطة ثانوية بالنسبة للشركة (ص) وهي:

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

ويبين الجدول رقم (02)، أهداف خفض التكلفة للأششطة الإجمالية وذلك طبقاً لسجلات الشركة وأسعار السوق:

من خلال هذا الجدول يتبين أن نشاط التكميل مستهلك للقيمة على اعتبار أن الفرق بين تكلفة المنتج في الشركة 18.9دج/كغ، وتكلفته في السوق 3.5دج/كغ، مما يعني أن هناك فرق بقيمة 25.4دج/كغ، وهذا المبلغ يمثل هدف خفض التكلفة، كما نرى أن الشركة لا تقوم بحساب هامش الربح على الأششطة التي تسبق نشاط التكميل، وهذا يساهم في تخفيض هامش ربح الشركة (ص)، ويصبح من الأفضل أن تعتمد على السوق في تأدية الأششطة السابقة لنشاط التكميل، إن لم تستطع أن تنتج بتكلفة مساوية لتكلفة السوق.

* - أهداف خفض التكلفة بالنسبة للمواد الأولية:

من خلال دراسة وتحليل المستخدم في إنتاج الوحدة من المنتج TH، من الخيط (2 متر بتكلفة تقدر ب: 102دج/كغ، وبالتالي التكلفة تساوي: 42*1000/102=4.28دج)، كذلك يبلغ حجم القطن المستخدم 1كغ بتكلفة تقدر ب 23دج/كغ، ومنه التكلفة هي 1*23 = 23دج، فيما يبلغ حجم الملون 0.5كغ بتكلفة تقدر ب 20دج/كغ، وتكون التكلفة 0.5*20 = 10دج، أما بالنسبة للمواد الكيماوية فتبلغ 1كغ، بتكلفة تقدر ب 10دج/كغ وتكون التكلفة 1*10 = 10دج، أما التكاليف الغير المباشرة (الماء، الكهرباء والغاز)

1988

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

3-4-1. تحديد الأنشطة الأساسية والأنشطة الثانوية: في هذه المرحلة يتم تحديد طريقة واتجاه تدفق المنتجات بين الأنشطة، وهذا يحتتم للتمييز بين الأنشطة الأساسية والأنشطة الثانوية:

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

• الأنشطة الثانوية: هي تلك الأنشطة التي لا تخضع للدول في السوق. وبالتالي فإن أنشطة سلسلة الإمداد يمكن تقسيمها إلى ما يلي: وهو كما هو مبين في الشكل الموالي (الشكل رقم 03):

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

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

2- تغيير مكان أداء بعض الأنشطة فيما بين الأنشطة الأساسية أو فيما بين أعضاء سلسلة الإمداد بحيث تؤدي بكفاءة أكبر وتكلفة أقل. ويتم التعرف على الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة الغير مضيفة للقيمة من خلال تقارير أهداف خفض التكلفة والإضافة للقيمة على النحو التالي:

198-

أخرى، وتبلغ تكلفة بياض وطباعة النسيج الثوبى الخام في السوق كد/ج/م، فسي حين أن تكلفة البياض والصباغة في الشركة تبلغ 7.399د/ج، ما يعني أن هناك فارقاً بقيمة 2.399د/ج/م، ويعبر هذا الفارق عن أهداف خفض التكلفة على مستوى هذا النشاط، كما أن تكلفة نشاط التغليف في السوق تقدر ب: 2.864د/ج، في حين أن الشركة تتحمل هذا العيب بمقدار 465.465د/ج/م، وهو ما يعني أن هناك فارقاً بقيمة 2.601د/ج/م، وبذلك فإن هذا الفارق يعبر عن هدف خفض التكلفة على مستوى نشاط التغليف، وبذلك فإن أهداف خفض التكلفة بالنسبة لمرحلة التكميل هي: 2.601 + 2.399 = 5.000د/ج/م.

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

ثانياً: أهداف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط النسيج: (ينظر الجدول 04):
يعتبر هذا النشاط من الأنشطة المهمة إذ يعول على هذا النشاط في مهمة تحويل الخيوط القطنية المستمدة من خلال المناقصة الدولية التي تخريها الشركة الفايضة، وفي هذا النشاط يتم إنتاج العديد من الأصناف، إلا أننا سوف نركز على النسيج الثوبى TH، ويوضح الجدول السابق التكاليف التي استنفذها هذا النشاط لإنتاج النسيج الثوبى الخام.

