



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع

مساهمة في تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التمويل

دراسة حالة: مؤسسة تصنيع وتوزيع الخليب "Tchin-Lait/Candia" - بجاية -

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

أ.د / علي رحال

مهني بوريش

الجنة المناقشة

الجامعة

الصفة

أعضاء اللجنة

بسكرة

رئيسا

د/ عبد الوهاب بن بريكة

باتنة

مقررا

أ.د/ علي رحال

باتنة

ممتحنا

أ.د/ مصطفى عقاري

بسكرة

ممتحنا

أ.د/ عبد الناصر موسي

الموسم الجامعي: 2011-2012

الإهداء

إلى والديّ شكراً وعرفانا.

إلى أخواني احتراماً وتقديراً.

إلى زوجتي وولدي شرف الدير ودعائي حباً واحتراماً.

إلى كل يد دفعتني إلى طريق العلم والمعرفة وشجعتني على ذلك.

أهدي بحثي هذا

شكر وتقدير

أتقدم بوافر الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الدكتور علي رحال الذي تشرفت بقبوله الإشراف على عملي هذا؛

بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذة وسيلة به ساهل على تعاونها الكبير؛

بجزيل الشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة؛

بكل الشكر والعرفان لك من قدم لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد، وأخصت بالذكر

✓ Scp AB_COMPTA وعلى رأسها مديرتها الأستاذة حفيظ احمد؛

✓ الذي تقاسم معي كل المتاعب: مصطفى مباركو؛

✓ رئيس مصلحة المحاسبة بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" رفيق شراش؛

✓ محافظ مكتبة مدارس الدكتوراه بجامعة سطيف: سمير مخلوطي.

الفهرس

المقدمة.....	أ- ث
الفصل الأول: تكاليف المؤسسة الاقتصادية وآليات تخفيضها.....	6 - 59
تمهيد.....	7
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف.....	8
المبحث الثاني: بعض آليات تخفيض التكاليف.....	33
خلاصة الفصل الأول.....	59
الفصل الثاني : التحكم في وظيفة التمويل لتخفيض تكاليف المؤسسة.....	60 - 126
تمهيد.....	61
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول وظيفة التمويل.....	62
المبحث الثاني: عملية التحكم في وظيفة الشراء لتخفيض التكاليف.....	78
المبحث الثالث: عملية التحكم في وظيفة التخزين لتخفيض التكاليف.....	98
خلاصة الفصل الثاني.....	126
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تصنيع وتوزيع الحليب "Tchin-Lait/Candia".....	127 - 184
تمهيد.....	128
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة.....	129
المبحث الثاني: وظيفة التمويل بمؤسسة Tchin-Lait / Candia.....	145
المبحث الثالث: مساهمة في تخفيض تكاليف مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" من خلال التحكم في التمويل.....	157
خلاصة الفصل الثالث.....	183 - 184
الخاتمة.....	185 - 189

اَلْقَدَمَة

إنّ اتساع النشاط الاقتصادي وما ترتب عنه من كبر حجم المؤسسات وتنوع المنتجات وزيادة حدّة المنافسة، أدّى إلى الاهتمام وبشكل كبير بالتكاليف لما لها من دور هام في مختلف القرارات الاقتصادية، حيث تعتبر التكاليف من أهم العناصر التي تميّز المؤسسة الاقتصادية من ناحية المردودية والفعالية، إذ لا يمكن لها أن تساير العصر ما لم تكن قادرة على ضمان بقائها وذلك من خلال المبدأ الذي يحقق العلاقة: حجم - جودة - تكلفة-آجال، فالمؤسسة مطالبة بتوفير الكميات الضرورية لزبائنها بأسعار معقولة وبنوعية مناسبة وفي الآجال المحددة، ولا يتحقق كل ذلك إلا إذا كانت المؤسسة متحكّمة فعلا في تكاليفها، لذلك نجدها تعمل جاهدة على تحديدها ومتابعتها باستمرار من أجل تخفيض قيمتها- فعملية تخفيض التكلفة مستمرة لا تتوقف ما دامت المؤسسة موجودة- بحيث ينبغي أن يأخذ اتجاه تخفيض التكاليف شكلا متحركا بدلاً من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة بل أنه يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر للتكلفة مع مرور الوقت . وعليه فإنّ عملية تخفيض التكاليف تمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه محور اهتمام مستمر لكل مسؤول من أجل ضمان بقاء المؤسسة في السوق وتحسين مردوديتها واكتساب الميزة التنافسية. لذلك فإنه يتعيّن على المؤسسة البحث عن أنجع الأساليب والآليات التي تمكنها من تحقيق ذلك والتي من بينها إتقان وظيفة التمويل والتحكم فيها.

إنّ وظيفة التمويل تعدّ من الوظائف الأساسية التي تنطلق بواسطتها مختلف العمليات والأنشطة الأخرى للمؤسسة الاقتصادية فهي تحتل فيها مكانة هامة نظرا لعلاقتها المباشرة بالعملية الإنتاجية وكونها الركيزة التي تعتمد عليها المؤسسة للحصول على الإمدادات من المواد والمستلزمات الضرورية التي يتطلبها نشاطها، فلا يمكن تصور أيّ نشاط اقتصادي في المؤسسة دون أن تكون هناك عمليات تمويل مسبقة، فالتمويل يشمل أساسا مجموعتين من الأعمال المترابطة فيما بينها والمتمثلة في الشراء والتخزين، وهو كمجموعة مهام وعمليات يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المتحصّل عليها من الخارج أساسا بكميات ونوعيات وتكاليف مناسبة طبقا لبرامج وخطط المؤسسة. وباعتبار تكاليف التمويل تمثل نسبة معتبرة ضمن معدلات هيكل التكلفة فالمؤسسة مطالبة بتحقيق أحسن النتائج أو المردودية في عملية التمويل، حيث يجب أن تكون تكاليفها أقل ما يمكن وذلك بالعمل على ضبط مختلف مكوناتها والضغط عليها لتخفيضها مع مراعاة مستوى الجودة المناسب، وهي عوامل معقدة يسعى المسؤولون إلى التحكم فيها أقصى ما يمكن لما له من تأثير على إجمالي تكاليف المؤسسة.

وانطلاقا مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظيفة التمويل ؟

الأسئلة الفرعية

يمكن تحليل الإشكالية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- 1 - هل يمكن اعتبار تخفيض التكاليف الأسلوب الأسهل لتحقيق وزيادة ربحية المؤسسة؟
- 2 - هل يمكن اعتبار التحكم في وظائف المؤسسة آلية من آليات تخفيض التكاليف؟

3 - هل تطبق المؤسسة الجزائرية الأساليب العلمية في الشراء والتخزين من أجل تخفيض تكاليفها؟

فرضيات الدراسة

انطلاقاً من الأسئلة الفرعية السابقة يمكننا تحديد الفرضيات التالية:

- 1 - تتبع المؤسسة أسلوب تخفيض التكاليف لتحقيق وزيادة ربحيتها.
- 2 - التحكم في وظائف المؤسسة آلية لتخفيض تكاليفها.
- 3 - تطبق المؤسسة الجزائرية بعض الأساليب العلمية في الشراء والتخزين لتخفيض تكاليفها.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في إثراء المعرفة العلمية في هذا الموضوع ومحاولة المساهمة ولو بشيء زهيد في مجال التخصص بالإضافة إلى محاولة تسليط الضوء على الأساليب العلمية للشراء والتخزين ومدى تأثير تطبيقها على التكاليف الإجمالية التي تتحملها المؤسسة، بالإضافة إلى كون تكاليف التمويل تمثل نسبة معتبرة لا يستهان بها ضمن معدلات هيكل التكلفة، مما يستوجب الاهتمام بها وإعطائها الأولوية اللازمة للعمل على تدنيتها، لما لها من أثر على القيمة المضافة للمؤسسة وكذا على ربحيتها من أجل إثبات وجودها في السوق باستمرار وتحسين مردوديتها وكذا تحقيقها للميزة التنافسية.

مبررات اختيار موضوع البحث

من أهم أسباب التي دفعتنا لاختيار دراسة هذا الموضوع ما يلي:

- الموضوع يندرج ضمن مجال تخصصنا؛
- أسلوب تخفيض التكاليف يساعد المؤسسة أكثر في تحقيق وزيادة ربحيتها مقارنة بالأساليب الأخرى؛
- تكلفة المواد الأولية تحتل نسبة كبيرة في هيكل تكاليف المؤسسة الصناعية، وبالتالي فإن محاولة تخفيضها يؤدي حتماً إلى تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة، ويكون ذلك بالاهتمام بوظيفة التمويل لأنها المسؤولة عن شراء المواد الأولية وعن تخزينها.
- ارتفاع الأهمية النسبية لتكلفة عنصر المواد في العملية الإنتاجية بصفة خاصة مقارنة بالعناصر الأخرى كالعنصر البشري ورأس المال...

أهداف الدراسة

تكمن أهداف الدراسة فيما يلي:

- 1 -بيان كيفية التحكم في تكاليف التمويل ومدى تأثيرها على التكاليف الإجمالية للمؤسسة.
- 2 -محاولة إيجاد أنسب الطرق لمعالجة التناقض بين هدف تخفيض تكاليف الشراء وهدف تخفيض تكاليف التخزين.
- 3 -معرفة مدى نجاح المؤسسة في تطبيق الأساليب العلمية للشراء والتخزين.

4 -محاولة توعية المؤسسات بأهمية تخفيض التكاليف باستعمال آلية التحكم في وظيفة التمويل، وتقديم اقتراحات لها في هذا المجال لتفادي النقائص ومحاولة الإسهام ولو بشيء بسيط في تقدمها وتحسين مردوديتها وجعل وظيفة التمويل لديها كنقطة قوة وتنافس.

منهج الدراسة

تندرج الدراسة ضمن التوجه التفسيري، إذ من أجل الإلمام الجيد بكل جوانب الموضوع تم إتباع المنهج الاستكشافي وفقا لأسلوب الإبعاد. حيث أنّ المنهج الاستكشافي هو عملية لتكوين المعرفة يهدف الباحث من خلالها إلى اقتراح نتائج نظرية ذات طابع جديد نسبيا، فهو يهدف إلى اكتشاف هيكل دراسة يساعد على البحث عن التفسير وعن الفهم. وتطبيق أسلوب الاستدلال المسمى الإبعاد يجعل تصور الباحث يبتعد نوعا ما عن البحث عن النتائج المثبتة بالمنطق الكمي، ويقتصر على البحث عن الافتراضات التي تحدد الروابط بين الظواهر، فهو يهدف إذن إلى محاولة استنتاج من الملاحظة لفرضيات التي سيتم فيما بعد اختبارها بأسلوب الافتراض الاستنباطي ومناقشة نتائجها. أما بالنسبة لنوع التحليل المستخدم في البحث فهو التحليل الكيفي عن طريق استخدام تقنية الملاحظة في عين المكان والمعروفة بدراسة الحالة، وذلك بمؤسسة تصنيع وتوزيع الحليب "Tchin-Lait / Candia" بولاية بجاية، وقد جمعنا ضمن هذا التحليل بيانات ذات طابع كمي وكيفي قصد الإلمام الجيد بكل متغيرات الدراسة، وذلك من خلال استخدام أداة المقابلة والاعتماد على السجلات والوثائق الداخلية للمؤسسة ومنشوراتها.

هيكل البحث

لمعالجة هذا الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، حيث تضمن الفصل الأول تكاليف المؤسسة الاقتصادية وآليات تخفيضها والذي تضمن بدوره مبحثين، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى تقديم بعض المفاهيم الأساسية حول التكاليف من خلال بيان تعريف التكاليف وسعر التكلفة، عناصر التكاليف وخصائصها، تصنيف التكاليف وكذلك محاسبة التكاليف وطرق حساب التكاليف، أما في المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى بيان ماهية تخفيض التكاليف من خلال التطرق إلى مفهومها، أهميتها والعوامل المؤثرة فيها، ثم عرض بعض الآليات المستخدمة في تخفيض التكاليف كأثر الخبرة، تحسين الجودة، التخريج والتحكم في وظائف المؤسسة. في حين شمل الفصل الثاني التحكم في وظيفة التمويل لتخفيض تكاليف المؤسسة، والذي يضم ثلاثة مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى بيان مفهوم وظيفة التمويل والعناصر الأساسية المكونة لها والمتمثلة في وظيفتي الشراء والتخزين ثم التطرق إلى التكاليف المرتبطة بالتمويل، والمبحث الثاني تناول الأصول العلمية للشراء التي يجب على المؤسسة أن تعتمد عليها وتأخذها في الحسبان مجتمعة قبل اتخاذ قرار الشراء، بعدها عرض سياسات الشراء ثم إجراءاته، أما المبحث الثالث فتناول نطاق وظيفة التخزين ومقومات نجاحها وكذا التسيير العقلاني للمخزونات من خلال تحديد مستويات المخزون، تصنيف، جرد وتقييم المخزونات بالإضافة إلى التطرق إلى بعض نماذج تسيير المخزون.

أما الفصل الثالث فقد تضمن الدراسة التطبيقية التي تمت في مؤسسة تصنيع وتوزيع الحليب " Tchín-Lait / Candia" بولاية بجاية، من خلال ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة بحيث تم التطرق إلى التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي وبيان مهام مديرياتها ومصالحها، وتناول المبحث الثاني وظيفة التموين بالمؤسسة من خلال بيان مكانة ومهام وظيفة التموين وتنظيمها وإجراءات التموين بها ، أما المبحث الثالث فقد تناول مساهمة في تخفيض التكاليف من خلال التحكم في التموين والذي تم من خلاله بيان أهمية المواد الأولية واللوازم بالمؤسسة وتطور مصاريف التموين بها بعد ذلك دراسة تحليلية لواقع التموين بالمؤسسة، ثم تفسير نتائج التحليل على أساس المعلومات المتحصل عليها.

وتوجت هذه الدراسة بخاتمة تتضمن مجموعة من النتائج وأرفقت بجملته من التوصيات.

الفصل الأول

تكاليف المؤسسة الاقتصادية وآليات تخفيضها

تمهيد

لقد أصبحت معظم المؤسسات اليوم تواجه أنواعاً عديدة من المنافسة فيما بينها، الأمر الذي دفعها إلى البحث عن الوسائل والسبل التي تمكّنها من مواجهة تلك المنافسة وفرض ذاتها وبقائها في الأسواق، وقد وجدت هذه المؤسسات أنّ من أهم الوسائل التي تساعد على تحقيق ذلك هي عملية إرضاء العملاء، من خلال إنتاج منتجات تلبي احتياجاتهم ورغباتهم وتكون على مستوى مقبول من الجودة والتطور والتكاليف. ومن أجل ضبط هذه الأخيرة والضغط عليها لتخفيضها إلى حدودها الدنيا مع المحافظة على المستويات المطلوبة من الجودة، فإنه يتعيّن على المؤسسة حساب تكاليفها وباستمرار وذلك من خلال استعمالها لعدّة طرق تختلف كلّ طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يتعيّن عليها البحث عن الطرق والآليات التي تمكّنها من تحقيق ذلك، لأنّ تخفيض التكاليف يعتبر القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار وأنّ التحكم فيها يعدّ مصدر خلق القيمة بالنسبة للمؤسسة.

وهذا الفصل هو محاولة للإحاطة ببعض ما يتعلق بالتكاليف وبعض الآليات التي تستخدمها المؤسسة لتخفيضها، وذلك من خلال تقسيمه إلى مبحثين يتناولان الموضوع من جوانب مختلفة، حيث يتناول المبحث الأول مفاهيم أساسية حول التكاليف، أما المبحث الثاني فيتطرق إلى بعض الآليات المستخدمة في تخفيض التكاليف.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف

إن مصطلح التكلفة يعدّ من المفاهيم الأكثر استخداما في مجال المحاسبة نظرا لمعانيه المختلفة وتعدّد الأطراف المستعملة للبيانات والمعلومات التكاليفية كالإداريين والمحاسبين والاقتصاديين والمستثمرين وغيرهم، وحتى تستفيد الإدارة من هذه البيانات في تحقيق أهدافها سيكون من الضروري تصنيف التكاليف بطريقة تتلاءم والغرض الذي تستخدم فيه من أجل استخلاص المؤشرات اللازمة لتقييم أداء أنشطتها المختلفة تطبيقا لمفهوم "تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة"، وكذا الاهتمام المتزايد بضبط التكاليف المتعلقة بالإنتاج والرقابة عليها من أجل الوصول إلى أقل تكلفة ممكنة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة ومن ثم تمكين المؤسسة من البقاء والاستمرار، الشيء الذي أدى إلى ظهور الحاجة لأساليب محاسبية جديدة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي تحديد الأسعار وهو ما يعرف بمحاسبة التكاليف.

وبناء على ذلك، سنتطرق في هذا المبحث إلى بيان مفهوم التكاليف، عناصرها وخصائصها، بعدها نعرض أهم تصنيفات التكاليف، ثم محاسبة التكاليف وكذلك أهم الطرق المستخدمة في حساب التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة

لقد تطور مفهوم التكلفة مع تطور وتنوع احتياجات مستعمليه، كما اختلف معناها حسب الغرض الذي تستعمل من أجله والمجال الذي تستخدم فيه، فيرى المختصون أنّه لا يمكن التكلّم عن التكلفة كمصطلح مجرد نظرا لاختلاف وجهات النظر لهذا المصطلح، حيث أشار إلى ذلك (Horngren) أنّه عند استخدام مصطلح التكلفة لابدّ من إضافة نوع هذه التكلفة حتى يمكننا اجتناب الغموض أي أنّ هذه التكلفة تتعلّق بالشراء، بالإنتاج، بالتصميم... إلخ¹، لذلك فإنّه من الضروري تعريف التكلفة حسب الصفة الدالة لها لأنّه كل صفة تضاف إليها سوف تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى وبالتالي اختلاف عملية القياس والتسجيل.

ومن أجل ذلك، سنحاول تعريف مصطلح التكلفة بشكل عام ثم حسب وجهات النظر الاقتصادية والمحاسبية ثم التمييز بين هذا المصطلح وبعض المصطلحات الأخرى القريبة منها كالمصروف، الخسارة، الأصل... إلخ، حتى يتسوّى الفهم الواضح لكل مصطلح وتجنّب الخطأ بين المصطلحات.

أولاً: تعريف التكلفة

لقد تعدّدت معاني التكلفة وذلك حسب العديد من الاعتبارات والزوايا التي ينظر منها: فمن وجهة النظر العامة، التكلفة تعبر عن القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معيّنة، أي أنّ تكلفة شيء معيّن في معناها العادي تعني الثمن المدفوع لشراء أو حيازة ذلك الشيء²، أي أنّ التكلفة مرتبطة باقتناء سلعة ما أو الاستفادة من خدمة ما. أما من وجهة النظر الاقتصادية، فمعنى التكلفة يتركز بصفة كبيرة على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة،

¹ T.Charles Horngren, Comptabilité analytique de gestion, Traduit par Anacleto J.Fernandez, Les éditions HRW It, Montréal, Québec, Canada, 1987, P.32

² Guy RAIMBAULT, Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, édition Chihab Eyrolles, Alger, 2ème édition, 1996, P.9

حيث ينشأ هذا المفهوم على أساس اقتصادي وهو أنّ لكلّ مورد منفعة خاصة به يمكن أن يشبع بها حاجات كثيرة ومتعددة، فاختيار التضحية بمورد معين يجعل القائم بذلك يحصل على منفعة هذا المورد وفي المقابل يتخلّى عن منافع البدائل الأخرى، أي أنّ "تكلفة الفرصة البديلة من الناحية الاقتصادية تتمثل في تلك الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في استخداماتها الحالية"¹، فالتكلفة عند الاقتصاديين تتمثل في كل التضحيات المادية أو المعنوية ذات القيمة الاقتصادية التي تدفع في سبيل الحصول على إيراد حاضر أو مستقبلي كمقابل لتلك التضحيات أو تعويضها عنها.

وأما من وجهة النظر المحاسبية، فالتكلفة هي قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلاً عند المبادلة². كما عرّفت التكلفة بأنها "حجم الموارد المستخدمة للحصول على سلعة أو خدمة والمعير عنها في شكل نقدي أو مالي"³. وكما عرّفت التكلفة أيضاً بأنها "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنّه بانتقاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة بحدّ ذاتها"⁴.

أما الاتجاه الحديث في تعريف التكلفة فإنه ينصبّ في "مقدار التضحية بالموارد" دون الإشارة إلى الحصول على المنفعة أو عدم الحصول عليها⁵. فالتكلفة تتشكل من جمع كلّ الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين - سلعة أو خدمة- وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة⁶.

واستناداً للتعريف السابقة يمكن استنتاج أنّ التكلفة هي مجموع الموارد الاقتصادية المضحى بها من طرف المؤسسة من أجل تحقيق وبلوغ الأهداف المسطرة على أن يكون ما يضحى به قابلاً للقياس الكمي.

ثانياً: التمييز بين التكلفة وبعض المصطلحات القريبة

يعتقد الكثير أنّ بعض المصطلحات المرتبطة بالتكلفة كالمصروف، الخسارة، الأصل، النفقة، العيب، القيمة،... إلخ هي ذات معنى واحد، إلا أنّ التعمق في المعاني الحقيقية تدلّ على أنّ كل منها له معنى محدّد يختلف عن الآخر، وأنّ التمييز بينها أمر ضروري لفهم مدلول كل مصطلح وللتفرقة بينها وبين مفهوم التكلفة.

1 - التكلفة والمصروف:

يعرّف المصروف بأنّه "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط"⁷، فإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإنّ التكلفة

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 83.

² محمد تيسير عبد الحكيم الجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 3، 2004، ص 5.

³ ليستراري هيتجر وسيرج ماتولنش، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 57.

⁴ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

⁵ محمد علي الجبالي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2000، ص 9.

⁶ G.Melyon, Comptabilité analytique, édition boréal, Paris, 2001, P.14

⁷ عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 8.

تتحول إلى مصروف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل وفقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة.

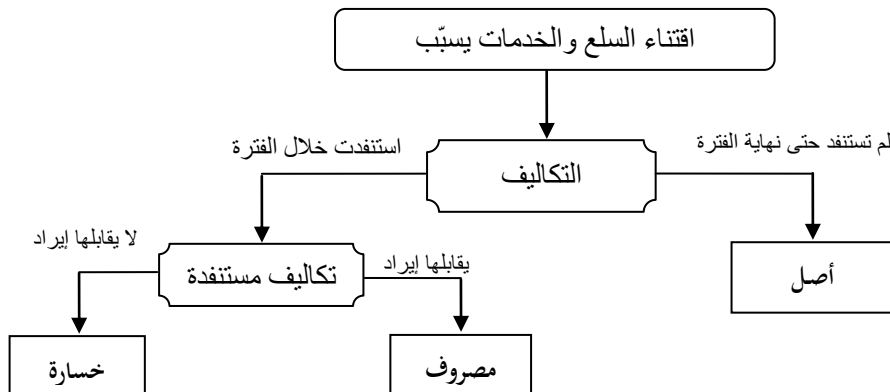
2 - التكلفة والخسارة:

تعرف الخسارة بأنها "تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة، مثل تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل أو التخزين، كذلك كل ما يترتب عن السرقة والحريق من آثار يعتبر أمثلة للتضحية الإجبارية"¹، فإذا لم تحقق التضحية أي منفعة مادية فإنه يترتب على ذلك تحول التكلفة إلى خسارة، كذلك إذا كانت هذه التضحية المادية ذات طبيعة جبرية وعدم ارتباطها بمنافع مادية في الحاضر أو المستقبل فإنها تصبح خسارة وقت تحقيقها، ويبدو الفرق بين هذا المفهوم الأخير وسابقه واضحاً من حيث توقيت تحقق الخسارة ففي الحالة الأولى نكون بصدد تكلفة تحولت إلى خسارة في حين أنه في الحالة الثانية نكون أمام خسارة واقعة لحظة التضحية، ولعلّ الحالة الأولى هي ما نهتم به في مجال محاسبة التكاليف.

3 - التكلفة والأصل:

إنّ التكاليف التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على المنافع الاقتصادية إذا لم تستنفد في نشاطها خلال الدورة المالية فإنّها تعتبر أصولاً لديها، فالتكاليف غير المستنفدة والتي يمكن أن تعطي منافع مستقبلية تصنف كأصول². أي أنه إذا ترتب على هذه التكاليف منافع في المستقبل (الفترة التالية) فإنّ التكلفة تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية ويساهم في تحديد المركز المالي للمؤسسة. والشكل التالي يبيّن لنا بوضوح العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة:

الشكل رقم (1-1): العلاقة بين التكلفة، الأصل، المصروف والخسارة.



المصدر: صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، مرجع سابق، ص 27

بالإضافة إلى المصطلحات السابقة يمكن التعرض إلى مجموعة من المصطلحات الأخرى القريبة من

التكلفة كالتفكّة، العبء والقيمة:

¹ عبد الحي مرعي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 9.

² كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2008، ص 16.

4 - التكلفة والنفقة:

تعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر المؤسسة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل، مثل الدفعات المقدمة لشراء آلات ومعدات لم تصل بعد¹. فالنفقة يمكن أن تتعلق بدورة أو عدة دورات، أما التكلفة فتتعلق بكل ما تنفقه المؤسسة في دورة واحدة.

5 - التكلفة والعبء:

مفهوم العبء هو خاص بالمحاسبة أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة العامة، حيث نجد مثلا أغلبية حسابات الصنف السادس من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أو النظام المحاسبي المالي (SCF) هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصا لأغراض التسيير². ولقد عرفت الأعباء بأنها "عبارة عن مبالغ دفعت أو ستدفع سواء:

- مقابل استهلاك سلع، تموينات، أشغال أو خدمات، مقابل امتيازات منحت للمؤسسة أو مقابل إلزام قانوني.
- دون مقابل - استثنائيا - كحالة مخصصات المؤونات والاهتلاكات أو القيم المحاسبية لعناصر الأصول المتنازل عنها، المخربة أو المفقودة"³.

6 - التكلفة والقيمة:

هناك تداخل بين مفهوم التكلفة ومفهوم القيمة، حيث أن طبيعة هذا التداخل يأتي من الاعتقاد السائد لدى البعض والذي يرى أنه كلما كانت تكلفة السلعة أو الخدمة مرتفعة كلما زادت قيمتها، وعموما تحمل القيمة في جوهرها مفهوما معنويا يتعلق بتحديد ما يستحقه الشيء وذلك من حيث القدر أو مدى الأهمية، فمنفعة الشيء أو قدرته الذاتية على الإشباع هي أساس قيمته، أما تكلفة شيء فليست مقياسا دقيقا لقيمه لأنها قد تتساوى هذه الأخيرة مع التكلفة وقد تنقص عنها أو تزيد تبعا لمدى دقة توقع هذه القيم.

لقد قدم آدم سميث مفهومين للقيمة، قيمة الاستعمال: أي الاستعمال الخاص للشيء، وقيمة

التبادل: صعوبة استبداله بمنتج آخر، فهو يرى أن القيمة مرتبطة بالندرة، في حين يرى النيوكلاسيك أن القيمة تتحدد من السوق الأمامية- الزبائن- حيث يرون أن "القيمة ليست شيء مادي ملموس، ولكن تنتج من سلوك إنساني، بالتالي القيمة هي عبارة عن معطيات ظرفية وموضوعية ويمكن أن تتغير عبر الزمن"⁴.

ثالثا: سعر التكلفة:

عرّف سعر التكلفة بأنه مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع. لكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة

¹ عبد الحي مرعي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص3.

² Y.PESQUEUX et B.MARTORY, La nouvelle comptabilité des coûts, PUF, France, 1995, P.30

³ Robert Paturol, La comptabilité analytique : Système d'information pour le diagnostic et la prise de décision, Eyrolles management, Paris, 1987, P.4

⁴ BERNARD Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion & audit, Economica, Paris, 2000, P.573

واحد¹. كما عرّف بأنه التكلفة النهائية لمنتوج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أنّ تكلفة التوزيع متضمنة فيه. كما عرّف أيضا سعر التكلفة لمنتوج معين بأنه تحميل هذا المنتج بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة حتى المرحلة النهائية بما فيه تكاليف التوزيع³. فسعر التكلفة إذن هو السعر الذي يعبر عن التكاليف الإجمالية لإنتاج منتج معين بداية بعملية الشراء إلى غاية توزيعه وهو يخص إذن السلع والخدمات المسوّقة، ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية⁴:

في المؤسسة الصناعية : سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + أعباء التوزيع

في المؤسسة التجارية : سعر التكلفة = تكلفة المشتريات المباعة + أعباء التوزيع

إنّ سعر التكلفة قد يسمى بسعر التكلفة الكامل أو التكلفة المستوعبة لأنه يشمل كل الأعباء: الثابتة،

المتغيرة، المباشرة وغير المباشرة، كما تمّ تغيير مصطلح "سعر التكلفة" من طرف مؤلفي المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) المراجع سنة 1982 بمصطلح "التكلفة النهائية Coût de revient"، حيث يؤكد كل من H.BOUQUIN et P.LAUZEL بأنّ مصطلح السعر يعني وجود معاملة تجارية، وبالتالي يقترحان استعمال مصطلح "التكلفة النهائية"⁵.

المطلب الثاني: عناصر التكاليف وخصائصها

نتطرق في هذا المطلب إلى بيان العناصر الرئيسية المكونة للتكلفة، ثم نبيّن أهم الخصائص المميزة لكل نوع من أنواع التكلفة.

أولاً: عناصر التكاليف

تنقسم العناصر التي تساهم في خلق الإنتاج أو النشاط وهي عناصر الإنتاج إلى ثلاثة عناصر هي: المواد واليد العاملة والخدمات الأخرى، ويقابل كلّ عنصر من هذه العناصر نوعا من التكلفة أو مفهوما للتكلفة يرتبط به، فتكلفة المواد تقابل العنصر الأول، وتكلفة الأجور تقابل العنصر الثاني، في حين يقابل العنصر الثالث تكلفة الخدمات أو التكلفة الإضافية، وتمثل هذه العناصر الثلاثة ما تحتاجه المؤسسة للقيام بأوجه نشاطاتها المختلفة والتي يجب توافرها بنسب متفاوتة حتى يمكن أن يتم تصنيع المنتج أو المنتجات المستهدفة من هذه النشاطات. بالتالي فإنّ تكلفة أيّ منتج تتألف من ثلاثة عناصر رئيسية للتكلفة هي⁶:

1 - المواد:

تشمل المواد كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها العمليات الإنتاجية في المؤسسة الصناعية ويطلق

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص.4

² Abdallah BOUGHABA, Comptabilité analytique d'exploitation, Berti édition, Alger, 1998, P.28

³ J.Margerin, Base de la comptabilité analytique, édition Sedifor, Grenoble, 1991, P.14

⁴ Béatrice et François grand Guillot, Comptabilité analytique, 4^{ème} édition, gualino, Paris, 2001, P.77

⁵ درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص.186

⁶ عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2001، ص ص.27.28

على المبالغ المنفقة للحصول عليها بتكلفة المواد. حيث نلاحظ أنّ هناك مواد تستخدم في خلق وتشكيل المنتج وتصبح جزءا أساسيا فيه كالقطن في صناعة النسيج والخشب في صناعة الأثاث... إلخ، حيث يمكن تتبع هذا النوع من المواد وتخصيصها مباشرة لتكلفة منتج أو نشاط معين، في حين أنّ هناك مواد أخرى تستخدم في النشاطات الإنتاجية وغيرها ولا يمكن أن تساهم مباشرة في تشكيل المنتج أو تعتبره جزءا أساسيا في تكوينه كالوقود والزيوت والأدوات الكتابية ومستلزمات النظافة... إلخ، حيث يعتبر هذا النوع من المواد عنصرا عاما من عناصر تكلفة الإنتاج لأنه لا يخص منتج بذاته بل يجب أن يتحمل المنتج نصيبه منها فقط.

2 - الأجور:

يمثل العمل العنصر الأساسي الذي يعمل على تحويل المواد الخام إلى منتجات وبيع كما يشمل تسويق هذه المنتجات أو أي عمل يقوم به العنصر البشري في مختلف الإدارات سواء كان يدويا أو آليا، فالنفقات من هذا الشكل والتي تتحملها المؤسسة يطلق عليه تكلفة الأجور. حيث أنّ مفهوم الأجور لا يقتصر فقط على الأجر النقدي وإنما يشمل الأجر كافة المزايا العينية والنقدية التي تقدمها المؤسسة للعاملين فيها.

3 - الخدمات:

بالإضافة إلى المواد والأجور فإنّ الخدمات تعتبر أمرا ضروريا لاستكمال دورة الإنتاج والبيع، حيث يمكن تبويب عناصر الخدمات إلى ثلاثة أنواع من الخدمات هي: الخدمات الإنتاجية، الخدمات التسويقية، والخدمات الإدارية والتمويلية. وتتميّز تكلفة الخدمات أنّها لا ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدة المنتج أو حجم الإنتاج، ومن ثمّ فإنّ تتبّع هذه التكاليف ومحاولة تحميلها على المنتج لأغراض القياس يعتبر أمرا غير ميسرا دون اللجوء إلى أساليب وإجراءات معيّنة لتحقيق ذلك، كما تتميّز تكلفة الخدمات أيضا بأنّ بعض هذه التكاليف ذات طابع نقدي في حين أنّ البعض منها له طبيعة غير نقدية من حيث كونها استنفادا للموارد أو الأصول طويلة الأجل.

ثانيا: خصائص التكاليف

كل نوع من أنواع التكاليف يتميّز بثلاث خصائص أي تعرف التكلفة من خلال ثلاث مميّزات أو خصائص تتمثل في الآتي¹:

1 - مجال التطبيق:

يمكن أن يكون وسيلة استغلال، منتج، مرحلة إنجاز المنتج،... إلخ، وتقليديا يرجع في تحديد مجال التطبيق دائما للوظيفة الإنتاجية، وخاصة تكلفة المنتج.

2 - المحتوى:

يقصد به محتوى الأعباء المأخوذة لحساب التكلفة، فيمكن أن تؤخذ الأعباء بصفة كلّية، دون الفصل بين المتغيّر منها والثابت، أو الفصل بين المباشر وغير المباشر منها، أو يمكن أن تؤخذ هذه الأعباء بصفة جزئية لفترة ما معيّنة.

¹ بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،

3 - وقت الحساب¹:

حساب التكلفة يمكن أن يكون قبلًا أي قبل وقت حدوثها وتسمى في هذه الحالة بالتكاليف المقررة سلفًا أو بالتكاليف المعيارية أو كذلك بالتكاليف التقديرية وبالتالي تمثل مرجعا تقارن إليه التكاليف الحقيقية، كما يمكن حسابها بعديا وتسمى بالتكاليف المحققة أو بالتكاليف الحقيقية أو كذلك بالتكاليف التاريخية.

المطلب الثالث: تصنيف التكاليف

يقصد بتصنيف التكاليف تجميع عناصر التكاليف في فئات متجانسة حسب معايير معينة لغرض الحصول على بيانات خاصة بالنشاط الاقتصادي كتسهيل قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة وتيسير إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال تستفيد منها الإدارة في تحقيق أهدافها، والطريقة التي تصنف بها التكاليف تستند إلى بعض العوامل منها²: طبيعة نشاط المؤسسة (صناعية، إدارية أو خدمية)، والنظام المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة.

توجد عدة معايير وأسس لتصنيف التكاليف غالبا ما يخلو للبعض التفنن في عرضها، إلا أن العبرة في تصنيف التكاليف ليست في العدد بقدر ما هي في الهدف منها واستعمالاتها، فمن بين أهم المعايير نجد: التصنيف حسب طبيعة التكلفة، حسب الوظائف، حسب علاقة التكلفة بالمنتج، حسب علاقتها بمستوى النشاط وحسب عامل الزمن.

أولاً: تصنيف التكاليف حسب طبيعتها

لقد صنّف النظام المحاسبي المالي (SCF) التكاليف حسب وظيفتها وكذلك حسب طبيعتها بحيث خصص لها المجموعة السادسة (كما في المخطط المحاسبي الوطني (PCN))، وهي طبقة تتشكل من قائمة حسابات ذات رقمين اثنين وتمثل الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيًا كان نشاطها أو حجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها إذ أنّ تقسيم التكاليف حسب طبيعتها عملية إجبارية³.

وللتوضيح نبين في جدول تصنيف التكاليف حسب طبيعتها في النظام المحاسبي المالي (SCF) وفي المخطط المحاسبي الوطني (PCN) (أنظر الجدول رقم (1-1) صفحة 15).

إنّ تصنيف التكاليف حسب طبيعتها لا يفيد في الحكم على كون النفقة تدخل في تكلفة إنتاج منتج معين أو أنها جزء من نفقة إدارة المؤسسة كوحدة، لذلك كان من الضروري تحليل هذه النفقة من أجل الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، من أجل ذلك هناك عدة تصنيفات أخرى للتكاليف وهي التي سنتناولها في الفروع التالية.

¹ درحمن هلال، مرجع سبق ذكره، ص. 35.

² Jean Lochard, La comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité, édition d'organisation, Paris, 1998, P.86

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19 ، التاريخ 2009/03/25، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 45.

الجدول رقم (1-1): تصنيف التكاليف حسب طبيعتها في النظام المحاسبي المالي وفي المخطط المحاسبي الوطني.

PCN	SCF
60	المشتريات المستهلكة
61	الخدمات الخارجية
62	الخدمات الخارجية الأخرى
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
65	الأعباء العملية الأخرى
66	الأعباء المالية
/	العناصر غير العادية - الأعباء
68	المخصصات للاهلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة
69	الضرائب عن النتائج وما يماثلها
60	بضاعة مستهلكة
61	مواد ولوازم مستهلكة
62	خدمات
63	مصاريف العاملين
64	ضرائب ورسوم
65	مصاريف مالية
66	مصاريف متنوعة
/	/
68	حصص الاهلاكات والمؤونات
69	مصاريف استثنائية

المصدر: من إعداد الطالب

ثانيا: تصنيف التكاليف حسب الوظائف

بصفة عامة تقوم المؤسسة الصناعية بثلاث وظائف أساسية هي¹: الشراء، الإنتاج والتوزيع، وفي بعض المؤسسات الحديثة يمكن أن نجد وظيفة رابعة هي وظيفة البحث والتطوير، وعليه فإنه يتم تقسيم التكاليف إلى:

1 - تكاليف الشراء:

وهي مجموعة المصاريف المتعلقة بشراء مواد ومستلزمات الإنتاج، وتحسب كما يلي: تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

2 - تكاليف الإنتاج:

وهي تلك التكاليف المتعلقة بتحويل المدخلات من مواد ومستلزمات بواسطة العمل على منتجات معينة، وتتضمن تكاليف شراء المواد والمستلزمات وتكاليف اليد العاملة المتواجدة في مختلف مراكز العمل ومختلف النفقات المتعلقة بهيكل التصنيع، وتحسب كما يلي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج

3 - تكاليف التوزيع:

وهي مجموع المصاريف المتعلقة بتصريف المنتج النهائي وإيصاله إلى المستهلك ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات هي²:

- تكاليف تخزين المنتج النهائي؛

¹ Jean Lochard, Op cit. P102.

² Ibid, Op cit. P.105

- التكاليف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع كمصاريف دراسة السوق، الإشهار، الترقية؛
- تكاليف خدمات ما بعد البيع.

4 - تكاليف البحث والتطوير:

وهي مجموع التكاليف المتعلقة بجمع وتجريب أفكار لمنتجات أو خدمات أو عمليات جديدة وأحيانا تدمج هذه التكاليف ضمن تكاليف الإنتاج وتأخذ أشكالا متعددة، كمصاريف مكاتب الدراسات، مصاريف مراكز البحث، التجارب ومصاريف المختبرات¹.

إنّ الغرض من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية من خلال ما ينفق عليها من عناصر التكاليف (مواد، أجور، خدمات) مما يسمح بتحديد نصيب كل منتج من تكلفة كلّ وظيفة، كما يفيد كذلك في تتبّع تكاليف النشاطات المختلفة من فترة لأخرى والرقابة عليها وكذا تحديد المسؤوليات.

ثالثا: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج

هناك بعض عناصر التكاليف لها علاقة مباشرة بالمنتج ويمكن تخصيصها وربطها به بكل سهولة انطلاقا من الفواتير والمستندات، وهناك البعض الآخر الذي لا تربطه علاقة مباشرة بالمنتج ولا تخصص مباشرة لأيّ منتج بل تخضع لمعالجة وسيطية قصد تحميلها على المنتجات. يتم تصنيف التكاليف حسب هذا المعيار إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

1 - التكاليف المباشرة:

هي التكاليف التي تخصّص دون حساب وسيط لتكلفة منتج أو نشاط معيّن وعادة ما تكون هذه التكاليف مكوّنة من: المواد واللوازم التي تدمج في المنتج، اليد العاملة المباشرة، الاهتلاك الخاص بآلة أو آلات لا تصنّع إلاّ منتوجا وحيدا². أو هي التكاليف التي يمكن ملاحظتها وتتبعها مباشرة وببساطة على المنتج، أي يمكن ربطها بالمنتج دون وجود أيّ صعوبة أو مشكل نظرا لوضوح الارتباط الموجود بين التكلفة والمنتج³، أي لا يكون ذلك إلاّ إذا كانت هناك علاقة ارتباط وسببية واستفادة واضحة، وتتكون التكلفة المباشرة عموما من:

- تكلفة المواد المباشرة: وتشمل كافة المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءا منه وتلزم لإتمامه.

- تكلفة العمل المباشر: وتتمثل في الأجور المباشرة التي تدفع للعمال الذين يعملون مباشرة في إنتاج المنتج أي أجور العاملين الذين يقومون بتحويل المواد الأولية أو المواد نصف المصنعة إلى منتجات تامة الصنع وجاهزة للبيع.

إنّ إجمالي تكاليف المواد المباشرة وتكاليف العمل المباشر أطلق عليها مصطلح التكاليف الهندسية والتي

¹ Ibidem, P.107

² Jacques ORSONI, Comptabilité analytique, édition Vuibert, Paris, 1987, P.27

³ Bernard Colasse, Op.cit, P.560

تعني التكاليف التي تنتج من علاقات (السبب- النتيجة) واضحة وصريحة بين المدخلات والمخرجات¹.

2 - التكاليف غير المباشرة:

هي مجموعة التكاليف الأخرى - غير المواد المباشرة والأجور المباشرة- التي ترتبط بعملية الإنتاج ككل وليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بذاتها إذ لا يمكن تتبعها اقتصاديا ولهذا يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالاعتماد على أسس معينة²، إذن تعتبر التكاليف غير مباشرة إذا تعذر تحميلها مباشرة إلى المنتجات أو إلى الطلبات لأنها أعباء مشتركة لكثير من المنتجات أو النشاطات وبالتالي فهي تحتاج إلى حساب مسبق يسهل عملية تحميلها باستخدام وحدات العمل.

وتجدر الإشارة إلى أنه في السنوات الأخيرة ومع التقدم التقني وتعدّد تقنيات الإنتاج المستعملة وكذا نمو حجم المؤسسات أصبح وزن التكاليف غير المباشرة أكبر بكثير من وزن التكاليف المباشرة وهو في تزايد مستمر، لذلك على المسيرين الاهتمام بهذا التغيير في هيكل التكلفة وخاصة أن معظمهم يفضلون اتخاذ قراراتهم على أساس التكاليف المباشرة لأنها أكثر دقة من التكاليف غير المباشرة وهو ما يعرف بتحليل فعالية التكلفة³. إن الغرض من هذا التصنيف هو التوصل إلى أسس موضوعية لتتبع وتخصيص أو تحميل التكاليف على وحدات الإنتاج كلّ على حدة تحقيقا لإمكانية قياس تكلفة المنتج، وبالتالي فإن أهمية تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج تكمن في أنّ الخلط بينها يؤدي إلى عدم القياس الدقيق لتكلفة الإنتاج، إن لم يؤدّ إلى صعوبته وضياح الهدف الذي يتم القياس لأجله.

رابعاً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمستوى النشاط

لا يمكن الاعتماد على تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة للتوصل إلى تكلفة دقيقة لأي منتج أو نشاط، إذا كنّا نعلم أنّ هناك تكاليف تنفق حتى وإن لم تقم المؤسسة بأي عملية تصنيع، بمعنى آخر هناك تكاليف لا تتأثر بوجود أو عدم وجود نشاط أو إنتاج وإنما سببها راجع إلى وجود المؤسسة وبقائها، كما توجد تكاليف سببها مرتبط فقط بوجود نشاط أو إنتاج ولا يمكن أن تنفق إلا لهذا الغرض، وبين النوع الأول والثاني هناك تكاليف مشتركة يصعب تصنيفها إلا بالاعتماد على بعض التقنيات⁴.

1 - التكاليف الثابتة:

وهي عناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغيّر حجم النشاط ضمن المدى الملائم، بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو حتى توقف تماماً لفترة من الزمن فإنّ عناصر التكاليف الثابتة ستبقى كما هي دون تغيير، مثل اهتلاك الأصول الثابتة والإيجار ورواتب الإداريين الذين لا تستطيع المؤسسة الاستغناء عنهم

¹ تشارلز هورنجنز وآخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2009، ج2، ص731

² Yves de Rongé, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, P.560

³ Harold Koontz et Cyril O'donnell, management : principes et méthodes de gestion, Mc.Graw-Hill, Montréal, Canada, 1980, P.119

⁴ J.A. COLLOMB, G.MELYON, R.NOGUERA, Comptabilité financière et de gestion, édition ESKA, Paris, 1999, PP.640-641

مهما تغيّر حجم الإنتاج¹.

وقد يطلق على هذه التكاليف مصطلح "الأعباء الهيكلية" فهي لا تتغير إلا بتغير هيكل المؤسسة وهي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط وهي تأخذ شكل خط مستقيم عند مستوى معين من حجم النشاط، بينما نجد أنّ نصيب الوحدة من هذه التكاليف الثابتة يتغيّر في اتجاه عكسي للتغيّر في مستوى النشاط، فكلما زاد مستوى النشاط كلما قلّ نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة²، فالتكلفة الثابتة للوحدة تكون متناقصة نظراً لتحمل كميات مختلفة من الوحدات لنفس المبلغ من التكاليف فمن الطبيعي أن تنخفض تكلفة الوحدة بارتفاع عدد الوحدات والعكس صحيح.

ومن خلال ما سبق يمكن استخلاص خصائص هذه التكاليف وهي: أنها تعتبر ثابتة للمجموع ومتغيرة للوحدة الواحدة، غير قابلة للتخفيض، ولا تختفي باختفاء المنتج.

2 - التكاليف المتغيرة:

وهي التكاليف التي تتغير بشكل نسبي مباشر مع تغيرات مستوى النشاط، مثل تغير حجم الإنتاج، ويمكن ملاحظة التغير النسبي بين التكاليف الكلية ومستوى النشاط³. أو هي التكاليف التي يكون سلوكها متغير بنفس التغير في حجم الإنتاج مع بقاء جميع العوامل الأخرى ثابتة في تلك الفترة مثل أسعار المواد الأولية ومعدلات الأجور، كما تعرّف التكاليف المتغيرة بأنها: "تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجم الإنتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ثابتة مهما تغيّر حجم الإنتاج"⁴.

من خلال هذا التعريف يمكن أن نستخلص مجموعة من المميزات لهذا النوع من التكاليف هي:

- هناك علاقة تزامن وارتباط كامل بين حجم النشاط والتكلفة المتغيرة الكلية؛
- التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة مهما تغير حجم النشاط؛
- سهولة التعامل معها من حيث التوزيع والتحميل بين مختلف الأقسام؛
- تختفي بتوقف الإنتاج؛
- يمكن مراقبة صرفها واستهلاكها عادة من قبل رؤساء الأقسام ومن أمثلة ذلك المواد الأولية المستعملة في عملية التحويل، مصاريف المستخدمين المباشرين في عملية التحويل،...إلخ.

3 - التكاليف شبه المتغيرة:

هي التكاليف التي تجمع بين صفتي التغير والثبات في آن واحد، فهي تطابق تغير حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة التي يتغير بها حجم الإنتاج، فإذا كان الجزء الأكبر منها متغير يطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة مثل فاتورة الهاتف فالجزء الثابت هو الاشتراك والجزء المتغير هو تكاليف الخدمات من المكالمات، أما

¹ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص30

² Abdallah BOUGHABA, Op. cit, P.23

³ Michel Lozato et Marie Hélène Vionnet, Comptabilité et gestion des organisations, 3ème édition, Dunod, Paris, France, 2005, P.232

⁴ محمد علي الجبالي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص9.

إذا كان الجزء الأكبر من التكاليف ثابت يطلق عليه التكاليف شبه الثابتة مثل تكلفة الاستعانة باليد العاملة الزائدة في حالة زيادة الإنتاج¹، فهي تكاليف تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض مثل تكاليف الماء والكهرباء والصيانة وأجور العمال غير المباشرة... إلخ²، وللقيام بالفصل بين الجزء الثابت والمتغير تستعمل عدة تقنيات يتم اختيار إحداها على الأخرى حسب درجة تغير الأعباء مقارنة بمستوى نشاط المؤسسة، فقد يعمد إلى استخدام الطريقة البيانية أو طريقة النقاط القسوى إذا كان تغير الأعباء خطي أو طريقة المربعات الصغرى إذا كان التغير غير خطي³.

خامسا: تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن

يتم تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن أو تبعا لوقت حدوثها إلى تكاليف تاريخية (فعلية) وتكاليف نمطية (معيارية):

1 - التكاليف التاريخية (الفعلية):

وهي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعبّر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها ما يعزّزها من مستندات وإثباتات لا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي⁴، فهذه التكاليف هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا يوجد للإدارة تحكم فيها أو رقابة عليها حاليا وهي غير مرتبطة باتخاذ القرارات في المستقبل⁵.

2 - التكاليف النمطية (المعيارية):

هي تكاليف محدّدة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتقسّم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة⁶، فهي تكلفة تحسب مسبقا وتكون مرجعية تسمح بإظهار الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المتوقعة⁷، وتستخدم التكاليف المعيارية لإيجاد الانحرافات بين ما هو فعلي وتقديري لتحليلها ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة، فهي أداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

المطلب الرابع: محاسبة التكاليف

نتيجة لحاجة إدارة المؤسسة الاقتصادية -بصفة مستمرة- إلى بيانات تحليلية ومعلومات داخلية عن سير العمل تتناول التكاليف والإنتاج والأرباح، ونظرا لعجز المحاسبة العامة عن إمدادها بهذه البيانات التحليلية والتفصيلية اللازمة ظهرت محاسبة التكاليف كتقنية تعمل على خدمة إدارة المؤسسات ومساعدتها في تخطيط العمليات المستقبلية وقياس كفاءة الأداء، وكأحد فروع علم المحاسبة التي أصبح لها أهداف واضحة كما أصبح

¹ كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 41.

² يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2006، ص 68

³ Abdallah BOUGHABA, Op. cit, PP.284 - 287

⁴ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 34

⁵ محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص ص 58-59

⁶ علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة قرفي، باتنة، الجزائر، ص 123

⁷ FERDJALLAH Mohamed, La comptabilité des coûts et des prix de revient, ENAG édition, Alger, 2004,

لها من الأسس العلمية ما يميّزها عن غيرها من بقية الفروع.

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محدّدة، تكمن أهميتها في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدّد من المعلومات الأساسية التي تتسم بالدقة والملائمة والتوقيت المناسب من أجل مساعدة الإدارة في أيّ مؤسسة اقتصادية على القيام بوظائفها المختلفة والمتمثلة في التخطيط، الرقابة، رسم السياسات واتخاذ القرارات.

لقد تعدّدت التعاريف لمحاسبة التكاليف نذكر منها:

- 1 - "محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية"¹.
 - 2 - ويعرّف معهد محاسبي التكاليف بلندن محاسبة التكاليف بأنها: "عملية المحاسبة على التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة"².
 - 3 - كما عرّفت محاسبة التكاليف بأنها: "نظام معلومات محاسبي داخلي ملائم ومتكّيف مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وبيئتها الخارجية، تسمح لمسيّري المؤسسة بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة وأسعار التكلفة واتخاذ مجموعة من قرارات التسيير"³.
 - 4 - وهناك من يعرفها بأنها: "أداة إدارية تستخدم من أجل الإجابة على احتياجات المسيّرين من المعلومات الخارجية والداخلية بالأرقام، بهدف تحسين أداء المنظمة وتهيئة المعلومات للمساعدة على اتخاذ القرارات، فمحاسبة التكاليف تسمح بالتأثير على سلوك الأفراد المكوّنين للمنظمة"⁴.
- من خلال التعاريف السابقة، يمكن استخلاص النقاط التالية:
- محاسبة التكاليف علم تنظّمه أسس نظرية وأساليب ومبادئ ونظم؛
 - لهذا العلم موضوع محدّد وهو متابعة ومراقبة عناصر الإنفاق والتكاليف؛
 - محاسبة التكاليف أداة لتحقيق غايات وأهداف محدّدة؛
 - تؤدي محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف التي تؤدي إلى إنجاز هذه الأهداف على نحو أمثل؛
 - تسمح بالإجابة وبشكل دقيق على التساؤلات التالية: متى؟ كيف؟ أين؟ تخلق المؤسسة القيمة⁵.

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

تعمل محاسبة التكاليف بما تشتمل عليه من أساليب وإجراءات على تحقيق الأهداف التالية:

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص.23

² صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، ج 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2002، ص.15

³ LAZARY, La comptabilité analytique, Imprimerie Essalem, Cherraga, Algérie, 2001, P.22

⁴ Alain.C, H.Martinet et al, Lexique de gestion, 5^{ème} édition, Dalloz, Paris, France, 2000, P.96

⁵ LAZARY, Op. cit, P.22

1 - قياس التكاليف:

إنّ قياس وتحديد التكاليف الفعلية وسعر التكلفة للوحدات المنتجة يساعد على¹:

- حساب تكلفة المنتجات المباعة، وتوفير الأساس السليم لتقييم وحدات الإنتاج التام ووحدات الإنتاج غير التام في نهاية الدورة المالية وذلك لغرض الإعداد الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية؛
- تحديد سعر البيع للوحدة وبالتالي تحديد هامش الربح.

كما أنّ تحديد التكاليف يساعد على ضبط التكاليف - من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة- وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق عندها أعلى ربحية ممكنة، فضلا على أنه يساعد على معرفة وتحليل سلوك التكاليف. لذلك يعتبر تحديد وحساب تكاليف مختلف المنتجات ومختلف وظائف المؤسسة من بين أهداف محاسبة التكاليف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال تحليل قدرات المؤسسة، مما يجعل منها أداة توفر للمسيرين معلومات داخلية لتحديد المسؤوليات حسب كل مركز أو هيكل في المؤسسة ومن ثم تقييم مردود كل نشاط وكل منتج وحتى كل منطقة جغرافية يتم فيها توزيع منتجات المؤسسة.

2 - الرقابة على التكاليف:

محاسبة التكاليف تمدّ الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم نشاط معين بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقا للمعايير المحدّدة مسبقا وإيجاد الانحرافات بينهما واقتراح الوسائل الكفيلة لتلافي مسببات تلك الانحرافات في فترات مقبلة، ولا شك أنّ هذه التقارير تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المصحّحة في الوقت المناسب². وبالتالي فإنّ عملية الرقابة على التكاليف تكون من خلال التأكد من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحدّدة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصحّحة.

3 - المساعدة في التسعير:

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعريّة لمنتج معين أو خدمة معيّنة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعى عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معيّنة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالمؤسسة الاقتصادية من منافسة أو كسب أسواق جديدة وقد يكون السعر محدّدا من طرف الدولة وفي هذه الحالة فإنّ مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع المؤسسة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة³.

4 - توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط:

تهدف محاسبة التكاليف إلى إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط وإجراء المقارنات الدورية وإعداد الميزانيات التقديرية لتحقيق أهداف المؤسسة، ويتطلّب ذلك التعرف على سلوك عناصر

¹ Elie Cohen, dictionnaire de gestion, Casbah éditions, Alger, 1998, P.72

² مطاوع السيد مطاوع، التطور التاريخي لنظم محاسبة التكاليف-دراسة تحليلية، جامعة الأزهر، مصر، 2009، ص.8

³ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.16

التكاليف اتجاه تقلبات حجم النشاط من إنتاج ومبيعات¹.

5 - المساعدة في اتخاذ القرارات:

تتعرض إدارة المؤسسة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية دقيقة لاتخاذ القرار المناسب، ومحاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات وتقييم تلك البدائل والمفاضلة بينها ثم اتخاذ القرارات اللازمة، ولا شك أن كفاءة تلك القرارات تعتمد إلى حد كبير على مدى الدقة في تجميع البيانات وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية في الوقت المناسب. إن محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة أو تقارير عن الطاقة الضائعة غير المستغلة فتقوم الإدارة بدراسة هذه التقارير واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة، وقد تكون تقارير محاسبة التكاليف تبين أن منتج ما يحقق خسارة أو أن أسواقا ما ليست ذات جدوى مما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرار الذي يتلافى وقوع الخسارة أو التقليل منها².

إلى وقت قريب كانت الأهداف الموكلة لمحاسبة التكاليف تنصب في دراسة التكاليف والنظر في كيفية التحكم فيها وبالتالي اتخاذ القرارات الهادفة لخدمة الأهداف المسطرة، إلا أنه مع التطور الهائل الذي شهدته نظريات التسيير الحديث وظهور طرق وأساليب جديدة، تغير الهدف من استعمالها لينتقل من مجرد دراسة لتدنية التكاليف إلى محاولة البحث عن الملاءمة (Pertinence) الممكنة بين التكاليف والمنافع التي تنشأ عنها³. كما أنه ونتيجة لظهور بيئة التصنيع الحديثة أصبح لمحاسبة التكاليف بعد إستراتيجي كما أشار إلى ذلك (Bromwich) أن "المعلومة المحاسبية لا بد أن تساعد المؤسسة على إجابة أفعال أو سلوكيات المنافسة؛ أي التكيّف مع ما تملّيه المنافسة وتغيّر أذواق المستهلكين، باعتبار أن هذه الحاجة للمعلومات هي وليدة ضغوطات خارجية على المؤسسة"⁴. ويمكن ذكر من هذه الأبعاد ما يلي:

- اتخاذ القرارات الإستراتيجية، والتي تتمثل في إدارة محفظة المنتجات، تقسيم الأسواق، خلق، تعويض، تطوير، حذف أو إلغاء نشاط أو منتج، وكذلك اختيار الزبائن، الموردين، المنتجات بالإضافة إلى قرارات الاستثمار، التشغيل والتخريج (Externalisation)، فكل هذه القرارات تعتمد على ما يعرف بتكلفة/عائد (Coût/Valeur)، بمعنى مقارنة بين التكلفة والعائد⁵؛

- توفير المعلومات الضرورية التي تساعد المؤسسة على التكيّف مع بيئة التصنيع الحديثة من ناحية الآجال، دورة حياة المنتج، الجودة، السرعة، الابتكار؛ أو بمعنى آخر هو كل ما يدفع أو يجعل الزبون يفضل منتج

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني التدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص. 5

² عبد الناصر إبراهيم نور وعلبان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2002، ص. 17-18

³ C.Caujet, C.Roulet, comptabilité analytique de gestion, T1, 3ème édition, Paris, 1996, PP.3-4

⁴ Eric Cauvin et al, Les nouvelles approches de la gestion des organisations, édition Economica, Paris, France, 2000, PP.151-152

⁵ Jean Lochar, Op cit. P.32

أو خدمة المؤسسة على حساب المنافسين الآخرين¹. إذن لم يعد الهدف من محاسبة التكاليف هو معالجة البيانات ومن ثم نقل أو إرسال معلومات حول التكاليف؛ بل تعدى هذا إلى الحصول على معلومات تقود مسيرتي المؤسسة إلى اتخاذ أفضل القرارات تحت ضوء الشروط الحالية.

- دعم اختيار كيفية تخصيص الموارد التي يمكن أن توجه للمستقبل، هذا من جهة، ونمذجة المؤسسة بهدف التنبؤ والمحاكاة (Simulation) بغرض تقدير نموذج مفسر لوجود التكاليف من جهة أخرى²؛

- مساعدة المسيرين على اختيار أفضل علاقة بين الموارد والأداء، بمعنى تحديد الارتباط أو العلاقة بين الأهداف التي نسعى إليها والموارد المرتبطة بها؛ أو بمعنى آخر معرفة لماذا تم إنفاق هذا المبلغ أو على أي أساس اقتصادي تم إنفاقه³.

من خلال هذه الأبعاد يمكن القول أنّ هناك توسع في أهداف محاسبة التكاليف من وجهة نظر داخلية؛ بمعنى توفير معلومات تتعلّق بنشاط المؤسسة لا غير إلى وجهة نظر أكثر توسعا تأخذ بعين الاعتبار المحيط الخارجي للمؤسسة بالإضافة إلى المحيط الداخلي، وبالتالي أصبح ينظر لمحاسبة التكاليف من جانب استراتيجي، وهذا ما يسمى بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف وهو ما أشار إليه (Michel Porter) في كتابه (L'avantage concurrentiel) وكذلك محاسبة التكاليف الإستراتيجية كما وضّح ذلك (Bromwich*)، التي تركز على تقييم تكاليف المنافسين، الزبائن، الموردين، وبمعنى أدق تحليل ما يسمى بسلسلة القيمة⁴.

ثالثا: وظائف محاسبة التكاليف

لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف يقوم محاسب التكاليف بمجموعة من الوظائف نذكر أهمها⁵:

1 - الوظيفة التسجيلية:

وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة والخاصة بها وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة. فهي تتمثل في عملية إثبات فعلي أو حقيقي لكل ما ينفق من عناصر تكاليف ولكل الأحداث ذات الطابع التكاليفي المستخرجة من المستندات والوثائق وذلك حسب الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في عملية التسجيل سواء كان على أساس دمج محاسبة التكاليف في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف.

¹ Eric Cauvin et al, Op cit. P.150

² Eric Cauvin et al, Op cit. PP.150-151

³ Henri Bouquin, Comptabilité de gestion, édition Economica, Paris, France, 2001, P.423

*تعرف محاسبة التكاليف الإستراتيجية حسب (Bromwich) بأنها توفير وتحليل معلومات مالية عن أسواق منتجات المنظمة وتكاليف منافسيها وهياكل التكلفة، ومراقبة إستراتيجية المنظمة ومنافسيها في تلك الأسواق على مدار عدة سنوات.

محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، جامعة الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو 2005، ص ص.22-23

⁴ اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة، الجزائر، 2008/2007، ص ص.12-13

⁵ صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، مرجع سبق ذكره، ص.10

2 - الوظيفة التحليلية:

وتعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص النتائج وتفسيرها، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المؤسسة أو الإنتاج أو المبيعات. بمعنى أن محاسبة التكاليف تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف ربطه بمركز التكلفة المستفيد منه بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3 - الوظيفة التفسيرية:

وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوصيات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.

بالإضافة إلى هذه الوظائف هناك وظائف أخرى مرتبطة بها تتمثل في¹:

4 - الوظيفة الرقابية:

تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المتخصصة للحد من الانحرافات.

5 - الوظيفة الإخبارية:

ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

6 - الوظيفة التحفيزية:

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي مما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

7 - إعداد الموازنات التقديرية²:

تعرف الميزانية التقديرية بأنها الميزانية التي تحتوي معلومات مالية ومحاسبية يتوقع حدوثها مستقبلا وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها، وتستخدم هذه الميزانيات كوسيلة إجرائية لتحقيق الأهداف وتستخدم أساسا للمقارنة والتقييم. بمعنى أنه يقوم محاسب التكاليف بإعداد الميزانيات التقديرية كي تقوم الإدارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 24-25

² عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، مرجع سبق ذكره، ص. 18

المطلب الخامس: طرق حساب التكاليف

إنّ الاهتمام المتزايد للمؤسسة الاقتصادية بضبط التكاليف والضغط عليها لتخفيضها من أجل ضمان بقائها واستمرارها يتطلب منها حساب مختلف تكاليفها باستمرار، ولا يمكن لها تحقيق ذلك إلاّ بوضع نظام محاسبة التكاليف الذي من بين أهمّ أهدافه قياس وتحديد التكاليف الفعلية وسعر التكلفة للوحدات وذلك باستعمال عدّة طرق تختلف كلّ طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها.

أولاً: طريقة التكاليف الكلية

ظهرت هذه الطريقة في الثلاثينيات بفرنسا، وسميت فيما بعد بطريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل أو كذلك طريقة مراكز التكاليف، حيث عرّفت أنّها "طريقة أساسية في محاسبة التكاليف تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحمّلها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها، فهذه الطريقة هو التحميل الشامل لكلّ الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة العامة"¹.

وقد كان لهذه الطريقة مجال واسع في التطبيق حيث اعتبرت على أنّها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً، وكذلك المراحل المختلفة التي يمرّ بها المنتج من تكلفة (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع) بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة². تحقق هذه الطريقة العديد من المزايا بالنسبة للمؤسسة أهمها:

- تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به وبالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكفي بإعطاء نتيجة إجمالية، كما تسمح بمراقبة تطوّر التكاليف في الأقسام والقيام بتحليل التكاليف لكلّ مركز مسؤولية ممّا يسمح بمعرفة مساهمة كلّ منها في النتيجة؛
- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا ما يسهّل وضع سياسة سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقلّ سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج؛
- لكن السلبيات التي تسجّلها تطغى على إيجابياتها حيث وجّهت لها العديد من الانتقادات والتي من بينها:
 - تعتبر طريقة جد مكلفة، سواء من الناحية البشرية (تكوين، تنفيذ) أو من ناحية الطرق (الخدمات المتبادلة، مفاتيح التوزيع، تحاليل مختلفة)³؛
 - تعتبر طريقة طويلة الحسابات، بحيث غالباً ما يريد مسيرو المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف⁴؛
 - وجود عدّة توزيعات وعلى كلّ مستويات أو مراحل سعر التكلفة تتضمّن جزء من العشوائية، خاصة وأنّ

¹ Elie Cohen, Op. cit, P.87

² طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص.98

³ درحون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.198

⁴ دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء 2، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص.57

- الأعباء تحتوي على جزء ثابت، هذا الجزء الذي يزداد أهمية أكثر فأكثر مع التطور التكنولوجي وتعدّد مسارات الإنتاج مقابل تراجع نسبة الأعباء المباشرة إلى حدود 10 % من تكلفة الإنتاج¹؛
- عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة في تسعير المنتجات خاصة في الأجل القصير، وكذلك عدم جدواها في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة نظراً لثبات التكاليف الثابتة التي تحمّل على المنتجات من شهر إلى آخر دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط، وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلّة من العاطلة، لذلك ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

ثانياً: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

نتيجة للانتقادات الكثيرة الموجهة لطريقة التكاليف الكلية خاصة توزيع التكاليف غير المباشرة الذي يتضمّن جزء من العشوائية والذي يؤدي إلى إعطاء تكاليف كلية خاطئة بسبب تعرّض التكاليف الوحودية للتغيّر في غالب الأحيان نتيجة تغيّرات مستوى النشاط، جاءت طريقة التحميل العقلاني لتتّهم بربط الأعباء الثابتة بحجم النشاط لتصحّ بذلك التكاليف الكلية المتحصّل عليها بالطريقة السابقة وبالتالي تجاوز مساوئها، لذلك يمكن اعتبار هذه الطريقة تحسين لطريقة التكاليف الكلية.

تقوم هذه الطريقة على مبدأ تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيّرة ومصاريف ثابتة ليتمّ تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة². كما أنّها طريقة تهدف إلى إلغاء تأثير النشاط على التكاليف، حيث تحمّل المنتجات بكلّ ما تحتويها من تكاليف متغيّرة، ويضاف لها الجزء من التكاليف الثابتة التي تدخل في تكوينها وتساهم في تحقيقها³، أي الأخذ بعين الاعتبار الجزء المستغلّ من التكاليف الثابتة فقط وتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها منها. وبمعنى آخر تثبتت قيمة المصاريف الثابتة الوحودية المحمّلة إلى سعر التكلفة

بواسطة معامل التحميل العقلاني، الذي يحسب وفقاً للعلاقة التالية: معامل التحميل العقلاني = $\frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط}}$

ويمكن إيجاز أهمّ ما يميّز طريقة التحميل العقلاني على النحو التالي⁴:

1- الفصل بين التكاليف المتغيّرة والتكاليف الثابتة ومعالجة هذه الأخيرة بطريقة خاصة؛

2- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة؛

3- عزل أثر تغيّرات مستوى النشاط على المصاريف الثابتة عند حساب التكلفة الوحودية للمنتجات.

كما يمكن تلخيص أهمّ المزايا التي تحقّقها في الآتي⁵:

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظلّ مستويات النشاط المختلفة ممّا يساعد على تحديد سعر البيع واستقراره؛

¹ Toufik Saada, Alain Burlaud et Claude Simon, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, 3^{ème} édition, Paris, 2008, P.17

² علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 59

³ Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, Librairie Vuibert, Paris, 1999, P.178

⁴ Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, France, 2003, P.201-205

⁵ صالح الرزق، عطا الله وراد خليل، مبادئ محاسبة التكاليف- الإطار النظري والعملي، دار زهران للنشر، الأردن، 1997، ص. 143

- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة؛
- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية والتسيير التقديري لأن تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصّل عليها¹.
- لكن رغم المزايا التي تسجلها هذه الطريقة إلا أنّها لا تخلو من النقائص والتمثّلة فيما يلي:
- صعوبة تقييم النشاط العادي، بحيث إذا حدّدت المؤسسة مستوى ضعيف منه فإنّ ذلك سيؤدّي إلى تحميل مبلغ جدّ مرتفع من الأعباء الثابتة في التكاليف ممّا يثقل عبئ هذه الأخيرة، وإذا استعملت هذه التكاليف كمعيار أساسي لإعداد سعر البيع ستجد المؤسسة نفسها أمام مشاكل جدّ صعبة في السوق، أما إذا كان مستوى النشاط العادي المحدّد جدّ مرتفع فإنّ ذلك سيؤدّي إلى تحديد سعر بيع ضعيف ممّا يشكل أيضا صعوبات لأنّ هذا سيدفع بالمؤسسة إلى قبول طلبيات قد تكلفها مبالغ أكبر ممّا كانت تتوقعه²؛
- تعتبر طريقة بطيئة لأنها تتطلب اللجوء إلى حسابات جدّ معقّدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء، ممّا يؤدّي إلى بطئ عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أنّ عملية وضعها قد تستغرق وقتا طويلا وهذا ما لا يشجّع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف³؛
- عدم حلّ مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلّقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، خصوصا إذا تعلق الأمر بالأعباء شبه المتغيرة.

ثالثا: طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة وتطوّرت في المؤسسات الأمريكية تحت اسم "Direct Costing" ثم انتقلت فيما بعد إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم "Marginal Costing" ثم إلى فرنسا، فلترجمة توجي إلى أنّها تكاليف مباشرة أو هامشية إلا أنّ هذا لا يعكس معناها الحقيقي والمتمثّل في التكاليف المتغيرة، ممّا أدّى إلى خلق نوع من الخلط في المفاهيم لكن مؤخرا تم تغيير التسمية واستبدلت بـ "Variable Costing" ممّا أزال الغموض في التسمية⁴.

إنّ الهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حدّ ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي⁵ وتحليلي⁵. فهذه الطريقة تهتم بدراسة مستوى المردودية أكثر ممّا تهتمّ بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أنّ الأول مرتبط بالثاني ومن غير الممكن أن نتكلّم على مردودية مع تهميش سعر التكلفة⁶.

ويمكن إيجاز الأسس التي تستند إليها هذه الطريقة في النقاط التالية⁷:

- 1 - تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المؤسسة وطبيعة تلك العناصر ويتم تحليلها إلى تكاليف إنتاجية وتكاليف تسويقية وتكاليف إدارية؛

¹ Louis Dubrelle, Didier Jourdain, Op. cit, P.22

² درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص.206

³ FERDJALLAH Mohamed, Op. cit, P.91

⁴ KHOUATRA Djamel et LEXTRAIT Thierry, Comptabilité de gestion, Edition Ellipses, 1996, P.75

⁵ داداي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 135 - 136

⁶ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص.70

⁷ مؤيد محمل الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2007، ص.132

- 2- تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة؛
 - 3- تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف المتغيرة فقط لتحديد تكلفة الإنتاج؛
 - 4- تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية (فترة) تحمل على حساب النتيجة، أي أن مبلغها تتحمله الكميات المباعة وليس الكميات المنتجة؛
 - 5- تقييم المخزون (الكميات المنتجة وغير المباعة) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط¹.
- تعدّ طريقة التكاليف المتغيرة واحدة من أهم الأدوات التسييرية التي تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الربح وتسعير المنتجات وتحديد ربحيتها، فهي تعتبر طريقة ملائمة لتقنيات مراقبة التسيير واستخدامها في التحليل الاقتصادي للمؤسسة، إذ تحقّق لها الإيجابيات التالية²:
- تسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث يمكن تتبّع تطوّر التكاليف المتغيرة المرتبطة بقرارات التسيير العادي من خلال مراقبتها بمعايير محدّدة مسبقاً والعمل على الضغط عليها، وتوضيح العلاقة بين حجم نشاط المؤسسة والتكاليف المتعلقة به؛
 - تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة،...) بفضل استبعاد وتجنّب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى³؛
 - من خلال الهوامش يمكن للمؤسسة تقييم مردودية كلّ منتج بصفة مستقلة عن هيكل المؤسسة، ممّا يميّزها عن المردودية الإجمالية للمؤسسة، كما تسمح بتحديد عتبة المردودية ومختلف مؤشرات التسيير؛
 - تسمح بإزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل كما تسهّل عملية حساب التكاليف، وذلك باختصار مراحل حسابها. وبالرغم من ذلك فقد وجهت لها عدّة انتقادات تعبّر عن السلبيات التي تضمّنتها والتي من بينها ما يلي:
 - لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير طويلة الأجل كون تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبّر حقيقة عن كلّ التكاليف وذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنّها ساهمت في تكوين تلك المنتجات ممّا قد يضرّ بالمؤسسة، فالتكاليف المتغيرة لا تمثّل أساساً لتحديد أسعار؛
 - عندما ينخفض حجم التكاليف المتغيرة يكون هناك خطر إهمال متابعة التكاليف الثابتة التي يمكن أن تمثّل جزء لا يستهان به في هيكل التكاليف⁴؛
 - إنّ عملية التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ليست دائماً سهلة نتيجة تداخلها، فهناك عناصر شبه متغيرة أو شبه ثابتة.

رابعاً: طريقة التكاليف المعيارية

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية،

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 70

² دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص. 138

³ LOUIS Dubrulle et Didier Jourdain, Op.cit, P.175

⁴ FERDJALLAH Mohamed, Op.cit, P.81

اليد العاملة، والمصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع¹. وعزفت بأنها التكاليف المحددة مقدّما على أساس علمي في ظروف معيّنة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية².

إنّ أهمّ ما تتميز به التكاليف المعيارية ما يلي³:

- المعرفة الآنية للتكاليف؛

- إمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية بهدف إجراء التعديلات اللازمة.

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تهدف إلى متابعة كلّ عنصر من عناصر التكاليف من خلال مراقبتها لتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة المسؤول عنها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، هذه الأسس تكمن في⁴:

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكوّنة والمناسبة له؛

- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالفعلية وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛

- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطوّر التقنيات ومعايير الجودة.

إنّ تحديد التكاليف المعيارية لا يمثّل هدفا في حدّ ذاته وإنّما الهدف يكمن في إجراء المقارنة مع التكاليف الحقيقية قصد تحديد الانحرافات⁵. ولا يمكن القيام بعملية حساب الانحرافات بشكل مفصّل إلا إذا تمّ حساب التكاليف المعيارية بنفس طريقة حساب التكاليف الحقيقية أي يجب أن تكون القواعد التي تحدّد بها التكاليف الحقيقية والمعيارية متشابهة.

لقد أثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في الميدان فيما يخص مراقبة تسيير المؤسسة وكل

مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها، إذ تحقّق لها عدة مزايا نذكر منها ما يلي⁶:

- إمكانية تقديم التكاليف لأيّ حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الميزانيات التقديرية؛

- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجّلة وبالتالي مساعدتها في اتخاذ القرارات المناسبة؛

- تمثّل أساس لتحديد أسعار البيع⁷؛

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 80

² بوبعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص. 227

³ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص. 235

⁴ مرابطي نوال، أهمية نظام محاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،

2006/2005، ص ص. 127-128

⁵ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 90

⁶ GERARD MELYON, Comptabilité analytique, DUREAL, 2^{ème} édition, Paris, 2001, P.207

⁷ علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997، ص. 101-102

-تحقيق الرقابة على التكاليف من خلال تحديد وتحليل الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والمعيارية، ومن ثم العمل على تخفيضها عن طريق محاولة تقريب التكلفة الفعلية إلى التكلفة المعيارية؛
 لكن رغم المزايا التي تحققها للمؤسسة فإنها لا تخلو من بعض النقصان نتيجة سوء تطبيقها خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة في إعداد معايير التكاليف التي تعتمد عليها، من هذه العيوب نذكر:
 -ينبغي أن تكون المعايير المحدد مسبقا دقيقة كي يمكن تطبيق هذه الطريقة، لأن الاعتماد على معايير غير دقيقة يؤدي إلى الحصول على معلومات مضللة وبالتالي اتخاذ قرارات غير صائبة¹؛
 -إن مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقة لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة، مما يؤدي إلى زيادة التكاليف؛
 -قد تكون المعايير الموضوعة في مستوى كبير من المثالية مما يجعل مستويات النتائج صعبة التحقيق في الواقع؛

خامسا: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الحديثة لحساب ومراقبة التكاليف والتي نشأت كبديل لمختلف الطرق التقليدية، وقد ظهرت خلال الثمانينيات بفضل أعمال المجمع الهولي للصناعات المتقدمة (CAM-I*) وهذا من طرف الباحثين الأمريكيين Robert Kaplan و Robin Cooper وذلك انطلاقا من الهدف الأساسي الذي خصت به طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وهو: "أفضل معرفة لسعر تكلفة المنتجات" وهذا في إحدى المقالات الخاصة تحت عنوان "قيسوا جيدا أسعار تكلفتكم"².
 يصطلح على طريقة التكلفة على أساس الأنشطة باختصار (**ABC)، وتعرف على أنها "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تحميل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا، حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً ثم يتم تحميل تكاليف هذه الأخيرة على المنتجات أو الخدمات وذلك حسب الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات"³.

إن نظام الـ ABC يقوم على مجموعة من المبادئ يتقدمها حسب الأهمية مبدئين هما⁴:

- إن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث تكاليف؛

- إن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.

¹ هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص.350

* CAM-I : Computer Aided Manufacturing-International, récemment renommé: Consortium for Advanced Management-International.

² R. Kaplan et R. Cooper, Mesurez mieux vos prix de revient, The Harvard Business Review, N°62, Automne, 1991

** ABC : Activity Based Costing.

³ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يونيو 2007، ص.680.

⁴ إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص.185.

ولقد حدد Cooper و Kaplan أهم العناصر التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس الأنشطة والتي تمثلت في العناصر التالية¹:

أ - الموارد: تعرف الموارد بكونها: "عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمّل على الأنشطة والمنتجات"²، فالموارد إذن تمثل العناصر الاقتصادية الموجهة لتنفيذ وأداء الأنشطة حيث باستهلاكها تحدث هناك تكلفة فهي مصدر التكلفة، وبمعنى آخر فالموارد هي كل الوسائل المتمثلة أساسا في الأفراد، التجهيزات، المعدات، المواد، المعلومات، التكنولوجيا والخدمات التي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد مخرجات هذا النشاط³.

ب - الأنشطة: تعتبر الأنشطة بؤرة التركيز في نظام الـ ABC، حيث يعرف النشاط على أنه: "سلسلة من المهام الأساسية المستقرة نسبيا والمتكررة تساهم في إتمام هدف مشترك محدد بوضوح"⁴. كما يعرف بأنه: "عمل أو مجهود أو مهمة أو عملية يتم القيام بها وتستغرق وقتا معينا، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد التي تمثل المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المؤسسة"⁵.
تقدم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة عدة مزايا نذكر منها ما يلي:

-تسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء غير المباشرة، من خلال اعتمادها في تتبع الأعباء على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وبفضل ذلك يتم تحميل بعض عناصر الأعباء بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية؛
-تسمح عملية ترتيب الأنشطة من خلال طريقة الـ ABC إلى إظهار تلك التي تتمتع بأهمية كبيرة في هيكله تكاليف المؤسسة من تلك التي تقل أهمية. وبالتالي فإن خريطة الأنشطة ستسمح للمسيرين بتركيز اهتمامهم على الأنشطة المولدة للقيمة خاصة تلك التي تضيف حقيقة قيمة للمنتج والتي يكون الزبون مستعد لدفعها الشيء الذي يسمح للمؤسسة بتحقيق أرباح تؤهلها لمواجهة المنافسة على المدى البعيد، والأنشطة غير المولدة للقيمة حيث أن حذفها سيسمح بتخفيض تكاليف المؤسسة دون تقليص قيمة المنتج المعروض للزبون⁶؛

- مفهوم النشاط يتلاءم مع الجودة الشاملة والتي تحدد هدفين رئيسيين، القيام بالمهام بصفة صحيحة من أول مرة، وتقديم مسار للتحسين الدائم، وبهذا يسهل التسيير بالنشاطات بصفة كبيرة في تقييم تكاليف اللاجودة

¹ سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يناير 2007، ص ص 220-224

² محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 273

³ اليزيد ساحري، مرجع سبق ذكره، ص 48

⁴ Yves Dupuy et Denis Travallé, Les bases de la comptabilité analytique de gestion, édition Economica, Paris, France, 2003, P.178

⁵ هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 25

⁶ O. JOKUNG-NGUENA et les autres, Introduction au management de la valeur, édition Dunod, 2001, P.

وتكاليف الحصول على الجودة¹.

-تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف مع اتجاه واقعي للاستهلاك، إذ يتعلق الأمر بتعريف مصطلح تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة والمنتجات في المؤسسة وذلك بالطريقة الأقرب من الواقع². وبالتالي يمكن القول أنّ قوة الـ ABC تتمثل في السماح بالقيام بأحسن تشخيص للمسببات الأصلية للتكاليف والأداء داخل المؤسسة وبالاستعمال الأحسن للموارد المتاحة فهي تهتم بالثنائية (تكلفة - قيمة).

لكن رغم المزايا التي يحققها تطبيق هذه الطريقة إلا أنه وجهت لها عدة انتقادات منها ما يلي:

-العييب الرئيسي لطريقة الـ ABC هو ارتفاع تكاليف تطبيقها الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام³؛

- عند التعمق في مضمون الأنشطة ومسببات التكاليف، يتبين أن الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الـ ABC مشابه إن لم يكن نفس الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الأقسام المتجانسة، وبالتالي لا يمكن اعتبار هذه الطريقة جديدة كما يروج لها من طرف مؤلفيها⁴؛

-مشكل تقييم الوقت والجهد الضروريين لاستجواب الأفراد والحصول على المعطيات⁵؛

-للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير صحيحة⁶؛

-صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة، حيث أنه ليس من السهل تحديد أفضل مسبب تكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها⁷؛

-استعمال طريقة الـ ABC لا تقضي على مشكلة التحميل العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة⁸.

من خلال كل ما سبق ذكره عن الطرق المختلفة لحساب التكاليف، يمكن القول أنه لا يمكن تفضيل

طريقة عن طريقة أخرى بل ينصح فقط باستعمال إحداها بدلا من الأخرى وذلك لأسباب قد ترجع إلى طبيعة نشاط المؤسسة أو إلى حجمها... وكما يقول "H.BOUQUIN": لا توجد طريقة ممتازة خالية من العيوب⁹.

¹ Bescos pierre Laurent et Mendoza Carla, Le management de la performance, édition comptable Malesherbes, Paris, 1996, P.36

² Emmanuelle Carguello CHARLES et autres, Comptabilité de gestion, Presses Universitaires de Grenoble, France, 2000, P.38

³ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص. 187.

⁴ H. BOUQUIN, un aspect oublié de la méthode des sections : Les enjeux d'une normalisation de la comptabilité de gestion, Revue Française de comptabilité, N°271, Octobre 1995, P. 71

⁵ Dayole David, La maîtrise des coûts une approche globale, édition d'organisation, Paris, 1996, P.114

⁶ Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, édition Economica, 5^{ème} édition, Paris, 2007, P.134

⁷ زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص. 408.

⁸ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص. 213.

⁹ H.BOUQUIN, Un aspect oublié de la méthode des sections, Op.cit, P.68

المبحث الثاني: بعض آليات تخفيض التكاليف

إنّ اتجاه المؤسسات نحو تخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا مع المحافظة على المستويات المطلوبة من الجودة يُعدّ من الأهداف الإستراتيجية الأساسية التي يتعيّن عليها أن تضعها في المقام الأول من اهتماماتها المستقبلية وأن تخطط لها جيدا سواء في المدى القصير أو الطويل، حيث ينبغي أن يأخذ هذا الاتجاه شكلا متحركا بدلاً من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة بل أنه يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر للتكلفة مع مرور الوقت وذلك من خلال البحث عن أنجع الأساليب والآليات التي تمكّنها من تحقيق ذلك.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى بيان بعض الآليات المستخدمة في تخفيض التكاليف كأثر الخبرة، تحسين الجودة، التخريج والتحكم في وظائف المؤسسة، لكن بعد أن نبين أولاً ماهية تخفيض التكاليف من خلال التطرق إلى مفهومها، أهميتها والعوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: ماهية تخفيض التكاليف

إنّ تخفيض التكاليف يُعدّ من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها المؤسسات وأكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة.

أولاً: مفهوم تخفيض التكاليف

من أجل الوصول إلى الفهم الواضح لتخفيض التكاليف لابد من التمييز بين هذا المفهوم ومفهوم الرقابة على التكاليف نظراً للعلاقة القوية الموجودة بين المفهومين.

1 - تعريف تخفيض التكاليف

إنّ تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق هو تخفيض في الرقم الإجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الإنتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها، وهذا ليس هو المقصود وإنما المقصود هو تخفيض مجالات الإسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة¹.

ولقد عرّف تخفيض التكاليف على أنه: "الانتقال من مستوى التكلفة الحالي إلى مستوى أقل منه ويتطلّب ذلك تغيير في الظروف التي تحسب على أساسها التكاليف بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من إنتاج نفس المنتج بتكلفة أقل"². كما عرّف على أنه: "تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي تزاولها المؤسسة أو تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمات المقدمة بدون التأثير على ملاءمتها للاستخدام المطلوب"³. كما عرّف أيضاً تخفيض التكاليف على أنه: "الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من نفس الموارد (المدخلات)، أو

¹ نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية - دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية - العلوم الإدارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد 3، سبتمبر 1997، ص. 187.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص. 62.

³ عدنان هاشم السمراني، محاسبة التكاليف - المبادئ الأساسية، الجامعة المفتوحة، الجزء الأول، طرابلس، 1998، ص. 242.

الحصول على نفس المخرجات بمقدار أقل من المدخلات"¹.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أنّ تخفيض التكاليف هو تقليل النفقات بما يحقق وفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق أو حتى التوقف عن حدوث الخسائر، شريطة أن يكون هذا التقليل ضمن مستوى معيّن ومحدّد كما ونوعا وفي حدود مستوى جودة ومواصفات معيّنة لا يتم الخروج عنها، كما يمكن القول أنّ مقياس النجاح في تخفيض التكاليف هو مقدار تخفيض تكلفة الوحدة عن طريق رفع الكفاءة الإنتاجية أي زيادة عدد الوحدات المنتجة باستخدام نفس الموارد أو إنتاج نفس العدد والنوع باستخدام موارد أقل حجما أو تكلفة أو الاثنين معا.

إنّ تخفيض التكاليف ينبغي أن يكون حاضرا بالنسبة لجميع عناصر التكاليف مهما بلغت ضآلة قيمتها، فلا يمكن إغفال أو الاستهانة بأيّ عنصر من عناصر التكاليف لصغر القيمة حيث أنّ تخفيض بعض التكاليف الصغيرة المتكررة قد يوفر في النهاية مبالغ كبيرة، حيث أنّ المهم في هذا المجال هو إتباع الأسلوب السليم لتخفيض التكاليف والذي ينطلق من حصر التكاليف وتحليلها ودراسة كل منها بشكل مستقل وبالمقارنة مع العناصر الأخرى، مع مراعاة²:

- التركيز أولا على تلك العناصر ذات الأثر النسبي الأكبر في تخفيض التكاليف وبأقل مجهود بالمقارنة مع العناصر الأخرى؛

- أن لا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض المتوقع في التكاليف، أي استخدام مدخل تحليل التكلفة والعائد؛

- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف في مجال ما إلى زيادتها في مجال آخر بقيمة أكبر؛

- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى تخفيض الجودة بدرجة يؤثر على الزبائن وعلى إجمالي الإيرادات؛

- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية للعاملين وبالتالي التأثير على الإنتاجية؛

- أن لا يؤدي تخفيض التكاليف إلى التأثير على حجم المبيعات أو حصة المؤسسة في السوق أو إضعاف قدرتها التنافسية.

كما أنّ قرار تخفيض بعض التكاليف لا يكون فعالا إذا لم تدرس آثاره عبر التكاليف الخفية، إذ أنّ تخفيض التكاليف يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع تكاليف أخرى خفية بعيدة عن الملاحظة حيث أنها يمكن أن تكون ناتجة عن تخفيض غير مدروس لبعض التكاليف، حيث يقال: "تطرد التكلفة الظاهرة من الباب... تعود من النافذة مقنّعة في التكاليف الخفية"³.

إنّ تخفيض التكاليف لا يجب أن يكون غاية في حدّ ذاته، بل يجب أن يكون وسيلة للوصول إلى الأداء

¹ فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، العدد 19، الرياض، 1998، ص.29

² نبيه بن عبد الرحمن الجبر، مرجع سبق ذكره، ص.189

³ Henri Savall et Véronique Zardet, Maîtriser les coûts et performances cachés, édition Economica, 4^{ème} édition, Paris, 2007, P.27

بتحقيق أهداف المؤسسة بأقل التكاليف الممكنة (أي بفعالية ونجاعة)، ولذا يجب أن يكون في ذهن المسير قناعة بأن ليس كل تخفيض للتكاليف إيجابي وليس كل رفع للتكاليف سلبي للمؤسسة لذلك يجب التزوّد بالمعلومات الكافية التي تسمح بمعرفة متى وما هي التكاليف الواجب تخفيضها ؟ وما هي عوائد ارتفاع بعض التكاليف¹. بالإضافة إلى معرفة كل المداخل التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف حتى وإن كانت لا تعتمد على المعلومات المحاسبية مع مراعاة أن لا يكون ذلك على حساب إرضاء العميل حيث أن الهدف من وراء ذلك هو اتخاذ إجراءات تؤدي إلى تخفيض التكاليف وتدعم إرضاء العملاء في آن واحد.

2 - الرقابة على التكاليف:

تعرف الرقابة على التكاليف على أنها: "مجموعة الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة اقتصادية معينة للتأكد من توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط طبقاً للمعايير الموضوعية لهذا الغرض"². وعرفت على أنها "الاستخدام للوسائل الإدارية الذي يهدف إلى المحافظة على مستوى التكلفة المطلوب لإنجاز نشاط محدد سواء كان هذا النشاط إنتاجي، خدمي أو تجاري ضمن الحدود المخططة لغرض تحديد ومعالجة أيّ مسببات للزيادة في التكاليف"³. كما عرفت أيضاً بأنها "عملية تتطلب القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط يهدف إلى الوصول بالتكاليف إلى المستوى المعياري الذي تم وضعه تحت ظروف محددة، لذلك فإن إحكام الرقابة على التكاليف يؤدي إلى تخفيض التكاليف إذا ما ارتكزت على أساليب التحليل الكمي وبحوث العمليات وأساليب الهندسة الإدارية، وضبط الإنتاج وكذلك أساليب التحليل السلوكي مثل تنمية الحوافز وتنشيط البحوث وتنمية روح الابتكار، وتقديم الاختراعات الخاصة بتسهيل الإنتاج ومحاربة الضياع. فالمعيار الذي تم وضعه يعتبر هدف تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تحقيقه، ومقياساً لرقابة عناصر التكاليف"⁴.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأنه يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد واليد العاملة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج، وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة، وتحقيق هذه الرقابة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بالمقاييس المعدة سلفاً مما يستوجب إخضاع التكاليف للقياس العلمي والسلوك المخطط تمهيداً لعملية المراقبة وتدقيق التكاليف، لأنّ دقة القياس ترفع من فعالية الرقابة. من خلال عرضنا لمفهوم تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف يمكن أن نستنتج ما يلي:

- تخفيض التكاليف يعني أداء نفس الشيء بنكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية، بينما

الرقابة على التكاليف تعني الحفاظ على التكلفة في نطاق الحدود المخططة لها سابقاً؛

- الرقابة على التكاليف تركز على مرحلة الإنتاج بينما تخفيض التكاليف يشمل كل المستويات بما فيها مرحلة

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص. 86

² عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف - القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص. 51

³ عدنان هاشم السمراني، مرجع سبق ذكره، ص. 243

⁴ أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 62

تصميم المنتج؛

- الرقابة على التكاليف تنظر إلى المعيار على أنه هدف بينما تخفيض التكاليف ينظر إليه بأنه هدف يمكن إدخال تعديلات عليه بما تقتضيه ضرورة الحركة الاقتصادية المستمرة والظروف البيئية المحيطة بالنشاط¹. معنى ذلك أنّ الرقابة على التكاليف تتخذ التكاليف المعيارية كمرجع والتي تأخذ بعين الاعتبار خاصة البيئة الداخلية للمؤسسة، بينما تخفيض التكاليف يتخذ إستراتيجية المؤسسة كمرجع والتي تبنى على أساس تحسين وإبقاء مكانتها في ظل بيئة خارجية متغيرة باستمرار.

مما سبق يتضح أنّ الهدف النهائي لكل من تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المؤسسة، بالإضافة إلى أنّ تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث باستمرار عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة.

ثانياً: أهمية تخفيض التكاليف

تكمن أهمية تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية في زيادة أرباحها باعتبار أنّ هامش الربح يعدّ من المؤشرات التي تساهم في استمرارية ونمو المؤسسات الاقتصادية. حيث تعدّ الربحية الهدف الأساسي للمؤسسات الصناعية والتي تتحقق بإحدى الطرق التالية: زيادة المبيعات، زيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف.

ويمكن اعتبار تخفيض التكاليف ذو أهمية كبيرة في تحقيق ربحية أكبر بالنسبة للمؤسسة، خاصة في ظل وجود صعوبات تواجهها زيادة المبيعات مثل وجود عدة منافسين، محدودية السوق والتكاليف التي تتبع تحقيق ذلك. وإذا اتجنا إلى زيادة الإنتاجية فتواجهنا ضرورة توفر المؤسسة على قدرات إنتاجية التي يتم من خلالها إنشاء خطوط إنتاجية جديدة وذلك يلزم توفير استثمارات مالية جديدة، لذلك تصبح عملية تخفيض التكاليف من العمليات التي يمكن تطبيقها داخل المؤسسة دون وجود الصعوبات السابقة.

وفي كثير من الأحيان تعتبر عملية تخفيض التكاليف من أهم الأساليب التي تختارها المؤسسة لزيادة ربحيتها وذلك لكونها طريقة سلمية وبسيطة تعتمد على جدية المؤسسة وعملها الدائم والمستمر دون أن تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق على عكس العناصر الأخرى التي يمكن أن ترفع من ربحية المؤسسة كزيادة أسعار المنتجات، تحسين نوعيتها والتي تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق والطاقة الإنتاجية.

إنّ تخفيض التكاليف تعتبر من الأمور المهمة، التي تعمل المؤسسة على تجسيدها ويمكن إبراز أهميتها في كونها تحقق الأغراض التالية²:

- الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للمؤسسة الاقتصادية وبالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة؛

- حث الإدارة المختلفة (العليا، الوسطى والتنفيذية) على تقييم أساليب ومعايير العمل المعتمدة من قبلها بالشكل الذي يخدم عملية التطوير المستمر والمطلوبة بالشكل الذي يؤدي بالنتيجة لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية؛

¹ المرجع نفسه، ص. 30.

² عدنان هاشم السمراني، مرجع سبق ذكره، ص. 247.

- المساهمة في تحقيق الرقابة على المؤسسة الاقتصادية؛
- الوصول إلى المستوى الذي يعزز المركز التنافسي للمؤسسة الاقتصادية؛
- إيجاد أفضل السبل للاستثمار الأمثل للطاقات الإنتاجية المتاحة للمؤسسة.

ثالثا: العوامل المؤثرة في تخفيض التكاليف

نظرا لأهمية تخفيض التكاليف في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية، زيادة إنتاجيتها، رفع حصتها السوقية وتحقيق مزايا أخرى، فهي ترتبط بمجموعة من العوامل التي تؤثر فيها سواء كان ذلك من الناحية الإيجابية أي تعزيزها أو من الناحية السلبية أي تؤثر فيها سلبا، لذلك لا بد من التعرف عليها وتحديد ما قصد إحكام الرقابة عليها.

1 - العوامل الداخلية:

تكون هذه العوامل موجودة في البيئة الداخلية للمؤسسة وتتفاعل فيما بينها، مما يجعلها تؤثر على المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة وعلى عملية تخفيض التكاليف بصفة خاصة.

1 1 - العوامل البشرية: إنَّ العنصر البشري هو أهم ما تملكه المؤسسة وأفكاره هي رؤوس الأموال الحقيقية لها،

فمن خلال طاقاته الإبداعية واكتسابه للخبرة العالية في طرق تنظيم العمل وتنفيذه يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة جودة المنتجات. ويمثل العنصر البشري عنصر حاسم في نجاح أو فشل المؤسسة لما يقوم به من إنجازات لصالح المؤسسة فيما يخص عمليات التخطيط، التصميم، التشغيل، الرقابة ومختلف الوظائف الإدارية. ويتفاوت الإنجاز الإنساني مع مستويات القابلية أو المهارة ومستوى الحوافز المقدمة، وقد أكدت العديد من الدراسات عن العلاقة القائمة بين عدد من المتغيرات في هذا المجال مثل قيمة الأجر، الجهد الإنساني وحجم الإنجاز.

1 2 - العوامل الفنية: هناك العديد من العوامل الفنية التي تؤثر في تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية، نذكر

أهمها فيما يلي:

أ - طبيعة المنتج: ينبغي على المؤسسة تصميم منتجاتها بطريقة ملائمة لتحقيق فرص بيعية أكبر وذلك

يتحقق عندما تتمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها إذا ما استطاعت تصميمه وفق الشكل الذي يسهل إنتاجه. والمؤسسة عليها متابعة وباستمرار طرق وضع مواصفات أحسن للمنتج وذلك حسب الإمكانيات المتاحة لديها من أجل تخفيض تكاليفها المتعلقة به وبالشكل الذي لا يؤثر على مستوى جودته ومواصفاته التي تعبّر عن قدراته التي يحتوي عليها.

ب - وسائل العمل المستخدمة: تتمثل في مختلف وسائل العمل اليدوية والآلية المستخدمة في تقديم المنتج،

وتتأثر هذه الوسائل بالتطور الفني والتكنولوجي وذلك ما ينعكس على مواصفات المنتج، أسلوب العملية الإنتاجية وعلى عامل الزمن، مما يؤثر على إنتاجية الأفراد وبالتالي على تكاليف المؤسسة.

ج - الصيانة: تتعرض العملية الإنتاجية في المؤسسة الاقتصادية إلى عدة مشاكل من بينها تعطل الآلات،

مما يؤدي إلى زيادة تكاليف المؤسسة حيث تتجه إلى القيام بالإصلاحات من خلال التدخل الاضطراري

المرتبط بتوقف الآلات بسبب تعطل أحد أجزائها أو تغيير الأجزاء المتآكلة وهي ما يعبر عنها بالصيانة الإصلاحية. ويمكن أن تكون الصيانة وقائية والتي تتمثل في الإجراءات التي تتكفل بعدم توقف الآلات عن العمل وتضمن سيرها، ونظراً لأنّ الصيانة هي وظيفة أساسية في جميع الأنشطة، تساهم في ضبط التكاليف وفي تجنب النتائج الخطيرة التي يمكن أن تعود إلى عطل نظام تقني أو خطأ إنساني¹.

1 3 - العوامل الإدارية: وتتمثل هذه العوامل في مختلف الوسائل المستخدمة في المجال الإداري على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

أ - أساليب التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار: تتمثل في مختلف الوسائل المسخرة التي يتم اعتمادها لإعداد الخطط والتنبؤ، من خلال توفير وتحديد البيانات والمعلومات المستخدمة لأغراض التخطيط، وتشمل المعايير التي يتم اعتمادها في عملية الرقابة على معنويات، نشاطات وأداءات العاملين بالمؤسسة، بالإضافة إلى مختلف الأساليب التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من حيث المركزية واللامركزية ومستوى إشراك العاملين في اتخاذها.

ب - نظام المعلومات الإداري: يمثل هذا النظام، نظام متكامل يتكون من مجموعة من الأفراد، الأجهزة، الإجراءات ومختلف الأنظمة الفرعية للمعلومات التي تزود الإدارة بمختلف المعلومات الدقيقة والكافية التي تحتاج إليها عن الأنشطة الدقيقة وعن إنجاز الوظائف الإدارية من تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة واتخاذ قرارات²، وقد أصبحت المعلومات من الموارد الإستراتيجية التي تمنح للمؤسسة قدرة أكبر وأسرع على الاستجابة لمتطلبات السوق سواء على مستوى الإنتاج أو التوزيع، وهذا ما يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها المختلفة.

1 4 - عوامل داخلية أخرى: هذه العوامل تؤثر سلباً على تخفيض التكاليف نظراً لارتكاب بعض الأخطاء على مستوى المؤسسة.

أ - عوامل تتعلق بأخطاء على مستوى نشاطات المؤسسة: تتعلق هذه العوامل بأخطاء يتم ارتكابها في المؤسسة وبالذات على مستوى نشاطاتها وتتمثل في³:

1- التركيز الحصري على نشاطات التصنيع: هناك العديد من مسيري المؤسسات يربطون مصطلح التكلفة بالتصنيع غير أنه في الواقع، التكاليف الإجمالية للمؤسسة تخص مختلف الأنشطة الأخرى المتمثلة في التسويق، الخدمات، التطوير التكنولوجي، ومن ثم ينبغي الأخذ بعين الاعتبار تكاليف هذه الأنشطة.

2- إهمال النشاطات الصغيرة: في كثير من الأحيان يتم تركيز برامج تخفيض التكاليف على النشاطات التي تحتوي على أقسام كبيرة من هذه التكاليف، وإهمال تلك التي لها قسم صغير منها وذلك ما ينعكس سلباً على

¹ مظهر قنطججي، ترشيد عمليات الصيانة بالأساليب الكمية، مركز الدكتور سامي مظهر قنطججي لتطوير الأعمال، www.kantakji.org ، تاريخ الاطلاع 2011/06/03، ص.10

² سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، عمان، دار الباز للنشر، 1998، ص.58

³ G.Garibaldi, Stratégie concurrentiel – choisir et gagner, édition d'organisation, Paris, 1994, P.99

برامج تخفيض التكاليف.

أ3- **نقائص استغلال الروابط:** رغم أهمية وجود روابط بين المؤسسة ومورديها، فالمؤسسة نجدها لا تعطي

لذلك أهمية كبيرة، خاصة وأنّ مثل هذه الروابط والعلاقات مع الموردين تحقق إيجابيات كبيرة، كضمان

النوعية والحصول على خدمات ما بعد البيع مما يحقق لمؤسسة إيجابيات أكبر.

أ4- **إهمال تميّز المنتج:** في كثير من الحالات تلجأ المؤسسة إلى إقصاء مصادر تميّز منتجاتها مما قد

يفقدها زبائنها، لذلك عليها أن تحقق برامج تخفيض تكاليفها في النشاطات التي لا تمس تميّز المنتج.

ب **عوامل تتعلق بأخطاء مرتبطة بتكاليف الوجود:** إنّ اعتماد المؤسسة على تخفيض تكاليفها قد يجعلها

تتغاضى عن تحقيق تقدّم على مستوى جودة منتجاتها مما ينعكس فيما بعد على المؤسسة من خلال

ارتفاع تكاليفها من جديد، رغم أنّ ذلك يمكن تفاديه عند تحقيق جودة على مستوى منتجاتها، وتتمثل هذه

التكاليف فيما يسمى بتكاليف الوجود والتي تتعلق بتكاليف تخص نقص أداء المنتج لمتطلبات الزبائن.

وأهم هذه التكاليف نذكر:

1ب- **تكاليف الفحص، الاختبار والتفتيش:**

- تكاليف الفحص: وتتمثل في التكاليف التي تنجم عن التأكد من مطابقة المنتج للمواصفات المحددة.

- تكاليف الاختبار: وتتمثل في التكاليف التي تتعلق بتجربة المنتج عمليا للتأكد من صلاحيته وقدرته على

أداء وظيفته.

- تكاليف التفتيش: وتتمثل في التكاليف التي تتعلق بأخذ عينات من المنتج قيد التنفيذ أو المنتجات التامة

والتحقق من مستوى جودتها.

2ب- **تكاليف اللامطابقة:** تعود هذه التكاليف إلى عدم مطابقة المنتج للمواصفات التي تحددها المؤسسة من

جهة، وإلى عدم تطابقها مع حاجات الزبائن من جهة أخرى¹، مما يستدعي إعادة النظر في المنتج ومن ثم

قد تقع المؤسسة أمام تناقض زيادة تحسين جودة المنتج أو تخفيض التكاليف.

ج **عوامل ترتبط بأخطاء أخرى:** تتمثل في العوامل التي تكون ناجمة عن بعض الأخطاء والتي تتمثل في:

- حدوث أخطاء في تقدير التكاليف بسبب تقارير غير دقيقة؛

- التركيز على تخفيض التكاليف مما يجعل المنتج غير مقبول لدى الزبائن؛

- اعتماد المؤسسة كلية على تخفيض التكاليف مما يضعها أمام خطر التقليد مما يؤثر على تنافسيتها في

السوق؛

- تقليل الإنفاق بشكل يؤدي إلى أضرار على المدى البعيد مثل عدم الإنفاق على صيانة المعدات حيث

يؤدي ذلك إلى انهيار المعدات على المدى البعيد؛

- عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيير التكنولوجي مما يؤثر على المؤسسة من ناحية عدم قدرتها على المنافسة

¹ Ahmed Slaimi, La gestion par la qualité, publication universitaires de Annaba, revue perspective N°3 décembre 1997, P.34

بسبب صعوبة تخفيض هذه التكاليف¹، أي إلى مستوى المنافسين المعتمدين على التطور التكنولوجي؛ - اعتماد المؤسسة على مبادرة تخفيض التكاليف بطريقة مثلى لتعزيز الأرباح على المدى القصير مما قد تستنزف الجهود في التطوير التنافسي الأطول أمدا نظرا لزيادة عدد المنافسين أو عودة ارتفاع التكاليف مجددا بسبب ظروف السوق المتغيرة باستمرار.

إنّ هذه الأخطاء قد تؤثر على نجاح المؤسسة في تخفيض تكاليفها خاصة في المدى الطويل لذلك على المؤسسة أن تعمل على التقليل من هذه الأفكار وأن تحاول أن تتفادى ما باستطاعتها تفاديه حتى تضمن تخفيض التكاليف وتحقيق أهدافها.

2 - العوامل الخارجية

تتناول هذه العوامل جميع المؤشرات الموجودة في البيئة الخارجية والتي لها دورها الذي تلعبه في التأثير على أداء المؤسسة خاصة في مجال تخفيض تكاليفها ومن أهم هذه العوامل يمكن التطرق إلى:

1 2 - القوانين والتشريعات: تتمثل في التعليمات الأساسية التي تحكم تصرفات المشاريع الاقتصادية المختلفة وفق الاتجاهات التي يحددها مشرع هذه القوانين والتشريعات ولا يسمح بتجاوزها²، وبذلك يمكن أن تؤثر على مستوى وحرية عمل المؤسسة، مما ينعكس على أدائها ومن ثم على تخفيض تكاليفها رغم أنّ هذه القوانين في بعض الحالات قد تساهم في نجاح المؤسسات كوضع حواجز أمام المنافسة الخارجية أو وضع معايير لدخول المؤسسات الأجنبية تكون تخدم مصلحة المؤسسة الاقتصادية في الداخل.

2 2 - التطور التكنولوجي:

أصبح التطور التكنولوجي من أهم العناصر التي تساهم في تصميم منتجات المؤسسة ورفع إنتاجيتها وأسلوب له دوره في تحسين أداء العمليات الإنتاجية من خلال استخدام تقنيات حديثة تساهم في وضع طرق جديدة للإنتاج وتسيير المؤسسات بما يخدم مصالحها ويخفض في تكاليفها وفي سرعة أدائها.

2 3 - الدراسات والبحوث:

تعدّ الدراسات والبحوث بمثابة نشاط إبداعي يتم على أساس قواعد علمية، تهدف إلى زيادة المعرفة العلمية والتقنية واستخدامها في مجال النشاط الإنتاجي، وقد أصبح تطوير وتحسين المنتجات وأداء العمليات في مجالات الأعمال المختلفة، يتوقف بدرجة كبيرة على نشاطات البحث والتطوير، وأصبحت التقنيات الحديثة تساهم في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة عند أخذ بعين الاعتبار دور التجديد والابتكار في تحقيق إستراتيجية المؤسسة خاصة في مجال تخفيض التكاليف.

2 4 - سوق العمل وتركيبه:

وذلك من خلال ما يوفره هذا السوق من إمكانيات بشرية، مما يؤثر على برامج عمل المؤسسة واتجاهاتها ويتضح تأثيره بشكل كبير في المؤسسات التي تحتاج إلى اختصاصات وخبرات محددة وبمستوى عالي، مما ينعكس على معدلات إنتاجها ومستوى جودة منتجاتها والخدمات المقدمة.

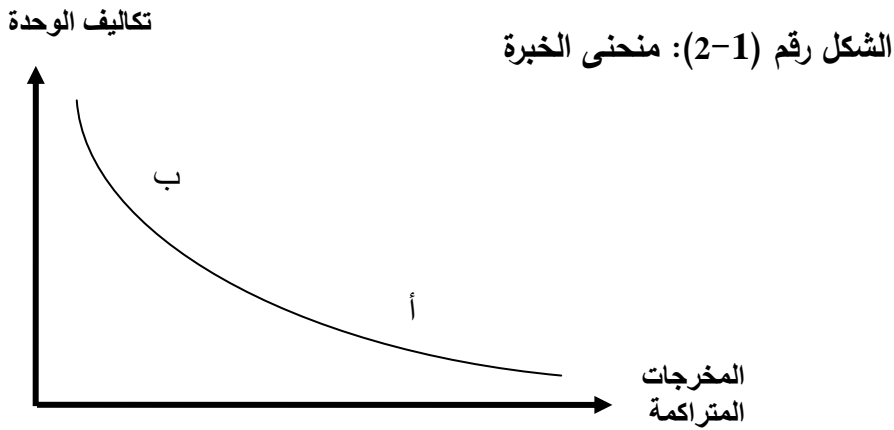
¹ G. Garibaldi, Op.cit, P.100

² عدنان هاشم السمراني، مرجع سبق ذكره، ص. 261

المطلب الثاني: أثر الخبرة كآلية لتخفيض التكاليف

أولاً: مفهوم أثر الخبرة

أثر الخبرة (Effet d'expérience) هي ظاهرة الإنتاج المتراكم، حيث أن إنتاج منتج جديد واحد يؤدي إلى انخفاض وقت الإنتاج وبذلك انخفاض التكاليف¹، وتعتمد نظرية أثر الخبرة على أن "التكلفة الوحيدة الإجمالية لمنتج ما تتناقص بنسبة ثابتة كلما كان الإنتاج المتراكم لهذا المنتج يتضاعف مرتين"²، أي أن التكلفة الوحيدة تنخفض بمقدار معين إذا تضاعف الحجم مرتين، وبمعنى آخر أنه كلما تتضاعف التجربة المتراكمة للمؤسسة في النشاط المدروس، فإن الانخفاض يكون عموماً ما بين 10% و 30%³. وبالتالي يمكن القول أن أثر الخبرة يؤدي إلى انخفاض التكاليف الكلية للمنتج بنسبة ثابتة تتراوح من 10% إلى 30% كلما تراكم الإنتاج في المؤسسة وتضاعف. ويمكن توضيح ذلك من خلال شكل منحنى الخبرة كالاتي:



المصدر: شارلز وجاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2001، ص.245

يقوم منحنى الخبرة على فكرة أساسية هي أنه كلما زاد معدل تراكم المخرجات تنخفض تكاليف الوحدة، لذلك نلاحظ من خلال الشكل أن المؤسسة (أ) تتمتع بمزايا أكبر في التكلفة أكثر مما تتمتع به المؤسسة (ب). أي نلاحظ وجود علاقة عكسية بين تكلفة إنتاج الوحدة وعدد الوحدات المنتجة، بحيث أنه كلما تضاعف حجم الإنتاج تنخفض التكلفة الوحيدة للإنتاج، كما أن منحنى الخبرة يفترض أن الوقت اللازم لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة يتناقص بزيادة عدد الوحدات المنتجة كذلك.

ثانياً: العوامل المؤدية إلى أثر الخبرة

يتوقف الوصول إلى أثر الخبرة على تحقيق العوامل التالية⁴:

¹ GUEJ.N, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'entreprise, 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2000, P.86

² أبو زيد كمال خليفة، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، الإسكندرية، 2005، ص.27

³ محمد الفيومي، مرجع سبق ذكره، ص.562

⁴ Stratégor, Politique générale de l'entreprise: stratégie, structure, décision, identité. Dirigé par Jean-Pierre Détrie (groupe HEC de Jouy-en-Josas), 3^{ème} édition, Editions Dunod, , Paris, 2000, P.64

1 اقتصاديات الحجم:

يقصد باقتصاديات الحجم أو اقتصاديات السلم (Economies d'échelle) تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة عن طريق الإنتاج على نطاق واسع (إنتاج كميات كبيرة لوحدات متشابهة) من خلال توزيع التكاليف الثابتة على حجم كبير من الإنتاج هذا من جهة، ومن جهة أخرى الإنتاج على نطاق واسع يمنح المؤسسة فرصة الوصول إلى تقسيم العمل والتخصص فيه بشكل كبير مما يكون له أثر إيجابي على إنتاجية العامل، حيث أنّ تخصص كل عامل في أداء مهمة معيّنة ومحددة تكسبه المهارة اللازمة في تأدية هذه المهام بطريقة جيدة وعندما تكبر الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ويرتفع مستوى الاستغلال فيها سيؤدي ذلك إلى تحقيق وفورات وبالتالي انخفاض تكلفة الوحدة. إذن اقتصاديات الحجم هي تلك الوفورات التي تحصل عليها المؤسسة نتيجة للكبر حيث كلما زاد حجم إنتاج هذه الأخيرة كلما تمكنت من الحصول على انخفاض تكاليف الإنتاج بالنسبة لكل وحدة تقوم بإنتاجها¹. لكن هذا لا يعني زيادة الإنتاج بغض النظر عن حجم الطلب لأنّ ذلك سيزيد من تكلفة التخزين وتكلفة المنتجات التالفة مما يؤدي إلى إضعاف قدرة المؤسسة على سرعة الاستجابة لمتغيرات السوق، ولكن المؤسسة التي تحاول تبني إستراتيجية التكلفة المنخفضة عليها أن تسعى إلى زيادة حصتها في السوق بما يصل بالإنتاج إلى الطاقة القصوى.

وللوصول إلى وفورات الحجم فإنّ بعض المؤسسات تندمج لتكوين شركة واحدة حتى يتم توزيع تكلفة تطوير منتج جديد وتكلفة التسويق على حجم مبيعات أكبر وبالتالي تتخفف تكلفة المنتج بما يسمح لها بتحقيق الأرباح أو زيادتها، كما قد تتجه إلى القيام بتحالف إستراتيجي مع مؤسسة منافسة لتحقيق مصلحة مشتركة²، وذلك بهدف زيادة أكبر في الإنتاج والحصول على المواد الأولية بتكاليف أقل من خلال فرض قوتها في التفاوض مع الموردين مما يؤثر على تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة. لكن و رغم ما تحققه اقتصاديات الحجم من مزايا في تخفيض التكلفة، إلا أنها تحتوي على سلبيات تحدّ من تلك المزايا التي تقدّمها للمؤسسة والتي تتمثل فيما يلي³:

- المشاكل الإدارية نتيجة كبر حجم المؤسسة؛
- تزايد درجة الاحتكار، حيث تصبح المؤسسة تتمتع بدرجة كبيرة من السيطرة على السوق مما يؤدي إلى ظهور التراخي وتضاؤل الرغبة في التجديد والابتكار؛
- تزايد نصيب الوحدة من النفقات التسويقية، حيث أنّ كبر حجم المؤسسة يؤدي إلى اتساع دائرة توزيع إنتاجها مما يؤدي إلى رفع تكاليف توزيع الوحدة؛
- تلاشي كل اقتصاديات الحجم بعد تخطي المؤسسة لحجم معين، حيث تتضاءل اقتصاديات تقسيم العمل والكثير من الوفورات الفنية؛

¹ إسماعيل محمد محروس، اقتصاديات الصناعة والتصنيع، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1997، ص.138

² Roger Perrotin, Le marketing achats, 3^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 1999, P.25

³ أحمد بلرباط وهارون الطاهر، التحليل الاقتصادي الجزئي، منشورات جامعة باتنة، باتنة، الجزائر، 1998، ص. 144.

-انخفاض حجم الطلب على الإنتاج مما يسبب تحميل التكلفة الثابتة على قليل من الوحدات المنتجة مما يعني حصول عكس ما كانت تطمح إليه المؤسسة¹؛

-الإنتاج الكبير قد يضع المؤسسة أمام موقف عدم القدرة على الاستجابة لاحتياجات زبائنها حسب المواصفات المطلوبة(عدم اهتمامها بالجودة).

تؤكد هذه السلبيات أن مزايا اقتصاديات الحجم غير دائمة، حيث يرى الكثير من الخبراء أن تحقيق

الوفورات من خلال اقتصاديات الحجم ليس بالشيء الدائم والمستمر وإنما محدود ومؤقت، فبعد الوصول إلى مستوى معين من المخرجات(الحد الأدنى لمعدل الكفاءة: وهو الحد الأدنى لحجم المصنع الضروري لاكتساب اقتصاديات حجم ذات مغزى²) لا يمكن بعدها تحقيق إلا القليل من اقتصاديات الحجم التي يمكن أن تنشأ من التوسع في الإنتاج.

2 أثر التعلم:

عندما نبدأ بإنتاج منتج جديد فإننا نتعلم خطوات الإنتاج قبل بدء الإنتاج ولكن التعلم لا يتوقف فإننا نكتسب مهارات ونفهم أسباب عيوب المنتج كلما أنتجنا عدد أكبر من هذا المنتج وبالتالي فإننا نتعلم بمرور الزمن، هذا التعلم يؤدي إلى انخفاض تكلفة الوحدة، فالمؤسسة التي بدأت في إنتاج نفس المنتج منذ سنة تكون تكلفتها أقل من المؤسسة التي تبدأ هذا العام-بافتراض استخدام نفس التكنولوجيا- فكلما يحدث تعلم للعملية الإنتاجية تزداد كفاءة العمال فيخفض الوقت المستغرق لتخفيض بذلك تكلفة اليد العاملة وبعض التكاليف المرتبطة بها، بمعنى أنه من خلال التطبيق العملي تتحسن إنتاجية العامل على مدار الوقت إذ يدرك هذا الأخير عند تكرار العملية أي طريقة تكون أفضل ليؤدي المهمة الموكلة إليه والتي تؤدي إلى تخفيض الوقت الضروري للإنجاز والجهد والمواد وبالتالي يتحقق تخفيض التكلفة، كذلك فإن المؤسسة التي لديها القدرة على التعلم بسرعة ونقل الخبرات بين العاملين ستصل إلى تكلفة أقل أسرع من مثيلاتها التي بدأت الإنتاج في نفس الوقت. إذن أثر التعلم متعلق بالوقت المستغرق لإتمام المهمة وكذا بحجم الإنتاج وبالتالي فإن منحنى التعلم يعبر عن العلاقة العكسية بين ساعات العمل(تكاليف) وكمية الإنتاج المتراكمة عبر الزمن، حيث يمكن التعبير عن هذه العلاقة وفق المعادلة التالية³:

$$x = a \cdot y^b$$

حيث:

x: متوسط الزمن للوحدة عند كمية الإنتاج التراكمية y؛

y: كمية الإنتاج المتراكم عبر الزمن؛

¹ إبراهيم براهيمية، تندية التكاليف كدعامة للقدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، الجزائر، 2008/2007، ص.132

² شارلز وجاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2001، ص.243

³ علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص.154

a: الزمن الفعلي للوحدة الأولى؛
b: معامل التعلم والذي يتحدد كما يلي:

ولكن ما تجدر الإشارة إليه في هذا المجال هو أنّ تطبيق مفهوم أثر التعلم قد يواجه بعض الصعوبات منها¹:

- أنّ التكاليف قد لا تتخفف بالضرورة بطريقة أوتوماتيكية كلما زادت خبرة المؤسسة؛
- قد يقوم المنافسون بتخفيض الأسعار-كحرب ضد المؤسسة- حتى وإن ترتب على ذلك ضررا لهم جميعا؛
- من المحتمل أن لا يتحقق أيّ هامش للربح في حالة تحول المستهلكين إلى السلع والخدمات البديلة التي لم ترتفع أسعارها خاصة في حالة قيام المؤسسة برفع الأسعار لتحقيق هامش ربح مخطط.
إنّ أثر التعلم يأخذ في الهبوط بعد مدة محدودة من الوقت عندما لا يكون هناك أيّ إمكانية لإبداع طريقة أفضل لتأدية العمل، أي أنّ أثر التعلم يكون مهم ومفيد أثناء بدء عملية جديدة فقط². لذلك و من أجل تقادي الوقوع في الصعوبات المذكورة سابقا والاستفادة القصوى من مزايا أثر التعلم فإنه يتعيّن على المؤسسة أن تحسن استخدام خبرة عاملها بالإضافة إلى الاهتمام الدائم بتدريبهم خاصة وأنّ أثر التعلم لم يعد مقتصرا فقط على وظيفة الإنتاج بل تعداها ليشمل وظائف أخرى وأنشطة مختلفة في المؤسسة.

3- التجديد واستبدال العمل برأس المال:

إنّ تراكم الخبرة يسمح من جهة بالقيام بتعديلات على المنتج بهدف إلغاء العناصر الإضافية أو الزائدة أو تعويضها بمكونات اقتصادية أكثر، ومن جهة أخرى تحسين عمليات الإنتاج بالتعويض التدريجي والاستبدال المتزايد لليد العاملة بوسائل الإنتاج (استبدال العمل برأس المال)، فمثلا من أجل صناعة وتركيب تلفاز في بداية السبعينيات يتطلب مجموعة مكونة من أكثر من 5.000 قطعة، أما اليوم ويفضل التحسين في المنتج وكذا عمليات الإنتاج والإبداع والتجديد والخبرة المتراكمة لا يلزم أكثر من 500 قطعة، وبالتالي هناك تخفيض معتبر في تكاليفه³.

ثالثا: سلبيات أثر الخبرة

رغم ما يحققه أثر الخبرة من مزايا للمؤسسة إلا أنه لا يخلو من بعض السلبيات نوجزها فيما يلي⁴:
- إمكانية قطع الخبرة بظهور منافس جديد لا يحتاج إلى بناء الخبرة وإنما يقوم بإدخال تحسينات على منتوجه

¹ عبد السلام أبو قحف، التسويق من وجهة نظر معاصرة، مكتبة ومطبعة الأشعاع الفنية، ط 1، القاهرة، 2001، ص.228.

² شارلز وجاريت جونز، مرجع سبق ذكره، ص.243.

³ زليخة تفرقتيت، أثر التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة،

الجزائر، 2005/2004، ص.72.

⁴ Jean Josas, Op.cit, PP.73-77

أو إجراء بعض التعديلات عليه، أو باستعمال معدات ومواد أفضل وأكثر أداء تضمن له تخفيض في التكاليف وبالتالي يلغي أثر الخبرة، فهو ليس بحاجة إلى كل المدة الزمنية التي استغرقتها المؤسسة لاكتساب خبرتها المترجمة؛

- مخاطر الدخول في حرب الأسعار والتي تعتمد على تخفيض الأسعار إلى أدنى المستويات، مما يؤدي إلى تخفيض مستوى المردودية داخل ميدان النشاط دون أن تتجح أي مؤسسة في تحقيق وضعية جيدة وبالتالي إلحاق الخسارة في الغالب بجميع المتنافسين؛

- يزول أثر الخبرة عند ظهور المنتجات البديلة، فعادة عندما يصل المنتج إلى مرحلة النضج تظهر المنتجات البديلة التي تنافس المنتجات الأصلية؛

- عندما لا يركز النشاط أو المنافسة على السعر والتكاليف، أي لا تكون هناك أهمية لزيادة تراكم المنتجات وإنما تقوم المنافسة على أسس أخرى مثل الجودة.

المطلب الثالث: تحسين الجودة كآلية لتخفيض التكاليف

أولاً: مفهوم الجودة

لقد تعددت مفاهيم الجودة بتعدد معرفيها واختلاف وجهات النظر، فهناك من ينظر إلى الجودة على أنها: "عبارة عن مجموعة من خصائص المنتج التي تحدد مدى ملاءمته لكي يقوم بتأدية الوظيفة المطلوبة منه"¹، وهناك من ينظر إليها على أنها: "درجة مطابقة منتج معين لتصميمه أو مواصفاته"²، وحسب الجمعية الفرنسية AFNOR فإن: "جودة منتج أو خدمة هو قابليته لإرضاء حاجات المستعملين"³، وعرفت على أنها: "القابلية للاستعمال"⁴، ويرى (ISHIKAWA) بأن الجودة تعني التخلص من العيوب، بمعنى أنّ معدل الأخطاء يجب أن يكون قليلاً جداً سواء في تصميم المنتج أو الخدمة أو في تقليل إعادة العمل الخاطئ ونسبة معدلات النفايات"⁵، أما (TAGUCHI) فقد عرّف الجودة بأنها تعبير عن مقدار الخسارة التي يمكن تفاديها والتي قد يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه، ويتضمن ذلك الفشل في تلبية توقعات الزبون والفشل في تلبية خصائص الأداء"⁶.

من خلال ما سبق نستنتج أنّ الجودة تأخذ ثلاث معاني وهي⁷:

- جودة التصميم: وهي الجودة التي يتم تحديدها عند تصميم المنتج وتتكون من بعض الخصائص والمواصفات الملموسة أو غير الملموسة الواجب توفرها في المنتج أو الخدمة وفقاً لاحتياجات المستهلكين؛
- جودة الإنتاج: وهي تلك الجودة المرتبطة بظروف الإنتاج الفعلية من خلال مطابقة المنتج للمواصفات

¹ سمير محمد عبد العزيز، جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة والإيزو (9000-1011)، مكتبة ومطبعة الإشعاع، الإسكندرية، ط 1999، ص 59.

² سعيد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، مدخل التحليل الكمي، دار الوفاء، الإسكندرية، ط 2007، ص 290.

³ Jean Benassy, La gestion de production, Paris, Mames, 2^{ème} édition, 1990, P.177

⁴ علي رحال وإلهام يحيوي، الجودة والسوق، مجلة آفاق، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، العدد 5، مارس 2001، ص 44.

⁵ بومدين يوسف، تأهيل المنتجات التصديرية في إطار تسيير الجودة الشاملة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001، ص 24.

⁶ محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري للطباعة والنشر، الأردن، ط 1، 2005، ص 15.

⁷ مأمون سليمان، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 2006، ص 60.

-الموضوعية؛

- جودة الأداء: وهي قدرة المنتج على القيام بالوظيفة المتوقعة منه وتقديم الأداء المرضي في ظل ظروف التشغيل العادية ولمدة معينة من الزمن.

كذلك من خلال تعدد مفاهيم الجودة، يمكن ملاحظة أنّ أغلبية التعاريف المقدمة لهذا المصطلح تندرج ضمن توجّهين: توجه ينظر للجودة من زاوية المنتج أو الخدمة ويعرّفها على أنها خلوّ المنتج من العيوب؛ وتوجه حديث ينظر للجودة من زاوية العميل وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع توقعاته المرجوة في المنتج أو الخدمة.

لقد أدى الاهتمام المتزايد بتحسين الجودة إلى الانتقال من التركيز على السلعة وأهمية إنتاجها بمواصفات تلبّي رغبات المستهلكين إلى اعتبار الجودة ما هي إلا محصلة للأداء الجيد لمختلف وظائف المؤسسة ونتيجة للاستغلال الأمثل لمواردها وأصولها المالية والبشرية والتكنولوجية. فالنظرة الحديثة للجودة تشتمل على الأبعاد الإستراتيجية والتنظيمية والتجارية والمالية والبشرية مما أدى إلى بروز ما يعرف بالجودة الشاملة المرتبطة بجميع وظائف المؤسسة لا بالمنتج فقط، وأنّ تسييرها يتم من قبل جميع الأفراد لا المختصين بالجودة، بالإضافة إلى أنّ مفهوم الزبون أصبح واسعاً ليشمل الزبون الداخلي والخارجي¹.

إنّ الجودة الشاملة تمثل التكيف المستمر للمنتجات أو الخدمات مع ما ينتظره الزبون من خلال التحكم في وظائف المؤسسة وأساليب العمل، حيث تتميزّ ببعدين هما²:

- البعد الاقتصادي المرتبط بتخفيض التكاليف للحصول على الجودة؛

- البعد الاجتماعي بتعبئة وتحفيز العاملين وإرضاء الزبائن.

إنّ للجودة الشاملة مجموعة من الخصائص تميّزها عن المفاهيم التقليدية للجودة، يمكننا اختصارها فيما يلي³:

- كل وظائف المؤسسة معنية بتحقيق الجودة، فالجودة ليست حكراً فقط على الوظائف المتعلقة مباشرة بالمنتج (التطوير، الإنتاج، ضمان الجودة)، لكن أيضاً وظائف الدعم، الإدارة، التسويق، الموارد البشرية...؛
- داخل كل وظيفة في المؤسسة، فإنّ الأفراد يمثلون أعوان الجودة، ومسؤولون بصفة كاملة، وهذا مهما كان منصبهم ومستواهم التنظيمي، حيث أنّ كل فرد يصبح مسؤول عن جودة العمل الذي ينجزه أو المجموعة التي ينتمي إليها، فالجودة قضية الجميع؛

- الأخذ في الحسبان في إطار إدارة الجودة الشاملة جميع حاجات وتطلعات الزبائن (التكاليف، الأزمنة،

الأداء، الجودة بالمفهوم الضيق)؛

¹ علي رحال وإلهام يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص. 42.

² بحضيه سمالي، إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-23/04/2003، ص. 4.

³ بن ساهل وسيلة، قاسمي خضرة ويزقاري عبلة، دور الجودة في تحقيق وفاء الزبائن للمؤسسة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى العلمي الوطني حول: إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي- سعيدة، الجزائر، 10-11/11/2009، ص. 5.

- انتشار علاقة زيون- مورد داخل المؤسسة؛
- كل وظيفة توجه وسائلها الخاصة المادية والبشرية نحو التحسين المستمر، وذلك بتوجيه مواردها نحو التحسين والتطوير، والوقاية من المشاكل بدلا من اللجوء إلى التصحيح والعلاج؛
- كل وظيفة معنية بالجودة عبر دورة المنتج، منذ مرحلة دراسة السوق إلى خدمة ما بعد البيع، مروراً بالتطوير، الطرق، المشتريات، الإنتاج، البيع والتوزيع؛
- إن الجودة في إطار أسلوب إدارة الجودة الشاملة، لا تقتصر على جودة المنتج أو الخدمة، بل تتعداه لتشمل جودة الأنشطة والعمليات في المؤسسة ككل، بمعنى أن الجودة تندمج في ثقافة المؤسسة، حيث أن كل أفراد المؤسسة في كل المستويات يجب أن يدمجوا الجودة في عملهم؛
- إدارة الجودة الشاملة هي إدارة تشاركية، تعتمد على مواهب العاملين أيضا للتحسين المستمر لأداء المؤسسة؛
- إدارة الجودة الشاملة هي أسلوب إداري يهدف إلى إرضاء حاجات المؤسسة: البقاء، المرونة، مردودية أكثر ثباتا واستقرارا، إرضاء حاجات أفرادها؛ وذلك من خلال التركيز على رضا الزبون ووضع هذا على رأس قائمة الأولويات.

ثانيا : تكلفة الجودة

يقصد بتكلفة الجودة مجموع التكاليف التي يتطلبها أداء الأعمال بشكل صحيح ووفق المعايير المحددة مضافا إليها تكلفة تصحيح الأخطاء عند وقوعها وتكلفة إعادة الأعمال عند أدائها بشكل غير صحيح. فتكلفة تصحيح الأخطاء عند وقوعها أو إعادة الأعمال التي لم تتم بشكل سليم يطلق عليها التكلفة السلبية أو تكلفة عدم التقيد بمعايير الأداء أو تكلفة الجودة الرديئة أو تكلفة فشل الرقابة، أما التكلفة الناتجة عن السعي لضمان أن الأعمال تتم بشكل صحيح من المرة الأولى يطلق عليها التكلفة الإيجابية أو تكلفة الوقاية أو تكلفة التقيد بمعايير الأداء أو تكلفة الرقابة، ومجموع التكلفة السلبية والتكلفة الإيجابية هو ما يعرف بتكلفة الجودة.

لقد قسمت لجنة تكلفة الجودة التابعة للمجموعة الأمريكية لرقابة الجودة (ASQC*) تكلفة الجودة إلى أربعة أقسام وهي¹:

1 تكلفة الوقاية:

هي مجموعة التكاليف الناتجة عن الأعمال والنشاطات التي تقوم بها المؤسسة لمنع تقديم منتجات أو خدمات ذات جودة متدنية، وتشتمل هذه النشاطات والأعمال على توظيف أفراد مؤهلين في كل المستويات، التدريب المستمر، التخطيط للجودة، ورقابة الجودة، وتحسب تكلفة الوقاية ضمن تكاليف الجودة الإيجابية.

* American Society for Quality Control

¹ عبد الله بن موسى الخلف، ثالوث التميز: تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية، ورقة بحثية، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، مايو 1997، ص.5

2 تكلفة التقييم:

هي مجموعة التكاليف الناتجة عن الأعمال والنشاطات المتعلقة بتقويم المنتج والتي تتم للتأكد من أنّ المؤسسة لم تنتج منتجات أو تقدّم خدمات ذات جودة متدنية أو غير مطابقة للمواصفات المطلوبة، وتشتمل هذه النشاطات على جمع البيانات عن المنتجات والخدمات وتحليلها، وتحتسب تكلفة التقييم ضمن تكاليف الجودة الإيجابية.

3 تكلفة العيوب والأخطاء الداخلية:

هي مجموعة التكاليف الناتجة عن تصحيح الأخطاء والعيوب ومعالجة المشكلات الداخلية وإعادة الأعمال داخل المؤسسة، وتشتمل على تكاليف تصحيح الأساليب والطرق والوسائل المستخدمة، وتحتسب ضمن تكاليف الجودة السلبية.

4 تكلفة العيوب والأخطاء الخارجية:

هي مجموعة التكاليف الناتجة عن تصحيح الأخطاء والعيوب بعد تقديم الخدمة أو المنتج للعميل، وتشتمل على العيوب والأخطاء في الخدمة أو المنتج التي يكتشفها العميل ويبلغ عنها المؤسسة، وينتج عنها إعادة المنتج أو رفض الخدمة وتحتسب ضمن تكاليف الجودة السلبية. هذه العناصر الأربعة تمثل تكلفة الجودة والتي تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى الحد منها وذلك عن طريق زيادة الاستثمار في التكلفة الإيجابية والمتمثلة في تكلفة الوقاية وتكلفة التقييم لتخفيض التكلفة السلبية المتمثلة في الأخطاء الداخلية والعيوب الخارجية، لكن مع مراعاة أن لا يتجاوز الاستثمار في تكلفة الوقاية وتكلفة التقييم تلك التكاليف الناتجة عن الأخطاء والعيوب والإهدار وإعادة الأعمال. تظهر أهمية قياس تكلفة الجودة من خلال¹:

- تعد تكلفة الجودة أداة لتخطيط وقياس كفاءة تطبيق برنامج الجودة والميزانية اللازمة لتحقيقه؛
- تعد تكلفة الجودة أداة لتحديد وتحليل مواقع القصور وانخفاض مستوى الجودة؛
- تساهم تكلفة الجودة في توجيه التخطيط إلى ما يسمح بتحقيق المستوى الأمثل للجودة.
- إنّ قياس تكلفة الجودة يساهم في تحقيق الأهداف التالية للمؤسسة:
- تقييم التكاليف التي تتحملها المؤسسة الناتجة عن عدم جودة منتجاتها وتحديد كيفية تخفيضها؛
- نوعية العمال من خلال نشر نتائج تقييم تكلفة الجودة، وتقييم التحسين المحقق في مجالات الجودة؛
- ضمان متابعة سياسة الجودة على المدى البعيد.

ثالثا: علاقة الجودة بالتكاليف

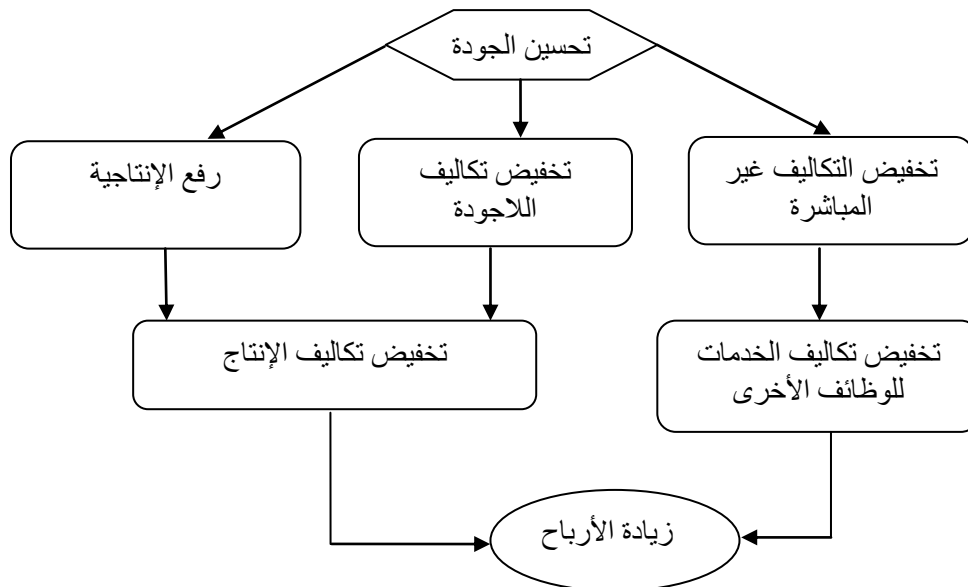
لقد سادت في السابق فكرة الجودة العالية هي مرادف للتكاليف المرتفعة، حيث يعتقد الكثير أن تحسين الجودة يكلف مبالغ ضخمة تتجاوز العائد من التحسين، وقد أدى هذا المفهوم عن الجودة إلى عدم إقبال العديد

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

من المؤسسات على الاستثمار في تحسين الجودة وتطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة كوسيلة لتحقيق هذا الغرض. لكن تبين أن هذا المفهوم غير صحيح لأن الواقع يؤكد لنا أن الاستثمار في تحسين جودة الإنتاج والخدمات يؤدي إلى زيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف كما أن العائد من الاستثمار يفوق قيمة الاستثمار. إن التجربة اليابانية دليل على جدوى الاستثمار في إدارة الجودة الشاملة كوسيلة لتحقيق التميز والقدرة على المنافسة محليا وإقليميا وعالميا، حيث أثبتت هذه التجربة أن الجودة ليست سبب التكلفة العالية ولكن سوء الجودة هي التي تكلف¹، أي أن اللجوء إلى الجودة هي التي تعطي تكاليف مرتفعة، كما بينت دراسات تم إجراؤها أن تكاليف اللجوء هي العناصر الهامة في زيادة تكاليف المؤسسة، حيث أن حوالي 10% من رقم أعمال المؤسسات الفرنسية يتم خسارتها بسبب وجود الضائع والمعيب². فالمؤسسات التي ترغب في البقاء والقدرة على المنافسة ليس لها خيار سوى الاستثمار في تحسين الجودة لما له من دور كبير في تحسين إنتاجيتها وتخفيض تكاليفها ومن ثم زيادة أرباحها.

ويمكن توضيح ما سبق بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-3): العلاقة بين الجودة والتكلفة.



Source : Jean-Claude TARONDEAU, Stratégie industrielle, 2^{ème} édition, Paris, 1998, P.24

يتضح من خلال الشكل أن أهم ما تؤدي إليه عملية تحسين الجودة في المؤسسة هو تخفيض التكاليف من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وكذا تكاليف الوظائف الأخرى التي تساهم في تقديم المنتج للعميل، خاصة وأن ذلك يكون من خلال رفع الإنتاجية وتخفيض التكاليف المرتبطة بالرقابة والتفتيش مما يسمح في النهاية بزيادة أرباح المؤسسة.

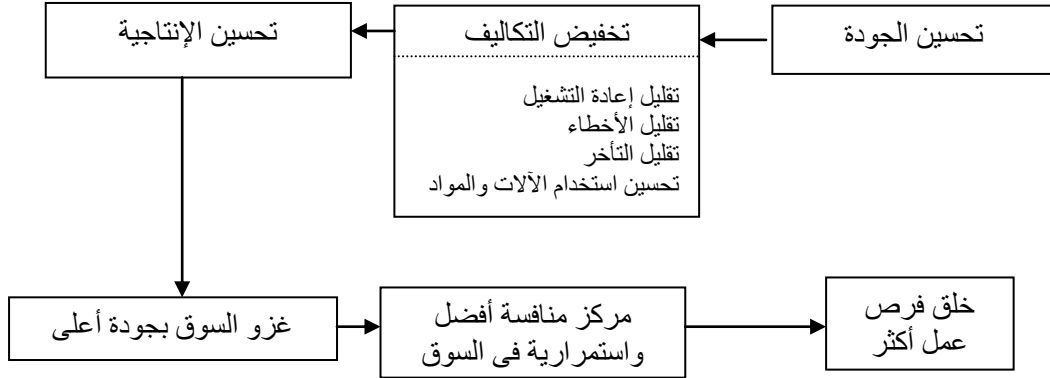
¹ Jean-Claude TARONDEAU, Stratégie industrielle, 2^{ème} édition, Paris, 1998, P.241

² قويدر عياش، إدارة الجودة الشاملة كأسلوب لتحقيق تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف، الجزائر، 17-18/04/2006، ص.10

كما يمكن توضيح أهمية تحسين الجودة في المؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): تحسين الجودة في المؤسسة.



المصدر: العيبار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2005، ص.59.

من خلال الشكل نستنتج أن تحسين الجودة يؤدي إلى تخفيض التكاليف من خلال تقليل إعادة التشغيل، تقليل الأخطاء، تقليل التأخر وتحسين استغلال المواد والآلات، مما يساهم في تحسين إنتاجية المؤسسة الشيء الذي يسمح لها بغزو السوق بجودة عالية وبسعر أقل الشيء الذي يسمح لها بالمحافظة على بقائها واستمرارها في الأسواق وخلق فرص عمل أكثر فيما بعد.

المطلب الرابع: التخرج كآلية لتخفيض التكاليف

في إطار اقتصاد يتميز بشدة المنافسة فإن إتباع إستراتيجية التركيز على ما يعرف بلب أو جوهر المهنة (Cœur de métier) يعدّ النشاط الأكثر إنشاء للقيمة بالنسبة للمؤسسة وللزبون، لكن إلى جانب ذلك هناك أنشطة أخرى لا تستطيع المؤسسة إنجازها بشكل أفضل مقارنة بمؤسسة أخرى متخصصة، مما يدفعها إلى توكيل متخصصين خارج إطار لبّ مهنتها، وهو ما يعرف بإستراتيجية التخرج التي تسمح للمؤسسة باستغلال مزايا محيطها لضمان موارد خارجية داعمة لمواردها الداخلية بدل الاستثمار في توفير هذه الأخيرة لاعتبارات عديدة أهمها تخفيض التكاليف وتحسين الجودة.

أولاً: مفهوم التخرج

لقد ظهر مصطلح التخرج في فترة الثمانينيات وعرف انتشارا واسعا مع مطلع التسعينيات، ولقد كان في البداية مقتصرًا على الوظائف الداعمة التي لا تساهم في خلق القيمة بصفة مباشرة مثل: النظافة، الإطعام، الحراسة والاستقبال، ثم توسع بعد ذلك ليشمل الوظائف الإستراتيجية، هذا المصطلح متداول بكثرة في الأدبيات التسييرية وله معاني وتعريفات مختلفة كما له تسميات عديدة تختلف من مكان لآخر، فالدول الأنجلوسكسونية تستعمل مصطلح (Outsourcing) أما الدول الفرنكوفونية فتستعمل مصطلح (Externalisation) بينما في كندا يستعمل مصطلح (Impartition).

يعرّف التخريج بأنه وسيلة عمل إستراتيجية، وهو التنازل عن عملية صناعية أو جزء منها لمقاول من الباطن (Sous-traitant) سواء كانت هذه العملية للصيانة، المناولة، اللوجستيك، الحراسة، الإعلام الآلي، الإطعام، البحث، التكوين، الفوترة، الدفع، خدمات ما بعد البيع...، أو بمعنى آخر التخلي عن جزء من القيمة المضافة للمؤسسة من أجل هامش أكثر ويهدف تحسين الجودة والحصول على قابلية ردّ الفعل¹. وعرّف بأنه: "ترجمة للمصطلح الإنجليزي (Outsourcing) إذ يتكون هذا الأخير من شطرين: Out: بمعنى خارجي، وSourcing: بمعنى الاحتياجات، التي على المؤسسة توريدها من محيطها الخارجي، من خلال تعهد المؤسسة منفذة الأمر للمؤسسة مصدرة الأمر بإنجاز أعمال محددة، وفي إطار تكاليف ومواصفات متفق عليها².

كما عرّف أيضا على أنه توكيل حقيقي لنشاط ما بعقد طويل الأجل يهدف إلى خلق القيمة المضافة من خلال خلق علاقة شراكة (زيون/ مورد)³.

من خلال ما سبق يمكن القول أنّ التخريج هو معالجة باطنية لأنشطة موجودة أصلا بالمؤسسة وضمن قائمة مهامها، لكن لأسباب ترتبط إما بالتكاليف أو بالجودة والتخصص تفضّل المؤسسة إخراجها، كما يمكن القول أنّ التخريج يعرف من خلال أربع خصائص أساسية هي⁴:

-الالتجاء إلى مورد خارجي؛

-أحيانا يتوافق مع مفهوم نقل الموارد المادية أو البشرية؛

-تتم في إطار تعاقدية يتجلى من خلال تحديد الالتزامات والتعهدات المتبادلة بصفة إجمالية وأكثر مصداقية من التعاقد من الباطن؛

-تتميّز بأنها ارتباط طويل الأجل بين المؤسسة ومورديها.

نشير إلى أنه قد يقع نوع من الخلط في استعمال مصطلح التخريج، ففي بعض الأحيان يمكن أن يشبّه بالتعاقد من الباطن (Sous-traitance) لذلك يجب التمييز بين المصطلحين. فالتخريج مرتبط بأنشطة إستراتيجية وتمتد لفترات متوسطة وطويلة المدى، بينما التعاقد الباطني يرتبط بأنشطة ثانوية وتمتد لفترات قصيرة المدى؛ كما أنّ إستراتيجية التخريج تشترط وجود النشاط الذي تم إخراجها داخل المؤسسة أي كونه جزء من مهامها، لكن التعاقد الباطني مرتبط بنشاط أو أكثر لا يكون موجودا أصلا بالمؤسسة لذا تطلب من غيرها إنجازها، كما قد

¹ Jean Brilmane, Les meilleures pratiques de management, 3^{ème} édition d'organisation, Paris, France, 2001, P.423

² قاسمي خضرة وبيزقاري عيلة، دور التعاقد الباطني في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، الجزائر، 8-11/2010، ص.12

³ رابح بوقرة وعبيد الله فطيمة، أثر إخراج وظيفة الموارد البشرية على أداء وتنافسية المؤسسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهر مولاي - سعيدة، الجزائر، 10-11/2009، ص.1

⁴ عبيد الله فطيمة، إستراتيجية إخراج النشاطات كأداة حديثة لتفعيل قرارات المؤسسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول صنع القرار، جامعة تلمسان، الجزائر، 14-15/2009، ص.3

يكون ذلك النشاط موجود في المؤسسة وتتعاقد باطنيا لإنتاج منتج ما أو أجزاء لمنتج أو لمنتجات بسبب عدم تمكنها من تلبية الطلب (أسباب ترجع للعجز في الطاقة الإنتاجية)¹.

ثانيا: دوافع التخريج

هناك عدة أسباب تدفع المؤسسة إلى اتخاذ قرار التخريج يمكن إيجازها في ما يلي²:

1- تخفيض التكاليف:

إنّ الأسباب التي تجعل تكاليف مؤسسة أخرى (المورد) للقيام بالعمل أقل تكلفة من تنفيذه داخليا هي أسباب متعددة، فبالإضافة إلى انخفاض تكلفة اليد العاملة هناك طرق التنظيم، التكنولوجيا المستعملة، أثر الخبرة المتراكمة، اقتصاديات الحجم...

2- المردودية المرتفعة للاستثمارات:

انطلاقا من نظرية التكاليف المقارنة فإن المؤسسة تلجأ إلى العمل الخارجي حتى وإن كان تنفيذ العمل داخليا أقل تكلفة من اللجوء إلى التخريج وهذا للاستفادة من القدرات المالية التي يوفرها الكسب الخارجي في استثمارات أكثر مردودية والتي تتناسب مع تخصصات المؤسسة.

3- المردودية الإستراتيجية:

نظرا للتحويلات الاقتصادية (الاجتماعية، التكنولوجية، السياسية) فإن المؤسسة مطالبة بتغيير إستراتيجيتها حسب الوضع السائد فالمؤسسات المندمجة تجد صعوبة للتخلي عن قطاع سوقي معين أو تغيير نشاطها أو توقيف إنتاج معين، بينما تقل هذه الصعوبة عند المؤسسات التي تلجأ إلى التخريج، وذلك باللجوء إلى فسخ علاقة الشراكة عند الضرورة.

4- زيادة المرونة:

في دراسة مست الشركات الكندية أكدت 69 % من الشركات أن الهدف من التخريج هو زيادة المرونة. إن التخريج يخفض من حجم المسؤوليات الواجب تحملها مثل تسيير أصناف مختلفة من العمال ويسمح للمسيرين من التركيز فقط على الأمور والقضايا التي يمكن تنفيذها داخل المؤسسة.

5- الحاجة إلى النقل الضماني للمعارف:

بعض النشاطات يمكن أن تعتمد على الكثير من المعارف العلمية الضمنية مثلا عندما نكون بصدد استغلال تكنولوجيا معقدة وحديثة، فإن هذا النوع من المعارف يصطدم بالكثير من الحواجز فمن جهة يوجد مشكل عدم تناظر المعلومات وبالتالي احتمال الاختيار الخطأ، ومن جهة أخرى هناك مشكل نشر سر المعرفة والتكنولوجيا.

6- العوامل الاجتماعية:

إنّ الاستثمار لا يخص المجال المادي، فالجانب البشري هو الآخر جدّ مهم لتحقيق المؤسسة تطورات

¹ قاسمي خضرة ويزقاري عبلة، مرجع سبق ذكره، ص. 12.

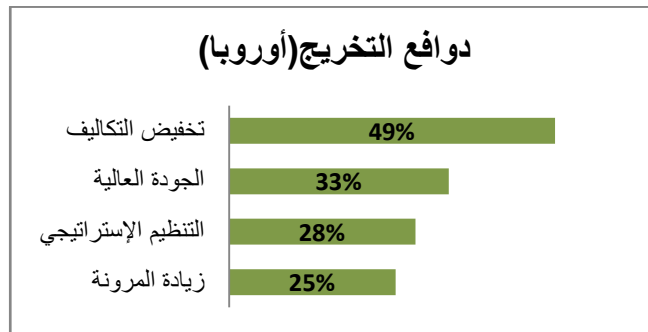
² عبيد الله فطيمة، مرجع سبق ذكره، ص. 5 - 6.

لموسسة وهذا ما يبرر: البحث عن الإبداع، امتلاك الكفاءات المثالية لتحقيق الأداء المنشود، البحث عن الخبرة والذكاء الاقتصادي (L'intelligence économique)، محاولة رسملة المعارف الداخلية في إطار البحث الدائم عن الأحسن.

7- الدوافع المتعلقة بالنشاط¹:

تعتبر طريقة الممارسة الأفضل (Best practice) طريقة فعالة لمراقبة أداء النشاطات، غير أنّ هناك صعوبة في العمل بها، حيث يمكن اعتماد التسيير بالنشاطات من بناء نظم ضبط لكل نشاط على حدا. إنّ المؤسسة تهدف إلى تطوير أداء النشاط المخرج من خلال زيادة مساهمته في خلق القيمة. ويمكن توضيح أهمّ الدوافع المؤدية إلى التخرّيج من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-5): دوافع التخرّيج



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على عبيد الله فطيمة، إستراتيجية إخراج النشاطات كأداة حديثة لتفعيل قرارات المؤسسة، مداخلة مقدمة في الملئقى الدولي حول صنع القرار، جامعة تلمسان، الجزائر، 14-15/04/2009، ص.6

نلاحظ من خلال هذا الشكل أنّ أهم دافع للمؤسسة في اتخاذ قرار التخرّيج هو تخفيض التكاليف.

ثالثا: فوائد وأخطار التخرّيج

إنّ التخرّيج هو إستراتيجية تهدف إلى تقليص حجم المؤسسة من خلال توكيل بعض المهام والنشاطات أو حتى الوظائف إلى بعض الموردين، فهو يسمح بتخفيض التكاليف والحصول على جودة عالية وأداء أحسن من خلال اللجوء إلى الموارد الخارجية. حيث يعتبر التخرّيج الوسيلة الأسرع والأقل تكلفة التي تجعل المؤسسة تتحصل على الموارد والمهارات دون أن تمتلكها داخليا².

لكن رغم ما يوفره التخرّيج من مزايا إلا أنه تترتب عنه مجموعة من الأخطار والمتمثلة أساسا في فقدان المعارف والتعلم التنظيمي والمهارة التكنولوجية والكفاءات وإلحاق التبعية بالمؤسسة إلى موردها بالإضافة إلى اللاتأكد المرتبط بالنشاط المخرج والأداء السيئ له نتيجة افتقار المورد للخبرة وكذلك ظهور بعض التكاليف الخفية.

¹ Barthélemy.Jérôme, Stratégies d'externalisation, 3^{ème} édition, Ed.Dunod, Paris, 2007, P.14

² Ibidem, P.92

المطلب الخامس: التحكم في وظائف المؤسسة كآلية لتخفيض التكاليف

إنّ معنى الوظيفة في الواقع هو مرتبط بجوانب معنوية أكثر منها مادية، حيث تتعلّق بالمهام والعمليات وليس بالهياكل المادية الحقيقية في المؤسسة بشكل أساسي، وقد تختلف وظائف المؤسسة من حيث العدد من مؤسسة إلى أخرى لأسباب ترجع إما لحجم المؤسسة أو طبيعة نشاطها، ولكن المتفق عليه هو أنّ جلّ المؤسسات تتشابه في الوظائف الأساسية التي تعتمد عليها لبلوغ أهدافها، ومن الوظائف الأساسية التي يعتمد عليها نشاط المؤسسة الاقتصادية باختلاف أنواعها الوظائف الاستغلالية أو مجموعات العمليات والأنشطة التي تساهم في مجموعها في تنفيذ البرامج والخطط المتعلقة بالجانب التشغيلي للمؤسسة، ولقد تم اعتبار العمليات المرتبطة بالتمويل (الشراء والتخزين) والإنتاج والتسويق كوظائف استغلالية لأنها مرتبطة بالنشاط المادي أو التنفيذي للمؤسسة¹.

أولاً: التحكم في وظيفة التمويل

تشغل وظيفة التمويل حيزاً كبيراً في نشاط المؤسسة، ووجودها بها يعدّ أساساً للقيام بالنشاط الإنتاجي والخدماتي نظراً للدور الهام والأساسي الذي تقوم به، فهي تضمن تدبير وتوفير كل ما تحتاجه المؤسسة من مدخلات (وسائل الإنتاج، مواد أولية وغيرها) بالكميات المطلوبة والنوعية المحددة وفي الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة. وتشمل هذه الوظيفة في الواقع مجموعتين من الأعمال المترابطة فيما بينها وكل منهما يكمل الآخر هما نشاطي الشراء والتخزين.

إنّ التحكم في هذه الوظيفة وأدائها لمهامها بكفاءة اقتصادية عالية، من شأنه أن يؤدي إلى التخفيض من تكاليف الشراء والتخزين ومن ثم التكاليف الإجمالية للمؤسسة- خاصة إذا علمنا أن هذه التكاليف تشكل نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف التي تتحملها المؤسسة- بالإضافة إلى ضمان استمرارية التمويل بالكمية والنوعية والأجال المطلوبة، وعليه فإنّ أيّ تقصير في هذه الوظيفة من شأنه أن يؤدي إلى خلق مشاكل كثيرة تقف حائلاً دون تقدم المؤسسة. (سنتطرق بالتفصيل إلى هذه الوظيفة في الفصل الثاني).

ثانياً: التحكم في وظيفة الإنتاج

إنّ وظيفة الإنتاج باعتبارها إحدى الوظائف الرئيسية في منظمات الأعمال هي تلك العملية التي يتم بمقتضاها خلق منتجات (سلع أو خدمات أو أفكار) لها قيمة نفعية بأقل تكلفة ممكنة². ومع أنّ هذه الوظيفة من اختصاص المؤسسات الصناعية، إلا أنه يمكن الحديث عن إنتاج الخدمات، فالإنتاج هو مجموعة العمليات الهادفة التي تعمل على تحويل المواد الأولية والمواد المساعدة باستعمال مدخلات أخرى (يد عاملة، عمل الآلات والطاقة...) إلى منتجات نهائية من سلع وخدمات تكون مطلوبة من طرف زبائن المؤسسة وقادرة على إشباع رغباتهم. ويبقى مضمون هذه الوظيفة هو الوصول إلى تحقيق أكبر مردود من خلال نوعية المنتجات واحترام رغبات المستهلكين.

¹ دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط1، الجزائر، 1998، ص.313

² جمال ظاهر أبو الفتوح حجازي، إدارة الإنتاج والعمليات- مدخل إدارة الجودة الشاملة، مكتب القاهرة للطباعة والتصوير، القاهرة، 2002، ص.9

- من أهم أهداف وظيفة الإنتاج إنتاج منتجات ذات نوعية جيدة في الأجل المطلوب وبأقل تكلفة، حيث:
- النوعية: يمكن معرفة النوعية بصفة عامة من خلال قدرة المنتج أو الخدمة على إشباع احتياجات المستعملين، وكذا مطابقته لمواصفات مكتب الدراسات.
 - الآجال: أي احترام الآجال التي تفرضها التزامات المؤسسة مع الزبائن، حيث تتحدد مهلة الإنتاج بدورة إنتاج المؤسسة أي عملية تحويل المواد الأولية إلى منتج نهائي . إنَّ التقليل من هذه المدة يعني زيادة الإنتاجية المادية أي الكمية المنتجة لساعة عمل أو لآلة، هذه الزيادة من شأنها التقليل من تكلفة الإنتاج¹.
 - التكاليف: يجب أن تسمح تكلفة الإنتاج بتحقيق هامش على سعر البيع، وبالتالي يجب تحديدها بصفة تقديرية.
 - إنَّ المعرفة الجيدة للإنتاج وإتقانه تؤدي إلى تخفيض تكاليف وظيفة الإنتاج ومن ثم التكاليف الإجمالية للمؤسسة، ولتحقيق ذلك يمكن الاعتماد على عدة أمور نذكر منها ما يلي²:
 - غالباً ما يهمل تخطيط الإنتاج في تخفيض التكاليف على الرغم من أهميته في نجاح المؤسسات حيث يهدف إلى تلبية أهداف التسويق المتغيرة مع احتياجات السوق وتحقيق الاستفادة القصوى من الطاقات والموارد المتوفرة بالأسلوب الأقل تكلفة وتأمين التوازن بين الاحتياجات من جهة وبين الطاقات والموارد المتوفرة من جهة أخرى.
 - كما لا يخفى دور التصميم الهندسي في تخفيض التكاليف، فله أهمية بالغة لأنَّ له دور في تحديد ماهية الطبيعة الفنية للمنتج وكيفية تصنيعه من خلال تحديد تصميم للمنتج وأساليب التصنيع ومواصفات المواد واليد العاملة والآلات المستخدمة، من ناحية أخرى فإنه لا يخفى على الباحث أن مرحلة التصميم تكون عاملاً أساسياً في هيكله تكلفة المنتج وج تحديد مبلغ التكلفة، الأمر الذي حرك نحو التوجه إلى مفهوم التصميم في حدود تكلفة معينة (التكلفة المستهدفة).
 - كما يمكن استخدام مدخل تحليل القيمة في تدعيم جهود تخفيض التكاليف والذي يتمثل في تلك الأنشطة التي تستهدف التخلص من العطل والتلف والإنتاج المعيب.
 - أما نظام التحسين المستمر للتكلفة (Kaizen Costing) والذي يعمل كنظام الرقابة بالموازنة يعمل خارج نظام التكاليف المعيارية، حيث يهدف إلى تخفيض التكاليف الفعلية وجعلها أقل من التكاليف المعيارية بخلاف نظام هذه الأخيرة الذي يركز على تحقيق التكاليف المعيارية. ولهذا فإنَّ هذا النظام قد استخدم من قبل شركات صناعة السيارات اليابانية لتخفيض تكاليف الإنتاج. ووجوده مع التكاليف المستهدفة ساعد الشركات اليابانية بشكل كبير لتحقيق أهداف تخفيض التكاليف في تصميم وتطوير دورة الإنتاج.
 - كما أنه يمكن تخفيض التكاليف من خلال برمجة الإنتاج، حيث تهدف البرمجة إلى تحقيق أعلى إنتاجية لكل عنصر من عناصر العمل المستخدمة في عملية الإنتاج عن طريق ضمان التوازن في استخدام هذه

¹ Gilles Bressy et Christian Konkuyt, Economie d'entreprise, éditions Dalloz, 8^{ème} édition, Paris, 2006, P.88

² نبيه بن عبد الرحمن الجبر، مرجع سبق ذكره، ص.190

العناصر وتحقيق الاستغلال الأمثل لها ، مثل استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just In-Time) في الشراء والإنتاج.

