مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية "بردى"
اسم الكاتب: أ.د. خالد القطيني
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3422
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 20:55 +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 ١٠٨ مجلد ٣٤ لسنة ٢٠١٢
ص ص[١٨٩ -٢٢١]

دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية "بردى"

الدكتور خالد القطيني
أستاذ -قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد -جامعة حلب

المستخلص

في ضوء انتشار حرية التجارة بين الدول والتغيرات البيئية المتلاحقة والمنافسة الشديدة ، أصبح هدف تحسين أداء المنشأة والمحافظة على استمرارها وتدعيم قدرتها التنافسية من الأهداف الحيوية التي تشغل حيزاً كبيراً من تفكير إدارة المنشأة، لذا وأمام هذه التطورات فإنه أصبح على المحاسبة ضرورة استخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية كأساس قوة لتدعيم قدرتها التنافسية، فقد تم إجراء دراسة تطبيقية على الشركة العامة للصناعات المعدنية. وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها، دور المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في تدعيم الميزة التنافسية، وأثر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تفعيل الدور الإستراتيجي للمحاسبة، وكذلك انعكاس أساليب الإدارة الإستراتيجية على دور المحاسبة في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، أما أهم التوصيات التي تقدمت بها الدراسة، فيمكن تلخيصها بضرورة توفير الظروف الملائمة في الشركة محل الدراسة لتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية في المحاسبة التي تتلائم مع أساليب التصنيع الحديثة والسياسات الإستراتيجية في المحاسبة وأهمية قيام الشركة محل الدراسة بإخضاع العاملين إلى دورات تدريبية لتطوير مهاراتهم وخبراتهم.

الكلمات المفتاحية:
المحاسبة الإستراتيجية، التنافسية، التخطيط الإستراتيجي، المعرفة الإستراتيجية.

تأريخ استلام البحث ٢٠١٠/٨/٣٠ تأريخ قبول النشر ٢٠١١/٥/١٦

The Role of Strategic Accounting Management in Supporting the Competative Advantage in the State Company of Mine Industries (Burda)

Khalid Al-Kutainy (PhD)
Professor
Department of Accountancy
University of Aleppo

Abstract

The proliferation of free trade between states and environmental changes, successive, the goal of improving the performance of the enterprise and maintaining and strengthening its competitiveness in light of the intense competition of the vital goals that takes up so much of the thinking management of the enterprise, so the face of these developments, it became the accounting need to use the methods of strategic management force as a basis to strengthen their competitiveness, a study has been applied to the Company for Metallurgical Industries. The survey has a range of results, notably, the role of accounting and strategic management in strengthening the competitive advantage, and the impact of management accounting strategy in the activation of the strategic role of accounting, as well as a reflection of the methods of strategic management on the role of accounting in strengthening the competitiveness of the facility, but the most important recommendations made by the study, it can be summarized the need to provide the appropriate conditions in the company under consideration for the application of methods of strategic management in accounting methods that fit with the modern manufacturing and strategic policies in accounting and the importance of the company under consideration by subjecting employees to training courses to develop their skills and experience.

Keywords:
Strategic Accounting, Competitiveness, Strategic Planning, Strategic Knowledge.

المقدمة

شهد العالم في أواخر القرن العشرين تطوراً هائلاً في بيئة الأعمال لم يكن متوقعاً تمثل في سيادة أجواء المنافسة العالمية وسيطرة العمل الآلي والإلكتروني، وانتشار حرية التجارة بين الدول والتغيرات البيئية المتلاحقة، وبالتالي أصبح هدف تحسين أداء المنشأة والمحافظة على استمرارها وتدعيم قدرتها التنافسية في ظل المنافسة الشديدة من الأهداف الحيوية التي تشغل حيزاً كبيراً من تفكير إدارة المنشأة، لذا وأمام هذه التطورات أصبح على المحاسبة ضرورة استخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية كأساس قوة لتدعيم قدرتها التنافسية.

مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في سعي الشركات إلى إرضاء الزبائن بتقديم منتج منافس ومتميز عن باقي المنتجات الموجودة في السوق من حيث السعر والجودة، ظهرت العديد من الأساليب الإدارية الحديثة، وازدياد شدة المنافسة بدرجة كبيرة بين الشركات المنتجة في ظل التطور التكنولوجي بمراحل الإنتاج والتصنيع كعامل للتنافس بين المؤسسات وبروز الدور الهام الذي

تؤديه الأدوات وأساليب المعرفة المحاسبية في التخطيط الإستراتيجي، تطلبت إدارة التغيير في الفكر المحاسبي والمالي حتمية تحسين ورفع كفاءة وفاعلية الأساليب المحاسبية والمحاسبين، ومن هنا تعاظمت أهمية الأدوات والأساليب المحاسبية بوصفها مصدر للتفكير والتخطيط الإستراتيجي وأساس الميزة التنافسية المستدامة، والمحدد الأساسي للتقييم وصنع القرارات الإدارية في بيئة المؤسسة، وفي ظل الظروف الحالية للمحاسبة ومحاولاتها المتقدمة في وضع التكنولوجيا كعامل أساسي لتطورها، وإسهاماتها في التنافسية بين المؤسسات، كان التفكير الكبير في رفع كفاءة وفعالية المحاسبة والمحاسبين عن طريق أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر إستراتيجية، ونظراً لعدم قدرة المحاسبة الإدارية على تلبية احتياجات الإدارة، الأمر الذي يتطلب من الشركات السعي لاستخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية التي تخدم اتخاذ القرارات الإستراتيجية ومواكبة التطورات التكنولوجية في مجال التصنيع وبالتالي تتمكن الشركات من تدعيم قدرتها التنافسية.

أهمية البحث

يمكن إظهار أهمية البحث في ناحيتين:

الأهمية العلمية للبحث

تتمثل في محاولة من الباحث في إضفاء جانب نظري لموضوع الدراسة، وهو الربط بين موضوع المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية والميزة التنافسية في ظل تغيرات البيئة الصناعية الحديثة، بعد جرد ومسح الدراسات السابقة ومقارنتها مع موضوع الدراسة الحالية وتحديد مجالات تميز الدراسة عنها.

الأهمية العملية للبحث

تتمثل في تناول وتوضيح وبيان أهمية التوجه الإستراتيجي في تعزيز الميزة التنافسية من خلال المجالات التي شملتها الدراسة العملية، حيث تزداد الأهمية التطبيقية والعملية لموضوع البحث في ظل ازدياد حدة المنافسة والتغيرات المتسارعة في بيئة التصنيع الحديثة عالمياً وأهمها التطورات التكنولوجية وانعكاس ذلك على واقع البيئة الصناعية في سوريا وبشكل خاص في مدينة حلب، الشركات العامة أنموذجاً.

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في جملة من النقاط:

١. بيان دور الإدارة الإستراتيجية في تفعيل الدور الإستراتيجي للمحاسبة.
٢. تحديد أثر استخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية على المحاسبة لتدعيم القدرة التنافسية.
٣. بيان دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية.

فروض البحث

يمكن تحديد الفرضيات التي سيتناولها الباحث بما يلي:

١. يؤدي الربط بين المحاسبة والأساليب الإدارية الإستراتيجية إلى ظهور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

٢. يؤدي استخدام المحاسبة الإدارية لأساليب الإدارة الإستراتيجية إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وزيادة الحصة السوقية لها.

منهج البحث

اعتمد الباحث المنهج الوصفي في صياغة الجانب النظري من البحث والمنهج التحليلي (دراسة الحالة) من خلال الدراسة التطبيقية.

أولاً- دور الإدارة الإستراتيجية في تفعيل الدور الإستراتيجي للمحاسبة

١/ مراحل تطور الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية

يشتمل الأدب المحاسبي على العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير المحاسبة الإدارية وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال توضيح المراحل التي مرت بها التي تتمثل في المراحل الثلاثة التالية:

المرحلة الأولى: بدأت بصورة موسعة في أواخر الثمانينيات بعد تعبير Kaplan عن تحفظاته المعلومات التي توفرها Inrelevance بشأن مدى ملائمة المحاسبة الإدارية، فقد جادل بعدم ملائمة المحاسبة الإدارية كي تعتمد عليها الإدارة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة، مرجع ذلك في رأيه تطوير وإتباع العديد من التقنيات الصناعية المستحدثة New Manufacturing Technologies بعد منتصف السبعينيات وعدم حدوث تطور ملموس في أساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة تلك التطورات، فلم توفر المحاسبة الإدارية أساليب مناسبة لقياس وإعداد تقارير للإدارة عن المعلومات المترتبة على تطبيق تلك الأساليب مثل زيادة الإنتاجية أو مستوى الجودة، التخفيض في الفترة اللازمة Reduced Lead Times لإتمام العملية الإنتاجية، مدى تحسن مرونة المنتج Product Leadership أو زيادة المنتج Improved Product Flexibility وتمثل كل تلك المعلومات مصادرًا لتحقيق الميزة التنافسية للمنظمات [Kaplan, 1983, 1984,1988].

المرحلة الثانية: تضمنت صياغة ما يمكن وصفه بالمجموعات من المداخل المترابطة تندرج تحت أساليب شاملة Generic Approaches لتكوين الوضع الإستراتيجي للمنظمات، فعلى سبيل المثال المحاسبة على أساس النشاط تمثل أسلوباً شاملاً يضم عدة مداخل مترابطة هي محاسبة تكاليف النشاط والمداخل الأخرى المتعلقة به مثل تحليل ربحية المستهلك Profitability Analysis Customer، وتحليل الربحية المباشرة للمنتج Direct Product Profitability وإعداد الموازنات على أساس النشاط وإعداد خرائط الأنشطة، ويتمثل العامل المشترك بين تلك المداخل أنها تركز جميعًا على النشاط (بني هاشم وآخرون، ٢٠٠٦، ١٥٨).

ويطلق Roslender على المجموعة الثانية من المداخل المترابطة مصطلح "المحاسبة عن التكنولوجيا الصناعية المتقدمة" وتضم المحاسبة عن تكلفة الجودة وتحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis ومجموعة من المداخل المثيلة منها نظرية المحددات Theory of Constraints، الأداء المقارن (المرجعي) Benchmarking والتحسين المستمر للأداء Continuous Performance Improvement (Roslender,1995,23).

يجمع بين تلك الأساليب عاملاً مشتركاً هو البحث عن التميز التشغيلي Operational Excellence من أجل تقديم قيمة أفضل للعملاء، وتعتمد مداخل هذه المجموعة على موضوعات ومفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات.

وتضم المجموعة الثالثة من المداخل الشاملة مجموعة الأساليب التي تندرج تحت إطار ما يمكن أن يطلق عليه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، تضم هذه الأساليب أفكارًا ومفاهيم مستمدة من المحاسبة الإدارية ومن إدارة التسويق. تشمل أساليب تلك المجموعة تحليل موقف المنافسين، محاسبة التكاليف المستهدفة، والمحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتجات، وتستفيد هذه الأساليب من معلومات تحليل مواصفات المنتجات، وتحليل سلسلة القيمة، وتتضح من طبيعة أساليب هذه المجموعة أنها أكثر تركيزًا على النواحي الخارجية للمنظمة مقارنة بالمجموعتين السابقتين (الخلف،٢٠٠٧، ١٤٩).

المرحلة الثالثة: يرى Roslender and Hart أن أهم ما يميزها هو صياغة مجموعة من الفلسفات الإدارية Managerial Philosophies حققت ثلاثة منها "صدى محاسبي" واضح هي الإدارة على أساس النشاط، وإدارة التكلفة الإستراتيجية، وإدارة التكلفة المستهدفة. يوجد تداخل واضح بين تلك الفلسفات الثلاثة ولكن لكل منها طريقة مختلفة لدمج مجموعة من الأساليب والمفاهيم والموضوعات، وبالتالي لكل منها طريقة مختلفة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمنظمات (Roslender and Hart, 2002).

مما سبق يمكن الإجابة على السؤال الثاني من أسئلة البحث بأن الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية تم في ثلاثة مراحل، تميزت المرحلة الأولى بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية تركز على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للمنظمة بما يساعد التأكيد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية، وتتفق مواصفات تلك المرحلة مع تفسير المدخل الانتقادي لنشأة المحاسبة الإستراتيجية.

تم خلال المرحلة الثانية تطوير مجموعات من المداخل المترابطة بهدف تدعيم الموقف الإستراتيجي للمنظمة، فتم تطوير مجموعة من المداخل تركز على النشاط، ومجموعة من المداخل تركز على التميز التشغيلي والربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات، ومجموعة ثالثة من المداخل تركز على النواحي الخارجية لأداء المنظمة وتربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق.

أما المرحلة الثالثة فقد تميزت بتطوير مجموعة من الفلسفات الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، وتتفق المرحلتين الثانية والثالثة مع تفسير المدخل التقليدي لنشأة المحاسبة الإستراتيجية فقد تم في كل منهما تطوير مجموعة من الأساليب والأدوات التي تهدف إلى تحسين أداء المنظمات (الخلف، ٢٠٠٧، ١٥١).

٢/ اتجاهات دمج المحاسبة والإدارة الإستراتيجية

تمثل الاتجاه العام في الأدب المحاسبي عند الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في التركيز على المحاسبة الإدارية والتوصل إلى أدوات وأساليب للمحاسبة الإدارية تتصف بالإستراتيجية، الأمر الذي أدى إلى ظهور مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ولتعريف هذا المفهوم يجب تحديد مفهوم بعض المصطلحات المرتبطة بها ألا وهي الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية.

اذ تعرف الإستراتيجية من الناحية اللغوية بأنها: "خطة أو سبيل للعمل الذي يتعلق بجانب عمل يمثل أهمية دائمة للمنشأة".أما إستراتيجية المنظمات فقد قدم Chandler أحد

أقدم وأعم تعريفاتها حيث وصف الإستراتجية بأنها "تحديد الأهداف الأساسية طويلة الأجل ثم التصرف وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف" (Chandler, 1992, 33)، ويركز هذا التعريف على البعد طويل الأجل وعلى اهتمام الإستراتيجية بالمستقبل، ويتفق هذا التعريف مع نظرة Zabriskie and Huell التي تعرف الإستراتيجية بأنها الاهتمام باختيار الأسواق المستقبلية التي يمكن أن تتفق مع نمو المنشأة على خلاف الأنشطة التشغيلية التي تهتم بإدارة الموارد التي يتم استثمارها بالفعل في الأسواق الحالية للمنشأة (Zabriskie and Huell, 1991, 41)، ويركز اتجاه آخر لتعريف الإستراتيجية على المنافسة، حيث بدأ ظهور هذا الاتجاه في كتابات Porter والذي يرى بأن الإستراتيجية التنافسية تهتم بخلق والحفاظ على الميزة التنافسية في كل مجالات الأعمال (Porter, 1985, 23)، ومن مؤيدي هذا الاتجاه Ohmae الذي يرى بأن إستراتيجية الأعمال هي كل ما يتعلق بالميزة التنافسية، فبدون وجود منافسين لا تكون هناك حاجة للإستراتيجية لأن الهدف الوحيد للإدارة الإستراتيجية – على حد قوله- هو تمكين المنشأة من أن تحقق بأقصى فعالية ميزة مستمرة عن منافسيها.

كما أنه لا يوجد تعريف متفق عليه الإدارة الإستراتيجية حيث تعرف بأنها "التركيز على البعد طويل الأجل من وجهة نظر المنشأة، وتهتم بالنواحي المستقبلية، وتحاول تدعيم موقف المنشأة التنافسي بالعمل على خلق ميزة تنافسية مستدامة للمنشأة مقارنة بمنافسيها، وتعطي أهمية نسبية لوظيفة التسويق وأنشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة.

ويميل الباحث إلى الاعتقاد بأن ملامح الإدارة الإستراتيجية يمكن تحديدها بالاعتماد على العناصر التي اشتملت عليها كل التعريفات السابقة معاً، فالإدارة الإستراتيجية تركز على البعد طويل الأجل من وجهة نظر المنشأة، وتهتم بالنواحي المستقبلية، وتحاول تدعيم موقف المنشأة التنافسي من خلال العمل على خلق ميزة تنافسية مستدامة للمنشأة مقارنة بمنافسيها، وتعطي أهمية نسبية لوظيفة التسويق وأنشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة، بنفس القدر من الجدل حول تفسير كلمة إستراتيجية والمشاكل التي واجهت تعريف عملية الإدارة الإستراتيجية، اشتمل الأدب المحاسبي على العديد من الاتجاهات بشأن تعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ويمكن تحديد المعاني التي ينطوي عليها الأدب المحاسبي لهذا المصطلح حيث يستخدم مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية للإشارة إلى إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية وكمرادف لمصطلح المحاسبة من أجل تحقيق وضع إستراتيجي يعتبرونها استكمالاً لسلسلة من الموضوعات شملت محاسبة التكاليف ثم المحاسبة الإدارية، وتهدف إلى توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنشأة للميزة التنافسية المستدامة، ويؤكدون على أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تمثل خروجاً بالمحاسبة عن تركيزها السابق على المعلومات الداخلية التاريخية واتجاها نحو التركيز على النواحي الخارجية المستقبلية خصوصًا ما يتعلق بالمنافسين والعملاء والبيئة الخارجية.

كما استخدم البعض هذا المصطلح للإشارة إلى محاولات إدماج أدب الإستراتيجيات والمحاسبة الإدارية في نطاق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ويمثل هذا الاتجاه التعريف الأكثر انتشاراً لفهم معنى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

كما عرف البعض المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أساس الكتابات التي بدأها Bromwich، ثم سار على نفس نهجه Simmonds فقد استخدم كل منهما مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بكثرة، ولكنهما استخدماه بمفهوم يقوم على أنها نوع من المحاسبة أو

أسلوب للمحاسبة يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للإدارة من أجل تدعيم الإدارة الإستراتيجية، ويعتبر Simmond هو أول من أطلق مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على مجموعة من الأنشطة وأوصى بضمها إلى مجال عمل المحاسبة الإدارية، وعرفها بأنها "توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن المنشأة ومنافسيها كي تستخدم في صياغة ومراقبة إستراتيجية الأعمال"، ونادى Simmonds بأن المحاسبين الإداريين هم الأقدر على أداء تلك الأنشطة لأنهم يمتلكون المهارات والمفاهيم التي تمكنهم من توضيح أي تغيرات في موقف المنشأة التنافسي للإدارة العليا، وأكد أنه كي يقوم المحاسبون بتلك الأنشطة يجب عليهم أن ينموا ما يمتلكونه بالفعل من أدوات وأن يتعلموا كيفية الحصول على معلومات عن المنافسين، وأضاف أن المحاسب الإداري يمكن أن يوظف تحليل التعادل باستخدام القدر الذي يحصل عليه من معلومات عن المنافسين (عربي،١٩٩٧، ٢٥١).

ويرى الباحث أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي المحاسبة التي لديها من المهارات ما يمكنها من تقييم حجم المنافسين ودرجة تأثرهم على قرارات المنشأة ودرجة تأثرهم بقراراتها وذلك بجمع المعلومات عن البيئة التنافسية (الخارجية) إلى جانب المعلومات الداخلية، وذلك لتلبية مطلب الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم القرارات التي ستأخذها.

٣/ مرتكزات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

لما كان من الظواهر الأساسية لتطوير الفكر المحاسبي ارتباطه المستمر والمتزايد بفروع المعرفة الأخرى لتطوير المفاهيم والطرق المحاسبية من ناحية، والأساس الفلسفي للبنيان المحاسبي من ناحية أخرى، فإن المحاسبين قد اتجهوا نحو أهمية توافر مدخل حديث يعالج أوجه القصور للمحاسبة الإدارية في ظل بيئة الأعمال الحديثة والمستقبلية ويهتم بتوفير معلومات عن البيئة التنافسية، وهذا المدخل يعرف بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تتولى توفير المعلومات الآتية (صالح، ١٩٩٣،٢٢-٣٢):

١. قياس تكلفة دورة حياة المنتج سواء كان خدمي أو سلعي.
٢. توفير المقاييس غير المالية اللازمة لإدارة الجودة الشاملة، مثل قياس عدد الشكاوى للزبائن عدد الوحدات الرديئة المعيبة.

١- قياس تكاليف جودة الخدمة والتي تتحقق من خلال توفير المعلومات لإدارة التكلفة التي تعد إدارة الجودة إحدى الموضوعات الهامة لها، فالمنشآت التي تدير الجودة وتقيس تكلفتها تتمتع بميزة تنافسية.

وترتكز المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على ثلاثة عناصر وهي (باسيلي، ١٩٩٦، ٩٦):

١. **تحليل القيمة:** حيث ينظر للمنشأة أياً كان غرضها بأنها مجموعة من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج الخدمي أو السلعي وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج، وبمعنى آخر يصبح لدى أي منشأة نوعين من الأنشطة أحدهما مولداً للقيمة والأخرى غير مولدة للقيمة وإن كان يمكن الاستغناء عن الأخيرة لغرض تخفيض التكلفة.
٢. **تحليل مسببات التكلفة:** قياساً على أن الأنشطة تستهلك الموارد المختلفة التي تسبب التكلفة حيث تحدث الخدمات تكاليف ناجمة عن أنشطة المنشأة بما فيها خدمات ما بعد البيع، وبناء على ذلك فإن التكاليف يمكن إدارتها بفاعلية من خلال التحكم بالأنشطة

المسببة لها، أي العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل، وفي ظل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فقد قسمها أحد الباحثين إلى ما يأتي:
* مسببات التكلفة (كعوامل الحجم و الخبرة والتكنولوجيا)
* مسببات الإنجاز (كإدارة الجودة الشاملة، مشاركة العاملين)

٣. **تحليل الاتجاه الإستراتيجي:** لعل الاهتمام بتوفير المعلومات التي تدعم إستراتيجية المنشأة في البيئة التنافسية إنما تمثل هدفاً تسعى إليه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وذلك تبعاً لاستخدامها في حسم البدائل الإستراتيجية الآتية:
* ريادة التكلفة: وهي إستراتيجية عمادها هدف رئيسي وهو تخفيض التكلفة.
* تمييز المنتجات: و تستخدم تلك الإستراتيجية في تقديم أفضل المنتجات.

ثانياً- انعكاس أساليب الإدارة الإستراتيجية على المحاسبة

تتميز الإدارة الإستراتيجية بمجموعة من الأساليب والأدوات التي كان لها أثر واضح على المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي اعتمدت في تحقيق أهدافها على العديد من الأساليب والأدوات ومن أهمها:

١. التكلفة المستهدفة.
٢. هندسة القيمة.
٣. التحسين المستمر للجودة.
٤. الجودة الشاملة.
٥. نظام التوقيت الآني.

وفيما شرح موجز لكل من هذه الأساليب:

١. التكلفة المستهدفة

لقد ظهر أول مفهوم لمدخل التكلفة المستهدفة في اليابان، كناتج لجهود مهندسي التصميم والإنتاج في سعيهم لتصميم وتطوير المنتج في إطار مستوى الجودة والتكلفة التي تفي بمتطلبات العملاء و ظروف المنافسة السائدة في السوق باعتباره أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يهدف إلى تحسين ربحية المنشأة إلى جانب تخفيضه للتكاليف والرقابة عليها، فقد عرف Kato التكلفة المستهدفة على أنها "نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، شريطة التأكد من الجودة المطلوبة من قبل العملاء، وتعتبر جزء من نظام شامل لإدارة الأرباح" (Kato,1993, 36)، في حين يرى Castellano and Young بأنها "نظام لتخطيط الأرباح و إدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام" (Castellano and Young ,2003, 149) ويرى أن التكلفة المستهدفة "نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة و يضمن جودة المنتج ويفي بمتطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص جميع الأفكار المحتملة التي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وبحوث و تطوير المنتج، بالإضافة إلى مرحلة إنتاج النموذج وهذا النشاط ليس أسلوب لتخفيض التكلفة فحسب، ولكنه جزء من إستراتيجية شاملة لنظام يرمي إلى إدارة الأرباح" (صالح،٢٠٠٠، ١٥٧)، في حين عرفها آخر بأنها "إحدى أدوات إدارة التكلفة تهدف أساساً إلى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر كل مراحل دورة حياته، وذلك بمساعدة كل من أقسام البحوث والهندسة والإنتاج والتسويق و المحاسبة، وذلك وصولا إلى السعر المنشود"

(زغلول، ١٩٩٨، ٣٣١)، وقد تم تعريف هذا المفهوم انطلاقا من هذه الرؤية بأنه "العملية التي تهدف إلى الوصول للنتائج المالية للمنتج في توقيت معين من خفض التكلفة وتحسين الربحية" (الكاشف، ٢٠٠٠، ١٤٤).

مما سبق يجد الباحث أن التكلفة المستهدفة أسلوب لإدارة التكلفة التي تتجه نحو المنافسة، وذلك بأن تبدأ من سعر السوق عائدة إلى تكلفة المنتج التي يجب تحقيقها وبالتالي تحسين ربحية المنشأة بالوصول الربح المستهدف وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

٢. هندسة القيمة

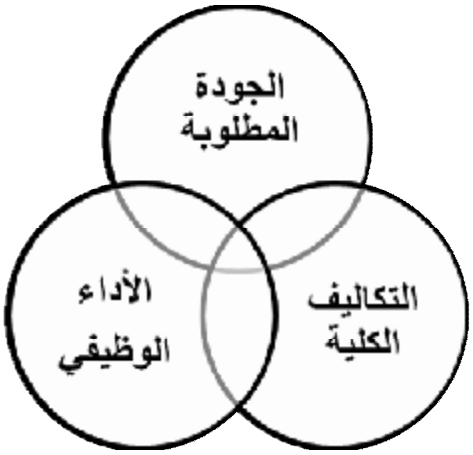
ظهر مفهوم هندسة القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية و بالذات في شركة General Electric خلال الحرب العالمية الثانية، نتيجة عجز الشركة عن المنافسة نظراً لقلة الموارد الإستراتيجية في تلك الفترة، و بعد نهاية الحرب انتقل تطبيق هذه التقنية إلى خارج شركة (GE) في مجالات مختلفة كالإدارية والصناعية والاقتصاد والاستثمار والإنشاءات وغيرها.

وقد تناول العديد من الكتاب مدخل هندسة القيمة بوصفه أسلوباً يستخدم عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بغرض تحسين الأداء الوظيفي و خفض التكلفة كأحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية (Pierce, 2002, 31) (Hilton, 2005 , 234) كما يوجد تعاريف متعددة لهندسة القيمة إذ عرفتها الجمعية الأمريكية لمهندسي القيمة American Association of Value Engineers International "تطبيق منهجي لإجراءات محددة يتم من خلالها تعريف وظيفة المنتج و تحديد قيمته، و من ثم مدى قبولها في ضوء مدى تحقيقها للمتطلبات الفنية ورغبات العملاء بأقل تكلفة ممكنة" (الكاشف، ٢٠٠٠، ١٤٨)، وقد عرف Horngren وزملائه هذا المدخل بأنه " مدخل قائم على فريق عمل لتقييم تصميم المنتج و خصائصه التي تلبي احتياجات العملاء باستخدام بدائل لتحسين قيمة المنتج، إذ يتم القيام بأنشطة القيمة بالاتصال المتبادل بين مديري التسويق ومصممي الإنتاج ومشرفي الإنتاج لتقديم مقترحاتهم لتصميم التحسين وتعديلات الإنتاجية" (Horngren , Foster and Dater , 1997,437) .

في حين يرى Sakurai أن هندسة القيمة تعرف بأنها "نشاط خاص بتصميم المنتج في مختلف مراحله بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الاحتياجات المطلوبة من قبل المستهلكين (Sakurai,1989, 44).

كما تم تعريف هذا المدخل بأنه "عمليات تقييم منتظمة لكل نواحي وظائف سلسلة بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على الوفاء باحتياجات العملاء، و يمكن أن يؤدي إجراء تحليل هندسة القيمة إلى تحسينات في تصميمات المنتج، أو تغييرات في مواصفات المواد، أو تعديل في طرق التصنيع تؤدي إلى تخفيض التكاليف الممكن تحقيقها للإنتاج لتصبح مساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة" (حسين، ٢٠٠٠، ٩٨)، في حين ترى دراسة أخرى بأن هندسة القيمة هي "تقويم منظم لكل جوانب أنشطة البحوث والتطوير، تصميم المنتج، الإنتاج، التسويق، خدمة العملاء، وذلك من خلال تحسين تصميم المنتج، تغيير مواصفات المواد الخام، تعديل طرق التشغيل، بهدف إرضاء المستهلك وخفض تكلفة المنتج" (زغلول، ١٩٩٨، ٣٣٣).

و يمكن توضيح مفهوم هندسة القيمة من خلال الشكل ١:



الشكل ١
مفهوم هندسة القيمة

المصدر: النموذج من تصميم الباحث

إذ أن الشكل السابق يبين أن هندسة القيمة تركز في البداية على الفعالية (Effectiveness) عن طريق تحليل الوظائف (Functions) المطلوب تحقيقها ومن ثم تبحث في الكفاءة (Efficiency) عبر تحديد معايير الجودة (Quality) التي تجعل من المنتج أكثر قبولاً، وأخيراً تسعى للحصول على ذلك بأوفر التكاليف الممكنة (Life Cycle Cost) وتتمثل أهداف مدخل هندسة القيمة:

ويمكن تحديد أهداف هذا المدخل من خلال مجموعة من النقاط والتي تتمثل بما يأتي:

١. وجود فريق عمل متكامل من مهندسي ومصممي الإنتاج ومديري التسويق، بحيث يتم توظيف خبراتهم ومهاراتهم لإيجاد مقترحات وبدائل لتحقيق وظائف الإنتاج بطريقة أفضل أو بتكلفة أقل أو بهما معاً (Horngren, 1997, 437).
٢. الدراسة والتعمق في فهم متطلبات واحتياجات العملاء وعدم إغفال أي منها أثناء مرحلة التصميم للمنتج (Sakurai,1989, 44).
٣. يسعى هذا المدخل إلى تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف بأقل تكلفة ممكنة للوصول إلى التكلفة المستهدفة (عيسى،٢٠٠١، ٥٣٥).
٤. يهدف للمحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتحقيق هدف الجودة التنافسي للمنشأة، وذلك من خلال اقتراح أفكار جديدة تساعد على تحقيق خصائص المنتج المطلوبة (عبد الرحمن، ٢٠٠٠، ٢٩).
٥. تطبيق هذا المدخل خلال جميع مراحل حياة المنتج بدءاً من مرحلة التصميم و انتهاء بمرحلة ما بعد البيع، مع التركيز على مرحلة التصميم بوصفها مجالاً هاماً لتحقيق أهداف هندسة القيمة (الكاشف، ٢٠٠٠،١٥١).
٦. يهدف هذا المدخل إلى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم التكاليف الخاصة بها، و المحافظة على الأنشطة المضيفة للقيمة وذلك بعد القيام بالتحليل الوظيفي لمكونات المنتج (Kato,1993, 43).

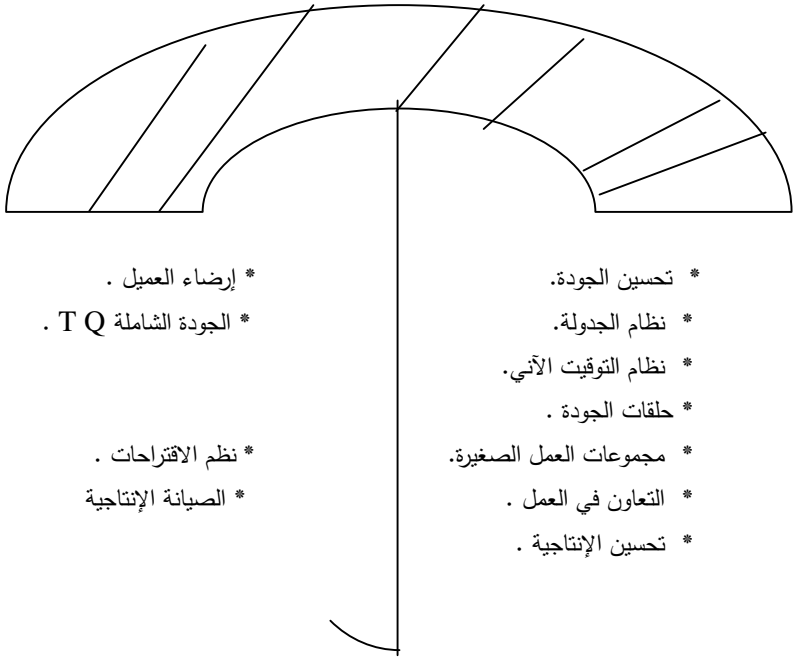
مما سبق نجد أن جميع الأهداف السابقة- وخاصة البند الثاني والثالث تسعى لتحقيق رغبات المستهلك- وتسعى أيضاً في مجملها لتخفيض التكلفة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية التي تسعى إليها المنشأة.

٣. التحسين المستمر للجودة

بعد زيادة حدة المنافسة و سعي الإدارة إلى خفض التكلفة دون المساس بمواصفات المنتج التي تلبي رضا العميل و الربح المستهدف للمنشأة ، ظهر ما يسمى مدخل كايزن للتحسين المستمر و هو منهج ياباني لتحسين الجودة والذي يعد امتداداً لمنهج ديمنج Deming الذي يعتمد على تحقيق التحسين المستمر للجودة ، وعلى الرغم من أن التحسينات المقصودة لهذا المنهج هي تحسينات صغيرة محدودة الحجم، إلاّ أنها تتميز بشموليتها لجميع جوانب العمل (علام، ١٩٩٧، ٢٣٦)، ويعرف منهج Kaizen للتحسين المستمر بأنه نظام الخطوة خطوة لتحقيق التحسين التدريجي الذي يقوم على تحقيق التحسين ثم التعزيز وأداء الأعمال الصغيرة بطريقة أفضل مع التحسين المستمر لمعايير الأداء (أبو خشبة ، ٢٠٠٣، ١٣٧)، أي يتلخص هذا المدخل بإجراء التحسينات المستمرة في كل المجالات و في جميع الأوقات، ويرى الباحث أن هنالك عناصر عديدة يجري التركيز عليها وفقاً لهذا المدخل من أهمها:

١. التركيز على العميل .
٢. التعاون بين جميع إدارات المنشأة .
٣. نظام التوقيت الآني Just in Time .
٤. حلقات الجودة.
٥. علاقات الإدارة مع العاملين.
٦. استخدام التطور التكنولوجي في العمل .

وقد عرف Monden and Hamada مدخل كايزن على أنه "النظام الذي يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مراحل التصنيع و الإنتاج و ذلك على مستوى منتج قائم". ويمكن التعبير عن هذا المدخل في صورة مظلة تسمى مظلة Kaizen تحتوي تحتها العديد من أساليب التحسين المستمر (Davies and Boczko,2005, 34) :



The Kaizen Umbrella

الشكل ٢

ويستخدم أسلوب Kaizen للتحسين المستمر لتلافي (السلمي، ١٩٩٩، ٩٩):

١. الفاقد في الموارد Waste .
٢. الضغط و العبء المتزايد Strain .
٣. الاختلال في الأداء Discrepancy .

كما ويعد مدخل Kaizen نتيجة التطور الذي طرأ على المحاسبة الإدارية واستخدامها للإستراتيجيات الحديثة، إذ يهدف كل منها إلى التخفيض المستمر للتكلفة في جميع مراحل دورة حياة المنتج بدءاً من مرحلة تصميم و تخطيط المنتج وصولاً إلى مرحلة ما بعد البيع، و توجيه الاهتمام إلى تطوير عمليات التجهيز و الإعداد و تحسين أداء الآلات لتخفيض نسبة التالف والضائع و زيادة الدوافع لدى العمال لتحفيزهم على إجراء التغيرات التي تؤدي إلى تحسين وتطوير التكاليف للحصول على منتج ذو جودة عالية (إبراهيم، ٢٠٠٠، ٣١٦-٣١٧)، أي أن محور اهتمام مدخل كايزن للتحسين المستمر هو العملية الإنتاجية وليس المنتج ذاته (السلمي، ١٩٩٩،٩٦).

ومما سبق يخلص الباحث إلى أن مدخل Kaizen للتحسين المستمر يساعد في تحقيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال عدة مجالات منها:

١. تحسين مستوى الأداء و الإنتاجية .

٢. خفض الآثار الناجمة عن مسببات التكلفة .
٣. خفض دورة الوقت وذلك بأداء النشاط بنفس الكفاءة وفي وقت أقل .
٤. خفض مواطن الضياع والتلف للوصول إلى مستوى Zero Defect .
٥. خفض الأنشطة والعمليات التي لا تؤدي إلى تحسين الجودة والأداء الوظيفي للمنتج.

٤. الجودة الشاملة

تعرف الجودة الشاملة بأنها "المطابقة مع احتياجات ورغبات العملاء" (صالح، ٢٠٠٣، ١٨٦) كما عرفها المنظمة العالمية للمعايرة بأنها "السمات والخصائص الكلية لمنتج أو خدمة ما و التي تعكس مقدرة هذا المنتج أو الخدمة على إشباع حاجات معلنة أو ضمنية" (صالح، ١٩٩٦،٦٥)، ويلاحظ أن التعريفين يشتركان في تقديم مفهوم شامل للجودة حيث لا تعنى فقط بالتحقق من إتقان تصنيع المنتج طبقاً للمواصفات الموضوعة وإنما تتسع لتشمل احتياجات ورغبات العملاء.

لقد حقق تطبيق فلسفة الجودة الشاملة نجاحاً كبيراً في المنشآت التي تعتمد على هذه الفلسفة، لما لها من ميزة تنافسية من خلال تركيزها على إقامة علاقات مع العملاء والموردين والعمل بروح الفريق، وتعتمد الفكرة الأساسية لهذه الفلسفة على مبادئ أساسية تركز على الشيء الصحيح من المرة الأولى والعمل على التحسين المستمر والرضا الكامل للعميل من خلال تلبية رغباته، وتعتمد الجودة الشاملة على خمسة مفاهيم أساسية هي:

- **التوجه نحو الجودة:** إذ يركز مدخل إدارة الجودة على التوجه نحو الجودة من أعلى مستوى إلى أدنى في المنشأة، مما يؤدي إلى زيادة الالتزام وخاصة في مرحلة التصميم مما يجعل مهمة التصميم وتعديله أساساً للتحسين المستمر.
- **العلاقات مع العملاء:** ترتبط المنشأة مع عملائها ضمن إدارة الجودة الشاملة بعلاقات مباشرة لتحديد احتياجاتهم وفهم مدى نجاحها في إشباع تلك الاحتياجات والقيام بأنشطة التطوير اللازمة لذلك.
- **العلاقات مع الموردين:** يشكل الموردون جزءاً أساسياً للوصول إلى مستويات الجودة التي تحقق احتياجات العملاء، الأمر الذي يتطلب من المنشأة القيام ببناء علاقات طويلة المدى مع العملاء، استناداً على مبدأ الشراكة في الجودة والنجاح أو الفشل وليس مبدأ الربح أو الخسارة فقط.
- **الرقابة على العمليات:** تولي إدارة الجودة الشاملة اهتماماً كبيراً للرقابة على العمليات لضمان استمرار القيام بتلك العمليات كما هو مخطط لها، لذلك يتم استخدام أساليب الرقابة الإحصائية وخرائط الجودة التي يجب أن يتدرب على استخدامها العاملين الأمر الذي يزيد من منفعتها.
- **إشراك العاملين:** تعدّ الموارد البشرية هي الركيزة الأساسية لإدارة الجودة الشاملة حيث ينظر إلى الموارد البشرية على أنها الأداة الرئيسة لتحقيق الرقابة على الجودة ومعالجة المشاكل، لذلك لابد للمنشأة من امتلاك عمال ذوي مهارات متعددة تدريبهم على القيام بالعمليات المطلوبة.

ويرى الباحث أن التوجه نحو الجودة الشاملة وفق مفاهيمها الأساسية يؤدي إلى إقامة علاقات قوية مع كل من العملاء والموردين والعاملين وتوفير الجودة في جميع المستويات، الأمر الذي ينعكس على تحسين أداء المنشأة.

٥. نظام التوقيت الآني (JIT)

يرجع ظهور هذا النظام إلى الإداري الياباني تايجي أوهنو Taiichi Ohno وتحديداً في شركة تويوتا اليابانية للسيارات، ويعد من أهم التطورات التكنولوجية الحديثة المتطورة والتي لها أثارها الهامة على مختلف مراحل العملية الإنتاجية، وما يترتب على ذلك من آثار هامة على عناصر تكاليف المنتجات النهائية.

ويعد هذا النظام من الأدوات الإدارية المستخدمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، إذ أن مدخل التكلفة المستهدفة لا يمكن أن يكتمل بنجاح دون اعتماد نظام التوقيت الآني (Sakurai, 1989,45) (صالح، ٢٠٠٠، ١٧٤)، و يرى Kato أن نظام JiT يعد من الأنظمة الداعمة لمدخل التكلفة المستهدفة فهو يركز على التخلص تماماً من التكاليف غير الضرورية التي لا تضيف إلى قيمة المنتج بحيث يكون وقت التصنيع مساوياً تماماً لوقت التشغيل فقط، مما يؤدي إلى تخفيض كبير في تكاليف الإنتاج دون التأثير على نظرة وتقييم العملاء لهذا الإنتاج (Kato, 1993,35)، ويقصد بنظام التوقيت الآني "نظام للإنتاج بالكميات وفي الوقت المناسب لمواجهة طلب مستقر يُبنى على نظام دقيق للتحكم في المخزون و نظام معلومات فعال وتنسيق تام بين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى، بحيث تحصل المستلزمات السلعية بالكميات والمواصفات والوقت المناسب" (الحسين وآخرون، ٢٠٠١،٤١).

كما يتطلب تطبيق نظام التوقيت الآني توافر عدة عناصر أساسية تتمثل في (عطية، ٢٠٠٠، ٢٤٦-٢٤٨) (حسين، ٢٠٠٠،٢٠٠-٢٠٣) (Hansen and Mowen ,1997, 372-376) .

١. اعتماد المنشأة على عدد محدد من الموردين الذين ثبت بالتجربة إمكانية الاعتماد عليهم بالتزام في توريد كميات صغيرة من المواد اللازمة.
٢. تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على المواد الخام و على الأجزاء نصف المصنعة وبالتالي على المنتجات التامة.
٣. أن يتصف العمال في بيئة التوقيت المناسب يتعدد و تنوع المهارات والمواهب وقدرتهم على القيام ببعض أعمال الصيانة والإصلاح المطلوبة للآلات لضمان سير العمال في نظام Jit .
٤. تبسيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والسعي للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالاعتماد على مدخل هندسة القيمة.

ضرورة توافر نظام معلومات فعال وجيد لضمان توفير معلومات فورية عن حجم الإنتاج المطلوب في كل نشاط.

ثالثاً- أثر الإدارة الإستراتيجية على المحاسبة لتدعيم الميزة التنافسية

١/ مفهوم الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية بأنها (أحمد والمعاضيدي، ٢٠٠٥، ٣٧-٣٨):

المجالات التي يمكن للمنشاة أن تنافس غيرها من خلالها بطريقة أكثر فاعلية، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المنشأة دون منافس في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي لها، وهي تعتمد على نتائج

فحوص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية، فضلاً عن الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المنشأة مقارنة بمنافسيها في السوق.

والميزة التنافسية لها شقان أساسيان هما (مصطفى، ٢٠٠١، ١٣٨):

الأول- أثر التميز على المنافسين في الجودة و/أو السعر و/أو توقيت التسليم و/أو خدمات ما قبل أو بعد البيع وفي الابتكار والقدرة على التغيير السريع الفاعل.

الثاني- القدرة على مخاطبة الزبائن أو التحاور معهم على نحوٍ مؤثر يزيد رضاءهم ويحقق ولاءهم، ولا شك أن النجاح في الشق الثاني، متوقف على النجاح في الشق الأول.

وتعرف الميزة التنافسية من زاوية التكلفة بأنها (المعاضيدي، ٢٠٠٦، ١٠).

القدرة على ممارسة الأنشطة بأدنى مستوى من التكلفة مقارنة بالمنافسين، أو أنها القدرة على تميز والسيطرة على أسعار استثنائية تفوق التكلفة الإضافية للقيام بذلك.

وأن المنشأة إذا كانت قادرة على تخفيض تكاليفها الكلية، وأن إيراداتها تفوق تلك التكاليف فسوف تحقق ميزة توفير قيمة أعلى للزبون (متفرقة) أو تكلفة اقل.

٢/ خصائص ومواصفات الميزة التنافسية

توجد خصائص عدة مهمة للميزة التنافسية وهي (القطب، ٢٠٠٢، ٤٥):

- نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- تحقق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- تنبع من داخل المنشأة وتحقق قيمة لها.
- تنعكس في أداء المنشأة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدم للزبون أو كليهما.
- تؤدي للتأثير في الزبائن وإدراكهم للأفضلية فيما تقدم المنشأة، وتحفزهم للشراء منها.
- تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.
- ديناميكية فما يعدّ اليوم ميزة تنافسية قد لا يصلح للغد، وما قد يصلح في صناعة ما لا يناسب صناعات أخرى.

ويؤدي حصول المنشأة على ميزة تنافسية إلى نتائج عديدة أهمها (الربيعاوي، ٢٠٠٠، ٤٠):

١. زبائن أكثر رضا وقناعة بالمنشأة قياسا بالمنافسين، مما يقلل تعرضهم لهجمات وعروض المنافسين.
٢. حصول المنشأة على حصة من السوق من خلال قدرتها على تقديم قيمة أفضل للزبائن
٣. زيادة في حجم المبيعات والأرباح بسبب ميزة حصة السوق.

٣/ محددات الميزة التنافسية ودورة حياتها

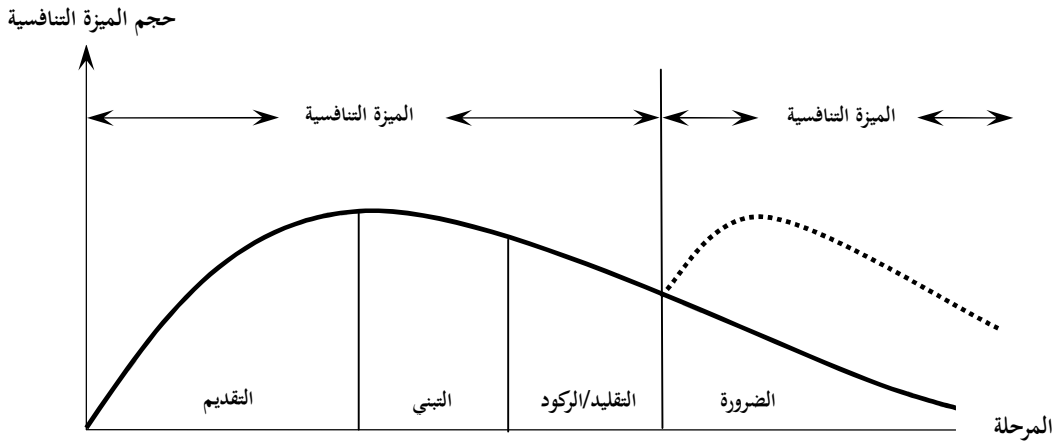
حجم الميزة

يعد حجم الميزة التنافسية من أهم المحددات المؤثرة في ديمومة واستمرار الميزة التنافسية لفترة طويلة للمنشأة وللميزة التنافسية دورة حياة تتكون من:

- **مرحلة التقديم أو النمو**: حيث تمتلك المنشأة لوحدها الميزة وتستفاد من وفوراتها .
- **مرحلة التبني**: التبني من قبل المنشأت المنافسة في محاولة لتقليد الميزة والحصول على الوفورات منها .
- **مرحلة التقليد/ الركود**: في حالة قيام المنشآت المنافسة بتقليد ومحاكاة الميزة التنافسية ومحاولة التفوق عليها.

- **مرحلة الضرورة:** بمعنى الحاجة إلى تقديم تكنولوجي/ ابتكاري جديد لتخفيض التكلفة و/أو تدعيم ميزة تميز المنتج . وهنا تبدأ المنشأة في تطوير أو تجديد أو تحسين الميزة الحالية، أو تقديم ميزة جديدة ، تحقق قيمة أعلى للزبون.

ويوضح الشكل آلاتي ٣ دورة حياة الميزة التنافسية.



الشكل ٣
دورة حياة الميز التنافسية

المصدر: خليل، نبيل مرسي،(١٩٩٦) ص٨٦.

٤/ مصادر الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها وتعزيز الميزة

إن مصادر الميزة التنافسية هي (المعاضيدي، ٢٠٠٦ ،٢٠):

- الموارد المادية (الملموسة) - الموارد غير المادية (غير الملموسة).

والتي تحصل عليها المنشأة نتيجة تكامل عوامل متعددة، أبرزها مدة ممارستها للعمل، والمهارات البشرية المتوافرة والمهارات المعرفية المتاحة لديها.

وان موارد المنشأة والمهارات تكون الكفاءة الأساسية اللازمة لتعزيز الميزة وهي: الموارد المالية والمادية والقانونية والبشرية والتنظيمية والمعلوماتية.

إن تعزيز الميزة التنافسية هو إطالة الفائدة المتحققة من تطبيق استراتيجية فريدة لتعظيم القيمة لا تطبق في وقت واحد من قبل المنافسين الحاليين والمحتملين مع عدم القدرة على امتلاك فوائد تلك الإستراتيجية (Hoffman ,2000, 1).

إن معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية فهي (خليل، ١٩٩٦،١٠٠):

١. مصدر الميزة: هل هي مرتبطة بإستراتيجية قيادة التكلفة أم التمايز أم التركيز؟
٢. عدد مصادر الميزة: إذا تعددت مصادرها فإنه يصعب تقليدها بسرعة، والعكس صحيح إذا كان مصدرها واحداً، فإنه يسهل تقليدها من قبل المنافسين، لذا فمن المهم هنا التأكيد على بناء إستراتيجية المنشأة على أساس القدرات المتعددة المتفاعلة.
٣. درجة التحسين والتطوير والتجديد المستمر في الميزة: ويشير إلى أهمية توليد ميزة جديدة باستمرار قبل المنافسين وبشكل أسرع منهم ، وإيجاد نماذج جديدة للميزة طالما أن النماذج القديمة قد أصبحت معروفة ومتاحة بشكل كبير (القطب،٢٠٠٢ ،٤٠).

وتستطيع المنشأة أن تفعل ذلك وتتحدى المنافسين، من خلال تجميع الموارد والقدرات اللازمة وتطويرها وذلك يساعد على بقاء الميزة أجلا طويلا، وبالعكس فان الميزة تكون قصيرة الديمومة، ويساعد المعيار (٣،٢) في تعزيز الميزة التنافسية، ويمكن دعم المعيار (٣) حيث يتم الانتقال من حالة إلى حالة أفضل للميزة من خلال اكتشاف طرائق جديدة ومفضلة للمنافسة في الصناعة، ويشار إلى ذلك بالابتكار، حيث يعطي مزايا أفضل للمنشاة وخاصة عندما تفشل المنشأة المنافسة في اكتشاف طرائق جديدة أو تعجز في الاستجابة للتحولات البيئية المختلفة، ويمكن أن يشكل ذلك ميزة المتحرك الأول الذي يستجيب للتغيير من خلال الابتكار الذي تنجزه المنشأة في قطاع الصناعة. ويمكن تحديد مسببات الابتكار التي تقود إلى الانتقال بالمزايا التنافسية بالآتي (أحمد والمعاضيدي، ٢٠٠٥، ٣٧-٣٨) :

- تقنيات جديدة.
- حاجات جديدة أو متحولة للزبائن.
- ضرورة التجديد في تقسيمات الصناعة.
- الانتقال أو التحول بتكلفة المدخلات.
- التغيرات في التشريعات الحكومية.

٥/ دور أساليب الإدارة الإستراتيجية في دعم الإستراتيجيات التنافسية وتعزيز الميزة التنافسية

١. دور أساليب الإدارة الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة التكلفة

أن تحديد أساليب الإدارة الإستراتيجية واستخدامها في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، وتفعيل هذه الأساليب في ظل قواعد البيانات وفريق العمل بهدف تخفيض التكاليف (مع المحافظة على متطلبات الزبون في المنتج)، يدعم إستراتيجية قيادة التكلفة على نحوٍ كبير وذلك يساعد على دعم المركز التنافسي للمنشأة، وزيادة حصتها السوقية وإيراداتها وصولا إلى تحقيق أرباح تفوق ما يحققه المنافسون.

فأسلوب التكلفة المستهدفة يدعم خفض تكلفة المنتج خلال مرحلة التخطيط والتصميم، وتسانده في ذلك عدة أساليب وأدوات، ويتم استخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية الأخرى لدعم عمليات خفض التكلفة وهي: (الإدارة والتكلفة على أساس النشاط ABC) + وتحليل سلسلة القيمة + وإعادة هندسة العمليات + وتحليل مسببات التكلفة + الإنتاج الآني + المقارنة المرجعية.

أما في مرحلة الإنتاج فيتم استخدام أسلوب التحسين المستمر ويسانده في دعم هذه الإستراتيجية أساليب إدارة التكلفة الأخيرة، لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج، وخفض التكلفة باستمرار لتحقيق اقل تكلفة ممكنة (التكلفة التنافسية)، مع عدم إهمال مستوى الجودة المطلوب والذي يتحدد من خلال المنتج التي حددها الزبون .

وبدعم هذه الإستراتيجية يتم دعم الأسبقيات التنافسية في ظلها وهي:

- التكلفة - الجودة - التسليم - المرونة – الخدمة - البيئة.

٢. دور أساليب الإدارة الإستراتيجية في دعم إستراتيجية التمايز

تؤدي أساليب الإدارة الإستراتيجية المشار إليها في إستراتيجية قيادة التكلفة، دوراً في دعم هذه الإستراتيجية ولكنها تركز على الجودة أكثر من تركيزها على التكلفة (مع عدم إهمال عنصر التكلفة ودوره في هذه الإستراتيجية)، فهي تهدف إلى تحقيق أعلى مستوى

جودة للمنتج (محدد من الزبون) يحقق له تميزاً واضحاً ولا يمكن لأي منافس أن يقلده أو يلحق به، مع المحافظة على التكلفة بمستوى معين يلبي ذلك المستوى من الجودة.

فأسلوب التكلفة المستهدفة يدعم تحقيق وظائف المنتج المقررة بالتصميم خلال مرحلة التخطيط والتصميم وأن الأساليب والأدوات المساعدة مثل (بنشي، ٢٠٠٨، ٤٩):

هندسة القيمة + التحليل الوظيفي للتكلفة + تحليل المكونات وبدعم من الأدوات الأخرى مثل أسلوب التصميم العكسي وتحليل السبب والنتيجة وبمساندة جداول التكلفة، تحدد الوظائف المطلوبة للمنتج ومكونات المنتج اللازمة لتحقيق تلك الوظائف.

إن تكامل أساليب الإدارة الإستراتيجية (الإدارة والتكلفة على أساس النشاط) + تحليل سلسلة القيمة + إعادة هندسة العمليات + تحليل مسببات التكلفة والإنتاج في الوقت المحدد + المقارنة المرجعية ، يساعد في دعم هذه الإستراتيجية خلال مرحلة التصميم وبالتعاون مع هندسة القيمة وخلال مرحلة الإنتاج في ظل التحسين المستمر (شهيد، ٢٠٠٧، ٦٨)، حيث يتم من خلال دور هذه الأساليب البحث عن أنشطة سلسلة القيمة ذات الجودة العالية والتكلفة المنخفضة، وبالمقارنة في ظل المقارنة المرجعية تحدد مستويات الجودة والتكلفة للأنشطة والعمليات على مستوى قادة الصناعة (الأفضل)، وبدراسة مسببات التكلفة يتم تحديد التكاليف النهائية لهذه الأنشطة من خلال أسلوب (الإدارة والتكلفة على أساس الأنشطة ABC)، ثم يأتي دور الإدارة في إعادة هندسة العمليات (تجميع أنشطة كل عملية)، ثم يتم تشكيل العمليات اللازمة لإنتاج المنتج والتي تحقق متطلبات الزبون، مع أهمية دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في المحافظة على مستوى الجودة العالية من مرحلة التصميم حتى مرحلة ما بعد البيع، تخطيطاً وتنفيذاً.

ويتم في مرحلة الإنتاج استخدام أسلوب التحسين المستمر ويتكامل معه أساليب الإدارة الإستراتيجية المشار إليها سابقا لدعم جودة المنتج وأهمها أسلوب إدارة الجودة الشاملة، والجودة العالية تؤدي إلى زيادة الخبرة في مجال الإنتاج وتولد عمالة مدربة تدريب عالي، مما يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج و تحسين رضا الزبون، وزيادة أرباح المنشأة.

إن التركيز على الجودة وصولاً إلى الجودة العالية (أعلى جودة / أفضل الأفضل)، يعد هدف هذه الإستراتيجية، ويسهم كثيراً في تعزيز الميزة التنافسية أو الأسبقيات التنافسية.

ويؤكد البعض أن خفض التكلفة مع المحافظة على مستوى الجودة يعني في الوقت نفسه خفضا آخر للتكلفة، إذ أن تحقيق الجودة يقلل من تكاليف عدم الجودة (عبد الرحمن، ٢٠٠٠، ٣٦).

وبدعم هذه الإستراتيجية، يتم دعم الأسبقيات التنافسية وهي:

- الجودة - المرونة - الخدمة - البيئة – التكلفة.

ويرى الباحث أن قيام المنافسين بمحاولات تقليد المنشأة في إنتاج المنتج بالمواصفات المطلوبة أو محاولة تلبية متطلبات الزبون (وظائف المنتج) ذات الجودة العالية أو المنتجات البديلة / المشابهة أو أقل مواصفات من المنتج ، سوف يؤثر على مركز المنشأة التنافسي أو يهدده، كما إن المنشأة تركز على الجودة ولكن دون إهمال التكلفة، لأنه بمرور الوقت يصبح على المنشأة التركيز على التكلفة بجانب الجودة بسبب ماذكره الباحث سابقاً (المنافسون يتجهون نحو التكلفة إذا استطاعوا تقديم نفس المواصفات)، وهنا تبرز أهمية الاهتمام بهذه الأسبقية بجهود مشابهة لما حصل في ظل إستراتيجية قيادة التكلفة، كما أن الجودة العالية تقود إلى تكلفة أقل من خلال:

- تقليل التالف والمعيب.
- خفض تكاليف إعادة التشغيل للمرتجع.
- تحقيق الجودة من المرة الأولى.
- خبرات العاملين ومهاراتهم المتزايدة.

ويرى الباحث إمكانية استخدام مصفوفة الجودة والوظائف والأدوات المساعدة لها في دعم أسبقية التكلفة ضمن إستراتيجية التمايز .

رابعاً- الدراسة التطبيقية

وسوف تقتصر الدراسة على أهم الأدوات المنزلية التي تنتجها الشركة العامة للصناعات المعدنية "بردى" وهي :

- براد ٨ قدم
- براد ١٤ قدم

فيما يأتي جدول ١ يبين أسعار منتجات الشركة التي يتم دراستها وتكاليفها وهامش ربحها:

الجدول ١
اسعار منتجات الشركة

المنتج	السعر بالنسبة للمستهلك	السعر بالنسبة للموزع	هامش الربح بالنسبة للمستهلك	هامش الربح بالنسبة للموزع	التكلفة الإجمالية
براد ٨ قدم	١١٠٠٠	١٠٤٠٠	٦٠٤.٨٩	٤.٨٩	١٠٣٩٥.١١
براد١٤ قدم	١٧٨٠٠	١٦٨٠٠	١٠٠.٥	٥	١٦٧٩٥

* الأرقام بالليرة السورية

الجدول الآتي ٢ يوضح معدل تنفيذ خطة الإنتاج الجاهز الإجمالي خلال عام كامل:

الجدول ٢
معدل تنفيذ خطة الانتاج الجاهز الاجمالي

المنتج	الوحدة	الإنتاج الجاهز المخطط الإجمالي			الإنتاج الجاهز الفعلي			معدل التنفيذ %		
		كمية	كلفة		كمية	كلفة		كمية	كلفة	
			ثابتة	متغيرة		ثابتة	متغيرة		ثابتة	متغيرة
براد ٨ قدم	براد	٥٠٠	٤٧٤٩	٤٧٥٠	٤٧٧	٤٥٣٤	٤٧١٤	%٩٥	%٩٥	%٩٩
براد١٤ قدم	براد	١٠٠٠٠	١٥١٠٠٠	١٥٨٠٠٠	١٤٦٦	٢٢١٣٨	٢٤١٤٠	%١٥	%١٥	%١٥

والجدول الآتي ٣ يوضح الفجوة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المستهدفة:

الجدول ٣
الفجوة بين التكاليف الفعلية والتكاليف

المنتج	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	فجوة التكلفة	الربح المستهدف
براد ٨ قدم	١٠٣٩٥.١١	١٠٣٠٠	٩٥.١١	١٠٠
براد١٤ قدم	١٦٧٩٥	١٦٧٠٠	٩٥	١٠٠

يتم تحديد فجوة التكلفة بالنسبة لكل منتج من خلال الجدول ٤:

الجدول ٤
تحديد فجوة التكلفة بالنسبة لكل منتج

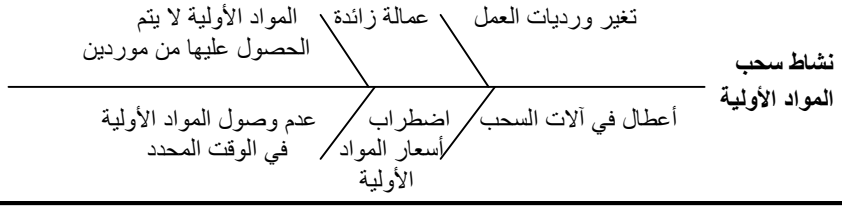
المنتج	التكاليف الفعلية للمنتج		نسبة التوزيع للتكلفة المستهدفة		التكاليف المستهدفة		فجوة التكلفة للمنتج		نسبة التخفيض	
	ت.التصميم والإنتاج	ت. ما بعد الإنتاج	ت.التصميم والإنتاج	ت.مابعد الإنتاج	ت.التصميم والإنتاج	ت.مابعد الإنتاج	ت.التصميم والإنتاج	ت.مابعد الإنتاج	ت.التصميم والإنتاج	ت.مابعد الإنتاج
براد ٨ قدم	١٠١٧٢.٧٥	٢٢٢.٣٦	٩٨.٨	١.٢	١٠٠٧٩.٦٧	٢٢٠.٣٣	٩٣.٨٨	١.١٢	%٠.٥٧	%٠.٥٦
براد١٤ قدم	١٦٥٩٦.٧٣	١٩٨.٢٧	٩٧.٩	٢.١	١٦٥٠٢.٨٥	١٩٧.١٥	٩٣.٠٨	٢.٠٣	%٠.٩١	%٠.٩١

نسبة التخفيض = فجوة التكلفة للمنتج ÷ التكاليف الفعلية للمنتج
نسبة التوزيع للتكلفة المستهدفة = التكاليف الفعلية للمنتج في كل مرحلة ÷ إجمالي التكلفة الفعلية

٥- التغلب على فجوة التكلفة

ويتم عادة توزيع تكاليف كل منتج من منتجات الشركة على مرحلتين هما:
١. تكاليف مرحلة التصميم والإنتاج.
٢. تكاليف مرحلة ما بعد الإنتاج.

ويمر هذان المنتجان خلال هذه المرحلة داخل **الصالة الأولى** بمجموعة من الأنشطة هي:
- سحب المواد الأولية.
- تصنيع القطع نصف المصنعة.
- تصنيع الهيكل.
- تصنيع الباب.
- ويمكن تحديد الأسباب المتكررة التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة خلال كل نشاط من الأنشطة السابقة وذلك باستخدام هيكل السمكة.



وبدراسة هذه الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لهذا النشاط تبين أن أكثر الأسباب تكراراً هو (تأخر وصول المواد الأولية) وقد تم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب وهي:

- عقود طويلة الأجل مع موردين محددين – صيانة شاحنات التحميل – تعديل نمط استلام و٢تسليم المواد الأولية .

ويتم استخدام مصفوفة الحلول لاختيار الحل الأمثل لهذا النشاط:

المعيار		الأهمية النسبية	الحل الأول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفة الحل	منخفض٠.٥٧ عال ١	%٣٠	٣ ٠.٩	٥ ١.٥	٤ ١.٢
كفاءة الحل	عال٠.٥٧ منخفض١	%٣٠	٥ ١.٥	٢ ٠.٦	٣ ٠.٩
احتمال النجاح	عال٠.٥٧ منخفض١	%٢٠	٢ ٠.٤	٤ ٠.٨	٤ ٠.٨
إمكانية التطبيق	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٥ ٠.٥	٥ ٠.٥	٦ ٠.٦
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٤ ٠.٤	٥ ٠.٥	٥ ٠.٥
الإجمالي			٣.٥	٣.٩	٤

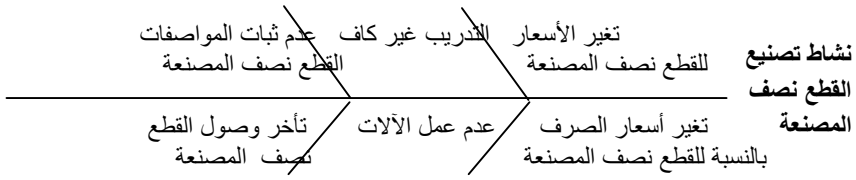
* المصفوفة من إعداد الباحث

ويتم تحديد نسبة خفض تكلفة البديل ككل بنسبة ٠.٩١% بالنسبة لبراد ٨ قدم وبنسبة ٠.٥٧% بالنسبة لبراد ١٤ قدم التي تم حسابها في جدول تحديد فجوة التكلفة وذلك من خلال المعادلة:

نسبة خفض التكاليف = فجوة التكلفة للوحدة ÷ التكلفة الفعلية للوحدة

وبالتالي يعد أفضل الحلول لهذا النشاط هو عمل عقود طويلة الأجل مع موردين محددين للحصول على المواد الأولية المطلوبة وفي الوقت المحدد.

كما يمكن تحديد الأسباب المتكررة التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لنشاط.



و يعد التغير في أسعار القطع نصف المصنعة من أهم الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لهذا النشاط و قد تم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب و هي:

عقد صفقات طويلة الأجل مع الشركة المصدر – الاعتماد على موردين محليين من خلال صفقات طويلة الأجل، ويتم استخدام مصفوفة الحلول لاختيار الحل الأمثل لهذا النشاط :

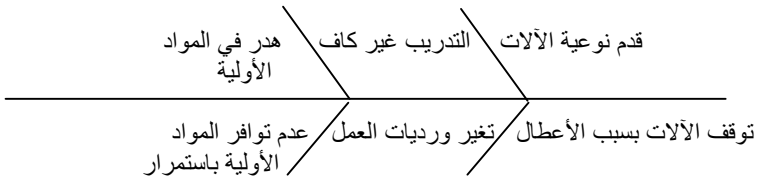
المعيار		الأهمية النسبية	الحل الأول	الحل الثاني
تكلفة الحل	منخفض٠.٥٧ عال ١	%٣٠	٦ ١.٨	٤ ١.٢
كفاءة الحل	عال٠.٥٧ منخفض١	%٣٠	٥ ١.٥	٣ ٠.٩
احتمال النجاح	عال٠.٥٧ منخفض١	%٢٠	٥ ١	٢ ٠.٤
إمكانية التطبيق	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٣ ٠.٣	٤ ٠.٤
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٤ ٠.٤	٢ ٠.٢
الإجمالي			٥	٣.١

* المصفوفة من إعداد الباحث

ويتم تحديد نسبة خفض تكلفة البديل ككل بنسبة ٩١.٠% بالنسبة لبراد ٨ قدم وبنسبة ٠.٥٧% بالنسبة لبراد ١٤ قدم التي تم حسابها في جدول تحديد فجوة التكلفة وذلك من خلال المعادلة: نسبة خفض التكاليف = فجوة التكلفة للوحدة ÷ التكلفة الفعلية للوحدة .

وبالتالي يعد أفضل الحلول لهذا النشاط هو الاعتماد على موردين محليين من خلال صفقات طويلة الأجل، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض كلفة الحصول عليها ونظراً لأهميتها في العملية الإنتاجية.

تحديد الأسباب المتكررة التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لنشاطي تصنيع الهيكل والباب.



ويعد تعطيل الآلات من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لهذين النشاطين ويقترح بعض الحلول لهذا السبب: صيانة دورية للآلات– استبدال الآلات- تدريب العمال ويتم استخدام مصفوفة الحلول لاختيار الحل الأمثل لهذا النشاط:

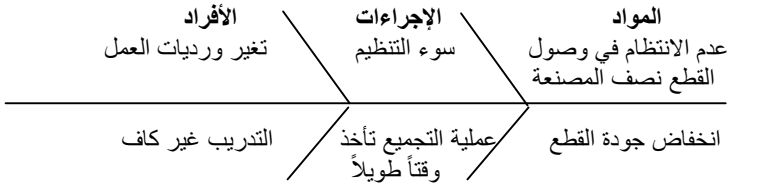
المعيار		الأهمية النسبية	الحل الأول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفة الحل	منخفض٠.٥٧ عال ١	%٣٠	٥ ١.٥	٦ ١.٨	٣ ٠.٩
كفاءة الحل	عال٠.٥٧ منخفض١	%٣٠	٦ ١.٨	٦ ١.٨	٤ ١.٢
احتمال النجاح	عال٠.٥٧ منخفض١	%٢٠	٤ ٠.٨	٥ ١	٣ ٠.٦
إمكانية التطبيق	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٦ ٠.٦	٥ ٠.٥	٤ ٠.٤
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٥ ٠.٥	٤ ٠.٤	٣ ٠.٣
الإجمالي			٥.٢	٥.٥	٣.٤

* المصفوفة من إعداد الباحث

ويعد أفضل الحلول لهذين النشاطين تدريب العاملين على استخدام الآلات بشكل صحيح والقيام بصيانة لبعض الأعطال اليومية الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض كلفة هذين النشاطين .

* أنشطة المنتج داخل **الصالة الثانية** للمعمل: تجميع قطع المنتج - تجهيز الوصلات الكهربائية - تدهين أجزاء البراد- فحص التبريد - تعبئة الغاز .

ويمكن تحديد الأسباب المتكررة التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة خلال كل نشاط من الأنشطة السابقة ذلك باستخدام هيكل السمكة:*بالنسبة لنشاط تجميع قطع المنتج:



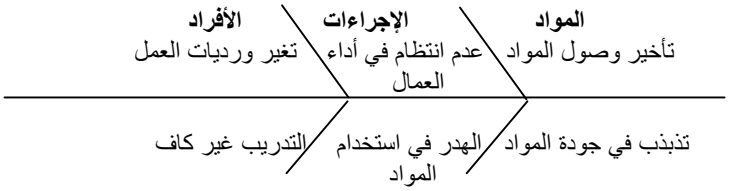
ويعد التدريب غير الكافي للعاملين من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لنشاط تجميع قطع المنتج وقد تم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب مع ملاحظة عدم القدرة على استبدال العاملين وذلك وفقاً لقانون العاملين في النظام: إعادة تأهيل العاملين من خلال دورات تدريبية – الاستعانة بعاملين خبرة – الاستعانة بخبراء أجانب.

المعيار		الأهمية النسبية	الحل الأول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفة الحل	منخفض٠.٥٧ عال ١	%٣٠	٢ ٠.٦	٥ ١.٥	٦ ١.٨
كفاءة الحل	عال٠.٥٧ منخفض١	%٣٠	٣ ٠.٩	٥ ١.٥	٤ ١.٢
احتمال النجاح	عال٠.٥٧ منخفض١	%٢٠	٢ ٠.٤	٦ ١.٢	٤ ٠.٨
إمكانية التطبيق	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٣ ٠.٣	٤ ٠.٤	٥ ٠.٥
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٤ ٠.٤	٥ ٠.٥	٦ ٠.٦
الإجمالي			٢.٦	٥.١	٤.٩

* المصفوفة من إعداد الباحث

ويعد أفضل الحلول لهذا النشاط هو إعادة تأهيل العاملين الحاليين من خلال إتباع دورات تدريبية تساعد على زيادة خبراتهم وكفاءتهم بما يلائم العملية الإنتاجية.

- بالنسبة لنشاطي تجهيز الوصلات الكهربائية وتدهين أجزاء البراد:

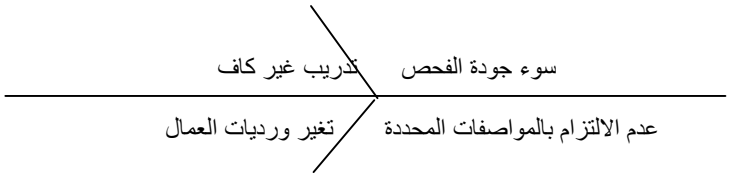


ويعد الهدر في المواد المستخدمة من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لهذين النشاطين وقد تم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب وهي: زيادة المراقبة على العاملين – تعديل نمط عملية التسليم للمواد

المعيار		الأهمية النسبية	الحل الأول	الحل الثاني
تكلفة الحل	منخفض٠.٥٧ عال ١	%٣٠	٣ ٠.٩	٢ ٠.٦
كفاءة الحل	عال٠.٥٧ منخفض١	%٣٠	٦ ١.٨	٤ ١.٢
احتمال النجاح	عال٠.٥٧ منخفض١	%٢٠	٥ ١	٣ ٠.٦
إمكانية التطبيق	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٣ ٠.٣	٤ ٠.٤
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٦ ٠.٦	٥ ٠.٥
الإجمالي			٤.٦	٣.٣

* المصفوفة من إعداد الباحث

ويعد تعديل نمط التسليم والاستلام للمواد أفضل الحلول من أجل تخفيض تكلفة هذين النشاطين.*بالنسبة لنشاط فحص التبريد:



ويعد عدم الالتزام بالمواصفات المحددة للتبريد وانحرافها عن الحد المطلوب من أهم الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة فيما بعد من حيث خدمات ما بعد أو اعتبار المنتج ذو مواصفات مخالفة لرغبات الزبون وتم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب: تحديد طريقة الفحص على نحوٍ واضح، الاستعانة بخبراء مختصين، زيادة المراقبة والإشراف على الفحص.

المعيار		الأهمية النسبية	الحل الأول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفة الحل	منخفض٠.٥٧ عال ١	%٣٠	٣ ٠.٩	٦ ١.٨	٣ ٠.٩
كفاءة الحل	عال٠.٥٧ منخفض١	%٣٠	٥ ١.٥	٤ ١.٢	٣ ٠.٩
احتمال النجاح	عال٠.٥٧ منخفض١	%٢٠	٤ ٠.٨	٦ ١.٢	٣ ٠.٦
إمكانية التطبيق	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٣ ٠.٣	٥ ٠.٥	٤ ٠.٤
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٤ ٠.٤	٥ ٠.٥	٣ ٠.٣
الإجمالي			٣.٩	٥.٢	٣.١

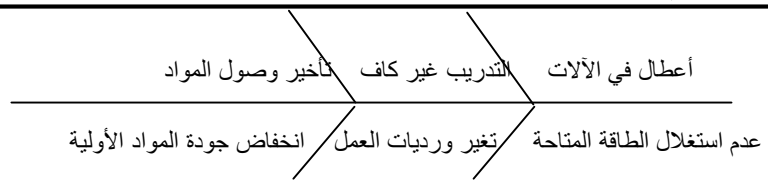
* المصفوفة من إعداد الباحث

ويعد أفضل الحلول لهذا النشاط هو زيادة المراقبة والإشراف على عملية الفحص نظراً لأهمية هذا النشاط بالنسبة للعملاء، إذ أن أي تقصير أو إهمال يؤدي إلى فقد العملاء ثقتهم بمنتجات الشركة مما يؤثر بالتالي على الحصة السوقية للشركة.

* أنشطة المنتج داخل **الصالة الثالثة** للمعمل:

- سحب البلاستيك (صفائح بلاستيكية) - تشكيل القطع البلاستيك- تشكيل القطع البلاستيكية المتممة مثل حاجز الآتاني و الدروج.

ويمكن تحديد الأسباب المتكررة التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة خلال كل نشاط من الأنشطة السابقة ذلك باستخدام هيكل السمكة:



وتعتبر الأعطال المتكررة في الآلات من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لأنشطة الصالة الثالثة و قد تم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب وهي: صيانة دورية للآلات– استبدال بعض أجزاء الآلات– استبدال الآلات على نحوٍ نهائي.

ويتم استخدام مصفوفة الحلول لاختيار الحل الأمثل لهذا النشاط:

المعيار		الأهمية النسبية	الحل الأول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفة الحل	منخفض٠.٥٧ عال ١	%٣٠	٣ ٠.٩	٤ ١.٢	٥ ١.٥
كفاءة الحل	عال٠.٥٧ منخفض١	%٣٠	٤ ١.٢	٤ ١.٢	٦ ١.٨
احتمال النجاح	عال٠.٥٧ منخفض١	%٢٠	٦ ١.٢	٣ ٠.٦	٦ ١.٢
إمكانية التطبيق	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٥ ٠.٥	٤ ٠.٤	٥ ٠.٥
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض٠.٥٧ عال١	%١٠	٦ ٠.٦	٤ ٠.٤	٦ ٠.٦
الإجمالي			٤.٤	٣.٨	٥.٦

* المصفوفة من إعداد الباحث

ويعدّ استبدال بعض أجزاء الآلات من أفضل الحلول لهذه الأنشطة بالنسبة للشركة نظراً للوضع المالي و التنافسي للشركة.

توزيع تكاليف مرحلة الإنتاج على أنشطة الإنتاج

ويتم توزيع تكاليف مرحلة الإنتاج على أنشطة الإنتاج وفق زمر نوعية كما هو موضح في الجدول ٥ بالنسبة لبراد ٨ قدم والجدول ٦ بالنسبة لبراد ١٤ قدم:

الجدول ٥

قائمة تكاليف براد ٨ قدم لعام ٢٠٠٧

رقم المركز	اسم المركز	الرواتب والأجور ومتمماتها	المستلزمات السلعية	المستلزمات الخدمية	تحويلية جارية	تصنيعها من مراكز الخدمات	الإجمالي	تغيير مخزون الإنتاج غير التام	الإجمالي
٥٤٠١	أولما هيكل	١٥٠٥٧.٦٤	٣٥٩٢٣.١٥	١١٥٨.٥٤	١٣٣٤.٠٧	٤٥٢٩.٢٦	٥٨٠٠٢.٦٦	١٨١٤.٥٩	٥٩٨١٧.٢٥
٥٤٠٢	أولما براد	٧٥٢٨.٨٢	٢٠٤٧٦١.٩٥	٦٦٠٣.٦٨	٧٦٠٤.٢٠	٢٥٨١٦.٧٨	٢٥٢٣١٥.٤٣	١٠٣٤٣.١٦	٢٦٢٦٥٨.٥٩
٥٤٠٣	مكابس	٤١٤٠٨.٥١	٣٥٩٢٣١.٥٠	١١٥٨٥.٤٠	١٣٣٤٠.٧٠	٤٥٢٩٢.٦٠	٤٧٠٨٥٨.٧١	١٨١٤٥.٩٠	٤٨٩٠٠٤.٦١
٥٤٠٤	حدادة لحام	٨٢٨١٧.٠٢	٧١٨٤٦.٣٠	٢٣١٧.٠٨	٢٦٦٨.١٤	٩٠٥٨.٥٢	١٦٨٧٠٧.٠٦	٣٦٢٩.١٨	١٧٢٣٣٦.٢٤
٥٤٠٥	الدهان	٧٥٢٨.٨٢	٧١٨٤٦.٣٠	٢٣١٧.٠٨	٢٦٦٨.١٤	٩٠٥٨.٥٢	٩٣٤١٨.٨٦	٣٦٢٩.١٨	٩٧٠٤٨.٠٤
٥٤٠٨١	سحب بلاستيك	٢٦٣٥٠.٨٧	٨٩٨٠٧٨.٧٥	٢٨٩٦٣.٥٠	٣٣٣٥١.٧٥	١١٣٢٣١.٥٠	١٠٩٩٩٧٦.٣٧	٤٥٣٦٤.٧٥	١١٤٥٣٤١.١٢
٥٤٠٨٢	تشكيل بلاستيك	٢٢٥٨٦.٤٦	١٠٧٧٦.٩٥	٣٤٧.٥٦	٤٠٠.٢٢	١٣٥٨.٧٨	٣٥٤٦٩.٩٧	٥٤٤.٣٨	٣٦٠١٤.٣٥
٥٤٠٩	بلاستيك حقن	٢٢٥٨٦.٤٦	٧١٨٤٦.٣٠	٢٣١٧.٠٨	٢٦٦٨.١٤	٩٠٥٨.٥٢	١٠٨٤٧٦.٥	٣٦٢٩.١٨	١١٢١٠٥.٦٨
٥٤١٢	تجهيز الوصلات	٥٦٤٦٦.١٥	٧١٨٤٦.٣٠	٢٣١٧.٠٨	٢٦٦٨.١٤	٩٠٥٨.٥٢	١٤٢٣٥٦.١٩	٣٦٢٩.١٨	١٤٥٩٨٥.٣٧
٥٤١٤	تبريد خط ثاني	١٨٨٢٢.٠٥	٥٠٢٩٢٤.١٠	١٦٢١٩.٥٦	١٨٦٧٦.٩٨	٦٣٤٠٩.٦٤	٦٢٠٠٥٢.٣٣	٢٥٤٠٤.٢٦	٦٤٥٤٥٦.٥٩
٥٤١٦٢	جمع خط ثاني	٥٦٤٦٦.١٥	٩٦٩٩٢٥.٠٥	٣١٢٨٠.٥٨	٣٦٠١٩.٨٩	١٢٢٢٩٠.٠٢	١٢١٥٩٨١.٦٩	٤٨٩٩٣.٩٣	١٢٦٤٩٧٥.٦٢
٥٤١٧٢	فحص خط ثاني	١٨٨٢٢.٠٥	٣٢٣٣٠٨.٣٥	١٠٤٢٦.٨٦	١٢٠٠٦.٦٣	٤٠٧٦٣.٣٤	٤٠٥٣٢٧.٢٣	١٦٣٣١.٣١	٤٢١٦٥٨.٥٤
المجموع		٣٧٦٤٤١	٣٥٩٢٣١٥	١١٥٨٥٤	١٣٣٤٠٧	٤٥٢٩٢٦	٤٦٧٠٩٤٣	٤٦٧٠٩٤٣	٤٨٥٢٤٠٢

* من أعداد الباحث استناداً إلى بيانات الشركة.

٤٨٥٢٤٠٢	تكلفة الإنتاج
-	فرق تغيير مخزون الإنتاج التام
٧١٢٤٧ +	مصاريف تسويقية
٤٩٢٣٦٤٩	تكلفة المبيع
٣٤٨٢١ +	م إدارية و مالية
٤٩٥٨٤٧٠	التكلفة الإجمالية للإنتاج الكلي
١٠٣٩٥.١١	التكلفة الإجمالية للبراد الواحد

الجدول ٦

قائمة تكاليف براد١٤ قدم لعام ٢٠٠٧

رقم المركز	اسم المركز	الرواتب والأجور ومتمماتها	المستلزمات السلعية	المستلزمات الخدمية	تحويلية جارية	تصبيها من مراكز الخدمات	الإجمالي	تغيير مخزون الإنتاج غير التام	الإجمالي
٥٤٠١	اولما هيكل	٧١١٣٧.٣٦	١٨٨٥٩٦.٥٥	١٣٨١.٢٥	٦٣٢١.٢٥	٢٢٦٨٥.٥٩	٢٩٠١٢٢	٩٥٢٦.٥٨	٢٩٩٦٤٨.٥٨
٥٤٠٢	اولما يراد	٣٥٥٦٨.٦٨	١١٣١٥٧٩.٣٠	٨٢٨٧.٥٠	٣٧٩٢٧.٥٠	١٣٦١١٣.٥٦	١٣٤٩٤٧٦.٥٤	٥٧١٥٩.٤٨	١٤٠٦٦٣٦.٠٢
٥٤٠٣	مكابس	١٩٥٦٢٧.٧٤	٢٠٧٤٥٦٢.٠٥	١٥١٩٣.٧٥	٦٩٥٣٣.٧٥	٢٤٩٥٤١.٥٢	٢٦٠٤٤٥٨.٨١	١٠٤٧٩٢.٣٨	٢٧٠٩٢٥١.١٩
٥٤٠٤	حدادة و لحام	٣٩١٢٥٥.٤٨	٣٧٧١٩٣.١٠	٢٧٦٢.٥٠	١٢٦٤٢.٥٠	٤٥٣٧١.١٩	٨٢٩٢٢٤.٧٧	١٩٠٥٣.١٦	٨٤٨٢٧٧.٩٣
٥٤٠٨١	سحب بلاستيك	١٢٤٤٩٠.٣٨	٤٧١٤٩١٣.٧٥	٣٤٥٣١.٢٥	١٥٨٠٣١.٢٥	٥٦٧١٣٩.٨٣	٥٥٩٩١٠٦.٤٦	٢٣٨١٦٤.٥٠	٥٨٣٧٢٧٠.٩٦
٥٤٠٨٢	تشكيل بلاستيك	١٠٦٧٠٦.٠٤	١٥٠٨٧٧.٢٤	١١٠٥.٠٠	٥٠٥٧.٠٠	١٨١٤٨.٤٧	٢٨١٨٩٣.٧٥	٧٦٢١.٢٦	٢٨٩٥١٥.٠١
٥٤٠٩	بلاستيك حقن	١٠٦٧٠٦.٠٤	٣٧٧١٩٣.١٠	٢٧٦٢.٥٠	١٢٦٤٢.٥٠	٤٥٣٧١.١٩	٥٤٤٦٧٥.٣٣	١٩٠٥٣.١٦	٥٦٣٧٢٨.٤٩
٥٤١٢	تجهيز الوصلات	٢٦٦٧٦٥.١٠	٣٧٧١٩٣.١٠	٢٧٦٢.٥٠	١٢٦٤٢.٥٠	٤٥٣٧١.١٩	٧٠٤٧٣٤.٣٩	١٩٠٥٣.١٦	٧٢٣٧٨٧.٥٥
٥٤١٤	تبريد خط ثنائي	٨٨٩٢١.٧٠	٢٦٤٠٣٥١.٧٠	١٩٣٣٧.٥٠	٨٨٤٩٧.٥٠	٣١٧٥٩٨.٣٠	٣١٥٤٧٠٦.٧	٣٢٨٠٧٨.٨٢	١٣٣٣٧٢.١٢
٥٤١٦٢	جمع خط ثنائي	٢٦٦٧٦٥.١٠	٥٠٩٢١٠٦.٨٥	٣٧٢٩٣.٧٥	١٧٠٦٧٣.٧٥	٦١٢٥١١.٠١	٦١٧٩٣٥٠.٤٦	٢٥٧٢١٧.٦٦	٦٤٣٦٥٦٨.١٢
٥٤١٧٢	فحص خط ثنائي	٨٨٩٢١.٧٠	١٦٩٧٣٦٨.٨٥	١٢٤٣١.٢٥	٥٦٨٩١.٢٥	٢٠٤١٧٠.٣٤	٢٠٥٩٧٨٣.٤٩	٨٥٧٣٩.٢٢	٢١٤٥٥٢٢.٧١
٥٤١٨١	اللحوم	٣٥٥٦٨.٦٨	٣٧٧١٩.٣١	٢٧٦.٢٥	١٢٦٤.٢٥	٤٥٣٧.١٢	٧٩٣٦٥.٦١	١٩٠٥.٣٢	٨١٢٧٠.٩٣
المجموع		١٧٧٨٤٣٤	١٨٨٥٩٦٥٥	١٣٨١٢٥	٦٣٢١٢٥	٢٢٦٨٥٥٩.٣١	٢٣٦٧٦٨٩٨.٣١	٩٥٢٦٥٨	٢٤٦٢٩٥٥٦.٣١

* من أعداد الباحث استناداً إلى بيانات الشركة.

٢٤٦٢٩٥٥٦.٣١	تكلفة الإنتاج
٢٠٢٩٣٠٤ +	فرق تغيير مخزون الإنتاج التام
٣٥٤٥٧٦ +	مصاريف تسويقية
٢٧٠١٣٤٣٦.٣١	تكلفة المبيع
٢٩٥٢٤٩ +	م إدارية و مالية
٢٧٣٠٨٦٨٥.٣١	التكلفة الإجمالية للإنتاج الكلي
١٦٧٩٥	التكلفة الإجمالية للبراد الواحد

ومن أجل التغلب على فجوة التكلفة في هذه المرحلة سوف يتم تحليل النواحي المرتبطة بالعميل، وذلك من خلال تحديد المكونات التي تحقق رغبات العملاء، ومن ثم العمل على إلغاء الأنشطة التي تحقق رغبات العملاء والعمل على تخفيض تكلفة الأنشطة التي تحقق تلك الرغبات وفق الخطوات الآتية:

١- تحديد رغبات العميل و الأهمية النسبية لكل منها:

وفق الدراسات التي يجريها قسم التخطيط في الشركة بخصوص احتياجات العميل تبين أن هناك أربعة نواحي يرغب العميل بوجودها في المنتج:

– تبريد عالي الجودة- مقاومة الصدمات - وصلات كهربائية جيدة - إغلاق محكم للباب.

ويتم وضع هذه الرغبات ضمن الجدول ٧ الآتي:

الجدول ٧
الرغبات بالنسبة للبرادات

الرغبة	درجة الأهمية النسبية	الأهمية النسبية كنسبة منوية
الأولى	٥	%٣٥.٧١
الثانية	٤	%٢٨.٥٧
الثالثة	٢	%١٤.٢٩
الرابعة	٣	%٢١.٤٣
الإجمالي	١٤	%١٠٠.٠٠

ويتم تحديد تكلفة كل صالة من صالات معمل بردى التي فيها إنتاج براد ٨ قدم و١٤قدم من خلال الجدول الآتي ٨ بالنسبة لبراد ٨ قدم والجدول ٩ بالنسبة لبراد ١٤ قدم:

الجدول ٨
تكلفة أنشطة براد ٨ قدم في كل صالة

الصالة	التكلفة الفعلية	نسبة التكاليف
الأولى	٢٠٦٢.٥١	%١٣.٢٤
الثانية	٢٧١١.٦٦	%٣٤.٦٦
الثالثة	٥٣٩٨.٥٨	%٥٢.١
الإجمالي	١٠١٧٢.٧٥	%١٠٠.٠٠

الجدول ٩
تكلفة أنشطة براد ١٤ قدم في كل صالة

الصالة	التكلفة الفعلية	نسبة التكاليف
الأولى	٣٥٤٧.٠٤	%٢١.٣٧
الثانية	٥٠٨٠.٠٥	%٣٠.٦١
الثالثة	٧٩٦٩.٦٤	%٤٨.٠٢
الإجمالي	١٦٥٩٦.٧٣	%١٠٠.٠٠

* الجدول من إعداد الباحث .

الصالة الأولى: صالة الحدادة واللحام الصالة الثانية: صالة التجميع الصالة الثالثة: صالة البلاستيك، والجدول ١٠ يوضح الأهمية النسبية لرغبات الزبون بالنسبة لبراد٨ قدم و١٤ قدم:

الجدول ١٠
الأهمية النسبية لرغبات العميل بالنسبة لبراد ٨ قدم و ١٤ قدم

الصالة رغبة	ص١	ص٢	ص٣	الأهمية النسبية				
				١	٢	٣	٤	٥
ر١	-	٠.١٠	-					×
ر٢	٠.٤	٠.١	٠.٥				×	
ر٣	-	٠.١٠	-		×			
ر٤	٠.١	٠.٦	٠.٣			×		

* تم الحصول على البيانات وفق الدراسات التي قامت بها الشركة.

ويتضح أن الرغبة الأولى يتم تحقيقها على نحوٍ كامل ضمن الصالة الثانية، أما الرغبة الثانية فتحققها الصالة الأولى بنسبة ٠.٤ وتحققها الصالة الثانية بنسبة ٠.١ وتحققها الصالة الثالثة بنسبة ٠.٥ وهكذا بالنسبة لبقية الرغبات.....

٢- إعداد جدول ١١ يبين الأهمية النسبية لمكونات المنتج وفق ارتباطها برغبات الزبائن:

الجدول ١١
الأهمية النسبية للرغبات وفق مكونات براد ٨ قدم و ١٤قدم

الصالة / الرغبة	ص١	ص٢	ص٣	الأهمية النسبية للرغبة
ر١	-	%٣٥.٧١	-	%٣٥.٧١
ر٢	%١١.٤٣	%٢.٨٦	%١٤.٢٨	%٢٨.٥٧
ر٣	-	%١٤.٢٩	-	%١٤.٢٩
ر٤	%٢.١٤	%١٢.٨٦	%٦.٤٣	%٢١.٤٣
الأهمية النسبية للرغبة	%١٣.٥٧	%٦٥.٧٢	%٢٠.٧١	%١٠٠.٠٠

● تم الحصول على البيانات وفق الدراسات التي قامت بها الشركة.

ويتم احتساب الأهمية النسبية لكل رغبة وفق الصالة وذلك وفق المعادلة:
الأهمية النسبية للرغبة × نسبة تحقيق الصالة للرغبة

٢- ومن ثم يتم تحديد مقدار الخفض في التكاليف الذي يمكن الحصول عليه بالنسبة لكل صالة من الصالات الثلاث من خلال إعداد جدول ١٢ بالنسبة لبراد ٨ قدم وجدول ١٣ بالنسبة لبراد ١٤ قدم يوضح ذلك:

الجدول ١٢
مقدار التخفيض في كل صالة بالنسبة لبراد ٨ قدم

الصالة	الأهمية النسبية	التكلفة المستهدفة وفقاً لأهمية النسبية	التكلفة الفعلية للصالة	فجوة التكلفة
ص١	%١٣.٥٧	١٣٨٠.٤٤	١٣٦٧.٨١	١٢.٦٣
ص٢	%٦٥.٧٢	٦٦٨٥.٥٣	٦٦٢٤.٣٦	٦١.١٧
ص٣	%٢٠.٧١	٢١٠٦.٧٨	٢٠٨٧.٥	١٩.٢٨
الإجمالي	%١٠٠.٠٠	١٠١٧٢.٧٥	١٠٠٧٩.٦٧	٩٣.٠٨

الجدول ١٣
مقدار التخفيض في كل صالة بالنسبة لبراد ١٤ قدم

الصالة	الأهمية النسبية	التكلفة المستهدفة وفقاً للأهمية النسبية	التكلفة الفعلية للصالة	فجوة التكلفة
ص١	%١٣.٥٧	٢٢٣٩.٢٤	٢٢٥٢.١٨	١٢.٧٤
ص٢	%٦٥.٧٢	١٠٨٤٥.٦٧	١٠٩٠٧.٣٧	٦١.٧
ص٣	%٢٠.٧١	٣٤١٧.٧٤	٣٤٣٧.١٨	١٩.٤٤
الإجمالي	%١٠٠.٠٠	١٦٥٠٢.٦٥	١٦٥٩٦.٧٣	٩٣.٨٨

* من أعداد الباحث استناداً إلى بيانات الشركة.

٣- ومن ثم يتم تحليل أنشطة كل صالة من الصالات الثلاث لتحديد مقدار الخفض في تكلفة كل نشاط من أنشطة كل صالة، فمثلاً الصالة الثانية تتكون من ٥ أنشطة رئيسة إذ يتم إعطاء كل نشاط من هذه الأنشطة قيمة بالنسبة لرغبات العميل وهذا الأمر يحدده قسم الدراسات والتطوير في الشركة في الجدول ١٤:

الجدول ١٤
فجوة تكلفة أنشطة الصالة الثانية بالنسبة لبراد ١٤ قدم

الصالة الثانية		الأهمية النسبية	التكلفة المستهدفة	التكلفة الفعلية	فجوة التكلفة
نشاط تجميع قطع المنتج	٥	%٢٩.٤	٣١٨٩.٩	٣٢٠٦.٧٧	١٦.٨٧
نشاط تجهيز الوصلات الكهربائية	٤	%٢٣.٥	٢٥٥١.٩٣	٢٥٦٣.٢٣	١١.٣
نشاط تدهين أجزاء البراد	٣	%١٧.٦٥	١٩١٣.٩٤	١٩٢٥.١٥	١١.٢١
نشاط فحص التبريد	٢	%١١.٨	١٢٧٥.٩٦	١٢٨٧.٠٧	١١.١١
نشاط تعبئة الغاز	٣	%١٧.٦٥	١٩١٣.٩٤	١٩٢٥.١٥	١١.٢١
الإجمالي	١٧	%١٠٠.٠٠	١٠٨٤٥.٦٧	١٠٩٠٧.٣٧	٦١.٧

* من اعداد الباحث استناداً إلى بيانات الشركة.

إذ يعتمد الباحث على التحليل الوظيفي لكل نشاط من أنشطة كل صالة، لكي يتم تعديل تكلفة هذا النشاط بما يحقق التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة والتي تحقق رضا الزبون، فمثلاً نشاط تجميع قطع المنتج في براد ١٤ قدم إذ يتم تحليل هذا النشاط إلى مجموعة من الوظائف وهي أربعة وظائف و يتم إعطاء كل وظيفة من هذه الوظائف أهمية نسبية بالنسبة للعميل ومن ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة من وظائف النشاط حسب درجة أهميتها النسبية كما يلي في الجدول ١٥:

الجدول ١٥
التكلفة المستهدفة لكل وظيفة حسب درجة أهميتها النسبية

وظائف النشاط	الأهمية النسبية	التكلفة المستهدفة
جودة القطع المجمعة	%٤٠	١٢٧٥.٩٦
دقة التجميع	% ٣٠	٩٥٦.٩٧
فحص التجميع	%٢٠	٦٣٧.٩٨
وجود قطع تبديل لها	%١٠	٣١٨.٩٩
الإجمالي	%١٠٠	٣١٨٩.٩

* من إعداد الباحث استناداً إلى بيانات الشركة.

النتائج والتوصيات

١. في ظل بيئة التصنيع الحديثة فإنه توجد مجالات واهتمامات جديدة ذات أهمية كبيرة يجب أن تطرقها المحاسبة الإدارية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية.
٢. استخدام المحاسبة لأساليب الإدارة الإستراتيجية يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

٣. استخدام المحاسبة لأساليب الإدارة الإستراتيجية يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للمنشأة.
٤. العمل على توفير الظروف الملائمة في الشركة محل الدراسة لتطبيق أساليب التصنيع الحديثة والسياسات الإستراتيجية في محاسبة التكاليف.
٥. تبين من الدراسة التطبيقية: إمكانية الفصل بين التكاليف التي تساهم في تكوين كل منتج وإمكانية تقسيم كل منتج إلى مجموعة من الأنشطة وكل نشاط إلى مجموعة من الوظائف كما أن لكل وظيفة تكلفة يمكن العمل على تخفيضها وإمكانية تحديد الأهمية النسبية لرغبات العملاء وتحديد كيفية مساهمة كل نشاط من أنشطة كل منتج في تحقيق رغبات العملاء.

أولاً- المراجع باللغة العربية

١. إبراهيم، ماجدة، ٢٠٠٠، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج و الجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ١، جامعة عين شمس.
٢. أبو خشبة، عبد العال، ٢٠٠٢، دراسة و تحليل الجودة في عملية اتخاذ القرارات والتحسين المستمر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ١، جامعة عين شمس، القاهرة.
٣. أحمد، ميسر إبراهيم والمعاضيدي، معن وعد الله، ٢٠٠٥، دور محتوى قرارات التسويق في تعزيز الميزة التنافسية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ٢٧، العدد ٧٧، جامعة الموصل، الموصل.
٤. بنشي، ماهر إبراهيم، ٢٠٠٨، تقييم فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في شركة الشهباء للاسمنت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، حلب.
٥. حسين، أحمد علي، ٢٠٠٠، المحاسبة الإدارية المتقدمة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
٦. الحسين، محمد: وآخرون، ٢٠٠١، إدارة الإنتاج:عمليات ومدخل كمي، منشورات جامعة حلب.
٧. خليل، نبيل مرسي، ١٩٩٦، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، بيروت.
٨. الربيعاوي، سعدون حمود، ٢٠٠٠، التخطيط الإستراتيجي للتسويق وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد.
٩. زغلول، جودة عبد الرءوف، ١٩٩٨، البدائل الموفقية لتدعيم القدرة التنافسية للمنتج المصري وانعكاساتها على نظم التكاليف، المؤتمر العلمي السنوي الثاني، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
١٠. السلمي، علي، ١٩٩٩، تطوير أداء و تجديد المنظمات، دار غريب للنشر.
١١. صالح، سمير أبوالفتوح، ٢٠٠٠، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
١٢. شهيد، رزان حسين، ٢٠٠٧، التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء- دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة.
١٣. عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد، ٢٠٠٠، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة و خفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة – العدد ٢٨، جامعة أسيوط.
١٤. عطية، هاشم أحمد، ٢٠٠٠، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، جامعة عين شمس، القاهرة.
١٥. علام، سمير، ١٩٩٧، مناهج التحسين المستمر للجودة ودورها في زيادة إنتاجية شركات الإسكان والتشييد المصرية و تحسين قدراتها التنافسية: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

١٦. عيسى، حسين محمد، ