مجلة تنمية الرافدين

**اسم المقال:** التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة
**اسم الكاتب:** أ.د. محمود أحمد إبراهيم
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3342
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/02 19:48 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ١٠١ مجلد ٣٢ لسنة ٢٠١٠
ص ص[٧٩-٩٨]

# التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية

**الدكتور محمود أحمد إبراهيم**
أستاذ - قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد - جامعة حلب
سورية

**المستخلص**

**تتصف البيئة الاقتصادية والصناعية المعاصرة بالتغير المستمر واشتداد المنافسة وهذه الخاصية تولد تحدي كبير للمحاسبة الإدارية.**

**ونتيجة التحولات والتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وزيادة حدة المنافسة، لم تعد الإدارة بحاجة إلى المعلومات الملائمة عن البيئة الداخلية للمنشأة فقط، وإنما امتدت لتشمل المعلومات عن البيئة الخارجية، من حالة المنافسين ورغبات الزبائن. وأدى ذلك إلى تغيرات في هيكل التكلفة، حيث أصبحت النظم التقليدية لقياس التكلفة عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة، ولتطوير النظم التقليدية لقياس التكاليف بهدف الوفاء بمتطلبات البيئة الجديدة، ظهرت العديد من المداخل الحديثة ومن أهمها مدخل إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية.**

**ويتناول البحث التحليل الاستراتيجي للتكلفة من الناحية النظرية ،حيث تناول المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية الحديثة ومتطلبات دعم الميزة التنافسية في ظل هذه البيئة، ودور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في معالجة أوجه القصور في نظم التكاليف التقليدية، واثر ذلك في دعم القدرة التنافسية للشركات قيد الدراسة.**

**وقد توصلت الدراسة إلى تباين آراء المسؤولين محل الدراسة نظراً لاختلاف أوجه الأنشطة.**

**الكلمات المفتاحية: التحليل الاستراتيجي للتكلفة – الميزة التنافسية – بيئة التصنيع الحديثة – مسببات التكلفة – تحليل سلسلة القيمة.**

**تأريخ استلام البحث ٢٠٠٩/٥/٤ تأريخ قبول النشر ٢٠٠٩/٩/٣٠**

# The Strategic Cost Analysis in Advanced Technology Environment and the Sustainable Competitive Advantage: Empirical Study

**Mahmoud A. Ibraheem (PhD)**
Professor
Department of Accounting
University of Aleppo

## Abstract

The modern economic and industrial environment has been affected by continuous change and competition. This criterion became high challenge for managerial accounting. These changes in advanced technology environment and competition increased, and the managements would never be required within the information of internal environment, but they need relevant information about the external environment as the satiation of competitors and wishes of customers. This may however cause changes in the structure of costs and made old systems of costs unable to supply suitable information. In order to develop the classical systems to measure costs, modern methods were entered to meet the modern environment needs, so that the strategic cost management and analysis were the most important. The research handles the strategic cost management (SCM) theoretically. The changes in new economic environment were treated within the requirements of competitive advantage in that environment. The role of (SCM) in the treatment of that case and the effect in sustaining the competitive advantage on firms were taken into consideration. The research concluded many results as the variance of opinions according to the activities of work.

**Key Words**: Strategic cost analysis, competitive advantage, advanced technology environment, cost drivers, value chain analysis.

**المقدمة**

مـن الحقـائق الثابتـة فـي الآونـة الأخيـرة ومـع ظهـور التغيـرات الاقتـصادية العالميـة وزيادة حدة المنافسة التي تواجه المنشآت الصناعية على المستوى المحلي والعالمي، أصبح مـن الواضـح لكـل مـن منـشأة أنهـا لكـي تحـافظ علـى بقائهـا فـي الـسوق لا بـد أن تـستخدم الإستراتيجية التي تحقق لها الميزة التنافسية (صالح، ١٩٩٦، ٩-١١).

ونتيجة التحولات والتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وزيادة حدة المنافسة، لم تعد الإدارة بحاجـة إلـى المعلومـات الملائمـة عـن البيئـة الداخليـة للمنـشأة وإنمـا امتـدت لتـشمل المعلومات الملائمة عن البيئة الخارجية، من موقف المنافسين، وحاجات ورغبات العملاء. وفي ظل هذه المنافسة، أصبحت رغبات وتوقعات الزبائن المستفيدين مما تقدمـه المنـشأة مـن سلع أو خدمات وما تمثلـه مواصـفاتها وجودتهـا وأسـعارها مـن قيمـة مـن وجهـة نظـرهم هـي العامل الرئيس والمؤثر الذي يجب على الإدارة تلبيته بـأعلى جودة وكفاءة ممكنـة. ممـا أدى إلـى تغيـرات فـي هيكـل التكلفـة، حيـث أصـبحت الـنظم التقليديـة لقيـاس التكـاليف عـاجزة عـن توفير المعلومات الملائمة التي تتواءم مع هذه المتطلبات، كما ثارت الشكوك حول مدى دقـة هذه المعلومات والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات، لمـا لهـذه البيئـة الجديـدة مـن تـأثير كبيـر علـى هيكـل وسـلوك التكـاليف. ولتطـوير الـنظم التقليديـة لقيـاس التكـاليف بهـدف الوفـاء

بمتطلبات البيئة الجديدة، حيث ظهرت العديد من المداخل الحديثة ومن أهمها: مدخل التكلفة على أساس النشاط، ومدخل الإدارة على أساس النشاط، ومدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات، ومدخل إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية (إبراهيم، ٢٠٠٤، ٢-٣).

**مشكلة البحث**

أدت زيادة درجة المنافسة العالمية بين الشركات المختلفة في أسواق المنتجات والخدمات إلى ضغوط على إدارة الشركات تجاه تحقيق مزايا تنافسية كأساس في البقاء والاستمرار في بيئة تتسم بالتغيرات والتطور السريع وظروف المنافسة الحادة، وبالتالي ضرورة مواجهة التحديات المعاصرة لترشيد التكاليف وتعظيم الربح. ويسعى الباحث إلى دراسة الأدوات المستحدثة للتحليل الاستراتيجي للتكلفة/ التميز في تحليل التكاليف بهدف ترشيدها ومن ثم اكتساب ميزة تنافسية. وتتمثل هذه الأدوات في أنموذج سلسلة القيمة ومدخل تحليل مسببات التكاليف باعتبارهما من المداخل الحديثة والمهمة في مجال المحاسبة الإدارية، والتي ما زالت في طور البحث من قبل كثير من الباحثين الآن. ويعالج موضوع البحث التحليل الاستراتيجي للتكلفة من خلال دراسة أنموذج سلسلة القيمة ومدخل تحليل مسببات التكاليف بهدف ترشيدها في منظمات الأعمال الحديثة، وذلك للحصول على ميزة تنافسية تفيد تلك المنظمات في ظل الظروف المحيطة والتي فرضت نفسها الآن على بيئة الأعمال مثل حرية التجارة والاقتصاد الحر وخصخصة معظم منظمات الأعمال. ويمكن بلورة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

١. هل يمثل تحليل سلسلة القيمة الأداة الرئيسة في إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية.
٢. هل يعد فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار المنشأة لسياسة المنافسة من منظور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية أمراً مهماً لعملية تحليل التكلفة.
**٣.** هل يؤدي استخدام تحليل مسببات التكلفة إلى زيادة قدرة المنشآت التنافسية.