يتضح من خلال هذا الجدول أن نشاط النسيج أو حياكة الغزل مستهلك للقيمة، حيث نجد أن نشاط الحياكة والتركيب وضبط الطول يشغل الحصة الأكبر من حيث الاهتلاكات، كذلك نجد من خلال المقارنة بين تكلفة الحياكة داخل الشركة (2.47د/ج/م) وتكلفة الحياكة داخل السوق (10.47د/ج/م) أن هناك فرق بقيمة

فقدر ب 2.50د/ج لكل وحدة منتجة، ومن المتعارف عليه أن تكلفة القطن تقدر ب: 15.6د/ج/كغ، فإذا تم إعادة النظر من طرف الشركة في تصميم المنتج TH، بحيث يتم تخفيض المستخدم من القطن إلى ما قيمته 15.6د/ج، فإنه سوف يتم تخفيض التكلفة بالنسبة للمنتج الوحدوي بمقدار 7.4د/ج.

* - أهداف خفض التكلفة بالنسبة للمصاريف الخدمية والخياطة:

وتشمل في الفرق بين التكلفة الفعلية لتصنيع المنتج في الشركة وتكلفة التصنيع في السوق، إذ تبين أن تكلفة التصنيع في السوق أقل من تكلفتها في الشركة، وذلك راجع إلى عدم استغلال الطاقة الإنتاجية الاستغلال الأمثل وذلك نتيجة ضعف الطلب على منتجات الشركة عدا الزبون الوحيد وهو المؤسسة العسكرية، ويرجع سبب هذا الارتفاع إلى أن معظم تكاليف هذا النشاط هي تكاليف ثابتة، فيجب أن يتم تخفيض الأجر و عدد العمال، أو أن يتم الاستغلال الأمثل لكافة الطاقة الإنتاجية للشركة، وإلا فإن عليها الاعتقاد على إلغاء هذا النشاط والاعتماد على السوق في إنجاز هذا النشاط على اعتبار أن تكلفة السوق أقل من تكلفة تصنيع هذا المنتج في الشركة، بمقدار: 8د/ج. يتضح أنه في الواقع وإذا ما تمت الاستفادة من تقسيم أنشطة سلسلة الإمداد إلى أنشطة أساسية متتالية طبقاً لمفهوم سلسلة القيمة، فإنه يتضح أن هناك مجالات أخرى لخفض التكلفة تتعلق بالمواد الأولية الأساسية المستخدمة في إنتاج المنتج TH.

وفيما يلي أهداف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط التكميل: (ينظر الجدول 03)
يعتبر هذا النشاط نشاطاً هاماً لإنتاج المنتج TH، على اعتبار أنه يساهم في تكميل إعداد ما تبقى من المنتج TH المستمد من مرحلة النسيج، وهذا النشاط في السوق على الأغلب يتم القيام به لصالح الغير، أي أن الشركات التي تقوم به تقوم بعمليات تشغيل النسيج الثوبى الخام لصالح الغير، فهي لا تقوم بشراء الأقمشة أو النسيج الثوبى الخام وإنما تقوم بعمليات التصنيع لصالح شركات

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

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

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

من خلال الجدول يمكن القول بأن الشركة (س) تشكل مجالاً لخفض التكلفة بالنسبة لأنشطة الشركة (ص)، حيث نجد أن نشاط الغسيل يستنفد تكلفة تقدر ب: 0.31 ج/م، في حين أن الشركة (ص) تستنفد ما قيمته 2.316 ج/م، وهو ما يعني أن هناك فجوة في التكلفة تقدر ب: 2.006 ج/م، نفس الحالة بالنسبة لكل من نشاط الطبع والمراقبة، وهو ما يعني أن الشركة (س) أكثر كفاءة من الشركة (ص) في هذا المجال.

ومن ما سبق يمكن القول أن مجمل أهداف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط التكميل إذا ما تم تحقيق التكميل بين الشركتين في تنفيذ أنشطة التكميل هو: $2.006 + 5.219 = 1.579 + 8.804$ ج/م، أي تحقيق فائض من تحقيق هدف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط السبيج بقيمة: $8.804 - 3.804 = 5$ ج/م.

وهنا لابد من الإشارة إلى أننا قد توقنا عند هذه النقطة من سلسلة الإمداد وذلك لعدم إمكانية الحصول على البيانات الكافية من الشركة (س)، هذا بالإضافة إلى أنه يتوجب متابعة تكاليف زراعة القطن والنزل على مستوى الشركة الموردة، وهذا يحتاج إلى فريق عمل كبير لإنجاز هذا العمل، نهيك عن موقعه الجغرافي (خارج البلد)، إلا أننا نرى أن كافة الشركات التي تعمل

ج/م يعبر عن أهداف خفض التكلفة، كذلك بالنسبة لنشاط التركيب داخل الشركة (2.47 ج/م) أم خارج الشركة فيقدر ب: 10 ج/م، وهو ما يعني أن هناك فرقاً بقيمة 2.47 ج يعبر عن أهداف خفض التكلفة بالنسبة لهذا النشاط، أما نشاط ضبط الطول داخل الشركة (2.44 ج/م) في حين أنه يستنفد 3.91 ج/م في السوق، وهو ما يعني أن هناك فرقاً بقيمة 8.53 ج/م يعبر عن أهداف خفض التكلفة بالنسبة لنشاط ضبط الطول، ولعل السبب في ارتفاع تكاليف هذا النشاط هو نوعية الآلات المستخدمة وعدد العمل داخل الورشات والقائمين على إدارتها، مما يعني ضعف إنتاجية هذه الورشات.

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

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

* - فحص الأنشطة المشتركة بين الشركة ومورديها وذلك للعمل على التخلص من الأنشطة المشتركة بينهما، بالإضافة للاتفاق على أداء الأنشطة بالطريقة التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف دون التأثير في جودة المنتج النهائي.

مما سبق يتضح أن ارتفاع تكلفة الحصول على المواد الأولية تؤثر في كفاءة أنشطة الشركة (ص)، وبالتالي الشركة (س)، وإذا ما تم النظر إليه بشكل كلي يتبين أنه نشاط مستهلك للقيمة، وهو ما يعني وجود فجوة في التكلفة للمنتج (ТН) يجب التخلص منها، ومن ضمن الأساليب معالجة هذا الفائض في التكلفة هو اللجوء إلى طرف ثالث في أداء بعض الأنشطة، لاسيما نشاط السبيج والتكميل باعتبارهما مستهلكان للقيمة.

للسلسلة داخل السوق، وبذلك يمكن القول بأن أدوات إدارة التكلفة لسلسلة الإمداد تسمح بتوجيه التكاليف الوجهة الصحيحة داخل السلسلة بما يسمح بتوفير أعباء إضافية داخل السلسلة من جهة ومن جهة أخرى تحقق إستراتيجية الريادة التكاليفية داخل السلسلة بما يسمح بتحقيق الحصة السوقية المنشودة.

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

قائمة المراجع:

أولا: المراجع العربية

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

في مجال العزل والتسيج تتساوى في الفرص على اعتبار أنها تحصل على اللقن من خلال عملية مناقصة دولية، ما يعني الحصول عليها بالتكلفة المناسبة والجودة المناسبة.

خاتمة:

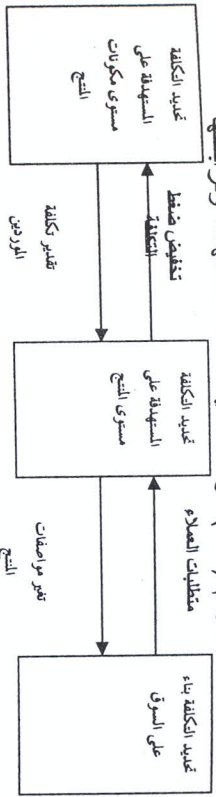
يعتبر موضوع إدارة تكاليف سلسلة الإمداد والتوجه الاستراتيجي القائم في ظل الأدوات المستخدمة لتحقيق أهداف سلسلة الإمداد حديث الساعة؛ إذا ظهر بظهور الأسواق المفتوحة والمنافسة الشديدة، وبذلك صنع هذا التحول طفرة في أساليب التعامل مع إدارة التكاليف سواء من ناحية المسببات، أو من ناحية التجسيد على أرض الواقع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

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

لقد تم التوصل إلى الهدف المقترح من خلال التكامل بين الأسلوبين، حيث تحصنا على نتائج تتيج للشركتين التكامل فيما بينهما لمواجهة المنافسة داخل السوق، وذلك من خلال تحديد التكلفة المستهففة بالنسبة لجميع مكونات المنتج المقترح، وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة واستبدال الأنشطة الغير مصبفة للقيمة بأنشطة مصبفة للقيمة متاحة عبر الشركتين، وبذلك يتحسن الموقف التنافسي

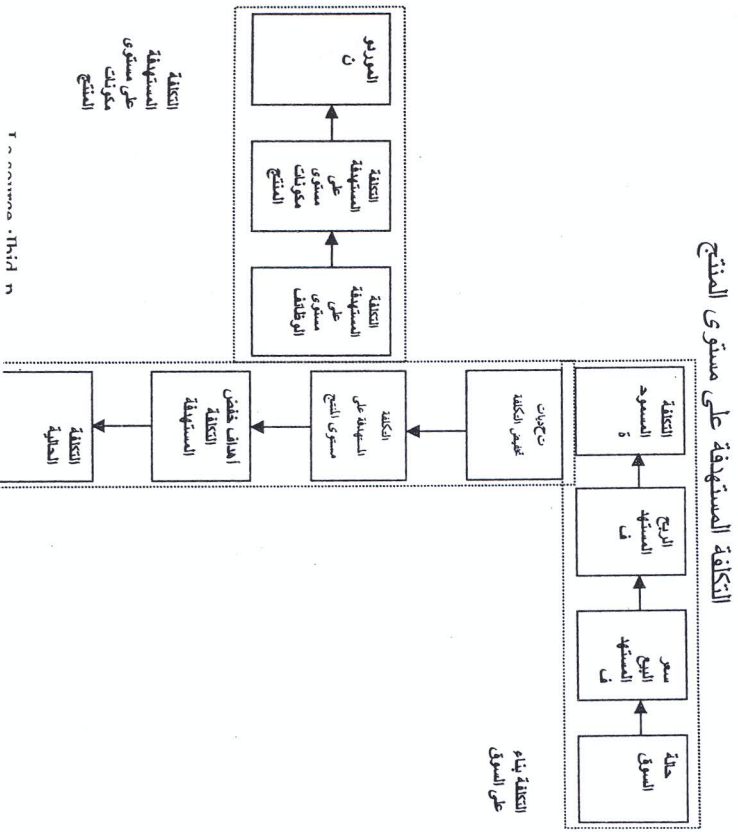
ملحق الجداول والأشكال البيانية

الشكل رقم (01) مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة وترابطها



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

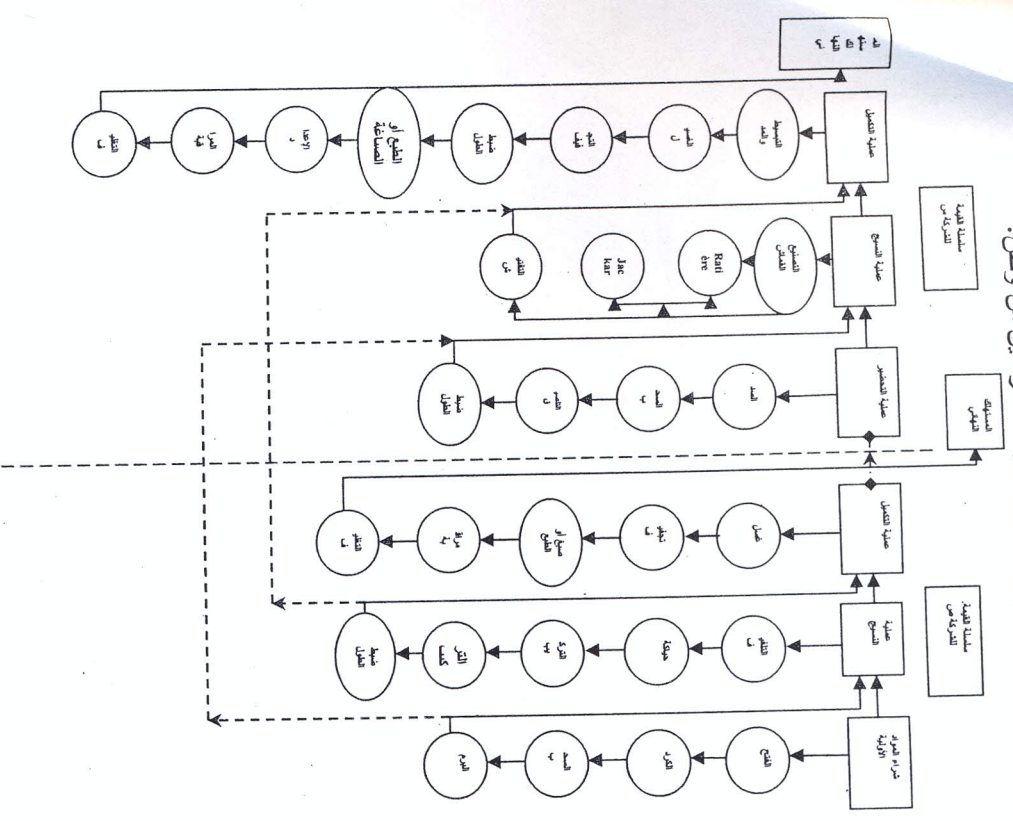
الشكل رقم (02) : خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة وكيفية الانتقال من خطوة لأخرى



ثانياً: المراجع الأجنبية

- 7- Seuring, S, Goldbach, M., Cost Management in Supply Chains, Physica-Verlag, Heidelberg, 2002.
- 8- Clarke, B, "Advanced Strategic Management Accounting", Monash University, 2000.
- 9- Cooper, R, "Target Costing and Value Engineering", Productivity, London, 2000.
- 10- Cooper, R & Slagmulder, R, "Develop Profitable New Product With Target Costing", Sloan Management Review, VOL 140, No.4, Summer, 1999.
- 11- Seal, W.B., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, A., & Mirghani, A. "Enacting a European Supply Chain: The Role of Management Accounting", Management Accounting Research, N°10, 1999.
- 12- Donelan, J. G. Kaplan, E. A, Value chain analysis: A strategic approach to cost management, Journal Of Cost Management, Vol. 12 Issue 2, Mar/Apr 1998.
- 13- Shank, K. J & Govindarajan V, "Strategic Cost Management: The New Tool For Competitive Advantage", The Free Press a Division of Macmillan, Inc, New York, 1993.

الشكل رقم 03: سلسلة القيمة للشركتين س و ص.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات مصالحة الإنتاج للشركتين.

الجدول رقم 04: تقرير أهداف خفض التكلفة والإضافة للقيمة لأنشطة المنتج.

البيان	مفردات/الوحدة	إجمالي	تكلفة	التكلفة السوقية	أهداف خفض
	د/ج	د/ج	الطن	د/ج	التكلفة د/ج
إجمالي تكاليف الإنتاج		118.9	01	93.5	25.4
المستلزمات		49.78	01	42.38	7.4
المساحة		49.78			
إجمالي تكاليف		51.118	01	38.118	13
تكاليف		3.738	01		
نشاط التغليف		12.47	01	10.47	02
نشاط الحياكة		12.47	01	10.00	2.47
نشاط التركيب		22.44	01	13.91	8.53
نشاط ضبط الطول					

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات مصالحة الإنتاج.

الجدول رقم 05: تقرير التكلفة المتعلقة بانشات التكميل للشركة (س)

البيان	مفردات/الوحدة	إجمالي	عدد	التكلفة	الفرق
	د/ج	د/ج	الوحدات	الشركتين (ص) للشركة (س)	(س) - (ص)
نشاط التيسيط و المد		/	01	0.02	
نشاط القسيل		/	01	2.316	2.006-
نشاط ضبط الطول		/	01	0.12	
الطبع		/	01	7.399	5.219-
نشاط إعداد الأقمشة		/	01	0.42	
نشاط المراقبة		/	01	1.629	1.579-

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات مصالحة الإنتاج.