ثالثاً: التحكم في وظيفة التسويق

يعرّف التسويق بأنه مجموعة العمليات والمجهودات التي تبذلها المؤسسة من أجل معرفة أكثر لمتطلبات السوق، وما يجب إنجازه في مجال مواصفات المنتج الشكلية والتقنية، حتى تستجيب أكثر لهذه المتطلبات من جهة، وكل ما يبذل من جهود في عملية ترويج وتوفير المنتج للمستهلك في الوقت المناسب وبالطريقة الملائمة، حتى تبيع أكبر كمية ممكنة منه وبأسعار ملائمة تحقق أكثر أرباحاً لها¹. تكتسي وظيفة التسويق أهمية كبيرة في المؤسسة لأنها وسيلة لتحقيق أهدافها المتعددة، فهي عبارة عن نشاط مستمر يبدأ قبل دورة الإنتاج ويستمر أثناءها وحتى إلى ما بعدها، إذ تهدف هذه الوظيفة إلى²:

- دراسة وتوقع احتياجات المستهلكين؛
 - إنشاء منتج أو خدمة لسوق خاص؛
 - عرض المنتج أو الخدمة في المكان المناسب؛
 - الإعلام بوجود منتج أو خدمة بمختلف خصائصها؛
 - بيع المنتج أو الخدمة للمستهلك على أساس تقييم مالي مناسب؛
 - ضمان متابعة تجارية للقيام بالتعديلات اللازمة اتجاه السوق.
- يمكن أن يكون للتسويق أثر كبير على مستوى وهيكل التكلفة، وذلك من خلال عدة عناصر نذكر منها ما يلي³:
- 1 السعر:**

يعتبر السعر أحد متغيرات المزيج التسويقي، كما أنه عامل أساسي في اتخاذ قرار الشراء بالنسبة للعملاء، وهو الذي يؤدي إلى نمو مبيعات وأرباح وحصص المؤسسة من السوق الذي تنشط فيه، تحديد هذا السعر يتم إما وفقاً للطريقة الكلاسيكية، التي يتم فيها إضافة هامش الربح إلى تكلفة الوحدة، لذلك عندما تريد المؤسسة تخفيض أسعارها تقوم عادة بتخفيض مستوى تكاليفها، أو قد يتم تحديد السعر من قبل المؤسسة الرائدة في مجال النشاط، وبالتالي يجب على المؤسسة أن تخفض من تكاليفها إذا أرادت الحصول على أرباح، إذن التكلفة محدد مهم في السعر، الذي يعتبر عامل أساسي في تحديد قرار الشراء وتحفيز العملاء، مما يؤدي إلى نمو المبيعات وارتفاع حجم الإنتاج بالتالي تخفيض في التكاليف وفقاً لأثر الحجم.

2 الإعلانات:

تؤثر الإعلانات على تكلفة المنتج من خلال المرحلة الأولى والثانية من دورة حياة المنتج، حيث يكون

¹ دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص. 350

² Boyer.A, L'essentiel de la gestion, édition d'organisation, Paris, 1995, P.41

³ آسيا بعضي، دور أسلوب تسيير الأنشطة في تمنية تكاليف المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -

بسكرة، الجزائر، 2005/2006، ص. 29-31

غير معروفًا بالشكل الكافي عند الزبائن، فيكون للإعلانات دور مهم في تعريف وتحفيز العملاء على الإقبال على منتجات المؤسسة، مما يؤدي حتماً إلى رفع المبيعات وبالتالي زيادة الإنتاج ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة.

3 معدل تحول العملاء:

توجد جوانب أخرى في التسويق يمكن أن تؤثر على التكلفة لكنها لا تتسم بالوضوح، مثل العلاقة بين معدلات تحول المستهلكين عن منتجات المؤسسة وتكاليف الوحدة. معدل تحول العميل هو النسبة المئوية من عملاء الشركة الذين يتحولون كل عام إلى المنافسين. يمكن القول أن معدل تحول العملاء دليل قدرة أو عدم قدرة المؤسسة على إرضاء عملائها، فعندما تصبح المؤسسة غير قادرة على تلبية رغبات الزبائن لأي سبب كان فإنها تفقد قدرتها في الحفاظ على ولائهم، فيلجأ هؤلاء العملاء إلى المنافسين بحثاً عن منتج يلبي هذه الرغبات التي لم تستطع منتجات المؤسسة تلبيتها، واكتساب أي عميل يتطلب وجود وتحمل تكاليف خصوصاً تلك المتعلقة بالإعلان والترويج للمنتجات.

تحول العميل يعني فقدان حصة من السوق وجزء من المبيعات بالإضافة إلى خسارة ما تكلفه من مصاريف أثناء جذبته وكذلك التكاليف التي ستتحملها من أجل اكتساب عميل جديد (تكاليف الجذب)، إذن توجد علاقة طردية بين تحول العملاء والتكاليف، وتغطية هذه التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل جذب العميل وتحقيق المردودية يكون بولاء هذا العميل لمدة معتبرة، كما يمكن أن يكون لهذا التحول الأثر السلبي في الدعاية لمنتج المؤسسة.

إن وظيفة التسويق في الواقع ليست أشد أهمية وتعقيداً من الوظائف الاستغلالية الأخرى كالتمويل والإنتاج إلا أنها تتميز بالتداخل معها بشكل كبير، لذلك فأى خطأ في التخطيط أو التنفيذ في نشاط التسويق ينعكس مباشرة على الأنشطة الأخرى.

ولرفع كفاءة نشاط التسويق ينبغي مراعاة ما يلي¹:

- التخطيط السليم لنشاط التسويق.

- تخفيض تكاليف تنمية المبيعات والإعلان بالنسبة لحجم المبيعات أي رفع كفاءة الحملات الترويجية ويتم ذلك غالباً في ضوء تطوير مؤشر الوظيفة/ تكلفة والتي تحقق رفعاً مؤثراً لكفاءة أداء وظيفة التسويق.

- تخفيض تكاليف تنفيذ عمليات التسويق من يد عاملة ومعدات وغيرها.

- تخفيض تكاليف خدمات ما بعد البيع مع مراعاة المحافظة على رضا العملاء.

- تخفيض تكاليف تخزين المنتجات الجاهزة للبيع.

- تطوير إجراءات التسويق من خلال اختصار الأعمال الكتابية ووقت تنفيذ البيع والتوزيع والتسليم والتحصيل.

- استخدام أسلوب نقطة التعادل في تحليل نشاط التسويق.

¹ نبيه بن عبد الرحمن الجبر، مرجع سبق ذكره، ص. 196

-دراسة السوق وتحليل المنتجات كمنطلق لتخفيض التكاليف وذلك بمعرفة مواصفات المنتج وحجم السوق ومواصفات العملاء والمنافسين ومن ثم إعداد قائمة تفصيلية بالمنتجات التي تتعامل بها الم مؤسسة وتبويبها حسب المجموعات الرئيسية، ثم فرزها وترتيبها حسب قيمة المبيعات السنوية لكل منها. يلي ذلك حصر المنتجات التي تحقق أعلى ربحية وأساليب تنميتها وحصر تلك التي تتسبب في الخسارة ووضع إجراءات زيادة ربحيتها أو التخلص منها.

ومع الصعوبات التي تواجه عمليات التغيير إلا أنه يمكن اتخاذ بعض القرارات الهامة مثل إيقاف التعامل بالأصناف الخاسرة، أو حصرها في مركز بيع واحد لتخفيض تكاليف التخزين أو العرض، والتخلص تدريجياً من الأصناف التي تشكل مبيعاتها جزءاً ضئيلاً من حجم المبيعات الإجمالية خاصة إذا كانت ذات تكاليف تسويقية عالية، توفير خدمات إضافية بعد البيع، وإدخال منتجات جديدة أو خدمات مثل الصيانة والإصلاح، وأخيراً اللجوء إلى التأجير أو البيع بالتقسيط.

أما فيما يتعلق بتخفيض تكاليف تنمية المبيعات فينبغي في مرحلة الركود إعادة النظر في الأساليب المستخدمة لتنمية المبيعات والإعلان عن المنتجات، وذلك من خلال دراسة تكاليف الإعلان والدعاية ونتائج تلك الحملات الإعلانية ووضع الخطط لتوجيه المبالغ المنفقة في هذا المجال إلى الوجهة الصحيحة.

أما تكاليف البيع والتوزيع فيمكن تخفيضها من خلال تقييم طرق البيع والتوزيع المتبعة في المؤسسة (هل هي عن طريق البيع المباشر/ الفروع/ مراكز توزيع/ وكلاء ؟)، يلي ذلك تقليص عدد الفروع ومراكز التوزيع وإعادة توزيع خطوط سير الشاحنات المستخدمة في النقل والتوزيع ودراسة ضغط العمل على البائعين والتوزيع عن طريق مؤسسات خارجية متخصصة وتنسيق عمليات التسليم والشحن مع العملاء. كما أنه يمكن تخفيض التكاليف من خلال تبسيط إجراءات تنفيذ عمليات البيع.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل الذي تضمّن المفاهيم الأساسية للتكاليف وآليات تخفيضها، يمكن أن نستخلص بعض النقاط كما يلي:

- مصطلح التكلفة يعدّ من المفاهيم الأكثر استخداماً في مجال المحاسبة نظراً لمعانيه المختلفة وتعدّد الأطراف المستعملة للبيانات والمعلومات التكاليفية كالإداريين والمحاسبين والاقتصاديين والمستثمرين وغيرهم.
- من الضروري تصنيف التكاليف بطريقة تتلاءم والغرض الذي تستخدم فيه من أجل استخلاص المؤشرات اللازمة لتقييم أداء الأنشطة المختلفة للمؤسسة، والاستفادة من البيانات التكاليفية في تحقيق أهدافها.
- نظراً للاهتمام المتزايد بضبط التكاليف المتعلقة بالإنتاج والرقابة عليها من أجل الوصول إلى أقل تكلفة ممكنة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، ظهرت الحاجة لأساليب محاسبية جديدة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي تحديد الأسعار وهو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، إذ لا يمكن التحكم في التكاليف إلا إذا كانت المؤسسة مجهزة بنظام محاسبة التكاليف الذي من بين أهم أهدافه قياس وتحديد التكاليف الفعلية وسعر التكلفة للوحدات.
- هناك عدّة طرق لحساب التكاليف تختلف كلّ طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها، إذ لا يمكن تفضيل طريقة على أخرى بل ينصح فقط استعمال إحداها بدلاً من الأخرى وفقاً لطبيعة نشاط المؤسسة أو حجمها... حيث لا توجد طريقة ممتازة خالية من العيوب.
- إن تخفيض التكاليف مع الحفاظ على مستوى الجودة المناسب يعدّ من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها المؤسسات وأكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة.
- ينبغي أن يأخذ اتجاه تخفيض التكاليف شكلاً متحركاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تمّ الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة بل أنه يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر للتكلفة مع مرور الوقت.
- توجد عدة آليات يمكن للمؤسسة أن تعتمد عليها لتخفيض تكاليفها، وقد حاولنا التطرق إلى البعض منها : أثر الخبرة، تحسين الجودة، التخريج والتحكم في وظائف المؤسسة، حيث تناولنا بشيء من التفصيل كيفية التحكم في كل من وظيفتي الإنتاج والتسويق، واكتفينا بالإشارة فقط إلى كيفية التحكم في وظيفة التمويل لأنها ستكون محلّ دراسة تفصيلية في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

النحكم في وظيفة التمويين لتخفيض تكاليف المؤسسة

تمهيد

لكي يتحقق تشغيل المؤسسة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة، وحتى تتحقق لها المقدرة الكافية لمواجهة المنافسة والتمتع بمركز تسويقي قوي، فإنه لابد من توفير احتياجاتها من المواد ومستلزمات الإنتاج بالمواسفات المقررة وفي المواعيد المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة، ذلك لأنّ عدم توفير هذه الاحتياجات بهذه الشروط سوف يترتب عليه آثاراً سلبية بعيدة المدى على الإنتاج، السوق، وهيكل التكاليف بالمؤسسة وبالتالي على ربحيتها. خاصة وأنّ تكاليف بعض عناصر تلك الاحتياجات غالباً ما يشكل عنصراً هاماً في عناصر هيكل التكاليف بالمؤسسة، ونقصد هنا بالتحديد تكلفة المواد الأولية التي تبلغ تكلفتها نسبة عالية من تكلفة الإنتاج، لذلك فإنّ أيّ توفير في قيمة تكلفة المواد وأيّ رفع في مستوى الأداء في وظيفة التمويل، سيكون له أثره الواضح والملموس على إجمالي التكاليف، وبالتالي يعطي المؤسسة نطاقاً أوسع في استخدام الأسعار كسلاح تنافسي في السوق، ويتيح لها فرصة أكبر في زيادة المبيعات وزيادة نصيبها من الطلب الكلي، وبالتالي زيادة أرباحها.

كما أنّ مفهوم وظيفة التمويل لا يقتصر على مجرد تدبير الاحتياجات اللازمة وفق الشروط المطلوبة، بل يتسع هذا المفهوم ليتناول جانباً آخر لا يقل أهمية عن ذلك والمتمثل في عمليات التخزين لتلك المواد والمستلزمات، وتدفعها في الأوقات المناسبة لمراكز الإنتاج، مما يسمح بتخفيض تكلفة الأموال المستثمرة في المخزون إلى أقل حد ممكن دون التضحية بالشروط السابقة، فذلك أيضاً يؤثر على مستوى كفاءة وظيفة التمويل بشكل مباشر وهذا يؤثر بدوره على الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.

وهذا الفصل هو محاولة للإحاطة ببعض ما يتعلق بوظيفة التمويل وكيفية التحكم فيها من أجل تخفيض تكاليف المؤسسة، وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تتناول الموضوع من عدة جوانب، حيث يتناول المبحث الأول مفاهيم أساسية حول وظيفة التمويل، ثم يتم التطرق إلى عملية التحكم في عناصر وظيفة التمويل لتخفيض التكاليف وذلك من خلال التطرق إلى عملية التحكم في وظيفة الشراء في المبحث الثاني، ثم إلى عملية التحكم في وظيفة التخزين في المبحث الثالث.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول وظيفة التمويل

إنّ اتساع رقعة المنافسة دفع المؤسسات إلى السعي نحو الحفاظ على مركزها في السوق عن طريق تقديم منتجات ذات جودة وأسعار تنافسية، ولا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا بتخفيض التكاليف المرتبطة بالمدخلات، وهذا ما أدى إلى ظهور وظيفة التمويل كوظيفة ذات أهمية بين مختلف الوظائف، وبدأت حينئذ تستقل شيئاً فشيئاً عن وظيفتي الإنتاج والتسويق اللتان ألحقت بهما لفترة طويلة.

ولما كانت وظيفة التمويل تتضمن النشاط الهادف إلى توفير كل ما تحتاجه المؤسسة من وسائل إنتاج وبيع استهلاكية (مواد أولية وغيرها) بالكميات المطلوبة والنوعية المحددة وفي الوقت المناسب وبأقل تكلفة، وذلك من خلال مجموعتين من الأعمال المترابطة فيما بينها بحيث كل منهما يكمل الآخر والمتمثلة في الشراء والتخزين، فإنّ أيّ تقصير في تأدية هذه الوظيفة من شأنه أن يؤدي إلى خلق مشاكل كثيرة تقف حائلاً دون تقدم المؤسسة.

وفي هذا المبحث سنحاول أن نتعرف على مفهوم وظيفة التمويل والعناصر الأساسية المكونة لها والمتمثلة في وظيفتي الشراء والتخزين ثم التطرق إلى التكاليف المرتبطة بالتمويل.

المطلب الأول: ماهية التمويل

تشغل وظيفة التمويل حيزاً كبيراً في نشاط المؤسسة، ووجودها بها يعدّ أساساً لنشاطها، وذلك نظراً للدور الهام الذي تضطلع به هذه الوظيفة في رسم المسار الاقتصادي العام للمؤسسة من ناحية وما تستهلكه من مخصصات من ناحية أخرى، بحيث إذا اعتبرنا بالطبيعة أنّ هذه الوظيفة تستهلك جزءاً من موارد المؤسسة، فإنها تعد أيضاً مصدراً لخلق القيم المضافة بها، أي مصدراً هاماً لثرائها.

نحاول في هذا المطلب أن نتعرف على مفهوم التمويل وأهدافه، بعده نبيّن مكانة وظيفة التمويل بالمؤسسة بالإضافة إلى تنظيمه بها، ثم التطرق إلى الدور الاقتصادي للتمويل في المؤسسة سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي لها.

أولاً: تعريف التمويل وأهدافه

1 تعريف التمويل:

للمويل عدة تعريفات تختلف باختلاف وجهات النظر لمتاويلها، فقد عرّف بأنّ: "التمويل كمجموعة مهام وعمليات يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون، المحصّل عليها من خارج المؤسسة أساساً، بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقاً لبرامج وخطط المؤسسة"¹، وعرّف التمويل على أنه: "المسؤول على تلبية احتياجات الإنتاج، وفي بعض المؤسسات يغطي نشاط الشراء وتسيير المخزونات للمواد الأولية والبضائع، يمكن تجميعها في مصلحة مشتركة، المهم هو التحديد الجيد للمسؤوليات لكل واحدة وتحديد التناسق اللازم بينهما"².

¹ دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص. 313

² Elie Salin, Gestion des stocks-Les points clés, édition d'organisation, Paris, France, 1990, P.121

وعرفه (Bruno Fah) على أنه: "إمداد المؤسسة بما تحتاجه من مستلزمات بطريقة مضمونة واقتصادية"¹، كما عرفه (P.Colaneri) على أنه: "ينحصر موضوع التمويل في ضمان إمداد المؤسسة بمنتج(مادة) مؤهل لتأدية أي خدمة بها وذلك بالنوعية المطلوبة وفي الوقت المحدد وبأدنى تكلفة ممكنة"².

من خلال هذه التعاريف نستنتج أنّ التمويل هو مجموعة العمليات والإجراءات التي تتم بواسطتها توفير ووضع في متناول مختلف وحدات المؤسسة كل المواد والخدمات اللازمة(مواد أولية، منتجات نصف مصنعة، آلات، طاقة، لوازم الاستغلال، نقل، خدمات أخرى) لاستمرار عملياتها الإنتاجية وذلك في الوقت المناسب وبالجودة المرغوب فيها وبالكمية المطلوبة وبأقل تكلفة ممكنة وفي أحسن الظروف من حيث الخدمة وضمان التمويل. ويتعبير آخر يمكن القول بأنّ التمويل عبارة عن تخطيط وتنظيم نشاط الحصول على الموارد الضرورية لسير عملية الإنتاج بالكمية والمواصفات والمهلة المحددة وبأقل تكلفة ممكنة.

2- أهداف التمويل:

- وظيفة التمويل كأى وظيفة أخرى في المؤسسة لديها أهداف تعمل من أجل تحقيقها بغرض تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى كفاءة وفعالية، فهي تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية³:
- ضمان إمداد المؤسسة بكل ما تحتاج إليه من مختلف المدخلات بالكمية المطلوبة والجودة والسعر المناسبين ومن مصدر التمويل الملائم وهذا بأقل تكلفة؛
- البحث عن الأنواع والبدائل الجديدة من المواد وغيرها من الأساليب الفنية التي يمكن أن تستخدمها المؤسسة؛
- محاولة تخفيض رأس المال المستثمر في المخزون وبأسلوب لا يتعارض مع هامش الأمان والاعتبارات الاقتصادية الأخرى؛
- توفير الاحتياجات المختلفة بأقل التكاليف.

ثانيا: مكانة وظيفة التمويل في المؤسسة

كانت وظيفة التمويل في وقت سابق أقل اهتماما من طرف الإدارة بالمؤسسة وأقل تنظيما، فكانت الإدارة أو الجهة التي تولى إليها مسؤولية التمويل في مستويات منخفضة من الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومع زيادة أهمية هذه الوظيفة لدى المسؤولين على إدارة المؤسسة، نظرا لما تمثله من وزن في مختلف جوانب النشاط، فقد ارتفعت إلى مستويات أعلى على الهرم الإداري قد تصل إلى إلحاقها بنبابة المديرية المالية أو نبابة المديرية التقنية أو الإنتاجية وفي حالات أخرى قد تصل إلى نبابة مديريةية للتمويل⁴.

ونتيجة لازدياد حدة المنافسة بين المنتجين في كل المجالات، تغيرت النظرة إلى وظيفة التمويل من

¹ سعدون بوكوس، تنظيم التمويل وتسيير المخزونات في المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1987/1986، ص.21

² المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

³ مهملي الوزناجي، التمويل وأثره على الحالة المالية للمؤسسة، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997/1996، ص.11

⁴ داداي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص.313-314

اعتبارها نشاطا مساعدا إلى اعتبارها نشاطا مستقلا مثلها مثل الوظائف الأخرى بالمؤسسة، كونها الجهاز المؤهل للقيام بعمليات التمويل لدرايته | بالإمكانيات الداخلية والخارجية (المتوفرة في السوق)، ونشير هنا إلى أن كل وظائف المؤسسة تسعى إلى تعظيم نشاطاتها لكن وظيفة التمويل تحدد كهدف لها أمثلية مجموع الأهداف الجزئية لمختلف وظائف المؤسسة.

من خلال ما سبق تتجلى لنا الأهمية الكبرى لوجود إدارة تمويل بالمؤسسة، غير أن ذلك شيء نسبي باعتبار المكانة التي تحتلها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة تتوقف على العوامل التالية¹:

- **حجم المؤسسة**: يمكن أن تحظى وظيفة التمويل بإدارة خاصة ومستقلة بها في مؤسسة كبيرة، بينما في مؤسسة صغيرة قد تكون تابعة إلى إحدى الوظائف الأخرى بالمؤسسة.

- **نوع النشاط الممارس**: يمكن ربط وظيفة التمويل بوظيفة ثانية مثل وظيفة الإنتاج في حالة مؤسسة صناعية أو إنتاجية، بينما قد يفضل ربطها بالوظيفة التجارية في حالة مؤسسة توزيع.

- **طبيعة مركبات المادة المنتجة والمباعة**: بافتراض أن المواد الداخلة في الإنتاج قد تتعرض لتغيرات مستمرة في الأسعار مما يعطي الأولوية لإدراج مهمة شراء هذه المواد ضمن مسؤوليات الإدارة العامة.

إضافة إلى ما سبق، فإن وظيفة التمويل تحتل مكانة هامة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من حيث الصلاحيات والمسؤوليات كلما ازدادت كمية وقيمة المشتريات في المؤسسة.

ثالثا: تنظيم التمويل في المؤسسة

إن تنظيم التمويل يلعب دورا أساسيا في السير الحسن والمنضبط لعملية التمويل وضمان سير العملية الإنتاجية في المؤسسة على أكمل وجه وفي أحسن الظروف. ولقد أدت التجارب العديدة إلى ظهور طرق متنوعة لتنظيم التمويل نذكر أهمها²:

1 التنظيم حسب المهام (التنظيم الوظيفي):

يعتبر من الطرق الكلاسيكية، وتتمثل هذه الطريقة في جعل المهام الأساسية للتمويل (التخطيط، التمويل الفعلي، التخزين) منفصلة وتقوم بها هيئات مختلفة، وينتج عن ذلك أن هذا التنظيم يفترض وضع ثلاث مجموعات تهتم كل منها بمهمة معينة، بحيث تهتم المجموعة الأولى بتخطيط التمويل الذي يشمل البحث، دراسة الحاجات، التنبؤات... إلخ، بينما تهتم المجموعة الثانية بالتمويل الفعلي الذي يتمثل في إرسال الطلبية، الشراء، المتابعة... إلخ، وتهتم المجموعة الثالثة بالتخزين أي كل ما يتعلق بالاحتفاظ، تحضير المواد لاستهلاكها وتوزيعها على الورشات... إلخ. يعاب على هذه الطريقة أنها تفصل في المهام الأساسية للتمويل والتي هي في الحقيقة مترابطة ومتكاملة، فقد ينتج عن هذا الانفصال عدم الاهتمام واللامبالاة، فمثلا قد يكون صاحب التمويل

¹ مقدار كريمة، مكانة وظيفة التمويل في إطار الديناميكية الجديدة لتسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص ص. 2-3

² لحوّل سامية، مساهمة لتحسين تسيير المؤسسات الصناعية من خلال التحكم في وظيفة التمويل، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 1993، ص ص. 44-47

الفعلي مسؤولاً عن تمويل المؤسسة فقط ولا يهمله إذا كانت الورشات مزودة أم لا لأن ذلك من مهام مجموعة التخزين. ويزول هذا النقص في حالة التنظيم حسب المنتوجات.

2 التنظيم حسب المنتوجات:

يتمثل المبدأ الأساسي لهذا التنظيم في أنه تسند كل سلسلة العمليات اللازمة لتمويل منتج معين لهيئة التمويل كل منتج على حدا، وبذلك تكون هذه الطريقة قد حافظت على ارتباط المهام الأساسية للتمويل، لكن يلاحظ أن هذه الطريقة لا تصلح إلا في المؤسسات التي تنتج عدد كبير من المنتوجات.

3 التنظيم حسب مراحل الإنتاج:

يقوم هذا التنظيم على إسناد سلسلة عمليات تمويل كل مراحل الإنتاج منفصلة عن بعضها البعض لهيئة التمويل، بحيث يتميز هذا التنظيم بالتقسيم في الزمان أخذاً بعين الاعتبار مراحل التمويل.

4 التنظيم حسب استهلاك الموارد:

يقوم هذا التنظيم على نفس المبدأ الذي يقوم عليه التنظيم السابق غير أن الفرق بينهما يكمن في أن هذا التنظيم يتميز بالتقسيم في الزمان أخذاً بعين الاعتبار لمختلف مراحل الإنتاج. ففي هذه الحالة تقوم كل مجموعة بتزويد ورشات معينة لا بتزويد كل الورشات، ويمكن استعمال هذا التنظيم في المؤسسات الكبيرة.

نلاحظ إذن أنّ هناك طرق عديدة لتنظيم التمويل في المؤسسة لكن رغم تنوعها واختلافها فإنها تخضع لنفس متطلبات والتي هي متطلبات التنظيم العلمي المتمثلة في:

-التحديد الواضح للمسؤوليات؛

-الظهور الدقيق للعلاقات الرابطة بين مختلف هيئات النشاط؛

-المرونة؛

-إمكانية المراقبة في أيّ وقت وبسرعة.

المطلب الثاني: وظيفة الشراء باعتبارها عنصراً أساسياً في التمويل

غالبا ما يقع الخلط بين مصطلح الشراء ومصطلح التمويل، فالأول يعني الشراء الفعلي للمواد وما يرتبط بهذه العملية من أنشطة (إعداد المواصفات، اختيار الموردين، إجراء المفاوضات..)، أما الثاني فمعناه أوسع من ذلك حيث يتضمن -بالإضافة إلى أنشطة الشراء- أنشطة أخرى كالشحن، التخزين، استلام وفحص المواد...، وعليه فإنّ الشراء يعدّ نشاط من أنشطة التمويل، ويلعب دوراً هاماً وأساسياً في تحقيق الكفاءة الملائمة لنشاط المؤسسة من خلال قيامه بتوفير لها كل ما تحتاجه من مواد ومستلزمات في الوقت المحدد وبالجودة المناسبة وبالكمية المطلوبة وبأفضل الأسعار.

أولاً: تعريف وظيفة الشراء

تعرف وظيفة الشراء على أنها: "الوظيفة المسؤولة على الحصول على المواد والمستلزمات الضرورية لعمل المؤسسة وذلك باحترام مستوى جودة مطلوب وبكميات مناسبة وفي الآجال المرغوب فيها وبأفضل شروط

الخدمة وضمان التموين"¹. كما عرّفت على أنها: "الوظيفة المسؤولة عن توفير وتبدير احتياجات المؤسسة من المواد والتجهيزات المختلفة وفق سياسة محددة وواضحة بما يخدم النشاطات المختلفة للمؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة"². كما عرّفت أيضا على أنها: "مجموعة من الأنشطة التي تتضمن التعرف على الاحتياجات من المواد واختيار مصادر التوريد المناسبة والتفاوض للحصول على أنسب الأسعار والمتابعة لضمان التوريد في الوقت المناسب"³.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أنّ وظيفة الشراء تتضمن مجموعة من الأنشطة المرتبطة بالحصول على احتياجات المؤسسة من المواد والخدمات والمعدات اللازمة للقيام بعملياتها وإنجاز مهامها وبأفضل الشروط، كما أنها مسؤولة عن دورة هذه المواد من الوقت الذي يطلب فيه صنف معين إلى الوقت الذي يتم فيه تسليمه إلى الجهة التي تستعمله.

إنّ وظيفة الشراء تتضمن بوجه عام القيام بعدة أنشطة منها التنسيق مع الإدارات والأقسام المستخدمة لتحديد الاحتياجات الشرائية، القيام بالدراسات السوقية للمواد الهامة، الاتصال ثم التفاوض ثم اختيار الموردين، إصدار أوامر الشراء، إدارة العقود والتصدي لمشكلات التوريد ومتابعته.

من هنا يتضح أنّ هذه الوظيفة ليست مجرد طلب يصل إلى إدارة المشتريات من إحدى الإدارات الأخرى في المؤسسة لشراء صنف معين، بل إنها تنطوي على اتخاذ القرارات الخاصة بالشراء والتي يجب أن يراعى فيها ما يلي⁴:

- أن تكون القرارات قد بنيت على معلومات تتميز بالدقة والحدثة؛
- أن تكون القرارات في حدود التنظيم القائم والقدرات البشرية المتاحة؛
- أن تكون القرارات متمشية مع الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة؛
- أن تكون تلك القرارات متفقة مع مبادئ وفلسفة الإدارة؛
- أن يكون توقيت اتخاذ تلك القرارات سليما وأن يكون العائد المتوقع منها قادرا على تغطية تكاليفه.

ثانيا: أهمية وظيفة الشراء

لقد أصبحت وظيفة الشراء عاملا مهما وأساسيا في تحديد وتحقيق إستراتيجية المؤسسة، وتبيّن بما لا يدع مجالا للشك أنّ: "وظيفة الشراء هي عينا وأدنا المؤسسة"⁵. فنجاح الوظائف الأخرى للمؤسسة كالإنتاج والتسويق في أداء مهامهما يتوقف على مدى كفاءة وظيفة الشراء في توفير احتياجاتها من المواد والمستلزمات وغيرها بمستوى الجودة الذي يتفق مع متطلبات الإنتاج ورغبات الزبائن، وبالكمية التي تضمن استمرار العملية الإنتاجية

¹ Olivier Bruel, Politique d'achat et gestion des approvisionnements, Edition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2005, P.3

² هيثم الزغبى وآخرون، إدارة المواد- مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2000، ص.22

³ ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص ص 55-56

⁴ محمد الصيرفي، إدارة المواد- الشراء والتخزين بين النظرية والتطبيق الكمي، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2010، ص ص.17-18

⁵ Christian Bouvier, Audit des achats, Les éditions d'organisation, Paris, 1990, P.21

وانتظامها والوفاء بالالتزامات تجاه العملاء في المواعيد المحددة، كما يؤثر أداء وظيفة الشراء في عناصر التكلفة ومستويات الأسعار الأمر الذي يؤثر في النهاية على مدى تنافسية أسعار المنتجات والخدمات وبالتالي كمية المبيعات والأرباح.

ومن أجل إبراز أهمية وظيفة الشراء بالمؤسسات الاقتصادية نحدد العوامل التي تكشف لنا ذلك في النقاط التالية:

1 قد تصل قيمة ما تشتريه بعض المؤسسات إلى 50% من قيمة المبيعات، بمعنى آخر أنّ القيمة المضافة التي تحققها هذه المؤسسات عن طريق العمليات الإنتاجية تكون أقل من 50%، وهنا تظهر أهمية كفاءة نشاط الشراء في توفير تلك المواد والتجهيزات بالأسلوب الذي يساهم في ربحية المؤسسة. ومن هنا يمكن القول أنّ وظيفة الشراء يمكن أن تحقق قيمة مضافة للمؤسسة الصناعية خاصة، لا تقل عن تلك التي تحققها العمليات الإنتاجية لهذه المؤسسة¹.

2 تعتبر وظيفة الشراء من أهمّ الوظائف التي يمكنها الرفع من ربح المؤسسة دون أن يستلزم ذلك استثمارات مالية إضافية، بل يكفي من أجل ذلك أن نحسن الشراء فقط. والمثال التالي يبيّن أثر الرافعة (Effet de levier) الذي تتميز به وظيفة الشراء²:

رقم الأعمال :	100	100
المشتريات :	50 (اقتصاد مقدار وحدة واحدة)	49 - (2%)
مصاريف أخرى :	45	45
الربح :	5	6 + (20%)

فاقتصاد وحدة واحدة من تكلفة الشراء تؤدي إلى زيادة في الربح بنسبة 20%، فأكد أنه قلّ ما توجد استثمارات بمثل هذا المستوى من المردودية وخاصة في المدى القصير.

وباعتبار أنّ تكلفة الشراء في المؤسسات الصناعية خاصة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف الإجمالية لمبيعاتها، فإنّ كفاءة وظيفة الشراء في إدارة موارد المؤسسة تسهم في ربحيتها بشكل ملموس، ومن هنا يرى البعض أنّ وظيفة الشراء ليست مركزا للتكاليف وحسب بل هي أيضا مركزا للربح.

3 إنّ دور وظيفة الشراء هو توفير مستلزمات الإنتاج بكفاءة ومهارة، بالكميات المناسبة، والسعر المناسب، والوقت المناسب، وبالجودة المناسبة ومن مصدر التوريد المناسب، بحيث تكون جاهزة للاستخدام وفق برامج وعمليات إدارة الإنتاج في المؤسسة. الحقيقة أنّ ما يوضح أهمية وظيفة الشراء في هذه الحالة هو مقدار الصعوبات والمشاكل التي تنشأ إذا ما كان هناك قصور وضعف في توفير تلك المستلزمات وفق تلك المتطلبات، إذ يمكن أن يترتب على ذلك إضافة كبيرة على تكاليف المؤسسة وبالتالي صعوبة تحقيقها

¹ سليمان عبيدات وآخرون، إدارة الشراء والتخزين - مفهوم حديث لإدارة المواد، دار الفرقان للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 1992، ص

لأهدافها المحددة¹.

4 خذرة بعض المستلزمات وصعوبة توفرها في السوق تعطيان المزيد من الأهمية لوظيفة الشراء².

5 تتوفر لدى القائمين على أداء وظيفة الشراء في المؤسسات الصناعية معلومات واسعة عن التطورات الاقتصادية والفنية والعلمية المقبلة نظرا لكثافة العلاقات التي تربط هؤلاء بعناصر البيئة المحيطة بالمؤسسة وذلك أثناء ممارستهم لنشاطهم، الأمر الذي يجعل المؤسسة تبني سياستها المالية والإنتاجية القصيرة والطويلة الأجل على أسس صحيحة ومدروسة، قائمة على معلومات صحيحة ودقيقة³.

6 تظهر أهمية وظيفة الشراء في الحد من مبالغة الإدارات المستخدمة للمواد سواء من حيث الكمية أو المواصفات مما يزيد من التكاليف، لذا فإنّ وظيفة الشراء تستطيع أن تعيد النظر في مواصفات المواد المطلوبة واقتراح المواصفات المناسبة والأقل تكلفة، وكذلك إعادة النظر في الكميات المطلوبة التي قد تغالي الإدارات المستخدمة في تقديرها تحوطاً لما يستجد من الظروف، تحوطاً يحمل في طياته المغالاة⁴.

يتضح لنا مما تقدم مدى أهمية وظيفة الشراء وكبر الدور الذي تلعبه في المؤسسة، وجسامة المهام الملقاة على عاتق المشتري مما يتطلب منه معرفة كافية وتخصصا عميقا في ميدان الشراء، وذلك لأداء وظيفة الشراء بكفاءة عالية وتحقيق الأهداف المرجوة منها.

ثالثا: أهداف وظيفة الشراء

بصفة عامة يمكن تلخيص أهداف وظيفة الشراء بما عرف تقليديا الالتزامات الخمسة أو ما يعبر عنه في أحيان أخرى بالحقوق الخمسة للمؤسسة، وهي الحصول على احتياجات المؤسسة من المواد الأولية والمعدات بالجودة المناسبة، وبالكمية المناسبة، وبالسعر المناسب، وفي الوقت المناسب، ومن مصدر التوريد المناسب، ويضيف البعض هدفا عاما سادسا وهو الخدمة المناسبة والتي تعتبر ضرورية لتحقيق الاستغلال الأمثل للمواد. ومن الناحية العملية فإنّ الجهة المسؤولة عن الشراء يصعب عليها تحقيق هذه الأهداف في وقت واحد وبنفس المستوى من الكفاءة، حيث قد ينشأ تعارض بين بعض هذه الأهداف عند التنفيذ، لذلك فإنّ المؤسسة عادة ما تقوم بعملية موازنة بين هذه الأهداف وصولا إلى المزيج المناسب منها.

لكن قد يكون من الصعب الاعتماد على هذه الأهداف العامة في توجيه قرارات الشراء بالإضافة إلى صعوبة شرح وتحديد ماهية كلمة "مناسب"، لذلك يمكن تلخيص أهداف وظيفة الشراء كما يلي⁵:

¹ سليمان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 17.

² عمر العقيلي وقحطان العبدلي، إدارة الشراء والتخزين، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009، ص. 10.

³ سعدون بوكبوس، مرجع سبق ذكره، ص. 63.

⁴ مهدي حسن زوليف، إدارة الشراء والتخزين - مدخل حديث، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2006، ص. 13.

⁵ اعتمادا على:

- ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين المرسي، الإدارة الاستراتيجية للشراء والإمداد، مرجع سبق ذكره، ص. 66-68.

- هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 22-23.

- غانم فنجان موسى ومحمد عبد حسين، إدارة المشتريات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص. 24-25.

- 1- تزويد المؤسسة بالاحتياجات من المواد أو الخدمات بشكل يتلاءم مع متطلباتها والمحافظة على استمرارية التوريد من خلال بناء العلاقات الجيدة مع مصادر التوريد الحالية أو من خلال تطوير وسائل الاتصال مع موردين آخرين إما كبداية للحاليين أو للاعتماد عليهم في حالات الطوارئ أو لسدّ متطلبات الخطط المستقبلية.
- 2- تخفيض المبالغ المستثمرة في المخزون إلى أقل ما يمكن مع الأخذ بعين الاعتبار ضمان عدم توقف الإنتاج أو تذبذبه.
- 3- الشراء بحكمة، أي البحث المستمر عن كيفية تعظيم القيمة من وراء عملية الشراء والتي يمكن تحقيقها من خلال المزج الأمثل بين اعتبارات الجودة والخدمة والسعر في ضوء احتياجات المشتري.
- 4- إجراء الدراسات والأبحاث التي من شأنها رفع مستوى أداء وظيفة الشراء.
- 5- المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة، من خلال قيام وظيفة الشراء بدراسة وتقييم الخصائص والمواصفات باستمرار وبالتعاون مع الإدارات الأخرى التي تطلب الأصناف، بهدف التأكد من أنّ مستويات جودة الأصناف المشتراة تحقق أهداف المؤسسة ولا تؤدي إلى زيادة تكاليف الشراء.
- 6- تجنب الازدواجية والهدر والإهمال فيما يتعلق بالأنواع المختلفة من المشتريات، بحيث تكون ضمن إطار من التخطيط العملي السليم وفق الفترات المحددة.
- 7- بناء وتطوير جهاز إداري كفؤ، سياسات سليمة، إجراءات واضحة ودقيقة، وأسلوب تقييم ومراجعة لأنشطة الشراء... إلخ، كل ذلك بهدف تحسين ورفع مستوى الأداء لزيادة قدرة وظيفة الشراء على تحقيق أهدافها في المستقبل.
- 8- التمثيل المناسب الذي يعكس صورة المؤسسة من خلال التعامل مع الموردين ووكلاء الشراء الذين يمثلون مؤسسات أخرى، لما له من أثر إيجابي على كفاءة وقدرة إدارة المشتريات في الحصول على احتياجات المؤسسة خلال فترات نقص الموارد، كما يؤثر ذلك على الاتفاق بشأن المفاوضات على الأسعار والشروط الأخرى.
- 9- إذا كانت العلاقات الخارجية لوظيفة الشراء هدف يخدم المؤسسة وسمعتها في البيئة الخارجية، فإنّ تطوير وبناء إطار من العلاقات التبادلية مع الأقسام والوحدات الإدارية داخل المؤسسة (البيئة الداخلية لوظيفة الشراء) يعتبر من الأهداف الهامة والحيوية لإنجاح وتحسين مستوى الأداء في الممارسة لوظيفة الشراء، ذلك لأنّ قوة العلاقات هذه ضرورية لتسهيل ممارسة أعمال الشراء وفق الأصول السليمة في ممارسة هذا النشاط. يؤكد ما تقدم بوضوح، أنّ أهداف وظيفة الشراء يجب أن تكون جزءاً من الأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة لتحقيقها، ولذلك يجب أن لا تتعارض مع الأهداف العامة، ويتحقق ذلك من خلال النظر إلى أنّ إدارة المشتريات تمثل إحدى الإدارات التابعة للمؤسسة، وتقع عليه مسؤولية المساهمة بصورة مباشرة في تحقيق أهداف المؤسسة وتطوير إنتاجيتها باستمرار.

المطلب الثالث: وظيفة التخزين كعنصر أساسي في التمويل

لقد سبق وأن أشرنا إلى أنّ وظيفة التمويل تشمل مجموعتين من الأعمال المترابطة فيما بينها وكل منهما يكمل الآخر، إلا أنه يمكن الفصل بينهما لنحصل على وظيفة الشراء ووظيفة التخزين، فهذه الأخيرة تمثل العنصر الثاني من عناصر التمويل والتي لا تقلّ من حيث الأهمية عن وظيفة الشراء حيث تتعاون الوظيفتان في تدبير وتوفير احتياجات المؤسسة، حيث أنّ شراء المواد والمستلزمات المطلوبة لا يكفي إذا لم يتم تخزينها وحفظها بما يكفل عدم تلفها أو ضياعها، وذلك بالكيفية التي تجعل من السهل مناوئتها عند طلبها بسرعة.

أولاً: تعريف المخزون، منافعه وعيوبه

1- تعريف المخزون:

لقد تعددت التعاريف حول المخزون نذكر منها:

- "المخزون هو احتياطي منتجات في انتظار الاستهلاك"¹.

- "المخزون عبارة عن كمية متغيرة من المنتجات تزداد بالمدخلات التي يمكن أن تكون مشتريات أو كميات منتجة، وتتنقص بالمرجات التي يمكن أن تكون مبيعات أو تحويلات إلى الورشات"².

- "المخزونات تتضمن السلع المشتراة أو المصنوعة من قبل المؤسسة والموجهة للبيع أو الأداء أو الاستهلاك من أجل حاجيات الصنع أو الاستغلال"³.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص بأنّ المخزون هو مجموعة السلع والبضائع والمنتجات الوسيطة والمنتجات قيد التشغيل والأغلفة والمهمات والمواد الأولية واللوازم وقطع الغيار التي يمكن أن تتوفر في المخازن والتي تنتظر التحويل أو الاستغلال أو الاستهلاك، أي أنها قابلة لتلبية الطلب في المكان والزمان. فالمخزون إذن يشمل كل مورد غير مستغل تحتفظ به المؤسسة للاستخدام مستقبلاً أو عند الحاجة.

2- منافع المخزون:

يمكن أن يقدم المخزون العديد من المنافع للمؤسسة نذكر منها ما يلي⁴:

- تفادي مشاكل الانقطاعات في التمويل (النفاد) وبالتالي حماية الإنتاج أو البيع من التوقف.

- تحقيق وفورات اقتصادية من خلال المضاربة، أي القيام بشراء المواد أو المنتجات في الأوقات التي

¹ Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Pratique de la gestion des stocks, Edition Dunod, 7^{ème} édition, Paris, 2005, P.5

² A. Rambaux, Gestion économique des stocks, Edition Dunod, 6^{ème} édition, Paris, 2001, P.5

³ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص.104

⁴ اعتماداً على:

- محمد صالح الحناوي ومحمد ماضي توفيق، بحوث العمليات في تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص.389

- دلال صادق الجواد وحفيد ناصر القتال، بحوث العمليات، دار اليازوري للنشر والطباعة، الأردن، 2008، ص.256

- ثابت عبد الرحمن إدريس وجما الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، مرجع سبق ذكره، ص.366-367

Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Op.cit, PP.16-17-

Abdelmalek CHELIHI, La gestion des stocks, Office des publications Universitaires, Alger, 2005, - PP.25-26

- تتخفف فيها أسعارها بغرض إعادة بيعها في الأوقات التي ترتفع فيها الأسعار.
- ضمان استهلاك منتظم رغم كون عملية إنتاجه غير منتظمة.
- تحقيق وفورات اقتصادية من خلال الشراء بكميات كبيرة والحصول على خصم، أو بسبب تخفيض تكاليف الشحن والنقل والفحص والاستلام، أو بسبب خفض تكاليف إصدار أوامر الشراء.
- الحماية من مخاطر ارتفاع أسعار المواد ومستلزمات الإنتاج.
- جعل المنتجات متاحة في السوق في الوقت المناسب بما يتفق وحاجات العملاء وتحقيق السرعة في التسليم مع انخفاض تكاليف النقل والذي ينعكس كله على تحسين خدمة العملاء وزيادة المبيعات.
- مواجهة الظروف الطارئة مثل احتمالات ندرة المواد في السوق أو عدم توافرها.
- الحماية من التضخم وآثاره، وذلك في حالة ارتفاع أسعار المواد المخزنة بنسبة تفوق نسبة الفائدة الممنوحة من طرف البنوك فيكون قرار الاستثمار في المخزون قرارا حكيما.
- ضمان توفير المواد على مدار السنة وتقادي مخاطر ارتفاع أسعارها في غير مواسمها، فقد يكون إنتاج المادة الأولية موسميا بشكل يتعذر الحصول عليها في أي وقت.
- تقادي فترات الانتظار الطويلة واحتمالات النفاذ عندما تقوم المؤسسة باستيراد احتياجاتها من أماكن بعيدة.
- مراقبة مستوى التدفقات والكمية المتواجدة بالمخازن والموازنة بينهما، فهو أشبه بنظام توازني أي يلعب دور المعدل (Régulateur).

3 - عيوب المخزون:

- رغم المنافع التي يحققها المخزون إلا أنه لا يخلو من عيوب ومخاطر يمكن تلخيصها في النقاط التالية:¹
 - السرقة أو الفقد، حيث تتجم عن سرقة المخزون خسائر مادية بالغة تؤدي إلى زيادة تكاليف المؤسسة وخسائر أخرى تتمثل في نفاذ المخزون وفقدان ثقة العملاء عند ضياع مشترياتهم في المؤسسة أو أثناء نقلها.
 - زيادة تكاليف الاحتفاظ بالمخزون.
 - التقادم، حيث تصبح المواد المخزنة أو المنتجات غير ملائمة مع التغير الحاصل في نشاط المؤسسة، نتيجة تغير المحيط مثل ظهور سلع بديلة، انخفاض أسعار المواد..... الخ، وهذا يؤدي إلى تحمّل المؤسسة لتكاليف إضافية.
 - التلف وعدم الصلاحية، بحيث يحدث التلف أو عدم الصلاحية نتيجة تغير رغبات المستهلكين أو العملاء، وعدم وجود ظروف ملائمة لعملية التخزين أو طول فترة التخزين خاصة المنتجات تامة الصنع، ويعود هذا التلف لانخفاض حصة المؤسسة في السوق، وهنا أيضا تتحمل المؤسسة تكاليف إضافية.
 - تذبذب الأسعار، وهنا نشير إلى التغيرات الحاصلة في أسعار المواد أو السلع ومدى تأثيرها على نشاط

¹ عبد العزيز جميل مخيمر، إدارة المشتريات والمخازن، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1997، ص. 180.

المؤسسة، حيث تعتبر هذه التغيرات سلاح ذو حدين، فإذا كان ارتفاع الأسعار يحقق عوائد للمؤسسة نتيجة الاحتفاظ بالمخزون، فإن انخفاضها ينجم عنه أضرار وخسائر للمؤسسة.

-تجميد رأسمال، ونقصد به تجميد جزء معتبر من الأموال على شكل سلع غير مباعه، وبعض المشتريات التي تفوق احتياجات المؤسسة وهو ما يؤدي إلى تسجيل خسائر في المحاسبة والحل الوحيد هو بيعها بتخفيضات معتبرة.

-مخاطر عدم تمكن بيع بعض المنتجات مما يؤثر سلبيًا على خزينة المؤسسة¹.

من خلال ما تقدم يمكن القول أنه رغم العيوب التي تسجل على المخزون إلا أنه مقارنة مع ما يحققه من منافع فإنه يبقى دائماً ضروري ويقدم خدمة، لكن وللأسف كل شيء يكون بمقابل بما في ذلك الخدمات المقدمة من طرف المخزون والتي تكون في معظم الأحيان باهظة الثمن.

ثانياً: تعريف وظيفة التخزين وأهدافها

1 - تعريف وظيفة التخزين:

يقصد بوظيفة التخزين "تخطيط وتنظيم عمليات استلام المواد والمحافظة عليها في ظروف تخزينية مناسبة وتلبية احتياجات الإدارات المختلفة في الوقت المناسب"². وعرفت على أنها: "الوظيفة المسؤولة عن الاحتفاظ بكل أنواع المخزون وتوفير ظروف ملائمة لعملية التخزين"³. كما عرفت أيضاً بأنها مجموعة من المهام التي تهدف إلى الاحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة عليها بحالتها أو إحداث تغييرات مطلوبة لحين استخدامها مع أقل استثمار ممكن وبأقل تكلفة ممكنة، حيث يتضح من هذا التعريف ما يلي⁴:

- إنّ التخزين يعني الاحتفاظ بالمخزون لفترة زمنية معينة أي أن عملية التخزين ترتبط بعنصر الزمن.
- إنّ المحافظة على المواد بحالتها الراهنة يتطلب توفير ظروف معينة بحيث تحفظ هذه المواد من التلف.
- إنّ التخزين قد يكون بغرض إحداث تغيير في شكل المواد المخزونة أو مكوناتها.
- إنّ التخزين قد يتعلق بتوفير المواد وقت الحاجة إليها ضماناً لتدفق المواد بحيث لا يحدث توقف في العملية الإنتاجية.

2 - أهداف وظيفة التخزين:

يمكن تلخيص أهداف وظيفة التخزين على النحو التالي⁵:

¹ Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Op.cit, P.21

² هيثم الزعبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.40

³ عبد الغفار حنفي ورسمية زكريا قصي، الإدارة الحديثة في إدارة الإمداد والمخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص.147

⁴ محمد الصيرفي وبشير العلاق، التخزين السلعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2002، ص.13-14

⁵ اعتماداً على:

- عبد الغفار حنفي، إدارة الإمداد والمواد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص.203

- محمد ماضي توفيق، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص.19

- محمد الصيرفي وبشير العلاق، مرجع سبق ذكره، ص.18

- محمد حيدر صادق محيلان، إجراءات التخزين، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2002، ص.37

- فحص وتفتيش المواد طبقا للمواصفات المحددة بأوامر الشراء المصدرة لاستلامها وتخزينها في ظروف تخزينية ملائمة.
- ضمان الحفظ الجيد للمخزون، بحيث تتم عملية المناولة وصرف واستقبال المخزون بطريقة مناسبة لتجنب المؤسسة تكاليف إضافية (التلف، الضياع...).
- ضمان سير العملية الإنتاجية من خلال تزويد الأقسام المختلفة في المؤسسة باحتياجاتها من المواد والمستلزمات.
- تقليل تكلفة رأس المال المستثمر في المخزون إلى الحد الأدنى.
- مراقبة المخزون بما يكفل المحافظة على الحدود التخزينية المثلى، وكذلك لتفادي مخاطر السرقة، التبدير والتقادم .
- المساعدة في التمتع بمزايا الشراء بكميات كبيرة والحصول على خصم الكمية، بالإضافة إلى الاستفادة من فروق الأسعار حين يتم تخزين المواد بعد شرائها بأسعار منخفضة واستخدامها عند ارتفاع أسعارها.
- زيادة كفاءة وقدرة المخازن على استخدام المساحات التخزينية المتوفرة لديها والاستفادة منها، وكذا ضمان الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية.
- تخزين مخلفات الإنتاج لحين معالجتها أو التخلص منها.
- الاحتفاظ بمخزون احتياطي لمواجهة التغيرات المحيطة بالمؤسسة خاصة المواد الموسمية لتوفيرها طوال العام حسب الطلب.
- توفير المعلومات التي تمكن من حصول التنسيق والتكامل بين أنشطة الشراء والتخزين والإنتاج.
- ويبقى الهدف الرئيسي لوظيفة التخزين هو تقديم خدمة للنشاط الإنتاجي في المؤسسات الصناعية وكذا المؤسسات التجارية، بالإضافة إلى تأثيرها الكبير في النشاط التسويقي لأنها تقوم باستلام السلع النهائية وتحافظ عليها إلى حين الحاجة إليها. لذلك نجد أنّ هذه الوظيفة تكتسي أهمية قصوى باعتبارها حلقة وصل بين مختلف وظائف المؤسسة.

ثالثا: أهمية وظيفة التخزين

تعتبر وظيفة التخزين من الوظائف الحيوية لجميع المؤسسات على اختلاف طبيعتها نشاطها، فهي أشبه بنظام توازني يوازن بين حركة تدفق المواد والمنتجات من المحيط إلى داخل المؤسسة ومن هذه الأخيرة إلى المحيط، حيث تراقب مستوى التدفقات والكمية المتواجدة بالمخازن، فإذا وجد أنّ هذا المستوى انخفض إلى ما دون المستوى المطلوب فإنها تعمل على تزويده بالكميات اللازمة. كما أنّ وظيفة التخزين تقوم بخلق المنفعة الزمنية للمواد والمنتجات من خلال الاحتفاظ بها في فترة يقلّ الطلب عليها إلى فترة يزيد فيها الطلب عليها، هذا بالإضافة إلى مساهمتها في تحقيق الوفورات الاقتصادية الناتجة عن الشراء. فأصبحت أهميتها لا تتمثل فقط في حماية وحفظ المواد أو المنتجات بل تمتد إلى رفع كفاءة الأموال المستثمرة في المخزون وضمان تدفق العمليات الإنتاجية والوفاء بطلبات الزبائن ومن ثم دعم المركز التنافسي للمؤسسة في السوق.

تتجلى أهمية وظيفة التخزين بالمؤسسة من خلال الآتي¹:

- تعد المواد والتجهيزات المختلفة الموجودة داخل المخازن أموالاً مستثمرة، وتمثل أموالاً مجمدة وتكلف المؤسسة أموالاً إضافية للمحافظة عليها، ومن هنا ندرك قيمة الوفورات التي يمكن أن تحققها الإدارة الجيدة للمخازن، والتكاليف الباهظة التي قد تتحملها المؤسسة في حالة فشل إدارة المخازن.
- إن تنوع متطلبات الإنتاج للمواد المختلفة، يؤدي إلى ضرورة إيجاد مكان ملائم للمحافظة على هذه المواد لحين الحاجة إليها وتزويد الإنتاج بها في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة.
- الاحتفاظ بالمنتجات التامة للمؤسسة في ظروف تخزينية مناسبة لحين حاجة الأسواق لها وبيعها.
- إن بعض المواد تحتاج إلى التخزين لفترة معينة قبل استخدامها في عمليات الإنتاج، كتخزين التبغ والخشب حتى يكتسب شروط الاستخدام في العملية الإنتاجية (وهو ما يعرف بزيادة الصلاحية حيث تتشابه وظيفة التخزين هنا مع وظيفة الإنتاج).

بناء على ما سبق يمكن القول أنّ وظيفة التخزين تعتبر من الوظائف الأساسية في المؤسسات بمختلف أنواعها خاصة الصناعية منها، حيث لا يمكن الاستغناء عنها لأنها من وظائف الإدارة الحديثة وليست مجرد وظيفة خدمات فقط، فعملياً يلاحظ أنه تستطيع المؤسسات ذات الطابع الصناعي أن تستغني عن تخزين منتجاتها الجاهزة عندما تتمكن من تحقيق التطابق بين الإنتاج والتسليم الفوري للمنتجات حال إنتاجها، وخصوصاً عندما يتم الإنتاج طبقاً لطلب مسبق من الزبائن، لكن ما يتم التأكيد عليه هو عدم قدرة هذه المؤسسات على الاستغناء عن تخزين المواد ومستلزمات الإنتاج، ذلك أنه قد يعجز الموردون عن توفير الكميات المطلوبة في الوقت المناسب، فالذين يؤيدون فكرة التخلي عن وظيفة التخزين يعللون نظرتهم بتخفيض تكاليف الحفظ والتخزين أما الذين يرون عكس ذلك فإنهم يحذرون تحمل التكاليف وأعباء وجود المخزون عن الوقوع في انقطاعه، خصوصاً عند عدم استقرار الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الرابع: التكاليف المرتبطة بالتمويل

حتى يتحقق تمويل المؤسسة بما تحتاجه من مواد ومستلزمات وغيرها، فإنها تتحمل تكاليف مرتبطة بهذه العملية انطلاقاً من بحثها عن مصادر التوريد حتى وصول هذه الحاجة إلى المراكز الطالبة لها، فتكلفة التمويل هي في النهاية عملية موازنة بين عدد من عناصر التكاليف التي تتعلق بكل من عمليتي الشراء والتخزين بحيث تتحمل المؤسسة في النهاية أقل تكلفة إجمالية ممكنة، لذلك فإن معالجة هذه المشكلة يتطلب أولاً وقبل كل شيء فهماً لعناصر التكلفة الفرعية التي تتكون منها التكلفة الإجمالية للتمويل والغرض من كل عنصر وأثره على التكلفة الإجمالية وعلاقته بها.

بصفة عامة يمكن تقسيم تكاليف التمويل إلى تكاليف الشراء وتكاليف التخزين.

¹ هيثم الزغيبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42

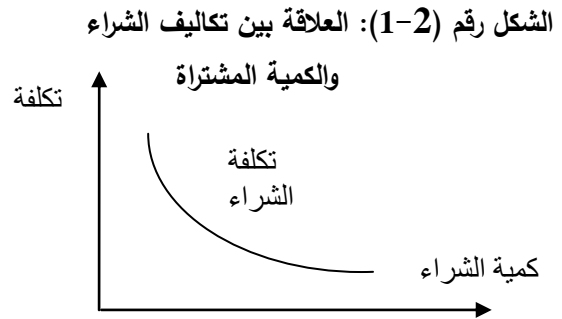
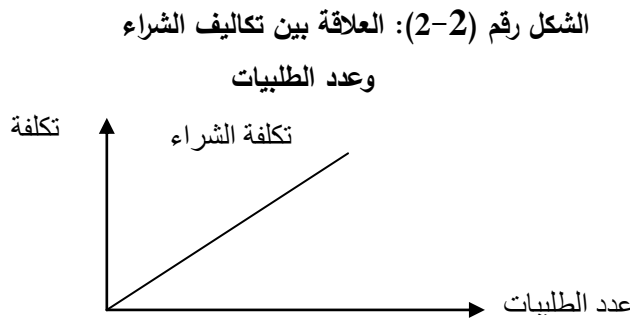
أولاً: تكاليف الشراء

تشمل تكاليف الشراء مجموع التكاليف التي تنفقها الإدارات المختلفة في المؤسسة على الصفقات التي تعقدها مع الموردين من وقت الشعور بالحاجة لكل صفقة إلى وقت وصولها والتأكد من مطابقتها للشروط المتعاقد على أساسها-خارج ثمن الشراء-. وتتمثل هذه التكلفة في تكاليف إعداد وإصدار أمر الشراء أو ما يعرف بتكلفة إصدار الطلبية والأعمال الكتابية والإدارية المرتبطة بهذه الطلبية، ومن أمثلة هذه التكاليف يمكن أن نذكر ما يلي:

- رواتب الموظفين القائمين بعملية الشراء
- مصاريف التحضير والمتابعة وإصدار الطلبيات
- مصاريف اللوازم الكتابية كالنماذج
- تكاليف الاتصالات(بريد، هاتف، فاكس...)
- مصاريف استلام الطلبية كالنقل، التأمين، الرسوم الجمركية...
- المصاريف المختلفة الأخرى والتي غالباً ما تتعلق بالاهتلاكات(معدات المكتب، المباني، وسائل النقل...)، الصيانة، الكهرباء والغاز...

يلاحظ أنّ هذه التكاليف ليست مرتبطة بالكمية المشتراة ولكنها تتأثر أساساً بعدد أوامر الشراء التي يتم إصدارها(عدد الطلبيات) خلال فترة زمنية معيّنة. مع ملاحظة أنّ تكاليف الشراء التي يجب أخذه بعين الاعتبار هي تكاليف كل طلبية متكررة لأنّ تكاليف الشراء الخاصة بالطلبية الأولى لا يمكن تقاؤها على الإطلاق(حيث تمثل الجزء الثابت من تكلفة الشراء)، أما بالنسبة لتكاليف الطلبيات التالية فإنه يمكن خفضها أو زيادتها بتغيير عدد مرات الطلب¹.

هذا ويلاحظ أنّ تكاليف الشراء تتناسب عكسياً مع كميات الشراء وطردياً مع عدد الطلبيات، أي أنّ تكاليف الشراء تنخفض مع زيادة كميات الشراء نظراً لقلّة عدد مرات الشراء، بينما ترتفع بزيادة عدد الطلبيات نظراً لانخفاض كميات الشراء. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكلين التاليين:



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على محمد الصيرفي، إدارة المواد- الشراء والتخزين بين النظرية والتطبيق الكمي، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص.98

¹ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص.98

من خلال ما تقدم نلاحظ أنه لتخفيض تكاليف الشراء لابد من تقليل عدد الطلبيات أي الشراء بكميات كبيرة.

ثانياً: تكاليف التخزين

يقصد بها جميع المبالغ والمصروفات الخاصة بحفظ المواد والسلع المخزونة منذ وصولها إلى المخازن حتى القيام بعملية صرفها¹. وتشكل هذه التكاليف جزءاً لا يستهان به من تكاليف التمويل حيث تؤثر بدرجة كبيرة على تكلفة الإنتاج من ناحية وعلى هيكل التكاليف الكلية وربحية المؤسسة ككل.

1 تكلفة الاحتفاظ بالمخزون:

المقصود بتكلفة الاحتفاظ بالمخزون تلك الكلف التي تتعلق بالمفردات المادية المخزونة في المخازن²، حيث أنّ هذه التكاليف ملازمة لوجود المخزون وتحتوي على فئتين محددتين من المصاريف هما الأعباء المالية وأعباء التخزين³:

أ +الأعباء المالية: تتمثل أساساً في الفائدة على المبالغ المستثمرة في المخزون في حالة الاقتراض من المؤسسات المالية، أو في تجميد جزء من رأس مال المؤسسة لتمويل المخزونات.

ب - أعباء التخزين: فتتكون من العناصر الأساسية التالية:

- . تكاليف التشغيل للمخازن (أجور عمال المخازن، صيانة المخازن والتجهيزات والآلات، الطاقة، الإنارة، التدفئة...)
- . اهتلاك أو إيجار المخازن؛
- . اهتلاك تجهيزات المخازن وآلات المناولة؛
- . التأمينات؛
- . تكاليف تدني قيمة المخزون (التلف، التبخر، التبخير، السرقة، التقادم...)
- . تكاليف النقل ما بين المخازن؛
- . تكاليف الإعلام الآلي ومحاسبة المواد.

غالباً ما يتم احتساب هذه التكاليف على أساس نسبة مئوية من قيمة متوسط المخزون أو قيمة مطلقة تمثل تكلفة تخزين الوحدة في السنة. حيث تتراوح هذه النسبة بين 10% - 34% بمتوسط يبلغ 20% تقريباً⁴، فهي نسبة مرتفعة لا يمكن إغفالها أو الاستهانة بها.

إنّ تكلفة الاحتفاظ بالمخزون تتناسب طردياً مع الكمية المشتراة وعكسياً مع عدد الطلبيات، بمعنى أنه كلما زادت الكمية المشتراة (زيادة الكمية المحتفظ بها في المخزون) كلما زادت تكلفة الاحتفاظ بالمخزون، لكن هذه الأخيرة تتخفف بازدياد عدد الطلبيات، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

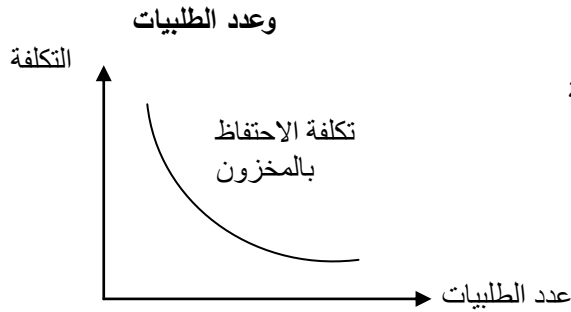
¹ هيثم الزعبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.181

² العلي عبد الستار محمد، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2006، ص.79

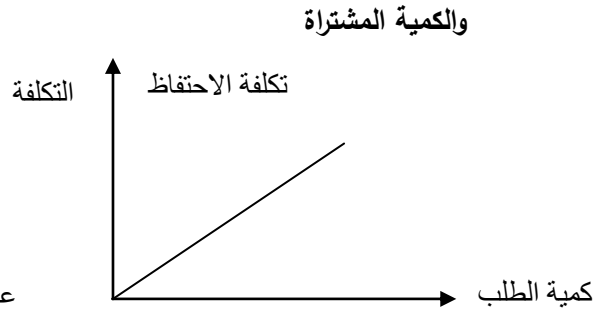
³ Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Op.cit, P.24

⁴ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص.102

الشكل رقم (2-4): العلاقة بين تكلفة الاحتفاظ بالمخزون



الشكل رقم (2-3): العلاقة بين تكلفة الاحتفاظ بالمخزون



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على محمد الصيرفي، إدارة المواد- الشراء والتخزين بين النظرية والتطبيق الكمي، دار فنديل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص.99

من خلال ما تقدم نلاحظ أنه لتخفيض تكاليف التخزين لابد من الشراء بكميات قليلة ومنه زيادة عدد أوامر الإصدار، فهناك اتجاه عكسي في سلوك عناصر التكاليف بين تكاليف الشراء وتكاليف الاحتفاظ بالمخزون. حيث أنّ سلوك تكاليف الشراء يحدّ الاتجاه نحو زيادة كمية الشراء في أمر الشراء الواحد حتى يقل عدد مرات الشراء ومن ثم تتخفّف تكلفة الشراء، أما سلوك تكاليف التخزين فهو يحدّ الاتجاه نحو تخفيض كمية الشراء في أمر الشراء الواحد حتى تقلّ تكلفة التخزين، وبذلك فإنّ كل من تكلفة الشراء وتكلفة التخزين تسهم في تحديد الحجم الأمثل لكمية الشراء في أمر الشراء الواحد وهو ما يعرف بالكمية الاقتصادية للطلبية. (سيتمّ تفصيلها في المبحث الثالث من هذا الفصل).

2 تكلفة نفاذ المخزون:

هي التكاليف التي تنشأ عن عدم توافر السلع والمواد في حالة الطلب عليها، ومن أمثلة هذه التكاليف تعطل الآلات أو استخدام مادة بديلة أعلى في التكلفة أو تكاليف إعداد الآلات لإنتاج منتج آخر أو التكاليف الناتجة من انخفاض المبيعات¹. وتقسّم هذه التكلفة إلى تكلفة نفاذ داخلية أي تكلفة العجز الداخلي وهي تكاليف تتحملها المؤسسة نتيجة انقطاع عمليات الإنتاج، وأخرى خارجية متمثلة في الربح غير المحقق وتكلفة المبيعات المفقودة حيث تفقد المؤسسة جانب من الأرباح كان من الممكن تحقيقه إذا ما احتفظت بالكمية المناسبة من المخزون والتي يطلق عليه بتكلفة الفرصة البديلة².

والواقع أنّ التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة نفاذ المخزون لا تقتصر فقط على مقدار الخسائر التي تتحملها نتيجة لفقد الأرباح المنتظرة، ولكنها تشمل أيضا التعويضات التي تضطر إلى دفعها لعملائها نتيجة لتأخيرها في تسليم المنتجات في التواريخ المتعاقد عليها، وهذا ما يؤدي بدوره إلى تحطّم شهرتها بين عملائها وهذا الأمر لا يقدر بثمن، أضف إلى ذلك أنّ العميل إذا جذبته منتج آخر فقلّمًا يعود للتعامل مع المنتج الأول مرة أخرى (تكلفة النفور)، لذلك وتفاديا لهذه النتائج فإنّ الكثير من المؤسسات تضطر إلى شراء المنتجات من

¹ سليمان محمد مرجان، بحوث العمليات، دار الكتب الوطنية، ط1، بنغازي، ليبيا، 2002، ص.221

² عفيف شريف عبد الله وعطية محمد عطية، إدارة العمليات الإنتاجية، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 1990، ص.129

المؤسسات المنافسة وتوريدها لعملائها بأسعار شرائها حتى لا تدفعهم إلى التعامل مع منافسيها¹. إن تكلفة نفاذ المخزون تعتبر من الظواهر المكلفة للغاية ومن أكثر الكلف تعقيدا وأصعبها تحديدا، لاحتوائها على حالة عدم التأكد بخصوص أثر إجراءات عدم الرضا لدى الزبائن على حجم الطلب المستقبلي². لكن وعلى الرغم من صعوبة قياس مثل هذا النوع من التكاليف مباشرة فإن أغلب المؤسسات تلجأ إلى طرق وأساليب معينة كقياس الخسائر الناجمة عن فقدان عدد من المستهلكين أو فقدان جزء من دخل المبيعات الناجم عن نفاذ المخزون.

3 تكلفة تراكم المخزون:

وهنا ينبغي التفرقة بين نوعين من المخزون، نوع بطبيعته لا يمكن استخدامه بعد انقضاء مدة معينة على تخزينه، وهنا تحسب تكلفة تراكم المخزون بالنسبة له على أساس الفرق بين تكلفة العناصر الأصلية بما في ذلك تكلفة الشراء وتكلفة التخزين وبين القيمة التي يمكن بيعه بها إن أمكن التخلص منه. ونوع آخر يمكن استعماله بعد مدة معينة من التخزين وهنا يكتفي في الحساب بقياس تكلفة التخزين³.

4 تكلفة الشحن أو الإرسال:

تحتوي هذه التكاليف على أعباء تجهيز الطلبات، التعبئة والتغليف، شحن الطلبات، النقل، الأجور ومصاريف مصلحة الشحن، فلا بد من تحقيق الأمثلية على مستوى تسليم السلع والمنتجات مما يؤدي إلى تقليل مخاطر تلف هذه المنتجات وبالتالي تقليل الخسائر غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة، لأن وصول السلع إلى العملاء في شكل غير صالح للاستخدام أو في أغلفة غير مناسبة أو غير محكمة يقلل من درجة رضاهم وبالتالي يؤثر على حجم المبيعات.

المبحث الثاني: عملية التحكم في وظيفة الشراء لتخفيض التكاليف

إن السياسات السليمة والقرارات الرشيدة في نشاط الشراء تعتبر ذات تأثير مباشر على ربحية المؤسسات الاقتصادية، وعليه فإن وظيفة الشراء أصبحت أكثر من مجرد القيام بالجانب الإجرائي فيه، فهي اليوم وظيفة اقتصادية وفنية وتجارية تحكمها مجموعة من السياسات والمبادئ والأهداف تسخر جميعها في خدمة أهداف المؤسسات والنشاطات الأخرى فيها. لذلك فإن إتمام عملية الشراء بشكل سليم يعادل من حيث الأهمية سلامة عملية البيع أو الإنتاج، وأن تحسن الشراء أهم أحيانا من أن تحسن الإنتاج⁴. أي أنه لا يمكن لإدارة الإنتاج تحقيق برامجها وأهدافها دون أن تحقق عملية الشراء بالكفاءة المناسبة وكذلك الشأن بالنسبة لإدارة التسويق. فقد أصبح الشراء الجيد ضرورة لتحقيق الربح بحيث يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإجمالية للمشتريات من 5% إلى 10%⁵، ويمكن لمس هذا الوفر عندما تتحصل على أرقام المشتريات في المؤسسات الكبيرة حيث تصل إلى

¹ عادل حسن، التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1988، ص.292

² العلي عبد الستار محمد، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل فني، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2000، ص.386

³ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص.110

⁴ Henry Fayol, Administration industrielle et générale, ENAG éditions, 1990, P.6

⁵ صلاح الشنواني، الأصول العلمية للشراء والتخزين، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص.20

مبالغ ضخمة، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض تكاليف التمويل ومن خلالها تخفيض تكاليف المؤسسة ككل. ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى بيان الأصول العلمية للشراء التي يجب على المؤسسة أن تعتمدها وتأخذها في الحسبان مجتمعة قبل اتخاذ قرار الشراء، بعدها عرض سياسات الشراء ثم إجراءاته.

المطلب الأول: الأصول العلمية للشراء

إنّ الأصول العلمية للشراء تتمثل في تلك الأسس العلمية لأنشطة وظيفية الشراء، بحيث أنّ قرار توفير احتياجات المؤسسة من المواد والمستلزمات المختلفة يغطي مجموعة أركان أساسية هي: الجودة المناسبة، السعر المناسب، الكمية المناسبة، الشراء في الوقت المناسب ومن المصدر المناسب، إذ لا بد أن تتكامل هذه الأركان وتتفاعل مع بعضها البعض ومن الخطأ الفصل بينها عند اتخاذ قرار الشراء.

أولاً: الشراء بالجودة المناسبة

1 تعريف الجودة المناسبة:

عرّفت بأنها: "الدرجة التي يشبع بها منتج معين حاجات هذا المنتج في حدود اقتصادية معيّنة"¹. كما عرّفت بأنها: "مدى ملائمة المادة للقيام بالوظيفة التي اشترت من أجلها"². وتوصف الجودة بأنها مناسبة إذا كانت تناسب احتياجات المؤسسة وتتماشى مع إمكانياتها ومع ظروفها واتجاهات السوق فليس من الضروري أن تكون أعلى جودة بل يمكن أن تكون الجودة المنخفضة هي التي تناسب احتياجات المؤسسة³. فالجودة المناسبة إذن هي القيمة الاستعمالية، أو بتعبير آخر الجودة المناسبة للحاجة أو للعملية، وقد تكون الجودة الأعلى أو المتوسطة أو المنخفضة طبقاً لظروف استخدامها.

إنّ الجودة المناسبة تقتضي الأخذ في الحسبان ثلاثة اعتبارات أساسية وهي مدى الملائمة والتوافر والتكلفة:

-**الملاءمة:** مدى قدرة المواد على تحقيق الإشباع أو الغرض الذي اشترت من أجله، فالجودة المناسبة تعني أحسن جودة لغرض معيّن.

-**التوافر:** أن تكون المواد متوافرة بسرعة وبطريقة اقتصادية وبكميات كافية لسد الاحتياجات المستمرة ويمكن الحصول عليها في وقت معقول ويفضل من مصادر متعددة، فإذا لم تتوفر جميع هذه العناصر فإنّ "مناسبة" الجودة تصبح محل شك.

-**التكلفة:** أي تكون تكلفة المواد أقل ما يمكن - دون التضحية بالاعتبارين السابقين - وليس المقصود السعر

الأقل، حيث تشمل التكلفة عناصر أخرى بالإضافة إلى السعر مثل مصاريف الشراء، النقل، التخزين،

الاستلام والفحص، كذلك يجب النظر إلى التكلفة الإجمالية للصنع المترتبة على استخدام جودة معيّنة⁴.

¹ هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 58.

² محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 133.

³ صديق محمد عفيفي، مرجع سبق ذكره، ص. 112.

⁴ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 115-117.

2 طرق تحديد الجودة:

هناك عدة طرق يمكن أن يستخدمها المشتري في تحديد (وصف) الجودة أو التعبير عنها، نذكر منها¹:

- الاسم التجاري أو العلامات التجارية (الماركات المسجلة) والرتب التجارية.
- المواصفات الفنية عن طريق: وصف الخصائص الطبيعية والكيميائية، طريقة الأداء والغرض الذي تستخدم فيه المادة، الرسومات الهندسية.
- العينات.

3 الرقابة على الجودة:

إنّ الهدف الأساسي للرقابة على الجودة أن يضمن المشتري قيام البائع بتوريد المواد بما يتفق مع الجودة المطلوبة، وغالبا ما يزيد اهتمام المشتري بعامل الرقابة على الجودة خاصة عند التعامل مع الموردين الجدد. ومن الأسباب الأخرى التي تقتضي القيام بعملية الرقابة على الجودة أنّ الكثير من طرائق الإنتاج وتصميمات السلع والمواد لا تستقر على حالة واحدة، ولذلك فمن المحتمل جدا أن يقوم المورد بتعديل خطط الإنتاج لديه أو مستويات الجودة التي يسير عليها سواء كان ذلك برغبته أو بسبب ظروف خارجية، وبالتالي تتأثر مستويات جودة المواد والسلع، وهذا ما يؤدي إلى التأثير على جودة المنتجات التي يستلمها المشتري، لذلك نجد هذا الأخير يهتم كثيرا بعامل الرقابة على الجودة من خلال التركيز على عمليتي فحص وتفقيش المواد عند الاستلام².

ثانيا: الشراء بالكمية المناسبة

يعتبر قرار الشراء بالكمية المناسبة من القرارات المهمة والصعبة التي تتخذها إدارة الشراء ذلك لأنّ الشراء بكميات أكبر من الاحتياجات يعني تجميد وتعطيل رأس المال المستثمر بالإضافة إلى تعرض المواد لمخاطر التلف والنقادم وخطورة انخفاض الأسعار، وقد يؤدي الشراء بكميات أقل من اللازم إلى خطر توقف أو تذبذب الإنتاج بالإضافة إلى زيادة تكاليف الشحن والنقل وكذلك عدم الاستفادة من خصم الكمية. ولهذا كله لابد من التحديد الدقيق لكمية الشراء المناسبة.

1 - تعريف الكمية المناسبة:

يمكن تعريف كمية الشراء المناسبة بأنها الكمية التي تفي باحتياجات العمل والإنتاج داخل المؤسسة، بحيث لا تزيد عن اللازم فيترتب على ذلك بعض الأعباء وتكلفة مالية، أو تقل عن اللازم فتعطل برامج العمل والإنتاج، وتصبح المؤسسة غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها³. كما يقصد بها الكمية التي يكون إجمالي تكاليف الشراء مضافا إليها تكاليف التخزين عند حدها الأدنى، أو هي الكمية التي تقوم إدارة المواد بتحديد وإصدارها والحصول عليها لضمان استمرار العملية الإنتاجية على أن يتم شرائها بطريقة اقتصادية، أو هي الكمية التي

¹ صديق محمد عفيفي، مرجع سبق ذكره، ص. 124.

² هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 63.

³ عمر العقيلي وقحطان العبدلي، مرجع سبق ذكره، ص. 139.

تتعادل عندها تكاليف الشراء مع تكاليف التخزين وتكون التكلفة الإجمالية عند حدها الأدنى¹. وتسمى أيضا بالكمية الاقتصادية.

2 -العوامل المؤثرة في تحديد كمية الشراء المناسبة:

يمكن تصنيفها إلى عوامل خارجية وعوامل خارجية²:

2-1-العوامل الخارجية: تتمثل في الآتي:

- **اتجاهات الأسعار:** إنّ للأسعار السائدة في الأسواق تأثيرا دائما على كمية الشراء المناسبة، فإذا دلت دراسات السوق على أنّ هناك اتجاها مستمرا لارتفاع الأسعار فمن المناسب أن تكون كميات الشراء كبيرة، تكفي لسد الاحتياجات المستقبلية وتحمي المؤسسة من خطر ارتفاع الأسعار آخذين بعين الاعتبار عند الشراء تكلفة التخزين المتوقعة، أما إذا كانت اتجاهات الأسعار تميل إلى الانخفاض فإنه ينبغي تخفيض كمية الشراء للاستفادة من انخفاض الأسعار مستقبلا آخذين بعين الاعتبار ضمان توافر المواد والأصناف المطلوبة في الأسواق.

- **عوامل العرض والطلب:** إنّ توفر المواد في الأسواق بانتظام مع ثبات الطلب عليها يشجع المؤسسة على الشراء بكميات معتدلة، أما احتمالات الندرة أو اختفاء المواد من الأسواق فقد يؤدي بالمؤسسة إلى زيادة كميات الشراء لضمان استمرار عمليات الإنتاج وحتى يتم توفير مصادر أخرى بديلة.

- **توافر الأصناف البديلة:** إنّ نقص أو اختفاء بعض المواد من الأسواق يؤدي إلى الاتجاه الفوري للأصناف البديلة، فتوافر هذه الأخيرة يوفر للمؤسسة نوعا من الأمان والاطمئنان بالشراء بكميات معتدلة ومعقولة وبلا خوف من خطر توقف عمليات الإنتاج، كما أنه لا يضطرها للشراء بكميات كبيرة وبأسعار مرتفعة خوفا من اختفاء المواد الأصلية والبديلة معا في الأسواق.

2-2-العوامل الداخلية: تتمثل في ما يلي:

-السياسة الشرائية والتخزينية للمؤسسة.

-معدل استخدام المواد.

-القدرة المالية للمؤسسة.

-طبيعة المواد وما تحتاجه من استعدادات للتخزين.

-الوقت الذي يستغرقه إرسال طلب الشراء واستلام المواد.

-الميزانية التقديرية للمشتريات أي حجم المبالغ النقدية المخصصة لعمليات الشراء.

¹ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 139

² اعتمادا على :

-هيثم الزعبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 64-66

-عمر العقيلي وقحطان العبدلي، مرجع سبق ذكره، ص. 140-142

-سليمان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 140-142

-محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 139

3 - تحديد الكمية المناسبة:

تعرف بالحجم الاقتصادي للطلبية (أو الكمية الاقتصادية أو كمية الطلب المثلى). يعتبر تحديد هذه الكمية من المشاكل الرئيسية التي تواجه إدارة المشتريات في المؤسسات المختلفة، حيث تتداخل فيها الكثير من العوامل الداخلية والخارجية كما سبق ذكرها، إلا أن التركيز على تحديد الحجم الاقتصادي للطلبية تبرز أهميته بسبب ارتفاع تكاليف المشتريات في المؤسسات الصناعية وبالتالي تأثيرها على ربحية المؤسسة. يقصد بالحجم الاقتصادي للطلبية الحجم الذي تتعادل عنده تكاليف الشراء مع تكاليف التخزين، وتحدد كمية الشراء المناسبة بتحديد الحجم الاقتصادي للطلبية الذي يؤدي بدوره إلى تقليل التكلفة الإجمالية للشراء لأدنى حد ممكن، ويساعد على تحديد عدد مرات الشراء للمواد (عدد الطلبيات)، وعادة يوجد نظامان أساسان يستخدمان لطلب المواد أو شراء الاحتياجات من المواد وهما¹:

- نظام الكمية الثابتة: ويستند إلى تقديم طلبات الشراء بكميات ثابتة وفترات متباينة (غير محددة) تحدد وفقا لمعدلات استخدام المواد.

- نظام الفترة الثابتة: ويستند إلى تقديم طلبات الشراء بفترات ثابتة وبكميات متباينة (غير محددة) وحسب معدلات الاستخدام للمواد.

سيتم تفصيل طريقة حساب الحجم الاقتصادي للطلبية عند التطرق إلى بعض نماذج تسيير

المخزون (المطلب الخامس من المبحث الثالث).

ثالثا: الشراء بالسعر المناسب

تنتظر إدارة المؤسسة من وظيفة الشراء الحصول على المواد والتجهيزات بأحسن الأسعار لأنها ذات علاقة مباشرة بالتكاليف التي ستؤثر في النهاية على ربحية المؤسسة، فالسعر المنخفض يعطي لهذه الأخيرة فرصة عرض منتجاتها بأسعار أقل وبالتالي الحصول على قدرة تنافسية مهمة ويمكنها من الحصول على هوامش ربحية إضافية، لكن لا يجب أن يحتل السعر الصدارة في قرارات الشراء، لأن السعر المنخفض قد يكون مرتبطا بجودة منخفضة أو غير ملائمة للاستخدامات المختلفة، وقد يكون مرتبطا بمواعيد التسليم غير المناسبة. لذلك فإنه لا يجب أن يؤدي بإدارة الشراء إلى المغالاة في طلب السعر المنخفض، ولهذا يستعمل مصطلح السعر المناسب وليس السعر الأدنى.

1 - تعريف السعر المناسب:

يقصد بالسعر المناسب ذلك السعر الذي تستطيع المؤسسة المشتريته دفعه بحيث تكون جدوى النفع أكثر من التكلفة². وعرف بأنه السعر العادل الذي يحقق رضا الطرفين ويضمن توطيد العلاقات بينهما³. كما عرف بأنه ذلك السعر الذي تستطيع المؤسسة المشتريته دفعه بحيث تكون المنفعة المرجوة منه أو المترتبة على شراء

¹ هيثم الزعبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 66

² غانم فنجان ومحمد عبد حسين، مرجع سبق ذكره، ص. 158

³ ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، مرجع سبق ذكره، ص. 239

المواد أو السلع أفضل وأكثر من التكلفة¹. وهنا يتضح أنّ العبرة ليست بكون السعر منخفض وإنما العبرة بالمنفعة مقارنة مع السعر والتكلفة.

2- العوامل المؤثرة في السعر:

هناك عدة عوامل يمكن أن تؤثر في تحديد السعر نذكر منها ما يلي²:

-**الجودة:** وتعتبر من العوامل الأساسية لتحديد السعر الذي يعرضه المورد، حيث أنّ تحديد المواصفات يعتبر الشرط الأول في تحديد السعر، فطلب جودة عالية يتطلب ارتفاع في الأسعار، كما أنّ التحديد الناقص للمواصفات يسبب مشاكل في التفاوض على السعر.

-**الخدمة:** وهي العمل الثاني الذي يجب الأخذ به عند دراسة الأسعار المقترحة، ومن بين مظاهرها، التسليم في المواعيد، تقديم المساعدات الفنية عند الضرورة. وفي كثير من الأحيان يستدعي التضحية بالسعر من أجل خدمات أحسن، لأنّ عدم تسليم المادة وفق جداول الإنتاج قد يؤدي إلى توقف خط الإنتاج وبالتالي ارتفاع النفقات أكثر من الوفورات التي يمكن الحصول عليها من انخفاض السعر.

-**المنافسة:** تعتبر من الاعتبارات الهامة التي تؤثر بشكل فعال على السعر، حيث أنّ الاقتصاديون يفرقون بين ثلاثة أنواع من المنافسة: المنافسة الكاملة، الاحتكار والمنافسة غير الكاملة (وهي الحالة الوحيدة التي يمكن أن يكون للمشتري فيها قدرا من إمكانية التحكم في أسعار مشترياته).

-**تكلفة البائع:** إنّ تكلفة البائع هي الحد الأدنى الذي يمكن أن يدفعه المشتري، لهذا فمن متطلبات وظيفة الشراء تقدير نفقات البائع- بالرغم من أنّ ذلك ليس في متناولها-، إلا أنّ الدراسة الجدية لكل العروض قد تعطي فكرة وقد تسمح حتى باكتشاف الموردين الذين يعرضون أسعارا غير حقيقية ثم لا يستطيعون بعد ذلك الوفاء بالتزاماتهم.

-**الخصومات:** تؤثر كذلك الخصومات التي يمنحها المورد على السعر، وسواء تعلق الأمر بخصم تعجيل الدفع (الخصم النقدي) أو خصم الكمية أو الخصم التجاري.

-**أنواع المشتريات:** إنّ مستويات الأسعار تتغير حسب طبيعة السلع والمواد المشتراة (مواد أساسية للعمليات الإنتاجية، منتجات نمطية، المنتجات ذات القيمة البسيطة والمنتجات الخاصة).

3 سياسة السعر:

تقوم سياسة السعر السليمة على أساسين هما³:

الأول: إنّ السعر يعتبر عاملا مهما في تنفيذ عملية الشراء المناسبة، وذلك لكون المهمة الرئيسية لإدارة الشراء

¹ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 175.

² اعتمادا على:

- ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، مرجع سبق ذكره، ص. 239- 250

- محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 183-186

- سليمان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 175- 176

³ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 175.

هي تقوية المركز التنافسي للمؤسسة، والعنصر الأساسي في هذه التقوية هو تخفيض تكلفة المواد المشتراة والجزء الرئيسي من تخفيض هذه التكلفة هو أن يتم الشراء بأفضل وأنسب الأسعار.

الثاني: إنَّ السعر بحد ذاته يعتبر من العوامل الرئيسية المؤثرة في الوصول إلى القرار النهائي للشراء، حيث دائماً ما يقارن المشتري - صناعياً كان أو مستهلكاً نهائياً - بين السعر الذي يدفعه والجودة والخدمة التي يتحصل عليها، فإذا ما وجد بدائل أخرى تحقق نفس الفائدة فإنه سوف يقدم على شراء تلك البدائل من موردين آخرين.

إنَّ حفاظ المؤسسة على مركز تنافسي قوي أمام المؤسسات الأخرى مرتبط بمدى قدرتها على تخفيض التكاليف الكلية، وتكاليف المواد المشتراة تمثل نسبة كبيرة منها، لذلك يمكن تقدير مسؤولية وظيفة الشراء في الوصول إلى هذا المركز التنافسي، بحيث يجب على مسؤول الشراء أن يدفع ما يدفعه الآخرون أو أقل للحصول على نفس السلعة، فالسعر الذي يدفع في الشراء هو سعر السوق المتعارف عليه، لذلك على مسؤول الشراء أن يكون ملماً بكل الظروف المحيطة حتى يحصل على سعر السوق أو أقل منه مع اختيار الطرق الشرائية التي تمكنه من الاستفادة من وفورات السعر.

4 مصادر الحصول على معلومات عن الأسعار:

هناك العديد من المصادر التي يمكن الاعتماد عليها للحصول على معلومات عن الأسعار، غير أنَّ درجة الاعتماد على كل مصدر تختلف حسب نوع الصنف المطلوب شراؤه، وفيما يلي أهم هذه المصادر¹:

- **المنافسات:** وهي من أحسن الطرق وأكثرها شيوعاً للتعرف على مصادر التوريد والأسعار وشروط الدفع والتسليم وتستخدم في حالات الشراء بكميات كبيرة، أو في حالة الأصناف النمطية أوفي حالة شراء أجهزة ومعدات رئيسية.

- **المفاوضات:** وتستخدم هذه الطريقة للاتصال مع الموردين مباشرة ومناقشتهم على الأسعار وشروط الدفع والتسليم، وتتصف هذه الطريقة بالواجهة الشخصية بين المشتري والبائع وتتميز بالمرونة.

- **الكتالوجات:** وتشتمل الكتالوجات على وصف للمواد من خلال رسوماتها وألوانها وأسعارها.

- **مندوبي البيع:** وهم ممثلي الموردين الذين يقدمون معلومات تتعلق بأسعار المواد والسلع.

- **قوائم الأسعار:** وتستخدم هذه الطريقة لمعرفة أسعار المواد المتكررة والنمطية بأشكالها المختلفة، حيث يقوم الموردون بإرسال قوائم أسعار تبين كافة أصناف المواد التي يقومون بإنتاجها وكذا أسعارها.

- **أسعار السوق المعلنة:** وهي الأسعار التي تصدر من خلال السوق ويتم نشرها إما بالصحف أو نشرات خاصة، حيث تعكس هذه الأسعار أوضاع السوق بشكل عام.

¹ اعتماداً على :

- هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 71

- محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 179-182

رابعاً: الشراء في الوقت المناسب

لا تقل أهمية الشراء في الوقت المناسب عن سائر الأسس العلمية الأخرى للشراء، حيث أنه يؤثر بطريقة مباشرة على انتظام الإنتاج في المؤسسة.

1 - تعريف الوقت المناسب للشراء:

يقصد بالوقت المناسب للشراء الوقت الذي يتم فيه توريد المواد، والذي يتناسب مع برنامج الإدارة الطالبة للمواد، وفي نفس الوقت يضمن عدم تعطل الإنتاج أو تأخيره¹. كما عرّف بأنه الوقت الذي يلاءم احتياجات المؤسسة وإمكانياتها ويتمشى مع ظروف السوق واتجاهاته². أي أنّ الشراء في الوقت المناسب يعني الشراء في الأوقات التي تتناسب جداول الإنتاج (لتفادي حدوث اختناقات خطوط الإنتاج) وفي الأوقات التي تتناسب الإمكانيات المالية (لتفادي التعطيل الكبير لأموال المؤسسة) وفي الأوقات التي تتناسب الظروف السائدة في السوق (مراعاة ندرة أو وفرة المواد وكذا اتجاهات أسعارها). إنّ عدم الشراء في الوقت المناسب قد يؤدي بالمؤسسة إلى اللجوء للشراء بأسعار مرتفعة في أوقات غير مناسبة وبالتالي زيادة التكلفة على المؤسسة الأمر الذي من شأنه الإضرار بالموقف التنافسي لها.

2 -العوامل المؤثرة على الشراء في الوقت المناسب:

هناك عدة عوامل نذكر منها ما يلي³:

-**القدرة المالية:** ويقصد بها توفر إمكانيات مادية للمؤسسة تمكّنها من شراء المواد بكميات كبيرة خاصة في حالات انخفاض الأسعار مما يعطيها ميزة تفضيلية عن باقي المؤسسات الأخرى المنافسة لها، في حين عدم توفر هذه المخصصات قد يفوّت على المؤسسة فرصة تخفيض تكلفة المنتجات النهائية، واضطرار المؤسسة للشراء في أوقات تكون فيها الأسعار مرتفعة وبالتالي ارتفاع أسعار منتجاتها النهائية.

-**القدرة الائتمانية:** إنّ توافر عناصر الائتمان للمؤسسة كالقروض والشراء الآجل يزيد من قدرة المؤسسة على توفير احتياجاتها من المواد في الأوقات المناسبة.

-**اتجاهات الأسعار:** فغني عن البيان أنّ الوقت الذي تكون فيه الأسعار في اتجاه نزولي يتوقع استمراره لفترة طويلة نسبياً هو أسوأ الأوقات للشراء، والعكس بالعكس - وذلك بفرض أنّ جميع المتغيرات الأخرى ثابتة⁴.

-**إمكانيات النقل والتخزين:** فإذا كانت إمكانيات النقل المتاحة داخلية يمكن للمؤسسة التحكم في تحديد الوقت المناسب بدرجة أكبر مما لو كانت هذه الإمكانيات خارجية ولا سيطرة للمؤسسة عليها، كذلك فإنّ توافر إمكانيات التخزين (مساحات تخزينية ومستودعات ومعدات تخزين) تتيح للمؤسسة فرصة شراء المستلزمات مرة واحدة ويحدد الوقت المناسب على هذا الأساس، أما إذا لم تكن إمكانيات التخزين كافية فلا جدوى من بحث

¹ هيثم الزغبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.73

² صديق محمد عفيفي، مرجع سبق ذكره، ص.156

³ هيثم الزغبي، مرجع سبق ذكره، ص.73

⁴ صديق محمد عفيفي، مرجع سبق ذكره، ص.159

إمكانية الشراء مرة واحدة.

3 - مخاطر عدم الشراء في الوقت المناسب:

إنّ عدم التقيد الكلي بالوقت المناسب للشراء له تأثيره الضار على نشاط المؤسسة حيث يؤدي إلى خسائر أو أخطار متعددة منها¹:

- احتمال اختفاء المواد المطلوبة من الأسواق وخاصة من جودة معيّنة.

- احتمال ارتفاع أسعار المواد عند الحاجة لها.

- خطر توقف العمليات الإنتاجية أو عدم انتظامها.

- عدم الاستفادة من انخفاض الأسعار وتقويت فرصة تخفيض التكلفة النهائية للسلعة.

- إنّ عدم التقيد بالوقت المناسب للشراء قد يدفع إلى الشراء الفوري تجنباً لتعطل العملية الإنتاجية مما قد يضطرها إلى قبول مواد أقل جودة وأعلى سعراً إضافة إلى اضطرارها للشراء من مصادر أقل مناسبة من المصادر الأخرى².

- تأخير الاستجابة لطلبات الزبائن ومن ثم احتمال فقدهم وبالتالي فقد الربحية.

خامساً: الشراء من المصدر المناسب

لقد قيل أنّ مفتاح قرار الشراء يكمن في اختيار المورد³، فنجاح إدارة الشراء في القيام بالأعمال الموكلة إليها يتوقف على نجاحها في اختيار المورد الذي يوفر لها السعر المناسب والجودة المناسبة في الوقت المناسب.

1 - تعريف المصدر المناسب للشراء:

يقصد به مجموعة الكيانات الطبيعية أو المعنوية المحتملة والراغبة في إقامة علاقات تجارية مستمرة أو مؤقتة تحقق نفعاً مشتركاً وتتمتع بالإمكانات المناسبة والسمعة التجارية الطيبة⁴. ومن هذا التعريف نجد أنّ هناك شروطاً معينة للمصدر المناسب للشراء وهي⁵:

- أن يكون كيانا طبيعياً أو معنوياً له صفة الاتجار أي أنه ينبغي أن يكون لمصدر الشراء شخصية طبيعية أو معنوية تستطيع تحمل الالتزامات واكتساب الحقوق.

- أن يكون لديه الرغبة والقدرة على إقامة علاقات تجارية مستمرة، بحيث تنشأ الرغبة من طبيعة ومستوى ما يحدده من طموحات في الأهداف التي يعلنها والسياسات التي يتبعها، بينما القدرة فتعكسها الإمكانيات التي تتوافر له للوصول إلى أهدافه.

- أن يكون مؤمناً بفلسفة المنفعة المشتركة وعلى قدم المساواة، بمعنى ضرورة تبني مصدر الشراء للسلوك

¹ هيثم الزغبى، مرجع سبق ذكره، ص. 74

² صديق محمد عفيفي، مرجع سبق ذكره، ص. 191-192

³ مهدي حسن زوليف، مرجع سبق ذكره، ص. 61

⁴ علي الشرفاوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1992، ص. 183

⁵ محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 206-207

التجاري الحميد الذي يقوم على أساس أنّ لكل عمل عائد يتناسب مع درجة المخاطرة التي يحتويها مع الإيمان الكامل بالمساواة في التعامل مع كل الحالات المتشابهة.

- أن يكون متمتعاً بالسمعة الطيبة والشهرة المعروفة في الأسواق التي يتعامل فيها.

2 - مراحل اختيار مصدر الشراء:

تمر عملية اختيار مصدر الشراء المناسب بالمراحل التالية¹:

-مرحلة المسح العام لكل المصادر الممكن الحصول منها على المواد المراد شراؤها، حيث يتم إعداد قائمة بجميع المصادر المزمع التعامل معها؛ (حصر كافة الموردين للمادة المطلوب شراؤها).

-مرحلة جمع المعلومات والبيانات من مختلف المصادر التي يمكن الحصول منها على تلك المعلومات، ثم القيام بالتحليل الدقيق لتلك المعلومات؛ (تقييم الموردين: الأسعار، المزاي، الخدمات).

-مرحلة التفاوض مع مصادر الشراء المرتقبة واختيار أكثر المصادر ملائمة لظروف المهمة؛ (اختيار مصدر التوريد المناسب ثم التعاقد معه).

-مرحلة التجربة والخبرة في التعامل مع مصدر الشراء المختار، ونتيجة لهذه التجربة يتم اتخاذ القرار إما بالاستمرار في التعامل مع ذلك المورد أو إعادة النظر في الأمر مروراً بالمراحل الثلاث السابقة من جديد؛ (تنمية العلاقات مع الموردين الحاليين واستمرار البحث عن مصادر توريد أخرى بديلة).

3 -العوامل المؤثرة في اختيار مصدر الشراء:

تتأثر عملية اختيار مصدر الشراء المناسب بالعوامل التالية²:

-الموقع الجغرافي: فالموقع القريب للمورد يوفر على المشتري تكاليف النقل والجهد، والسرعة في الحصول على المواد (ضمان تدفق المواد في أوقاتها).

-طبيعة السلعة: فالسلع النمطية أي ذات الطبيعة العامة يتعامل فيها عدد كبير من الموردين، بينما السلع ذات الطبيعة الخاصة أي غير النمطية نجد أنّ عدد الموردين الذين يتعاملون فيها قليل.

-حجم الطاقة الإنتاجية للمورد: إنّ قدرة المورد على استيعاب الطلبات المفاجئة يقوي من مركزه ومكانته مقارنة بمنافسيه.

-درجة التقدم الفني للمورد: إنّ استخدام المورد للأساليب الفنية الحديثة وتعامله معها يلعب دوراً مهماً في رفع كفاءة المورد وقدرته على تسليم المواد بالجودة المطلوبة.

-الخدمات والصيانة التي يقدمها المورد: فهناك بعض المواد تحتاج إلى خدمات فنية من الضروري أن يقدمها المورد وهذا ما ينقص بعض الموردين.

¹ غانم فنجان موسى ومحمد عبده محسن، مرجع سبق ذكره، ص 172-174

² اعتماداً على:

-مهدي حسن زوليف، مرجع سبق ذكره، ص 62-63

-هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 76

-محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 209-211

- استقرار العلاقات الصناعية عند المورد خاصة مع الأيدي العاملة لضمان إنتاجه وعدم توقفه.
- التسهيلات التي يقدمها المورد كالشحن والمناولة والتأمين على المواد.
- تصرفات وسلوك رجال البيع لدى المورد وقدراتهم وما يمتلكونه من خبرة.
- حجم الكمية: هذا العامل يؤثر بطريقة كبيرة في اختيار مصدر الشراء، لاسيما إذا أدركنا أنّ الموردين الكبار لا تكون لديهم الرغبة في توريد الكميات الصغيرة، أما الكميات الكبيرة فجميع الموردين يتنافسون عليها، ومن ثم يثار التساؤل حول مزايا التعامل مع المورد الكبير أو المورد الصغير.

المطلب الثاني: سياسات الشراء

لتحديد سياسات الشراء الملائمة على إدارة المشتريات أن تقوم باتخاذ مجموعة من القرارات الإستراتيجية الخاصة بالمفاضلة بين سياسات الشراء المختلفة.

أولاً: سياسة مركزية أو لامركزية الشراء:

يقصد بمركزية الشراء تركيز كافة أعمال ونشاطات الشراء بإدارة واحدة تتولى الإشراف على نشاط الشراء نيابة عن كافة إدارات المؤسسة، بينما لا مركزية الشراء تعني تفويض سلطة شراء المواد إلى مجموعة من الأقسام في المؤسسة وعدم تركيزها في إدارة واحدة¹. فقد تقوم بعض المؤسسات بإتباع سياسة المركزية المطلقة تقريباً، عن طريق الشراء لجميع المواقع من خلال المركز الرئيسي. في المقابل، تقوم بعض المؤسسات الأخرى بإتباع سياسة اللامركزية المطلقة تقريباً، عن طريق إعطاء كل موقع كافة السلطات والصلاحيات لممارسة أنشطة الشراء المختلفة. وكالعادة، توجد بعض المؤسسات التي تنهج طريقاً وسطاً عن طريق المزج بين المركزية واللامركزية. ولا شك أنّ لكل أسلوب مزاياه وعيوبه.

1 مزايا مركزية الشراء:

- تحقق سياسة مركزية الشراء عدة مزايا للمؤسسة أهمها ما يلي²:
- الاستفادة من خصم الكمية بسبب تجميع كافة الطلبات والشراء على دفعة واحدة.
- تخفيض أجور النقل وذلك بالاستفادة من مبدأ الحمولة الواحدة.
- التخلص من الازدواجية في طلبات الشراء للأقسام المختلفة.
- العمل على توحيد مواصفات وخصائص المواد المطلوبة.
- زيادة تخصص وظيفة الشراء نظراً لتركيز الشراء ضمن إدارة واحدة.
- تتيح لباقي الأقسام الالتفات لوظائفها الأساسية.
- زيادة كفاءة الرقابة على نشاطي الشراء والتخزين.
- تخفيض تكاليف طلبات الشراء لانخفاض عدد الطلبات.
- المفاوضة على الأسعار بشكل أفضل مع الموردين بسبب الشراء بكميات كبيرة.

¹ هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 34.

² هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 34-35.

2 مزايا لا مركزية الشراء:

يمكن النظر إلى مزايا لا مركزية الشراء على أنها العلاج لعيوب مركزية الشراء والعكس صحيح، وبصفة عامة فإن أهم مزايا سياسة لا مركزية الشراء ما يلي¹:

- سهولة التنسيق مع الوحدات الوظيفية الأخرى، أي سهولة تحقيق عمليات التنسيق بين أنشطة الشراء وأنشطة جهات الاستخدام في الموقع الواحد، لأن القائمين بالشراء يكونون في وضع أفضل للتعرف على احتياجات الجهات المستخدمة في نفس الموقع، وتبادل وجهات النظر بشأنها وإمكانية التصدي لمشكلات التشغيل.
- سرعة إجراءات الشراء وإنهاء الصفقات، خاصة في حالة الظروف الطارئة التي تتطلب اتخاذ قرار سريع.
- الاستخدام الفعال لمصادر التوريد المحلية، فلامركزية الشراء تساعد في أحوال كثيرة في تقليل تكلفة النقل بدرجة ملموسة.
- تحقيق الاستقلالية والمرونة للفروع، حيث تدعم سياسة اللامركزية من الممارسة العملية لمبدأ تكافؤ السلطة والمسؤولية.

3 الجمع بين المركزية واللامركزية:

إن الغالبية العظمى من المؤسسات تجمع بين مزيج من المركزية واللامركزية، ويؤكد ذلك نتائج إحدى الدراسات التي أجريت مؤخراً وتشير نتائجها إلى أن 60% من المؤسسات محل الدراسة تطبق مزيجاً من المركزية واللامركزية في أعمال الشراء، في حين يتبع 26% المركزية المطلقة، 14% اللامركزية المطلقة². فمعظم المؤسسات تلجأ إلى المزج بين المركزية واللامركزية لتحقيق مزايا الاثنين والحد من عيوبهما.

ثانياً: سياسة الشراء حسب الحاجة:

يطلق عليها كذلك سياسة الشراء من اليد إلى الفم³، وهي سياسة الشراء بكميات صغيرة في فترات متقاربة ومتكررة، وبمقتضاها تشتري المؤسسة كميات تكفي فقط احتياجات العملية الإنتاجية واستمرارها مع الاحتفاظ باحتياجات بسيطة أو عدم الاحتفاظ على الإطلاق بأي احتياجات من المواد والمستلزمات المستخدمة في عملية الإنتاج. تتبع المؤسسة هذه السياسية في الحالات التالية⁴:

- حالة انتظام التوريد وإستاتيكية نظام الشراء.
- حالة نقص السيولة.
- حالة انخفاض قيمة مخاطر التوقف.
- حالة انخفاض الطلب على المنتجات التي تنتج من المواد المشتراة.

¹ ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، مرجع سبق ذكره، ص ص. 119-120

² المرجع نفسه، ص. 122

³ صلاح الشنواني، مرجع سبق ذكره، ص. 139

⁴ خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الاتجاهات والأساليب الحديثة لإدارة المشتريات والمخازن باستخدام النظام اللوجستي، القاهرة، مصر، 2008، ص. 98

-حالة انخفاض أسعار الشراء مستقبلاً (اتجاه الأسعار إلى الهبوط).

-حالة توافر عدة مصادر لتوريد المواد المشتراة وتشبع السوق منها.

-حالة وجود احتمالات تطورات فنية أو تكنولوجية.

-حالة نقص الإمكانيات الخاصة بالتخزين.

بالرغم من المزايا التي تحققها سياسة الشراء حسب الحاجة خاصة أنها تمكّن المؤسسة من تحويل مهمة التخزين من على عاتقها إلى عاتق المورد، وما يصحب ذلك من تخفيض في التكاليف وفي الأموال المستثمرة وتحاشي الأخطار التي تنطوي عليها عملية التخزين، إلا أنه يترتب عليها مجموعة من المخاطر مثل مخاطر نفاد المخزون نتيجة حدوث تأخير غير متوقع في التوريد مما يؤدي إلى توقف العملية الإنتاجية، وكذلك مخاطر ارتفاع الأسعار بدلاً من انخفاضها مما يترتب عليه تحقيق خسائر للمؤسسة بدلاً من الوفورات المحتملة في حالة انخفاض الأسعار. كما يترتب على سياسة الشراء حسب الحاجة حرمان المؤسسة من وفورات خصم الكمية في حالة الشراء بكميات كبيرة، بالإضافة إلى حرمانها من الوفورات في تكلفة النقل والمرتبطة بعدم إمكانية تطبيق مبدأ الحمولة الكاملة (عدم الاستخدام الأمثل لإمكانيات ووسائل النقل المتاحة)¹.

ثالثاً: سياسة الشراء للتخزين:

تعرف كذلك بسياسة الشراء المقدم، ويقصد به توفير الاحتياجات من المواد بكميات تزيد عن الاحتياجات الجارية، أي الشراء بأكثر من الحد الأدنى للكميات المطلوبة الواجب توافرها في المخازن، وتحدد هذه الكميات حسب المعدلات العادية للإنتاج ووفقاً لجدول التسليم من الموردين. ولا تتعدى هذه الكميات التي يتم شراؤها وفقاً لهذه السياسة حدود الرؤية المستطاعة للاحتياجات المستقبلية².

تتبع المؤسسة سياسة الشراء المقدم في حالة توقعها ارتفاع الأسعار في المستقبل، وفي حالة حصولها على امتيازات وتسهيلات عند شرائها بكميات كبيرة، وكذلك في حالة عدم انتظام ظروف التوريد الخاصة بالمواد الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في عملياتها الإنتاجية أو تناقص مصادر عرضها، بحيث يجب أن تكون الاحتياجات المستقبلية من هذه المواد معروفة مسبقاً إلى حد كبير ومقدرة بعناية بالنسبة لفترة محدودة من الوقت. ومن أهم المزايا التي يحققها إتباع هذه السياسة استفادة المؤسسة من خصم الكمية نتيجة الشراء بكميات كبيرة مما يترتب عليه وفورات في الشراء وأيضاً تحقيق وفورات في تكاليف النقل، وكذلك تحقيق أكبر قدر من الأمان لمواجهة احتمال نفاد الأصناف المطلوبة لعملية الإنتاج مما يترتب عليه ضمان استمرار هذه الأخيرة وعدم توقفها. لكن بالرغم من هذه المزايا فإنه يرتبط بسياسة الشراء المقدم مجموعة من المخاطر تتمثل فيما يلي³:

-زيادة مخاطر التخزين من تقادم وتلف، وارتفاع تكلفة التخزين نتيجة لزيادة متوسط المخزون.

¹ نهال فريد مصطفى، إدارة المواد وإمداد، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص ص. 252- 253

² سليمان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 186

³ نهال فريد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص. 254.

-التأثير على السيولة النقدية للمؤسسة لزيادة الطلب على النقدية اللازمة لتمويل عمليات الشراء بكميات كبيرة.
-مخاطر انخفاض الأسعار في المستقبل مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الشراء في الوقت الحالي بدون مبرر.

رابعاً: سياسة الشراء للمضاربة:

يقصد بالشراء للمضاربة القيام بشراء المواد والاحتياجات بكميات تتعدى حدود الرؤية المستطاعة للاحتياجات المستقبلية، بغرض تحقيق الأرباح للمؤسسة عندما ترتفع أسعار هذه المواد في المستقبل. إذن هناك مخاطرة كبيرة جراء إتباع هذه السياسة ومع أنّ سياسة الشراء المقدم تتضمن أيضاً قدراً من المخاطرة، إلا أنّ معيار التفرقة بين السياستين هو الغرض من الشراء ودرجة المخاطرة¹.

بإمكان المؤسسة تحقيق وفورات نتيجة إتباعها لسياسة الشراء للمضاربة من خلال الاستفادة من فروق الأسعار، بحيث في بعض الحالات قد تجد أمامها فرصة استثنائية لا تتكرر يجب استغلالها وهي أنّ الأسعار منخفضة إلى حدّها الأدنى مع توقع حدوث ارتفاع خلال فترات مقبلة، مما يترتب عليه تحقيق أرباح كبيرة. لكن لتحقيق ذلك يستلزم الاحتفاظ بالكميات الكبيرة المشتراة في المخازن لفترة معيّنة لحين ارتفاع أسعارها، الشيء الذي يتطلب الكثير من النفقات التي قد تزيد في بعض الأحيان عن الوفورات التي تتحقق من إتباع هذه السياسة. لذلك فهناك البعض الذي يؤيد سياسة الشراء للمضاربة لكن المعارضين لهذه السياسة أكثر بكثير من المؤيدين لها، لأنها تؤدي إلى انشغال المسؤولين في وظيفة الشراء عن مهمتهم الأساسية بأعمال خارج نطاق هدفهم الأساسي. كما أنّ المضاربة تعتمد أساساً على احتمالات أو توقعات قد تصيب مرة وتخفق مرات مما يضرّ بمصالح المؤسسة².

خامساً: سياسة الشراء أو الصنع:

تواجه إدارة الشراء في حالات عديدة مشكلة المفاضلة بين شراء احتياجات المؤسسة من مصادر توريد خارجية أو القيام بتصنيع هذه الاحتياجات داخل المؤسسة. ومن الملفت للنظر أنّ نسبة المكونات أو الأجزاء التي يتم شراؤها من الخارج تزيد بشكل ملموس عن تلك التي يتم تصنيعها داخلياً، والسبب في زيادة اعتماد المؤسسات في الوقت الحاضر على التوريد من مصادر خارجية يرجع بالدرجة الأولى إلى الاعتناق المتزايد بفلسفة التخصص. إنّ الاتجاه المتزايد نحو تخصص التكنولوجيا وعنصر العمل، بالإضافة إلى التعقد المتزايد للمواد الجديدة، والزيادة المضطردة في تكلفة الحصول على الآلات المتخصصة ذات الإنتاج الكبير زاد من رغبة المؤسسات في أن تشتري أكثر وتصنع أقل. كذلك فإنّ الغالبية العظمى من الشركات الكبرى والمشهورة عالمياً لا تستطيع أن تصنع كل احتياجاتها بنفس الكفاءة أو التكلفة أو الجودة التي تحققها الشركات المتخصصة في إنتاج الجزء الواحد. ولذا فإنه من الحكمة أن تحاول هذه الشركات التركيز على استغلال قدراتها المميزة بينما تترك مهمة إنتاج الأجزاء للشركات الخارجية المتخصصة. ومن العوامل التي ترجّح قرار الصنع ما يلي:

¹ عمر العقيلي وقحطان العبدلي، مرجع سبق ذكره، ص. 225.

² نهال فريد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص. 255.

- إذا كان الجزء المطلوب هاماً وحيوياً ولا يوجد المورد الذي يفي بهذه المتطلبات.
 - رغبة المؤسسة في المحافظة على مستوى الجودة في المنتجات ذات الخصائص الفنية العالمية.
 - الرغبة في الحفاظ على أسرار التصميم.
 - قوة المورد ونفوذه وفرض سيطرته، مما يدفع المؤسسات إلى تصنيع احتياجاتها.
 - تخفيض مخاطر تأخر عمليات التوريد من الموردين.
 - وجود طاقة عاطلة لدى المؤسسة يمكن استغلالها في تصنيع بعض الأجزاء والقطع.
- وقد يترتب على قرار تصنيع احتياجات المؤسسة تخفيض في تكاليف التشغيل في حين أن قرار الشراء من الخارج يساعد على تقليل الاحتياجات الرأسمالية. ولكن يجب مقارنة الأثر النهائي لكل بديل على التكاليف الخاصة بالمؤسسة وأرباحها ومن الطرق الشائعة في هذا المجال هو استخدام تحليل التعادل¹.

المطلب الثالث: إجراءات الشراء

تشير إجراءات الشراء إلى الخطوات الواجب إتباعها للقيام بنشاط توفير الاحتياجات من الموارد والمهمات والآلات والخدمات اللازمة لجهة الاستخدام². فتنفيذ أي عملية من عمليات الشراء يجب أن يمر عبر إجراءات وخطوات تؤثر على وقت التنفيذ وعلى الجهد المبذول وعلى تكاليف الشراء، فهي إذن جملة وسائل وأدوات فعالة تستخدمها إدارة المشتريات لتسهيل القيام بمهامها، لذلك يشترط في إجراءات الشراء أن تكون متطورة وغير معقدة ومناسبة للظروف التي تطبق فيها.

ورغم اختلاف حجم المؤسسات وبغض النظر عن مواصفات المواد المطلوبة ومصادر شرائها، فإن هناك مبادئ تقوم عليها إجراءات الشراء السليمة والتي يمكن إيجازها فيما يلي³:

- الإجراءات ليست هدفاً بحد ذاتها وإنما هي وسيلة لإنجاز عمل بأقصر الطرق وأيسرها وأكثرها دقة.
- مراعاة البساطة عند وضع وتحديد الإجراءات، حيث أن الإجراءات المعقدة تبطئ التنفيذ وتزيد من احتمال الخطأ.
- إن وضوح الإجراءات وسهولة فهم المقصود منها وكذلك تدوينها ونشرها يمنع التكرار والتداخل والارتباك بوجه عام (تضارب بعض الإجراءات).
- إن تحديد الاختصاص فيما يتعلق بتنفيذ كل خطوة أمر ضروري من أجل الرقابة وتحديد المسؤولية.
- مراعاة مرونة الإجراءات، والمقصود بالمرونة تغيير الإجراءات كلما اقتضت الضرورة ذلك، حتى يمكن تعديلها في حالات التوسع (سيادة السوق من طرف المشتريين) أو في حالات الانكماش (السيادة في السوق للبائعين).
- مراعاة الاقتصاد في التكاليف، أي مراعاة الوفورات التي تحققها الإجراءات الموضوعية للتأكد من أنها سوف

¹ المرجع السابق، ص ص 256 - 257

² محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 61

³ مصطفى زهير، إدارة المشتريات والمخازن، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، د.ت، ص ص. 123 - 124

لا تُحمّل المشتريات أيّ تكاليف إضافية.

- يجب أن تكون الأنظمة والإجراءات كافية وشاملة، فقد يؤدي الاحتفاظ ببعض السجلات أو إضافة خطوات أو إجراءات إلى زيادة التكاليف، ولكنها في نفس الوقت قد توفر على المؤسسة الكثير من الأموال ومن ثم يجب مراعاة تحقيق التوازن بين التكاليف الإضافية التي تخلفها الإجراءات الإضافية مع الوفورات التي تحققها.

وبشكل عام فإنّ الإجراءات التي تتبني على هذه المبادئ هي كالتالي:

أولاً: تحديد الحاجة وتوصيفها

تبدأ عملية الشراء بالتأكد من وجود حاجة فعلية للشراء لدى إحدى الأقسام أو الإدارات داخل المؤسسة، وتختلف الجهة المسؤولة عن إصدار طلب الشراء باختلاف طبيعة الأصناف المشتراة وذلك كما يلي¹:

- تعتبر جهات الاستخدام أفضل الجهات لإصدار طلبات الشراء وذلك بالنسبة للأصناف الجديدة والتي يتم شراؤها لأول مرة.

- هناك بعض الأصناف التي لا يتم الاحتفاظ بمخزون منها ولكن تشتري عند ظهور الحاجة إليها، وهنا يمكن أيضاً إسناد مهمة إصدار طلبات الشراء إلى الجهة المستخدمة للصنف المطلوب.

- تظهر الحاجة إلى الشراء عن طريق جهاز تسيير المخزون وذلك بالنسبة للمواد التي يتم استخدامها بشكل منظم ويتم الاحتفاظ بمخزون مناسب منها لضمان انتظام عمليات الإنتاج.

- فيما يتعلق بالمعدات الرأسمالية فإنّ الاحتياجات منها تتحدد إلى حد كبير تبعاً لنوعية المنتج الذي يتم تصنيعه وتبعاً للتسهيلات المتاحة للمؤسسة، ويرتبط قرار شراء الآلات والتجهيزات باستثمارات ضخمة لذا فإنّ الحاجة إليها تتم على مستوى الإدارة العليا.

إنّ إدارة المشتريات ذات التنظيم الجيد والمتوفر لها الجهاز الكفاء ذو الخبرة والدراية في أمور الشراء، يمكنها معرفة احتياجات الوحدات الإدارية داخل المؤسسة والاستعداد لتلبية طلبات تلك الوحدات، وهذا يتطلب تنسيقاً متبادلاً بين إدارة المشتريات والإدارات الأخرى حتى يتم بصورة سهلة وسليمة تحقيق الأهداف المنشودة.

وفي مجال إدراك الحاجة لا بد من الإشارة إلى النقاط المهمة التالية²:

- يجب إبلاغ إدارة المشتريات عن الحاجة قبل مدة زمنية كافية لإعطاء المجال والمتسع من الوقت لتوفيرها وفق ما هو مطلوب بكفاءة عالية؛

- هناك حاجات مستعجلة تظهر بشكل مفاجئ، يجب أن تعامل معاملة خاصة تخرج عن الإجراءات والروتين المتبع في الطلبات العادية؛

- على إدارة المشتريات أن تحث إدارات المؤسسة وفروعها على تحديد احتياجاتها بشكل مسبق.

¹ نهال فريد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص. 262.

² محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص. 74.

ويعد تحديد وإدراك والتأكد من الحاجة للمواد المطلوبة، تأتي عملية غاية في الأهمية تتمثل في صياغة وتحديد المواصفات والخصائص التي يجب أن تتوفر في تلك المواد، والغاية من ذلك أن تعرف إدارة المشتريات والجهات المعنية الأخرى كالمورد، ما هو المطلوب منها بشكل واضح ودقيق، وغالبا ما يتم تحديد هذه المواصفات ضمن طلب الشراء. وعملية توصيف الحاجة تؤثر بشكل أو آخر على سير العمليات الأخرى في إدارة الشراء، فإكتشاف الخطأ في المواصفات بعد وصول المواد المطلوبة يشكل عبئا على إدارة الشراء من حيث التكلفة والوقت، وعبئا على الإدارات الطالبة لهذه المواد في التعامل معها بما ينسجم وعملياتها التي تقوم بها. كذلك تؤثر هذه العملية على قدرة وكفاءة المورد في توفير المواصفات المطلوبة، فعندما تكون الخصائص والصفات والمميزات للمواد واضحة في أمر التوريد، يستطيع المورد توفيرها وشحنها وفق ما جاء في هذا الأمر دون أي مشاكل أو صعوبات قد تنشأ للطرفين إذا لم يكن هناك توصيف دقيق¹.

إن توفير الاحتياجات بالمواصفات المطلوبة وتحقيق التوصيف الدقيق، يتطلب مهارة خاصة من إدارة الشراء التي يجب أن يكون لديها المعرفة الكافية بالأصناف المراد شراؤها، والعمليات الصناعية التي تحتاج إليها واستعمالاتها المختلفة، حتى يمكنها من معرفة التوصيف غير الدقيق واقتراح بعض التعديلات عليها التي تحقق للمؤسسة وفورات دون التأثير في استعمالها.

ثانيا: اختيار الموردين وإصدار أمر التوريد

بعد التعرف على الحاجة ووصفها بدقة ووضوح تقوم إدارة المشتريات باختيار مصدر أو أكثر من مصادر التوريد تتحصل منها على الأسعار تمهيدا لطلب المواد المطلوبة منها، واختيار مصدر التوريد يعني إعداد قائمة بأسماء الموردين المحتملين ثم استبعاد بعض الأسماء من القائمة على ضوء اعتبارات مختلفة إلى أن تنحصر عملية الاختيار النهائي بين عدد محدود من الموردين يتم من بينهم اختيار المصدر أو المصادر المرغوب فيها والمناسبة². وهنا نشير إلى أنه يجب التمييز بين كون الأصناف المطلوبة تُشتري للمرة الأولى، أو أنه سبق شراؤها من قبل وشراؤها متكرر. فبالنسبة للحالة الأولى يتطلب الأمر من إدارة المشتريات أن تقوم بتحرر شامل عن الموردين الذين ينتجون أو يتعاملون بالصنف المطلوب وجمع معلومات كاملة عنهم، فيما يخص أسعارهم أو مستوى جودة منتجاتهم والتسهيلات التي يقدمونها لعملائهم وسمعتهم في السوق من حيث وفائهم بالتزاماتهم. أما الحالة الثانية فيكون لدى إدارة المشتريات عادة سجلات تتضمن قائمة بالموردين الذين سبق التعامل معهم مع معلومات كاملة عنهم فيما يخص الأسعار والجودة...إلخ.

هناك عدة مصادر للمعلومات الضرورية عن الموردين الحاليين أو المحتملين منها: العروض التي يقدمها الموردون، رجال البيع، الدليل التجاري، الكتالوجات، دليل قطاع الأعمال، المعارض والأسواق التجارية والصناعية، الاتصالات الشخصية والزيارات الميدانية، بالإضافة إلى الإنترنت الذي يأتي في مقدمة الوسائل الحديثة لحصر الموردين خاصة كبار الحجم منهم، وغيرها من المصادر التي تعتبر عناصر مساعدة للمسؤولين

¹ سليمان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 25.

² صلاح الشنواني، مرجع سبق ذكره، ص. 53.

في إدارة المشتريات في اتخاذ قرار اختيار مصدر التوريد المناسب. وفي هذا الصدد هناك مجموعة من المعايير يتم استخدامها في عملية المفاضلة بين الموردين لاختيار أنسبهم، حيث يكون المورد الأفضل في ضوء هذه المعايير هو الذي¹:

- يمكن الاعتماد عليه في تزويد المؤسسة بكميات أكبر من تلك التي تطلبها في حالة حصول زيادة في الطلب على الأصناف التي تشتريها منه؛
- يقدم أفضل مستوى من الجودة؛
- يقدم أفضل سعر؛
- يقدم أكبر نسبة خصم على الكمية؛
- يلتزم بمواعيد التسليم؛
- يقدم خدمات أكثر من حيث الصيانة والنقل... إلخ؛
- يقدم معلومات عن الأسواق.

وبعد اختيار مصدر الشراء أو المورد المناسب والموافقة على أسعاره وعروضه يتم الاتفاق النهائي معه على توريد الصنف أو الأصناف المطلوبة عن طريق إصدار أمر التوريد وإرساله له. إنَّ هذا الإجراء يدخل المؤسسة في علاقة قانونية تعاقدية مع المورد، لذلك يجب التأكد من استيفاء جميع البيانات المطلوبة قبل إرساله، حيث يجب أن تكون هذه البيانات واضحة ودقيقة كي لا يحدث التباس أو سوء تفاهم بين المؤسسة والمورد وأن تكون كافية ووافية تؤدي إلى قلة المراسلات للاستيضاح والتفسير بينهما، وعادة ما تقوم إدارة المشتريات بطبع نماذج تستخدم لهذا الغرض؛ والقاعدة العامة أن يكون طلب المواد من الموردين كتابة وإذا حدث وإن كان الطلب الابتدائي بالهاتف أو بالفاكس فإنه يجب تعزيز الطلب بإرسال النموذج الخاص بأمر التوريد؛ وما تجدر الإشارة إليه أنه لا تكتمل أركان التعاقد النهائي إلا بموافقة المورد على أمر التوريد ويتم ذلك عادة بالتوقيع على نسخة منه بما يفيد الموافقة.

ثالثاً: متابعة أمر التوريد

غالباً ما نجد أنّ بعض المؤسسات تنتظر استلام ما تم طلبه من احتياجات من مورديها عن طريق إصدارها لأمر التوريد دون عمل أيّ شيء بحجة أنها قامت باختيار المورد المناسب، فهذه ممارسة خطيرة². فنظرياً يفترض بأنه طالما أنّ إدارة المشتريات قد راعت العناية التامة في اختيار مصادر توريد يمكن الاعتماد عليها إلا أنه عملياً يجب القيام بالمتابعة، لذلك فإنّ مسؤولية إدارة المشتريات لا تنتهي بمجرد إصدار أمر التوريد وإرساله بل تظلّ مسؤولة عن متابعة أمر التوريد وذلك لغرض التأكد من أنّ التسليم يتم في الوقت والمكان المناسبين.

¹ عمر العقيلي وقحطان العبدلي، مرجع سبق ذكره، ص ص. 77- 78

² Oliveir Bruel, Op.cit, P.119

مما لا شك فيه أنّ أيّ تأخير في وصول طلبية الشراء عن التاريخ المحدد لها والمتفق عليه مع المورد سيحدث ارتباكاً في العمليات الإنتاجية في المؤسسة وقد يوقفها في بعض الحالات، كما أنّ وصولها قبل التاريخ المتفق عليه قد يؤدي إلى التراكم في المخزون وتحمل ما ينجر عنه من تكاليف، لذا نجد من الضروري أن تولي إدارة المشتريات المتابعة اهتماماً خاصاً، بحيث تتم هذه المتابعة بالاتصال المستمر بالمورد لحثّه وتذكيره بموعد التسليم المتفق عليه ومعرفة أيّ تعديل من طرفه عن هذا الموعد لاتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك في الوقت المناسب؛ وفي الواقع تتطلب إجراءات متابعة الشراء الكثير من الاتصالات والمراسلات بين الطرفين مما يستدعي تخصيص أفراد مسؤولين عن تلك المهمة في إدارة المشتريات ممن لديهم دراية وإلمام كامل بالظروف المتعلقة بطلب الشراء وأمر التوريد.

رابعاً: الاستلام والفحص

تمر عملية الاستلام والفحص بمرحلتين هما: مرحلة الاستلام المبدئي والفحص الظاهري، ومرحلة الفحص الدقيق¹:

ففي المرحلة الأولى يتم فحص طلبية الشراء ظاهرياً وذلك للتأكد من العدد والوزن وعدم وجود أيّ تلف أو كسر ظاهري، ويجري هذا الفحص عادة عند استلام الطلبية من الجهة الناقلة في المكان المتفق عليه بين إدارة المشتريات والمورد؛ وبعد الانتهاء من عملية الفحص الظاهري ينظم محضر استلام من قبل إدارة المشتريات فإذا لم يكن هناك عيب ظاهري توقع هذه الأخيرة على الاستلام لإخلاء مسؤولية الناقل عن الطلبية، أما في حالة وجود عيب ظاهري فإنه يثبت ذلك في محضر الاستلام بحضور الناقل الذي يوقع على صحة ذلك، والغاية من هذا تمكين إدارة المشتريات من أن ترجع إلى المسؤول عن التلف بالتعويض.

أما المرحلة الثانية، فهي الفحص الدقيق للطلبية للتأكد من جودتها ومطابقة مواصفات محتوياتها للمواصفات التي تم الاتفاق عليها مع المورد حسب ما جاء في أمر التوريد؛ وتخضع دقة الفحص هنا إلى طبيعة الصنف المطلوب ومدى أهمية الجودة المطلوبة فيه، فإذا كانت عالية ولها تأثير في مستوى جودة السلعة المنتجة فإنه يحتاج الأمر إلى فحوص مخبرية للتأكد من مستواها سواء بأخذ عينة من الصنف وفحصها أو تفحص الطلبية كلها، لكن يجب أن يتم الفحص بأقصى سرعة ممكنة - على ألا يكون ذلك على حساب كفاءة عملية الفحص - والغاية من السرعة هي أن تتمكن إدارة المشتريات من التصرف إذا وجدت الطلبية مخالفة للمواصفات المطلوبة، إذ لا بد في هذه الحالة من إحلال بعض المواد الأخرى مكان المواد المرفوضة في الطلبية بسرعة لتصل في الوقت المناسب كي لا يتوقف العمل بالمؤسسة، كما تقيد السرعة هنا أيضاً في تحويل الفواتير إلى الإدارة المالية لتسديد قيمتها للمورد في الموعد المحدد والحصول على خصم الدفع إن وجد، كما تقيد السرعة كذلك في تحديد بعض الموردين لمدة زمنية لاستلام البضاعة المرسلّة من طرفهم بحيث إذا انتهت هذه المدة ولم يرد من المؤسسة شيء يفيد بوجود مخالفات فإنّ الطلبية تعتبر مقبولة.

¹ عمر العقيلي وقحطان العبدلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 79-80

خامسا: مراجعة الفواتير وحفظ المستندات

يقصد بها القيام بفحص ما ورد في الفاتورة التي أرسلها المورد على ضوء أمر التوريد وتقرير الاستلام والفحص للتأكد من مطابقة الفاتورة لما ورد فيهما، ومن أنّ الأسعار وإجمالياتها والتضريب والمجاميع سليمة، وأنّ الخصومات - تجارية كانت أم للكمية أم لتعجيل الدفع- قد روعيت في الحساب، وأنّ التسليم قد تمّ في الجهة المتفق عليها في أمر التوريد، وعلى أساس هذه المراجعة يتمّ تسديد مستحقات الموردين.

وفي هذا الصدد يختلف الرأي في الجهة التي تسند إليها مهمة مراجعة الفواتير، فبعض المؤسسات تسندها إلى الإدارة المالية معتمدة في ذلك على أنّ عملية المراجعة هذه تمثل عملا محاسبيا لا يمكن أن تقوم به بكفاءة عالية إلاّ الإدارة المالية، والبعض الآخر من المؤسسات تسندها إلى إدارة المشتريات- وهو الاتجاه الأقوى- معتمدة في ذلك أنّ وصول الفواتير الخاصة بطلبات سيق إرسالها من هذه الإدارة يعتبر في حدّ ذاته إعلاما لها بأنّ المورد قد قام بشحن الكميات المطلوبة مما يفيد في تنظيم عملية المتابعة، كذلك كون مندوب المشتريات الذي أتمّ الصفقة أكثر ملاءمة لمراجعة الفواتير بدقة وسرعة نظر لمعرفته السابقة للمواصفات الفنية للمواد المشتراة ولجميع الشروط الأخرى التي تمّ التعاقد بمقتضاها، مما يسمح له باكتشاف الأخطاء أو المخالفات في البيانات الواردة في الفاتورة قبل القيام بالتسديد. وفي هذا الصدد يمكن القول أنه سواء أسندت مهمة مراجعة الفواتير إلى الإدارة المالية أو إلى إدارة المشتريات يبقى الأهم أن تكون الفواتير المرسلّة من طرف الموردين مُراجعةً.

وبمجرد الانتهاء من مراجعة الفواتير والقيام بالتسديدات من طرف الإدارة المالية، يأتي الإجراء الأخير من إجراءات الشراء وهو حفظ المستندات الخاصة بعملية الشراء، حيث يتمّ جمع كل المراسلات والمستندات المتعلقة بالصفقة في ملف خاص تحتفظ به إدارة المشتريات؛ إنّ حفظ هذه المستندات يكون لأغراض تسييرية داخلية وكأدلة إثبات قانونية حيث أنّ نسبة كبيرة من المشتريات لها طابع التكرار فإنّ المستندات الخاصة بهذه المشتريات يمكن الرجوع إليها للاسترشاد بها في عقد صفقات مماثلة وفي اتخاذ قرار بشأن اختيار مصادر التوريد؛ كذلك فإنّ هناك من المستندات ما يجب الاحتفاظ به مثل أمر التوريد والفواتير لأغراض الطعون المتعلقة بشروط الضمان وكذلك لأغراض جبائية. وكقاعدة عامة يجب إيجاد توازن بين التكاليف المطلوبة في نظام الحفظ وبين الأخطار القانونية والتجارية المترتبة على عدم توفر نظام دقيق للحفظ يمكن من الوصول إلى المستندات والمعلومات المطلوبة بسهولة وفي أقصر وقت ممكن¹.

¹ اعتمادا على:

-صلاح الشنواني، مرجع سبق ذكره، ص ص. 56- 57

-Oliveir Bruel, Op.cit, PP.122-123-

-مصطفى زهير، مرجع سبق ذكره، ص ص. 144- 145

-عمر العقبلي وقحطان العبدلي، مرجع سبق ذكره، ص ص. 83- 84

المبحث الثالث: عملية التحكم في وظيفة التخزين لتخفيض التكاليف

إذا كان الاهتمام بوظيفة الشراء والتحكم فيها يؤدي إلى تخفيض تكاليف التمويل ومن خلالها تخفيض تكاليف المؤسسة ككل، فإن وظيفة التخزين لا تقل أهمية بما يمكن أن تقتصده المؤسسة من أموال سائلة يمكن توظيفها في مجالات أخرى تعود عليها بالفائدة أو الربح؛ ذلك لأنّ المخزونات من المواد واللوازم أصبحت تشكل في الكثير من الصناعات الجزء الأكبر من النفقات. وعليه فإن الاقتصاد في تكاليف التخزين أصبح عنصراً أساسياً في تحقيق الأرباح، حيث أن الاهتمام بتطبيق التسيير العلمي للمخزونات يسمح بتحقيق وفورات كبيرة وتخفيضات معتبرة في تكلفة الإنتاج وهو الهدف الأساسي لأي مؤسسة خاصة بعد الانتقال من اقتصاد الإنتاج إلى اقتصاد السوق. فإذا لم يتم أداء وظيفة التخزين بأسلوب علمي منظم فقد يؤدي ذلك إلى تعريض المؤسسة إلى خسائر كبيرة قد يكون مبعثها تلف المواد المخزونة أو كسرها أو سرقتها أو تقادمها، مما يسبب زيادة تكلفة التخزين التي كان من الممكن تجنبها أو تعطيل رأس المال في المخزون السلعي وحرمان بعض الاستعمالات الأخرى في المؤسسة منه كما قد يكون سببها تعطيل الإنتاج وتوقفه.

وسنحاول في هذا المبحث أن نتعرف على نطاق وظيفة التخزين ومقومات نجاحها وكذا التسيير العقلاني للمخزونات من خلال تحديد مستويات المخزون، تصنيف، جرد وتقييم المخزونات بالإضافة إلى التطرق إلى بعض نماذج تسيير المخزون.

المطلب الأول: نطاق وظيفة التخزين ومقومات نجاح أدائها

يمرّ التخزين بمراحل عديدة تبدأ بمرحلة الاستقبال للمواد الأولية والمستلزمات الصناعية والسلع على اختلاف أنواعها اللازمة لعملية الإنتاج بالمؤسسة، ثم تنتهي بمرحلة تخزين المنتجات النهائية للمؤسسة تمهيداً لتوزيعها على عملائها إلى جانب تخزين بواقى الإنتاج وعودمه تمهيداً للتخلص منها بالبيع. ولا يقتصر نطاق وظيفة التخزين على القيام بمراحل التخزين من استلام المواد المشتراة وفحصها وتصنيعها وصرفها واستقبال المنتجات المصنعة ثم صرفها للتوزيع، بل يمتد نطاق وظيفة التخزين وفق المفهوم الحديث لها في ظل الإدارة العلمية إلى ما هو أوسع وأشمل من ذلك.

أولاً: نطاق وظيفة التخزين:

تتشارك وظيفة التخزين مع وظيفة الشراء في تحمل مسؤولية توفير وتدبير المواد والمستلزمات والأدوات والسلع اللازمة للإنتاج وبما يتفق مع الجدول الإنتاجي وبما يسمح بتنفيذ المخطط الإنتاجي المرسوم، مع تأدية ذلك بكفاءة تامة تمكن من الوصول بتكلفة هذه المواد إلى أقل ما يمكن مع تجنب مخاطر تأخير الإنتاج وتوقفه بسبب عدم وصول المواد المطلوبة للإنتاج في المواعيد المحددة أو وصولها بكميات أقل من المطلوب، ويأتي ذلك بتخزين كميات إضافية لمواجهة أي احتمال طارئ، مع العمل في نفس الوقت على تخفيض رأس المال المستثمر في المخزون السلعي إلى أقل حد ممكن.

ويشمل نطاق وظيفة التخزين الإجراءات التالية¹:

- استلام المواد والسلع والمستلزمات المشتراة بأنواعها المختلفة ومباشرة فحصها سواء في المخزن أو في المصنع المخصص لذلك بإشراف فنيين مختصين مع إثبات نتيجة الفحص في محضر الفحص المخصص لذلك، وإذا أسفرت نتيجة الفحص على قبول السلع أجرى قيدها في خانات الوارد بالسجلات الرئيسية ثم أجرى تصنيفها ووجهت إلى المخزن المخصص حيث تقيد في السجلات الفرعية.
- صرف المواد المطلوبة للإنتاج أو لأي إدارة أخرى بموجب أدونات الصرف المعتمدة ممن له حق توقيع مثل هذه الأوامر ويثبت صرف هذه المواد في خانات المنصرف بالسجلات المخصصة.
- ترصيد كل صنف عقب كل عملية وارد أو منصرف حتى يمكن معرفة رصيد أي صنف من واقع الدفاتر وفي أي وقت.
- إخطار قسم حسابات التكاليف ببيان كامل عن كل إذن صرف بعد تنفيذه وتأريخه وبيان العملية المنصرف إليها وكمية المواد المنصرفة وبيانها وقيمتها حتى يتسنى تحميل كل عملية بما يخصها.
- مراقبة حركة المخزون السلعي ومراعاة الحدود الدنيا والقصى المحددة لكل صنف.
- تنبيه الإدارة العليا إلى الأصناف الراكدة وذلك من واقع سجلات المخازن حتى تتخذ القرارات اللازمة للتخلص منها بدلاً من تعطيل رأس المال المستثمر فيها، فضلاً عن مسؤولية إدارة المخازن عن التنبيه إلى المواد التي قاربت مدة صلاحيتها على الانتهاء كالأدوية والكيمائيات وذلك حتى تتخذ الإدارة العليا القرارات اللازمة بخصوصها.
- تنبيه الإدارة العليا أو إدارة الإنتاج إذا ما زاد معدل استهلاك وحدة من وحدات الإنتاج أو قسم من الأقسام لمواد معينة عن المعدلات المعتادة دون ما سبب واضح، الأمر الذي يستوجب لفت النظر إليه حتى تتخذ الإدارة المسؤولة ما تراه في هذا الصدد على ضوء بحث أسبابه إذ ربما كان مصدر الأمر سرقة أو عبث أو إهمال أو تلف آلة أو تقادمها.
- استقبال بواقى الإنتاج وعودمه وتخصيص مكان لتخزينها ويستحسن أن يكون مستقلاً عن مخازن المواد وتجميع هذه البواقى والعودم حتى تحين الفرصة للتخلص منها ببيعها.
- تصدر من القائمين بوظيفة التخزين في بعض الأحيان اقتراحات تبسيط وتنميط المواد المستخدمة على ضوء ما يتضح لهم من تخزين المواد المختلفة من تقارب مواصفاتها إلى حد كبير.
- ترتيب وتنظيم المخازن بالطريقة التي تكفل حفظ المواد والسلع ومناولتها وتداولها ونقلها بوسائل المناولة الداخلية والنقل بأقل مجهود وتكلفة ووقت.

¹ اعتماداً على:

- سيد محمد جاد الرب، الاتجاهات الحديثة في إدارة الشراء والمخازن، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط 1، القاهرة، 2009، ص ص 296-299
 - عبد الغفار حنفي وصلاح الدين عبد الباقي، إدارة المشتريات والمخازن - من الناحية العلمية والعملية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 208.

-استقبال الأجزاء المصنوعة والمنتجات التامة الصنع من وحدات الإنتاج وحفظها في الأماكن المناسبة والمحافظة عليها بالكيفية التي تسمح بنقلها خارج المؤسسة وبكفاءة تامة لتنفيذ العقود المبرمة مع العملاء في مواعيدها المتفق عليها.

-استغلال مساحات المخازن استغلالاً تاماً وتوفير الترتيبات والاستعدادات المخزنية اللازمة مع تقليل تكلفة التخزين إلى أقل حدّ ممكن.

ثانياً: مقومات نجاح أداء وظيفة التخزين:

إنّ إتباع القواعد العلمية في التقليل من تكاليف المخزون وإيجاد الكمية الاقتصادية الواجب تخزينها والزمن الاقتصادي اللازم لإعادة تمويل المخزون يكون دون جدوى ما لم يسبقه تنظيم محكم مبنيّ على قرارات صارمة في تحديد واختيار الموقع المناسب للمخازن، وتحديد الكيفية التي تكون عليها المباني والكيفية التي يتم بها ترتيب الأصناف.... ومما لا شك فيه أنّ مستوى أداء وظيفة التخزين يختلف من مؤسسة إلى أخرى وتتفاوت درجة كفاءة القائمين في تحملهم لمسؤوليات هذه الوظيفة الأمر الذي يعكس على أعمال المؤسسة كلها. ومن بين العوامل المؤثرة في كفاءة أداء الأنشطة والمهام المخزنية ما يلي¹:

- اختيار الموقع المناسب للمخزن أو المخازن تبعاً لسياسة مركزية أولاً مركزية التخزين المتبعة.
- توفير المساحات المناسبة للتخزين مع عدم الإسراف في استعمالها والاقتصاد فيها على قدر الإمكان.
- التوزيع المناسب لهذه المساحات بين مجموعات المواد والسلع وبما يتناسب مع طبيعة استعمالها.
- تقسيم مساحات مخازن المؤسسة وتخصيص كل مساحة منها لتخزين مجموعة من المواد المتجانسة حسب طبيعة العمل في المؤسسة، ويجب أن يتم هذا التقسيم والتخصص بما يكفل تحقيق ما يأتي:
- ✓ سهولة استلام المواد والمستلزمات والسلع الواردة وفحصها وتوزيعها مباشرة على أماكن تخزينها لحفظها بطريقة تلائم حاجات العمل.
- ✓ المحافظة على المواد والسلع المخزونة من التلف ومن التعرض لفقد كل أو بعض خواصها.
- ✓ المحافظة على المواد المخزونة من مخاطر الضياع والاستبدال والسرقة.
- ✓ سهولة صرف المواد المخزونة عند طلبها بأقل جهد وفي أقصر وقت وبأدنى تكلفة ممكنة.
- ترتيب المواد المخزونة داخل المخازن واستعمال وسائل المناولة المستخدمة بالطريقة التي تحقق تقليل تكلفة نقل ومناولة المواد وتداولها داخل المؤسسة إلى أدنى حدّ ممكن.
- استخدام الموارد البشرية المناسبة لحجم الأعمال المخزنية في المؤسسة وطبيعتها دون إسراف، ويجب أن يتحقق تحديد احتياجات الأعمال المخزنية من القوى العاملة تحديداً دقيقاً يكفل أداء هذه الأعمال بكفاءة تامة

¹ اعتماداً على:

- مهدي حسن زوليف، مرجع سبق ذكره، ص ص. 265-266
 - سيد محمد جاد الرب، مرجع سبق ذكره، ص ص. 299-304
 - عبد الغفار حنفي وصلاح الدين عبد الباقي، مرجع سبق ذكره، ص. 207

والعمل على توفير هذه القوى العاملة بالمستويات المطلوبة، سواء من ناحية الكم أو الكيف.
 -إتباع أنسب الوسائل للتخلص من عوادم الإنتاج والمخلفات بعد تجميع كميات مناسبة منها بالمخازن.
 -مراقبة المخزون مع مراعاة المحافظة على الحدود الموضوعه وهي الحد الأدنى والحد الأقصى وحد
 الطلب(مراعاة مستويات المخزون).

المطلب الثاني: تحديد مستويات المخزون

إنّ عملية تحديد مستويات المخزون عملية مرتبطة بتخطيط الاحتياجات من المواد والسلع اللازمة للإنتاج والتي يجب توفيرها وفق الجداول الزمنية المحددة بما يضمن عدم توقف العملية الإنتاجية وحماية المؤسسة من أيّ تقلبات قد تحدث في التوريد. والهدف الرئيسي من تحديد هذه المستويات هو المحافظة على المستوى الأمثل للاستثمار في المخزون، فإذا زادت مستويات المخزون زادت تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، وإذا انخفضت أكثر من اللازم زادت التكاليف المحتملة لتعطل الإنتاج أو فقدان طلبات البيع في السوق وزادت بذلك تكاليف الشراء بسبب الشراء بكميات صغيرة. إنّ تحديد المستويات الصحيحة من المخزون تشترك فيه كل من إدارة الشراء وإدارة التخزين بحيث أنّ إدارة الشراء هي من يحدد الكمية الاقتصادية للشراء التي تعدّ الأساس في تحديد مستويات المخزون.

وتشمل عملية تحديد مستويات المخزون المستويات التالية:

- الحد الأدنى.
- الحد الأعلى.
- نقطة إعادة الطلب.

أولاً: الحد الأدنى:

من الناحية النظرية يمكن أن يكون الحد الأدنى للمخزون صفرًا فقط، ثم تصل الكمية الجديدة التي ترفع الرصيد إلى حدّه الأقصى، لكن من الناحية العملية قلّمًا يتبع هذا الأسلوب- باستثناء المؤسسات التي تبنت نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just in time)- لما يتضمنه من مخاطر مثل تأخر التوريد والحالات الاضطرارية في الإنتاج كزيادة معدل الاستخدام أو التلف، لذلك يتم تحديد حدّ أدنى للمخزون يسمى حدّ الأمان أو حدّ الخطر أو مخزون الطوارئ لمواجهة تلك المخاطر، كما يعرف أيضا بالمستوى الذي يحرك الطلبية؛ إذن فالحدّ الأدنى يتمثل في ذلك المستوى الذي لا يجب أن يقلّ عنه المخزون من أيّ صنف من الأصناف¹؛ أو هو عبارة عن مستوى من المخزون يسمح بتغطية مخاطر تلف الصنف المُخزّن وكذا لمواجهة زيادة معدل الاستهلاك أو عدم وصول المواد المشتراة في الأجال المحددة (طول فترة التوريد)، لذا وجب على نظام التمويل ال ذي تنتهجه المؤسسة وضع خطة تخزينية تسمح بإيجاد مستوى من المخزون يفوق مخزون الأمان.² فالوصول إلى حدّ الأمان يتطلب ضرورة القيام بإجراءات سريعة للحصول على الكميات الإضافية لتجديد المخزون.

¹ ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، مرجع سبق ذكره، ص. 394

² Fabrice MOCELLIN, Gestion des entrepôts et plates forme, Edition Dunod, Paris, 2003, P.65

من خلال ما تقدم، نلاحظ أنّ مخزون الأمان قد يكلف المؤسسة أعباء إضافية نتيجة الاحتفاظ به، إلا أنه يمكنها من مواجهة عدة مخاطر كزيادة معدل الاستهلاك، طول فترة التوريد أو تلف العناصر المخزنة، بالإضافة إلى أنه يجنبها مخاطر توقف العملية الإنتاجية وارتفاع الأسعار عند الطلب المستعجل على المواد الأولية لإكمال عملية التصنيع.

و يتوقف تحديد مستوى الحد الأدنى على عدة عوامل أهمها¹:

-أهمية الصنف ومشاركته في العملية الإنتاجية.

-طبيعة المادة وسرعة تلفها.

-التكاليف المتعلقة بالمادة من مصاريف شراء، شحن وتخزين.

-معدل استهلاك الصنف فيما إذا كان ثابتا أو متذبذبا.

-الفترة الزمنية اللازمة لشراء الصنف، حيث تتضمن التفاوض، التعاقد، الشحن والفحص.

-مستوى خدمة العميل عند طلبه للمنتجات المتوفرة في المؤسسة، أي مدى رضاه للخدمة المقدمة وتوفير الكمية في الوقت المحدد بالنوعية المطلوبة².

ولحساب الحد الأدنى للمخزون لا بد أولا من حساب معدل الاستهلاك اليومي للصنف المعني وعدد الأيام المرغوب الاحتفاظ فيها بالمخزون.

يمكن تحديد مخزون الأمان وفق العلاقة التالية:

❖ دواعي الاحتفاظ بمخزون الأمان³:

يستعمل هذا المخزون لمواجهة المخاطر المختلفة والتي يتم تصنيفها في ثلاثة أنواع كما يلي :

1- **مخاطر استهلاكية:** في واقع المؤسسة، فإنّ الاستهلاك المتوقع للمادة لا يمكن دائما تقديره، وإن أمكن

ذلك فإننا نستطيع أن نلاحظ نشنت هام لهذا الاستهلاك حول مستواه المتوسط، ذلك لأنه لا يمكن

للمؤسسة التحكم في مستوى تطور العملية الإنتاجية خاصة في حالة زيادة الطلب على منتجاتها أو

تلف بعض الأصناف نتيجة لظروف معنية، فمثلا إذا كانت للمؤسسة حصص إضافية في السوق هذا

يعني زيادة مستوى الطلب مما يؤدي إلى زيادة القدرة الإنتاجية وبالتالي زيادة استهلاك الوحدات

المخزنة(المواد الأولية) وهذا ما ينجّر عنه حتما استعمال مخزون الأمان لتغطية الطلب المتزايد.

2- **مخاطر متعلقة بفترة التموين :** إن التجارب بيّنت أنه لا يمكن التحكم في فترة التوريد الخاصة

بالمؤسسات نتيجة لعدة أسباب منها: المورد (عدم احترامه للفترة المتفق عليها للتسليم)، النقل، الشحن

المفاوضات حول الأسعار، وخدمة الضمان(تقديم خدمات قبل وبعد البيع)، وكل هذا يؤثر على سير

¹ هيثم الزغبى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.183

² Oliver Bruel et les autres, Management industriel et logistique, 4^{ème} édition, Paris, Economica, P.385

³ Oliver Bruel, Politique d'achat et gestion des approvisionnements, Op.cit, PP.222-223

العملية الإنتاجية وزيادة التكاليف.

3- **مخاطر متعلقة بالكمية:** عندما تقوم المؤسسة بطلب الكميات من المواد المحددة وفقا لاحتياجاتها، فإنه يمكن أن تكون الكميات المستلمة أقل من تلك المطلوبة نتيجة لتعرضها لبعض المخاطر، منها تلف جزء من المواد المشتراة أثناء نقلها أو عدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة بالإضافة إلى الأخطاء في المناولة الداخلية للأصناف المخزنة، وكل هذا يؤدي إلى نقص مستوى المخزون الحقيقي الصالح للاستهلاك الفعلي.

من خلال ما تقدم، يمكن القول أنه لا يكفي أن يتوفر لدى المؤسسة مخزون أمان بل المهم هو أن يكون بالقدر الكافي لمواجهة الظروف الطارئة، لذلك يجب عليها أن تعمل على تخفيض كمياته إلى أقل قدر ممكن لأنها في واقع الأمر تمثل تكلفة.

ثانياً: نقطة إعادة الطلب

من المسلم به أنه قبل وصول المخزون إلى حدّ الأمان يجب أن يتجدد هذا المخزون بشراء كمية جديدة تصل به إلى الحد الأقصى، ولكن عملياً لا تتم عملية التوريد في الحال بل لابد من مرور فترة زمنية بين إصدار أمر التوريد ووصول المواد فعلياً إلى مخازن المؤسسة لتكون جاهزة للاستخدام، تسمى هذه الفترة بفترة إعادة الطلب والتي تتحدد بناءً على دراسة ظروف السوق والنقل والمورد... لذلك فإنه يتطلب عند تحديد مستويات المخزون أن تؤخذ هذه الفترة بعين الاعتبار، بحيث أنه لابد من تحديد كمية أكبر للمخزون يتم عندها إصدار أمر التوريد لتوفير المواد بكميات جديدة وهو ما يعرف بنقطة إعادة الطلب.

عرّفت نقطة إعادة الطلب بأنها "عبارة عن الكمية من المخزون التي تكفي للاستخدام خلال فترة التوريد وهذه الأخيرة هي الفترة التي تنقضي بين إصدار الطلبية ووصولها إلى المؤسسة"¹. كما عرّفت على أنها: "المستوى الذي إذا وصلنا إليه نقوم بطلب كمية جديدة من المواد وذلك لضمان وصول الطلبية في الوقت المحدد بحيث يجنب المؤسسة مخاطر عجز المخزون"².

من خلال ما تقدم نستنتج أن نقطة إعادة الطلب هي النقطة التي إذا ما وصل إليها حجم المخزون من صنف معين، يجب القيام بإعادة الشراء أو إعادة طلب كميات من هذا الصنف وذلك تقادياً لحالة الانقطاع، ونتوقف هذه النقطة على عاملين رئيسيين هما: معدل الاستهلاك (الاستخدام) اليومي وفترة الانتظار. ويمكن تحديد نقطة إعادة الطلب وفقاً للعلاقة التالية:

وبما أنّ : احتياجات فترة الانتظار = معدل الاستهلاك × فترة الانتظار

فإنّ: نقطة إعادة الطلب = الحد الأدنى للمخزون + (معدل الاستهلاك × فترة الانتظار)

¹ محمد صالح الحناوي وماضي توفيق، مرجع سبق ذكره، ص. 410

² صديق محمد عفيفي، مرجع سبق ذكره، ص. 412

ونقطة إعادة الطلب هنا تعني مقدار الكمية من صنف معين التي تتطلب حين يصل المخزون إليها الشروع بتنظيم طلبية جديدة للصنف كي تضمن وصولها قبل أن يصل المخزون إلى حد الأمان.

ويتوقف مستوى مخزون إعادة الطلب على عدة عوامل منها¹:

- معدل الاستخدام اليومي، وهو كمية الاستهلاك من مادة معينة خلال فترة زمنية معينة، أو هو معدل صرف الصنف إلى جهة الاستخدام.

- فترة التوريد، وهي الفترة الزمنية بين تقديم طلبية جديدة وزمن وصول المواد للمخازن.

- درجة الاستقرار في معدل الاستخدام وفترة التوريد.

- درجة المخاطرة التي تقبل بها إدارة المؤسسة.

❖ **معوقات تحديد نقطة إعادة الطلب:** على الرغم من سهولة تحديد نقطة إعادة الطلب إلا أنه توجد بعض

الصعوبات العملية التي تنشأ عند استخدامها، من بينها ما يلي²:

- عادة ما لا يتسم وقت تأخر وصول الطلبيات بالثبات فقد يكون من الصعب تحديده بدقة.

- صعوبة تحديد نقطة إعادة الطلب كما هو حاصل مثلا في صهاريج البنزين، فالمخزون هنا لا يكون معروفا على وجه الدقة.

- عدم توفر المؤسسة على نظام جيد لرصد مستويات المخزون، مما يؤثر سلبا على تحديد نقطة إعادة الطلب.

- قد لا يكون من الممكن إصدار طلبيات شراء عند وصول المخزون إلى مستوى إعادة الطلب بالضبط، مثل ما يحدث عند قيام الزبون بشراء كميات كبيرة من صنف معين مما يؤدي إلى الانخفاض المفاجئ للمخزون عن مستوى إعادة الطلب قبل أن يلاحظ أحد ذلك.

ثالثا: الحد الأعلى للمخزون

يُعرّف الحد الأعلى على أنه: "أقصى كمية من المخزون التي يمكن الاحتفاظ بها في مستودعات

المؤسسة"³. فهو يمثل أقصى كمية من المخزون من الصنف المعين الواجب الاحتفاظ بها في المخزن، أي

المستوى الذي لا يجب أن يزيد عنه المخزون من هذا الصنف، والهدف من ذلك هو تجنب تعطيل الأموال

المستثمرة في المخزون بلا مبرر، وتجنب أي زيادة في تكاليف التخزين بالإضافة إلى تجنب مخاطر التقادم أو

التلف؛ فارتفاع مستوى المخزون عن هذا الحد ليس في صالح المؤسسة ويجب معالجته بتغيير كميات الشراء المطلوبة.

ويتم حساب هذا المستوى وفقا للعلاقة التالية:

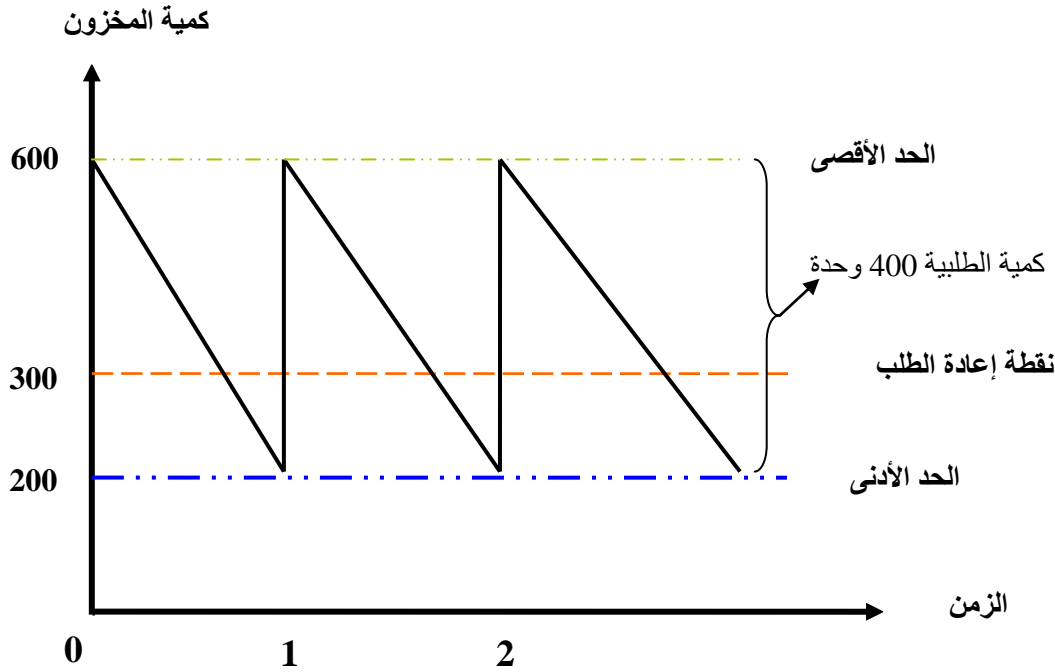
¹ هيثم الزعبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 184

² محمد محمود مصطفى، إدارة المخزون والمواد- مدخل كمي، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2003، ص ص. 72-73

³ سليمان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 326

أي : الحد الأعلى = مخزون الأمان + الحجم الاقتصادي للطلبية
وبعد تحديد مستويات المخزون المختلفة، يتم تصميم خريطة لكل صنف تحدد كل مستوى من هذه المستويات لتتم عملية الرقابة عليها، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): المستويات المختلفة للمخزون



المصدر: هيثم الزغبى وآخرون، إدارة المواد- مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2000، ص.186

توضيحات:

-المحور الرأسي يمثل مقدار المخزون المحتفظ به.

-المحور الأفقي يمثل الوقت اللازم للطلبية.

-الحد الأدنى(مخزون الأمان) الذي لا يجب أن يقل عنه المخزون هو 200 وحدة ولا يصرف إلا في الحالات الضرورية.

-نقطة إعادة الطلب 300 وحدة وعندها يتم تنظيم طلب توريد جديد.

-الحد الأقصى للمخزون 600 وحدة، وهو الحد الذي لا يجب أن يزيد المخزون عنه.

رابعاً: تحديد متوسط المخزون:

يمثل متوسط المخزون القيمة أو الكمية المتوسطة التي يتم على أساسها تقييم المخزون ومعرفة مدى

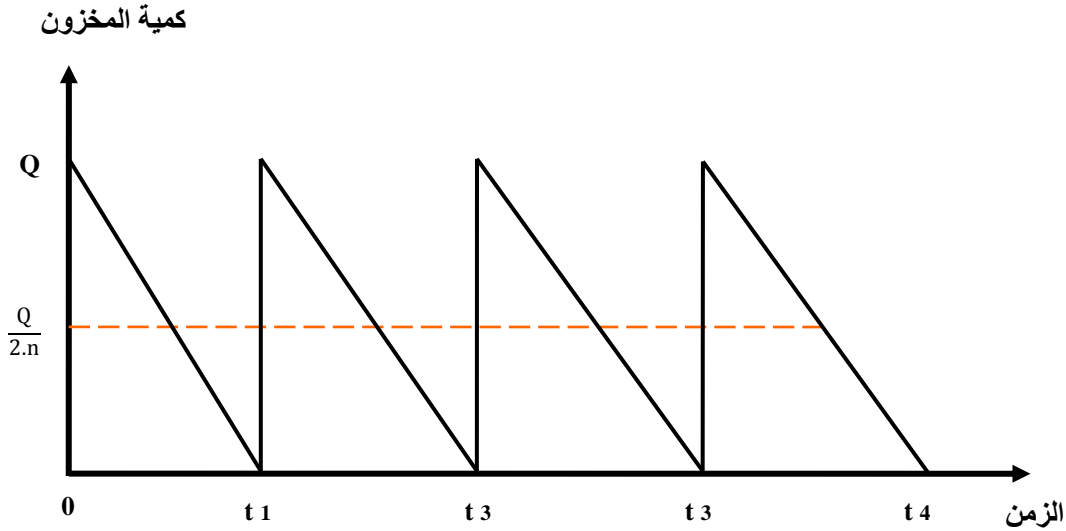
استمرارية المؤسسة في التمويل، ويختلف تحديده حسب حالة وجود مخزون الأمان أو عدم وجوده.

1 - تحديد متوسط المخزون في حالة عدم وجود مخزون الأمان: يتبع تطور مستوى المخزون وتيرة الخروج

والدخول، فقد تكون هذه الوتيرة منتظمة أو غير منتظمة:

1-1 - تحديد متوسط المخزون في حالة انتظام وتيرة الدخول والخروج:

يمكن توضيح تحركات (دخول، خروج) المخزون لمادة معينة بوتيرة منتظمة من خلال الشكل التالي:
الشكل رقم (2-6): تحركات المخزون بوتيرة منتظمة



Source : Vincent Giard, Gestion de la production et des flux, Edition Economica, 3^{ème} édition, Paris, 2003, P.244

من خلال هذا الشكل نلاحظ انتظام وتيرة كل من التمويل والاستهلاك، بحيث ينخفض المخزون بصورة منتظمة إلى أن يصل الصفر ثم وفي تلك الفترة يتم استلام نفس الكمية السابقة، وبالتالي فإنّ متوسط المخزون لفترة معينة هو متوسط كمية مخزون بداية ونهاية تلك الفترة.

بحيث:

S_i : يمثل كمية المخزون في بداية كل فترة من فترات السنة.

S_f : يمثل كمية المخزون في نهاية كل فترة من فترات السنة.

S_m : متوسط المخزون لفترة معينة.

أي:

$$S_m = \frac{S_i + S_f}{2}$$

وبما أنّ في هذه الحالة $S_f = 0$

فإنّ متوسط المخزون لفترة معينة يحسب بالعلاقة التالية¹:

بحيث (Q) عبارة عن الكمية الداخلة في نفس الفترة، وبالتالي $Q = S_i$

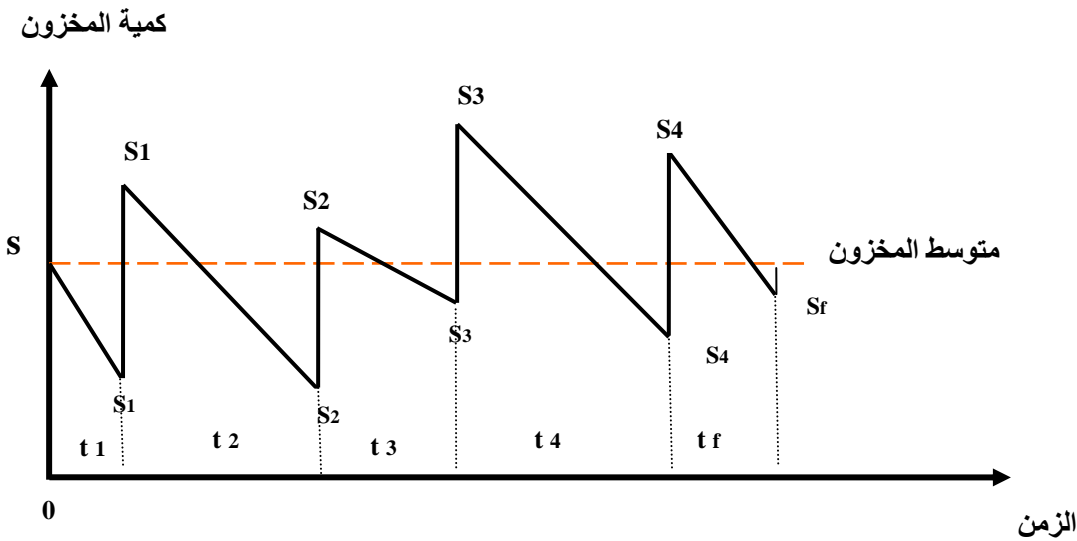
¹ Antonie FRANQUET, La pratique des études de rentabilité, Edition EME, Paris, 2002, P.162

إلا أنّ متوسط المخزون يتأثر بعدد فترات الدخول (n)، لذلك يصبح متوسط المخزون للفترة الإجمالية (سنة عادة) كما هو موضح في الشكل (2-7) عبارة عن¹:

1 2 - تحديد متوسط المخزون في حالة عدم انتظام وتيرة الدخول والخروج:

يمكن توضيح تحركات المخزون لمادة معيّنة بوتيرة غير منتظمة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-7): تحركات المخزون بوتيرة غير منتظمة



Source : Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Pratique de la gestion des stocks, Edition Dunod, 7^{ème} édition, Paris, 2005, P.28

نلاحظ من الشكل عدم انتظام وتيرة التموين والاستهلاك، فبعد أن كان مستوى المخزون عند النقطة (S) انخفض خلال الفترة (t1) إلى أن وصل إلى (s1)، ثم وبعد استلام الكمية (S1 S1) يرتفع إلى أن يصل إلى (S1) ويعود إلى الانخفاض خلال الفترة (t2) إلى أن يصل إلى (S2)، ثم يرتفع بعد استلام الكمية (S2 S2) وهكذا تستمر العملية إلى أن يصل مستوى المخزون إلى مخزون نهاية الفترة (Sf).
من خلال ماسبق يتم تحديد متوسط المخزون Sm بالعلاقة التالية²:

Sm(t1)

يمكن استخراج متوسط المخزون بالعلاقة أعلاه إذا كانت المعلومات متوفرة، بينما عادة ما تنعدم عدة معطيات، فإذا حصلنا مثلاً على مخزون نهاية كل شهر لسنة معيّنة يمكن تحديد متوسط المخزون والذي يكون عبارة عن مجموع مخزونات آخر كل شهر / 13.

¹ M.GERVAIS, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Edition Economica, 8^{ème} édition, Paris, 2005, P.324

² Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Op.cit, P.27

2 - تحديد متوسط المخزون في حالة وجود مخزون الأمان:

يمثل مخزون الأمان نظرياً جزء من المخزون غير المستعمل خلال السنة، بحيث يؤثر هذا الجزء على متوسط المخزون فيسبب في ارتفاعه.

- ففي حالة انتظام حركة المخزون يتم تحديد متوسط المخزون وفقاً للعلاقة التالية¹:

حيث Ss: يمثل مخزون الأمان، و C : عبارة عن كمية الاستهلاك

- أما في حالة عدم انتظام حركة المخزون فإنّ متوسط المخزون يحدد وفقاً للعلاقة التالية:

$$Sm(t1 + t2 +$$

بحيث يمثل :

- s, S1, S2, S3, S4: مخزون بداية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة على التوالي.

- sf, s4, s3, s2, s1: مخزون نهاية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة على التوالي.

إنّ تحديد متوسط المخزون يمكن من معرفة مستوى تكاليف التخزين حيث ترتبط هذه الأخيرة ارتباطاً مباشراً به، فانخفاض متوسط المخزون يؤدي إلى انخفاض تكاليف التخزين والعكس صحيح، كما أنّ انخفاض متوسط المخزون يعني ارتفاع معدل الدوران مما يدل على ارتفاع أداء تسيير المخزون.

نشير إلى أن معدل دوران المخزون يحسب وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{الاستهلاك للمخزون}}{\text{متوسط}}$$

وكقاعدة عامة يمكن القول أنه كلما كان متوسط المخزون أقل كان ذلك أفضل للمؤسسة.

المطلب الثالث: تصنيف المخزونات:

بصفة عامة يمكن أن يعرف التصنيف بأنه الترتيب المنهجي لعدد من المفردات المرتبة وفقاً لخطة محددة أو تسلسل معين، وعلى وجه التحديد فإنّ التصنيف يمكن أن يمثل نظاماً لترتيب عناصر المخزون وفقاً لطبيعتها أو خصائصها المميزة². وبمعنى آخر فإنّ التصنيف عبارة عن عملية فرز وحصر الأنواع المشابهة والمتقاربة من المفردات في مجموعات على أساس الترابط والتقارب والتجانس والتماثل، مما يساعد على دقة وسهولة وسرعة التعرف على الأصناف ووضعها تحت تصرف الجهة التي تحتاجها³. لذلك فإنّ تصنيف المخزونات يساعد المؤسسة في التحكم أكثر في عملية التخزين من خلال تحقيقه لعدة فوائد منها مثلاً منع تكرار الشراء وتجنب الأخطار المخزنية وما ينجر عنها من تكاليف.

تختلف الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في تصنيف المخزونات من مؤسسة لأخرى، وأحياناً في

¹ Ibid, P.29

² علي الشرقاوي، مرجع سبق ذكره، ص. 23

³ محمد الصيرفي، التخزين الإلكتروني، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص. 126

المؤسسة الواحدة من وقت لآخر، تبعا لطبيعة عمليات الم مؤسسة ونوعية الأصناف التي تتعامل فيها، والغرض من الاحتفاظ بتلك الأصناف ومدى حركتها وطبيعة الطلب عليها، وأيضا متوسط رأس المال المستثمر في المخزون أو معدلات استخدامه.

أولاً: التصنيف حسب طبيعة المخزون:

يعد تقسيم المخزون على أساس نوعية المواد المخزونة من أكثر الطرق شيوعا في الحياة العملية ، وطبقا لهذا الأسلوب غالبا ما يتم تقسيم المخزون إلى الأصناف التالية¹:

- 1 - المواد الخام: وتشمل المواد الخام والأجزاء التي يتم شراؤها أو تصنيعها لكي تدخل في العملية الصناعية لتحويلها إلى منتج نهائي.
- 2 - مواد قيد التشغيل: نجد هذا النوع أيضا في المؤسسات الصناعية ، وهي المواد التي أجريت عليها عملية تحويلية أو أكثر، وهي بحاجة لعمليات أخرى حتى تصبح كمنتج نهائي.
- 3 - الأجزاء والمكونات: المنتج النهائي عبارة عن تجميع لعدة أجزاء رئيسية ولكل جزء منها مكوناته ، ففي المؤسسة الصناعية قد يتم الاحتفاظ بمجموعة متكاملة من هذه الأجزاء والمكونات لاستخدامها في تركيب منتجاتها النهائية.
- 4 - مواد الإصلاح والصيانة: وهي تضم العدي من الأدوات اليدوية والميكانيكية المختلفة التي تستخدمها المؤسسة في عمليات الإصلاح والصيانة ، كما نجد أيضا ما يسمى بالمواد المساعدة أو مواد التشغيل والتي لا تدخل في تركيب المنتج النهائي مثل الوقود أو الأدوات المكتبية.
- 5 - مواد التعبئة والتغليف: تختلف أحجام وأشكال هذه المواد وفقا لطبيعة السلعة التي تعبأ أو تغلف بها ، وكذلك اعتماد المؤسسة أساليب التغليف التي تمثل الشكل الخارجي للسلع والمواد وتعطيها جاذبية.
- 6 - المنتجات النهائية أو التامة الصنع: نعني بها المواد التامة الصنع والتي مرت بمختلف مراحل التصنيع لغرض التخزين أو البيع عبر مختلف مراكز التوزيع.
- 7 - المخلفات والمواد غير صالحة الاستعمال: يتمثل هذا الصنف من المخزون في الفضلات والمهملات الصناعية والمواد التالفة أو المنتجات التي بها عيب ما ، وكذا بواقي الإنتاج التي ترغب المؤسسة في التخلص منها.

ثانياً: التصنيف حسب الغرض من المخزون:

في تصنيف المخزون على أساس الغرض من الاحتفاظ به يمكننا التمييز بين نوعين هما:

- 1 - **المخزون التشغيلي**: يتضح من التسمية أن هذا النوع من المخزون يشمل كافة الأصناف الضرورية لتشغيل النظام الإنتاجي والأصناف التي تتولد منه، وتلك التي تنتج عنده في ظل الظروف العادية للتشغيل، ويحتوى هذا النوع من المخزون على كافة الأصناف المشار إليها في تصنيف المخزون حسب الطبيعة.

¹ سليمان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 314.

2 مخزون الأمان: يقصد به الكميات الإضافية التي تحتفظ بها الم مؤسسة من بعض أو كل أصناف المخزون المشار إليها سابقا من أجل مواجهة الظروف غير العادية التي قد تواجهها؛ وهذا النوع من المخزون يستخدم كوسيلة لتأمين المؤسسة من حالات زيادة الطلب أو زيادة معدلات الاستخدام عن المتوسطات العامة أو طول فترة التوريد عما كان متوقعا من الناحية الأخرى.

ثالثا: التصنيف حسب سرعة الدوران:

يتم تصنيف المخزون في هذه الحالة وفقا لمعدل دوران المادة أي وفقا لمعدل تكرار طلبها، حيث نجد:

1 مخزونات سريعة الدوران: تمتاز هذه المخزونات بمعدل دوران سريع نظرا لتكرار معدلات شرائها خلال السنة وكذلك معدلات سحبها، ويرجع ذلك إلى أهميتها في العملية الإنتاجية أو البيعية، حيث نجد أن الطلب على هذه السلع جد مرتفع.

2 مخزونات عادية الدوران: وهي الأصناف التي يكون معدل دورانها عاديا خلال السنة.

3 مخزونات بطيئة الحركة: وتمتاز بمعدل دوران أقل من المعدل العادي، وهذا راجع لعدة أسباب.

4 مخزونات نائمة أو راقدة: هذه المخزونات نجد أن معدل الدوران فيها بطيء جدا، حيث تبقى بحوزة المؤسسة لمدة طويلة (أكثر من 10 سنوات) ثم تعود لاستعمالها من جديد عند الحاجة إليها.

5 مخزونات ميتة: وهي التي انعدمت فيها الحركة نهائيا، حيث لم تعد قابلة للاستعمال أو البيع سواء لعدم صلاحيتها أو لعدم مطابقتها لشروط الإنتاج أو البيع أو لأسباب أخرى كالتقادم.

رابعا: التصنيف حسب طبيعة الطلب

يهتم تصنيف المخزون على أساس هذا المعيار بالتعرف على طبيعة الطلب على المواد المخزونة،

ويمكننا في هذا المجال التمييز بين نوعين من الطلب هما الطلب المستقل والطلب التابع أو المشتق¹:

1 الطلب المستقل: ويقصد به الطلب على صنف أو أكثر من أصناف المخزون بالشكل الحالي لها من جانب بعض الأفراد أو المؤسسات من خارج المؤسسة التي تمتلك هذه الأصناف، أي أن الطلب على هذا النوع من المخزونات يكون مستقلا تماما عن الطلب على أي صنف أو سلعة أخرى.

2 الطلب التابع: يعرف أحيانا باسم الطلب المشتق ويقصد به الطلب على بعض الأصناف التي يرتبط استخدامها بأصناف أخرى؛ وبمعنى آخر فإن الطلب التابع يمثل الطلب على المواد والأجزاء والمكونات التي تستخدم في تصنيع منتجات أخرى تختلف في الشكل أو الهدف من الاستخدام أو هما معا.

خامسا: التصنيف حسب التكلفة:

نظرا لاختلاف الأصناف المخزونة من حيث الحجم والقيمة أو التكلفة- باعتبار أن البعض منها متوفر بكميات كبيرة بالنسبة لمجموع المخزون ولكن بقيمة منخفضة عن القيمة الإجمالية للمخزون على عكس البعض الآخر الذي يكون بكمية قليلة وبقيمة مرتفعة- فإنه لا يمكن إعطاءها نفس الاهتمام بل يجب تقسيمها حسب

¹ محمد صالح الحناوي ومحمد توفيق ماضي، مرجع سبق ذكره، ص ص 393-394

أهميتها الاقتصادية، حيث يمكن تصنيفها حسب القيمة والكمية لكل صنف، بمعنى قيمة الصنف بالنسبة للقيمة الإجمالية للمخزون، وحجم الصنف بالنسبة للحجم الإجمالي للمخزون.

وفي هذا الصدد، نجد تصنيفين، الأول حسب طريقة 20/80 (قانون Pareto) والثاني حسب طريقة ABC:

1 - التصنيف وفق طريقة 20/80:

تعرف هذه الطريقة بمنحنى 20/80 لباريتو، والتي يعود أصل نشأتها إلى العالم الإيطالي (VILFREDO Pareto) سنة 1897 من خلال دراسة خاصة بتوزيع الدخل والثروة في إيطاليا نسبة إلى عدد السكان، حيث استنتج أنّ نسبة كبيرة من الدخل الكلي مركزة في أيدي نسبة صغيرة من السكان بنسبة تقريبية 80% من الدخل لما يعادل 20% من السكان¹. ثم وجدت هذه الفكرة العامة قبولاً كبيراً في تطبيقات الإدارة. تعتمد هذه الطريقة على تصنيف المخزون في مجموعتين:

-المجموعة الأولى: تتكون من الأصناف التي يمثل حجمها 20% بالنسبة للحجم الإجمالي للمخزون ولكن بقيمة 80% من القيمة الإجمالية للمخزون، ونظراً لأهمية هذه المجموعة فإنه يتعين على المؤسسة أن تطبق عليها السياسات والطرق التي تعمل على تحقيق الأمثلية، حيث يجب أن تحظى بمتابعة علمية فيما يخص الكمية الاقتصادية، وتيرة الشراء، وقت الشراء...

-المجموعة الثانية: تمثل هذه المجموعة 80% من حجم الأصناف بالنسبة لمجموع المخزون لكن لا تمثل سوى 20% من القيمة الإجمالية للمخزون، لذلك تطبق عليها المؤسسة سياسة الحد الأدنى، فهي تتطلب اهتمام أقل من سابقتها.

2 - التصنيف حسب طريقة A B C:

حسب هذه الطريقة يمكن الاعتماد على عدة معايير في إجراء عملية التصنيف، إلا أنه سيتم التركيز هنا على معيار هام وهو معدل الاستخدام السنوي المقيم بالنقدية لكل نوع معين من المخزون، بحيث يتم حساب هذا المعيار وفقاً للعلاقة التالية²:

وتتطلب هذه الطريقة حساب النسبة المئوية لعناصر المخزون ككل بيانياً مقابل النسبة المئوية للقيمة النقدية الكلية خلال فترة زمنية معينة (غالباً ما تكون سنة).

إنّ قيمة هذا التصنيف تكمن في إبراز ثلاث فئات من المخزون متفاوتة الأهمية وتتمثل في:

-الفئة الأولى A: حيث تمثل هذه الفئة نسبة 10% من إجمالي عناصر المخزون، لكن بمعدل استخدام مرتفع 80% فهي بمثابة عناصر ذات كميات قليلة لكن أسعارها مرتفعة نسبياً، كما أنها تمثل نسبة كبيرة من التكاليف في المنتج النهائي مما يجعل الرقابة عليها أمراً ضرورياً.

¹ رونالد اتش بالو، إدارة اللوجستيات - تخطيط وتنظيم سلسلة الإمداد، ترجمة تركي إبراهيم سلطان وأسامة أحمد مسلم، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص.84

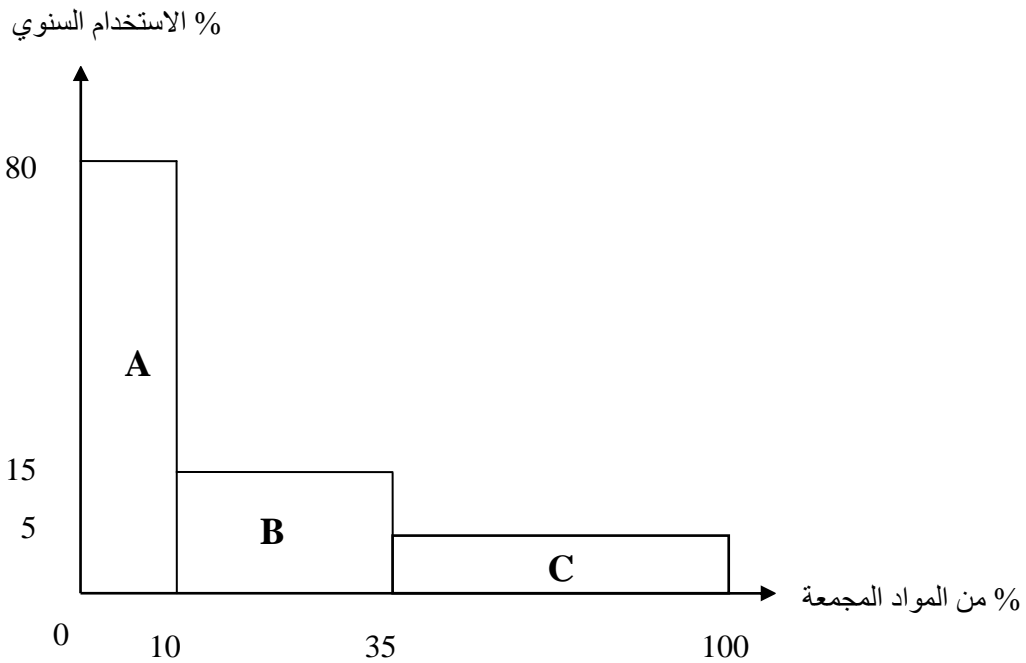
² François Blondel, Aide mémoire gestion industrielle, Edition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2006, PP.170-171

-الفئة الثانية B: تتراوح نسبتها 25% من الأصناف المخزنة، بينما معدل استخدام المخزون في هذه الفئة هو 15%، بالتالي تحتاج إلى رقابة أقل من الرقابة المطبقة على الفئة الأولى.

-الفئة الثالثة C: هذه الفئة هي ما تبقى من المخزون ونسبتها 65% من إجمالي العناصر، بينما نجد معدل استخدام المخزون لهذه الأصناف هو 5%؛ ما يميز هذه الفئة هو أن تكاليفها منخفضة مع مراعاة أنها ذات معدل دوران بطيء ومنه لا تحتاج إلى رقابة مركزة.

ويمكن توضيح ما سبق ذكره فيما يخص الفئات ونسبها، في الشكل التالي:

الشكل (2-8): تمثيل لنسب فئات A B C



المصدر: ماجدة العطية، إدارة المشتريات الصغيرة، دار المسيرة، ط2، الأردن، 2004، ص. 16.

نلاحظ أن هناك ثلاث فئات من المخزون، تختلف كل فئة عن أخرى وفق معيار معين، ولكن قبل تقسيم المخزون إلى فئات يجب أولاً معرفة إجراءات وضع هذا التصنيف.

❖ إجراءات وضع طريقة A B C :

يتطلب تصنيف المخزون حسب طريقة A B C الإجراءات التالية¹:

- تحديد الكمية المستهلكة من كل صنف.
- ربط كل كمية مستهلكة بالتكلفة اللاحقة.
- يتم الحصول على قيمة كل صنف من خلال ضرب الكمية المستهلكة في التكلفة اللاحقة للصنف.
- نحسب القيمة لكل الأصناف وذلك بجمع القيم لكل صنف.
- نحسب نسبة القيمة لكل صنف، وذلك بقسمة كل القيمة لكل صنف على مجموع القيم لكل الأصناف.

¹ P. Fournier et J.P.Menard, Gestion d'approvisionnement et des stocks, 2^{ème} édition, Canada : Gaétan Morin, 2004, P.201.

- يتم تجميع القيم تنازليا.

- تبويب النسب المتحصل عليها إلى ثلاث فئات.

المطلب الرابع: تقييم وجد المخزونات

أولا: تقييم المخزونات:

تتلخص مشكلة تقييم المخزون في أنّ تكاليف توفير المواد ومستلزمات الإنتاج غالبا ما تتغير بين الزيادة والنقصان خلال الفترة المحاسبية، ومن ثم يكون مطلوباً من إدارة المؤسسة تحديد التكلفة التي تستخدم في تحديد قيمة المخزون في نهاية الفترة، لأن قيمة هذه المخزونات تؤثر في تحديد قيمة أرباح المؤسسة من جهة وقيمة أصولها المتداولة من جهة أخرى.

هناك عدة طرق لتقييم المخزون تختلف وفقا للنظام المحاسبي الذي تعمل به المؤسسة وطبيعة العمل بها بالإضافة إلى طبيعة المواد المستخدمة وما يتناسب مع نشاطها، ولاشك أن الطريقة التي تصلح في مؤسسة ما قد لا تصلح بالضرورة ولا تتفق مع طبيعة عمل أو ظروف مؤسسة أخرى، ومن أهم هذه الطرق وأكثرها استعمالاً هي التالية:

1 - طريقة (FIFO) ما دخل أولاً يخرج أولاً:

تقوم هذه الطريقة على افتراض أنّ أول ما يدخل إلى المخزن هو الذي يخرج أولاً مقيماً بتكلفته، ثم يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن يتم الوصول إلى إخراج الإدخالات الأخيرة. يمكن استعمال هذه الطريقة في مثل المواد ذات التأثيرات الزمنية السريعة، لكن ما يعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى عدم مقابلة تكاليف جارية مع إيرادات جارية بجدول النتائج، حيث أنّ أقدم التكاليف تقارن بالإيرادات الجارية مما يؤدي إلى تشويه صافي النتيجة¹.

2 - طريقة (LIFO) ما دخل آخر يخرج أولاً:

تفترض هذه الطريقة أن المشتريات والمنتجات التامة الصنع التي دخلت مؤخراً إلى المخزن هي التي تخرج أولاً أي أنّ المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، لذلك فإنّ سعر التكلفة يكون مقيماً بأحدث الأسعار أما المخزون النهائي فهو مقيم بأقدم التكاليف ويظهر بأدنى قيمة له. يعاب على هذه الطريقة عدم إظهار الأرباح الحقيقية للمؤسسة في حالة تغير الأسعار ارتفاعاً أو انخفاضاً²، وكذلك زيادة تكاليف الاحتفاظ وتعرض المخزون للتلف أو الفساد نتيجة لطول فترة التخزين.

¹ دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، ط 2، المملكة العربية السعودية، 2005، ص 375-376

² المؤسسة العامة للمؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، تقنية إدارة المستودعات - إدارة المخزون، مرجع سبق ذكره، ص. 52

3 - طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)¹:

وهي الطريقة الأكثر تداولاً واستعمالاً، وهي إجبارية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية كما أنها مرغوبة بالنسبة لمصلحة الضرائب بحيث نجدها قريبة من الواقع عند حساب تسعيرة المخرجات، كما أنها تعطي أهمية بالغة لكل من التكلفة والكمية لكل وحدة صادرة من المخزن. تعتمد هذه الطريقة في تقييم المخزون على حساب المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة حيث يتم الترجيح على أساس كميات المخزون من كل فئة من فئات التكلفة.

4 - طريقة التمييز المحدد:

إن أسلوب تطبيق هذه الطريقة هو ترقيم الوحدات المخزنة كما هي في المخزن، حيث تقرأ لكل واحدة التكلفة الحقيقية لها²، بمعنى أن هذه الطريقة تؤدي إلى ضبط المخزون في نهاية الدورة بقيمته الواقعية. لكن إذا كانت من أفضل الطرق من الناحية النظرية في إبراز التكلفة الحقيقية لمخزون آخر المدة وتكلفة السلع المباعة إلا أنه من الصعب تطبيقها عملياً لصعوبة تمييز المخزون المنصرف من المخزون المتبقي³؛ لذلك غالباً ما يقتصر استخدام هذه الطريقة على المؤسسات التي تتعامل في عدد محدود من الأصناف ذات القيمة العالية.

5 - طريقة التكلفة المعيارية:

عندما يكون عدد الأصناف المخزنة كبيراً جداً، ولتفادي حساب الأسعار المتوسطة باستمرار، يتم تقييم المخرجات من المخازن وفقاً لتكلفة معيارية، هذه التكلفة يمكن أن تكون إما تكلفة حقيقية لدورة سابقة، أو تكلفة تم تحديدها انطلاقاً من دراسة معينة... إلخ⁴.

ثانياً: جرد المخزونات

يعتبر الجرد من الوظائف المتعلقة بتسيير المخزونات والتي يجب القيام بها للحفاظ على ممتلكات المؤسسة، كما يعتبر من الوسائل الرئيسية لمراقبة المخزون وضبط عملية التخزين والتحكم فيها ومن ثم المساهمة في تخفيض التكاليف؛ حيث أن جرد المخزونات يسمح بتحديد الكميات من المواد الأولية اللازمة لمزاولة النشاط باستمرارياً، كما يحد من تكاليف الاحتفاظ بمخزون ضخم وتفاذي ما ينجم عنه من مخاطر قد تؤدي إلى خسائر كبيرة تؤثر على ربحية المؤسسة.

1 - تعريف الجرد:

يقصد بالجرد الحصر الفعلي لموجودات المخازن المختلفة في تاريخ معين وذلك بغرض التحقق من دقة الأرصدة الدفترية للأصناف والمستلزمات ومدى مطابقتها لما هو موجود بالفعل في المخازن، وبالتالي كشف أي

¹ اعتماداً على:

- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 9.

Guy RAIMBAULT, Op.cit, P.35 -

- دادي عدون ناصر، محاسبة تحليلية، مرجع سبق ذكره، ص. 64.

- عبد الستار محمد العلي، مرجع سبق ذكره، ص. 57.

² عبد الستار محمد العلي، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، مرجع سبق ذكره، ص. 59.

³ وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص. 207.

⁴ FERDJALLAH Mohamed, Op.cit, P.68

انحرافات والتحري لمعرفة الأسباب سواء كانت سرقة أو اختلاس أو تلف... إلخ، واتخاذ القرارات الفورية المناسبة¹، كما عرّف على أنه: "التأكد من مقدار ومواصفات الموجودات بالمشاهدة والقياس"².

2 - أنواع الجرد:

يمكن تقسيم الجرد إلى خمسة أنواع رئيسية وفقا لمعيارين هما³: درجة مطابقة الأرصدة وتوقيت إجراء الجرد:

❖ بالنسبة لدرجة مطابقة الأرصدة يمكن التمييز بين نوعين من الجرد يعرف النوع الأول منهما بالجرد الدفترى (المحاسبى Inventaire comptable) والنوع الثاني يعرف بالجرد الفعلي (Inventaire physique) :

2-1- الجرد الدفترى:

يقصد به مجموعة الإجراءات التي تتناول مراجعة أرصدة المخزون من واقع السجلات والمستندات التي تحتفظ بها المؤسسة.

2-2- الجرد الفعلي:

يقصد به الحصر المباشر للمخزون من الأصناف المختلفة الموجودة بالمخازن في وقت محدد.

❖ أما بالنسبة لتقسيم الجرد حسب الوقت الذي يجري فيه، فإنه يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع رئيسية هي الجرد الدوري والجرد المستمر والجرد المفاجئ:

3-2- الجرد الدوري⁴:

يقصد به الحصر الشامل لجميع الأصناف الموجودة في المخازن في تاريخ معين وعادة ما يكون هذا التاريخ هو نهاية السنة المالية للمؤسسة.

4-2- الجرد المستمر (الدائم):

يتم هذا النوع من الجرد على مدار السنة طبقا لبرنامج زمني محدد للمجموعات المختلفة من الأصناف المخزنة على أن يراعى الانتهاء من جرد جميع الأصناف مع قرب نهاية السنة المالية للمؤسسة.

5-2- الجرد المفاجئ⁵:

هو نوع من التفتيش يجري على بعض الأصناف بطريقة سرية وبصفة عشوائية وفجائية لغرض التأكد من سلامة العمل في المخزن والمواد المخزنة.

¹ ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، مرجع سبق ذكره، ص. 399

² بكر محمد السبائين، علم المخازن، دار النهضة، ط1، الأردن، 2003، ص. 131

³ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، تقنية إدارة المستودعات- إدارة المخزون، ص ص. 26- 27

⁴ Abdelmalek CHELIHI, Op.cit, P.46

⁵ بكر محمد السبائين، مرجع سبق ذكره، ص. 132

المطلب الخامس: بعض نماذج تسيير المخزون

قبل التطرق إلى بيان بعض نماذج تسيير المخزون، نرى أنه من الضروري توضيح المقصود من تسيير المخزون.

يعرّف تسيير المخزون بأنه: "النشاط الذي يتم بمقتضاه استخدام الأساليب العلمية في تحديد كمية المواد الأولية، المنتجات نصف المصنعة والمنتجات التامة الصنع، بما يضمن تلبية متطلبات وظروف التشغيل وطلبات الزبائن بأقل تكاليف ممكنة"¹. كما يعرف على أنه: "مجموعة من الأعمال المنظمة والمرتبطة من السهولة إلى المعقدة واللازمة للإعداد وتنفيذ برنامج التمويل بالمؤسسة، تخزين المواد وتوجيه المبيعات مع تجنب الانقطاع من جهة، والتخزين الزائد من جهة أخرى، وهذا في ظل أفضل الظروف الاقتصادية"².

من خلال ما سبق، فإن تسيير المخزون يكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، كونه يسمح - من خلال استخدامه لعدة أساليب ونماذج علمية- بالتحكم في كمية وقيمة المخزون ويضمن أمثلية في اتخاذ قرار الاستثمار في الموارد المادية، وفق معايير كفاءة، تؤدي إلى تخفيض تكاليف الاحتفاظ بالمخزون والاستثمار فيه وفي نفس الوقت تلبية احتياجات العملاء.

وبصفة عامة، يمكن تقسيم نماذج تسيير المخزون إلى نماذج حديثة ونماذج كلاسيكية، وهذه الأخيرة تقسم إلى نماذج ديناميكية ونماذج ساكنة والتي تنقسم بدورها إلى نماذج تستخدم في حالة المستقبل اليقيني (ظروف التأكد) وأخرى تستخدم في حالة المستقبل غير اليقيني (ظروف عدم التأكد) أي في حالة عشوائية الطلب.

ولأنّ المجال لا يتسع هنا للتطرق إلى كل النماذج، فإنه يتم التطرق فقط في هذا المطلب إلى أحد أهمّ النماذج الأساسية الكلاسيكية (نموذج Wilson)، وأحد أهمّ النماذج الحديثة (نموذج التخزين الصفري JIT).

أولاً: نموذج ويلسن (Wilson) "الكمية الاقتصادية للطلب":

يعود تاريخ وضع ودراسة هذا النموذج إلى سنة 1915 عن طريق الباحث (Harris) لكن ينسب هذا النموذج إلى (Wilson) الذي قام بنشره سنة 1930 بطريقة مستقلة ودون أن يكون على علم بنتائج أبحاث (Harris)³. إنّ الهدف الرئيسي لهذا النموذج هو التخفيض من تكاليف التمويل، أي تخفيض تكاليف الشراء والتخزين، وذلك من خلال تحديده لحجم الطلبية الأمثل الذي يجعل التكلفة الإجمالية أقل ما يمكن، بمعنى الكمية التي تكون عندها التكاليف الإجمالية لإصدار الطلبية وتكاليف التخزين في أدنى مستوياتها. فهذا النموذج يجيب على سؤالين تقليديين هما: متى يتم إصدار الطلبية؟ وكم يكون حجمها؟. فهو يساعد على تحديد الكمية الاقتصادية المثلى للطلبية والوقت الضروري لإعادة التمويل من طرف المؤسسة، وذلك بأقل التكاليف سواء تلك

¹ محمد إيديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج، ط2، عمان، الأردن، 2004، ص.134

² Mohamed said Belacel, La gestion des stocks, Edition Gestion, Alger, 1994, P.5

³ زيد نعيم البلخي وآخرون، مدخل إلى نظم ضبط ومراقبة المخزون، النشر العلمي والمطابع جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية،

المتعلقة بإعداد الطلبيات أو الاحتفاظ بالمخزون أو النفاذ.

1 - فرضيات نموذج ويلسن: يقوم هذا النموذج على جملة من الفرضيات يمكن تلخيصها كالتالي¹:

-الطلب معلوم وثابت (معدل الطلب ثابت).

-هناك فترة توريد ثابتة ومحددة أي أنّ الفترة بين إعداد الطلبية واستلامها ثابتة.

-تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة ولا يوجد خصم كمية.

-يتم الطلب في كل مرة عندما يصل المخزون إلى نقطة إعادة الطلب (لا توجد حالة نفاذ).

-الكميات المطلوبة ثابتة في كل فترة وهي تعادل الكمية الاقتصادية للطلب، واستلامها يكون دفعة واحدة.

-انعدام مخزون أمان.

-النموذج يأخذ بعين الاعتبار الطلب على عنصر واحد فقط².

2 - بناء النموذج³:

قبل بناء النموذج يتم التعريف بمركباته كما يلي:

- C_{pass} : تكلفة إصدار الطلبية

- C_{poss} : تكلفة الاحتفاظ بالمخزون

- i : م عامل الاحتفاظ بالمخزون، وهو عبارة نسبة مئوية من متوسط المخزون

- U : السعر الوحدوي للمادة

- C_a : مجموع الاستهلاكات أو الاستخدام السنوي

- CT : تكاليف التخزين السنوية

- N^* : العدد الأمثل للطلبات

- Q^* : الكمية المثلى للطلبية

إنّ الكمية الاقتصادية تتحقق عند حجم الطلبية الذي تكون فيه تكاليف التخزين السنوية أقل ما يمكن.

بحيث:

$$CT = C_{poss} + C_{pass} \text{ أي:}$$

¹ محمد إيديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج، ط2، عمان، الأردن، 2004، ص.139

² Régis Bourbonnais et Philippe Vallin, Comment optimisez les approvisionnements, Edition Economica, Paris, 1995, P.68

³ اعتمادا على:

-زيد نعيم البلخي، مقدمة في بحوث العمليات، جامعة الملك سعود للنشر، ط1، المملكة العربية السعودية، 1998، ص.442

-شفيق العتوم، بحوث العمليات، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2006، ص.55

-François Blondel, Gestion de la production, Edition Dunod, Paris, 1997, P.129-

-مقيم صبري وبوعنان نور الدين، نماذج تحديد الكمية الاقتصادية للطلب في ظروف اليقين وعدم اليقين، مداخل مقدمة في الملتقى الوطني

السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، جامعة سكيكدة، الجزائر، يومي 27-28/01/2009، ص.4

بما أنّ النموذج يفترض أنّ مستوى المخزون في بداية ونهاية الفترة يساوي الصفر، وبالتالي الكمية المطلوبة يتم استهلاكها نهائياً على مدار تلك الفترة لكي يتم استقبال كمية أخرى، ومنه فإنّ متوسط المخزون

يكون: $\frac{Q}{2}$

$$C_{\text{poss}} = U_i \times \frac{Q}{2} \quad \text{أي:}$$

$$\frac{\text{مجموع الطلبات}}{\text{الكمية الاقتصادية}} = \text{بحيث: عدد الطلبات}$$

$$N = \frac{Ca}{Q} \quad \text{أي:}$$

$$C_{\text{pass}} = \frac{Ca}{Q} \times C_{\text{pass}} \quad \text{أي:}$$

$$CT = C_{\text{poss}} + C_{\text{pass}} = \frac{Q}{2} \times U_i + \frac{Ca}{Q} \times C_{\text{pass}}$$

ولتخفيض التكاليف الإجمالية للتخزين المعبر عنها بدلالة كمية الطلب Q ، نبحث عن نقطة تساوي C_{poss} مع C_{pass} ، أي نبحث عن النهاية الحدية الصغرى لمنحنى التكلفة الإجمالية بالنسبة لكمية الطلب Q مساوياً للصفر:

$$\frac{\delta CT}{\delta Q}(Q) = 0$$

$$\Rightarrow CT(Q) = -\frac{Ca}{Q^2} C_{\text{pass}} + \frac{1}{2} U_i = 0$$

$$\Rightarrow Q^* = \sqrt{\frac{2 \cdot C_{\text{pass}} \cdot Ca}{U_i}}$$

كما يمكن استخراج الكمية الاقتصادية بطريقة أخرى، وهي أنّ الكمية الاقتصادية تتحقق عند حجم الطلبية الذي تتساوى عنده تكاليف الاحتفاظ بالمخزون مع تكاليف الحصول عليه (إصدار الطلبية).

$$C_{\text{poss}} = C_{\text{pass}} \quad \text{أي:}$$

$$\frac{Q}{2} \times U_i = \frac{Ca}{Q} \times C_{\text{pass}}$$

$$Q^2 = \frac{2 \cdot Ca}{U_i} \cdot C_{\text{pass}}$$

$$\Rightarrow Q^* = \sqrt{\frac{2 \cdot C_{\text{pass}} \cdot Ca}{U_i}}$$

هذه الكمية المثلى تسمى الكمية الاقتصادية للطلب (EOQ: Economic Order Quantity) أو

كمية (Wilson)، ومنها يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات (عدد الطلبات الاقتصادية).

$$\frac{\text{مجموع الطلبات}}{\text{الكمية الاقتصادية}} = \text{بحيث: العدد الأمثل للطلبات}$$

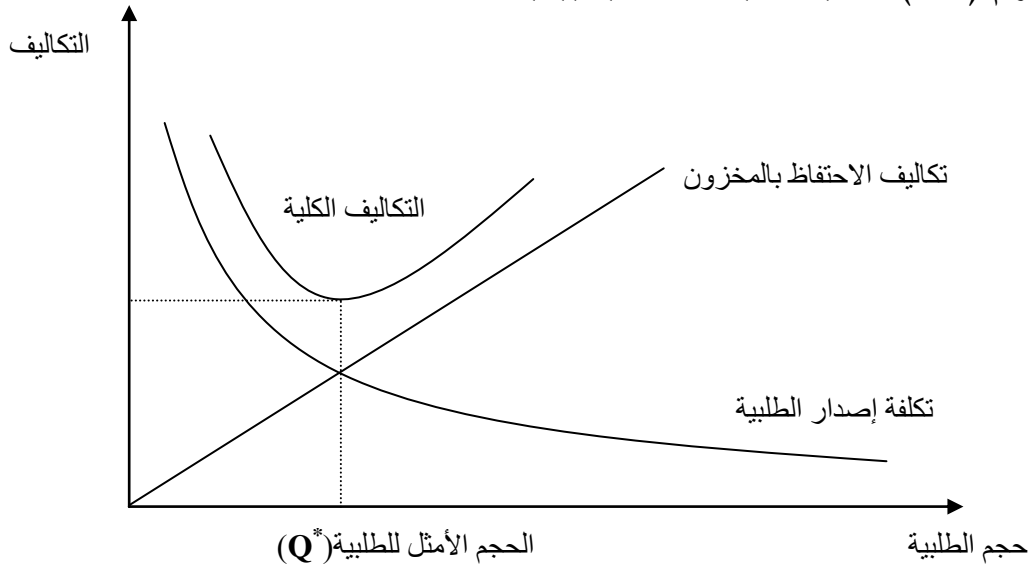
$$N^* = \sqrt{\frac{Ca \cdot U_i}{2 \cdot C_{\text{pass}}}}$$

ومنه:

$$N^* = \frac{Ca}{Q^*} \quad \text{أي:}$$

ويمكن تحديد الكمية الاقتصادية (Q^*) بيانياً، وهو ما يتم توضيحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-9): تحديد الكمية الاقتصادية بيانياً



المصدر: نهال فريد مصطفى، إدارة المواد والإمداد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص.191

من الشكل البياني نلاحظ أنّ تكاليف الاحتفاظ بالمخزون تزيد مع زيادة حجم الطلبية وفق علاقة خطية بينما تكلفة الإصدار تنخفض وتتناقص وفق علاقة عكسية مع الكمية، ويستمر منحنى تكلفة الاحتفاظ بالارتفاع ومنحنى تكلفة الإصدار بالانخفاض ليتقاطعا في نقطة واحدة تمثل الكمية الاقتصادية (Q^*)، وبالتالي فإنّ الحجم الأمثل للطلبية يتحقق عندما تكون تكاليف الاحتفاظ بالمخزون تساوي تكاليف الحصول عليه (تكاليف إصدار الطلبية)، أي عندما تكون التكاليف الكلية للتخزين في أدنى مستوياتها.

3 - سلبيات النموذج:

رغم ما يحققه هذا النموذج من مزايا من حيث كونه يهدف إلى تخفيض التكاليف الكلية للتخزين وجعلها أقل ما يمكن، وكذلك من حيث كونه سهل البناء والتصور والفهم والحساب، إلا أنّ الفرضيات التي يبنى عليها تجعله يعجز عن مسايرة الواقع؛ من بين هذه الانتقادات نذكر ما يلي¹:

- إنّ افتراضه لثبات كل من معدل الطلب، فترة التوريد والتكاليف الأخرى التي تم تحديدها بقيم ثابتة على مدار السنة عن طريق التقديرات، لكن في الواقع هذه التنبؤات غالباً ما تكون غير صحيحة، لأنّ هناك متغيرات أخرى تدخل في الحساب والتي في غالب الأحيان لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها، بالإضافة لعدم دقة البيانات.

- افتراضه لعدم نفاذ المخزون وبالتالي عدم وجود مخزون الأمان، لا يعكس تطورات الواقع.

- ثبات فترة الانتظار تعدّ من الأمور الصعبة (عدم التجاوب التام بين المورد والمؤسسة)، إلا إذا كانت هناك

¹ محمد محمود مصطفى، إدارة المخزون والمواد- مدخل كمي، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2003، ص.53-54

علاقات طويلة الأمد مع الموردين.

-النموذج لم يعط أي أهمية للخصم وتغير الأسعار.

يمكن أن يعطي هذا النموذج كمية لا توافق الطاقة الاستيعابية للمؤسسة.

-قد تكون الكمية الاقتصادية عبارة عن قيمة كسرية، أولاً توافق حجم العبوات، مما يجعل المؤسسة غير قادرة

على تحقيقها، بالإضافة إلى المشاكل التي يمكن أن تصادفها فيما يخص تكاليف النقل.

ثانياً: نموذج التخزين الصفري (JIT):

يُعدّ نموذج التخزين الصفري (JIT: Just In Time) من النماذج الحديثة لتسيير المخزون ومن أهم الاتجاهات

الحديثة في التخزين، حيث يعمل على تخفيض المخزون ليصل إلى مستوى الصفر لأنه يسعى إلى توريد الموارد

والاحتياجات إلى مراكز الإنتاج مباشرة في الوقت المحدد تماماً وبالجودة المطلوبة، مما يعني عدم الحاجة إلى

المخازن وبالتالي عدم وجود مستوى للمخزون. فهذا النموذج يعتبر فلسفة جديدة برزت الأفكار الأساسية له في

الصناعات اليابانية من قبل شركة (TOYOTA) حيث حقق نجاحاً متميزاً وانتشاراً واسعاً في اليابان ومن ثم

خارجها.

1 - مفهوم نموذج التخزين الصفري:

لقد تعدد التعاريف لهذا النموذج حسب وجهات النظر، فهناك من يعتبره فلسفة وهناك من ينظر إليه على

أنه مجموعة تقنيات وآخر يعتبره كطريقة تسيير وهناك من يعتبره نظاماً للرقابة على المخزون أو تقييد المخزون.

يعرّف نموذج التخزين الصفري على أنه نظام يعمل على خفض التكاليف من خلال إزالة تأخر الإنتاج

وتخفيض المخزون¹. أي أنه يهدف للتخلص من تكاليف المخزون خلال العملية الإنتاجية ابتداءً من دخول

المواد إلى المصنع إلى حين تسليم المنتج للزبون؛ كما يعرف على أنه نظام تكاليف المخزون في الوقت

المناسب الذي يعمل على استلام المواد اليوم واستخدامها غداً، وذلك من خلال ضبط توقيت استلام المواد عند

البدء في استخدامها في العملية الإنتاجية، وضبط توقيت الانتهاء منها على وقت تسليم أو شحن المنتجات إلى

العميل²؛ كما عرّف أيضاً على أنه فلسفة موجهة لتقليل الضياع أو الهدر في موارد المؤسسة، ونقصد بالهدر

هنا هو أي شيء لا يضيف قيمة للمنتج سواء تعلق الأمر بالتخزين أو النقل أو الانتظار... الخ³.

فبالنسبة للمخزون كأحد الأنشطة التي تنطوي على الهدر، فإن تكاليف المخزون تأخذ جانبيين، الأول هو

التكاليف المباشرة، ومنها تكلفة رأس المال المستثمر في المخزون وتكلفة أماكن التخزين وتكلفة التلف والتقاعد

وغيرها، والثاني يتعلق بالتكاليف غير المباشرة كتكاليف متابعة التوريد وتكاليف إعادة المخزون في حالة عدم

¹ يحيوي إلهام، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JAT) وأثره على الجودة وتكاليفها، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد 12،

جوان 2005، ص.261

² سليمان حسين البشتاوي وغسان فلاح المطارنة، نظام تكاليف الإنتاج الآتي (Jit) في المنشآت الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، المؤتمر

العلمي الرابع الريادة والإبداع - إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 15-

7.03/16، 2005، ص.7

³ Alain Courtois et autres, Gestion de production, édition d'organisation, Paris, 2005, P.313

مطابقته للمواصفات، بالإضافة إلى المشكلات المستترة مثل مشكلات التوريد بالكميات أو في الأوقات غير المناسبة¹.

فاليابانيون يشبهون المشكلات المستترة للمخزون بأن هذا الأخير يمثل مستوى المياه في نهر²، وأن عمليات المؤسسة هي القارب الذي يبحر في هذا النهر، فإذا تم تخفيض مستوى المياه سوف تظهر الصخور في قاع النهر (مشكلات) وعندئذ يمكن إزالة هذه الصخور، وبعدها يتم تخفيض مستوى المياه إلى أن يتم اكتشاف صخور جديدة (مشكلات جديدة) وهكذا إلى أن يبقى فقط مستوى المياه الذي يسمح بإبحار القارب. ³ معنى ذلك أنه سنقوم بتقليل مستوى المخزون تدريجياً في جميع المراحل بداية من المواد الأولية ومروراً بالمنتجات غير تامة الصنع وانتهاءً بالمنتجات النهائية وسنحاول رؤية المشاكل والفوائد وإزالتها، بعد ذلك نقوم بتقليل المخزون بقدر أكبر فنرى مشاكل وفوائد أخرى ونقوم بحلها وإزالتها، بعد ذلك نقلل المخزون أكثر وهكذا حتى نصل لأدنى مستوى من المخزون ونكون قد تخلصنا من كل الفوائد وتصبح أي مشكلة صغيرة ظاهرة واضحة ويتم التخلص منها فوراً. لذلك يعتبر المخزون غطاء للمشاكل والعيوب في المؤسسة وهو سبب فشلها، والمطلوب طبقاً لمفهوم التخزين الصفري هو التخلص تماماً منه حتى يمكن الكشف عن المشكلات الحقيقية سواء في خطط الشركة أو تعهدات الموردين ومعالجة هذه المشكلات من جذورها بدلاً من الاحتفاظ بالمخزون لإخفائها.

من خلال ما تقدم نجد أنّ نظام التخزين الصفري يستمدّ أساسه الفلسفي من فكرة وصول المواد فقط عند الحاجة إليها، وجوهر الفكرة هو إزالة الهدر - الفاقد - (من مواد نتيجة الانتظار للمعالجة، والمنتجات المعيبة والمساحات غير الضرورية والمخزون الزائد عن الحاجة) ، الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف ورفع الإنتاجية وزيادة الإيرادات.

2 - أهداف نموذج التخزين الصفري:

- إنّ لنموذج التخزين الصفري مجموعة من الأهداف لعلّ أهمها⁴:
- الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حدّ ممكن؛
- الحدّ من الهدر في الوقت والموارد في العمليات الإنتاجية؛
- الشراء بالكميات والوقت المناسبين لتلبية احتياجات المستهلكين في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة؛
- تنمية الثقة والعلاقة بين الشركة ومجهزها من خلال وضع أهداف طويلة الأجل.

¹ محمد أحمد نصار، مراقبة وتحليل المخازن، إيتراك للنشر والتوزيع، ط 1، القاهرة، 2001، ص.65

² أنظر الملحق رقم (01) : سفينة ال JIT

³ Anne Gratacap et Pierre Médan, Management de la production, édition Dunod, Paris, 2001, P.228

⁴ اعتماداً على:

- محمد الصيرفي، التخزين الإلكتروني، مرجع سبق ذكره، ص.500

- سليمان حسين البشتاوي وعسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص.7

3 - خصائص نموذج التخزين الصفري:

- يمكن إيجاز خصائص نموذج التخزين الصفري في النقاط التالية¹:
- الإنتاج بالكميات المحددة وفي الأوقات المحددة لمواجهة الطلب إذ يتميز الإنتاج في هذا النظام بحجم الدفعات الصغيرة التي تلبى الطلب المستقر والمتنوع، الشيء الذي يؤدي إلى الاستجابة السريعة لطلبات العملاء وكذلك التخفيض في تكاليف الإنتاج من خلال تخفيض تكاليف الاحتفاظ بالمخزون.
 - نظام دقيق للتحكم في المخزون ونظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة للمواد والمستلزمات في الوقت المناسب.
 - استخدام نظام معلومات يدعى نظام كانبان (Kanban) حيث الفكرة الأساسية لهذا النظام هي عدم شراء أو إنتاج أي وحدة ما لم تكن هناك حاجة حقيقية لها.
 - التنسيق التام بين العمليات الإنتاجية من جهة والموردين من جهة أخرى، فزيادة الطلب على المنتجات النهائية يؤدي إلى زيادة الطلب على المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج مما يتطلب إبلاغ المورد بالعمليات الإنتاجية المقررة وحتى إشراكه في ترتيب وتخطيط هذه العمليات لكي يتمكن من تلبية متطلبات العملية الإنتاجية في الوقت المناسب.
 - وصول المستلزمات بالكميات والمواصفات وفي الوقت المناسب، فطالما أنّ الإنتاج يتم بدفعات صغيرة وعدم وجود مخزون فيجب أن تصل الكميات المطلوبة في الوقت المحدد ومواصفاتها تكون مطابقة للمواصفات المطلوبة (الجودة عند المصدر).
 - يتطلب بيئة عمل مستقرة تتسم بسيادة الإدارة الجماعية وتقوم على روح التعاون والإقناع والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين.

4 - تطبيقات فلسفة التخزين الصفري:

لا يقتصر تطبيق فلسفة التخزين الصفري على العمليات التي تتم داخل المصانع أو على خطوط الإنتاج بل يمكن أن تشمل كافة عمليات المؤسسة، فعند تطبيق هذا المفهوم على عمليات الشراء، فإنه يعني الشراء بكميات محدودة للغاية وبصفة متكررة قد تصل إلى عدة مرات في اليوم الواحد بالإضافة إلى الميل نحو التعامل مع عدد محدود من الموردين، وهو ما يعرف بالشراء الفوري والذي يتميز بخصائص ومنافع يمكن تصنيفها كما يلي²:

4-1- العلاقات مع الموردين: يعتبر الحد من الإسراف أو الفاقد أحد الجوانب الأساسية لفلسفة التخزين

الصفري، ومن خلال العلاقات مع الموردين يمكن الحد من الإسراف والتمثل في فائض المخزون، وذلك عن

¹ محمد روازقي، الإدارة الاقتصادية في الشركات اليابانية مع التركيز على نظام التوقيت الدقيق (Jit) ومحاولة الاستفادة منه في إحدى الشركات الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة، 2008/2007، ص.92

² المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، الممارسات اليابانية في مجال التخزين-

طريق تخفيض كميات الطلب والتوريد إلى أدنى حد ممكن في ضوء احتياجات المؤسسة المشتريّة؛ لكن تطبيق ذلك يتطلّب ما يلي:

- تخفيض أو انعدام البيروقراطية في الإجراءات والمستندات والنماذج.

- إتباع أسلوب التسليم الدائري (لتخفيض تكاليف الشحن).

- انسيابية إدارة المخزون (تقليص الإجراءات الروتينية لعمليات التسلم والفحص).

4-2- مصدر واحد أو أكثر من مصدر توريد: إنّ القواعد التقليدية في الشراء تقتضي ضرورة الاعتماد على

أكثر من مورد في توفير الاحتياجات من المواد ومستلزمات الإنتاج من الصنف الواحد، وذلك من أجل زيادة الأمان في توفير هذه الاحتياجات والاستفادة من المنافسة بين الموردين؛ لكن في حقيقة الأمر الذين يؤيدون هذه القاعدة في الشراء يهملون ثلاث نقاط أساسية تتمثل في:

- تجاهل اقتصاديات الحجم، فالمورد الذي يقوم بتوريد كميات كبيرة يمكنه تخفيض التكاليف.

- المورد الذي يتعامل مع كميات صغيرة قد يفقد الحافز على الاستثمار في البحوث وتطوير عملياته الإنتاجية، خاصة إذا كان هذا الحجم لا يبرر هذا الاستثمار.

- تعدد مصادر التوريد يرتبط بزيادة في المشكلات والإجراءات الإدارية.

وتميل فلسفة التخزين الصفري إلى التوجيه بعناية وحذر إلى توفير جميع احتياجاتها من صنف من مورد

واحد أو عدد محدود جدا منهم، والهدف هو رغبة المؤسسة المشتريّة في أن تكون السبب الرئيسي في وجود المورد، لكن يجب مراعاة حسن اختيار المصدر الوحيد ثم التعاون التام معه.

4-3- عقود توريد قصيرة أم طويلة الأجل: من وجهة النظر التقليدية يفضل أن تتم عقود الشراء أو التوريد

لتغطي فترة قصيرة من الزمن، ذلك لأنّ التعاقد لفترة طويلة يؤدي إلى ربط المؤسسة المشتريّة بمورد واحد ومن ثم حرمانها من الاستفادة من الفرص الأفضل إن وجدت خلال فترة التعاقد، أما من وجهة نظر المورد فالتعاقد لفترة طويلة أفضل لأنه ينطوي على مخاطر أقل. وفي ضوء فلسفة التخزين الصفري فإنّ الاتجاه يكون نحو التعاقدات طويلة الأجل مع عدد محدود من الموردين يتم اختيارهم على أسس سليمة، وتبرر ذلك بما يلي:

- ضمان أكثر في التوريد بالشروط المتفق عليها، حيث تصبح المؤسسة المشتريّة عميلا رئيسيا ودائما للمورد.

- إتاحة فرصة أكبر أمام المورد للاستثمار في تطوير عملياته الإنتاجية، رغبة في المحافظة على عملائه من ناحية، ومسايرة التطورات الفنية وتخفيض تكاليفه من الناحية الأخرى.

4-4- المصادر المحلية والمصادر المتباعدة: تميل فلسفة التخزين الصفري بالنسبة لعمليات الشراء إلى

تفضيل التعامل مع مصادر التوريد المحلية أو المتقاربة جغرافيا من المؤسسات المشتريّة وذلك مقارنة بالمصادر الأجنبية أو المتباعدة نسبيا؛ ويستند هذا التفضيل إلى عدة أسباب منها:

- الحد من الإسراف في المخزون، حيث أنّ فترة التوريد غالبا ما تكون أقصر منها بالنسبة للمصادر المتباعدة.

- تقليل مخاطر تسليم طلبات تالفة أو تزيد بها نسبة التالف، ذلك أنّ التوريد من المصادر المحلية يتم بكميات أقل وفي وقت أقصر، ومن ثم سرعة اكتشاف التالف والتصرف فيه.

- تقليل المخاطر المرتبطة بعمليات النقل والشحن.

ومن الواضح أنّ هذه المبررات في مجموعها تعني المرونة في عمليات التوريد وانخفاض تكاليفها.

4-5- **المواصفات:** الأسلوب التقليدي المتبع هو أن يقوم مهندسو الإنتاج أو خبراء التصميم في المؤسسة

المشتريّة بإعداد مواصفات كل جزء من أجزاء السلعة المطلوبة؛ وفي ظل فلسفة التخزين الصفري فإنّ الأمر يختلف بعض الشيء حيث المبدأ المعمول به هو أنه: "إذا كنت قد اخترت شراء جزء ما من المورد بدلاً من أن تصنعه بنفسك، فلماذا لا تعتمد على خبرة المورد؟"، وانطلاقاً من هذا المبدأ فإنّ المؤسسة المشتريّة تركز على مواصفات الأداء وليس على مواصفات التصميم والتي غالباً ما تترك للمورد، كما أنّ علاقات التعاون الوثيق بين المورد والمشتري تتيح الفرصة للمتخصصين من الجانبين من تبادل الرأي والتغلب على أيّ مشكلات تواجه أيّ منهما.

5 - منافع نموذج التخزين الصفري

إنّ تطبيق هذا النموذج يوفر فرصاً كبيرة لتحقيق منافع متوقعة في مجالات مختلفة تتجسد في الآتي:

- تخفيض المخزون وذلك لو صول المواد والأجزاء عند الحاجة إليها دون انتظار ، أي اختفاء وزوال كل الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى زيادة المخزون لأنه لم يعد عنصراً هاماً في عمليات المؤسسة¹.
- توفير التكلفة: تخفيض تكلفة التخزين، تجنب تكلفة التالف والعمل المعاد، تقليص المساحة المطلوبة للإنتاج والتخزين، تخفيض ساعات العمل...²
- زيادة الإيرادات: الحفاظ على خصائص الجودة، تحسين نوعية المنتج، تخفيض زمن تدفقه، تقديم خدمة أفضل للزبون، زيادة المبيعات، تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة.
- توفير الاستثمار: تخفيض المساحة المطلوبة لعمليات الإنتاج والتخزين، تخفيض الطاقة المطلوبة، تخفيض تكلفة الاحتفاظ بالمخزون، زيادة حجم الإنتاج ومعدل استخدام الآلات.
- زيادة الإنتاجية: وذلك بتخفيض كل من زمن تدفق الإنتاج ومعدل المهملات والنفقات الرأسمالية، بالإضافة إلى ذلك الزيادة الواضحة في استغلال الموارد البشرية، من خلال استخدام عمال متعددي المهارات، وفي نفس الوقت زيادة استغلال الطاقات المتاحة من خلال استخدام أساليب الصيانة الوقائية.
- الاستجابة السريعة لرغبات المستهلكين: حيث يتحقق ذلك من خلال الجدولة اليومية المتماثلة (المبيعات مع الإنتاج)، تكملة المنتج في الوقت المحدد لمقابلة الطلب الحقيقي مع ضمان بيع جميع السلع حال تكملتها³.
- تطوير مهارات العاملين وزيادة رضاهم وانتمائهم للمؤسسة وتحسن حالتهم المعنوية، وذلك من خلال التدريب المستمر، المشاركة في معالجة مشاكل الجودة واتخاذ القرارات.

¹ ري اتش جارسون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص. 207.

² بسام فيصل محجوب وآخرون، نظم التخطيط والرقابة على الإنتاج والعمليات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005، ص. 158.

³ عبد الستار محمد العلي، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، مرجع سبق ذكره، ص. 238.

6 - عيوب نموذج التخزين الصفري:

- بالرغم من المزايا التي يحققها هذا النظام إلا أنه يواجه عدة مشاكل وعيوب يمكن إيجازها فيما يلي¹:
- صعوبة تحقيق افتراضات النظام مثل عدم حدوث عيوب في الإنتاج وكذلك الوصول بمستوى المهمات إلى الصفر والوصول بالمخزون إلى الصفر.
- يتطلب النظام عونا كبيرا بين الإدارة والعمال وكذلك بين الإدارة والموردين ولا يمكن تطبيق هذا النظام بدون التعامل المتكامل بين تلك الأطراف.
- يتطلب النظام ضرورة تطوير نظم المحاسبة بصفة عامة والتكاليف بصفة خاصة والمفاهيم التي يقوم عليها نظام التكاليف بصفة عامة.
- بعض المؤسسات لا تقبل تطبيق هذا النظام بسبب التكلفة العالية التي سوف تتحملها في بداية تطبيق النظام من إعداد للإداريين والعمال وتغيير تعاملات المؤسسة مع الموردين والعملاء، بالإضافة إلى تخوفها الكبير من عدم ضمان نتائج تطبيقه.
- هناك من يعتبر هذا النظام صالحا لمجالات دون أخرى، فهو ملائم لبيئات الإنتاج المتكرر مع ضرورة توافر شروط معينة، كما يكون عمله جيدا إذا كان موقع الموردين قريبا من المؤسسة².

¹ سليمان حسين البشتاوي وغسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص. 9

² زكية مقري وسامية لحول، مساهمة لدمج نظام تحديد الاحتياجات من المواد (MRP) مع نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في وحدة قارورات الغاز بباتنة، مداخلة للملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، جامعة سكيكدة، الجزائر، يومي 27-28/01/2009، ص. 6

خلاصة الفصل الثاني

تحتل وظيفة التمويل في المؤسسات الحديثة مكانة إستراتيجية نتيجة لضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقها وخطورة النتائج التي تترتب على أعمالها، فهي تضم وظيفتين تقترن إحداهما بالأخرى هما وظيفتي الشراء والتخزين، حيث تشكلان معا دعائم أساسية في نجاح أو فشل المؤسسات الاقتصادية، فإذا كانت وظيفة الشراء تعمل على توفير احتياجات المؤسسة بالجودة المناسبة وبالكمية المناسبة وبالسعر المناسب وفي الوقت المناسب ومن مصدر التوريد المناسب وضمن شروط الخدمة المناسبة التي تعتبر ضرورية لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، فإنّ وظيفة التخزين تحافظ على هذه الموارد بما يمكن من استمرارية أعمال تلك المؤسسات في ظروف نقص تلك الموارد، وهما معا تشكلان المنفذ الرئيسي التي تعتمد عليه المؤسسات في مواجهة ظروف المنافسة في الوقت الحاضر، ذلك لأنّ تكاليف الشراء والتخزين تشكل نسبة عالية من التكاليف الإجمالية للمنتوج. فبالرغم من أنّ هناك تضارب بين وظيفة الشراء ووظيفة التخزين، كون هذه الأخيرة تعمل على تخفيض تكاليف التخزين المتمثلة في كل المصاريف الخاصة بحفظ المواد المخزنة منذ دخولها إلى المخازن إلى حين صرفها إلى جهات الاستخدام، في حين أنّ وظيفة الشراء تركز على تخفيض التكاليف بالطريقة التي تراها مناسبة لها وذلك بشراء قدر وافر من المواد اعتمادا على توقع ارتفاع الأسعار مستقبلا والأمل في الحصول على خصم الكمية والاستفادة من تخفيض نفقات الشحن واحتياطا من فقدان السلع في الأسواق. إلا أنّ التسيير العقلاني لهاتين الوظيفتين من شأنه أن يحول دون وقوع هذا التضارب ويقود إلى التوفيق بين مصالحهما وبالتالي الرفع من كفاءة الأداء لوظيفة التمويل ككل، مما يسمح للمؤسسة بتخفيض التكاليف والتحكم في هامش الربح إلى الحد الذي يخدم مصالحها في مواجهة المنافسين وظروف السوق.

وكنتيجة لهذا الفصل توصلنا إلى أنه بتطبيق الأصول والأساليب العلمية لكل من الشراء والتخزين، فإنه يمكن تخفيض تكاليف التمويل ومن ثم القدرة على تخفيض تكاليف المؤسسة ككل.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة تصنيع وتوزيع الحليب

« **Tchin** *Lait* **candia** »

تمهيد

تدعيما لما تم تناوله في الجانب النظري من خلال الفصلين السابقين، تمت محاولة إعداد دراسة حالة في إحدى المؤسسات الجزائرية التابعة للقطاع الخاص وهي مؤسسة تصنيع وتوزيع الحليب "Tchin-Lait/Candia"، والتي سيتم التعريف بها من خلال هذا الفصل حسب ما تم توفره من معلومات، وذلك لتحديد كيفية تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال تحكمها في وظيفة التموين. كما سيتم تحليل مجموعة من البيانات المحصل عليها من خلال الوثائق الداخلية للمؤسسة، وما تم تجميعه من معلومات انطلاقا من مختلف المقابلات التي تم إجراؤها مع مسؤولي بعض المديریات والمصالح بها.

لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تضمّن تقديم عام لمؤسسة تصنيع وتوزيع الحليب "Tchin-Lait/Candia"، والمبحث الثاني تضمّن وظيفة التموين بالمؤسسة محل الدراسة، والمبحث الثالث تضمّن مساهمة في تخفيض التكاليف من خلال التحكم في التموين وذلك بعد دراسة تحليلية لواقع التموين بالمؤسسة محل الدراسة وتفسير نتائج التحليل وفق فرضيات البحث.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

يتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى التعريف ب مؤسسة "Tchin-Lait" وذلك بتقديم مختلف البيانات المتعلقة بها (بيانات عامة، تقنية، اقتصادية، مالية، آفاق مستقبلية)، ثم تقديم هيكلها التنظيمي وبيان مهام مديريات ومصالح المؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

أولاً: بيانات عامة

1 - نبذة تاريخية:

إن التسمية التي تحملها مؤسسة "Tchin-Lait" ليست وليدة الصدفة، فهي اختيار يرمز إلى عائلة "بركاتي" كدليل امتداد واستمرارية للإرث الذي تم الحصول عليه من خلال شركة "Tchin-Tchin" التي كانت في الأصل شركة عائلية متخصصة في إنتاج المشروبات الغازية منذ عام 1954 والتي كانت تعتبر جوهرة من بين أهم مصانع المشروبات الغازية بحيث ساهمت في ميلاد وظهور عدة علامات تجارية مشهورة مثل "Slim...". ونتيجة لافتتاح السوق الجزائرية على المنافسة ودخول الشركات العملاقة الكبيرة المتخصصة في مجال المشروبات الغازية مثل: "Coca Cola, Pepsi Cola" وشركات عالمية أخرى بنفس المكانة والوزن، أدى إلى شعور شركة "Tchin-Lait" بتهديد حقيقي لمستقبلها من حيث التطور والاستمرار وأنها ليست في مستوى هذه الشركات القوية ولا يمكن لها منافستها والبقاء معها في السوق، لذلك وبعد تخطيط عميق وطويل - بعد العديد من الدراسات المعمقة، الاتصالات، الزيارات والملتقيات - عمدت الشركة إلى مراجعة إستراتيجيتها وقررت أن تتحول من إنتاج المشروبات الغازية إلى إنتاج الحليب المعقم بدرجة حرارة عالية (UHT*)، ولقد تم اتخاذ هذا القرار اعتماداً على عدة عوامل نذكر منها خاصة سيطرة مؤسسات القطاع العام على سوق الحليب بحيث الإنتاج كان موجهاً بصفة شبه كلية إلى صنع الحليب المبستر في أكياس بلاستيكية والذي كان يحظى بتدعيم من طرف الدولة، أما بعض المنتجات من الحليب المعقم (UHT) التي تتوفر في السوق فكانت مستوردة من الخارج، كما أنّ الجزائر تعتبر من البلدان التي تتميز بمناخ حار وخاصة المنطقة الجنوبية فإنّ توزيع الحليب المبستر في أكياس بلاستيكية يتنافى مع الشروط الضرورية المطلوبة ($+6^{\circ}\text{C}$)، خاصة مع الانعدام شبه الكلي لسلسلة التبريد (Chaîne de froid) التي تتطلبها عملية توزيع هذا النوع من الحليب بدءاً من مرحلة التكييف إلى غاية وصوله للمستهلك النهائي مروراً بعمليات التخزين والنقل، الشيء الذي أدى إلى تعزيز فكرة تصنيع الحليب الذي يتلاءم أكثر مع سوق التوزيع وبالخصوص السوق الجزائرية التي تفتقر إلى الوسائل الكافية واللازمة للتبريد، أضف إلى ذلك وجود عدد كبير من السكان في جنوب الصحراء بسبب استغلال موارد النفط والغاز - Bases de vie - حيث أنّ في هذه المنطقة يكون فيها الحليب المبستر غائباً نتيجة لصعوبة توصيله في ظروف ملائمة وصعوبة الاحتفاظ به. كل هذه العوامل السابقة الذكر أدت بشركة "Tchin-Lait" إلى التحول واتخاذ قرار تصنيع الحليب المعقم (UHT)، وبالتالي ميلاد مؤسسة "Tchin-Lait" تحت العلامة التجارية لمؤسسة « Candia » الفرنسية.

* UHT: Ultra Haute Température

2 -الوضعية القانونية:

"Tchin-Lait" هي شركة خاصة حسب تصنيف المؤسسات وفقا للمعيار القانوني في القانون الجزائري، أنشأت في 17 أوت 1999 وتأخذ الشكل القانوني (SARL*) شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال اجتماعي قدره 497.000.000.00 دج ، حيث 90% من الحصص الاجتماعية تعود ملكيتها للسيد فوزي بركاتي مدير الشركة والباقي أي 10% منها تعود ملكيتها لزوجته. وفيما يلي بعض المعلومات المكتملة عن الشركة:

-المقر الاجتماعي: الطريق الوطني رقم 12 بئر السلام- بجاية

-رقم السجل التجاري : 99 B 680381

-تاريخ بداية النشاط: 1999/08/23

-الرقم الجبائي: 099906010783618

-رقم مادة الإخضاع: 06017204812

3 -الموقع الجغرافي:

شركة "Tchin-Lait" تقع في المنطقة الصناعية (بئر السلام) بمدخل مدينة بجاية¹، وفي مقر مصنع المشروبات الغازية "Tchin-Tchin" سابقا، وهي مقابلة للطريق الوطني رقم 12(بجاية- الجزائر) وعلى بعد 2 كلم من وسط المدينة، وعشرات الأمتار من السكة الحديدية و 3 كلم من الميناء وينفس المسافة على مطار بجاية الدولي، الأمر الذي وفر لها موقعا إستراتيجيا هاما في علاقاتها التجارية والدولية. ولقد تم إنجازها على مساحة إجمالية قدرها 4500 متر مربع مغطاة وهي مقسمة على عدة بنايات.

4 -الخيارات الإستراتيجية:

تتمثل الخيارات الإستراتيجية لمؤسسة "Tchin-Lait" في اختيارها إنتاج الحليب المعقم (UHT) واختيارها استعمال ترخيص مؤسسة "Candia" الفرنسية، بمعنى حصولها على ترخيص لاستعمال علامتها (Franchise):

4 1 - اختيارها لإنتاج الحليب المعقم(UHT):

إن اختيار المؤسسة لإنتاج الحليب المعقم(UHT)-الذي يعتبر مجال إنتاج جديد في الجزائر- عوضا عن إنتاج الحليب المبستر- المجال المعتاد- يركز على عدة عوامل نذكر منها خاصة:
-كون طريقة الإنتاج هذه تسمح باحتفاظ الحليب بكامل خصائصه الغذائية.
-افتقار السوق الوطنية لهذا النوع من المنتجات، رغم كونه يمثل الجزء الأكبر من الحليب المستهلك في بلدان أخرى.

-كون الحليب المعقم(UHT) المنتج المثالي خلال فترات الحرارة المرتفعة خاصة في مناطق الجنوب، حيث يمكن حفظه في مثل هذه الظروف عكس الحليب المبستر الذي تتطلب عملية توزيعه توفر سلسلة تبريد مستمرة.

* Société a responsabilité limitée

¹ أنظر الملحق رقم(02): خريطة ولاية بجاية / المنطقة الصناعية بئر السلام

لذلك تولدت فناعة لدى مؤسسة "Tchin-Lait" بأن نتائج اختيار إنتاج هذا النوع من الحليب أكيدة ومضمونة وأن الاستثمار في هذا المجال أضحى خيارا إستراتيجيا يعد بالكثير في المستقبل. لكن عدم المعرفة الحقيقية بهذا الميدان وانعدام الخبرة في هذه المهنة أصبح يشكل معضلة حقيقة لدى المؤسسة، ومن أجل تجاوز ذلك فإن فكرة الشراكة مع محترف في المهنة فرضت نفسها وأصبحت ضرورة حتمية ووسيلة أساسية للنجاح في هذا الميدان الجديد، لذلك اختارت المؤسسة الشراكة مع مؤسسة "Candia" الفرنسية من خلال طلب رخصة استعمال علامتها.

4 2 - اختيارها استعمال ترخيص (Franchise Candia):

قامت مؤسسة "Tchin-Lait" بتوقيع اتفاق شراكة مع شركة "Candia" الفرنسية التي تصنف من بين الأوائل في إنتاج وتوزيع الحليب في أوروبا نظرا لخبرتها الطويلة (أكثر من 40 سنة) في ميدان معالجة وتعبئة الحليب، هذه الشراكة تمثلت في توقيع عقد بين الشركتين من أجل تحقيق منافع متبادلة، حيث يلتزم المتعامل الفرنسي (شركة "Candia") بموجب هذا العقد أن يرخص لمؤسسة "Tchin-Lait" تصنيع وتوزيع منتجاتها باستعمال علامته التجارية - مما يسمح للمؤسسة بالاستفادة من السمعة العالمية لهذه العلامة - كما يقدم لها المساعدة التقنية والتجارية الضرورية لتصنيع وتسويق منتجاتها في الجزائر من خلال إرساله لفرقه المتخصصة في فترات متفق عليها خلال السنة، هذه المساعدة تتعلق بطرق وتقنيات التصنيع، اختيار التجهيزات والتموينات، تفعيل مراقبة جودة الأغلفة والمنتجات التامة، أي استفادة مؤسسة "Tchin-Lait" من خبرة المتعامل في المجالات السابقة الذكر والاستفادة أيضا من تحويل التكنولوجيات الحديثة التي يستعملها في مجال الإنتاج، المعالجة ومراقبة جودة الحليب، وكذلك تقديم الدعم في مجال البيع والتسويق والترويج، بالإضافة إلى التزامه باستقبال وتكوين مستخدمي المؤسسة في مصانعه بأوروبا، هذا الالتزام من طرف هذا المتعامل يكون مقابل حصوله على أتاوات سنوية والتي تمثل في نسبة مئوية من رقم الأعمال تكون محددة ومتفق عليها مسبقا¹. أما من جهة المتعامل الجزائري (مؤسسة "Tchin-Lait") فإنه بالإضافة إلى دفع الأتاوات السنوية وحقوق الدخول التي يجب دفعها بعد إمضاء العقد، يلتزم بالمحافظة على صورة وسمعة العلامة التجارية لشريكه من خلال تجنب كل أنواع المنافسة غير المشروعة لمنتجاته، وكذلك من خلال احترام معايير الجودة المحددة من طرف "Candia" وذلك فيما يخص مراقبة جودة المواد الأولية، المواد الإضافية، الأغلفة ومختلف اللواحق وكذا المنتجات النهائية.

لقد تم توقيع اتفاق الشراكة بين مؤسسة "Tchin-Lait" وشركة "Candia" الفرنسية في نهاية سنة 1999 لمدة حددت بـ 10 سنوات، حيث دخلت "Tchin-Lait" الاستغلال في شهر ماي 2001، وبعد انقضاء هذه المدة أي في شهر أفريل 2011 قامت شركة "Candia" بتجديد العقد لمدة 10 سنوات أخرى نظرا للنجاح الكبير الذي حققته هذه الشركة في الجزائر ورضاها عن أداء شريكها، الأمر الذي يؤكد الخيار الإستراتيجي لمؤسسة "Tchin-Lait"، والذي اعتبر اليوم بعد أكثر من 10 سنوات من المرافقة الوسيلة المثلى للتحويل من مهنة إلى مهنة أخرى جديدة، كما حقق هذا الاختيار الأمان الحقيقي للمؤسسة التي كانت تفتقر تماما إلى التجربة والخبرة في

¹ حسب السجلات الداخلية للمؤسسة: بلغ المعدل المتوسط للأتاوات 1,45% للسنوات (2009، 2010، 2011)

مجال تصنيع وتوزيع الحليب المعقم(UHT).

ثانيا: بيانات تقنية

1 -الاستثمارات المنجزة في الأنشطة الأساسية للمؤسسة:

وتشمل ما يلي:

- المبنى الرئيسي الذي يضم ورشات الإنتاج، المخبر والهيكل الإدارية¹؛
- الملحق الذي يضم هياكل التموين، المبيعات والتسويق، المحاسبة والمالية وكذا هياكل التخزين والتوزيع؛
- المرافق المختلفة (محطة التبريد المركزي، محطة معالجة المياه، المولدات والمعدلات الكهربائية (groupes électrogènes et Onduleurs)، الضواغط(Compresseurs)، المراجل(Chaudières))؛
- أربعة خطوط إنتاج مستقلة تماما؛
- معدات ووسائل النقل والمناولة (أكثر من 75 وسيلة)؛
- مركز توزيع في الجزائر العاصمة(الدار البيضاء)؛
- مركز تخزين في الجزائر العاصمة(براقى).

2 -الطاقة الإنتاجية للمؤسسة:

تعتبر مؤسسة "Tchin-Lait" ملبنة عصرية حيث تم تجهيزها بالآلات ومعدات وتجهيزات جد حديثة ومتطورة ذات قدرة هائلة في الإنتاج والتي تم تركيبها من طرف الشركة الفرنسية (Tétra Pack)، لذلك فإن القدرة الإنتاجية الكلية للمؤسسة تبلغ 400.000 لتر/اليوم من الحليب المعقم (UHT) وهو ما يعادل 120 مليون لتر سنويا(المنتوج بكل أنواعه)، حيث تتم عملية التعبئة والتغليف لمنتجات المؤسسة في علب مختلفة الأحجام وهي:

- علب ذات سعة 1 لتر .
- علب ذات سعة 1/2 لتر .
- علب ذات سعة 200 ملل .

تعمل المؤسسة 24/24 ساعة بثلاث ورديات للإنتاج:

- الفريق الأول: يعمل من الخامسة(5^h) صباحا إلى الواحدة زوالا (13^h)
- الفريق الثاني: يعمل من الواحدة زوالا(13^h) إلى التاسعة ليلا (21^h)
- الفريق الثالث: يعمل من التاسعة ليلا (21^h) إلى الخامسة صباحا(5^h)

ويتوقف إنتاج المؤسسة بصفة كلية يومين في السنة هما عيد الفطر وعيد الأضحى، كما يتوقف بصفة جزئية وبالتناوب نتيجة لأعمال الصيانة الدورية للآلات وبمعدل ست (06) ساعات يوميا، بالإضافة إلى توقفه أثناء إجراء عملية الجرد السنوي التي تتم مرتين في السنة: الأولى في شهر جوان والثانية في شهر ديسمبر، حيث تتوقف العملية الإنتاجية في الفترة الصباحية ريثما تتم عملية الجرد.

وتجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى عملية الإنتاج تقوم مؤسسة "Tchin-Lait" بعملية تجارية من خلال

¹ أنظر الملحق رقم(03): مبنى الإدارة العامة بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

شراء الحليب الجاف الجاهز للاستهلاك المباشر (Lait en poudre 500G) من شركة "Candia" لإعادة بيعه على حاله، لكن بنسبة ضئيلة لا تتعدى في المتوسط 14% من قيمة مشتريات المؤسسة من غيرة الحليب المستعملة في الإنتاج (ماد أولية)¹.

3 وصف مسار إنتاج الحليب المعقم (UHT):

تمر عملية إنتاج الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية (UHT) عبر ست (6) مراحل أساسية يمكن إيجازها فيما يلي²:

3-1- مرحلة إعادة التشكيل والتركيب: تشمل هذه المرحلة عمليتين أساسيتين هما:

أ - عملية إعادة التشكيل (Reconstitution): يتم فيها خلط غيرة الحليب منزوع الدسم (0%) وكامل الدسم (26%) مع الماء المعالج داخل خلاط (Triblender) بإتباع نظام التناوب (Système de rotation).

ب - عملية إعادة التركيب (Recombinaison): يتم فيها كذلك خلط غيرة الحليب منزوع الدسم (0%) مع الماء المعالج داخل خلاط بإتباع نظام التناوب أيضا، ثم يتم بعد ذلك إضافة المواد الدسمة.

3-2- مرحلة التبريد (Réfrigération): يتم في هذه المرحلة تبريد الحليب المعاد تكوينه من درجة حرارة 20° (درجة الحرارة المعتدلة للماء) إلى درجة حرارة 5° من خلال لوحات التبريد للحفاظ عليه، ثم تؤخذ عينات منه إلى المخبر للقيام بتحليلها.

3-3- مرحلة البسترة (Pasteurisation): فالحليب الذي تم تبريده تحت درجة حرارة 5° والذي تم تخزينه في صهاريج (Tanks) حافظة للبرودة يكون مبسترا، هذه البسترة تضم ثلاث عمليات:

أ - عملية إزالة الغازات (Dégazage): يوجه الحليب إلى جهاز مزيل الغازات (Dégazeur) للتخلص من كل الغازات المضغوطة والرغوة المشكّلة بالإضافة إلى التخلص من الروائح الكريهة.

ب - عملية التجانس (Homogénéisation): بعد ضخ المادة الدسمة عبر مضخة خاصة ليتم مزجه بالحليب

المعالج يمر المزيج عبر آلة التجانس (Homogénéisateur) ليتم تجانس الحليب، بحيث تقوم هذه الآلة

بتفجير كريات الدهون التي تحتويها المادة الدسمة لتجنب أي عودة لها بواسطة ضغط قدره 60 بار.

ج - عملية البسترة (Pasteurisation): تتمثل في المعالجة الحرارية للحليب أي تسخينه إلى درجة حرارة 90° لمدة 30 ثانية، من أجل القضاء على كل الميكروبات المسببة للأمراض (Microbes pathogènes).

3-4- مرحلة التخزين (Stockage): بعد عملية البسترة يتم تخزين الحليب في صهاريج عازلة (Tanks tampons) والتي يطلق عليها صهاريج العبور (Tanks transits) ذات درجة حرارة 5° في انتظار تعقيمه، وتؤخذ عينات منه إلى المخبر للقيام بتحليلها.

3-5- مرحلة التعقيم (Stérilisation): إنّ تعقيم الحليب بدرجة حرارة جدّ عالية (UHT) يعني إخضاعه إلى

¹ المعلومات مستخرجة من الملحق رقم (04): نسبة مشتريات الحليب الجاف إلى مشتريات غيرة الحليب بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

² أنظر الملحق رقم (05): مخطط مسار إنتاج الحليب المعقم (UHT) بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

المعالجة الحرارية التي تؤدي إلى التدمير أو التعطيل الكلي للإنزيمات والكائنات الدقيقة جدا وسمومها، فالحليب المعقم(UHT) هو الحليب الذي تم حفظه بالاستخدام المتتالي للتقنيتين التاليتين:

-المعالجة بطريقة التسخين المباشر أو غير المباشر بتدفق مستمر يطبق مرة واحدة وبطريقة منقطعة لمدة جد قصيرة(من ثانية إلى 3 ثواني) بدرجة حرارة تقارب 140°.

- التعبئة المعقمة في حاوية معقمة أيضا بالحرارة ومغلقة بإحكام ومنيعة للسوائل والكائنات الدقيقة.

وفي هذه المرحلة-مرحلة التعقيم- فإن الحليب المبستر والمخزن في صهاريج العبور يمرّ في جهاز التعقيم (Stérilisateur) ويخضع للمعالجة التالية:

أ - عملية التجانس(Homogénéisation): وتتمثل في التفجير الكلي لكريات الدهون بضغط قدره 200 بار.

ب -عملية التعقيم(Stérilisation): وتتمثل في عبور الحليب في نظام التسخين باللوحات الحرارية لبضع ثوان(من ثانية إلى 4 ثوان) في درجة حرارة حوالي 140° للقضاء على بعض الميكروبات.

3-6- مرحلة التعبئة والتغليف (Conditionnement): بعدما يتم تعقيم الحليب تبدأ مرحلة تعبئته في علب ذات حجم 1 لتر من خلال عبوره في صهريج معقم بهدف تجنب آثار احتراق السكر فيه (Caramélisation) والحفاظ على بياضه، حيث يتم ذلك باستعمال آلة التعبئة والتغليف(Conditionneuse Tetra Brik Aseptique).

إنّ حليب Tchin-lait المعقم(UHT) يعتبر علامة للجودة فهو يحمل ضمان لها، بحيث يتعرض لأكثر من 25 اختبار ومراقبة وتحاليل تتم يوميا وبصفة مستمرة ودائمة ومنتظمة بواسطة مخبر Tchin-lait خلال كل مراحل إنتاجه، حيث يحفظ الحليب(UHT) خلال 72 ساعة قبل تسويقه لضمان تحقيق حليب معقم مما يضمن للمستهلك حليب ذو جودة عالية. هذا بالإضافة إلى أنّ عملية تعبئته وتغليفه تتم باستعمال علب (Briks) مغلقة بإحكام(Hermétiques)، متعددة الطبقات (Multicouches) ومعقمة (Aseptisés) مما يؤدي إلى تحقيقه للمزايا التالية:

-أن يكون عملي وصحي؛

-أن يكون قادرا على البقاء خارج سلسلة التبريد لمدة 3 أشهر؛

-أن يكون جاهزا للاستهلاك، لأنه لا يتطلب القيام بغليه.

إنّ دور التعبئة والتغليف يكمن في حماية المنتج من التلوث الجرثومي (القضاء على جميع مخاطر نمو الميكروبيولوجي) وكذا التدهور الكيميائي(تدهور خصائصه الغذائية، الحفاظ على خصائص الطعم واللون).

4 تشكيل منتجات المؤسسة:

يتمثل طموح مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" في الاستجابة لكل أذواق واحتياجات المستهلكين، لذلك نجدها تعمل باستمرار على التنوع في المنتجات التي تقدمها لهم بحيث تسعى إلى توفير لكل واحد الحليب الخاص به والذي يرغب فيه (Chacun son lait)، فهي تتوفر في الوقت الحالي على تشكيلة متنوعة من المنتجات لكل الأعمار وكل الأذواق والتي تضم الأصناف التالية¹:

¹ أنظر الملحق رقم(06): تشكيلة منتجات مؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

4 4 الحليب المعقم (UHT) غير المعطر (Non aromatisé):

يتم تصنيع هذا النوع من الحليب في الوقت الحالي على أربع نسخ (Versions) وهي:

-حليب منزوع الدسم جزئياً (Partiellement écrémé): موجه للاستهلاك العادي تحت التسمية التجارية (الحليب: Le Lait).

-حليب منزوع الدسم جزئياً والغني بالفيتامينات الأكثر حيوية (Partiellement écrémé et enrichi avec) (11 Vitamines : A, B1, B2, B3, B5, B6, B8, B9, B12, E, D): وهو موجه للاستهلاك العادي أيضا وتحت التسمية التجارية (Viva).

-حليب منزوع الدسم كلياً (Ecrémé à 0% de matières grasses): موجه أساساً للأشخاص الحريصين على رشاقة أجسامهم كون هذا النوع مدعم أيضاً بعدد كبير من الفيتامينات، أو للذين يتبعون نظاماً غذائياً دون دسم فهو يعتبر مناسب جداً للذين يعانون من ارتفاع نسبة الكوليسترول، ويأخذ التسمية التجارية (Silhouette).

-حليب كامل (Entier à 28Gr de matières grasses): ينصح استهلاكه من طرف الأطفال خاصة.

4 2 الحليب المعقم (UHT) المعطر (Aromatisé):

ويشمل الأصناف التالية:

-حليب بالشكولاتة (Lait chocolaté): ويأخذ التسمية التجارية (Candy Choco).

-الحليب الممزوج بالعصير (Le Lait mélange à du Jus): والمتوفر بثلاث نكهات: البرتقال، الأناناس والخوخ، المشمش والتوت، ويأخذ التسمية التجارية (Lait & Jus).

-المشروبات الثمرية بالبرتقال أو كوكتيل الفواكه (Les boissons fruitées à l'orange ou cocktail de fruits)، ويأخذ التسمية التجارية (Candy Jus).

ثالثاً: بيانات اقتصادية**1 الموارد البشرية:**

توظف مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" 517 عامل إلى غاية 2011/12/31 موزعين حسب الفئات المهنية على مختلف المديریات والمصالح بالمؤسسة، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (3-1) صفحة 136.

وما تجدر الإشارة إليه هو أنّ كل الإطارات وأعوان التحكم بالمؤسسة قد استفادوا من تكوين متخصص في عين المكان (داخل المؤسسة) كما استفادوا من تريض أو عدة تريضات في مصانع "Candia" بفرنسا، وذلك في مختلف المجالات التالية: تكنولوجيا الحليب؛ عملية التصنيع (Process de fabrication)؛ صيانة المعدات والتجهيزات؛ تحاليل النوعية.

كما نشير أيضاً إلى أنّ المؤسسة تساهم أيضاً في خلق أكثر من 300 منصب عمل غير مباشر في مجال شبكة التوزيع المباشر لمنتجاتها.

الجدول رقم (3-1): توزيع المستخدمين بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

% إلى العدد الإجمالي		المجموع	عون تنفيذ	عون تحكم	إطار	الفئات المهنية / المديرية
0.97		5	1	3	1	المديرية العامة
0.19		1	0	0	1	خلية مراقبة التسيير
0.58		3	0	1	2	مصلحة مراقبة الجودة
5.61		29	6	18	5	مديرية المخبر
43.13		223	130	77	16	مديرية الإنتاج والصيانة
10.25		53	21	28	4	مديرية البيع والتسويق
34.43		178	157	16	5	الإدارة العامة
2.13		11	2	6	3	مديرية المحاسبة والمالية
2.71	0.97	5	0	3	2	مصلحة التموين
	1.74	9	0	8	1	مصلحة تسيير المخزونات
المجموع		517	317	160	40	
% إلى العدد الإجمالي		100	61.31	30.95	7.74	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة تسيير المستخدمين بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

2 الإنتاج:

نتيجة للتزايد المستمر لحجم استثمارات مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" في مجال إنتاج الحليب المعقم (UHT) من سنة إلى أخرى، بحيث خلال سنة 2011 فقط استثمرت ما قيمته 5 ملايين أورو، فإن إنتاج المؤسسة شهد تطورا ملحوظا، إذ نلاحظ أنه يزداد من سنة إلى أخرى، وهو ما يتم توضيحه في الجدول التالي:

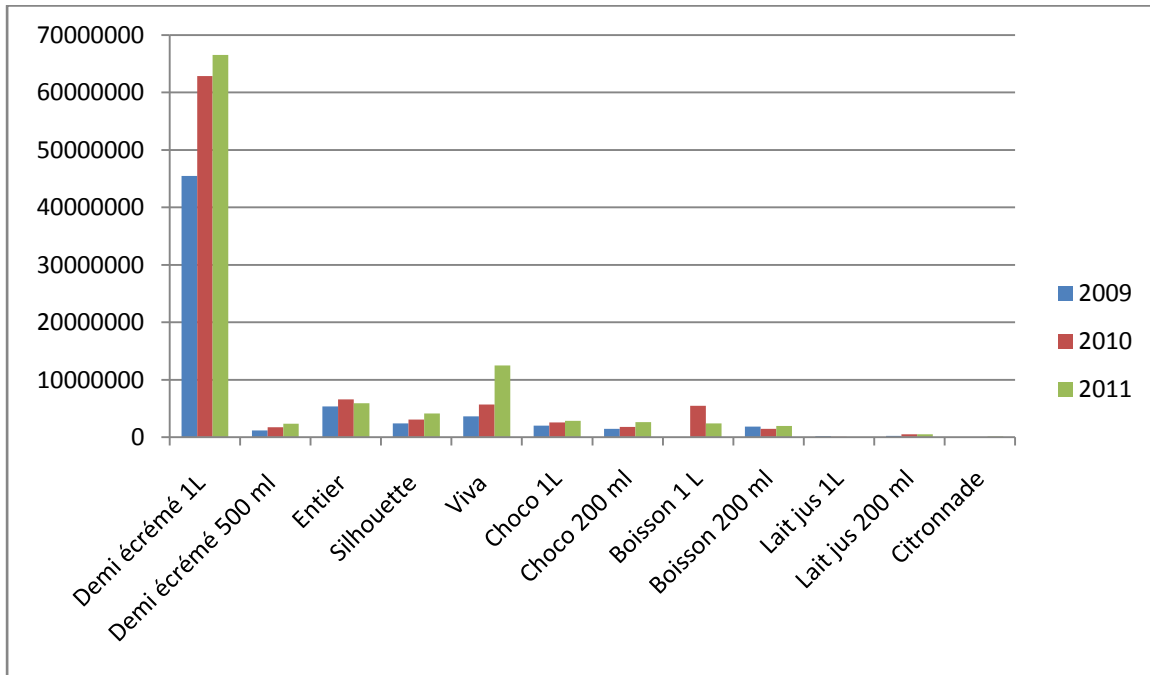
الجدول رقم (3-2): تطور إنتاج مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب نوع المنتج خلال الفترة (2009-2011)

2011		2010		2009		منتجات المؤسسة
%	الكمية المنتجة (لتر)	%	الكمية المنتجة (لتر)	%	الكمية المنتجة (لتر)	
65.38	66 535 845	68.68	62 856 161	71.30	45 482 848	Demi écrémé 1L
2.29	2 327 392	1.87	1 710 741	1.85	1 178 862	Demi écrémé 500 ml
5.81	5 914 754	7.16	6 551 933	8.35	5 329 072	Entier
4.04	4 110 089	3.33	3 048 702	3.71	2 369 148	Silhouette
12.25	12 461 981	6.19	5 663 383	5.72	3 647 688	Viva
2.82	2 869 266	2.80	2 559 487	3.18	2 029 980	Choco 1L
2.59	2 640 331	1.91	1 749 203	2.30	1 465 452	Choco 200 ml
2.35	2 393 366	5.94	5 439 658	0.00	-	Boisson 1 L
1.90	1 934 247	1.58	1 444 919	2.92	1 860 743	Boisson 200 ml
0.00	-	0.03	26 796	0.30	189 359	Lait jus 1L
0.48	485 649	0.52	472 535	0.37	235 447	Lait jus 200 ml
0.10	97 560	0.00	-	0.00	-	Citronnade
100	101 770 480	100	91 523 518	100	63 788 599	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة المحاسبة العامة بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنّ إنتاج المؤسسة يزداد ويتطور من سنة إلى أخرى وذلك بنسب جدّ معتبرة والتي بلغت 43,48% و 11,19% خلال سنتي 2010 و 2011 على الترتيب، كما نلاحظ أنّ جل اهتمام المؤسسة كان منصبا على إنتاج الحليب المنزوع الدسم جزئيا والذي تتم تعبئته في علب ذات سعة 1 لتر (Demi 1L écrémé) وذلك بنسبة متوسطة قدرها 68,45% من إجمالي إنتاج المؤسسة ككل وذلك خلال نفس الفترة. والشكل الموالي يوضح أكثر تطور إنتاج مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب نوع المنتج وذلك خلال الفترة (2009-2011):

الشكل رقم(3-1): أعمدة توضح تطور إنتاج المؤسسة حسب نوع المنتج خلال الفترة(2009-2011)



المصدر: من إعداد الطالب

يظهر لنا جليا من خلال هذا الرسم البياني أنّ إنتاج المؤسسة في تطور مستمر لمعظم أنواع المنتجات، كما نلاحظ أنّ المؤسسة تركز بصفة كبيرة وواضحة على إنتاج الحليب من صنف (Demi écrémé 1L).

3 -التسويق:

إنّ سوق الحليب المعقم (UHT) مقسم بين عدد جدّ محدود من المنتجين في الجزائر حيث تتمثل على سبيل الحصر في الشركات التالية¹: Tchin-Lait تحت العلامة التجارية لشركة Candia ، و COLAITAL تحت العلامة التجارية لشركة O'LAIT، و IFKI LAIT تحت العلامة التجارية لشركة LACTEL، بالإضافة إلى LOYA، و CELIA و MILK SIDI FERAJ، لكن تعتبر مؤسسة "Tchin-lait" المنتج الأهم من بينهم بحيث تحتل الصدارة وتستولي على 92% من الحصة في سوق الحليب المعقم (UHT)، وذلك من خلال إنتاجها المتنوع - حليب منزوع الدسم جزئيا، حليب كامل، حليب منزوع الدسم كليا، حليب غني بالفيتامينات، ومشروبات معطرة- ذو الجودة العالية، بحيث رغم سعره المرتفع (75 د.ج) والذي يمثل ثلاث مرات سعر الحليب المبستر المعبأ في

¹ Mohamed KACI et Yacine SASSI, Rapport sur l'industrie laitière et des corps gras, Recueil des fiches sous sectorielles, EDPME, édition 2007, P.13

أقياس والمدعم (25 د.ج) إلا أنّ المؤسسة استطاعت تسويق 89 مليون لتر من الحليب خلال سنة 2010 و ما يقارب 105 مليون لتر منه خلال سنة 2011.

إنّ امتداد تسويق منتجات مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" عبر كامل القطر الوطني حيث و خلال عشر سنوات من الخدمة تمكنت من تسويق منتجاتها في 42 ولاية، واحتكارها للمرتبة الأولى وطنيا في مجال تسويق الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية (UHT) بحيث أصبحت تتمتع بسمعة طيبة، يرجع للتنظيم المحكم للعملية التسويقية بالمؤسسة والتي تركز على نقطتين أساسيتين هما:

- شبكة الموزعين المعتمدين المتواجدين في الولايات الأساسية في الوطن؛ بحيث تمتلك المؤسسة 31 موزع معتمد موزعين على 18 ولاية¹، وبذلك استطاع منتوجها تغطية كامل التراب الوطني تقريبا.

- قوة البيع (Force de vente) التي تتكفل بتأطير وترقية التوزيع المباشر لتجار التجزئة، وبذلك استطاعت منتجات مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" أن تكون حاضرة في أكثر من 90 % من نقاط البيع في الجزائر، بحيث تتواجد في أكثر من 21000 نقطة بيع (تجار التجزئة، تجار الجملة،...).

وعلى غرار الزيادة المستمرة في الحصة السوقية للمؤسسة فإنّ رقم أعمالها أيضا يزداد بانتظام وباستمرار سنة بعد سنة، وذلك منذ دخولها النشاط الاستغلالي في شهر ماي 2001، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): تطور رقم أعمال مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" خلال الفترة (2001-2011)

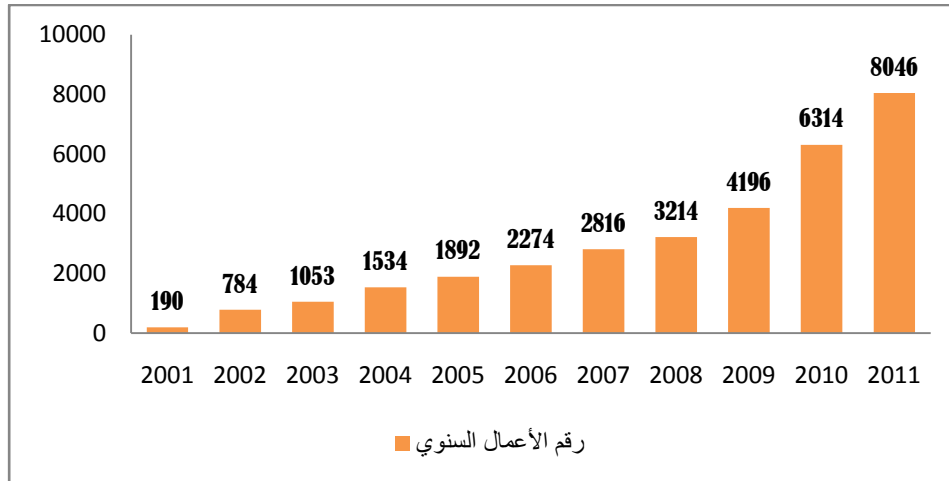
السنوات	رقم الأعمال (مليون د.ج)
2001 (8 أشهر)	190
2002	784
2003	1053
2004	1534
2005	1892
2006	2274
2007	2816
2008	3214
2009	4196
2010	6314
2011	8046

المصدر: مصلحة المحاسبة بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

والشكل الموالي يوضح أكثر تطور رقم أعمال مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" خلال الفترة (2001-2011) أي منذ بداية نشاطها الاستغلالي.

¹ أنظر الملحق رقم (07) : عدد موزعي منتجات مؤسسة "Tchin-Lait" حسب الولايات.

الشكل رقم (3-2): أعمدة توضح تطور رقم أعمال المؤسسة خلال الفترة (2001-2011)



المصدر: من إعداد الطالب

ومن أجل توضيح الصورة أكثر عن مكونات رقم أعمال المؤسسة، قمنا بإعداد جدول مفصل يظهر رقم الأعمال (الكميات والمبالغ) حسب كل منتج وذلك خلال الفترة (2009-2011)، والذي من خلاله يتبين لنا أن رقم الأعمال المحقق من بيع منتج الحليب المنزوع الدسم جزئياً (Demi écrémé 1L) يمثل في المتوسط أكثر من 60% من إجمالي رقم أعمال المؤسسة، وبنفس المعدل تقريبا بالنسبة للوحدات المباعة من ذات المنتج، بينما لا يتعدى متوسط نسبة قيمة البضاعة المباعة (على حالها) 10% من رقم الأعمال الإجمالي، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): رقم أعمال مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب كل منتج خلال الفترة (2009-2011) : الكمية المباعة (الوحدات)، المبالغ (مليون د.ج)

2011		2010		2009		التعيين
المبالغ	ك.المباعة	المبالغ	ك.المباعة	المبالغ	ك.المباعة	
4393	67464089	3698	60376379	2759	44970746	Demi écrémé 1L
419	6119354	388	5985016	345	5310306	Entier 1L
279	4071224	194	2989066	155	2384707	Silhouette 1L
846	12357191	366	5644697	227	3500146	Viva 1L
176	4695438	114	3397705	76	2261288	Demi écrémé 500 ml
6	97550	0	0	0	0	Citronnade
238	3035150	147	2384017	134	2164956	Choco 1L
285	12354123	181	9311792	135	6442150	Choco 200 ml
135	2529055	265	4977631	0	0	Boisson 1 L
100	6716987	122	8170896	105	7399250	Boisson 200 ml
0	0	10	200597	47	923935	Lait jus 1 L
53	2800509	35	2262362	18	154402	Lait jus 200 ml
1091	4826424	775	4357029	185	1240908	Lait en Poudre 500 G
25	92628	19	71276	0	-	Poudre Infantile
0	-	0	-	10	-	Autres Mdses (Bouchons)
8046		6314		4196	-	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة تسيير المبيعات ومراكز التوزيع بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

رابعاً: بيانات مالية

يمكن تلخيص المجاميع الرئيسية لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" خلال الفترة (2009-2011) على النحو التالي:
الجدول رقم (3-5): المجاميع الرئيسية لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009-2011)

التعيين	2009	2010	2011
التبittات العينية (مليون د.ج)	1786	2156	2596
مج الأصول (مليون د.ج)	2436	3559	4379
رقم الأعمال (مليون د.ج)	4196	6314	8046
النتيجة الصافية (مليون د.ج)	678	682	846
عدد المستخدمين	368	452	517
كتلة الأجور (مليون د.ج)	145	252	318
الطاقة الإنتاجية (مليون لتر)	80	100	120
حجم الإنتاج (مليون لتر)	65	92	102

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على الوثائق الداخلية لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

كما يمكن تلخيص بعض البيانات المالية للمؤسسة خلال نفس الفترة (2009-2011) على النحو التالي:
الجدول رقم (3-6): بعض البيانات المالية لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009-2011)

التعيين	2009	2010	2011
الأصول الثابتة (مليون د.ج)	1234	1749	1650
الأموال الخاصة (مليون د.ج)	1358	1403	2250
الديون طويلة الأجل (مليون د.ج)	189	481	569
الزبائن (مليون د.ج)	57	57	80
أصول متداولة أخرى (مليون د.ج)	45	148	300
مخزون المواد الأولية والمنتجات تحت التشغيل (مليون د.ج)	620	1075	1793
مخزون المنتجات التامة (مليون د.ج)	112	214	186
مخزون البضاعة (مليون د.ج)	15	44	225
خزينة الأصول (مليون د.ج)	369	273	65
الموردون (مليون د.ج)	164	367	744
ديون أخرى قصيرة الأجل (مليون د.ج)	236	737	367
خزينة الخصوم (مليون د.ج)	330	570	434
الضرائب (مليون د.ج)	161	151	157

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على الوثائق الداخلية لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

خامسا: آفاق مستقبلية

إنّ بحث وتطوير منتجات جديدة على غرار القشدة والحليب المخصص للأطفال يعدّ من أولويات السياسة التجارية لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" بالنسبة للسنوات القادمة.

تتوي المؤسسة القيام بالتجديد الجزئي لمعدات التعبئة والتغليف وذلك باستبدالها بأحدث الآلات ذات الأداء العالي من أجل رفع طاقتها الإنتاجية، حيث تأمل المؤسسة في المدى القصير تحقيق قدرة إنتاجية كلية قدرها 1.000.000 لتر من الحليب المعقم (UHT) في اليوم.

تتوي المؤسسة مستقبلا إنتاج غبرة الحليب المستخلصة من حليب الأبقار كوسيلة وحيدة لتحقيق الاكتفاء الذاتي من هذه المادة الأساسية، لذلك قامت بإرسال طلب إلى الجهات المعنية من أجل تمكينها من تسيير مزرعة تربية الأبقار في بلدية سوق الاثنتين* والتي تتسع لضم 2500 بقرة.

التفكير في تركيب خطوط إنتاج العلب بولاية سكيكدة والتي ستكون الأولى من نوعها للتخلص من استيراد مواد التعبئة والتغليف.

نتيجة لضيق المصنع فإنّ المؤسسة تفكر في القيام بتوسعته، لكن نظرا لمحدودية المساحة التي يتوفر عليها فإنها تسعى إلى إنشاء ملحق للمصنع سواء داخل ولاية بجاية- إذا وُقِر لها العقار بحيث دخلت المؤسسة في مفاوضات مع السلطات المحلية لتوفير الأوعية العقارية- أو إلى مكان آخر خارج الولاية لتحقيق التوسعات المنشودة في مجال تصنيع الحليب ومشتقاته.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

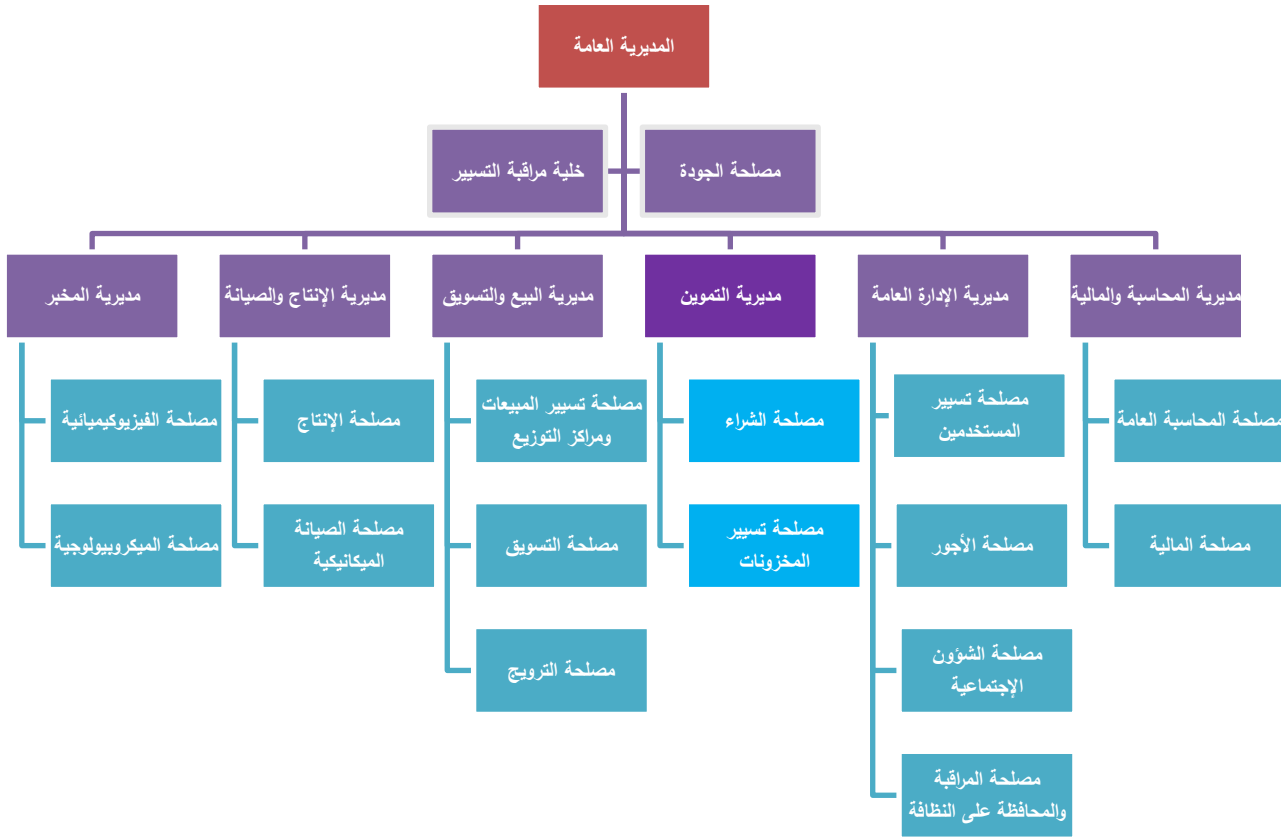
بصفة عامة الهيكل التنظيمي لمؤسسة ما يتمثل في مجموع الوسائل والإمكانات التي تهدف إلى تقسيم العمل بين النشاطات المختلفة وتحديد العلاقة اللازمة بين هذه النشاطات، فهو يختلف من مؤسسة لأخرى لأنه يعتمد على عوامل كثيرة منها: الحجم، طبيعة النشاط، رقم الأعمال وعوامل أخرى لها تأثيرها على رسم الهيكل التنظيمي المناسب لهذه المؤسسة، إذ أنه من الصعب إيجاد هيكل تنظيمي نموذجي يمكن تطبيقه على جميع المؤسسات ولو كانت في نفس القطاع، ذلك لأنّ اختلاف تلك العوامل السالفة الذكر من مؤسسة لأخرى تجعل هياكلها التنظيمية مختلفة.

أولا: شكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة "Tchin-lait/Candia" من المديرية العامة التي تشرف على ست مديريات أساسية هي: مديرية الإدارة العامة، مديرية المخبر، مديرية الإنتاج والصيانة، مديرية البيع والتسويق، مديرية التموين، مديرية المحاسبة والمالية، حيث تشرف كل مديرية على مجموعة من المصالح الفرعية حسب مهامها وأدوارها، بالإضافة إلى مصلحة الجودة وخطية مراقبة التسيير اللتان ترتبطان مباشرة بالمديرية العامة. و من أجل التسيير الحسن للمؤسسة تم وضع هيكل تنظيمي يسهل عملية توزيع المهام بين مختلف مديرياتها ومصالحها، وهو ما يوضحه الشكل التالي:

* تقع على بعد 35 كلم شرق مدينة بجاية، أنظر الملحق رقم(02): خريطة ولاية بجاية.

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة "Tchin-lait/Candia"



المصدر: الإدارة العامة

ثانيا: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إنَّ الهيكل التنظيمي لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" يعتبر من النوع العمودي، حيث يحدد هذا النوع من الهياكل التنظيمية العلاقات الموجودة بين كل رئيس (مسؤول) ومروسيه وكذا العلاقات بين مختلف الوحدات الإدارية على جميع المستويات. يوجد هذا النوع من التنظيمات خاصة في المؤسسات الجديدة حيث لا يتلقى الموظف تعليمات إلا من طرف مسؤول واحد وهذا حسب مبدأ وحدة القيادة (Unité de commandement)، وتحدد السلطة عموديا أي من المديرية العامة إلى أبسط عامل مرورا بجميع المستويات، وهذا ما يسمى أيضا بمبدأ تفويض السلطة¹.

ومن خلال التمعن في الهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة نلاحظ وجود بعض النقائص والثغرات لا بد من الاهتمام بها والعمل على تداركها إذا أرادت المؤسسة تحقيق التسيير الجيد لمختلف مصالحها، ومن بينها نذكر خاصة:

- 1 غياب مديرية تعتبر في منتهى الأهمية والتي تتمثل في مديرية البحث والتطوير التي تعمل على تطوير المنتجات وتصميمها وابتكار منتجات جديدة تواكب تطلعات المستهلكين.

¹ GAGNON P.D, SAVARD G et les autres, L'entreprise, Edition Gaétan Morin, 2^{ème} édition, 2000, P.115

- 2- جمع مصلحة الإنتاج ومصلحة الصيانة في مديرية واحدة يعيق السير الحسن للمصلحتين وذلك نظرا لضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقها، فإنشاء مديرية خاصة بالإنتاج ومديرية خاصة بالصيانة ربما يكون أحسن للمؤسسة.
- 3- غياب مصلحة خاصة بمحاسبة التكاليف-أو على الأقل قسم خاص بها- في مديرية المحاسبة والمالية وهو ما يدل عن غياب التقييم الحقيقي لسعر التكلفة- رغم الجهود الجبارة المبذولة في مجال حساب التكاليف من طرف كل من مصلحة المحاسبة العامة وخليّة مراقبة التسيير-.
- 4- عدم ظهور مصلحة الإعلام الآلي في أي مستوى من مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة رغم وجودها الفعلي ممثلة في مهندس متخصص في الميدان، حيث لاحظنا الدور الفعال الذي يلعبه والخدمات التي يقدمها لكل مديريات ومصالح المؤسسة خاصة مع ربطها بشبكة محلية (Intranet).

المطلب الثالث: مهام مديريات ومصالح مؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

أولاً: المديرية العامة

- يمكن تلخيص مهام المديرية العامة في النقاط التالية:
- ضمان حسن تسيير وإدارة المؤسسة؛
 - التطبيق الصارم للنصوص والتعليمات؛
 - الإشراف على مختلف مديريات ومصالح المؤسسة وتأطيرها وتوجيهها؛
 - إعداد ميزانيات المؤسسة ومختلف حساباتها والمصادقة عليها بعد التحقق من صحتها؛
 - تحديد إستراتيجية المؤسسة وكذا أهدافها.

ثانياً: مصلحة الجودة

هذه المصلحة مسؤولة عن وضع ومتابعة نظام إدارة الجودة بالمؤسسة، حيث تكلف بكل النشاطات المتعلقة بقضايا الجودة والمواصفة الدولية الإيزو 9001 إصدار 2000 - والتي تعتبر نموذج لضمان الجودة في التصميم والتطوير والإنتاج والتركيب وتقديم الخدمات، فهي أكثر المعايير شمولاً حيث تحتوي على 20 عنصراً تغطي احتياجات نظام جودة فعال منذ تسليم التعاقد وخلال مراحل وعمليات التصميم والتطوير وحتى المرحلة النهائية لتقديم الخدمات اللازمة بعد التسليم- وترتبط هذه المصلحة مباشرة بالمديرية العامة.

ثالثاً: خلية مراقبة التسيير

تهتم بمعالجة المعلومات الواردة إليها من مختلف المديريات والمصالح والتنسيق بينها، كما تقوم بتقييم دوري للمنجزات وفقاً لما تم التخطيط له بالإضافة إلى مراجعة وتلخيص المعلومات المرتبطة بالتسيير ثم تقديم الاقتراحات والحلول الممكنة من أجل ضمان السير الحسن للمؤسسة.

رابعاً: مديرية المخبر

تعتبر مديرية المخبر مسؤولة عن مراقبة جودة المنتج في مختلف مراحل عملية إنتاجه، أي من المادة الأولية إلى غاية أن يصبح منتجاً نهائياً، حيث تضم مصلحتين أساسيتين هما:

-مصلحة الفيزيوكيميائية، وتتولى مراقبة المعايير الفيزيوكيميائية للمنتوج (نسبة المادة الدسمة، درجة الحموضة، PH، ...).

-مصلحة الميكروبيولوجية، وتتولى مراقبة درجة تعقيم المنتوج (La stérilité).

خامسا: مديرية الإنتاج والصيانة

تضم هذه المديرية مصلحتين هما مصلحة الإنتاج والمصلحة التقنية(الصيانة):

أ -مصلحة الإنتاج: وتضم قسم العمليات الذي يتولى استقبال، إعادة تشكيل والمعالجة الحرارية للمنتوج، وقسم التعبئة والتغليف الذي يتولى تعبئة وتغليف المنتجات ثم تجميعها على منصات نقالة(Palettisation).

ب مصلحة الصيانة: وتسمى أيضا المصلحة التقنية، وتكلف بالصيانة الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية الخاصة بآلات وتجهيزات معالجة الحليب أو تلك الخاصة بتعبئته وتغليفه، كما تكلف بصيانة مختلف وسائل الاستخدام الأخرى في المؤسسة (المرافق المختلفة) لمحطة التبريد المركزي، محطة معالجة المياه، المولدات والمعدلات الكهربائية، المراجل،...

سادسا: مديرية البيع والتسويق

تتمثل مهامها في الآتي:

-القيام بدراسات وأبحاث السوق؛

-إطلاق منتجات جديدة في السوق؛

-تطوير قوة البيع من خلال ترقية المبيعات واليقظة التنافسية؛

-تطوير سياسة الاتصال والدعاية والإشهار؛

-متابعة العلاقات الإعلامية، تنظيم أيام مفتوحة والمشاركة في المعارض.

تضم هذه المديرية ثلاث مصالح أساسية هي:

أ - مصلحة تسيير المبيعات ومراكز التوزيع: وتكلف بالمعالجة الإدارية للمبيعات ومتابعة طلبيات الزبائن.

ب مصلحة التسويق: وتكلف بالإشراف على تنفيذ الإستراتيجية التسويقية للمؤسسة، وكذا الإشراف على

الاتصالات الخارجية لها(الحملات الإشهارية في وسائل الإعلام، العلاقات الإعلامية، المعارض)، كما

تشرف على إنجاز دراسات وأبحاث السوق واختبار المستهلكين وكذا متابعة وتسيير شكاواهم.

ج مصلحة الترويج: وتكمن مهمتها في الإشراف على مبيعات المؤسسة ومراقبتها وترقيتها عند الموزعين

وتجار الجملة وتجار التجزئة، والعمل على تعظيم تواجد منتجات " Tchín-lait/Candia " في نقاط البيع

بالإضافة إلى مهام اليقظة التنافسية(الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بالسوق وبالمنافسين

وبالتوزيع).

سابعا: مديرية الإدارة العامة

تكمن مهام هذه المديرية في التسيير الإداري للمؤسسة وتسيير الموارد البشرية، وتضم أربع مصالح هي:

- أ - مصلحة تسيير المستخدمين: وتتمثل مهامها في التوظيف وذلك حسب المخطط التنظيمي للمؤسسة، دراسة اقتراحات الترقية المقدمة من طرف المصالح، متابعة الغياب وتطور الحياة المهنية للعامل، ...
- ب - مصلحة الأجور: وتكف بمتابعة كل ما يتعلق بأجور عمال المؤسسة.
- ج - مصلحة الشؤون الاجتماعية: وتكف بمتابعة الملفات الاجتماعية لعمال المؤسسة، حوادث العمل، الطب الاجتماعي، التعاضدية الاستهلاكية، ...
- د - مصلحة المراقبة والمحافظة على النظافة: تكف بالحرص على النظافة والأمن داخل المصنع.
- ثامنا: مديرية المحاسبة والمالية

تتمثل المهام الرئيسية لهذه المديرية في الآتي:

- تسيير التدفقات النقدية للمؤسسة؛

- ضمان التسجيل المحاسبي اليومي لعمليات المؤسسة؛

- مسك الوثائق المحاسبية، مراجعتها والتأكد من التزامها بالقواعد المحاسبية؛

- إعداد تصريحات الضرائب؛

- وضع خطط التمويل ومتابعة حالة الخزينة.

تضم هذه المديرية مصلحتين هما مصلحة المحاسبة العامة ومصلحة المالية:

أ - مصلحة المحاسبة العامة: وتكف بالتسجيل المحاسبي لكل العمليات المحاسبية الخاصة بالبيع، الشراء، الأجور، ... ومتابعة ملفات الموردين والزبائن، كما أوكلت إليها مهمة حساب التكاليف المتعلقة بالمنتجات النهائية وإعداد الميزانيات الحالية والتقديرية.

ب - مصلحة المالية: وتكف بدراسة احتياجات المؤسسة المتعلقة بالتمويل وتسيير الخزينة والحسابات البنكية، مراقبة الملفات الخاصة بالتسديدات، بالإضافة إلى مراقبة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتنسيق مع مصلحة المحاسبة العامة فيما يخص مراقبة النفقات والإيرادات.

تاسعا: مديرية التمويل

وتتضمن هذه المديرية مصلحتين هما مصلحة الشراء ومصلحة تسيير المخزونات.

(يتم تفصيلها في المبحث الموالي).

المبحث الثاني: وظيفة التمويل بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

من خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى بيان مكانة ومهام وظيفة التمويل بمؤسسة "Tchin-lait/Candia"، بعدها يتم التطرق إلى تنظيم هذه الوظيفة، ثم بيان مختلف إجراءات التمويل بالمؤسسة.

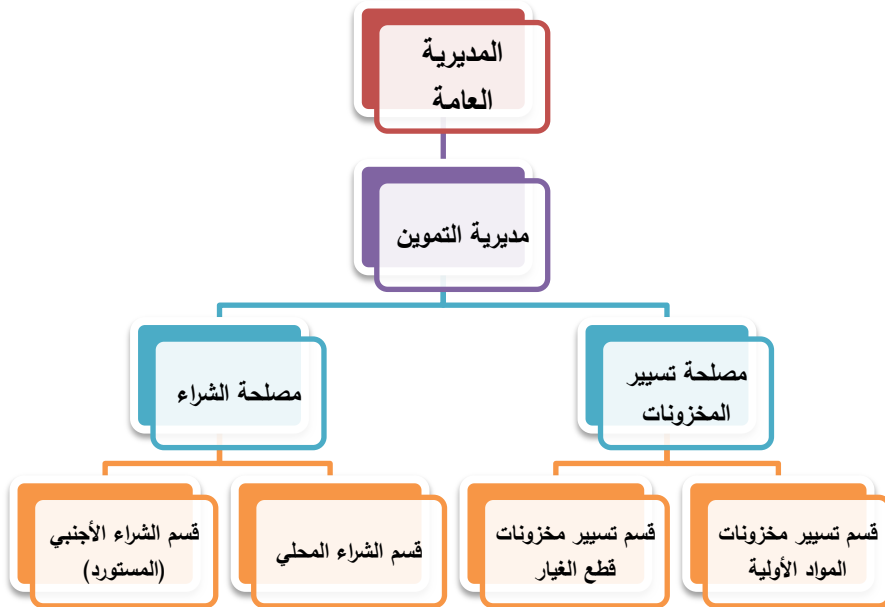
المطلب الأول: مكانة ومهام وظيفة التمويل بالمؤسسة

أولا: مكانة وظيفة التمويل في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

لقد سبق وأن أشرنا في الجانب النظري أنّ حجم المؤسسة يعتبر من أهم العوامل التي يتوقف عليها تحديد المكانة التي تحتلها وظيفة التمويل في الهيكل التنظيمي لتلك المؤسسة، حيث يمكن أن تحظى بمديرية خاصة

ومستقلة بها في مؤسسة كبيرة بينما في مؤسسة صغيرة قد تكون تابعة إلى إحدى الوظائف الأخرى بالمؤسسة. لكن رغم كون مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" ليست من نوع المؤسسات ذات الحجم الكبير إلا أنها أعطت لوظيفة التموين مكانة جد هامة إذ تم جعلها في مستويات عليا من الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث خصصت لها مديرية خاصة بها تتمثل في مديرية التموين والتي ترتبط مباشرة بالمديرية العامة، وذلك نظرا لما تمثله من وزن في مختلف جوانب نشاطاتها حيث تم اعتبارها نشاطا مستقلا مثلها مثل الوظائف الأخرى بالمؤسسة كونها تمثل الجهاز المؤهل للقيام بعمليات التموين لدرابته بالإمكانيات الداخلية والخارجية للمؤسسة. ويمكن توضيح مكانة وظيفة التموين في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3-4): مكانة وظيفة التموين والتنظيم الإداري لها بمؤسسة "Tchin-lait/Candia"



المصدر: الإدارة العامة

يظهر من خلال هذا الشكل أنّ مديرية التموين تكون تحت الإشراف المباشر للمديرية العامة، وتشتمل على مصلحتين هما: مصلحة الشراء ومصلحة تسيير المخزونات، إذ تشرف مصلحة الشراء على عمليات الشراء التي تتم داخل وخارج الوطن، أما مصلحة تسيير المخزونات فتشرف على قسمي تسيير مخزونات المواد الأولية وتسيير مخزونات قطع الغيار كما تعمل على التنسيق بين مصلحة الشراء واحتياجات مختلف المديريات والمصالح الأخرى بالمؤسسة.

ثانيا: مهام وظيفة التموين بالمؤسسة

تتمثل المهمة الأساسية لوظيفة التموين بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" في القيام بتزويد هذه الأخيرة بكل ما تحتاجه - مواد أولية ولوازم، قطع الغيار، تجهيزات وخدمات أخرى - للقيام بأنشطتها، وذلك بأفضل شروط التكاليف، الجودة، الآجال والأمان.

ويمكن تلخيص مهام وظيفة التموين في الآتي:

- وضع سياسة تموين وفق المخطط المتعدد السنوات بالتعاون مع المدير العام وباقي المديريات الأخرى التي لها علاقة مباشرة معها؛

- ضمان إمداد المؤسسة بكل ما تحتاج إليه من مختلف المدخلات بالكمية المطلوبة والجودة والسعر المناسبين ومن مصدر التمويل الملائم وبأقل تكلفة، مما يسمح بتحقيق برامج الإنتاج المسطرة والحفاظ على سمعة المؤسسة؛
- البحث عن الأنواع والبدائل الجديدة من المواد وغيرها من الأساليب الفنية التي يمكن أن تستخدمها المؤسسة؛
- البحث باستمرار على تحسين العلاقة جودة/سعر؛
- إعداد تقارير يومية، أسبوعية وسنوية ومختلف الإحصائيات حول المواد الأولية المشتراة؛
- تقديم الطلبات في الآجال المحددة وحسب الكميات اللازمة من المواد الأولية وقطع الغيار ومواد ولوازم أخرى؛
- يقع على عاتقها مسؤولية اختيار مورديها ونوعية المواد المشتراة وكذا أسعارها وآجال تسليمها؛
- تهتم بتسيير المخزون ومتابعة حركة دخول وخروج المواد؛
- القيام بمختلف عمليات العبور، النقل والجمركة لتموينات المؤسسة؛
- توجيه وتنميط نشاطات مصالح الوظيفة والتنسيق فيما بينها؛
- السهر على تحقيق أهداف الوظيفة بما يتوافق مع أهداف المؤسسة ككل.

المطلب الثاني: تنظيم وظيفة التموين بالمؤسسة

أولاً: تنظيم وظيفة الشراء بالمؤسسة

- تعتبر وظيفة الشراء وظيفة حيوية ب مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" إذ تمثل الشق الأول من الوظيفة التموينية بها، حيث تتولى مصلحة الشراء بالمؤسسة القيام بهذه الوظيفة تحت الإشراف المباشر لمديرية التموين، فهذه المصلحة تكون مسؤولة عن توفير وتدبير جميع احتياجات المؤسسة من المواد والتجهيزات المختلفة وفق سياسة محددة وواضحة بما يخدم النشاطات المختلفة للمؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة، وذلك في الوقت المناسب وبأفضل العلاقة جودة/سعر من أجل ضمان السير الحسن للمؤسسة ومختلف مرافقها.
- تهتم أيضا وظيفة الشراء بهذه المؤسسة بما يلي:
- التعرف على الأسواق ومصادر التموين الخاصة بكل أصناف المشتريات ورصد ومراقبة تغيراتها؛
- جمع المعلومات التقنية اللازمة لبحوث السوق؛
- الاشتراك في تحديد ملامح ومواصفات الأصناف المراد شراؤها؛
- المتابعة المنتظمة لتغيرات وتطورات النصوص القانونية التي تنظم التجارة الخارجية.
- كما تختص وظيفة الشراء بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" بالقيام بما يلي:
- وضع جدول زمني للشراء والتقدير المتعلقه بميزانية المشتريات؛
- استلام التقديرات والتنبؤات واستغلال الطلبات المقدمة من طرف المستعملين بالمؤسسة (الطالبين)؛
- المسك اليومي لملف المواد وكذا ملف الموردين؛

-البحث واختيار الموردين؛

-التفاوض على أفضل شروط التسديد؛

-إصدار طلبيات الشراء؛

-متابعة تسليم الطلبيات ومراقبة استلامها؛

-متابعة تنفيذ الجدول الزمني للشراء وبيان الانحرافات إن وجدت.

إن مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" تتبع في تنظيمها للشراء طريقة التنظيم حسب طبيعة ومصدر الشراء،

بحيث تنقسم مصلحة الشراء بها إلى قسمين هما: قسم الشراء المحلي وقسم الشراء الأجنبي (المستورد):

1 - قسم الشراء المحلي: يتكفل هذا القسم بتلبية جميع احتياجات الطالبين - مختلف مديريات ومصالح

المؤسسة- المتوفرة في السوق الوطنية، مثل السكر ومواد التنظيف وغيرها، ويتولى القيام بالأعمال التالية:

-إصدار طلبيات الشراء لدى الموردين المحليين مع مراعاة الإجراءات المحددة والمعمول بها؛

-متابعة عمليات الشحن ومواعيد التسليم المتفق عليها؛

-استلام البضاعة عندما لا تكون بكميات جد معتبرة؛

-إمضاء أذونات التسليم (Bons de livraison) من طرف أمين المخزن أو المستعمل المخول؛

-الأمر بالصرف ومتابعة تسديد الموردين؛

-التحيين المنتظم لملف موردي المواد؛

-فتح ملفات الموردين وترتيب المراسلات.

2 - قسم الشراء الأجنبي (المستورد): تتمثل مهمة هذا القسم في ضمان تزويد المستعملين بكل ما يحتاجونه

من مواد ولوازم وغيرها من المستلزمات الأخرى والمتوفرة في السوق الخارجية والتي تكون محل عملية

استيراد، مثل غبرة الحليب ومواد التعبئة والتغليف وغيرها، ويتولى القيام بالأعمال التالية:

-الاتصال بالموردين ثم استقبال وجمع عروضهم؛

-دراسة عروض الأسعار المستلمة وإعداد جدول مقارن لتلك العروض (TCO*)¹؛

-التفاوض على الشراء؛

-إصدار الطلبيات وفقا لدفتر الشروط الخاص بالمصنع وبطاقات المواصفات التقنية بعد الموافقة عليها من

طرف المديرية العامة؛

-متابعة عمليات الشحن ومدى احترام مواعيد التسليم المتفق عليها؛

-تأمين البضائع عند استلام إشعار الشحن؛

-العلاقات البنكية المتعلقة بكل عمليات الاستيراد في حدود الصلاحيات المخولة له؛

-العلاقات مع وكيل العبور (Transitaire) بالنسبة لكل العمليات المرتبطة بالجمركة، سحب البضائع، صياغة

* TCO : Tableau Comparatif des Offres

¹ أنظر الملحق رقم (08): جدول مقارن للعروض

التحفظات المحتملة؛

- استلام أدونات التسليم والاستلام (Bons de livraison et bons de réception) المؤشر عليها من طرف أمناء المخازن التي تؤكد الدخول الفعلي للبضائع وكل الوثائق المرافقة لها والتي تثبت نوعية البضاعة المستلمة؛
- مراقبة المطابقة مقارنة مع ما تنص عليه شروط التعاقد؛
- فتح ملفات الموردين وترتيب مختلف المراسلات؛
- المسك اليومي لملف موردي المواد المستوردة؛
- متابعة التسديدات المتعلقة بالموردين.

ثانيا: تنظيم وظيفة تسيير المخزونات بالمؤسسة

وظيفة تسيير المخزونات تعتبر من الوظائف الأساسية في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" نظرا للدور الكبير الذي تقوم به والذي لا يكمن فقط في حماية وحفظ المواد والمنتجات بل يمتد إلى رفع كفاءة الأموال المستثمرة في المخزون وضمان تدفق العمليات الإنتاجية والوفاء بطلبات الزبائن، إذ لا يمكن لهذه المؤسسة الاستغناء عن هذه الوظيفة نظرا لاعتمادها الكبير على الاستيراد - استيراد معظم احتياجاتها من أماكن بعيدة - وتقادي كل ما ينجر عنه من مخاطر (فترات الانتظار الطويلة، احتمالات النفاذ، ارتفاع الأسعار، تغير الظروف الاقتصادية والسياسية...) هذا من جهة، ومن جهة أخرى السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة فيما يخص سعيها لضمان الجودة العالية لمنتجاتها من خلال الاحتفاظ باللحليب لمدة 72 ساعة قبل عملية تسويقه. تمثل وظيفة تسيير المخزونات الشق الثاني من الوظيفة التمويينية بالمؤسسة وتتولى القيام بها مصلحة تسيير المخزونات تحت الإشراف المباشر لمديرية التموين، وتضم هذه المصلحة قسمين هما:

- 1 -قسم تسيير مخزونات المواد الأولية: ويكلف بتلبية طلبات الجهات المستعملة لها وبصفة خاصة مصلحة الإنتاج بالمؤسسة.
 - 2 -قسم تسيير مخزونات قطع الغيار: ويكلف بتلبية طلبات الجهة المستعملة لها والمتمثلة بصفة خاصة في مصلحة الصيانة الميكانيكية، لكن ما يلاحظ في هذه المؤسسة أنّ مهمة تسيير مخزونات قطع الغيار قد تم إسنادها بصفة كلية تقريبا إلى مصلحة الصيانة الميكانيكية بمديرية الإنتاج والصيانة، والتي بحكم موقعها يمكنها التحكم أكثر في هذا النوع من المخزونات لأنها المعنية الأولى باستعمال هذه المخزونات.
- تتلخص مهام وظيفة تسيير المخزونات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" في الآتي:

- المسك اليومي لملف المخزونات حسب الصنف والمرجع (Référence)؛
- إعداد التقديرات والتنبؤات اللازمة للطلبات الدورية من أجل تزويد المخازن بصفة مستمرة وتقادي الإنقطاعات أو الزيادات (الفائض)؛
- مراقبة المطابقة لما تم استلامه من الأصناف؛
- ترتيب أدونات الاستلام والإخراج (Bons de réception et bons de sortie)؛
- تنفيذ عمليات التخزين كالاستلام، الترتيب، الحفظ، توزيع الأصناف في المخزن...

-تموين ورشات الإنتاج؛

-إجراء عمليات الجرد الدورية وجرد نهاية السنة؛

-الإعداد الدوري لوضعية حركة المخزون.

ويتجلى تنظيم وظيفة تسيير المخزونات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" من خلال التمييز بين وظيفتين

أساسيتين لها تتمثلان في: الاستلام والتخزين، البرمجة والتسيير.

1 - الاستلام والتخزين (Réception et Magasinage): وتتمثل في القيام بالمهام التالية:

✓ استلام البضائع وإمضاء وصل الاستلام؛

✓ مسك بطاقات مخزون المواد بالكميات؛

✓ السهر الدائم على مخزون الأمان للأصناف التي تكون تحت مسؤوليتها؛

✓ تسليم الأصناف المطلوبة طبقا لطلبات التموين المرسله من طرف المصالح والأقسام المستعملة لها؛

✓ ترتيب أذونات الاستلام والإخراج؛

✓ الجرد المادي حسب الفترة المعمول بها في المؤسسة (جرد في شهر جوان وآخر في شهر ديسمبر).

2 - البرمجة والتسيير (Programmation et gestion): وتتمثل في القيام بالمهام التالية:

✓ حساب تكاليف الشراء للبضائع المستوردة؛

✓ مسك بطاقات مخزون المواد بالكمية والقيمة؛

✓ إعداد إحصائيات عن الاستهلاكات حسب الصنف وكذا التقديرات اللازمة للطلبات؛

✓ تحيين المؤشرات الخاصة بتسيير المخزونات (مخزون الأمان، مخزون الإنذار،...).

المطلب الثالث: إجراءات التموين بالمؤسسة

إن توفير جميع الاحتياجات اللازمة لجهات الاستخدام بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" يجب أن يمر عبر

إجراءات وخطوات تؤثر على وقت التنفيذ وعلى الجهد المبذول وعلى تكاليف التموين، فهي إذن جملة وسائل

وأدوات فعالة تستخدمها مديرية التموين لتسهيل القيام بمهامها والتي يشترط فيها أن تكون متطورة وغير معقدة

ومناسبة للظروف التي تطبق فيها، وتتمثل هذه الإجراءات في الآتي:

أولاً: تحديد الحاجة والتعبير عنها:

قبل المرور إلى عملية الشراء تقوم مختلف المديرات والمصالح والأقسام بالمؤسسة بتحديد إجمالي

احتياجاتها وذلك استنادا إلى برنامج الإنتاج الشهري والميزانية التشغيلية أو الاستثمارية، بعد ذلك يتم التعبير

عن هذه الاحتياجات من خلال استعمال وثيقتين أساسيتين هما:

✓ طلب إعادة التموين (Demande de réapprovisionnement)؛

✓ طلب الشراء (Demande d'achat).

ويأتي هذا الطلب (سواء طلب إعادة التموين أو طلب الشراء) من مصدرين أساسيين هما:

✓ مصلحة تسيير المخزونات بالنسبة لجميع الأصناف التي دخلت في دورة الإنتاج؛

✓ مختلف هياكل ومصالح المؤسسة عندما يتعلق الأمر بالأصناف التي يكون تسيير مخزوناتا خارج عن اختصاصات مصلحة تسيير المخزونات، أو الأصناف ذات الطابع الاستثنائي.

يتم تقديم هذه الطلبات إلى مصلحة الشراء والتي يجب أن تكون مرفوقة ببطاقات تقنية (Fiches Techniques) أو بطاقات تحليل (Fiches d'Analyses) و/أو بطاقات التقديرات المتوقعة (Fiches pro forma) من أجل صياغة وتحديد المواصفات والخصائص التي يجب أن تتوفر في تلك الاحتياجات والغاية من ذلك أن تعرف إدارة التموين والجهات المعنية الأخرى كالمورد ما هو المطلوب منها بشكل واضح ودقيق وتقادي كل غموض، كما يجب أن تكون هذه الطلبات مؤشر عليها من طرف رئيس كل مصلحة من المصالح المعنية. يتم تحرير طلب إعادة التموين أو طلب الشراء في نسختين، بحيث توجه الأولى إلى مصلحة الشراء لتسجيل الطلب وإصدار الطلبية أما النسخة الثانية فتعاد إلى الطالب كوصل استلام (accusé de réception).

وعند ذلك فقط يبدأ عمل مصلحة الشراء بقسميها سواء المحلي أو الأجنبي بحيث تقوم بتوزيع الاحتياجات شهريا بالأخذ بعين الاعتبار: المخزونات، الاحتياجات المعبر عنها من طرف المصالح التشغيلية (تسيير مخزونات الإنتاج، الصيانة أو المخبر)، إمكانيات وآجال التموين، وذلك يتوقف على ما إذا كان الشراء محليا أو أجنبيا، ثم تقوم بعد ذلك بتنفيذ عمليات الشراء (استيراد أو محلي). نشير إلى أن الاحتياجات المعبر عنها من طرف مختلف المصالح يتم تحديدها وفقا لبرنامج الإنتاج المعتمد من طرف مختلف الأطراف المعنية (مديرية الإنتاج والصيانة، مديرية المبيعات، مديرية المخبر) والذي تم إعداده على أساس المعايير المحددة والمعتمدة من طرف المؤسسة، تاريخ المؤسسة، المخزونات القائمة، الاحتياجات المعبر عنها والطلبات قيد التنفيذ.

* - دورة المصادقة على طلب الشراء: تمر عملية الموافقة على طلب الشراء بالخطوات التالية:

- ✓ تحرير طلب الشراء من طرف الطالب (Le demandeur) الذي يعبر به عن حاجته بحيث يجب أن يكون ممضيا من طرف رئيس مصلحته؛
- ✓ مرور طلب الشراء إلى المديرية المالية لمراقبته والتحقق من توقعات الميزانية؛
- ✓ مرور طلب الشراء إلى مديرية التموين التي تعطي تأشيرة استغلال الطلب؛
- ✓ بعد تسجيل طلب الشراء في مديرية التموين تقوم هذه الأخيرة بتسليمه إلى رئيس مصلحة الشراء والذي بدوره يسلمها إلى قسم الشراء المحلي أو الأجنبي حسب الحالة.

ثانيا: اختيار الموردين:

بعد استلام طلب الشراء وبعد أن يتم التحقق من الحاجة، يبدأ قسم الشراء المحلي أو الأجنبي بالبحث عن مصادر التوريد وذلك استنادا على عدة مصادر للمعلومات منها: ملف الموردين (Fichier des Fournisseurs)، الفواتير الأولية (Factures pro formas)، المقاييسات أو التقييمات (Devis)، البطاقات التقنية (Fiches Techniques)، العينات (Echantillons)، الكتالوجات (Catalogues)، الدليل التجاري (Annuaire professionnel)، الممثلين والتقنيين... للإشارة أن أغلب المعلومات تتحصل عليها المؤسسة عن طريق الاتصال الهاتفي بالموردين. وفي بعض الأحيان قد يقوم الطالب بتحديد أو تعيين الموردين الممكن الاتصال بهم

على طلب الشراء كونهم موردين مشهورين ومعروفين في السوق، وبذلك يساعد قسمي الشراء في عملية البحث والتحري، أما في حالة عدم تحديد الطالب للموردين الممكن الاتصال بهم على طلبه للشراء فإن قسم الشراء المحلي أو الأجنبي يقوم بالإعلان عن مناقصة مفتوحة من خلال وسائل الإعلام طبقاً للتنظيم المعمول به للجنة الصفقات، بعد إعداد كشف المواصفات (Cahier des charges) والذي يوضع تحت تصرف مقدمي العروض (Les Soumissionnaires) مقابل دفع مبلغ مالي لتمكينهم من معرفة ترتيبات المناقصة وشروط التعاقد. ونشير في هذا المجال إلى أنه توجد بعض حالات الاحتكار ذلك لأنّ التموين ببعض المواد يكون من طرف نفس الشركات المصنعة للآلات التي تستخدمها مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" مثل: شركتنا (COMBIBLOC et TETRA PACK) للتموين بمواد التعبئة والتغليف، و (EPI et VREUGDENHIL) للتموين بغبرة الحليب 0% و 14,5%، وبعض الموردين المختارين والموافق عليهم من طرف المؤسسة مثل: (IECO, SIFCO, OMNICHEM, DOHLER, TONIC EMBALLAGE).

ثالثاً: إصدار أمر التوريد (الطلبية):

بعد استلام المؤسسة لعروض الموردين يتم إعداد جدول مقارن للعروض، - وذلك في حالة المادة الأولية أو المواد الأساسية فقط- والذي يتضمن كل الشروط التي تمكّن من الاختيار الأمثل والأنسب، وبعد الدراسة الدقيقة للجدول المقارن للعروض يمكن للمؤسسة أن تقوم بالاختيار الأولي لمورد أو عدة موردين بحيث تحتفظ بهم تمهيداً لقيامها بالمفاوضات معهم من أجل الوصول إلى الاختيار النهائي والذي يتم وفقاً لعدة معايير تعتمد على المؤسسة وهي مرتبة حسب درجة الأهمية كالتالي:

-العلاقة جودة/سعر؛

-آجال التسليم؛

-شروط ومواعيد التسديد؛

-القوة المالية للمورد وقدرته على تلبية تكرار طلبات المؤسسة.

بالإضافة إلى هذه المعايير هناك معايير أخرى تعتمد عليها المؤسسة في اختيار المورد المناسب كالقدرة التقنية للمورد، الخدمات التقنية لما بعد البيع أو الصيانة، القدرة على التأقلم مع المشاكل التي تصادفها (درجة مرونة المورد)، الطاقة الإنتاجية، القدرة التشغيلية ...

وعندما يقع اختيار المؤسسة على مورد معين ومنحه الصفقة فإنّ إدارة التموين تؤكد الطلبية بتحرير أمر التوريد (Bon de commande) في ثلاث نسخ مؤشر وموقع عليها، أو تقوم بإمضاء العقد مع المورد الذي تم اختياره ومنحت له الصفقة بحيث يحتوي هذا العقد على العناصر الأساسية التالية:

-الموضوع (تعيين المادة، الكمية، السعر الوحدوي) والمبلغ الإجمالي للصفقة؛

-المطابقة والضمان؛

-التسديد وكيفية الدفع؛

-واجبات المورد؛

مواعيد التسليم وغرامات التأخير؛

La résiliation الإنهاء

وإذا تعلق الأمر بالشراء الأجنبي فإنه بالإضافة إلى العناصر السابقة هناك عناصر أخرى يتضمنها العقد مثل:

-القانون الواجب تطبيقه؛

-التأمينات وشروط الشحن؛

-الضرائب، الحقوق والرسوم.

وإذا تعلق الأمر باستيراد غيرة الحليب فإنه يجب على المؤسسة أولاً وقبل كل شيء أن توجه طلب إلى وزارة الفلاحة للحصول على ترخيص صحي للاستيراد. أما في حالة المشتريات المحلية فإن إرسال وصل الطلب يكفي لبدء عملية الشراء.

أما من جهة المورد، فإنه يقوم بدوره بالتأكيد على الطلبية والمصادقة على الشروط المتفق عليها مع

المؤسسة ثم يقوم بإرجاعها لها ليتم التأشير عليها من طرف مدير التموين والمدير العام ثم ترجع إلى المورد ثانية، وبالتالي تصبح هذه الوثيقة-وصل الطلب المصادق عليه- بمثابة عقد بين الطرفين.

رابعاً: متابعة تنفيذ الطلبية أو العقد:

تضمن مديريةية التموين متابعة تنفيذ الطلبيات وذلك بالاتصال المستمر بالموردين لتذكيرهم بمواعيد التسليم المتفق عليها، ومعرفة أيّ تعديل أو تغيير من طرفهم لاتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب ، كما أنها تقيم بانتظام وباستمرار خدمات الموردين وذلك على أساس معايير موضوعية محددة من خلال إعداد بطاقة الهوية والتقييم لكل مورد، كذلك تتوفر المؤسسة على نظام التقييم المستمر لأداء الموردين والذي يتم مرة واحدة في السنة، بحيث يحتوي هذا النظام على ثلاث معايير رئيسية، وكل معيار مجزأ إلى معايير فرعية يقابل كل معيار عدد من النقاط حسب الأهمية المعطاة له في المؤسسة، تتم التقييمات مرة واحدة في السنة على أساس شبكة التقييم¹ بمجموع نقاط مستهدفة تساوي 30 نقطة، بعد ذلك يتم الترتيب حسب عدد النقاط التي يتحصل عليها كل مورد وذلك حسب الفئات التالية:

✓ A: مورد ممتاز، عندما يكون عدد النقاط أكبر من 22.

✓ B: مورد جيد، عندما يكون عدد النقاط محصوراً بين 12 و 22.

✓ C: مورد متوسط، عندما يكون عدد النقاط أقل من 12.

نشير إلى أنّ هذا التقييم يتعلق فقط بموردي المواد الحرجة والإستراتيجية والتي على رأسها غيرة الحليب.

خامساً: الفحص والاستلام:

بعد استكمال الإجراءات المتعلقة بالبنك ووصول المواد إلى الميناء/ المطار، يقوم مسؤولو التموين بمراقبة وفحص كل الوثائق والمستندات المرافقة لتلك المواد وتقديم كل الوثائق الضرورية لوكيل العبور لاستكمال إجراءات الجمركة، بالإضافة إلى قيامهم بتسديد الحقوق الجمركية واستعادة(D3) وكل الوثائق الأخرى للجمركة.

¹ أنظر الملحق رقم(09) : شبكة تقييم الموردين بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

بعد كل الإجراءات السابقة تأتي عملية الاستلام والفحص والتي تختلف حسب طبيعة الشراء حيث:

- 1 - في حالة الشراء المحلي : تتم عملية الاستلام من طرف أمين المخزن وذلك بعد فحص مدى مطابقة المواد المستلمة (من حيث الكمية والنوعية) مع وصل الطلب والوثائق المرافقة لتلك المواد (وصل الاستلام، الفاتورة النهائية والوثائق الأخرى المطلوبة كالبطاقة التقنية وكشف التحاليل...).
- 2 - في حالة الشراء الأجنبي : تختلف عملية الاستلام في حالة الاستيراد حسب نوع وطبيعة المواد المستوردة وذلك كما يلي:

أ - المواد الأولية والمواد المساعدة:

✓ **المواد الأولية :** تقوم مصلحة المراقبة البيطرية على مستوى الميناء بالإشراف على أخذ عينات من الشحنة المرسله والتي يتم تقديمها لمصلحة الشراء التي بدورها تقوم بإرسالها إلى المخبر المتواجد بـ "ذراع بن خدة" بولاية تيزي وزو من أجل القيام بالتحاليل اللازمة للتأكد من مطابقتها. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا كانت نتائج التحاليل سلبية فإنه يتم إرجاع الشحنة إلى المورد، أما إذا كانت عكس ذلك أي نتائج التحاليل إيجابية فإنه يتم استكمال إجراءات جمركة الشحنة بعد مرور الملف الكامل لها إلى مديرية المنافسة والأسعار (DCP*) مرفقا ببيان الموافقة للطبيب البيطري.

للعلم أنه يتم إتباع نفس الإجراءات السالفة الذكر في حالة استيراد المنتجات التي يعاد بيعها على حالها مثل الحليب الجاف (Lait en poudre 500G).

✓ **المواد المساعدة:** استلام هذا النوع من المواد يتم مباشرة في مخازن المؤسسة، بحيث تتم عملية المراقبة والفحص لمدى مطابقتها من طرف المخبر سواء على مستوى المخازن أو قبل استعمالها في الإنتاج.

ب - **المعدات وقطع الغيار:** الاستلام يتم مخازن المؤسسة بعد مراقبة مطابقتها من طرف مصلحة الصيانة الميكانيكية بمديرية الإنتاج والصيانة بالمؤسسة.

ج - **تجهيزات الإنتاج:** استلام تجهيزات الإنتاج يتم من طرف مديرية الإنتاج والصيانة وفقا لشروط التعاقد المعمول بها في هذا المجال.

يعتبر وصل الاستلام (Bon de réception) وثيقة إجبارية يجب إنجازها لكل صنف دخل إلى المخزن، حيث يتم تحريره في أربع نسخ توزع كالتالي: النسخة الأصلية تقدم لمصلحة المحاسبة والتي ترفق مع الفاتورة عندما يتم إصدار أمر التسديد، والنسخة الثانية لمصلحة تسيير المخزونات، الثالثة توضع في ملف الموردين أما الرابعة فيحتفظ بها أمين المخزن.

سادسا: التخزين:

بعد فحص ومراقبة المواد المرسله من طرف المورد (مراقبة كمية ونوعية) واستلامها، ترسل إلى المخازن كي يتم تخزينها في انتظار استهلاكها وفق البرامج المخططة لها، بحيث تتوفر المؤسسة على مركزين لتخزين مشترياتها من مختلف أصناف المواد واللوازم أحدهما داخل المؤسسة مقسم إلى قسمين، قسم مخصص لتخزين

* DCP : Direction de la Concurrence et des Prix

المواد الأولية والآخر مخصص لقطع الغيار، والمركز الثاني المتواجد بمدينة براقى بالجزائر العاصمة والذي تخصصه المؤسسة لاستقبال المواد الأولية القادمة من الخارج (المشتريات المستوردة)، تتوفر مخازن المؤسسة على كل الشروط الضرورية للتخزين المناسب لمختلف الأصناف المشتراة لكنها لا تتسع لاستقبال كل احتياجات المؤسسة خاصة عندما ترغب في الشراء بكميات كبيرة اغتناما لفرص انخفاض الأسعار أو تلك المتعلقة بالتخفيضات.

وبعد إجراء المراقبة الكمية والنوعية على المواد واللوازم المستلمة تقوم مصلحة التخزين بإصدار وصل استلام (Bon de réception) يبين الدخول الفعلي للمواد إلى المخازن وذلك في ثلاث نسخ، نسخة تقدم إلى مصلحة المحاسبة العامة وأخرى لمديرية التموين وتحتفظ بالثالثة في المصلحة نفسها.

يجب أن تسهر وظيفة التخزين على:

- التسيير المادي الجيد للمخزونات، وذلك من حيث الأمكنة، التنظيم، التصنيف، طريقة التخزين، المناولة، إلصاق البطاقات التعريفية للأصناف (étiquetage)، الترميز...
- المسك اليومي للمخزونات، وذلك بتسجيل كل حركات الدخول والخروج للأصناف والمعرفة الدائمة لعدد الأصناف في المخزون، وكقاعدة عامة لضمان السير الحسن لتسيير المخازن فإنه لا يسمح لأي كان بالدخول إلى المخزن باستثناء أمين المخزن.

- *- **المخرجات من مخازن المؤسسة:** هناك حالتين للمخرجات من مخازن المؤسسة هما:
 - المخرجات من البضائع، المنتجات والمواد الموجهة للاستهلاك.
 - المخرجات من البضائع، المنتجات والمواد في إطار تحويلها إلى المخزن الملحق للإنتاج.
- *- **تقييم حركات المخزون بالمؤسسة:**

- **المدخلات:** تدخل بتكلفة شرائها والتي تتمثل في سعر الشراء مضافا له كل المصاريف المتعلقة بعملية الشراء. حيث يتم احتساب تكلفة الشراء على أساس عناصر السعر الظاهرة في الوثائق التالية والتي لها علاقة مباشرة بعملية الشراء:

- ✓ فاتورة المستورد؛
- ✓ D3 ؛
- ✓ فاتورة النقل؛
- ✓ تصريح التأمين؛
- ✓ المصاريف المتعلقة بالتفريغ؛
- ✓ خدمات العبور.

وفي الأخير يتم إعداد بطاقة تكلفة الشراء والتي تضم مجموع المصاريف المذكورة أعلاه، ثم يتم التأشير عليها من طرف مدير التموين بحيث تكون مرفقة بوصل الاستلام ونسخ من الوثائق المذكورة سابقا، وبالتالي تصبح هذه البطاقة كأداة إثبات :

✓ لمصلحة المحاسبة لتسجيل العمليات المحاسبية؛

✓ لمصلحة تسيير المخزونات لتقييم المدخلات إلى المخزن وتحديد التكلفة المتوسطة المرجحة الجديدة.

- **المخرجات:** تستعمل المؤسسة طريقتين لتقييم مخرجاتها من المخزن، بحيث تستعمل طريقة الوارد أولاً يخرج أولاً (FIFO) لكون مخزوناتا قابلة للتلف والفساد (Périssable) فيتم تفرغ المخزون القديم قبل المرور إلى المخزون الجديد، أما فيما يخص التقييم فتستعمل المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال للمخزونات (CUMP).

سابعاً: مراجعة الفواتير وتسديد المورد:

يتم في هذه المرحلة القيام بفحص ما ورد في الفاتورة التي أرسلها المورد على ضوء أمر التوريد وتقرير الاستلام والفحص للتأكد من مطابقة الفاتورة لما ورد فيهما، وترجع أهمية المراجعة إلى احتمال ورود أخطاء في الفواتير (الكميات، السعر الوحدوي، المجاميع، التخفيضات والخصومات...) أو في المواد المرسلة أو في النوعية...، مما يقتضي اتخاذ الإجراءات اللازمة وإيجاد الحلول المناسبة قبل تسديد الموردين، بعد ذلك يتم إرسال الفواتير إلى مصلحة المالية لمباشرة إجراءات التسديد، لكن مع الاحتفاظ بنسخة منها في مصلحة الشراء تفادياً لإعادة تسديد المورد مرة أخرى¹.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة المشتريات الأجنبية فإنه يتم التسديد لموردي المؤسسة بإحدى الطريقتين

التاليتين:

- **قرض بضمان (Lettre de crédit)**، وهنا لا يكون التعامل بين المورد والمؤسسة بل التعامل يتم بين بنك المورد وبنك المؤسسة، إذ بمجرد شحن البضاعة على السفينة يقوم بنك العميل بالدفع لبنك المورد. - **تأجيل وثائقي (Remise Documentaire)**، لا يقوم بنك المؤسسة بدفع المبلغ المستحق للمورد إلا بعد أن يقدم هذا الأخير الوثائق المطلوبة للبنك.

ثامناً: حفظ وتوثيق المستندات:

يعتبر الإجراء الأخير من إجراءات التمويل بالمؤسسة، حيث يتم جمع وترتيب كل الوثائق والمستندات المتعلقة بالطلبية أو الصفقة وكذلك كل المراسلات التي تم تبادلها مع المورد في ملف الاستيراد. تقوم المؤسسة بحفظ هذه المستندات وتوثيقها لأغراض تسييرية داخلية وكأدلة إثبات قانونية، بالإضافة إلى كون نسبة كبيرة من المشتريات لها طابع التكرار وبالتالي يمكن الرجوع إليها للاسترشاد بها في عقد صفقات مماثلة وفي اتخاذ قرار بشأن اختيار مصادر التوريد.

¹ أنظر الملحق رقم (10): مسار تسديد فواتير الموردين بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

المبحث الثالث: مساهمة في تخفيض تكاليف مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" من خلال التحكم في التموين

إنّ تكلفة المواد الأولية تمثل نسبة كبيرة ومعتبرة في هيكل تكاليف المؤسسة الصناعية، وبالتالي فإنّ محاولة تخفيضها يؤدي حتما إلى تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة، ولا يكون ذلك إلا بالاهتمام بوظيفة التموين كونها الوظيفة المسؤولة عن شراء المواد الأولية وعن تخزينها. وعلى غرار مختلف المؤسسات الصناعية فإنّ مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" تقوم بهذه الوظيفة من خلال مرحلتين أساسيتين هما: الشراء والتخزين - كما أشرنا إليه في المبحث السابق عند عرضنا لإجراءات التموين بالمؤسسة - وتجر عن هاتين المرحلتين عدة مصاريف تتحملها المؤسسة تتمثل في مصاريف التموين والتي يجب على المؤسسة متابعتها ودراستها من أجل تخفيضها.

المطلب الأول: أهمية المواد الأولية واللوازم بالمؤسسة

أولا: أهمية المواد واللوازم بالنسبة لمشتريات المؤسسة

تقوم مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" من خلال وظيفة التموين بشراء العديد من الأصناف (مواد أولية، مواد إضافية واستهلاكية، مواد التعبئة والتغليف، قطع الغيار، ...) التي تحتاجها للقيام بأنشطتها على أكمل وجه، وذلك سواء من السوق الوطنية (الشراء المحلي) أو من السوق الخارجية (الشراء الأجنبي)، لكن ما نلاحظه في هذه المؤسسة هو أنّ قيمة وكمية مشترياتها الخارجية تفوق بكثير قيمة وكمية مشترياتها المحلية، فهي إذن مرتبطة ارتباطا شديدا بالخارج وذلك من خلال عدد الأصناف من المواد واللوازم التي يتم استيرادها بحيث تفوق الـ 100 صنف خاصة تلك التي تستعملها المؤسسة في الإنتاج وفي تعبئة وتغليف منتجاتها¹. وتجدر الإشارة إلى أنّ قيمة مشتريات المؤسسة من المواد واللوازم تمثل نسبة جدّ معتبرة من قيمة إجمالي مشترياتها، حيث تبلغ في المتوسط 95% وهو ما يتم توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-7): نسبة مشتريات المواد واللوازم إلى مجموع مشتريات

مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011) الوحدة: (مليون د.ج)

2011		2010		2009		التعيين
%	المبالغ	%	المبالغ	%	المبالغ	
13	774	20	900	19	530	المشتريات من غيرة الحليب 0 %
19	1.134	9	425	14	400	المشتريات من غيرة الحليب 15 %
29	1.686	32	1.419	22	637	المشتريات من غيرة الحليب 26 %
27	1.582	27	1.222	31	868	المشتريات من مواد التعبئة والتغليف
9	511	8	355	7	196	المشتريات الأخرى من المواد
3	185	4	171	7	190	باقي المشتريات
100	5.872	100	4.492	100	2.821	مجموع المشتريات

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة الشراء بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

¹ أنظر الملحق رقم (11): طبيعة الشراء وأصناف المشتريات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه مدى أهمية مشتريات المؤسسة من المواد الأولية واللوازم المختلفة (غبرة الحليب، مواد إضافية واستهلاكية، مواد التعبئة والتغليف)، بحيث نلاحظ أنها في ازدياد مستمر حيث وصلت في سنة 2011 إلى 97% من قيمة إجمالي مشتريات المؤسسة، بمعنى أنه تقريبا كل مشتريات المؤسسة تتمثل في المواد الأولية واللوازم.

وإذا أردنا ترتيب مشتريات المؤسسة حسب أهميتها النسبية من قيمة المشتريات فإننا نجد أن مادة غبرة الحليب تحتل المرتبة الأولى بنسبة متوسطة قدرها 59% ثم تليها مواد التعبئة والتغليف بنسبة متوسطة قدرها 28% من قيمة إجمالي المشتريات، ثم تليها المواد الأخرى المختلفة بنسبة متوسطة قدرها 8% من قيمة إجمالي مشتريات المؤسسة.

من خلال ما سبق تتجلى لنا بوضوح مدى أهمية المواد الأولية واللوازم بالمؤسسة نظرا لضخامة نسبتها إلى مجموع مشترياتها، لذلك يكون من الأهمية بمكان الاهتمام بهذا الصنف من المشتريات وذلك بالبحث عن أفضل الوسائل لإتقان عملية شرائها والتحكم فيها من أجل تخفيض تكاليفها الإجمالية.

ثانيا: أهمية المواد واللوازم بالنسبة لاستهلاكات المؤسسة

إن ضخامة نسبة مشتريات المؤسسة من المواد الأولية واللوازم إلى مجموع مشترياتها يؤكد مدى أهمية هذه المواد بالنسبة لإجمالي استهلاكات المؤسسة، إذ تمثل المواد الأولية واللوازم المستهلكة نسبة كبيرة من مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة بحيث تصل في المتوسط إلى 70%. وهو ما يتم توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8): نسبة تكلفة استهلاك المواد واللوازم إلى مجموع تكاليف

مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011) الوحدة: (مليون د.ج)

2011		2010		2009		التعيين
%	المبالغ	%	المبالغ	%	المبالغ	
49	3.693	46	2.686	42	1.445	تكلفة استهلاك غبرة الحليب
18	1.332	20	1.160	24	814	تكلفة استهلاك مواد التعبئة والتغليف
2	156	2	131	7	235	تكلفة استهلاك المواد واللوازم الأخرى
31	2.337	32	1.872	27	931	باقي التكاليف
100	7.518	100	5.849	100	3.425	مجموع التكاليف

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة المحاسبة العامة بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه مدى أهمية المواد الأولية واللوازم بالنسبة لإجمالي التكاليف التي تتحملها المؤسسة إذ تمثل نسبة معتبرة من هيكل تكاليفها، حيث أنه رغم ضخامة استثمارات المؤسسة وما ينجر عنها من تكاليف كمصاريف الاهتلاكات التي تزداد من سنة إلى أخرى، ورغم العدد الكبير من المستخدمين الذي يفوق 500 عامل وما ينجر عن ذلك من مصاريف كبيرة، ورغم تحملها لمصاريف ضخمة أخرى كتلك المتعلقة بالأتاوات التي تدفع لشركة " Candia " مقابل منحها ترخيص استعمال علامتها التجارية وتلك المتعلقة

بالمصاريف المالية لتعاملها الكبير مع العديد من البنوك ... إلا أنّ قيمة كل ذلك لا يتعدى 30% من إجمالي تكاليف المؤسسة، كما أنّ المواد واللوازم تشكل أكبر عنصر في تكلفة الإنتاج وذلك بنسبة تستدعي ضرورة التركيز على هذا العنصر والعمل على تخفيضه (بحيث لا تقل في الغالب عن 87%)¹. لذلك يمكن القول أنه إذا أرادت المؤسسة تخفيض تكاليفها الإجمالية فما عليها إلا التركيز على الاستغلال الأمثل للمواد واللوازم سواء من حيث التحكم في شرائها أو في تخزينها.

ثالثاً: تصنيف المواد واللوازم المستهلكة بالمؤسسة

لقد أشرنا سابقاً أنّ المواد واللوازم المستهلكة تشكل نسبة كبيرة من الاستهلاكات الإجمالية للمؤسسة، لكن نظراً لاختلاف أنواع وأصناف هذه المواد واللوازم من حيث الكمية والقيمة، باعتبار أنّ البعض منها متوفر بكميات كبيرة بالنسبة لمجموع الأصناف ولكن بقيمة منخفضة على عكس البعض الآخر الذي يكون بكمية قليلة وبقيمة مرتفعة، فإنه لا يمكن إعطاءها نفس الاهتمام بل يجب تقسيمها حسب أهميتها الاقتصادية من أجل الوصول إلى التمييز بين الصنف أو الأصناف التي يجب على المؤسسة التركيز عليها والاهتمام بها أكثر والأصناف التي يمكن للمؤسسة أن تقلل من درجة الاهتمام بها. ولتحقيق ذلك يتم الاعتماد على طريقة (ABC) أو طريقة (20/80) حيث بواسطتهما يمكن للمؤسسة معرفة الأهمية النسبية لكل صنف من أصناف المواد المستهلكة لديها.

ولتوضيح ذلك وتحقيق غرض معرفة ما هو الصنف من المواد الأولية الذي يجب على المؤسسة التركيز عليه بالاهتمام والدراسة والتحليل - ومن خلال ذلك نركز عليه نحن أيضاً في دراستنا هذه - وبعد الإلمام بمختلف أصناف المواد الأولية التي تستعملها المؤسسة في الإنتاج، قمنا بإعداد الجداول التالية التي تحقق لنا ذلك الغرض:

¹ تم استنتاج هذه النسبة من معطيات الملحق رقم (12): التكلفة المعيارية لمنتج (Demi écrémé CBB 1L)

الجدول رقم (3-9): تصنيف المواد الأولية المستهلكة في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب طريقة ABC و طريقة 20/80 لسنة 2009، الوحدة: (مليون د.ج)

التصنيف حسب طريقة 80/20	التصنيف حسب طريقة ABC	النسب المجمعة %	% قيمة الاستهلاك السنوي	قيمة الاستهلاك السنوي	اسم الصنف	الرمز
المجموعة الأولى	الفئة A	39.036%	39.036%	618.75	POUDRE DE LAIT 26%	MP-000003
		65.329%	26.293%	416.77	POUDRE DE LAIT 0%	MP-000001
		87.858%	22.529%	357.11	POUDRE DE LAIT 15%	MP-000002
المجموعة الثانية	الفئة B	90.118%	2.260%	35.83	SUCRE	MP-000010
		91.547%	1.429%	22.65	BASE COCKTAIL	MP-000018
		92.805%	1.258%	19.94	BASE ORANGE	MP-000017
		95.877%	3.072%	48.70	POUDRE DE LAIT 14,5%	MP-000029
	الفئة C	98.217%	2.340%	37.09	POUDRE DE LAIT 0% HS	MP-000004
		99.111%	0.895%	14.18	POUDRE CACAO	MP-000006
		99.346%	0.235%	3.72	POUDRE DE LAIT 28%	MP-000028
		99.694%	0.349%	5.52	AVICEL PLUS STABILISANT	MP-000008
		99.700%	0.005%	0.08	AROME VANILLE	MP-000013
		99.713%	0.013%	0.21	CMC BSM 10	MP-000009
		99.761%	0.048%	0.76	CONCENTRE JUS PECHE/ABRICOT	MP-000016
		99.794%	0.034%	0.54	AMIDON	MP-000007
		99.821%	0.026%	0.42	CONCENTRE JUS ORANGE/ANANAS	MP-000015
		99.852%	0.031%	0.50	CONPOUND RCM 200	MP-000031
		99.899%	0.047%	0.74	ACIDE CITRIQUE	MP-000011
		99.914%	0.016%	0.25	PREMIX VITAMINE MOD IV	MP-000024
		99.928%	0.014%	0.22	BASE BOISSON CITRON	MP-000032
		99.937%	0.009%	0.15	CONPOUND CM 030	MP-000033
		99.974%	0.036%	0.57	MELANGE FR32822 (92-1906)	MP-000030
		99.986%	0.013%	0.20	VITAMINE D3	MP-000021
		99.992%	0.006%	0.10	ACIDE ASCORBIQUE	MP-000027
		99.997%	0.004%	0.07	PREMIX VITAMINE FR 870-MOD3	MP-000020
		99.999%	0.003%	0.04	CITRATE DE SODIUM	MP-000012
100.000%	0.001%	0.01	SEL DE TABLE	MP-000014		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة تسيير المخزونات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

الجدول رقم (3-10): تصنيف المواد الأولية المستهلكة في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب طريقة ABC و طريقة 20/80 لسنة 2010، الوحدة: (مليون د.ج)

التصنيف حسب طريقة 80/20	التصنيف حسب طريقة ABC	النسب المجمعة %	نسبة قيمة الاستهلاك السنوي	قيمة الاستهلاك السنوي	اسم الصنف	الرمز
المجموعة الأولى	الفئة A	47,143%	47,143%	1265,84	POUDRE DE LAIT 26%	MP-000003
		75,058%	27,915%	749,55	POUDRE DE LAIT 0%	MP-000001
		87,551%	12,493%	335,44	POUDRE DE LAIT 15%	MP-000002
المجموعة الثانية	الفئة B	90,714%	3,163%	84,94	SUCRE	MP-000010
		93,196%	2,482%	66,66	BASE COCKTAIL	MP-000018
		94,787%	1,590%	42,71	BASE ORANGE	MP-000017
	الفئة C	96,274%	1,487%	39,93	POUDRE DE LAIT 14,5%	MP-000029
		97,414%	1,140%	30,62	POUDRE DE LAIT 0% HS	MP-000004
		98,269%	0,854%	22,94	POUDRE CACAO	MP-000006
		98,890%	0,621%	16,69	AVICEL PLUS STABILISANT	MP-000008
		99,117%	0,227%	6,10	AROME VANILLE	MP-000013
		99,330%	0,212%	5,70	CMC BSM 10	MP-000009
		99,517%	0,187%	5,02	CONCENTRE JUS PECHE/ABRICOT	MP-000016
		99,698%	0,181%	4,85	AMIDON	MP-000007
		99,836%	0,139%	3,72	CONCENTRE JUS ORANGE/ANANAS	MP-000015
		99,913%	0,077%	2,08	ACIDE CITRIQUE	MP-000011
		99,955%	0,041%	1,11	PREMIX VITAMINE MOD IV	MP-000024
		99,972%	0,017%	0,46	MELANGE FR32822 (92-1906)	MP-000030
		99,984%	0,012%	0,32	VITAMINE D3	MP-000021
		99,995%	0,011%	0,30	PREMIX VITAMINE FR 870-MOD3	MP-000020
		99,999%	0,005%	0,12	CITRATE DE SODIUM	MP-000012
		100,000%	0,001%	0,02	SEL DE TABLE	MP-000014
		100,000%	0,000%	0,00	POUDRE DE LAIT 28%	MP-000028
100,000%	0,000%	0,00	CONPOUND RCM 200	MP-000031		
100,000%	0,000%	0,00	BASE BOISSON CITRON	MP-000032		
100,000%	0,000%	0,00	CONPOUND CM 030	MP-000033		
100,000%	0,000%	0,00	ACIDE ASCORBIQUE	MP-000027		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة تسيير المخزونات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

الجدول رقم (3-11): تصنيف المواد الأولية المستهلكة في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia"
حسب طريقة ABC و طريقة 20/80 لسنة 2011، الوحدة: (مليون د.ج)

التصنيف حسب طريقة 80/20	التصنيف حسب طريقة ABC	النسب المجمعة %	% قيمة الاستهلاك السنوي	قيمة الاستهلاك السنوي	اسم الصنف	الرمز
المجموعة الأولى	الفئة A	41.473%	41.473%	1484.24	POUDRE DE LAIT 26%	MP-000003
		66.615%	25.142%	899.77	POUDRE DE LAIT 0%	MP-000001
		88.862%	22.247%	796.19	POUDRE DE LAIT 15%	MP-000002
المجموعة الثانية	الفئة B	92.642%	3.781%	135.30	POUDRE DE LAIT 0% HS	MP-000004
		94.748%	2.106%	75.36	SUCRE	MP-000010
	الفئة C	96.047%	1.299%	46.51	BASE ORANGE	MP-000017
		97.179%	1.132%	40.50	POUDRE CACAO	MP-000006
		98.148%	0.969%	34.69	BASE COCKTAIL	MP-000018
		98.613%	0.465%	16.64	POUDRE DE LAIT 28%	MP-000028
		99.015%	0.402%	14.38	AVICEL PLUS STABILISANT	MP-000008
		99.230%	0.215%	7.70	AROME VANILLE	MP-000013
		99.412%	0.182%	6.50	AMIDON	MP-000007
		99.533%	0.122%	4.35	MELANGE FR32822 (92-1906)	MP-000030
		99.650%	0.116%	4.16	CMC BSM 10	MP-000009
		99.729%	0.079%	2.84	CONCENTRE JUS PECHE/ABRICOT	MP-000016
		99.802%	0.073%	2.62	CONCENTRE JUS ORANGE/ANANAS	MP-000015
		99.864%	0.062%	2.22	CONPOUND RCM 200	MP-000031
		99.899%	0.034%	1.23	ACIDE CITRIQUE	MP-000011
		99.927%	0.028%	1.00	BASE BOISSON CITRON	MP-000032
		99.951%	0.024%	0.87	POUDRE DE LAIT 14,5%	MP-000029
		99.969%	0.018%	0.65	CONPOUND CM 030	MP-000033
		99.985%	0.016%	0.57	VITAMINE D3	MP-000021
		99.997%	0.012%	0.43	ACIDE ASCORBIQUE	MP-000027
99.999%	0.002%	0.08	CITRATE DE SODIUM	MP-000012		
100.000%	0.001%	0.03	SEL DE TABLE	MP-000014		
100.000%	0.000%	0.00	PREMIX VITAMINE MOD IV	MP-000024		
100.000%	0.000%	0.00	PREMIX VITAMINE FR 870-MOD3	MP-000020		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة تسيير المخزونات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

يتبين لنا من خلال الجداول السابقة والمتعلقة بتصنيف المواد الأولية المستهلكة في المؤسسة

للفترة (2009-2011) أنّ الصنف الذي يجب على المؤسسة التركيز عليه بالاهتمام والدراسة والمتابعة من خلال توجيه جهودها الإدارية والرقابية القصوى هو غيرة الحليب بأنواعها الثلاثة (26%، 0%، 15%) وذلك لتصنيفها ضمن الفئة (A) وفقا لطريقة (ABC) وضمن المجموعة الأولى وفقا لطريقة (20/80).

لذلك سنركز في دراستنا هذه على كيفية التحكم في التموين بمادة غيرة الحليب 26% كونها تصنف الأولى ضمن الفئة (A) بمتوسط نسبة قدرها 43% من القيمة الإجمالية للاستهلاكات السنوية للمؤسسة، كما أنها تشكل أكبر عنصر مكون لتكلفة الإنتاج حيث تمثل 45% من تكلفة إنتاج أغلب أنواع منتجات المؤسسة، ومن

45% إلى 74% من القيمة الإجمالية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج¹، هذا بالإضافة إلى كون المؤسسة تستورد في المتوسط 82% من احتياجاتها من هذه المادة وبالتالي تتحمل من أجلها تكاليف جدّ معتبرة، الأمر الذي يتطلب التركيز على هذا النوع من المواد أكثر من غيره في عملية التحليل والتخطيط والعمل على تخفيض تكاليفه.

رابعاً: تطور مشتريات غبرة الحليب 26 % بالمؤسسة

فيما يلي نستعرض تطور مشتريات مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" من مادة غبرة الحليب 26 % وذلك خلال الفترة (2009-2011):

الجدول رقم(3-12): تطور مشتريات غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009-2011)

السنة	اسم المورد	بلد المورد	الكميات(طن)	الشراء المحلي	الاستيراد
2009	SARL FM PRODUIT	Algérie	100.00	100.00	
	SOUFLET NEGOCE	France	200.00		200.00
	EURL INMAT	Algérie	591.68	591.68	
	GREENFIELDS IRELAND LIMITED	United Kingdom (GB)	1 028.98		1 028.98
	EPI INGREDIENTS	France	200.00		200.00
	F.I.T	France	300.00		300.00
	MELKWEG HOLLAND BV	Holland	216.00		216.00
	PROLAC S.A	France	549.80		549.80
المجموع			3 186.45	691.68	2 494.78
%			100%	22%	78%
2010	GREENFIELDS IRELAND LIMITED	United Kingdom (GB)	1 566.40		1 566.40
	MELKWEG HOLLAND BV	Holland	1 242.90		1 242.90
	PROLAC S.A	France	788.65		788.65
	SARL HITS LAIT	Algerie (Boumerdès)	159.93	159.93	
	EURL INMAT	Algerie (Alger)	722.15	722.15	
	ALPHA MILKPOWDERS	HOLLAND BV	399.53		399.53
المجموع			4 879.55	882.08	3 997.48
%			100%	18%	82%
2011	GREENFIELDS IRELAND LIMITED	United Kingdom (GB)	403.95		403.95
	MELKWEG HOLLAND BV	Holland	1 249.93		1 249.93
	PROLAC S.A	France	549.45		549.45
	F.I.T	France	448.73		448.73
	EURL INMAT	Algerie (Alger)	677.68	677.68	
	CANDIA	France	1 699.93		1 699.93
المجموع			5 029.65	677.68	4 351.98
%			100%	13%	87%

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على معلومات من مصلحة الشراء بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

¹ تم استنتاج هذه النسبة من معطيات الملحق رقم(13): التكلفة المعيارية لمنتج "Entier Speed 1L"

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ مشتريات المؤسسة من مادة غبرة الحليب 26 % في ازدياد مستمر من سنة لأخرى، حيث ازدادت بنسبة 53,13 % في 2010 وبنسبة 3,08 % في 2011 فهي في تطور مستمر، لكن ما نلاحظه كذلك أنّ المؤسسة تتجه سنة بعد أخرى إلى الاستيراد شبه الكلي لهذه المادة، فبعدما كانت نسبة وارداتها من هذه المادة 78 % سنة 2009 قفزت إلى 87 % في 2011 أي بزيادة قدرها 74.44 % خلال فترة قصيرة جدا، ويرجع ذلك-حسب تصريح للمدير العام للمؤسسة- إلى كون الكميات التي تنتجها مزارعنا غير كافية، فلا تجد المؤسسة الكمية الكافية لتحويلها إلى حليب معقم، بالإضافة إلى مستوى الجودة غير المناسب لمنتجات المؤسسة، كون هذا الحليب يحتوي الكثير من الميكروبات وأنّ سلسلة التبريد لا تراعى في كثير من الأحيان¹.

تعتبر فرنسا من أهم البلدان التي تستورد منها المؤسسة ل مادة غبرة الحليب 26 % ثم تأتي بريطانيا وهولندا، والملاحظ أنه في سنة 2011 استوردت المؤسسة هذه المادة من شركة "Candia" بكميات معتبرة والتي بلغت 34 % من إجمالي وارداتها في تلك السنة.

ولتوضيح أكثر لتطور مشتريات غبرة الحليب 26 % قمنا بإعداد الجدول التالي والذي يظهر المشتريات السنوية للمؤسسة من هذه المادة ومخزوناتها الأولية منها خلال الفترة (2009-2011):

الجدول رقم (3-13): المشتريات والمخزونات الأولية من مادة غبرة الحليب 26 %

بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)

السنوات	المشتريات			المخزونات الأولية		
	الكميات (طن)	السعر الوحدوي (د.ج)	المبالغ	الكميات (طن)	السعر الوحدوي (د.ج)	المبالغ
2009	3.186	199.840	636.690.240	165	221.506	36.548.490
2010	4.880	290.877	1.419.479.760	271	201.412	54.582.652
2011	5.030	335.279	1.686.453.370	525	345.740	181.513.500

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة تسيير المخزونات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنّ مشتريات المؤسسة من مادة غبرة الحليب 26 % في تطور مستمر وكذلك الأمر بالنسبة لمخزوناتها الأولية، كما نلاحظ أيضا الارتفاع المستمر لأسعار شرائها بحيث سجلت زيادة قدرها 45,55 % في سنة 2010 واستمرت في الارتفاع في سنة 2011 وذلك بنسبة قدرها 15,26 %.

إنّ مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" تتبع سياسة الشراء حسب الحاجة وبتعبير أدق فإنّ المؤسسة اختارت انتهاز سياسة التموين أو إعادة التموين بكميات متغيرة في فترات غير ثابتة (Quantités variables/ Périodes non fixe) وذلك حسب برنامجها التجاري التقديري وكذلك طاقتها التخزينية المتاحة، حيث أنّ المؤسسة ترغب في إتباع سياسة الشراء للتخزين نظرا لاعتمادها الكبير على استيراد هذه المادة للاستفادة من فرص انخفاض أسعارها وكذلك تفاديا لكل المشاكل التي يمكن أن تنجر عن عمليات الاستيراد، إلا أنّ محدودية طاقتها التخزينية

¹ تصريح المدير العام لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لجريدة البلاد، الجزائر، 2011/04/19

لم يسمح لها بذلك، بحيث لا تتوفر المؤسسة على مراكز ومساحات تخزينية كبيرة- بحيث يمثل أهم مشاكل المؤسسة-، بالإضافة إلى ذلك فإن ما يبرر هذا الاختيار هو مواردها المالية وضرورة التحكم في أصولها المالية.

المطلب الثاني: تطور مصاريف التموين بالمؤسسة

بصفة عامة تتمثل مصاريف التموين - كما أشرنا إلى ذلك في الجانب النظري من هذه الدراسة- في مجموع مصاريف الشراء ومجموع مصاريف التخزين، حيث:

-تتمثل مصاريف الشراء أساسا في رواتب الموظفين القائمين بعملية الشراء، مصاريف التحضير والمتابعة وإصدار الطلبات، مصاريف اللوازم الكتابية، تكاليف الاتصالات(بريد، هاتف، فاكس، أنترنيت...)، مصاريف استلام الطلبية كالنقل، التأمين، الرسوم الجمركية...، المصاريف المختلفة الأخرى والتي غالبا ما تتعلق بالاهتلاكات(معدات المكتب، المباني، وسائل النقل...)، الصيانة، الكهرباء والغاز...

-بينما مصاريف التخزين فتتمثل في الأعباء المالية(تتمثل أساسا في الفائدة على المبالغ المستثمرة في المخزون في حالة الاقتراض من المؤسسات المالية، أو في تجميد جزء من رأس مال المؤسسة لتمويل المخزونات)، وأعباء التخزين التي تشمل على تكاليف التشغيل للمخازن، اهتلاك أو إيجار المخازن، اهتلاك تجهيزات المخازن وآلات المناولة، التأمينات، تكاليف النقل ما بين المخازن، تكاليف الإعلام الآلي ومحاسبة المواد.

وفيما يلي نوضح مصاريف التموين الخاصة بمادة غيرة الحليب 26 % في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" خلال الفترة (2009-2011):

أولا: مصاريف شراء غيرة الحليب 26 %

من خلال تعرفنا على إجراءات الشراء بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" وكذا مختلف مراحل العملية الشرائية بها، بالإضافة إلى التوضيحات والشروحات المقدمة لنا من طرف مدير التموين بالمؤسسة¹، استطعنا حصر مختلف المصاريف المتعلقة بطلبات شراء غيرة الحليب 26 % حيث قمنا بتلخيص أهم مكوناتها في الجدول التالي والذي يخص الفترة (2009-2011):

¹ مقابلة مع مدير التموين بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"، 2011/10/31

الجدول رقم (3-14): مصاريف شراء مادة غيرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)، الوحدة(د.ج)

2011	2010	2009	البيان
			1 أجور المستخدمين
12 253 874	9 655 538	7 259 123	حصة وظيفة التموين
4 376 384	3 448 406	2 592 544	الحصة الخاصة بالشراء
1 174 621	1 009 693	648 395	الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			2 الإشهار والنشر والعلاقات العامة
93 445	8 031 516	4 175 959	حصة وظيفة التموين
79 428	6 826 788	3 549 565	الحصة الخاصة بالشراء
21 319	1 998 884	887 746	الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			3 التنقلات والمهمات والاستقبالات
375 493	495 327	293 184	حصة وظيفة التموين
356 718	470 561	278 525	الحصة الخاصة بالشراء
95 743	137 780	69 659	الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			4 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
625 015	682 143	1 606 407	حصة وظيفة التموين
500 012	545 714	1 285 126	الحصة الخاصة بالشراء
134 203	159 785	321 410	الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			5 مصاريف التوثيق ولوازم المكتب
8 712 228	8 535 325	4 665 931	حصة وظيفة التموين
3 427 337	5 121 195	2 799 559	الحصة الخاصة بالشراء
919 897	1 499 486	700 170	الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			6 مصاريف استلام الطلبية
			1- 6 مصاريف النقل المتنوعة (بحرية، جوية،...)
20 151 895	17 523 387	9 637 863	حصة وظيفة التموين
18 338 225	16 098 944	8 770 455	الحصة الخاصة بالشراء
4 921 980	4 793 859	2 876 709	الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			2- 6 مصاريف التأمين
			حصة وظيفة التموين
4 340 231	3 945 664	2 331 363	الحصة الخاصة بالشراء
1 527 761	1 515 135	764 687	الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			3- 6 الحقوق الجمركية
154 938 401	138 337 858	106 520 151	حصة وظيفة التموين
139 444 561	124 504 072	97 998 539	الحصة الخاصة بالشراء
35 319 094	34 401 715	24 977 078	الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			4- 6 مصاريف مراقبة الجودة وتحليل العينات
1 782 772	1 577 674	1 104 372	حصة وظيفة التموين
1 694 718	1 499 751	1 049 153	الحصة الخاصة بالشراء
38 744	37 403	21 938	الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %

			5- 6	أتعاب العبور وأتعاب مختلفة أخرى
83 122 819	72 914 753	54 686 065		حصة وظيفة التموين
82 399 297	72 280 085	54 210 064		الحصة الخاصة بالشراء
29 599 930	28 325 292	18 145 890		الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			6- 6	خسائر الصرف
28 794 963	43 758 371	61 459 709		حصة وظيفة التموين
23 035 970	35 006 697	49 167 767		الحصة الخاصة بالشراء
6 182 854	10 249 961	12 296 859		الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			7- 6	مصاريف متعلقة بـ Swift
6 853 709	1 962 695	1 570 156		حصة وظيفة التموين
5 482 967	1 570 156	1 256 125		الحصة الخاصة بالشراء
1 471 628	459 742	314 157		الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			7	مصاريف أخرى
			1- 7	إهلاك معدات وأثاث المكتب
279 567	254 151	228 736		حصة وظيفة التموين
167 740	152 491	137 242		الحصة الخاصة بالشراء
45 021	44 649	34 324		الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			2- 7	إهلاك المباني الإدارية
912 650	912 650	912 650		حصة وظيفة التموين
456 325	456 325	456 325		الحصة الخاصة بالشراء
122 478	133 612	114 127		الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			3- 7	إهلاك معدات النقل
315 000	134 453	107 562		حصة وظيفة التموين
300 000	107 562	86 050		الحصة الخاصة بالشراء
80 520	31 494	21 521		الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			4- 7	مصاريف الصيانة والتصليحات والرعاية
586 916	1 259 829	1 007 863		حصة وظيفة التموين
469 533	1 007 863	806 291		الحصة الخاصة بالشراء
126 023	295 102	201 653		الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			5- 7	مصاريف التأمينات(متعددة الأخطار، سيارات...)
27 320	85 057	102 069		حصة وظيفة التموين
24 588	68 046	81 655		الحصة الخاصة بالشراء
6 599	19 924	20 422		الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
			6- 7	مصاريف الكهرباء والماء والغاز ولوازم مختلفة أخرى
4 965 203	6 343 424	3 798 902		حصة وظيفة التموين
3 972 162	5 074 729	3 039 122		الحصة الخاصة بالشراء
1 066 128	1 485 884	760 084		الحصة الخاصة بشراء غيرة الحليب 26 %
82 854 543	86 599 400	63 176 829		مجموع مصاريف شراء غيرة الحليب 26 %

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مختلف وثائق المؤسسة

* - توضيحات:

لإعداد هذا الجدول تم إتباع الخطوات التالية:

- 1 - تصفح ميزان المراجعة بعد الجرد والخاص بالسنوات 2009، 2010، 2011، والتركيز على حسابات المجموعة السادسة: الأعباء وكل الحسابات الفرعية المتعلقة بها.
 - 2 - توزيع الأعباء حسب طبيعتها على الوظائف، وذلك اعتمادا على معطيات داخلية للمؤسسة ومختلف المقابلات التي تم إجراؤها مع كل من رئيس مصلحة المحاسبة ورئيس خلية مراقبة التسيير للحصول على المعلومات التي تساعد على إنجاز هذا العمل - طبعا في غياب مصلحة خاصة بمحاسبة التكاليف- بحيث تم الوصول إلى تحديد أربع وظائف يتم توزيع هذه الأعباء عليها وهي: الإدارة، التموين، الإنتاج، التوزيع.
 - 3 - بعد تحديد حصة وظيفة التموين من مختلف الأعباء، يكون بإمكاننا تحديد الحصة الخاصة بمصلحة الشراء من هذه الأعباء وذلك اعتمادا على مختلف المعلومات المقدمة من طرف المسؤولين بهذه المصالح، بالإضافة إلى استعمال بعض مفاتيح التوزيع المناسبة كالكميات المشتراة أو قيمة المشتريات حسب الحالة، أو بعض المعاملات المتفق عليها بالمؤسسة كحالة توزيع مصاريف الكهرباء، الغاز، الماء...
 - 4 - بعد معرفة حصة مصلحة الشراء من هذه الأعباء يمكن تحديد المصاريف المتعلقة بشراء صنف واحد من بين مختلف الأصناف التي تقوم هذه المصلحة بشرائها والمتمثل في مادة غيرة الحليب 26%، وذلك من خلال الاستعانة أيضا بمختلف المعلومات المقدمة من طرف مسؤولي هذه المصلحة بقسميها (المحلي والأجنبي) بالإضافة إلى استعمال مفاتيح التوزيع المناسبة وبعض المعاملات المتفق عليها بالمؤسسة.
- ثانيا: مصاريف تخزين غيرة الحليب 26 %**
- من خلال تعرفنا كذلك على إجراءات التخزين بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" وكذا مختلف مراحل العملية التخزينية بها، استطعنا حصر مختلف المصاريف المتعلقة بمخزون غيرة الحليب 26 % حيث قمنا بتلخيص أهم مكوناتها في الجدول التالي والذي يخص الفترة (2009-2011):

الجدول رقم (3-15): مصاريف تخزين مادة غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)، الوحدة (د.ج)

2011	2010	2009	البيان
			1 أجور المستخدمين
12 253 874	9 655 538	7 259 123	حصة وظيفة التموين
7 877 490	6 207 132	4 666 579	الحصة الخاصة بتسيير المخزون
1 969 373	1 551 783	1 166 645	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
			2 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية
625 015	682 143	1 606 407	حصة وظيفة التموين
125 003	136 429	321 281	الحصة الخاصة بتسيير المخزون
111 253	121 421	285 940	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
			3 مصاريف التوثيق ولوازم المكتب
5 712 228	8 535 325	4 665 931	حصة وظيفة التموين
1 142 446	1 707 065	933 186	الحصة الخاصة بتسيير المخزون
285 611	426 766	233 297	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
			4 مصاريف الإعلام الآلي ومحاسبة المواد
4 998 220	4 346 279	3 477 023	حصة وظيفة التموين
1 499 466	1 303 884	1 043 107	الحصة الخاصة بتسيير المخزون
374 867	325 971	260 777	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
			5 مصاريف العناية بالمخازن وتجهيزات التخزين
228 058	190 048	172 944	حصة وظيفة التموين
205 252	171 043	155 650	الحصة الخاصة بتسيير المخزون
51 313	42 761	38 912	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
			6 مصاريف النقل ما بين المخازن
301 451	251 209	212 889	حصة وظيفة التموين
268 291	223 576	189 471	الحصة الخاصة بتسيير المخزون
67 073	55 894	47 368	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
			7 اهتلاك المخازن
47 116 666	47 116 666	47 116 666	حصة وظيفة التموين
47 116 666	47 116 666	47 116 666	الحصة الخاصة بتسيير المخزون
11 779 166	11 779 166	11 779 166	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
			8 إيجار مساحات للاستغلال
9 046 592	9 961 626	9 306 774	حصة وظيفة التموين
8 141 933	8 965 463	8 376 096	الحصة الخاصة بتسيير المخزون
2 035 483	2 241 366	2 094 024	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
			9 اهتلاك تجهيزات المخازن والمناولة
34 233 261	30 565 411	27 786 738	حصة وظيفة التموين
34 233 261	30 565 411	27 786 738	الحصة الخاصة بتسيير المخزون
8 558 315	7 641 353	6 946 684	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %

10	اهتلاك معدات وأثاث المكتب		
			حصة وظيفة التموين
279 567	254 151	228 736	
			الحصة الخاصة بتسيير المخزون
111 827	101 661	91 495	
27 957	25 415	22 874	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
11	اهتلاك الطرق المؤدية للمخازن		
			حصة وظيفة التموين
607 000	607 000	607 000	
			الحصة الخاصة بتسيير المخزون
607 000	607 000	607 000	
151 750	151 750	151 750	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
12	مصاريف التأمينات(متعددة الأخطار، كوارث طبيعية...)		
			حصة وظيفة التموين
5 965 700	5 640 223	5 250 637	
			الحصة الخاصة بتسيير المخزون
5 369 130	5 358 212	4 725 573	
1 342 283	1 339 553	1 181 393	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
13	مصاريف الكهرباء والماء والغاز ولوازم مختلفة أخرى		
			حصة وظيفة التموين
4 965 203	6 343 424	3 798 902	
			الحصة الخاصة بتسيير المخزون
993 041	1 268 685	759 780	
248 260	317 171	189 945	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
14	فوائد القروض		
			حصة وظيفة التموين
37 700 000	32 782 609	27 318 841	
			الحصة الخاصة بتسيير المخزون
37 700 000	32 782 609	27 318 841	
9 425 000	8 195 652	6 829 710	الحصة الخاصة بمخزون غبرة الحليب 26 %
36 427 704	34 216 022	31 228 485	مجموع مصاريف تخزين غبرة الحليب 26 %

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مختلف وثائق المؤسسة

لإعداد هذا الجدول تم إتباع نفس الخطوات السابقة لتحديد حصة وظيفة التموين من مختلف الأعباء، بعد ذلك يتم تحديد الحصة الخاصة بمصلحة تسيير المخزونات من هذه الأعباء وذلك اعتمادا على مختلف المعلومات المقدمة من طرف مسؤولي هذه المصلحة، بالإضافة إلى استعمال بعض مفاتيح التوزيع المناسبة كالكميات المخزنة أو قيمتها أو المساحة المستغلة في المخازن حسب الحالة أو بعض المعاملات المتفق عليها بالمؤسسة. وبعد معرفة حصة مصلحة تسيير المخزونات من هذه الأعباء يمكن تحديد المصاريف المتعلقة بقسم تسيير مخزونات المواد الأولية ومن خلالها تحديد المصاريف المتعلقة بتخزين صنف واحد من بين مختلف الأصناف التي يقوم هذا القسم بتخزينها والمتمثل في مادة غبرة الحليب 26%، وذلك من خلال الاستعانة أيضا بمختلف المعلومات المقدمة من طرف مسؤولي هذه المصلحة بالإضافة إلى استعمال مفاتيح التوزيع المناسبة وبعض المعاملات المتفق عليها بالمؤسسة.

بعدما تعرفنا على مجموع كل من مصاريف الشراء ومصاريف التخزين لمادة غبرة الحليب 26% يمكننا الآن حساب مصاريف التموين لهذه المادة وكذا تكلفة تموين الطن الواحد منها وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول رقم(3-16): مصاريف تموين وتكلفة شراء مادة غبرة الحليب 26 % للفترة (2009-2011): الوحدة(د.ج)

2011	2010	2009	البيان
82 854 543	86 599 400	63 176 829	(1) مصاريف الشراء
36 427 704	34 216 022	31 228 485	(2) مصاريف التخزين
119 282 247	120 815 422	94 405 314	(3) مصاريف التموين (2)+(1)
5 030	4 880	3 186	(4) الكمية المشتراة(طن)
23 714	24 757	29 631	(5) تكلفة تموين لطن من غبرة الحليب 26 % (4)/(3)=(5)
1 686 288 650	1 419 393 872	636 780 920	(6) قيمة المشتريات
1 805 570 897	1 540 209 294	731 186 234	(7) تكلفة الشراء الإجمالية (6)+(3)
358 960	315 617	229 500	(8) تكلفة شراء الطن من غبرة الحليب 26 % (4)/(7)=(8)
335 246	290 859	199 868	(9) متوسط سعر الشراء للطن(9)=(4)/(6)
10	12	11	(10) عدد مرات الاستلام
8 285 454	7 216 617	5 743 348	(11) مصاريف شراء الطنبية الواحدة (10)/(1)=(11)
7 242	7 011	9 802	(12) مصاريف تخزين الطن الواحد من غبرة الحليب 26 % (4)/(2)=(12)

المصدر: من إعداد الطالب

يتبين لنا من خلال الجدول أنّ مصاريف شراء مادة غبرة الحليب 26 % تتناسب طردياً مع عدد الطلبيات (عدد مرات الاستلام)، حيث تزداد هذه المصاريف بزيادة عدد الطلبيات وتتنخفض بانخفاضها وهو مطابق تماماً لما تطرقنا إليه في الجانب النظري، لكن نجد عكس ذلك فيما يتعلق بمصاريف التخزين، إذ نلاحظ عدم تطابق القاعدة النظرية - التي مفادها أنّ هذه المصاريف تتخفض كلما ازدادت عدد الطلبيات - مع واقع هذه المصاريف بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"، وذلك راجع حسب تقديرنا إلى الزيادة الملحوظة في متوسط مخزون مادة غبرة الحليب 26 % حيث لاحظنا أنه يزداد من سنة لأخرى، فبعدما بلغ 476 طن في سنة 2009 فإنه في سنة 2010 بلغ 687 طن أي بزيادة قدرها 44,54 %، ثم بلغ 1012 طن في سنة 2011 أي بزيادة قدرها 47,31 % مما يؤدي إلى التأثير على تكاليف التخزين بالزيادة ومنه على تكاليف التموين بصفة عامة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى وجود عوامل أخرى لا ترتبط بزيادة أو انخفاض عدد الطلبيات فهي تستمر في الزيادة رغم زيادة عدد الطلبيات، والتي تتمثل في الجزء الثابت من مصاريف التخزين الذي تتحمله المؤسسة سواء زاد عدد الطلبيات أو نقص، مثل مصاريف إيجار المساحات التي يتم استغلالها في التخزين (بحيث تقوم المؤسسة بدفع هذه المصاريف للمؤجر بصفة مسبقة ولمدة سنة كاملة سواء تم استغلال هذه المساحات خلال تلك السنة أم لم يتم استغلالها)، اهتلاك المخازن ومختلف تجهيزاتها، اهتلاك الطرق المؤدية للمخازن... ، للعلم أنّ هذا الجزء من المصاريف يمثل نسبة جدّ هامة من إجمالي مصاريف التخزين والتي تبلغ في المتوسط 60%. لذلك يمكن القول أنّ تأثير زيادة أو نقصان عدد الطلبيات يكون على 40% من إجمالي تكاليف التخزين (وهو الجزء المتغير منها) وهو المجال الذي يمكن للمؤسسة أن تعمل على التحكم فيه من أجل تخفيضه ومن خلال ذلك يتم تخفيض مصاريف التموين وبالتالي تخفيض تكاليف المؤسسة ككل.

كما يتبين لنا أيضاً من خلال الجدول السابق أنّ نسبة مصاريف الشراء من إجمالي مصاريف التموين

أكبر من نسبة مصاريف التخزين منها، حيث تمثل في المتوسط 69% من إجمالي مصاريف التموين، أي أنها تمثل أكثر من ضعف مصاريف التخزين . وهو ما يمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-17): نسبة مصاريف الشراء والتخزين إلى إجمالي مصاريف التموين لمادة غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)

2011		2010		2009		البيان
%	المبالغ	%	المبالغ	%	المبالغ	
69%	82 854 543	72%	86 599 400	67%	63 176 829	مصاريف الشراء
31%	36 427 704	28%	34 216 022	33%	31 228 485	مصاريف التخزين
100%	119 282 247	100%	120 815 422	100%	94 405 314	مصاريف التموين

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: دراسة تحليلية لواقع التموين بالمؤسسة

بعد تحديدنا لمصاريف التموين المتعلقة بمادة غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" وتحديدنا لمختلف مكوناتها، يمكننا التطرق الآن إلى دراسة وتحليل واقع التموين بهذه المادة خلال الفترة (2009 - 2011)، والتي نسعى من خلالها إلى البحث عن كيفية تخفيض مصاريف التموين بهذه المادة الأساسية والتحكم فيها من أجل تخفيض تكاليف المؤسسة ككل. لذلك نقوم بالبحث عن عدد الطلبات المثلى وكمية كل طلبية من هذه المادة من خلال استعمال نموذج "ويلسن"، ثم نقوم بإسقاط المعلومات المتحصل عليها على واقع التموين بهذ المادة في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia".

أولاً: دراسة تحليلية للتموين بغبرة الحليب 26 % لسنة 2009:

يمكن تتبع حركة الدخول والخروج الشهري لمادة غبرة الحليب 26% خلال سنة 2009 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3-18): حركة الدخول والخروج الشهري لغبرة الحليب 26% بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لسنة 2009

الشهر	المدخلات		المخرجات		المخزونات النهائية
	الكميات (طن)	السعر الوحدوي (د.ج)	الكميات (طن)	السعر الوحدوي (د.ج)	
المخزون الأولي	165	221 506			
جانفي 2009	199	211 618	202	238 357	162
فيفري 2009	325	219 753	307	210 824	180
مارس 2009	292	216 997	187	221 067	285
أفريل 2009	400	205 637	162	207 301	523
ماي 2009	484	188 191	176	200 084	831
جوان 2009	128	173 460	297	184 817	662
جويلية 2009	299	188 621	347	183 180	614
أوت 2009	95	190 000	395	184 754	314
سبتمبر 2009	208	197 025	407	206 374	115
أكتوبر 2009			91	207 701	24
نوفمبر 2009	316	208 361	305	209 182	35
ديسمبر 2009	440	188 577	205	184 060	270
المجموع السنوي	3 351		3 081		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة تسيير المخزونات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

*- تطبيق نموذج ويلسن:

حسب هذا النموذج وكما أشرنا إليه في الجانب النظري، فإنه يمكن استخراج الكمية التي تؤدي إلى تخفيض مصاريف التموين باستعمال العلاقة التالية:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2 \cdot C_{pass} \cdot Ca}{U_i}}$$

بحيث:

C_{pass} - مصاريف شراء الطلبية الواحدة.

i - عامل الاحتفاظ بالمخزون والذي يمثل نسبة مئوية من متوسط المخزون

U - سعر الشراء الوحدوي للمادة

C_a - مجموع الاستهلاكات أو الاستخدام السنوي

ولتطبيق هذه العلاقة يجب أولاً معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لها بحيث:

← C_{pass} : مصاريف شراء الطلبية الواحدة، تم تحديدها من قبل والتي تقدر بـ 5.743.348 د.ج

← عدد الطلبيات = 11

← U : سعر الشراء الوحدوي (طن) لمادة غبرة الحليب 26% = 199.868 د.ج

← C_a : مجموع الاستهلاكات السنوية = 3.081 طن

← i : عامل الاحتفاظ بالمخزون: لتحديد هذا المعامل يجب أولاً تحديد متوسط المخزون ثم قيمته.

لتحديد متوسط مخزون مادة غبرة الحليب 26% وباعتبار حركة مخزون هذه المادة غير منتظمة، يتم استخدام العلاقة التالية:

$Sm(t_1 + t_2 -$

بحيث يمثل : s, S_1, S_2, S_3, S_4 : مخزون بداية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة على التوالي.

- s, s_2, s_3, s_4, sf : مخزون نهاية الفترة الأولى، الثانية، الثالثة والرابعة والأخيرة على التوالي.

ولتحديد ذلك نقوم بإعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (3-19): متوسط مخزون غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

لكل فترة من سنة 2009 وتحديد معدل مصاريف التخزين

البيان/ الفترات	t1	t2	t3	t4	t5	t6	t7	t8	t9	t10	t11
الفترة	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهرين	شهر واحد	شهر واحد
	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1
المخزون الأولي	165	162	180	285	523	831	662	614	314	24	35
المشتريات	199	325	292	400	484	128	299	95	208	316	440
المخزون النهائي	162	180	285	523	831	662	614	314	24	35	270
متوسط المخزون لكل فترة	263,5	333,5	378,5	604	919	810,5	788	511,5	546	187,5	372,5
متوسط المخزون السنوي	476.13										
قيمة متوسط المخزون (د.ج)	95.162.152										
معدل مصاريف التخزين	33%										

المصدر: من إعداد الطالب

* - توضيح:

- يتم استخراج متوسط مخزون كل فترة من خلال جمع العناصر الثلاثة (مخزون أولي، المشتريات، المخزون النهائي) وترجيحها بكل فترة من الفترات الخاصة بها (ضربها في الفترة).

- يتم حساب متوسط المخزون السنوي بجمع متوسط مخزون كل فترة من الفترات وقسمتها على 12.

- يتم حساب قيمة متوسط المخزون بضرب متوسط المخزون السنوي \times متوسط سعر شراء الطن الواحد من غبرة الحليب 26%.

- يتم حساب معدل مصاريف التخزين بقسمة مصاريف التخزين على قيمة متوسط المخزون.

وبعد معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لنموذج "ويلسن" يمكن حساب كمية وعدد الطلبات

التي تخفض مصاريف التمويل لسنة 2009، وذلك كالتالي:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2 \times 5743348 \times 3081}{199868 \times 0,33}} = 732,51$$

أي أنّ الكمية المثلى من مادة غبرة الحليب 26% الواجب على المؤسسة طلبها كي تكون مصاريف التمويل في أدنى مستوياتها هي: 732,51 طن.

هذه الكمية تسمى بالكمية الاقتصادية للطلب (EOQ : Economic Order Quantity) أو كمية (Wilson).

ومن خلالها يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات (عدد الطلبات الاقتصادية).

$$N^* = \frac{Ca}{Q^*} \quad \text{أي:} \quad \frac{\text{مجموع الطلبات}}{\text{الكمية الاقتصادية}}$$

$$N^* = \frac{3081}{732,51} = 4,21$$

كما يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات وفق العلاقة التالية:

$$N^* = \sqrt{\frac{3081 \times 199868 \times 0,33}{2 \times 5743348}} = 4,21 \quad \text{ومنه:} \quad N^* = \sqrt{\frac{Ca \cdot U_i}{2 \cdot C_{pass}}}$$

أي أنّ عدد الطلبات المثلى هو 4 طلبات في السنة.

بمعنى أنّ المؤسسة تقوم باستلام مادة غبرة الحليب 26% 4 مرات في سنة 2009 بدلا من 11 مرة، بحيث تكون كميات الطلبات الثلاثة الأولى 732,51 طن لكل واحدة، أما الطلبية الرابعة فتكون بكمية 883,47 طن.

وبالتالي فإنّ فترة الطلب عبارة عن:

$$t = \frac{12}{4,21} = 2,85 \quad t = \frac{12}{N^*}$$

أي أنّ فترة الطلب المثلى هي شهرين و 25 يوم.

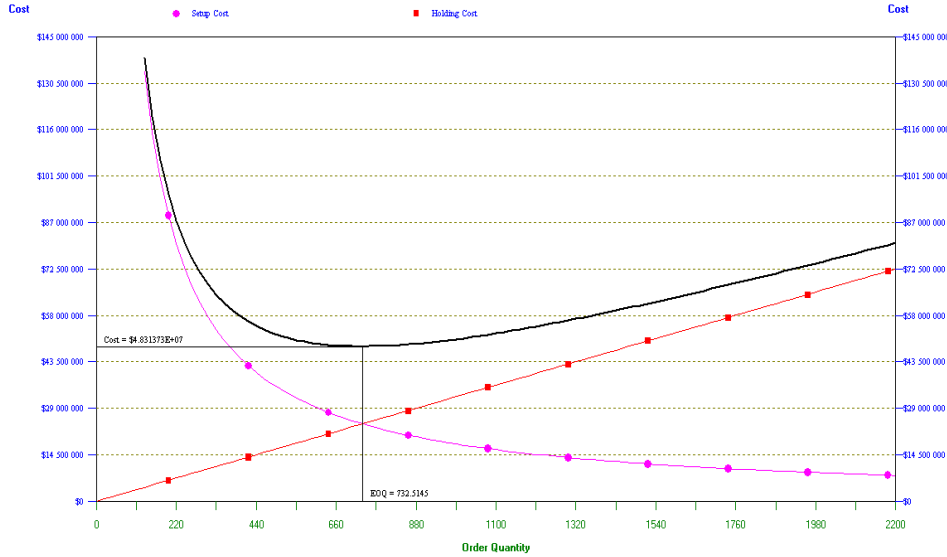
فإذا أرادت المؤسسة تخفيض تكاليفها من خلال تخفيض تكاليف التمويل وجعلها عند أدنى مستوياتها فإنّ

عليها إصدار أربع طلبات خلال هذه السنة بحيث أنّ الزمن الفاصل بين طلبية وأخرى هو شهرين و 25 يوم أي

85 يوم، مع العلم أنها كانت تشتري هذه الاحتياجات السنوية على 11 دفعة.

كما يمكن تحديد الكمية المثلى بيانيا وذلك اعتمادا على برنامج "WINQSB" ، بحيث بإدخالنا للمعطيات الأساسية ثم بالضغط على الأمر "Graphic cost analysis" من القائمة "Results" يظهر منحنى سلوك التكاليف الكلية لمادة غبرة الحليب 26% ، وهو ما يظهره الشكل التالي:

الشكل رقم (3-5): تحديد الكمية الاقتصادية بيانيا لمادة غبرة الحليب 26% لسنة 2009



المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أنّ الحجم الأمثل للطلبية هو 732,51 طن (نفس الكمية المستخرجة سابقا) والتي تحققت عند تقاطع منحنى تكاليف الاحتفاظ بالمخزون مع منحنى تكاليف إصدار الطلبات. وحتى تحقق المؤسسة أدنى مصاريف التموين يجب أن تتساوى مصاريف الشراء مع مصاريف التخزين نظريا، حيث يمكن تحديد هذه المصاريف بالعلاقة التالية:

$$K_1 = K_2 = \sqrt{\frac{C_{pass} \cdot Ca \cdot Ui}{2}}$$

بحيث : K_1 : تمثل مصاريف الشراء ، K_2 : تمثل مصاريف التخزين

$$K_1 = K_2 = \sqrt{\frac{5743348 \times 3081 \times 199868 \times 0,33}{2}} = 24156946$$

وبالتالي فإنّ مصاريف التموين هي:

$$K = 24156946 \times 2 = 48313892 \text{ ومنه: مصاريف التموين} = 48.313.892$$

كما يمكن تحديد مصاريف التموين كما يلي:

$$\checkmark \text{ مصاريف الشراء} = \text{مصاريف شراء الطلبية الواحدة} \times \text{عدد الطلبيات المثلى}$$

$$24179874 = 4,21 \times 5743348 = \text{مصاريف الشراء}$$

✓ مصاريف التخزين = متوسط المخزون (الاستهلاك) × متوسط سعر الشراء الوحدوي × معدل مصاريف التخزين

$$24134417 = 0,33 \times 199868 \times \frac{3081}{4,21 \times 2} = \text{مصاريف التخزين}$$

$$48.314.291 = 24134417 + 24179874 = \text{منه مصاريف التمويل}$$

وهي تقريبا متساوية مع مصاريف التمويل التي تم حسابها بالطريقة السابقة وكذلك مع القيمة التي يظهرها الشكل السابق (3-5) والتي تم تحديدها باستعمال برنامج "WINQSB".

ومن خلال ما سبق نلاحظ أنه بتطبيق نموذج "ويلسن" انخفضت مصاريف التمويل بما قيمته:

$$46.091.422 \text{ دج} = 48.313.892 - 94.405.314$$

ثانيا: دراسة تحليلية للتمويل بغبرة الحليب 26 % لسنة 2010:

يمكن تتبع حركة الدخول والخروج الشهري لمادة غبرة الحليب 26% خلال سنة 2010 من خلال إعداد

الجدول التالي:

الجدول رقم (3-20): حركة الدخول والخروج الشهري لغبرة الحليب 26 %

بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لسنة 2010

المخزونات النهائية	المخرجات		المدخلات		الشهر
	الكميات (طن)	السعر الوحدوي (د.ج)	الكميات (طن)	السعر الوحدوي (د.ج)	
				201 412	270
105	207 785	229	206 039	64	المخزون الأولي
70	237 857	131	245 970	96	جانفي 2010
76	261 621	298	288 469	304	فيفري 2010
139	238 627	345	220 070	408	مارس 2010
313	259 073	284	272 453	458	أفريل 2010
652	267 015	428	309 268	767	ماي 2010
733	278 868	425	279 617	506	جوان 2010
1043	291 078	494	307 733	804	جويلية 2010
1273	298 643	366	303 602	596	أوت 2010
923	302 389	548	342 336	199	سبتمبر 2010
873	311 584	529	328 449	479	أكتوبر 2010
524	297 884	549	241 240	200	نوفمبر 2010
		4 626		5 150	ديسمبر 2010
					المجموع السنوي

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة تسيير المخزونات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن المؤسسة تقوم بشراء مادة غبرة الحليب 26% في كل شهر من أشهر

سنة 2010 بكميات متغيرة من شهر لآخر، أي تستلم هذه المادة 12 مرة في السنة.

* - تطبيق نموذج ويلسن:

بإتباع نفس الخطوات السابقة يمكن الوصول إلى تحديد كل من الكمية المثلى للطبقة من

مادة غبرة

الحليب 26% وعددها وكذا فترتها.

ولتطبيق نموذج "ويلسن" يجب أولاً معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لها بحيث:

← C_{pass} : مصاريف شراء الطلبة الواحدة، تم تحديدها من قبل والتي تقدر بـ 7.216.617 د.ج

← عدد الطلبات = 12

← U : سعر الشراء الوحدوي (طن) لمادة غيرة الحليب 26% = 290.859 د.ج

← C_a : مجموع الاستهلاكات السنوية = 4.626 طن

← i : م عامل الاحتفاظ بالمخزون: لتحديد هذا المعامل يجب أولاً تحديد متوسط المخزون ثم قيمته.

لتحديد متوسط مخزون مادة غيرة الحليب 26% نقوم بإعداد الجدول التالي:

الجدول رقم(3-21): متوسط مخزون غيرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

لكل فترة من سنة 2010 وتحديد معدل مصاريف التخزين

البيان/ الفترات	t1	t2	t3	t4	t5	t6	t7	t8	t9	t10	t11	t12
شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد
الفترة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
المخزون الأولي	270	105	70	76	139	313	652	733	1043	1273	923	873
المشتريات	64	96	304	408	458	767	506	804	596	199	479	200
المخزون النهائي	105	70	76	139	313	652	733	1043	1273	923	873	524
متوسط المخزون لكل فترة	219,5	135,5	225	311,5	455	866	945,5	1290	1456	1197,5	1137,5	798,5
متوسط المخزون السنوي	686.58											
قيمة متوسط المخزون (د.ج)	199.698.942											
معدل مصاريف التخزين	17%											

المصدر: من إعداد الطالب

وبعد معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لنموذج "ويلسن" يمكن حساب كمية وعدد الطلبات التي تخفض مصاريف التمويل لسنة 2010، وذلك كالتالي:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2 \times 7216617 \times 4626}{290859 \times 0,17}} = 1162,03$$

أي أنّ الكمية المثلى من مادة غيرة الحليب 26% الواجب على المؤسسة طلبها كي تكون مصاريف التمويل في أدنى مستوياتها هي: 1162,03 طن.

ومن خلالها يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات:

$$N^* = \frac{4626}{1162,03} = 3,98 \approx 4$$

أي أنّ عدد الطلبات المثلى هو 4 طلبات في السنة.

بمعنى أنّ المؤسسة تقوم باستلام مادة غيرة الحليب 26% 4 مرات في سنة 2010 بدلا من 12 مرة، بحيث تكون كميات الطلبات الثلاث الأولى 1162,03 طن لكل واحدة، أما الطلبة الرابعة فتكون بكمية 1139,91 طن.

وبالتالي فإنّ فترة الطلب عبارة عن :

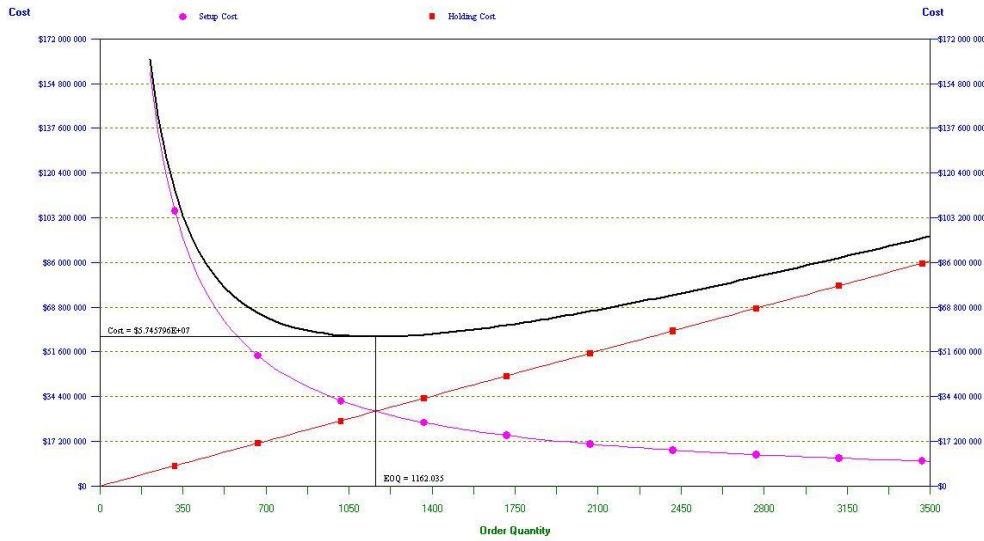
$$t = \frac{12}{4} = 3 \quad t = \frac{12}{N^*}$$

أي أنّ فترة الطلب المثلى هي 3 أشهر.

فإذا أرادت المؤسسة تخفيض تكاليفها من خلال تخفيض تكاليف التمويل وجعلها عند أدنى مستوياتها فإنّ عليها إصدار أربع طلبيات خلال هذه السنة بحيث أنّ الزمن الفاصل بين طلبية وأخرى هو ثلاثة أشهر أي 90 يوم، مع العلم أنّها كانت تشتري هذه الاحتياجات السنوية على 12 دفعة.

كما يمكن تحديد الكمية الاقتصادية لمادة غبرة الحليب 26% بيانياً، وهو ما يظهره الشكل التالي:

الشكل رقم (3-6): تحديد الكمية الاقتصادية بيانياً لمادة غبرة الحليب 26% لسنة 2010



المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أنّ الحجم الأمثل للطلبية هو 1162,03 طن (نفس الكمية المستخرجة سابقاً). وحتى تحقق المؤسسة أدنى مصاريف التمويل يجب أن تتساوى مصاريف الشراء مع مصاريف التخزين نظرياً، حيث يمكن تحديد هذه المصاريف بالعلاقة التالية:

$$K1 = K2 = \sqrt{\frac{7216617 \times 4626 \times 290859 \times 0,17}{2}} = 28728990$$

وبالتالي فإنّ مصاريف التمويل هي:

$$K = 28728990 \times 2 = 57457980 \text{ ومنه: مصاريف التمويل} = 57.457.980$$

كما يمكن تحديد مصاريف التمويل كما يلي:

✓ مصاريف الشراء = مصاريف شراء الطلبية الواحدة × عدد الطلبيات المثلى

$$\text{مصاريف الشراء} = 3,98 \times 7216617 = 28722136$$

✓ مصاريف التخزين = متوسط المخزون (الاستهلاك) × متوسط سعر الشراء الوحدوي × معدل مصاريف التخزين

$$28735846 = 0,17 \times 290859 \times \frac{4626}{3,98 \times 2} = \text{مصاريف التخزين}$$

$$57.457.982 = 28735846 + 28722136 = \text{منه مصاريف التمويل}$$

وهي تقريبا متساوية مع مصاريف التمويل التي تم حسابها بالطريقة السابقة وكذلك مع القيمة التي يظهرها الشكل السابق (3-6) والتي تم تحديدها باستعمال برنامج "WINQSB".

ومن خلال ما سبق نلاحظ أنه بتطبيق نموذج "ويلسن" انخفضت مصاريف التمويل بما قيمته:

$$120.815.422 - 57.457.980 = \text{دج } \underline{63.357.442}$$

ثالثا: دراسة تحليلية للتمويل بغبرة الحليب 26 % لسنة 2011:

يمكن تتبع حركة الدخول والخروج الشهري لمادة غبرة الحليب 26% خلال سنة 2011 من خلال إعداد

الجدول التالي:

الجدول رقم (3-22): حركة الدخول والخروج الشهري لغبرة الحليب 26 %

بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لسنة 2011

المخزونات النهائية (الكميات طن)	المخرجات		المدخلات		الشهر
	السعر الوحدوي (د.ج)	الكميات (طن)	السعر الوحدوي (د.ج)	الكميات (طن)	
			201 412	524	المخزون الأولي
210	207 785	314	206 039		جانفي 2011
579	237 857	385	245 970	754	فيفري 2011
424	261 621	455	288 469	300	مارس 2011
541	238 627	283	220 070	400	أفريل 2011
386	259 073	430	272 453	275	ماي 2011
629	267 015	357	309 268	600	جوان 2011
640	278 868	389	279 617	400	جويلية 2011
872	291 078	445	307 733	677	أوت 2011
919	298 643	440	303 602	487	سبتمبر 2011
1388	302 389	218	342 336	687	أكتوبر 2011
1462	311 584	376	328 449	450	نوفمبر 2011
1144	297 884	318	241 240		ديسمبر 2011
		4 410		5 554	المجموع السنوي

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة تسيير المخزونات بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن المؤسسة لم تقم بشراء مادة غبرة الحليب 26% في كل من شهر جانفي

وديسمبر من سنة 2011، أما في الأشهر الباقية فقد قامت بشراء كميات متفاوتة من شهر لآخر، أي استلمت هذه المادة 10 مرات في السنة.

* - تطبيق نموذج ويلسن:

بإتباع نفس الخطوات السابقة يمكن الوصول إلى تحديد كل من الكمية المثلى للطبقة من مادة غبرة الحليب 26% وعددها وكذا فترتها.

ولتطبيق نموذج "ويلسن" يجب أولاً معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لها بحيث:

← C_{pass} : مصاريف شراء الطلبة الواحدة، تم تحديدها من قبل والتي تقدر بـ 8.285.454 د.ج

← عدد الطلبات = 10

← U : سعر الشراء الوحدوي (طن) لمادة غيرة الحليب 26% = 335.246 د.ج

← C_a : مجموع الاستهلاكات السنوية = 4.410 طن

← i : عامل الاحتفاظ بالمخزون: لتحديد هذا المعامل يجب أولاً تحديد متوسط المخزون ثم قيمته.

لتحديد متوسط مخزون مادة غيرة الحليب 26% نقوم بإعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (3-23): متوسط مخزون غيرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"

لكل فترة من سنة 2011

البيان/ الفترات	t1	t2	t3	t4	t5	t6	t7	t8	t9	t10
شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهر واحد	شهرين واحد	شهر واحد
الفترة	2	1	1	1	1	1	1	1	1	2
المخزون الأولي	524	579	424	541	386	629	640	872	919	1388
المشتريات	754	300	400	275	600	400	677	487	687	450
المخزون النهائي	579	424	541	386	629	640	872	919	1388	1144
متوسط المخزون لكل فترة	1857	651,5	682,5	601	807,5	834,5	1094,5	1139	1497	2982
متوسط المخزون السنوي	1012.21									
قيمة متوسط المخزون (د.ج)	339.338.795									
معدل مصاريف التخزين	11%									

المصدر: من إعداد الطالب

وبعد معرفة وتحديد كل عنصر من العناصر المكونة لنموذج "ويلسن" يمكن حساب كمية وعدد الطلبات

التي تخفض مصاريف التمويل لسنة 2011، وذلك كالتالي:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2 \times 8285454 \times 4410}{335246 \times 0,11}} = 1407,71$$

أي أنّ الكمية المثلى من مادة غيرة الحليب 26% الواجب على المؤسسة طلبها كي تكون مصاريف

التمويل في أدنى مستوياتها هي: 1407,71 طن.

ومن خلالها يمكن حساب العدد الأمثل للطلبات:

$$N^* = \frac{4410}{1407,71} = 3,13$$

أي أنّ عدد الطلبات المثلى هو 3 طلبات في السنة.

بمعنى أنّ المؤسسة تقوم باستلام مادة غيرة الحليب 26% 3 مرات في سنة 2011 بدلا من 10 مرات، بحيث

تكون كميات الطلبتين الأوليتين 1407,71 طن لكل واحدة، أما الطلبة الثلاثة فتكون بكمية 1594,58 طن.

وبالتالي فإنّ فترة الطلب عبارة عن :

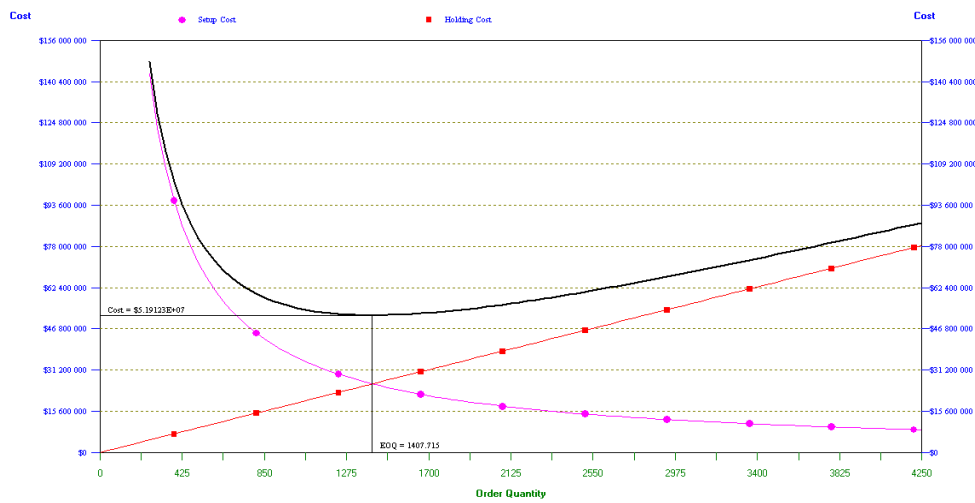
$$t = \frac{12}{3,13} = 3,83 \quad t = \frac{12}{N^*}$$

أي أنّ فترة الطلب المثلى هي 3 أشهر و25 يوما أي 4 أشهر تقريبا.

فإذا أرادت المؤسسة تخفيض تكاليفها من خلال تخفيض تكاليف التمويل وجعلها عند أدنى مستوياتها فإنّ عليها إصدار ثلاث طلبيات خلال هذه السنة بحيث أنّ الزمن الفاصل بين طلبية وأخرى هو ثلاثة أشهر و 25 يوم أي 115 يوم، مع العلم أنها كانت تشتري هذه الاحتياجات السنوية على 10 دفعات.

كما يمكن تحديد الكمية الاقتصادية لمادة غيرة الحليب 26% بيانيا، وهو ما يظهره الشكل التالي:

الشكل رقم (3-7): تحديد الكمية الاقتصادية بيانيا لمادة غيرة الحليب 26% لسنة 2011



المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أنّ الحجم الأمثل للطلبية هو 1407,71 طن (نفس الكمية المستخرجة سابقا). وحتى تحقق المؤسسة أدنى مصاريف التمويل يجب أن تتساوى مصاريف الشراء مع مصاريف التخزين نظريا، حيث يمكن تحديد هذه المصاريف بالعلاقة التالية:

$$K1 = K2 = \sqrt{\frac{8285454 \times 4410 \times 335246 \times 0,11}{2}} = 25956169$$

وبالتالي فإنّ مصاريف التمويل هي:

$$K = 25956169 \times 2 = 51912338 \text{ ومنه: مصاريف التمويل} = 51.912.338$$

كما يمكن تحديد مصاريف التمويل كما يلي:

✓ مصاريف الشراء = مصاريف شراء الطلبية الواحدة × عدد الطلبيات المثلى

$$\text{مصاريف الشراء} = 3,13 \times 8285454 = 25933471$$

✓ مصاريف التخزين = متوسط المخزون (الاستهلاك) × متوسط سعر الشراء الوحدوي × معدل مصاريف التخزين

$$\text{مصاريف التخزين} = 0,11 \times 335246 \times \frac{4410}{3,13 \times 2} = 25978887$$

منه مصاريف التموين = 25978887 + 25933471 = 51.912.358 وهي تقريبا متساوية مع مصاريف التموين التي تم حسابها بالطريقة السابقة وكذلك مع القيمة التي يظهرها الشكل السابق (3-7) والتي تم تحديدها باستعمال برنامج "WINQSB".

ومن خلال ما سبق نلاحظ أنه بتطبيق نموذج "ويلسن" انخفضت مصاريف التموين بما قيمته:

$$119.282.247 - 51.912.338 = \underline{67.369.909} \text{ دج}$$

ومن أجل التوضيح أكثر لانخفاض مصاريف التموين بتطبيق نموذج "ويلسن" يمكن تلخيص النتائج السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-24): أثر استخدام نموذج ويلسن في تسيير مخزون غيرة الحليب 26 %

بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009-2011)

2011	2010	2009	البيان
119 282 247	120 815 422	94 405 314	مصاريف التموين قبل تطبيق النموذج
51 912 338	57 457 980	48 313 892	مصاريف التموين بعد تطبيق النموذج
67 369 909	63 357 442	46 091 422	الفارق (د.ج)
%56	%52	%49	نسبة الانخفاض %

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ أنّ استخدام النموذج المختار سيمكّن المؤسسة من تخفيض مصاريف التموين بنسبة متوسطة قدرها 52% وهي نسبة جدّ معتبرة.

خلاصة الفصل الثالث

لقد سمح لنا هذا الفصل بالتعرف على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تنتمي إلى القطاع الخاص والمتخصصة في مجال تصنيع وتوزيع الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية (UHT) والمتمثلة في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" التي تعمل تحت العلامة التجارية لشركة "Candia" الفرنسية، بحيث تمكنت في ظرف قصير جدا من فرض وجودها واحتلال مكانة جيدة في السوق المحلية كونها محتكرة لسوق الحليب المعقم (UHT) لحد الآن، كما تم التعرف أيضا عن واقع إحدى الوظائف الأساسية والهامة بهذه المؤسسة والمتمثلة في وظيفة التموين، إذ لاحظنا من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريناها بها أنّ هذه الوظيفة تحتل مكانة هامة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث خصصت لها مديرية مستقلة شأنها شأن باقي الوظائف الرئيسية بالمؤسسة أو أفضل، وذلك نظرا لضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقها والمتمثلة في ضمان توفير كل الاحتياجات اللازمة للسير العادي لنشاط المؤسسة واستمراره وذلك بالكمية المناسبة وفي الوقت المناسب وبأفضل شروط التكاليف وأنسبها. كما سمح لنا هذا الفصل استخلاص بعض النقاط كما يلي:

- ✓ من بين أهم العوامل التي ساعدت المؤسسة محل الدراسة من فرض وجودها واحتلالها لمكانة جيدة في السوق المحلية واستحواذها على أكبر حصة من سوق الحليب في ظرف قصير جدا، هي اختيارها لمجال إنتاج الحليب المعقم (UHT) - كونه مجال جديد في الجزائر - واختيارها استعمال ترخيص (Franchise) شركة "Candia" الفرنسية الرائدة في مجال إنتاج وتصنيع الحليب وتعبئته وذلك من خلال توقيع المؤسسة لاتفاق شراكة معها، الشيء الذي سمح لها من الاستفادة من الخبرة الطويلة لهذه الشركة وكذا استفادتها من السمعة العالمية لعلامتها.
- ✓ اعتماد المؤسسة محل الدراسة على الوسطاء (الموزعين) في توزيع منتجاتها يشكل عاملا مهما في تقليل عدد المبادلات والاتصالات البيعية إلى جانب تحقيق وفورات الحجم، وذلك نظرا لفعاليتهم المتزايدة في تسويق المنتجات من خلال اتصالاتهم، خبراتهم، تخصصهم ونطاق عملهم وهو ما يقدم للمؤسسة أكثر من ما يمكن لها تحقيقه بنفسها.
- ✓ تبعية المؤسسة شبه المطلقة في مجال التموين بالمواد الأولية للسوق الدولية وذلك لاعتمادها شبه الكلي في عملية الإنتاج على مواد أولية مستوردة خاصة بغبرة الحليب ومواد التعبئة والتغليف مما يؤثر على سعر تكلفة منتجاتها بالارتفاع وعليه من الصعب التحكم في تكاليفها.
- ✓ هناك بعض حالات الاحتكار فيما يخص التموين ببعض المواد الأولية واللوازم كون هذا الأخير يتم من طرف نفس الشركات المصنعة للألات التي تستخدمها المؤسسة مثل شركتا (COMBIBLOC et TETRA) (PACK) للتموين بمواد التعبئة والتغليف، وشركتا (EPI et VREUGDENHIL) للتموين بغبرة الحليب.
- ✓ تمثل قيمة مشتريات المؤسسة من المواد واللوازم نسبة جدّ معتبرة من قيمة إجمالي مشترياتها حيث تبلغ في المتوسط 95%، وتشكل المواد الأولية واللوازم المستهلكة نسبة كبيرة من مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة بحيث تصل في المتوسط إلى 70%، كما تشكل أكبر عنصر في تكلفة الإنتاج - بحيث لا تقل

نسبتها في الغالب عن 87% - وهي نسبة تستدعي ضرورة التركيز على هذا العنصر والعمل على تخفيضه من خلال الاستغلال الأمثل له سواء من حيث التحكم في شرائه أو في تخزينه.

✓ تعتبر مادة غبرة الحليب 26% المادة الأساسية في صناعة الحليب بالمؤسسة كونها تدخل في تكوين 90% من منتجاتها لذلك تم تصنيفها في الفئة A من قانون ABC، كما تشكل أكبر عنصر مكون لتكلفة الإنتاج حيث تمثل 45% من تكلفة إنتاج أغلب أنواع منتجات المؤسسة، ومن 45% إلى 74% من القيمة الإجمالية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج، هذا بالإضافة إلى كون المؤسسة تستورد في المتوسط 82% من احتياجاتها من هذه المادة وبالتالي تتحمل من أجلها تكاليف جدّ معتبرة الأمر الذي يتطلب التركيز على هذا النوع من المواد أكثر من غيره في عملية التحليل والتخطيط والعمل على تخفيض تكاليفه.

✓ مصاريف شراء مادة غبرة الحليب 26% تتناسب طردياً مع عدد الطلبات (عدد مرات الاستلام)، حيث تزداد هذه المصاريف بزيادة عدد الطلبات وتتنخفض بانخفاضها، لكن مصاريف التخزين تستمر في الزيادة رغم زيادة عدد الطلبات - عدم تطابق القاعدة النظرية التي مفادها أنّ هذه المصاريف تتنخفض كلما ازدادت عدد الطلبات - وذلك راجع لارتفاع متوسط مخزون هذه المادة من سنة لأخرى حيث بلغت نسبة الزيادة 45% و 47% خلال سنتي 2010 و 2011 على الترتيب، كما يرجع ذلك لوجود عوامل أخرى لا ترتبط بزيادة أو انخفاض عدد الطلبات والتي تتمثل في الجزء الثابت من مصاريف التخزين الذي تتحمله المؤسسة والذي يمثل نسبة جدّ هامة من إجمالي مصاريف التخزين والتي تبلغ في المتوسط 60%، لذلك يمكن القول أنّ تأثير زيادة أو نقصان عدد الطلبات يكون على 40% من إجمالي تكاليف التخزين (وهو الجزء المتغير منها) وهو المجال الذي يمكن للمؤسسة أن تعمل على التحكم فيه من أجل تخفيضه ومن خلال ذلك يتم تخفيض مصاريف التموين وبالتالي تخفيض تكاليف المؤسسة ككل.

✓ معدل مصاريف تخزين مادة غبرة الحليب 26% في انخفاض مستمر: 33%، 17%، 11% خلال السنوات 2009، 2010، 2011 على الترتيب، وذلك راجع إلى ارتفاع قيمة متوسط مخزون هذه المادة سواء من ناحية الكمية (476 طن، 687 طن، 1012 طن خلال السنوات 2009، 2010، 2011 على الترتيب) أو من ناحية السعر، حيث شهدت أسعار هذه المادة ارتفاعاً ملحوظاً خلال السنوات الأخيرة إذ بلغت نسبة الزيادة 46%، 15%، في سنتي 2010 و 2011 مقارنة بأسعار سنة 2009. (حيث كان متوسط سعر شراء هذه المادة: 199.868 دج، 290.859 دج، 335.246 دج خلال السنوات 2009، 2010، 2011 على الترتيب).

✓ تطبيق نموذج "ويلسن" يساعد على تخفيض مصاريف التموين، حيث ظهر لنا أثر استخدام هذا النموذج في تسبير مخزون غبرة الحليب 26% من خلال مقارنة قيمة مصاريف التموين قبل وبعد تطبيقه، فلاحظنا انخفاض مصاريف التموين بـ 49%، 52%، 56% خلال السنوات 2009، 2010، 2011 على الترتيب، وهي نسب جدّ معتبرة تستدعي ضرورة استرشاد المؤسسة بمثل هذا النموذج من أجل تخفيض مصاريف التموين ومن خلالها تخفيض تكاليف المؤسسة ككل.

الخاتمة

تواجه معظم المؤسسات اليوم أنواعاً عديدة من المنافسة فيما بينها لذلك نجدتها تسعى باستمرار إلى البحث عن الوسائل والسبل التي تمكنها من مواجهة تلك المنافسة وفرض ذاتها وبقائها في السوق، وقد وجدت هذه المؤسسات أنّ من أهم الوسائل التي تساعد على تحقيق ذلك هي عملية التحكم في تكاليفها والضغط عليها لتخفيضها باستمرار حيث أنّ العبرة لا تكمن في الوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة إنما هي العمل على تحقيق التخفيض المستمر للتكلفة مع مرور الوقت ، لذلك فإنه يتعيّن على المؤسسة البحث عن أنجع الأساليب والآليات التي تمكنها من تحقيق ذلك والتي من بينها إتقان وظيفة التمويل والتحكم فيها.

جاءت هذه الدراسة للتركيز على وظيفة التمويل والإمام بكل الجوانب المتعلقة بها بغرض التحكم فيها من أجل تخفيض التكاليف باعتبار أنّ تكاليف هذه الوظيفة تمثل نسبة هامة ضمن معدلات هيكل التكلفة بالنسبة للمؤسسة، ومن خلال ذلك تحسيس المؤسسات الجزائرية-لأنها لم تعط لها الأهمية اللازمة بعد- بأهمية التحكم في تسيير تمويلاتها مما يساعد على توفير المواد الأولية ومستلزمات العملية الإنتاجية بالكميات والنوعيات المناسبة وفي الوقت المناسب وبأقل التكاليف.

ومن خلال ما تم تناوله في الدراسة ككل يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات على ضوء ما تم استخلاصه من نتائج وذلك على النحو التالي:

1- النتائج:

-إنّ أسلوب تخفيض التكاليف هو الأسهل مقارنة بالطرق الأخرى التي تؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة على غرار زيادة المبيعات وزيادة الإنتاجية، وذلك من حيث الصعوبات التي تواجه المؤسسة في حالة إتباعها الأسلوبين الأخيرين، حيث إذا اتجهت إلى زيادة المبيعات تواجهها صعوبة وجود منافسين ومحدودية السوق بالإضافة إلى المصاريف المختلفة التي تتبع تحقيق ذلك، أما إذا اتجهت إلى أسلوب زيادة الإنتاجية فستواجهها صعوبة محدودة طاقتها الإنتاجية بحيث التغلب عليها يتطلب استثمارات مالية ضخمة، أما أسلوب تخفيض التكاليف فهو موضوع يمكن للمؤسسة تطبيقه داخل المؤسسة بدون الصعوبات السابقة.

-تخفيض التكاليف لا يكون دائماً مؤشراً على رفع مستوى أداء المؤسسة إلا إذا قلّصت التكاليف في حدود المحافظة على التميز أي المحافظة على قيمة المنتج لدى الزبون، وبهذا يكون تخفيض التكاليف متمثلاً في إزالة كل من التبذير والاستغلال اللاعقلاني لموارد المؤسسة.

-يمكن تخفيض التكاليف من خلال تحليل عناصر التكلفة (تكلفة المواد، اليد العاملة...) أو من خلال تحليل النشاطات (التمويل، الإنتاج...)، حيث أنّ تخفيض تكاليف نشاط التمويل (الشراء والتخزين) يؤدي إلى تخفيض تكلفة المواد الأولية التي تمثل نسبة هامة من تكلفة المنتج وبالتالي تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة.

-بالرغم من أنّ هناك تضارب بين وظيفة الشراء ووظيفة التخزين (كون كل وظيفة تركز على تخفيض التكاليف بالطريقة التي تراها مناسبة لها) إلا أنّ التسيير العقلاني لهاتين الوظيفتين من شأنه أن يحول

دون وقوع هذا التضارب ويقود إلى التوفيق بين مصالحهما، وذلك بتطبيق الأصول والأساليب العلمية لكل من الشراء والتخزين مما يؤدي إلى الرفع من كفاءة الأداء لوظيفة التمويل ككل وبالتالي يمكن تخفيض تكاليف التمويل ومن ثم القدرة على تخفيض تكاليف المؤسسة ككل والتحكم في هامش الربح إلى الحد الذي يخدم مصالحها في مواجهة المنافسين وظروف السوق.

- غياب مصلحة محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة ومن خلال ذلك عدم وجود نظام محاسبة التكاليف مما يؤدي إلى عدم الدقة في احتساب التكاليف.

- ارتباط المؤسسة محل الدراسة ارتباطا شبة كلي بالخارج من خلال استيراد معظم المواد الأولية واللوازم ومواد التعبئة والتغليف، مما يؤدي إلى تحملها مصاريف إضافية معتبرة (النقل، التأمين، الجمركة...)

وبالتالي تقليل قدرتها التنافسية في مجال تخفيض التكاليف.

- تشكل المواد واللوازم المستهلكة نسبة معتبرة من مجموع تكاليف المؤسسة، لذلك وجب العمل على تخفيضها سواء بتخفيض الكمية المستهلكة من المادة أو أسعارها، غير أنّ الكمية المستهلكة من المادة الأولية في الوحدة الواحدة محددة وفقا لمقاييس لا يمكن تجاوزها وأيّ تغيير فيها سيؤدي إلى عدم تطابق المنتج للمواصفات الصحية المناسبة، وكذلك فإنّ أسعار المواد خاضعة لتغيرات السوق العالمية لهذه المادة، لذلك فإنّ مجال تحكم المؤسسة يكون في: الاستغلال الأمثل لهذه المواد وتقادي أيّ أشكال التبذير، الشراء بكميات مناسبة، البحث المستمر والتحري عن الموردين المناسبين، وتبقى أحسن الحلول على الإطلاق لتخفيض تكاليف هذه المواد هي العمل على إنتاجها محليا.

- غياب تطبيق الأساليب العلمية الحديثة في مجال التخزين وبدرجة أقل في مجال الشراء.

- يعتبر نموذج ويلسن قاعدة نظرية تساعد على تصور وبناء النماذج الأخرى الأكثر واقعية، واسترشاد المؤسسة به يساعدها على العمل على تخفيض مصاريف التمويل.

2- الاقتراحات:

- انطلاقا من النتائج التي تم التوصل إليها و بالإضافة إلى ما تم دراسته في الجانبين النظري والتطبيقي، نقوم الآن بصياغة جملة من الاقتراحات وهي:
- ✓ إعادة النظر في طبيعة الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال إنشاء بعض المصالح كمصلحة البحث والتطوير وتدعيم خلية مراقبة التسيير وتخصيص مديرية خاصة بكل من الإنتاج والصيانة.
 - ✓ ضرورة إدخال محاسبة التكاليف وإحداث تغيير في نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، إذ لاحظنا أنّ هذه الأخيرة تجد صعوبة كبيرة في تقدير مختلف التكاليف ومنها تكاليف التخزين، بحيث لا يمكن للمؤسسة التحكم في تكاليفها إلا إذا كانت مجهزة بنظام محاسبة التكاليف.
 - ✓ ضرورة توفر المؤسسة على نظام معلومات التمويل والذي يعتبر من النظم الجزئية لنظام المعلومات الإداري، بحيث يعمل على تقديم معلومات حول الموردين والمشتريات كما يوفر معلومات عن ظروف التخزين الأنسب من أجل تخفيض تكاليف الاحتفاظ والنفاد.

- ✓ ضرورة الاهتمام أكثر بوظيفة التموين من خلال اعتماد الطرق والأساليب العلمية الكفيلة بجعل هذه الوظيفة وظيفية فعالة، بحيث يجب على المؤسسة اعتماد الأساليب العلمية للشراء مجتمعة قبل اتخاذ قرار الشراء، كما يجب عليها اعتماد نماذج تسيير المخزون - التقليدية منها والحديثة- إذ أنه رغم تقلص فائدة النماذج التقليدية لتسيير المخزون بصفة عامة وخصوصا نموذج "ولسن" نظرا لعدم واقعيته وتعرض فرضياته لانتقادات كثيرة، إلا أنّ الاسترشاد بهذه النماذج يساعد المؤسسة على تخفيض تكاليفها.
- ✓ ضرورة العمل على تخفيض متوسط مخزونات المؤسسة كون ارتباط تكاليف التخزين بها ارتباطا مباشرا، فانخفاض متوسط المخزون يؤدي إلى انخفاض تكاليف التخزين والعكس صحيح، كما أنّ انخفاض متوسط المخزون يعني ارتفاع معدل الدوران مما يدل على ارتفاع أداء تسيير المخزون . فكلما كان متوسط المخزون منخفض كان ذلك أفضل للمؤسسة، ولم لا التفكير في جعله مخزونا صفريا.
- ✓ ضرورة تغيير المؤسسة لفلسفتها مع مورديها وذلك بإنشاء علاقات تحالف إستراتيجي معهم لتحقيق المصالح المشتركة، والابتعاد عن فلسفة العلاقات التي كان يغلب عليها طابع المكسب/الخسارة أي المصالح المتضادة.
- ✓ تحديد سياسات شراء تمكّن من تخفيض تكاليف المواد الأولية كتبني سياسة المشتريات المجمعّة (Achats groupés) من أجل الوصول إلى حل التناقض الموجود بين مصاريف الشراء ومصاريف التخزين ومن خلال ذلك تخفيض المصاريف الإجمالية للتموين.
- ✓ محاولة تبني الشراء الإلكتروني- متى توفر المناخ المناسب لذلك- لما له من أثر واضح على تخفيض مختلف التكاليف المرتبطة بعملية الشراء (إجراءات إصدار الطلبات، تلقي عروض الموردين...).
- ✓ توسيع دائرة التدريب والتكوين في المؤسسة لتشمل إلى جانب إطاراتها أعوان التحكم والتنفيذ بدرجة أكبر للأهمية الإستراتيجية للعنصر البشري في جميع عمليات المؤسسة بما فيها التموين.
- ✓ ضرورة تفكير المؤسسة في تصدير منتجاتها لتحقيق التمويل الذاتي بالعملة الصعبة، والتخفيض من القروض المالية الخاصة باستيراد المواد الأولية كونها تمثل نسبة كبيرة من مصاريف التخزين (69,57% منها 17,39% خاصة بمادة غبرة الحليب 26%) وبالتالي تأثيرها على مصاريف التموين بصفة مباشرة.
- ✓ ضرورة الاهتمام بالتكاليف مهما كان مصدرها وقيمتها ومحاولة تخفيضها أو القضاء عليها إذا كانت مصادر هدر (Gaspillage).
- ✓ الإسراع في تجسيد مشروع تربية الأبقار ومشروع إنجاز مصنع العلب لأنّ ذلك يعدّ أحسن الحلول على الإطلاق لتخفيض تكاليف المواد الأولية (غبرة الحليب ومواد التعبئة والتغليف) والتخلص من التبعية للخارج فيما يتعلق بالتموين بهذه المواد.
- ✓ نقترح على المؤسسة استعمال ميناء بجاية بدلا من ميناء الجزائر لتفادي تحمل مصاريف النقل وكذلك مصاريف التخزين هناك.

3- آفاق الدراسة:

من خلال تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المجالات المتعلقة به، خاصة وأنّ موضوع تخفيض التكاليف بصفة عامة أصبح محور اهتمام الكثير من الدارسين، لما له من أثر واضح على استمرارية المؤسسة وبقائها في خصم هذه المنافسة القوية، وعليه يمكن أن تكون آفاقا أو تساؤلات لدراسات مستقبلية تكون أكثر إحاطة ومعالجة والتي نذكر منها:

- التخرج كآلية لتخفيض تكاليف المؤسسة
- دور التحالفات الإستراتيجية في تخفيض تكاليف المؤسسة
- أثر الشراء الإلكتروني في تخفيض تكاليف المؤسسة
- تخفيض تكاليف المؤسسة من خلال التحكم في وظائفها الأخرى: الإنتاج والبيع
- تحسين الجودة ودورها في تخفيض تكاليف المؤسسة.
- دور النماذج الحديثة لتسيير المخزونات في تخفيض التكاليف

قائمة المراجع

❖ الكتب

1. أحمد بلمرابط وهارون الطاهر، التحليل الاقتصادي الجزئي، منشورات جامعة باتنة، باتنة، الجزائر، 1998
2. أبو زيد كمال خليفة، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، الإسكندرية، 2005
3. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002
4. أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 1999
5. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط 1، 2006
6. إسماعيل محمد محروس، اقتصاديات الصناعة والتصنيع، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1997
7. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007
8. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006
9. العلي عبد الستار محمد، إدارة الإنتاج والعمليات- مدخل فني، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2000
10. العلي عبد الستار محمد، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 2، عمان، الأردن، 2006
11. المؤسسة العامة للتعليم الفني التدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة
12. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، تقنية إدارة المستودعات- إدارة المخزون، د.ت
13. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، الممارسات اليابانية في مجال التخزين- إدارة المخزون، د.ت
14. بسام فيصل محجوب وآخرون، نظم التخطيط والرقابة على الإنتاج والعمليات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005
15. بكر محمد السباتين، علم المخازن، دار النهضة، ط1، الأردن، 2003
16. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005
17. تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف- مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، ج2، 2009

18. ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2005
19. ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009
20. جمال ظاهر أبو الفتوح حجازي، إدارة الإنتاج والعمليات-مدخل إدارة الجودة الشاملة، مكتب القاهرة للطباعة والتصوير، القاهرة، 2002
21. خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الاتجاهات والأساليب الحديثة لإدارة المشتريات والمخازن باستخدام النظام اللوجستي، القاهرة، مصر، 2008
22. داداي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط1، الجزائر، 1998
23. داداي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء 2، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994
24. دلال صادق الجواد وحميد ناصر الفتال، بحوث العمليات، دار اليازوري للنشر والطباعة، الأردن، 2008
25. دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، ط2، المملكة العربية السعودية، 2005
26. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000
27. رونالد اتش بالو، إدارة اللوجستيات- تخطيط وتنظيم سلسلة الإمداد، ترجمة تركي ابراهيم سلطان وأسامة أحمد مسلم، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009
28. ري اتش جارسبون وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002
29. زيد نعيم البلخي وآخرون، مدخل إلى نظم ضبط ومراقبة المخزون، النشر العلمي والمطابع جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005
30. زيد نعيم البلخي، مقدمة في بحوث العمليات، جامعة الملك سعود للنشر، ط 1، المملكة العربية السعودية، 1998
31. زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005
32. سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، عمان، دار الباز للنشر، 1998
33. سعيد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، مدخل التحليل الكمي، دار الوفاء، الإسكندرية، ط 2007
34. سليمان عبيدات وآخرون، إدارة الشراء والتخزين- مفهوم حديث لإدارة المواد، دار الفرقان للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 1992
35. سليمان محمد مرجان، بحوث العمليات، دار الكتب الوطنية، ط1، بنغازي، ليبيا، 2002

36. سمير محمد عبد العزيز، جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة والإيزو (9000-1011)، مكتبة ومطبعة الإشعاع، الإسكندرية، ط1999
37. سيد محمد جاد الرب، الاتجاهات الحديثة في إدارة الشراء والمخازن، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط 1، القاهرة، 2009
38. شارلز وجاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2001
39. شفيق العتوم، بحوث العمليات، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2006
40. صالح الرزق، عطا الله وراد خليل، مبادئ محاسبة التكاليف- الإطار النظري والعملية، دار زهران للنشر، الأردن، 1997
41. صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، ج 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002
42. صلاح الشنواني، الأصول العلمية للشراء والتخزين، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993
43. عادل حسن، التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1988
44. عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2001
45. عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
46. عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف-القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001
47. عبد السلام أبو قحف، التسويق من وجهة نظر معاصرة، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، ط 1، القاهرة، 2001
48. عبد العزيز جميل مخيمر، إدارة المشتريات والمخازن، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1997
49. عبد الغفار حنفي ورسمية زكريا قصي، الإدارة الحديثة في إدارة الإمداد والمخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004
50. عبد الغفار حنفي وصلاح الدين عبد الباقي، إدارة المشتريات والمخازن- من الناحية العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001
51. عبد الغفار حنفي، إدارة الإمداد والمواد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997
52. عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002
53. عدنان هاشم السمراني، محاسبة التكاليف-المبادئ الأساسية، الجامعة المفتوحة، الجزء الأول، طرابلس، 1998

54. عفيف شريف عبد الله وعطية محمد عطية، إدارة العمليات الإنتاجية، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 1990
55. علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997
56. علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997
57. علي الشراوي، المشتريات وإدارة المواد والمخازن، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1992
58. علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة قرفي، باتنة، الجزائر
59. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994
60. عمر العقيلي وقحطان العبدلي، إدارة الشراء والتخزين، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009
61. غانم فنجان موسى ومحمد عبد حسين، إدارة المشتريات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
62. كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008
63. ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتس، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009
64. مؤيد محمل الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007
65. مأمون سليمان، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 2006
66. ماجدة العطية، إدارة المشتريات الصغيرة، دار المسيرة، ط2، الأردن، 2004
67. محمد إيديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج، ط2، عمان، الأردن، 2004
68. محمد إيديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج، ط2، عمان، الأردن، 2004
69. محمد أحمد نصار، مراقبة وتحليل المخازن، إيتراك للنشر والتوزيع، ط1، القاهرة، 2001
70. محمد الصيرفي وبشير العلاق، التخزين السلي، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2002
71. محمد الصيرفي، إدارة المواد- الشراء والتخزين بين النظرية والتطبيق الكمي، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010
72. محمد الصيرفي، التخزين الإلكتروني، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008
73. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993
74. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991
75. محمد تيسير عبد الحكيم الجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط3، 2004

76. محمد حيدر صادق محيلان، إجراءات التخزين، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2002
77. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003
78. محمد صالح الحناوي ومحمد ماضي توفيق، بحوث العمليات في تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001
79. محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري للطباعة والنشر، الأردن، ط1، 2005
80. محمد علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000
81. محمد فركوس، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001
82. محمد ماضي توفيق، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998
83. محمد محمود مصطفى، إدارة المخزون والمواد- مدخل كمي، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2003
84. مصطفى زهير، إدارة المشتريات والمخازن، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، د.ت
85. مطاوع السعيد السيد مطاوع، التطور التاريخي لنظم محاسبة التكاليف-دراسة تحليلية، جامعة الأزهر، مصر، 2009
86. مهدي حسن زوليف، إدارة الشراء والتخزين- مدخل حديث، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006
87. نهال فريد مصطفى، إدارة المواد وإمداد، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008
88. هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000
89. هيثم الزغبى وآخرون، إدارة المواد- مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000
90. وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007
91. يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2006

❖ الرسائل والأطروحات

92. إبراهيم براهيمية، تدنية التكاليف كدعامة للقدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلـي- الشلف، الجزائر، 2008/2007
93. آسيا بعضي، دور أسلوب تسيير الأنشطة في تدنية تكاليف المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر، 2006/2005

94. العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004
95. اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة، الجزائر، 2008/2007
96. بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليتها في تقليص التكاليف، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 /2002
97. بومدين يوسف، تأهيل المنتجات التصديرية في إطار تسيير الجودة الشاملة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001
98. درحومن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004
99. زليخة تفرقنيت، أثر التكاليف على تنافسية المؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة، الجزائر، 2005/2004
100. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009
101. سعدون بوكبوس، تنظيم التمويل وتسيير المخزونات في المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1987/1986
102. طوابيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2002
103. لحوّل سامية، مساهمة لتحسين تسيير المؤسسات الصناعية من خلال التحكم في وظيفة التمويل، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 1993
104. محمد روازقي، الإدارة الاقتصادية في الشركات اليابانية مع التركيز على نظام التوقيت الدقيق (Jit) ومحاولة الاستفادة منه في إحدى الشركات الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2008/2007
105. مرابطي نوال، أهمية نظام محاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005
106. مقداد كريمة، مكانة وظيفة التمويل في إطار الديناميكية الجديدة لتسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001
107. مهملّي الوزناجي، التمويل وأثره على الحالة المالية للمؤسسة، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997/1996

❖ المقالات والبحوث

108. بن ساهل وسيلة، قاسمي خضرة وبزقاري عبلة، دور الجودة في تحقيق وفاء الزبائن للمؤسسة، مداخلة مقدمة إلى الملتقى العلمي الوطني حول: إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي- سعيدة، الجزائر، 10-11/11/2009
109. رابح بوقرة وعبيد الله فطيمة، أثر إخراج وظيفة الموارد البشرية على أداء وتنافسية المؤسسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهر مولاي- سعيدة، الجزائر، 10-11/11/2009
110. زكية مقري وسامية لحول، مساهمة لدمج نظام تحديد الاحتياجات من المواد (MRP) مع نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في وحدة قارورات الغاز بباتنة، مداخلة للملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، جامعة سكيكدة، الجزائر، يومي 27-28/01/2009
111. سليمان حسين البشتاوي وغسان فلاح المطارنة، نظام تكاليف الإنتاج الآني (Jit) في المنشآت الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، المؤتمر العلمي الرابع الريادة والإبداع- إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 15-16/03/2005
112. عبد الله بن موسى الخلف، ثلوث التميز: تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية، ورقة بحثية، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، مايو 1997
113. عبيد الله فطيمة، إستراتيجية إخراج النشاطات كأداة حديثة لتفعيل قرارات المؤسسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول صنع القرار، جامعة تلمسان، الجزائر، 14-15/04/2009
114. قاسمي خضرة وبزقاري عبلة، دور التعاقد الباطني في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، الجزائر، 8-9/11/2010
115. قويدر عياش، إدارة الجودة الشاملة كأسلوب لتحقيق تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، الجزائر، 17-18/04/2006
116. مقيمح صبري وبوعنان نور الدين، نماذج تحديد الكمية الاقتصادية للطلب في ظروف اليقين وعدم اليقين، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، جامعة سكيكدة، الجزائر، يومي 27-28/01/2009

117. يحضيه سملالي، إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-2003/04/23

❖ المجلات الدوريات

118. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يناير 2007
119. علي رحال وإلهام يحيوي، الجودة والسوق، مجلة آفاق، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، العدد 5، مارس 2001
120. فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، العدد 19، الرياض، 1998
121. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الثاني، المجلد الخامس عشر، فلسطين، يونيو 2007
122. محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، جامعة الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو 2005
123. نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية-دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية-العلوم الإدارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد 3، سبتمبر 1997
124. يحيوي إلهام، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JAT) وأثره على الجودة وتكاليفها، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد 12، جوان 2005

❖ القوانين و المراسيم

125. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، التاريخ 2009/03/25، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها

❖ المواقع الالكترونية

126. مظهر قنطقجي، ترشيد عمليات الصيانة بالأساليب الكمية، مركز الدكتور سامي مظهر قنطقجي لتطوير الأعمال، www.kantakji.org، تاريخ الاطلاع 2011/06/03

Les ouvrages :

1- Livres :

- 127- Rambaux, Gestion économique des stocks, Edition Dunod, 6^{ème} édition, Paris, 2001
- 128- Abdallah BOUGHABA, Comptabilité analytique d'exploitation, Berti édition, Alger, 1998
- 129- Abdelmalek CHELIHI, La gestion des stocks, Office des publications Universitaires, Alger, 2005
- 130- Alain Courtois et autres, Gestion de production, édition d'organisation, Paris, 2005
- 131- Alain.C, H.Martinet et al, Lexique de gestion, 5^{ème} édition, Dalloz, Paris, France, 2000, P.96
- 132- Anne Gratacap et Pierre Médan, Management de la production, édition Dunod, Paris, 2001
- 133- Antonie FRANQUET, La pratique des études de rentabilité, Edition EME, Paris, 2002
- 134- Barthélemy.Jérôme, Stratégies d'externalisation, 3^{ème} édition, Ed.Dunod, Paris, 2007
- 135- Béatrice et Francois grand guillot, Comptabilité analytique, 4^{ème} édition, gualino, Paris, 2001
- 136- BERNARD Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion & audit, Economica, Paris, 2000
- 137- Bescos pierre Laurent et Mendoza Carla, Le management de la performance, édition comptable Malesherbes, Paris, 1996
- 138- Boyer.A, L'essentiel de la gestion, édition d'organisation, Paris, 1995
- 139- C.Caujet, C.Roulet, comptabilité analytique de gestion, T1, 3^{ème} édition, Paris, 1996
- 140- Christian Bouvier, Audit des achats, Les éditions d'organisation, Paris, 1990
- 141- D. LECLRE, L'essentiel de la comptabilité Analytique, les éditions d'organisation, Paris, 1997
- 142- Dayole David, La maîtrise des coûts une approche globale, édition d'organisation, Paris, 1996
- 143- Elie Cohen, dictionnaire de gestion, Casbah éditions, Alger, 1998
- 144- Elie Salin, Gestion des stocks-Les points clés, édition d'organisation, Paris, France, 1990
- 145- Emmanuelle Carguello CHARLES et autres, Comptabilité de gestion, Presses Universitaires de Grenoble, France, 2000
- 146- Eric Cauvin et al, Les nouvelles approches de la gestion des organisations, édition Economica, Paris, France, 2000
- 147- Fabrice MOCELLIN, Gestion des entrepôts et plates forme, Edition Dunod, Paris, 2003
- 148- FERDJALLAH Mohamed, La comptabilité des coûts et des prix de revient, ENAG édition, Alger, 2004
- 149- François Blondel, Aide mémoire gestion industrielle, Edition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2006
- 150- François Blondel, Gestion de la production, Edition Dunod, Paris, 1997
- 151- G.Garibaldi, Stratégie concurrentiel – choisir et gagner, édition d'organisation, Paris, 1994
- 152- G.Melyon, Comptabilité analytique, édition boréal, Paris, 2001
- 153- GAGNON P.D, SAVARD G et les autres, L'entreprise, Edition Gaetan Morin, 2^{ème} édition, 2000
- 154- GERARD MELYON, Comptabilité analytique, DUREAL, 2^{ème} édition, Paris, 2001
- 155- Gilles Bressy et Christian Konkuyt, Economie d'entreprise, éditions Dalloz, 8^{ème} édition, Paris, 2006
- 156- GUEDJ.N, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'entreprise, 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2000
- 157- Guy RAIMBAULT, Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, édition Chihab Eyrolles, Alger, 2^{ème} édition, 1996
- 158- Harold Koontz et Cyril O'donnell, management : principes et méthodes de gestion, Mc.Graw-Hill, Montréal, Canada, 1980
- 159- Henri Bouquin, Comptabilité de gestion, édition Economica, Paris, France, 2001
- 160- Henri Savall et Véronique Zardet, Maîtriser les coûts et performances cachés, édition Economica, 4^{ème} édition, Paris, 2007
- 161- Henry Fayol, Administration industrielle et générale, ENAG éditions, 1990
- 162- J.A. COLLOMB, G.MELYON, R.NOQUERA, Comptabilité financière et de gestion, édition ESKA, Paris, 1999
- 163- J.Margerin, Base de la comptabilité analytique, édition Sedifor, Grenoble, 1991
- 164- Jacques ORSONI, Comptabilité analytique, édition Vuibert, Paris, 1987
- 165- Jean Benassy, La gestion de production, Paris, Mames, 2^{ème} édition, 1990

- 166- Jean Brilmane, Les meilleures pratiques de management, 3^{ème} édition d'organisation, Paris, France, 2001
- 167- Jean Lochard, La comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité, édition d'organisation, Paris, 1998
- 168- Jean-Claude TARONDEAU, Stratégie industrielle, 2^{ème} édition, Paris, 1998
- 169- KHOUATRA Djamel et LEXTRAIT Thierry, Comptabilité de gestion, Edition Ellipses, 1996
- 170- LAZARY, La comptabilité analytique, Imprimerie Es-Salem, Cherraga, Algérie, 2001
- 171- Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, France, 2003
- 172- M.GERVAIS, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Edition Economica, 8^{ème} édition, Paris, 2005
- 173- Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, édition Economica, 5^{ème} édition, Paris, 2007
- 174- Michel Lozato et Marie Helène Vionnet, Comptabilité et gestion des organisations, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, France, 2005
- 175- Mohamed said Belacel, La gestion des stocks, Edition Gestion, Alger, 1994
- 176- O. JOKUNG-NGUENA et les autres, Introduction au management de la valeur, édition Dunod, 2001
- 177- Oliver Bruel et les autres, Management industriel et logistique, 4^{ème} édition, Paris, Economica
- 178- Olivier Bruel, Politique d'achat et gestion des approvisionnements, Edition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2005
- 179- P. Fournier et J.P.Menard, Gestion d'approvisionnement et des stocks, 2^{ème} édition, Canada : Gaétan Morin, 2004
- 180- Patrick Boisselier, Contrôle de gestion, Librairie Vuibert, Paris, 1999
- 181- Pierre ZERMATI et Fabrice MOCELLIN, Pratique de la gestion des stocks, Edition Dunod, 7^{ème} édition, Paris, 2005
- 182- Régis Bourbonnais et Philippe Vallin, Comment optimisez les approvisionnements, Edition Economica, Paris, 1995
- 183- Robert Paturel, La comptabilité analytique : Système d'information pour le diagnostic et la prise de décision, Eyrolles management, Paris, 1987
- 184- Roger Perrotin, Le marketing achats, 3^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 1999
- 185- Stratégor, Politique générale de l'entreprise: stratégie, structure, décision, identité. Dirigé par Jean-Pierre Détrie (groupe HEC de Jouy-en-Josas), 3^{ème} édition, Editions Dunod, , Paris, 2000
- 186- T.Charles Horngren , Comptabilité analytique de gestion, Traduit par Anacleto J.Fernandez, , Les éditions HRW It, Montréal, Québec, Canada, 1987
- 187- Toufik Saada, Alain Burlaud et Claude Simon, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, 3^{ème} édition, Paris, 2008
- 188- Vincent Giard, Gestion de la production et des flux, Edition Economica, 3^{ème} édition, Paris, 2000
- 189- Y.PESQUEUX et B.MARTORY, La nouvelle comptabilité des coûts, PUF, France, 1995
- 190- Yves de Rongé, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000
- 191- Yves Dupuy et Denis Travaillé, Les bases de la comptabilité analytique de gestion, édition Economica, Paris, France, 2003
- 192- AATRI Mohamed, La comptabilité analytique, Edition ENAL, Alger

2- Revues et périodiques :

- 193- Ahmed Slaimi, La gestion par la qualité, publication universitaires de Annaba, revue perspective N°3 décembre 1997
- 194- H. BOUQUIN, un aspect oublié de la méthode des sections : Les enjeux d'une normalisation de la comptabilité de gestion, Revue Française de comptabilité, N°271, Octobre 1995
- 195- Mohamed KACI et Yacine SASSI, Rapport sur l'industrie laitière et des corps gras, Recueil des fiches sous sectorielles, EDPME, édition 2007
- 196- R. Kaplan et R. Cooper, Mesurez mieux vos prix de revient, The Harvard Business Review, N°62, Automne, 1991

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	تصنيف التكاليف حسب طبيعتها في النظام المحاسبي المالي وفي المخطط المحاسبي الوطني	1-1
136	توزيع المستخدمين بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia"	1-3
136	تطور إنتاج مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب نوع المنتج خلال الفترة (2009-2011)	2-3
138	تطور رقم أعمال مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" خلال الفترة (2001-2011)	3-3
139	رقم أعمال مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب كل منتج خلال الفترة (2009-2011)	4-3
140	المجاميع الرئيسية لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009-2011)	5-3
140	بعض البيانات المالية لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009-2011)	6-3
157	نسبة مشتريات المواد واللوازم إلى مجموع مشتريات مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)	7-3
158	نسبة تكلفة استهلاك المواد واللوازم إلى مجموع تكاليف مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)	8-3
160	تصنيف المواد الأولية المستهلكة في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب طريقة ABC وطريقة 20/80 لسنة 2009	9-3
161	تصنيف المواد الأولية المستهلكة في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب طريقة ABC وطريقة 20/80 لسنة 2010	10-3
162	تصنيف المواد الأولية المستهلكة في مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" حسب طريقة ABC وطريقة 20/80 لسنة 2011	11-3
163	تطور مشتريات غيرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009-2011)	12-3
164	المشتريات والمخزونات الأولية من مادة غيرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)	13-3
167-166	مصاريف شراء مادة غيرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)	14-3
170 - 169	مصاريف تخزين مادة غيرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)	15-3
171	مصاريف تمويل وتكلفة شراء مادة غيرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)	16-3

172	نسبة مصاريف الشراء والتخزين إلى إجمالي مصاريف التموين لمادة غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" للفترة (2009 - 2011)	17-3
172	حركة الدخول والخروج الشهري لغبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لسنة 2009	18-3
173	متوسط مخزون غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لكل فترة من سنة 2009 وتحديد معدل مصاريف التخزين	19-3
176	حركة الدخول والخروج الشهري لغبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لسنة 2010	20-3
177	متوسط مخزون غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لكل فترة من سنة 2010 وتحديد معدل مصاريف التخزين	21-3
179	حركة الدخول والخروج الشهري لغبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لسنة 2011	22-3
180	متوسط مخزون غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" لكل فترة من سنة 2011 وتحديد معدل مصاريف التخزين	23-3
182	أثر استخدام نموذج ولسن في تسيير مخزون غبرة الحليب 26 % بمؤسسة "Tchin- Lait/Candia" للفترة (2009-2011)	24-3

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الجدول
10	العلاقة بين التكلفة، الأصل، المصروف والخسارة	1-1
41	منحنى الخبرة	2-1
49	العلاقة بين الجودة والتكلفة	3-1
50	تحسين الجودة في المؤسسة	4-1
53	دوافع التخريج	5-1
75	العلاقة بين تكاليف الشراء والكمية المشتراة	1-2
75	العلاقة بين تكاليف الشراء وعدد الطلبيات	2-2
77	العلاقة بين تكلفة الاحتفاظ بالمخزون والكمية المشتراة	3-2
77	العلاقة بين تكلفة الاحتفاظ بالمخزون وعدد الطلبيات	4-2
105	المستويات المختلفة للمخزون	5-2
106	تحركات المخزون بوتيرة منتظمة	6-2
107	تحركات المخزون بوتيرة غير منتظمة	7-2
112	تمثيل لنسب فئات A B C	8-2
119	تحديد الكمية الاقتصادية ببيانيا	9-2
137	أعمدة توضح تطور رقم أعمال المؤسسة خلال الفترة (2001-2011)	1-3
139	أعمدة توضح تطور إنتاج المؤسسة حسب نوع المنتج خلال الفترة (2009-2011)	2-3
142	الهيكل التنظيمي لمؤسسة "Tchin-lait/Candia"	3-3
146	مكانة وظيفة التمويل والتنظيم الإداري لها بمؤسسة "Tchin-lait/Candia"	4-3
175	تحديد الكمية الاقتصادية من مادة غبرة الحليب 26% لسنة 2009 ببيانيا	5-3
178	تحديد الكمية الاقتصادية من مادة غبرة الحليب 26% لسنة 2010 ببيانيا	6-3
181	تحديد الكمية الاقتصادية من مادة غبرة الحليب 26% لسنة 2011 ببيانيا	7-3

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الإهداء	
شكر وتقدير	
الفهرس	
المقدمة.....	أ - ث
الفصل الأول: تكاليف المؤسسة الاقتصادية وآليات تخفيضها	6 - 59
تمهيد.....	7
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف.....	8
المطلب الأول: مفهوم التكاليف وسعر التكلفة.....	8
أولاً: تعريف التكلفة.....	8
ثانياً: التمييز بين التكلفة وبعض المصطلحات القريبة.....	9
ثالثاً: سعر التكلفة.....	11
المطلب الثاني: عناصر التكاليف وخصائصها.....	12
أولاً: عناصر التكاليف.....	12
ثانياً: خصائص التكاليف.....	13
المطلب الثالث: تصنيف التكاليف.....	14
أولاً: تصنيف التكاليف حسب طبيعتها.....	14
ثانياً: تصنيف التكاليف حسب الوظائف.....	15
ثالثاً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج.....	16
رابعاً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمستوى النشاط.....	17
خامساً: تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن.....	19
المطلب الرابع: محاسبة التكاليف.....	19
أولاً: تعريف محاسبة التكاليف.....	20
ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف.....	20
ثالثاً: وظائف محاسبة التكاليف.....	23
المطلب الخامس: طرق حساب التكاليف.....	25
أولاً: طريقة التكاليف الكلية.....	25
ثانياً: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.....	26
ثالثاً: طريقة التكاليف المتغيرة.....	27

28	رابعاً: طريقة التكاليف المعيارية.....
30	خامساً: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة.....
33	المبحث الثاني: بعض آليات تخفيض التكاليف.....
33	المطلب الأول: ماهية تخفيض التكاليف.....
33	أولاً: مفهوم تخفيض التكاليف.....
36	ثانياً: أهمية تخفيض التكاليف.....
37	ثالثاً: العوامل المؤثرة في تخفيض التكاليف.....
41	المطلب الثاني: أثر الخبرة كآلية لتخفيض التكاليف.....
41	أولاً: مفهوم أثر الخبرة.....
41	ثانياً: العوامل المؤدية إلى أثر الخبرة.....
44	ثالثاً: سلبيات أثر الخبرة.....
45	المطلب الثالث: تحسين الجودة كآلية لتخفيض التكاليف.....
45	أولاً: مفهوم الجودة.....
47	ثانياً: تكلفة الجودة.....
48	ثالثاً: علاقة الجودة بالتكاليف.....
50	المطلب الرابع: التخريج كآلية لتخفيض التكاليف.....
50	أولاً: مفهوم التخريج.....
52	ثانياً: دوافع التخريج.....
53	ثالثاً: فوائد وأخطار التخريج.....
54	المطلب الخامس: التحكم في وظائف المؤسسة كآلية لتخفيض التكاليف.....
54	أولاً: التحكم في وظيفة التمويل.....
54	ثانياً: التحكم في وظيفة الإنتاج.....
56	ثالثاً: التحكم في وظيفة التسويق.....
59	خلاصة الفصل الأول.....
126 - 60	الفصل الثاني: التحكم في وظيفة التمويل لتخفيض تكاليف المؤسسة.....
61	تمهيد.....
62	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول وظيفة التمويل.....
62	المطلب الأول: ماهية التمويل.....
62	أولاً: تعريف التمويل وأهدافه.....
63	ثانياً: مكانة وظيفة التمويل في المؤسسة.....
64	ثالثاً: تنظيم التمويل في المؤسسة.....

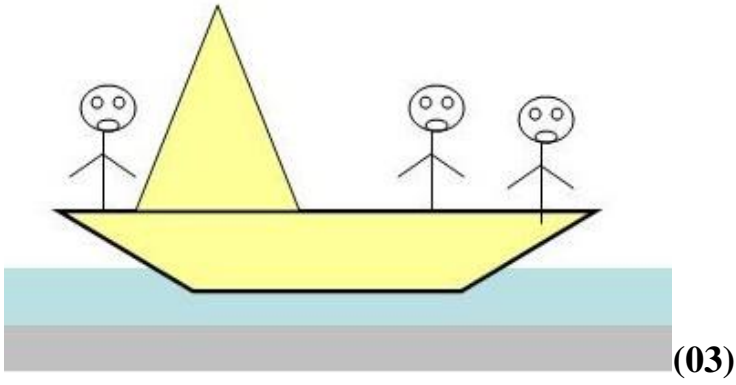
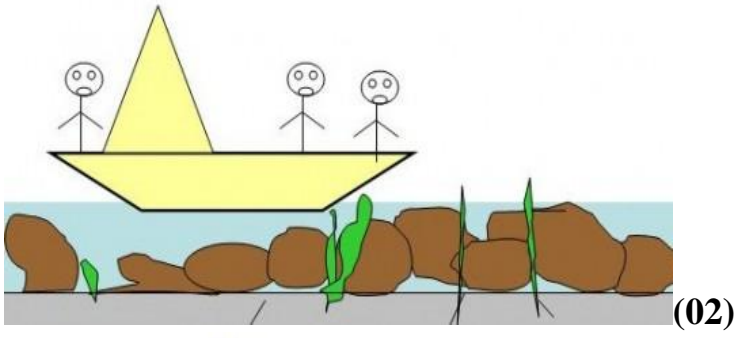
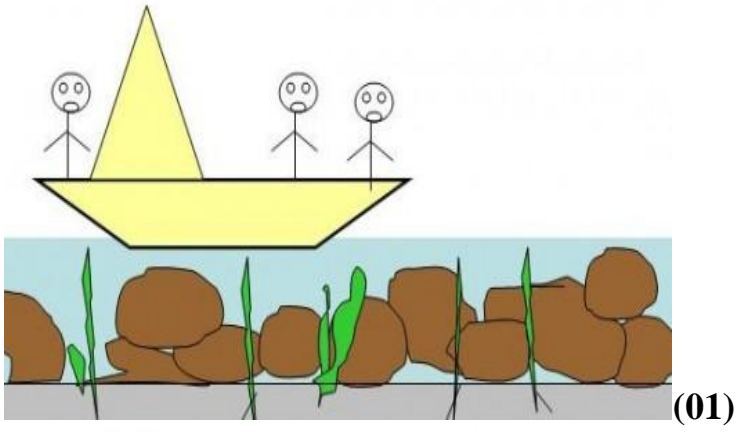
65	المطلب الثاني: وظيفة الشراء باعتبارها عنصرا أساسيا في التموين
65	أولاً: تعريف وظيفة الشراء
66	ثانياً: أهمية وظيفة الشراء
68	ثالثاً: أهداف وظيفة الشراء
70	المطلب الثالث: وظيفة التخزين كعنصر أساسي في التموين
70	أولاً: تعريف المخزون، منافعه وعيوبه
72	ثانياً: تعريف وظيفة التخزين وأهدافها
73	ثالثاً: أهمية وظيفة التخزين
74	المطلب الرابع: التكاليف المرتبطة بالتموين
75	أولاً: تكاليف الشراء
76	ثانياً: تكاليف التخزين
78	المبحث الثاني: عملية التحكم في وظيفة الشراء لتخفيض التكاليف
79	المطلب الأول: الأصول العلمية للشراء
79	أولاً: الشراء بالجودة المناسبة
80	ثانياً: الشراء بالكمية المناسبة
82	ثالثاً: الشراء بالسعر المناسب
85	رابعاً: الشراء في الوقت المناسب
86	خامساً: الشراء من المصدر المناسب
88	المطلب الثاني: سياسات الشراء
88	أولاً: سياسة مركزية أو لا مركزية الشراء
89	ثانياً: سياسة الشراء حسب الحاجة
90	ثالثاً: سياسة الشراء للتخزين
91	رابعاً: سياسة الشراء للمضاربة
91	خامساً: سياسة الشراء أو الصنع
92	المطلب الثالث: إجراءات الشراء
93	أولاً: تحديد الحاجة وتوصيفها
94	ثانياً: اختيار الموردين وإصدار أمر التوريد
95	ثالثاً: متابعة أمر التوريد
96	رابعاً: الاستلام والفحص
97	خامساً: مراجعة الفواتير وحفظ المستندات
98	المبحث الثالث: عملية التحكم في وظيفة التخزين لتخفيض التكاليف

98.....	المطلب الأول: نطاق وظيفة التخزين ومقومات نجاح أدائها.
98.....	أولاً: نطاق وظيفة التخزين.
100.....	ثانياً: مقومات نجاح أداء وظيفة التخزين.
101.....	المطلب الثاني: تحديد مستويات المخزون.
101	أولاً: الحد الأدنى.
103	ثانياً: نقطة إعادة الطلب.
104.....	ثالثاً: الحد الأعلى للمخزون.
105	رابعاً: تحديد متوسط المخزون.
108	المطلب الثالث: تصنيف المخزونات.
109.....	أولاً: التصنيف حسب طبيعة المخزون.
109.....	ثانياً: التصنيف حسب الغرض من المخزون.
110.....	ثالثاً: التصنيف حسب سرعة الدوران.
110.....	رابعاً: التصنيف حسب طبيعة الطلب.
110	خامساً: التصنيف حسب التكلفة.
113.....	المطلب الرابع: تقييم وجد المخزونات.
113.....	أولاً: تقييم المخزونات.
114	ثانياً: جرد المخزونات.
116	المطلب الخامس: بعض نماذج تسيير المخزون.
116.....	أولاً: نموذج Wilson "الكمية الاقتصادية للطلب".
120	ثانياً: نموذج التخزين الصفري (JIT).
126	خلاصة الفصل الثاني.
184 – 127.....	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تصنيع وتوزيع الحليب "Tchin-Lait/Candia".
128.....	تمهيد.
129.....	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة.
129.....	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة "Tchin-Lait/Candia".
129	أولاً: بيانات عامة.
132.....	ثانياً: بيانات تقنية.
135.....	ثالثاً: بيانات اقتصادية.
140.....	رابعاً: بيانات مالية.
141.....	خامساً: آفاق مستقبلية.
141.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia".

141	أولاً: شكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
142	ثانياً: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
143	المطلب الثاني: مهام مديريات ومصالح مؤسسة "Tchin-Lait/Candia".....
145	المبحث الثاني: وظيفة التموين بمؤسسة Tchín-Lait / Candia.....
145	المطلب الأول: مكانة ومهام وظيفة التموين بالمؤسسة.....
145	أولاً: مكانة وظيفة التموين بالمؤسسة.....
146	ثانياً: مهام وظيفة التموين بالمؤسسة.....
147	المطلب الثاني: تنظيم وظيفة التموين بالمؤسسة.....
147	أولاً: تنظيم وظيفة الشراء بالمؤسسة.....
149	ثانياً : تنظيم وظيفة تسيير المخزونات بالمؤسسة.....
150	المطلب الثالث: إجراءات التموين بالمؤسسة.....
150	أولاً: تحديد الحاجة والتعبير عنها.....
151	ثانياً: اختيار الموردين.....
152	ثالثاً: إصدار أمر التوريد.....
153	رابعاً: متابعة تنفيذ الطلبية.....
153	خامساً: الفحص والاستلام.....
154	سادساً: التخزين.....
156	سابعاً: مراجعة الفواتير وتسديد المورد.....
156	ثامناً: حفظ وتوثيق المستندات.....
157	المبحث الثالث: مساهمة في تخفيض تكاليف مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" من خلال التحكم في التموين ..
157	المطلب الأول: أهمية المواد الأولية واللوازم بالمؤسسة.....
157	أولاً: أهمية المواد واللوازم بالنسبة لمشتريات المؤسسة.....
158	ثانياً: أهمية المواد واللوازم بالنسبة لاستهلاكات المؤسسة.....
159	ثالثاً: تصنيف المواد واللوازم المستهلكة بالمؤسسة.....
163	رابعاً: تطور مشتريات غبرة الحليب 26 % بالمؤسسة.....
165	المطلب الثاني: تطور مصاريف التموين بالمؤسسة.....
165	أولاً: مصاريف شراء غبرة الحليب 26 %.....
168	ثانياً: مصاريف تخزين غبرة الحليب 26 %.....
172	المطلب الثالث: دراسة تحليلية لواقع التموين بالمؤسسة.....
172	أولاً: دراسة تحليلية للتموين بغبرة الحليب 26 % لسنة 2009.....
176	ثانياً: دراسة تحليلية للتموين بغبرة الحليب 26 % لسنة 2010.....

179	ثالثاً: دراسة تحليلية للتموين بغبرة الحليب 26 % لسنة 2011
184 -183	خلاصة الفصل الثالث
189 -185	الخاتمة
200 -190	قائمة المراجع
204 -201	قائمة الجداول والأشكال
211 -205	قائمة المحتويات
212	الملاحق

اطلا حَف



الملحق رقم(02): خريطة ولاية بجاية/المنطقة الصناعية بير السلام



Tchin-Lait/Candia

المنطقة الصناعية (بير السلام) بجاية

سوق الإثنين - بجاية

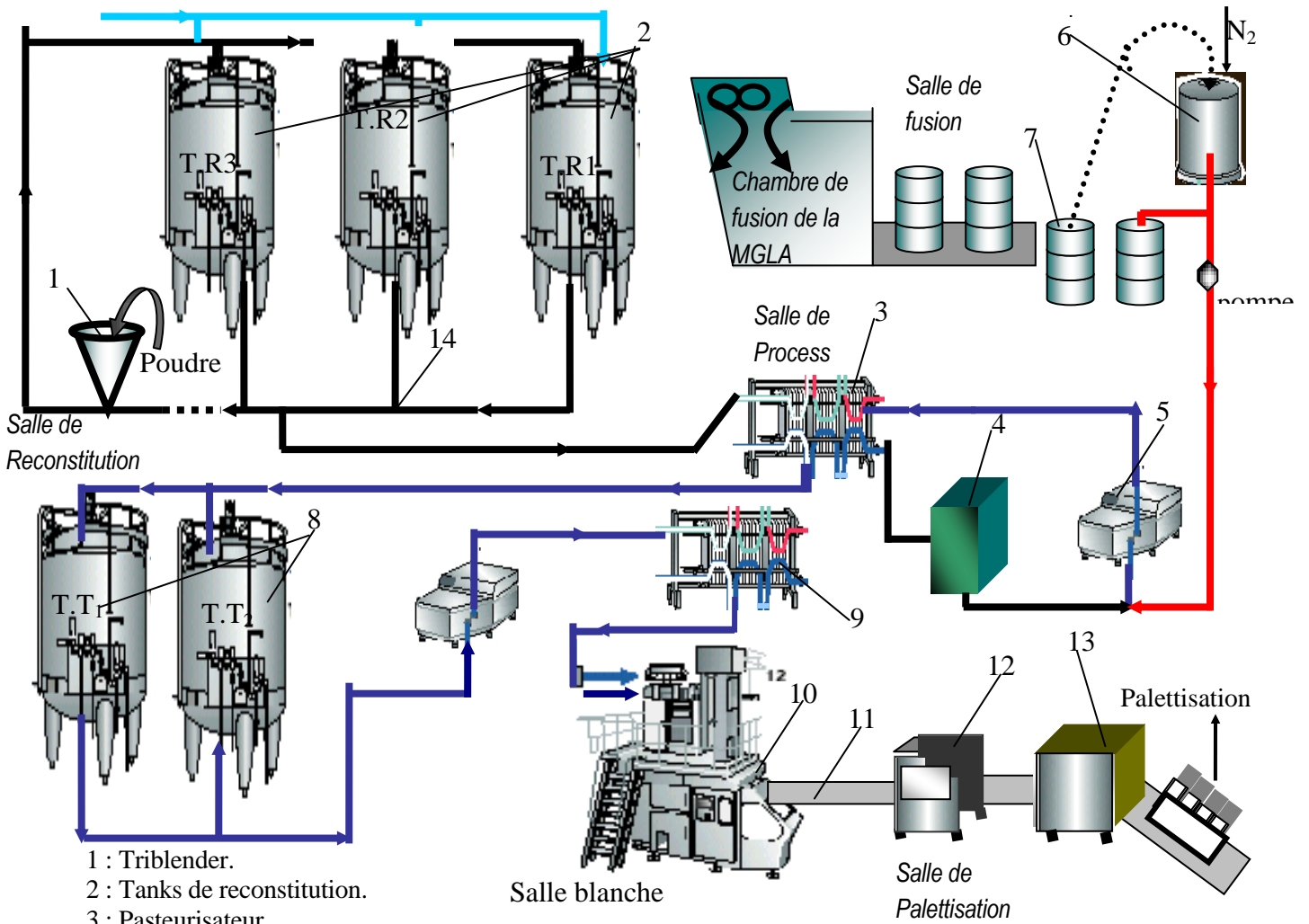
الملحق رقم(03): مبنى الإدارة العامة بمؤسسة "Tchin-Lait/ Candia"



الملحق رقم(04): نسبة مشتريات الحليب الجاف إلى مشتريات غبرة الحليب بمؤسسة "Tchin-Lait/ Candia" للفترة (2009 - 2011)، الوحدة: (مليون د.ج)

المشتريات	2009	%	2010	%	2011	%
غبرة الحليب	1 565	93%	2 955	83%	3 996	81%
الحليب الجاف	109	7%	606	17%	939	19%
المجموع	1 674	100%	3 561	100%	4 935	100%

الملحق رقم(05): مخطط مسار إنتاج الحليب المعقم (UHT) Schéma du processus de production du lait



- 1 : Triblender.
- 2 : Tanks de reconstitution.
- 3 : Pasteurisateur.
- 4 : Dégazeur.
- 5 : Homogénéisateur.
- 6 : Cuve de stockage de la MGLA.
- 7 : Fûts Huile de beurre.
- 8 : Tanks Tampons.
- 9 : Stérilisateur.
- 10 : Conditionneuse Tetra BrikAseptic (TBA.).
- 11 : Convoyeur.
- 12 : Machine pose bouchons Tetra Cap Applicator (TCA.).
- 13 : Cartonneuse Tetra Cardboard Packer

Gamme de produits "Tchin-Lait/Candia"
Demi écrémé 1L TBA
Demi écrémé 1 L CBB
Demi écrémé 1 Speed
Entier TBA
Entier CBB
Entier Speed
Silhouette TBA
Silhouette CBB
Silhouette Speed
Viva TBA
Viva CBB
Viva Speed
Choco 1L
Choco 200 ml
Boisson orange 1 L
Boisson orange 200 ml
Boisson cocktail 1L
Boisson cocktail 200 ml
Lait jus orange ananas
Lait jus pêche abricot
Citronnade



الملحق رقم(07): عدد موزعي منتجات مؤسسة "Tchin-Lait" حسب الولاية

الولاية	عدد الموزعين
الجزائر	4
الوادي	3
ورقلة	3
باتنة	2
تبسة	2
تيزي وزو	2
سطيف	2
عنابة	2
وهران	2
الأغواط	1
الجلفة	1
بجاية	1
بسكرة	1
بشار	1
تلمسان	1
سيدي بلعباس	1
غرداية	1
قسنطينة	1
المجموع	31

GRILLE D'EVALUATION شبكة التقييم

a) Capacités professionnelles (13 points)

- Réputation au plan technique et commercial (note sur 3)
- Constance de la qualité, (note sur 3)
- Ancienneté et qualité de la relation (note sur 3)
- Assistance technique avant la vente ou prestation (note sur 1)
- Existence de représentant du tiers proche du client (note sur 1)
- Contact facile (note sur 1)
- Rapidité et réponse à une demande de visite, tarif, offre (note sur 1)

b) Qualité des prestations (13 points)

- Prix (note sur 3)
- Délais et conditions de paiement, (note sur 3)
- Ponctualité des livraisons, (note sur 2,5)
- Conformité des livraisons, (note sur 2,5)
- Rapidité et réponse à une doléance, (note sur 1)
- Compétence technique et commerciale, (note sur 1)

c) SAV (04 points)

- Aide à la mise au point de l'outil de production, (note sur 1)
- Disposition à collaborer à l'élaboration de produits nouveaux, (note sur 1)
- Formation du personnel, (note sur 1)
- Essais, (note sur 0,5)
- Suivi des produits en utilisation (note sur 0,5)

2. Classification

En fonction des notes obtenues, les tiers sont classés en 3 catégories :

- A. **EXCELLENT** (Nombre de points supérieur à 22)
- B. **BON** (Nombre de points compris entre 12 et 22)
- C. **PASSABLE** (Nombre de points inférieur à 12)

1. La grille d'analyse des tâches

Le processus de paiement des factures fournisseurs comporte 10 opérations :

- Réception au service courrier,
- Enregistrement des factures reçues ;
- Rapprochement facture/bons de commande ;
- Rapprochement factures/bons de réception ;
- Vérification de la facture ;
- Ordonnancement et signature
- Etablissement du chèque, signature;

<u>Tâches</u>	<u>BOG</u> <u>A</u>	<u>Achats</u> <u>B</u>	<u>TRESORIER</u> <u>C</u>	<u>Resp.</u> <u>FINANCES</u> <u>D</u>	<u>Ordonnateur</u> <u>E</u>	<u>Signataire</u> <u>Autorisé</u> <u>F</u>	<u>Comptable</u> <u>G</u>
1- Réception facture	*	*					
2- Enregistrement	*						
3- Rappro Fact / BC		*					
4- Rappro Fact / BR		*					
5- Vérification Facture		*					
6- Etablissement bon de paiement		*					
7- Signature par l'Ordonnateur					*		
8- Etablissement chèque			*				
9- Signature du chèque				*		*	
10- Comptabilisation							*

الملحق رقم (11): طبيعة الشراء وأصناف المشتريات بمؤسسة "Tchin-Lait/ Candia"

<i>Types Achats (articles)</i>		
	<i>Achats Locaux</i>	<i>Importations</i>
1	BARQUETTE UHT TBA 1L	EMB1/2 ECREME TP 1L
2	BARQUETTE COMBI BLOC 1LT	EMB1/2 ECREME CBB 1L
3	BARQUETTE COMBI BLOC 500 ML	EMB VIVA CBB 1L
4	BARQUETTE 20 CL	EMB VIVA TBA 1L
5	INTERCALAIRES	EMB SILHOUETE TBA 1L
6	FILM RETRACTABLE 500/60Á	EMB SILHOUETTE CBB 1L
7	FILM RETRACTABLE 375/45Á	EMB1/2 ECREM CBB 500ML
8	FILM ETIRABLE	EMBALLAGE ENTIER TBA 1L
9	GAINE PLASTIQUE	EMBALLAGE ENTIER COMBI BLOC 1L
10	COLLE BOUCHON RECAP TCA 250.00	COLLE BOUCHON RECAP TCA 250.00
11	COLLE BARQUETTE TCP 258.50	COLLE BARQUETTE TCP 258.50
12	COLLE EUROMELT BOUCHON CBB 510	COLLE EUROMELT BOUCHON CBB 510
13	COLLE TSA PAILLE	EMBALLAGE CHOCO TBA 1L
14	PALETTE EN BOIS 120/80	EMBALLAGE CHOCO COMBI BLOC 1L
15	FILM MANUEL (ETIRABLE)	EMBALLAGE ORANGE/ANANAS TBA 1L
16	RUBAN ISOLANT 90459-3153	EMBALLAGE PECHE/ABRICOT TBA 1L
17	RUBAN ADESIF	EMBALLAGE ORANGE/ANANAS 20 CL
18	COLLE NATIONAL 134-135 B	EMBALLAGE PECHE ABRICOT 20 CL
19	SEPARATEUR 900.00	EMBALLAGE ORANGE 20 CL
20	NETTOYANT A CHAUD 967.00	EMBALLAGE CHOCO 200 ML
21	SOLVANT 401.10	EMBALLAGE COCKTAIL 20CL
22	Nettoyant à Chaud 401.10	EMBALLAGE ORANGE CBB 1L
23	BARQUETTE 1L A3 SPEED	EMBALLAGE COCKTAIL CBB 1L
24	SUCRE	BOUCHON COMBI SWIFT
25	CITRATE DE SODIUM	LS STRIP(8856-951-01)
26	SEL DE TABLE	TAB STRIP (8729-728-01)
27	ACIDE ASCORBIQUE	PATCH(PEP STRIP (8865-967-01)
28	DESINFECTANT ASEP 150	BOUCHON RECAP TBA
29	MEDACAP	PAILLE
30	FATSOLVE	EMB F/FRAISE 1L BANAWI
31	DIVODES	Emballage l'ben 1L PERFORE
32	DIVOSAN	EMB BANNANE 1/2 L PERFORE
33	DELTAFOAM	EMB F/FRAISE 1/2L PERFORE
34	ACIFOAM	EMB PECHE 1/2L PERFORE
35	MEDASOL	EMB BANANE 1L PERFORE
36	FILLERCLEAN VK 12	EMB PECHE 1L PERFORE
37	MULTICLEAN VK7	BOUCHON VARIOPAK
38	ECONOSOL MOUSSANT	BOUCHON DOUBLE SECURITE
39	ECONOQUAT ACIDE	EMB LBEN 1/2L S/BOUCHON
40	SEL INDUSTRIEL	EMB BANANE 1/2 LS/BOUCHON
41	MEDPHOS CH25	EMB FRAISE 1/2L S/BOUCHON
42	MEDAREDUCT	EMB PECHE 1/2 LS/BOUCHON
43	MEDAHYBIT	EMB RAIB1/2 L

44	<i>WHITE SPIRIT</i>	<i>EMB CREME FRAICHE 25CL</i>
45	<i>OXY-ANIOS 5</i>	<i>EMB CREME FRAICHE 20CL</i>
46	<i>ACID NEP</i>	<i>CAISSE AMERICAINE 1/FRAIS 1L</i>
47	<i>HUILE COPRAH</i>	<i>CAISSE AMERICAINEP/FRAIS 1/2L</i>
48	<i>DEPTAL MDS</i>	<i>CAISSE MANUELLE P/FRAIS 1L</i>
49	<i>P3 TOPAX 12</i>	<i>RUBAN ADHESIF POIGNET</i>
50	<i>ADC488</i>	<i>POIGNET 1/2 ECREME</i>
51	<i>DEPTIL</i>	<i>POIGNE SILHOUETTE</i>
52	<i>DEPTAL HDS</i>	<i>POGNET ENTIER</i>
53	<i>PHOSPHACID</i>	<i>POIGNET LAITET JUS</i>
54	<i>DIVERSPRAY VC13</i>	<i>EMBALLAGES FRUIT DES BOIS 1L</i>
55	<i>PASCAL VA5</i>	<i>EMBALLAGE FRAISE 20 CL</i>
56		<i>EMBALLAGE FRUITS DE BOIS 20 CL</i>
57		<i>RUBAN ADHESIF 5000</i>
58		<i>RUBAN ADHESIF 6000</i>
59	<i>COLLE BOUCHON SLIM CAP 250.85</i>	<i>COLLE BOUCHON SLIM CAP 250.85</i>
60		<i>PUL TAB A3 SPEED(8729-725-01)</i>
61		<i>BOUCHON SLIM CAP (8944-001-33</i>
62		<i>EMBALLAGE CITRONNADE 1L CBB</i>
63		<i>COLLE PAILLE A3 SPEED 256.05</i>
64		<i>IS STRIP (8865-963-01)</i>
65		<i>IS PATCH A3 SPEED</i>
66		<i>EMBALLAGE 1/2 ECREME 1L VERT</i>
67		<i>EMBALLAGE 1/2 ECREME 1L JAUNE</i>
68		<i>EMBALLAGE 1/2 ECREME 1L ROUGE</i>
69		<i>EMBALLAGE1/2 ECREME BLEU FONCE</i>
70		<i>EMBALLAGE1/2 ECREME BLEU CLAIR</i>
71	<i>POUDRE DE LAIT 0%</i>	<i>POUDRE DE LAIT 0%</i>
72		<i>POUDRE DE LAIT 15%</i>
73	<i>POUDRE DE LAIT 26%</i>	<i>POUDRE DE LAIT 26%</i>
74		<i>POUDRE DE LAIT 0% HS</i>
75		<i>MGLA</i>
76		<i>POUDRE CACAO</i>
77		<i>AMIDON</i>
78		<i>AVICEL PLUS STABILISANT</i>
79		<i>CMC BSM 10</i>
80	<i>ACIDE CITRIQUE</i>	<i>ACIDE CITRIQUE</i>
81		<i>AROME VANILLE</i>
82		<i>CONCENTRE JUS ORANGE/ANANAS</i>
83		<i>CONCENTRE JUS PECHE/ABRICOT</i>
84		<i>BASE ORANGE</i>
85		<i>BASE COCKTAIL</i>
86		<i>POLYVITAMINE FR 902/1</i>
87		<i>PREMIX VITAMINE FR 870-MOD3</i>
88		<i>VITAMINE D3</i>
89		<i>VITAMINE C</i>
90		<i>PREMIX VITAMINE MOD IV</i>

91		<i>VISCOGUM</i>
92		<i>PICTINE XLB</i>
93	<i>POUDRE DE LAIT 28%</i>	<i>POUDRE DE LAIT 28%</i>
94		<i>POUDRE DE LAIT 14,5%</i>
95		<i>MELANGE FR32822 (92-1906)</i>
96		<i>CONPOUND RCM 200</i>
97		<i>BASE BOISSON CITRON</i>
98		<i>CONPOUND CM 030</i>
99	<i>ACIDE NITRIQUE</i>	<i>ACIDE NITRIQUE</i>
100		<i>SOUDE CAUSTIQUE</i>
101		<i>PEROXYDE 35% TBA</i>
102	<i>PEROXYDE A 35% COMBI BLOC</i>	<i>PEROXYDE A 35% COMBI BLOC</i>
103		<i>PEROXYDE 35% OXYPURE</i>

الملحق رقم(12): سعر التكلفة المعياري لمنتوج (Demi écrémé CBB 1L)

بمؤسسة "Tchin-Lait/ Candia" لسنة 2012

Désignation	Norme	U	CUMP (Da/Kg)	Cout par litre
POUDRE DE LAIT 0%	0.050	Kg	277.84	13.892
POUDRE DE LAIT 26%	0.062	Kg	358.96	22.136
EMBI/2 ECREME CBB 1L	1.000	U	8.40	8.400
BOUCHON Combi swift	1.000	U	1.91	1.910
Colle EUROMELT BOUCHON CBB	0.000	Kg	930.00	0.073
BARQUETTE CBB	0.083	U	12.65	1.054
PEROXYDE 35% OXYPURE	0.001	Kg	68.34	0.082
COLLE BARQUETTE TCP	0.000	Kg	860.05	0.028
FILM RETRACTABLE 500/60Á	0.002	Kg	157.81	0.379
INTERCALAIRES	0.008	U	21.36	0.178
FILM ETIRABLE	0.001	Kg	170.55	0.085
MP & AUTRES MAT INCORPORABLES				48.22
AUTRES CHARGES VARIABLES DE PRODUCTION				2.25
Produits chimiques et pieces de rechange				0.46
Eau,electricite et gaz				0.43
Autres fournitures				1.17
Transport intermagasins				0.12
commissions swifts				0.07
Charges fixes de production				4.51
Couts de production				54.98
Charges variables de distribution				2.48
Transport sur ventes				0.90
TAP				0.88
Redevances				0.70
Charges fixes de distribution				1.44
Couts de distribution				3.92
Couts de revient				58.89
Charges administration				2.00
Couts de revient complet				60.89

**الملحق رقم(13): سعر التكلفة المعياري لمنتوج (Entier Speed 1L)
بمؤسسة "Tchin-Lait/ Candia" لسنة 2012**

<i>Désignation</i>	<i>Norme</i>	<i>U</i>	<i>CUMP (Da/Kg)</i>	<i>Cout par litre</i>
<i>POUDRE DE LAIT 0%</i>	<i>0.011</i>	<i>Kg</i>	<i>277.84</i>	<i>3.010</i>
<i>POUDRE DE LAIT 26%</i>	<i>0.112</i>	<i>Kg</i>	<i>358.96</i>	<i>40.084</i>
<i>EMBI/2 ECREME TBA 1L</i>	<i>1.000</i>	<i>U</i>	<i>9.21</i>	<i>9.210</i>
<i>PEROXYDE 35% TBA</i>	<i>0.001</i>	<i>Kg</i>	<i>115.41</i>	<i>0.069</i>
<i>LS STRIP(8856-951-01)</i>	<i>0.000</i>	<i>Kg</i>	<i>20.06</i>	<i>0.003</i>
<i>TAB STRIP (8729-728-01)</i>	<i>0.015</i>	<i>M</i>	<i>0.11</i>	<i>0.002</i>
<i>PATCH(PEP STRIP (8865-967-01)</i>	<i>0.000</i>	<i>Kg</i>	<i>16.74</i>	<i>0.001</i>
<i>BOUCHON SLIM CAP A3 SPEED</i>	<i>1.000</i>	<i>U</i>	<i>0.11</i>	<i>0.110</i>
<i>COLLE SLIM CAP 250.85</i>	<i>0.000</i>	<i>Kg</i>	<i>1 528.74</i>	<i>0.121</i>
<i>BARQUETTE UHT TBA</i>	<i>0.083</i>	<i>U</i>	<i>11.38</i>	<i>0.948</i>
<i>COLLE BARQUETTE TCP</i>	<i>0.000</i>	<i>Kg</i>	<i>860.05</i>	<i>0.028</i>
<i>FILM RETRACTABLE 500/60Á</i>	<i>0.002</i>	<i>Kg</i>	<i>157.81</i>	<i>0.379</i>
<i>INTERCALAIRES</i>	<i>0.008</i>	<i>U</i>	<i>21.36</i>	<i>0.178</i>
<i>FILM ETIRABLE</i>	<i>0.001</i>	<i>Kg</i>	<i>170.55</i>	<i>0.085</i>
<i>MP & AUTRES MAT INCORPORABLES</i>				<i>54.23</i>
<i>AUTRES CHARGES VARIABLES DE PRODUCTION</i>				<i>2.25</i>
<i>Produits chimiques et pieces de rechange</i>				<i>0.46</i>
<i>Eau,electricite et gaz</i>				<i>0.43</i>
<i>Autres fournitures</i>				<i>1.17</i>
<i>Transport intermagasins</i>				<i>0.12</i>
<i>commissions swifts</i>				<i>0.07</i>
<i>Charges fixes de production</i>				<i>4.51</i>
<i>Couts de production</i>				<i>60.99</i>
<i>Charges variables de distribution</i>				<i>2.48</i>
<i>Transport sur ventes</i>				<i>0.90</i>
<i>TAP</i>				<i>0.88</i>
<i>Redevances</i>				<i>0.70</i>
<i>Charges fixes de distribution</i>				<i>1.44</i>
<i>Couts de distribution</i>				<i>3.92</i>
<i>Couts de revient</i>				<i>64.90</i>
<i>Charges administration</i>				<i>2.00</i>
<i>Couts de revient complet</i>				<i>66.90</i>

الملحق رقم (14): ميزانية مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" - الأصول - في 2009/12/31

TCHIN - LAIT
RN n°12, Bir Slam
W. BEJAIA

BILAN AU : 31 décembre 2009

N° de Cptes	ACTIF	Montant Brut	Amortissements ou	Montant Net	Totaux partiels
	INVESTISSEMENT				1 136 461 261,74
20	Frais préliminaires	33 450 566,80	15 813 641,75	17 636 925,05	
21	Valeurs incorporelles	2 717 361,25		2 717 361,25	
22	Terrains	172 326 700,00		172 326 700,00	
24	Equipements de production	1 613 419 969,80	793 067 706,25	820 352 263,55	
25	Equipements sociaux	522 443,39	245 048,03	277 395,36	
28	Investissements en cours	123 150 616,53		123 150 616,53	
	TOTAL 2	1 945 587 657,77	809 126 396,03	1 136 461 261,74	
	STOCKS				811 532 288,47
30	Marchandises	14 992 331,40		14 992 331,40	
31	Matières et fournitures	671 353 991,67	32 158 021,09	639 195 970,58	
33	Produits semi-ouvrés				
34	Produits et travaux en cours	31 948 200,21		31 948 200,21	
35	Produits finis	111 974 557,59		111 974 557,59	
36	Déchets et rebuts	-		-	
37	Stocks à l'extérieur	13 421 228,69		13 421 228,69	
	TOTAL 3	843 690 309,56	32 158 021,09	811 532 288,47	
	CREANCES				509 053 984,06
42	Créances d'investissement	44 221 131,82		44 221 131,82	
43	Crances de stocks	1 909 000,00	0,00	1 909 000,00	
44	Créances s/associés et sociétés	899 529,99	0,00	899 529,99	
45	Avances pour comptes	34 907 185,27	0,00	34 907 185,27	
46	Avances d'exploitation	2 303 046,13	0,00	2 303 046,13	
47	Créances sur clients	71 440 407,38	16 295 174,83	55 145 232,55	
48	Disponibilités	368 828 391,56	0,00	368 828 391,56	
40	Comptes débiteurs du passif	840 466,74	0,00	840 466,74	
	TOTAL 4	525 349 158,89	16 295 174,83	509 053 984,06	
88	RESULTAT DE L'EXERCICE				-
	TOTAL GENERAL	3 314 627 126,22	857 579 591,95	2 457 047 534,27	2 457 047 534,27

الملحق رقم (15): ميزانية مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" - الخصوم - في 2009/12/31

N° de Cptes	PASSIF	Montants
	FONDS PROPRES	
10-11	Fonds social ou fonds personnel	497 000 000,00
12	Primes d'apports	-
13	Réserves	202 713 386,13
14	Subventions reçues	-
16	Autres apports	-
18	Résultats en instance d'affectation	-
19	Provisions pour pertes et charges	-
	TOTAL 1	699 713 386,13
	DETTES	
52	Dettes D'investissements	302 648 536,81
53	Dettes de stocks	163 634 980,61
54	Détentions pour compte	2 704 903,60
55	Dettes envers les associés et les sociétés apparentées	71 746 065,40
56	Dettes d'exploitation	253 770 400,75
57	Avances commerciales	0,00
58	Dettes financières	275 475 979,16
50	Comptes créditeurs de l'actif	9 900,00
	TOTAL 5	1 069 990 766,33
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	687 343 381,81
	TOTAL GENERAL	2 457 047 534,27

الملحق رقم (16): جدول النتائج لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" في 2009/12/31

TCHIN - LAIT

RN n°12, Bir Slam

(W) Béajaia

TABLEAU N° 2

Exercice clos le

31 décembre 2009

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

N° cptes	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	Vente de marchandises		194 968 660,36
60	Marchandises consommées	159 501 293,15	-
80	MARGE BRUTE		35 467 367,21
80	Marge brute		35 467 367,21
71	Production vendue		4 000 806 638,30
72	Production stockée		19 718 331,86
73	Production de l'entreprise pour elle-même		-
74	Prestations fournies		-
75	Transfert de charges de production		4 087 511,46
61	Matières et fournitures consommées	2 494 499 311,85	
62	Services	212 125 880,82	
81	VALEUR AJOUTEE	-	1 353 454 656,16
81	Valeur ajoutée	-	1 353 454 656,16
77	Produits divers		5 938 327,28
78	Transfert de charges d'exploitation		89 731,25
63	Frais de personnel	145 182 458,79	
64	Impôts et taxes	78 889 262,34	
65	Frais financiers	79 694 022,44	
66	Frais divers	8 815 236,27	
68	Dotations aux amortissements et provisions	147 640 275,79	
	TOTAL	460 221 255,63	6 028 058,53
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	-	899 261 459,06
79	Produits hors exploitation		48 320 507,91
69	Charge hors exploitation	98 714 501,16	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	50 393 993,25	-
83	résultat d'exploitation	-	899 261 459,06
84	résultat hors exploitation	50 393 993,25	-
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE	-	848 867 465,81
889	IMPÔTS SUR LES BENEFICES	161 524 084,00	
88	RESULTAT DE L'EXERCICE		687 343 381,81

BILAN DE CLOTURE ARRETE AU 31/12/2010 SCF

ACTIF	Note	N Brut	N Amort./Prov.	N Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecarts d'acquisition (goodwill positif)				
Immobilisations incorporelles		26 624 952,00	23 666 460,00	2 958 492,00
				-
Immobilisations corporelles		2 156 924 081,96	918 009 266,70	1 238 914 815,26
Terrains		278 144 764,00		278 144 764,00
Batiments		521 553 641,34	113 070 602,95	408 483 038,39
Autres immobilisations corporelles		1 357 225 676,62	804 938 663,75	552 287 012,87
Immobilisations en cours		484 923 058,29		484 923 058,29
				-
Immobilisations financières		22 741 894,25		22 741 894,25
Titres mis en équivalence				-
Autres participations et créances rattachées		6 800 000,00		6 800 000,00
Autres titres immobilisés				-
Prêts et autres actifs financiers non courants		13 862 000,03		13 862 000,03
Impôts Différés Actif		2 079 894,22		2 079 894,22
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 691 213 986,50	941 675 726,70	1 749 538 259,80
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours		1 373 952 234,62	42 123 284,50	1 331 828 950,12
				-
Créances et emplois assimilés		220 716 394,46	16 295 174,83	204 421 219,63
Clients		73 001 686,53	16 295 174,83	56 706 511,70
Autres débiteurs		121 600 673,31		121 600 673,31
Impôts		26 114 034,62		26 114 034,62
Autres actifs courants				-
Disponibilités et assimilés		272 814 932,57		272 814 932,57
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		272 814 932,57		272 814 932,57
TOTAL ACTIF COURANT		1 867 483 561,65	58 418 459,33	1 809 065 102,32
TOTAL GENERAL ACTIF		4 558 697 548,15	1 000 094 186,03	3 558 603 362,12

BILAN DE CLOTURE ARRETE AU 31/12/2010 SCF

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		497 000 000,00	497 000 000,00
Primes et réserves /(Réserves consolidées (1))		237 080 555,22	202 713 386,13
Ecarts d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		682 135 039,62	677 612 771,79
Autres capitaux propres – Report à nouveau (AJUST SCF)	-	13 020 034,52	- 18 867 130,90
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 403 195 560,32	1 358 459 027,02
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		481 361 380,76	188 560 499,27
Impôts (DIFFERE & PROVISIONNES)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II		481 361 380,76	188 560 499,27
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		366 709 339,58	323 042 598,85
Impôts		25 753 458,51	153 720 553,00
Autres dettes		711 250 933,56	82 583 406,56
Trésorerie Passif		570 332 689,39	330 344 584,58
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 674 046 421,04	889 691 142,99
TOTAL GENERAL PASSIF		3 558 603 362,12	2 436 710 669,28

الملحق رقم (19): جدول النتائج لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" في 2010/12/31

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS ARRETE AU 31/12/2010

N° comptes	DESIGNATION DES COMPTES	N	N-1
70	Ventes et produits annexes	6 314 205 986,65	4 195 775 298,66
72	Variation stocks produits finis et en cours	127 597 129,98	19 718 331,86
73	Production immobilisée		
74	subvention d'exploitation		
I-	PRODUCTION DE L'EXERCICE	6 441 803 116,63	4 215 493 630,52
60	Achats consommés	4 610 422 612,14	2 651 779 731,16
61-62	Services extérieurs et autres consommations	332 006 315,09	195 643 435,98
II-	CONSOMMATION DE L'EXERCICE	4 942 428 927,23	2 847 423 167,14
III-	VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	1 499 374 189,40	1 368 070 463,38
63	Charges de personnel	252 007 711,73	145 182 458,79
64	Impôts,taxes et versements assimilés	83 373 370,24	78 889 262,34
IV-	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 163 993 107,43	1 143 998 742,25
75	Autres produits opérationnels	30 176 257,68	8 955 933,60
65	Autres charges opérationnelles	107 444 161,70	66 237 094,52
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de va	187 916 797,36	158 557 977,88
78	reprise sur pertes de valeur et provisions	8 751 204,63	7 470 988,66
V-	RESULTAT OPERATIONNEL	907 559 610,68	935 630 592,11
76	Produits financiers	50 050 091,60	21 532 257,54
66	Charges financières	124 581 397,36	118 025 993,86
VI-	RESULTAT FINANCIER	-74 531 305,76	-96 493 736,32
VII-	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	833 028 304,92	839 136 855,79
695-698	Impôts exigibles sur résultat ordinaires	146 265 047,45	161 524 084,00
692-693	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	4 628 217,85	
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	6 530 780 670,54	4 253 452 810,32
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	5 848 645 630,92	3 575 840 038,53
VIII-	RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	682 135 039,62	677 612 771,79
77	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
67	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-	RESULTAT EXTRAORDINAIRES	-	-
X	RESULTAT NET DEL'EXERCICE	682 135 039,62	677 612 771,79

الملحق رقم (20): ميزانية مؤسسة "Tchin-Lait/Candia" - الأصول - في 2011/12/31

BILAN DE CLOTURE ARRETE AU 31/12/2011 SCF

ACTIF	Note	N Brut	N Amort./Prov.	N Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecarts d'acquisition (goodwill positif)				
Immobilisations incorporelles		-	-	-
Immobilisations corporelles		2 595 917 539,35	1 008 729 574,11	1 587 187 965,24
Terrains		320 048 627,20		320 048 627,20
Batiments		588 899 849,50	154 221 931,78	434 677 917,72
Autres imobilisations corporelles		1 686 969 062,65	854 507 642,33	832 461 420,32
Immobilisations en cours		41 602 673,68	-	41 602 673,68
Immobilisations financières		31 890 315,11	10 300 000,00	21 590 315,11
Titres mis en équivalence		-		-
Autres participations et créances rattachées		10 300 000,00	10 300 000,00	-
Autres titres immobilisés		-		-
Prêts et autres actifs financiers non courants		7 090 372,36		7 090 372,36
Impôts Différés Actif		14 499 942,75		14 499 942,75
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 669 410 528,14	1 019 029 574,11	1 650 380 954,03
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours		2 254 586 211,09	49 696 589,05	2 204 889 622,04
Créances et emplois assimilés		475 602 379,52	16 295 174,83	459 307 204,69
Clients		126 225 230,70	16 295 174,83	109 930 055,87
Autres débiteurs		347 873 581,57		347 873 581,57
Impôts		1 503 567,25		1 503 567,25
Autres actifs courants				-
Disponibilités et assimilés		64 519 258,55	-	64 519 258,55
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		64 519 258,55		64 519 258,55
TOTAL ACTIF COURANT		2 794 707 849,16	65 991 763,88	2 728 716 085,28
TOTAL GENERAL ACTIF		5 464 118 377,30	1 085 021 337,99	4 379 097 039,31

BILAN DE CLOTURE ARRETE AU 31/12/2011 SCF

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		497 000 000.00	497 000 000.00
Primes et réserves /(Réserves consolidées (1))		411 772 833.92	237 080 555.22
Ecarts d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		845 535 196.37	682 135 039.62
Autres capitaux propres – Report à nouveau (AJUST SCF)		495 892 873.75	- 13 020 034.52
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		2 250 200 904.04	1 403 195 560.32
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		492 139 636.80	481 361 380.76
Impôts (DIFFERE & PROVISIONNES)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		76 904 695.72	
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II		569 044 332.52	481 361 380.76
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		744 807 036.57	366 709 339.58
Impôts		59 265 148.88	25 753 458.51
Autres dettes		321 760 416.50	711 250 933.56
Trésorerie Passif		434 019 200.81	570 332 689.39
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 559 851 802.76	1 674 046 421.04
TOTAL GENERAL PASSIF		4 379 097 039.32	3 558 603 362.12

الملحق رقم (22): جدول النتائج لمؤسسة "Tchin-Lait/Candia" في 2011/12/31

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS ARRETE AU 31/12/2011

N° cptes	DESIGNATION DES COMPTES	N	N-1
70	Ventes et produits annexes	8 046 432 010,27	6 314 205 986,65
72	Variation stocks produits finis et en cours	11 168 388,96	127 597 129,98
73	Production immobilisée		
74	subvention d'exploitation		
I-	PRODUCTION DE L'EXERCICE	8 057 600 399,23	6 441 803 116,63
60	Achats consommés	5 985 607 683,76	4 610 422 612,14
61-62	Services extérieurs et autres consommations	449 390 229,78	332 006 315,09
II-	CONSOMMATION DE L'EXERCICE	6 434 997 913,54	4 942 428 927,23
III-	VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	1 622 602 485,69	1 499 374 189,40
63	Charges de personnel	317 576 366,61	252 007 711,73
64	Impôts,taxes et versements assimilés	107 257 118,80	83 373 370,24
IV-	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 197 769 000,28	1 163 993 107,43
75	Autres produits opérationnels	266 907 228,80	30 176 257,68
65	Autres charges opérationnelles	36 172 857,71	107 444 161,70
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	325 584 925,31	187 916 797,36
78	reprise sur pertes de valeur et provisions	13 182 235,70	8 751 204,63
V-	RESULTAT OPERATIONNEL	1 116 100 681,76	907 559 610,68
76	Produits financiers	25 861 325,94	50 050 091,60
66	Charges financières	138 975 447,19	124 581 397,36
VI-	RESULTAT FINANCIER	-113 114 121,25	-74 531 305,76
VII-	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	1 002 986 560,51	833 028 304,92
695-698	Impôts exigibles sur résultat ordinaires	170 150 740,67	146 265 047,45
692-693	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-12 699 376,53	4 628 217,85
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	8 363 551 189,67	6 530 780 670,54
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	7 518 015 993,30	5 848 645 630,92
VIII-	RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	845 535 196,37	682 135 039,62
77	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
67	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-	RESULTAT EXTRAORDINAIRES	-	-
X	RESULTAT NET DE L'EXERCICE	845 535 196,37	682 135 039,62