**أهداف البحث**

تتمثل أهداف هذا البحث فيما يأتي:

١. دراسة تحليلية لمضمون أبعاد نظام التحليل الاستراتيجي للتكلفة.
٢. استكشاف الاختلافات بين محاسبة التكاليف التقليدية ونظم التحليل الاستراتيجي للتكلفة.
٣. دراسة مبررات استخدام وتطوير مدخل قياس التكلفة على أساس نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية.
٤. تحديد دور مدخل تحليل مسببات التكاليف ليس فقط في مجال قياس تكلفة المنتجات كل على حدة، ولكن أيضاً لأغراض إدارة التكلفة إستراتيجياً بفاعلية أكبر.
٥. دراسة تحليل سلسلة القيمة التي تمثل الأداة الرئيسة في إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية.
٦. إجراء دراسة ميدانية على بعض الشركات السورية لبيان الدور الذي يمكن أن يؤديه مدخل التحليل الإستراتيجية في دعم المركز التنافسي لتلك الشركات.

**منهج البحث**

على ضوء طبيعة وأهداف البحث يقوم الباحث بالاعتماد على كل من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في إعداد البحث على النحو الأتي:

١. **المنهج الاستقرائي:** ويتمثل في تحليل الكتابات والدراسات والبحوث المتعلقة بالجوانب الفكرية للبحث، وذلك لأغراض التأصيل العلمي، تلك التي اهتمت بهذا المجال سواء المتعلقة بتأثير متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة على نظم الرقابة، أو تأثير البيئة التنافسية، للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأساليب التقليدية الجزئية ، مما يستوجب تطويرها، وكذلك الكتابات والبحوث التي تتناول الاتجاهات المعاصرة في الفكر الإداري والمحاسبي، وأساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة.
٢. **المنهج الاستنباطي**: والذي يسعى الباحث من خلاله إلى جمع البيانات وتحليلها بهدف اختبار فروض البحث وذلك من خلال دراسة الحالة. ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانة لاستطلاع آراء الجهات المهتمة، وتم صياغة الإجابات باستخدام مقياس (Likert) ذي النقاط الثلاث، وتشمل محاسبي التكاليف، مهندسي الإنتاج، ومدراء أقسام البحث والتطوير في المنشآت محل الدراسة. وتم تحديد العينة من مجموعة من المنشآت الصناعية في مدينة حلب.

**فروض البحث**

تحقيقاً لأهداف ومشكلة البحث سيتم اختبار الفروض الآتية:
١. تحليل سلسلة القيمة لا يمثل الأداة الرئيسة في إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية.
٢. من منظور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية فإن فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار المنشأة لسياسة المنافسة هو أمر غير مهم لعملية تحليل التكلفة.
٣. أن استخدام تحليل مسببات التكلفة لا يؤدي إلى زيادة قدرة المنشآت التنافسية.

**حدود البحث**

تم إعداد هذا البحث في ظل الحدود الآتية:
١. عند تناول التحليل الاستراتيجي للتكلفة تم الاقتصار على ما يرتبط بالبحث وبما يخدم أهدافه فقط.
٢. لم يتناول البحث أسباب عدم ملاءمة نظم التكاليف التقليدية لبيئة التصنيع الحديثة بالقدر الذي يخدم البحث فقط.

**هيكل البحث**

**أولاً**: مفهوم نظام تحليل (إدارة) التكاليف الإستراتيجية.
**ثانياً**: الربط بين تحليل التكلفة والإدارة الإستراتيجية.
**ثالثاً**: تحليل سلسلة القيمة.
**رابعاً**: تحليل الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) الإستراتيجي.
**خامساً**: تحليل مسببات التكلفة.

**أولاً- مفهوم نظام تحليل (إدارة) التكاليف الإستراتيجية**

ظهر مصطلح نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل متكرر في الكتابات المحاسبية قبل فترة الثمانينات، ولكن تعددت الآراء حول هذا المصطلح، حيث يستخدمه البعض لوصف قرارات المديرين لإرضاء المستهلكين بالعمل باستمرار على تخفيض ورقابة

التكاليف، بينما يرى البعض الآخر أنه أصبح يمثل جزءاً رئيساً من مجهودات المنشأة لتحقيق الجودة، وأن إدارة التكلفة الفعالة هي التي تهتم بالمستهلك الداخلي والخارجي أيضاً.

ويقصد بإدارة التكلفة الإستراتيجية ما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمنشأة، وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها- من دون المساس بالجودة- واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمنشأة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط أكبر من رضا الزبائن، أو هي استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لإعداد وتطوير الاستراتيجيات وخفض التكاليف، وبما يحقق للمنشأة ميزة تنافسية قوية. وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة تقوم إدارة التكلفة الإستراتيجية بهذا الدور بفعالية خلال دورة حياة المنتج (المحمود، رزق، ٢٠٠٥، ١٧).

وقبل مناقشة التعريفات المختلفة التي وردت في الفكر المحاسبي للتحليل الاستراتيجي للتكلفة، لا بد من الإشارة، إلى أن مصطلح Strategic Cost Management يمكن أن يترجم في اللغة العربية إلى نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية، أو الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، أو التحليل الإستراتيجي للتكلفة، مع الإشارة إلى أن صفة الإستراتيجية تنطبق على نوع التحليل الذي ينصب على التكلفة أو نظام إدارة التكلفة (علي، دون سنة نشر، ٦٤-٦٥).

وفي ضوء ما تقدم يمكن عرض بعض التعاريف للتحليل الإستراتيجي للتكلفة:

- التحليل الإستراتيجي للتكلفة هو"دراسة وتحليل المعلومات المالية عن أسواق منتجات المنشأة والتكاليف لدى المنافسين وهياكل التكلفة وعرض إستراتيجيات المنشأة وإستراتيجيات منافسيها على مدى عدد من الفترات الزمنية" (Brownish and Bahamian, 1989, 120).
- التحليل الإستراتيجي للتكلفة هو"نظام لإدارة التكلفة على مستوى طويل الأجل، وذلك من خلال فحص مدى مساهمة الأنشطة والمنتجات والعمليات في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة"
- ويعرف معهد المحاسبين القانونيين بإنكلترا **CIMA** التحليل الإستراتيجي للتكلفة على أنه "شكل/نوع من المحاسبة الإدارية يتم فيه التركيز على معلومات تتعلق بعوامل خارج المنشأة ومعلومات داخلية مالية أو غير مالية" (علي، دون سنة نشر، ٨٢-٨١).

**ثانياً- الربط بين تحليل التكلفة والإدارة الإستراتيجية**

إن التحليل الاستراتيجي للتكلفة يعد إطاراً لإدخال بيانات التكاليف في تحليل القرارات التي تتخذ لدعم تنفيذ خطة إستراتيجية للمنشأة، وحيث أن الخطة الإستراتيجية تعبر عن التوجيه أو إطار لاتخاذ قرارات معينة متوسطة أو طويلة الأجل، فإن تركيز محاسبة التكاليف يجب أن يختلف بحسب كل خطة منها. إذ تستلزم صناعة ودعم القرارات التي يتضمنها التخطيط الإستراتيجي ضرورة توافر معلومات ذات قيمة عالية لتحسين جودة وسرعة عمليات صنع القرار. وتتميز المعلومات التي يتطلبها التخطيط الإستراتيجي بأنها معلومات تحليلية وتفصيلية وتشتمل على معلومات مالية وغير مالية، ولا تقتصر هذه المعلومات على ما يتم الحصول عليه من داخل المنشأة فقط وإنما تشمل معلومات خارجية يتم الحصول عليها من داخل الصناعة نفسها، وتعتمد مثل هذه المعلومات على الإستراتيجية المختارة من قبل الإدارة (صالح، ١٩٩٦، ٤١-٤٠).

وبما أن المحاسبين الإداريين هم المسؤولون عن توفر المعلومات للمستويات الإدارية العليا في المنشأة، عليهم دور يجب إن يؤدوه في مجال التخطيط الإستراتيجي. إذ أن

الممارسة العملية في غالبية المنشآت الضخمة تعترف بأن أنظمة التكاليف التقليدية بها لا تستجيب لبيئة المنافسة، حيث لأن تلك الأنظمة تعجز عن توفير معلومات عن التكلفة الإستراتيجية التي تحتاجها المنشأة لاكتساب مزايا تنافسية مستمرة (عاشور، ١٩٩٧، ١٢٠-١٢١).

بناءً على ما تقدم، يعرف (عيسى، ٢٠٠٢، ١٣١) التحليل الإستراتيجي للتكلفة على أنها "الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطاً مباشراً بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربع للإدارة الإستراتيجية للمنشأة" وهي:

١. إعداد البدائل الإستراتيجية.
٢. تحليل ومناقشة البدائل الإستراتيجية على مستوى المنشأة ككل.
٣. تحديد أساليب تنفيذ الإستراتيجية.
٤. تحديد أساليب متابعة تنفيذ الإستراتيجيات والرقابة على الأداء بهدف التأكد من نجاح الإستراتيجية في تحقيق أهدافها".

وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن مختلف الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، وعليه يمكن القول إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة ما هو إلا مزيج متداخل من ثلاثة أساليب للتحليل تعود جذورها إلى علم الإدارة الإستراتيجية، وهذه الأساليب هي: **تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) الإستراتيجي، تحليل مسببات التكلفة**.

**ثالثاً- تحليل سلسلة القيمة**

يعد مفهوم سلسلة القيمة أحد المفاهيم الرئيسة في تحليل التكلفة الإستراتيجية، اذ يمثل البعد الاستراتيجي للتكلفة، حيث لا يقتصر تحليل التكاليف واستخداماتها لعناصر الموارد الموجودة داخل المنشأة بل يتعداها إلى خارج المنشأة بداية من الموردين لعناصر المواد والموارد الأخرى حتى المستهلكين لمنتجات المنشأة. ومن ثم فإن سلسلة القيمة تمثل ترابط الأنشطة التي تخلق القيمة أو المنافع للمنشأة من أول مصادر المواد الأولية من الموردين حتى تسليم المنتجات إلى المستهلك النهائي. فالنظرة للمنشأة وفقاً لهذا المفهوم تعدها نظاماً مفتوحاً على البيئة الخارجية حيث يتم التفاعل بين المنشأة والبيئة الخارجية.

ويرتكز مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسين هما (حجاج، ٢٠٠١، ١٠٢-١٠٣):

- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة.
- تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

وقد عرف (Porter, 3, 1980) سلسلة القيمة لأي منشأة على أنها "مجموعة من الأنشطة المولدة للقيمة تبدأ من أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين ، وتنتهي بتسليم المنتج النهائي إلى العملاء. فهي أداة يحتاجها واضعو السياسات لتشخيص وتعزيز الميزة التنافسية كما هي المصدر الأساسي للميزة التنافسية".

ويعرف (عيسى، ٢٠٠٢، ١٣٢) سلسلة القيمة لأي منشأة على أنها" مجموعة متصلة من الأنشطة الخلاقة أو المولدة للقيمة، وذلك من أنشطة الحصول على المواد الخام وانتهاء بتسليم المنتج النهائي إلى الزبائن والتركيز ينصب على الأنشطة التي تتم خارج المنشأة، وذلك بالنظر إلى المنشأة على أنها جزء من منظومة القيمة الشاملة والتي تتكون من سلسلة

متكاملة من الأنشطة ذات القيمة والتي تبدأ من الحصول على المواد الخام وتنتهي بالمستهلك النهائي".

ولابد من الإشارة إلى أن أهم العوامل التي تؤثر في تقسيم سلسلة القيمة للمنشأة إلى أنشطة تضيف قيمة، وأنشطة لا تضيف قيمة هي (فودة، ٣٢٧):

١. حدوث اختلاف في سلوك أو مسببات التكلفة لهذه الأنشطة.
٢. إذا كانت هذه الأنشطة تخلق درجة عالية من التمايز، مما يؤدي إلى إنتاج منتج يضيف قيمة للزبائن.
٣. إذا كانت هذه الأنشطة تضيف قيمة عن طريق المنافسين بطرائق وأساليب مستحدثة.

وتتكون سلسلة القيمة من مجموعتين من الأنشطة وهما:

١. **الأنشطة الأساسية:** وتتكون من الأنشطة الفرعية الآتية (المرسي، ١٩٩٧، ٣٠٩):
   أ. الإمدادات الداخلية: وهي الأنشطة المرتبطة باستلام وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج.
   ب. العمليات: وهي الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى منتجات نهائية.
   ت. المخرجات من المنتجات: وهي الأنشطة المرتبطة بتخزين وتوزيع المنتج للمشترين وتشمل المنتجات التامة (مناولة مواد، جدولة الطلبات).
   ث. التسويق والمبيعات: وتتمثل في الإعلان، الترويج، رجال البيع...الخ.
   ج. الخدمة: وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة لتدعيم أو المحافظة على قيمة المنتج (خدمات التركيب، الإصلاح، التدريب، الصيانة وتعديل المنتج).
٢. **الأنشطة الداعمة أو الإدارية:** وتتكون من الأنشطة الفرعية التالية (فرح، ٢٠٠٤، ١٠٥):
   أ. البنية الأساسية للشركة: وهي الأنشطة المرتبطة الإدارة العامة، الإدارة المالية (الحسابات)، الشؤون القانونية، التخطيط الإستراتيجي.
   ب. إدارة الموارد البشرية: وهي الأنشطة المرتبطة بالعنصر البشري الضروري لاختبار وتدريب وتنمية الأفراد.
   ت. التطوير التكنولوجي: وهي الأنشطة المرتبطة بتصميم المنتج وتحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة في حلقة القيمة.
   ث. المدخلات: وهي الأنشطة المرتبطة بالمشتريات (مواد خام، خدمات، آلات).

ولابد من الإشارة إلى أن التوجه الإستراتيجي المطور في تحليل سلسلة القيمة يظهر في أربع مناطق لتحسين الربحية لدى المنشأة، ومن ثم التعرف على المزايا التنافسية وهي (عبدة النشار، ٢٠٠٣، ١١١-١١٢):

١. **استفادة المنشأة من العلاقات مع الموردين:** عن طريق استقرار المنشأة على جداول الإنتاج وتقديمها للموردين لكي يتمكنوا من جدولة الإنتاج لديهم وتحقيق وفورات في التكاليف، وكذلك تحديد مواطن خفض التكاليف من خلال علاقة المنشأة بالموردين، وذلك عند دراسة البدائل الإستراتيجية بهذه العلاقة مثل:
   أ. دراسة فرصة التكامل عكس الاتجاه لتحقيق السيطرة على المواد الخام والأجزاء جاهزة الصنع.
   ب. دراسة إمكانية استخدام مدخلات بديلة (مواد خام بديلة، أجزاء جاهزة الصنع)، وأثر ذلك على تشكيلة الموردين، وكذلك تحديد أثر ذلك على تشكيل الأنشطة التي تقوم بها المنشأة.

٢. **استفادة المنشأة من العلاقة مع المستهلكين:** وذلك عن طريق توجيه اهتمام المنشأة بتكاليف استخدام المنتج بعد شراء المستهلك لمنتجات المنشأة، وهذا يؤدي إلى خلق مزايا تنافسية لمنتجات المنشأة بتميزها في أن تكاليف تشغيلها واستخدامها أقل من المنتجات البديلة، وذلك على أساس أن تخفيض التكاليف لا يعد من القرارات المؤقتة غير المتصلة، وإنما هو عمل متصل ودائم، وهذا يفيد في مجال إدارة التكلفة وتخفيض مواطن خفض التكاليف من خلال علاقة المنشأة مع المستهلكين.
٣. **في إطار العلاقات التشغيلية التي تنظمها كل وحدة أعمال إستراتيجية:** حيث يمكن للمنشأة أن تقوم بمزج هدف تخفيض التكاليف ببقية أهداف الوحدة، وذلك للحصول على نتائج أكثر فعالية. وفي هذا الإطار وفي ضوء تحليل سلسلة القيم قد يسمح بزيادة التكاليف في نشاط قيمي معين، وذلك على اعتبار أن هناك تخفيضاً أكبر في نشاط قيمي آخر ومن ثم تخفيض التكاليف للمنشأة ككل.
٤. **في إطار العلاقات بين وحدات الأعمال الإستراتيجية داخل المنشأة:** حيث اذ يمكن للمنشأة استغلال العلاقات بين وحدات الأعمال الإستراتيجية وبين أنشطة القيمة التي تنظمها هذه الوحدات فتحقق وفورات تكاليفية لمنتج في وحدة أعمال إستراتيجية أخرى في تسويق منتجاتها التي تحمل العلامة التجارية نفسها.

وأخيراً لا بد من القول إن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يمثل القيمة الرئيسة لتحقيق فعالية إدارة التكلفة، إذ يشير إلى الطريقة التي يمكن من خلالها تحديد ودراسة خصائص السلعة والأنشطة التي أسهمت فيها ابتداءً من الحصول على المواد الخام حتى وصول المنتج النهائي للزبون، ويهدف هذا التحليل إلى دراسة طرائق ووسائل بديلة لإنتاج السلعة بأقل تكلفة ممكنة مع مراعاة العوامل الأخرى المرتبطة بالحفاظ على المزايا التنافسية. وكذلك يتم التحليل عن طريق تغير التصميم أو تغير المواد المستخدمة أو تغير في أسلوب الإنتاج أو موقعه، وعلى ذلك فتحليل سلسلة القيمة يمثل أداة لتحديد أي جزء من سلسلة القيمة يمكن تعزيزه أو تخفيض تكلفته بهدف زيادة المنافع التي تتحقق للزبائن (فرح، ٢٠٠٤، ١٠٥).

**رابعاً- تحليل الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) الإستراتيجي**

إن مفهوم الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) يعني تحقيق موقف تنافسي متميز، إما عن طريق التميز في جودة المنتج أو التميز في الوضع التكاليفي بتخفيض التكلفة نسبة إلى قائد التكلفة. وتكمن أهمية تحليل الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) في أنه جوهر نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية، حيث يهدف هذا النظام إلى مواجهة المنافسة بإستراتيجية تركز على استخدام الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) التي تتمتع بها المنشاة ة وتتفوق على مثيلاتها. ويعرف سمير أبو الفتوح (صالح، ١٩٩٦، ٤٤)، الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) بأنه "مجموعة من المهارات والتكنولوجيا والموارد والقدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين:

١. إنتاج قيم ومنافع أعلى مما يحققه لهم المنافسون.
٢. تأكيد حالة التميز والاختلاف بين المنشأة ومنافسيها.

وكذلك فإنه من منظور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية فإن فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار المنشأة لسياسة المنافسة هو أمر مهم لعملية تحليل التكلفة مثل فهم سلسلة القيمة ومسببات التكلفة الإستراتيجية، وعليه فإن المنشأة لديها اختيارات أساسية لإستراتيجيات المنافسة وهي (علي، ٨١-٨٢ ):

١. **إستراتيجية قيادة التكلفة (تخفيض التكاليف أو تحقيق الريادة في مجال خفض التكلفة):** وتتحقق هذه الإستراتيجية عن طريق:
   أ. توفير المنتج أو الخدمة بأقل سعر كلي مقارنة بالمنشآت الأخرى في السوق.
   ب. تخفيض تكاليف في مجالات خدمات البحوث والتطوير، قوة البيع أو الإعلان.
٢. **إستراتيجية التميز السلعي (تقديم منتجات متميزة ومختلفة):** وتتحقق هذه الإستراتيجية عن طريق تقديم المنشأة شي ما في المنتج أو الخدمة يدركه المستهلكون على أنه فريد. ومن مداخل تميز المنتج:
   أ. الولاء للماركة (مثل مارينا في منتجات الألبسة الرجالية).
   ب. خدمات ممتازة للزبائن (مثل شركة سيرياتل للهواتف الخلوية).
   ت. الشبكة المنتشرة (مثل شركة سيرياتل للهواتف الخلوية).
   ث. تصميم المنتج وصفات/خصائص المنتج (ستارمكس للأدوات الكهربائية).
٣. **إستراتيجية التركيز:** وتتكون من عدة عناصر لتحقيقها وهي (عثمان، ٢٠٠٦، ٩٤):
   أ. التركيز على منتج معين أو إشباع حاجات مجموعة معينة من المستهلكين.
   ب. التركيز على خدمات قطاع معين من السوق الكلي وليس كل السوق.
   ت. برنامج تسويقي يشبع رغبات قطاعات محددة من السوق. بتقديم منتج مقارنة بالمنافسين وبتكاليف أقل أو التمييز والتكلفة الأقل معاً.

ولا بد من الإشارة إلى أنه أياً كانت الإستراتيجية المختارة فإن المنشأة يجب أن تحاول أن تحافظ على حالة من المساواة مع منافسيها. لهذا فمن يقوم بالتميز لا يجب أن ينسى تماماً السعر، ومن ينتج على أساس تكلفة منخفضة لا يجب أن ينسى الجودة.

ولقد قدم كل من Govendorojan Shank (Govendorojan Shan, 1986, 844-856) من خلال الجدول ١ الأساليب والمداخل المختلفة لإدارة التكلفة وفقاً للإستراتيجيات المتعددة في مجال المنافسة، وذلك على النحو الآتي:

**الجدول ١**
**المداخل المختلفة لإدارة التكلفة على وفق الإستراتيجيات المتعددة المطبقة في مجال المنافسة**

| مداخل إدارة التكلفة | إستراتيجية قيادة التكلفة | إستراتيجية التميز السلعي |
|---|---|---|
| دور التكاليف المعيارية في الرقابة وتقييم الأداء | هام جداً | غير هامة |
| أهمية استخدام أساليب الموازنة المرنة للرقابة على عناصر التكاليف الصناعية | مرتفعة جداً | متوسطة إلى منخفضة |
| أهمية الالتزام بتقديرات الموازنة | مرتفعة جداً | متوسطة إلى منخفضة |
| أهمية تحليل تكاليف التسويق | غالبا لا يتم التحليل بشكل رسمي | حتمية لتحقيق النجاح |
| أهمية قياس تكلفة الإنتاج كأحد مدخلات قرارات التسعير | مرتفعة جداً | منخفضة |

| مداخل إدارة التكلفة | إستراتيجية قيادة التكلفة | إستراتيجية التميز السلعي |
|---|---|---|
| أهمية تحليل تكاليف المنافسين | مرتفعة | منخفضة |

(**المصدر:** Govendorojan Shan، ١٩٨٦، ص ٨٤٤-٨٥٦ بتصرف)

**خامساً- تحليل مسببات التكلفة**

إن مفهوم مسببات التكلفة يعنى بتحديد أسباب حدوث التكلفة عن طريق تحديد الشكل المعقد أو السلسلة المعقدة لحدوث التكلفة متمثلة في الأنشطة الرئيسة والفرعية. إذ إن التحليل التقليدي لسلوك عناصر التكاليف تجاه التغيير في حجم الإنتاج لم يعد يفي بمتطلبات التحليل الإستراتيجي للتكلفة، حيث يركز التحليل التقليدي على دراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه التغيير في حجم الإنتاج، متجاهلاً مسببات التكلفة الأخرى. بينما تسبب التكلفة من منظور التحليل الاستراتيجي للتكلفة، العديد من العوامل التي تترابط مع بعضها بعض بصورة معقدة، ولا يفسر الحجم إلا قدراً ضئيلاً من سلوك التكلفة (شهيد، ٢٠٠٣، ٧٦).

وتحليل مسببات التكلفة يهتم بتحديد وإعطاء قيم كمية، وشرح لتأثير مسببات التكلفة. ويتم استخدام نتائج هذا التحليل في مجالات عديدة (عبدة النشار، ٢٠٠٣، ٩٧):

١. برامج التحسين المستمر التي تستهدف تخفيض زمن أداء العمليات الداخلية.
٢. تحسين الجودة وتحقيق إدارة الجودة الشاملة.
٣. تخفيض التكاليف.

أي إنه يتعامل مع الأبعاد الثلاثة للأداء، الجودة، والوقت، والتكلفة. وعليه يمكن استخدام تحليل مسببات التكاليف لتبرير التحول إلى نظم الإنتاج الحديثة، ولاسيما نظام الإنتاج الآني. وهذا يعني أن هذا التحليل يتعامل مع التأثيرات المختلفة لمسببات التكاليف والمجالات المختلفة التي يتعين أن تستفيد من دراسة التأثيرات.

وبناءً على ما تقدم يقصد بمسبب التكلفة "العامل أو الحدث الذي يتسبب في حدوث التكلفة. أو "العامل المسبب للتكلفة، أو المسبب للتغير في التكلفة".

ومع زيادة درجة الآلية وزيادة استخدام نظم التصنيع الموجهة إلكترونياً وما ترتب على ذلك من زيادة نسبة التكاليف الإضافية في هيكل التكلفة وفي نفسه انخفاض نسبة الأجور المباشرة، وبالتالي أصبحت المقاييس المرتبطة بالأجور المباشرة غير ملائمة بوصفه مسبباً للتكاليف، والتحول من استخدام ساعات العمل المباشر، أو تكلفة الأجور المباشرة إلى استخدام ساعات العمل الآلية، أو ساعات التشغيل للعمليات، أو زمن أداء العمليات الداخلية، كمسببات تكلفة تعكس بصورة أفضل نمط حدوث التكلفة. ونتيجة لذلك وفي ضوء التطورات في بيئة الإنتاج الحديثة، فإن نظم التكاليف الحديثة لم تبتعد فقط عن الاستناد إلى تكلفة الأجور المباشرة كمسبب تكلفة، ولكنها ابتعدت أيضاً عن فكرة استخدام مسبب تكلفة واحد والذي كان يرتبط عادة بحجم الإنتاج، وتوجه الاهتمام إلى البحث عن مسببات تكاليف متعددة.

إن تحليل مسببات التكلفة يتطلب معالجة مشكلتين أساسيتين، تحتاج كل مشكلة إلى اتخاذ قرار منفصل، هما (عبدة النشار، ٢٠٠٣، ٩٧):

١. **تحديد عدد مسببات التكاليف التي يتم استخدامها في المنشأة:** وهذه لها أهمية في تحديد مجال القياس الدقيق للتكلفة، مما يؤدي على ضمان دقة تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على موضوعات القياس

التكاليفي. إذ أن دقة تخصيص التكاليف تتناسب طرداً مع زيادة عدد مسببات التكاليف من ناحية، ومن ناحية أخرى هناك علاقة تبادلية تعويضية بين عدد مسببات التكلفة ودرجة التعقد. فاستخدام عدد قليل من مسببات التكلفة يعني تكلفة أقل في تنفيذ نظام التكاليف وأيضاً سهولة فهم الإدارة للنظام.

٢. **المفاضلة بين مسببات التكاليف البديلة في المنشأة:** أن قرار اختيار مسببات التكلفة الملائم يرتبط بالعوامل الآتية:

أ. تكلفة القياس: وتعني قياس مسبب التكلفة، فكلما كانت تكلفة القياس أقل كان المسبب أفضل.

ب. تكلفة الأخطاء: ارتباط مسبب التكلفة بكمية الاستهلاك الفعلي للنشاط يعد الأساس في تفضيل مسبب التكلفة الذي يجب استخدامه.

ت. تكلفة الآثار السلوكية لاستخدام مسبب التكلفة: كلما كانت الآثار السلوكية لاستخدام مسبب التكلفة مرغوب فيها، فإن فذلك يعد الأساس في تفضيل مسبب التكلفة.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند المفاضلة بين مسببات التكاليف البديلة لا بد من التمييز بين ما يأتي:

أ. مسببات استخدام النشاط: مسبب استخدام النشاط يمثل العلاقة بين موضوع القياس التكاليفي وبين النشاط.

ب.مسببات التكلفة التشغيلية: مسبب التكلفة التشغيلية يمثل المسبب الحقيقي الذي يشرح كيف حدثت التكلفة، وبالتالي يمثل تكلفة العملية وليس تكلفة المنتج.

أما في إطار التوجه الإستراتيجي لتحليل التكلفة، فإنه يجب النظر إلى مسببات التكلفة على أنها مجموعة من العوامل التي ترتبط فيما بينها بعلاقة تشابكية، ويتعين تحديد شكل هذه العلاقات ألتشابكيه لفهم سلوك التكاليف في موقف معين. ولكي يظهر أثر التوجه الإستراتيجي على مدخل تحليل مسببات التكاليف يجب الإشارة إلى أنه في ضوء المحاسبة الإدارية التقليدية كانت تعد التكاليف دالة لمسبب تكاليفي واحد متمثل في حجم المخرجات (الإنتاج)، ونتج عن ذلك مفاهيم محاسبية عديدة مثل مفاهيم التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة، التكاليف المختلطة، فائض المساهمة، ولكن في ضوء نظام تحليل التكلفة الإستراتيجية فقد قلت قدرة حجم المخرجات (الإنتاج) كمسبب تكاليفي على تفسير سلوك التكاليف، والبديل أن هناك العديد من مسببات التكلفة التي يمكن تقسيمها نوعين أساسين (عثمان، ٢٠٠٦، ٩٦-٩٧):

١. **مسببات التكلفة الهيكلية:** وتعني الخيارات الإستراتيجية المتعلقة بالموقف الاقتصادي للمنشأة. وتقسم مسببات التكلفة الهيكلية على خمس فئات يمكن عرضها في الجدول ٢:

**الجدول ٢**

| مسبب التكلفة | الدالة |
|---|---|
| **النطاق (الحجم)** | ما حجم الاستثمار اللازم لعمليات التصنيع ولأنشطة البحوث والتطوير وللأنشطة التسويقية. وما درجة التكامل الأفقي لأنشطة المنشأة |
| **المدى (المجال)** | درجة التكامل الرأسي لأنشطة المنشأة |
| **الخبرة** | ما عدد مرات أداء المنشأة النشاط نفسه بالمقارنة بما تقوم به الآن |
| **التكنولوجيا** | ما الأساليب التكنولوجية المستخدمة في كل خطوة من سلسلة القيمة للمنشأة |
| **درجة التعقيد** | ما حجم اتساع وتنوع المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء |

(**المصدر** عثمان، ٢٠٠٦، ص٩٦-٩٧ بتصرف)

٢. **مسببات التكلفة التنفيذية (الإجرائية):** وتمثل مقدرة المنشأة على تحقيق النجاح، وتحدد موقف المنشأة تكاليفياً. فهي ترتبط بهيكل التكاليف في المنشأة ويتبع ذلك إمكانية الربط بين التكاليف وبين المسببات المباشرة التكاليف. وتقسم مسببات التكلفة التنفيذية (الإجرائية) ست فئات يمكن عرضها في الجدول ٣:

**الجدول ٣**

| مسبب التكلفة | الدالة |
|---|---|
| **مشاركة العاملين في تنفيذ برامج التحسين المستمر** | مدى التزام العاملين بالمنشأة بفلسفة التطوير والتحسين المستمر |
| **درجة تحقيق إدارة الجودة الشاملة** | هدف جودة المنتج والسياسات التي تؤدي إلى تحقيقه |
| **كفاءة استخدام الطاقة** | مدى استغلال طاقة المصنع وذلك بمعرفة الخيارات الخاصة بنطاق وتصميم المصنع |
| **كفاءة تصميم المصنع** | مدى كفاءة التصميم الداخلي للمصنع بغض النظر عن الإنفاق أو الاختلاف عن الأعراف الهندسية والتنظيمية |
| **التوصيف الهندسي لمكونات المنتج** | مدى فعالية تصميم المنتج ومكوناته |
| **درجة الاستفادة من العلاقات مع الموردين ومع المستهلكين** | مدى المقدرة على استغلال الروابط المتداخلة مع كل من الموردين والعملاء في إطار سلسلة القيمة للمنشأة ككل |

ولكن مهما تكن مسببات التكلفة، فهناك عدة نقاط أساسية تحكم هذا الموضوع (شهيد، ٢٠٠٣، ٧٧-٧٨):

١. من منظور التحليل الاستراتيجي للتكلفة، لا يعد الحجم (المخرجات) المسبب المثالي لتفسير سلوك التكلفة دائماً.
٢. لأغراض التحليل الاستراتيجي للتكلفة، يتم تفسير سلوك التكاليف بالاعتماد على مسببات تكلفة هيكلية وتنفيذية (إجرائية).
٣. لا تتساوى أهمية مسببات التكلفة دائماً، بل تختلف درجة أهمية كل منها بحسب الحالة.

وأخيراً لا بد من الإشارة إلى أنه ما يميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن التحليل التقليدي للتكلفة هو:

١. يركز التحليل التقليدي للتكلفة على العمليات الصناعية، ويستهدف قياس تكاليف المنتجات والوظائف والأقسام، ويتناسى قياس وتحليل الأنشطة المولدة للقيمة.
٢. يعد التحليل الاستراتيجي للتكلفة ذو نطاق أوسع من نطاق التحليل التقليدي للتكلفة. حيث يذهب التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى ابعد مما يقوم به التحليل التقليدي، فهو يهتم بتكاليف المنافسين ومقارنة الموقف التكاليفي للمنشأة بالموقف التكاليفي للمنافسين. تستخدم بيانات التكلفة في التحليل الاستراتيجي لتطوير الاستراتيجيات من أجل كسب مزايا تنافسية.
٣. التحليل الاستراتيجي للتكلفة يعتمد على سلاسل القيمة، في حين يعتمد التحليل التقليدي على القيمة المضافة.

٤. التحليل التقليدي للتكاليف يقتصر نطاقه إلى الرؤية الداخلية للتكاليف،بينما يمتد نطاق التحليل الاستراتيجي على الرؤية الداخلية والخارجية للتكلفة، وهذا ما يؤثر في صلاحية أدوات التحليل التقليدي للتكلفة في تحقيق المنظور الاستراتيجي لخفض التكلفة.

والفرق بين النماذج التقليدية للمحاسبة الإدارية ونماذج تحليل التكلفة الإستراتيجية يمكن توضيحه من خلال الجدول ٤:

**الجدول ٤**

| | **الانموذج التقليدي للمحاسبة الإدارية** | **أنموذج تحليل التكلفة الإستراتيجية** |
|---|---|---|
| **طرائق تحليل التكاليف** | في شكل: منتجات، مستهلكين، وظائف | في شكل: مراحل لسلسلة القيم |
| **هدف تحليل التكلفة** | ٣ أهداف:<br>تسجيل.<br>توجيه الانتباه.<br>المشاكل. | بالإضافة للأهداف الثلاثة في الأنموذج التقليدي. فإن تصميم نظام تحليل التكلفة يتغير اعتماداً على المركز الإستراتيجي للمنشأة |
| **سلوك التكاليف** | التكلفة دالة لحجم الإنتاج:<br>تكلفة متغيرة<br>تكلفة ثابتة<br>تكاليف مختلطة | التكلفة دالة للاختيارات الإستراتيجية حول هيكل المنافسة والمهارات الإدارية في تنفيذ الاختيارات الإستراتيجية |

**الدراسة الميدانية**

تحقيقاً لأهداف البحث تم تصميم استبانة بهدف جمع البيانات اللازمة من أفراد عينة مجتمع الدراسة من خلال استطلاع آرائهم، وتمت صياغة الأسئلة باستخدام مقياس (Likert) ذي النقاط الثلاث، وقد تمت الاستفادة من العديد من الدراسات السابقة لاختيار البنود التي يجب أن تتضمنها قائمة الاستقصاء، وقد تم تقسيم الاستبانة على خمس أقسام رئيسة يحتوي كل منها على مجموعة من الأسئلة وذلك على النحو الآتي:

**القسم الأول والثاني:** ويناول الخصائص الديموغرافية للعينة المشاركة في هذه الدراسة وتحتوي على مجموعة من الأسئلة التي ربما تكون مفيدة من ناحية أنها تعد مقدمة سهلة بالنسبة للمشاركين في هذه الدراسة ومن ناحية أخرى تعطي القارئ فكرة شاملة عن طبيعة هذه العينة وخصائصها وحدودها.

**القسم الثالث:** ويهدف إلى استطلاع آراء عينة الدراسة حول تحليل سلسلة القيمة في ظل التحليل الاستراتيجي للتكلفة وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية.

**القسم الرابع:** ويهدف إلى استطلاع آراء عينة مجتمع الدراسة حول المداخل المختلفة لإدارة التكلفة على وفق الإستراتيجيات المتعددة المطبقة في مجال المنافسة.

**القسم الخامس:** ويهدف إلى استطلاع آراء عينة مجتمع الدراسة حول المفاضلة بين مسببات التكاليف البديلة في المنشأة.

وقد قام الباحث بإرسال الاستبيانات إلى مجموعات مختلفة في المنشأة تشمل: المدراء التنفيذيين، محاسبي التكاليف، ومدراء قسم البحث والتطوير.

**تحليل نتائج الدراسية الميدانية**

حتى يتمكن الباحث من تحليل الردود الصالحة قام بالخطوات الآتية:

١. تم تفريغ الاستبيانات الصالحة (كذا استبانة) ومع مراعاة الأوزان الترجيحية للإجابات وفقاً لمقياس (Likert)، ذي النقاط الثلاث على النحو الاتي:

| نوع الرد | هام جداً | متوسط الأهمية | غير هام |
|---|---|---|---|
| الوزن الترجيحي | ٣ | ٢ | ١ |

٢. تم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي تمهيداً لاستخدام برنامج (SPSS) 14.0 .

٣. تم استخدام كل من اختبار واختبار، وكذلك تم استخدام الإحصاءات الوصفية مثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

**تحليل البيانات واختبار الفرضيات**

**أولاً- نتائج توزيع قوائم الاستبيان:** أسفرت نتائج التوزيع والفرز كما هو موضح في الجدول ٥:

**الجدول ٥**

| عدد أفراد مجتمع الدراسة | عدد الاستبيانات الموزعة | عدد الاستبيانات المتحصل عليها | النسبة الإحصائية للاستبيانات المحللة |
|---|---|---|---|
| ٤٠ | ٤٠ | ٣٨ | %٩٥ |

من الجدول يلاحظ أن عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل هي (٣٨)، أي إن نفسه لتحليل البيانات:

**الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة**

تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة والتي تشمل (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، وسنوات الخبرة لعينة الدراسة)، كانت نتائج التحليل:

**الجدول ٦**
**المؤهل العلمي**

| فئات المستوى العلمي | ثانوية | معهد تجاري | إجازة | دبلوم | ماجستير | دكتوراه | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| العدد | ٥ | ٣ | ٢٥ | ٣ | ١ | ١ | ٣٨ |
| النسبة | %١٣.٢ | %٧.٩ | %٦٥.٨ | %٧.٩ | %٢.٦ | %٢.٦ | %١٠٠ |

**الجدول ٧**
**التخصص العلمي**

| التخصص | محاسبة | إدارة | اقتصاد | إحصاء | اختصاصات أخرى | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|

| العدد | ٢٥ | ٧ | ٢ | ١ | ٣ | ٣٨ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| النسبة | %٦٥.٨ | %١٨.٤ | %٥.٣ | %٢.٦ | %٧.٩ | %١٠٠ |

**الجدول ٨**
**توزيع أفراد العينة بحسب سنوات الخبرة**

| الفئات العمرية | ١-٥ سنوات | ٦-١٠ سنوات | ١١-١٥ سنة | أكثر من ١٥ سنة | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| العدد | ١٢ | ٧ | ٦ | ١٣ | ٣٨ |
| النسبة | %٣١.٦ | %١٨.٤ | %١٥.٨ | %٣٤.٢ | %١٠٠ |

توضح الجداول (٦و٧و٨) الخصائص الديموغرافية لعينة البحث والتي تشير إلى أن المشاركين في هذه الدراسة يتمتعون بخبرة كافية والمستوى العلمي العالي، كما يزاولون أعمالهم في مواقع مختلفة، وبالتالي فإن أفراد العينة يقدمون الآراء المفيدة حول القضايا الواردة في الاستبانة والتي تثري هذه الدراسة.

**ثانياً- نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات**

١. **نتائج تحليل الفرضية الأولى:** تنص الفرضية الأولى على أن تحليل سلسلة القيمة لا تمثل الأداة الرئيسة في إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية على وفق الجداول (٩ و ١٠).

**الجدول ٩**
**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Devition | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| H1 | 29 | 1.8103 | .39191 | .07278 |

**الجدول ١٠**
**One-Sample Test**

| | Test Value=2 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig.(2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| H1 | -2.606 | 28 | .015 | -.1897 | -.3387 | -.406 |

من الجداول السابقة نجد أن قيمة إحصائية الاختبار T=2.606 ودرجات الحرية ٢٨، فإن الاختبار معنوي بدرجة ثقة ٩٨.٥%، وبناءً عليه نرفض فرضية العدم عند مستوى المعنوية المقترحة ٥%، مما سبق يمكن القول إن تحليل سلسلة القيمة يمثل الأداة الرئيسة في إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية.

٢. **نتائج تحليل الفرضية الثانية:** تنص الفرضية الثانية على أنه من منظور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية يعد فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار المنشأة لسياسة المنافسة أمراً غير مهم لعملية تحليل التكلفة.على وفق الجداول (١١ و ١٢).

**الجدول ١١**

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Devition | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| H2 | 29 | 1.8621 | .36772 | .06828 |

**الجدول ١٢**

**One-Sample Test**

| | Test Value=2 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig.(2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| H2 | -2.020 | 28 | .053 | -.1379 | -.2778 | -.019 |

من الجداول السابقة نجد أن قيمة إحصائية الاختبار T=2.020 ودرجات الحرية ٢٨، فإن الاختبار معنوي بدرجة ثقة ٩٤.٧%، وبناءً عليه نرفض فرضية العدم عند مستوى المعنوية المقترحة ٥%، مما سبق يمكن القول إنه من منظور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية فإن فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار المنشأة لسياسة المنافسة هو أمر مهم لعملية تحليل التكلفة.

٣. **نتائج تحليل الفرضية الثالثة:** تنص الفرضية الثالثة على أن استخدام تحليل مسببات التكلفة لا يؤدي إلى زيادة قدرة المنشآت الصناعية التنافسية. وفق الجداول (١٣ و ١٤).

**الجدول ١٣**

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Devition | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| H3 | 29 | 1.7730 | .43638 | .08103 |

**الجدول ١٤**

**One-Sample Test**

| | Test Value=2 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig.(2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| H3 | -2.801 | 28 | .009 | -.2270 | -.3930 | -.610 |

من الجداول السابقة نجد أن قيمة إحصائية الاختبار T=2.801 ودرجات الحرية ٢٨، الاختبار معنوي بدرجة ثقة ٩٩.١%، وبناءً عليه نرفض فرضية العدم عند مستوى المعنوية المقترحة ٥%، مما سبق يمكن القول إن استخدام تحليل مسببات التكلفة يؤدي إلى زيادة قدرة المنشآت الصناعية التنافسية.

**النتائج والتوصيات**

يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصل إليها البحث:

١. نظم التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية في سوريا تحتاج إلى تطوير وإعادة نظر. وبالتالي هذا يؤدي إلى عدم ملاءمة نظم التكاليف في مجال الرقابة وتخفيض التكاليف المطبق في المنشأة (قياساً وتوصيلاً) في توفير المعلومات والتكاليفية التي يمكن الإدارة الاعتماد عليها في العديد من المواقف الإدارية مما ستوجب تطويره لتفعيل وتحسين الوظيفة الرقابية في المنشأة.
٢. نظام تحليل التكاليف الإستراتيجية ظهر ليعالج قصوراً بمحاسبة التكاليف التقليدية، ولاسيما فيما يتعلق بإعداد معلومات تخدم تحقيق إستراتيجية المنشأة لمواجهة ظروف المنافسة العالمية، وذلك عن طريق تحليل تكاليف ومنفعة الأنشطة، المنتجات، العمليات وغيرها. ويركز التحليل على المنتجات، المنافسين والمستهلكين ويتسم بالتوجه طويل الأجل. ويبنى التحليل على استغلال ميزة تنافسية تتمتع بها المنشأة وهي إمكانيات تحوزها المنشأة وتجعلها في مركز أفضل من منافسيها في السوق.
٣. يتميز نظام تحليل التكلفة الإستراتيجية بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضاً مثل عوامل النجاح ...، تساعد في دعم المركز التنافسي واتخاذ القرارات.
٤. إن سلاسل تحليل القيمة تمثل عملية منظمة، تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومنع التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل إنتاج السلعة، من خلال دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة للمنشأة.
٥. إن تحليل مسببات التكاليف يطرح مفهوم أن حجم المخرجات (النشاط) لا يعد العامل الوحيد الذي يتسبب في حدوث التكاليف، ولكن هناك أنواعاً أخرى من مسببات التكاليف مثل عدد مرات حدوث عملية معينة، الزمن المستغرق في أداء نشاط ما أو عملية ما. وهذا أتاح الفرصة لتوجيه النظر إلى إدراك أهمية مسببات التكاليف الهيكلية والتي لها توجه إستراتيجي، مثل حجم المنشأة أو عدد وحدات الأعمال الإستراتيجية المجال الذي يحدد درجة التكامل الرأسي، التكنولوجيا المطبقة، درجة التعدد، وذلك بجانب مسببات التكاليف التنفيذية.
٦. إن إستراتيجية خفض التكلفة تنبع أهميتها من أن رجال الإدارة في منشآت الأعمال في وقتنا الحالي ينظرون إلى تخفيض التكلفة وما تهدف إليه من تخفيض وترشيد التكاليف على أنها تحدي رئيسي يجب التصدي له بإستراتيجية شاملة، وذلك على الرغم من اعتبارات الجودة وتلبية احتياجات الزبائن قد نالت اهتماماً كبيراً.

**وبناءً على نتائج الدراسة فإن الباحث يوصي بما يأي:**

١. الاهتمام بإعادة تأهيل وتدريب محاسبي التكاليف في المنشآت الصناعية السورية لتعريفهم على النظم والأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتطورات المستمرة فيها.

٢. ضرورة تطوير الوظيفة الرقابية لمحاسبة التكاليف بتوفير نظم تقدم معلومات تساعد على تحسين النهج والأداء الإداري بمعنى تقديم معلومات تضيف قيمة، وذلك بتطوير وتحديث نظم الرقابة وتخفيض التكاليف لتحقيق التكلفة التنافسية في ظل بيئة التصنيع الحديثة والمتغيرات العالمية التي تحتم تطوير إستراتيجية الإدارة وبالتبعية نظم التكاليف، وذلك بتوفير معلومات دقيقة لخدمة الأهداف والقرارات الإستراتيجية للإدارة تحقيقاً للنفعية والقيمة الاستخدامية لمعلوماتها.
٣. ضرورة تنمية الوعي لدى إدارات المنشآت الصناعية بالقطاعات المختلفة، إذ يجب أن توجه الدراسات التي يتم إجراؤها في هذه المنشآت عن طريق تكوين فريق بحث يضم التخصصات الوظيفية المختلفة، وذلك للاستفادة من مدخل تحليل مسببات التكاليف (المفهوم، الأهمية، نطاق التحليل)، لتحديد مسببات التكاليف الملائمة، الاختيار بين المسببات البديلة، إعطاء قيم كمية لتأثير هذه المسببات، درجة أهمية كل مسبب في التأثير على التكاليف الكلية، بما يؤدي إلى تنمية ثقافة التحسين المستمر، ثقافة إدارة الجودة الشاملة، والبحث في إيجاد مزايا تنافسية لمنتجات المنشآت الصناعية بالقطاعات المختلفة على مستوى سوريا، بما يساعدها في تقوية مركزها التنافسي على المستوى المحلي والعلمي، وذلك يمكنها من مواجهة تحديات ظروف المنافسة.
٤. توفير نظام للمعلومات الإستراتيجية يرتكز على تكنولوجيا المعلومات فضلاً عن تطوير التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين والإداريين وكذلك التعاون والمشاركة بين الأفراد من مختلف الوظائف في المنشأة وخارجها، وتوافر الدعم من قبل الإدارة وأخيراً توفير نظام كفء وفعال للاتصال يسمح بتبادل المعلومات بين كافة الأطراف داخل المنشأة وخارجها.

## المراجع

### أولاً- المراجع باللغة العربية

١. إبراهيم، محمود عبد الفتاح، ٢٠٠٤، تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات، بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة (مع دراسة تطبيقية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني.
٢. حجاج، أحمد حامد، باسيلي، مكرم عبد المسيح، ٢٠٠١، المحاسبة الإدارية: مدخل معاصر، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية، المنصورة.
٣. شهيد، رزان حسين كمال، ٢٠٠٣، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة (دراسة حالة)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس.
٤. صالح، سمير أبو الفتوح، ١٩٩٦، إدارة التكلفة من منظور استراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية (منظومة مقترحة)، المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر، التصدير إستراتيجية قومية، ٩-١١ إبريل ١٩٩٦.
٥. صالح، سمير أبو الفتوح، ١٩٩٨، محاسبة التكاليف مدخل معاصر للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة.
٦. عاشور، عصافت سيد أحمد، ١٩٩٧، معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة- إطار مقترح لتطوير التكلفة، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة عين شمس.

٧. عبده النشار، تهاني محمود، ٢٠٠٣، استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد السابع والعشرون العدد الرابع.
٨. عثمان، عبد الجواد أحمد عبدا لرحمن، ٢٠٠٦، استخدام نموذج سلسلة القيمة في تحليل التكاليف بهدف ترشيدها واكتساب ميزة تنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس.
٩. علي عفاف مبارك محمد، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
١٠. عيسى، حسين محمد، ٢٠٠٢، دراسات في نظم إدارة التكلفة، المؤلف، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
١١. فرح، سهى السيد حسن، ٢٠٠٤، مدخل مقترح لتطوير الرقابة وتخفيض التكاليف كهدف استراتيجي بغرض تحقيق التكلفة التنافسية (دراسة نظرية تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس.
١٢. فودة، شوقي السيد، مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية: دراسة نظرية وتطبيقية، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
١٣. المحمود، صالح عبد الرحمن، رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم، ٢٠٠٥، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية) المجلد السادس العدد الثاني.
١٤. المرسي، نبيل محمد، ١٩٩٧، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجية (حالة تطبيقية لنموذج سلسلة القيمة)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثامن.

## ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية

1. Brownish M. and Bahamian A.' Management Accounting Evaluation not Revolution" CIMA Publication. London. 1989.
2. Govendorojan V.,"Decentralization Strategy and Effectiveness of Strategic Business Units in Multibusiness Organization, Academy of Management Review Vol. 11, 1986.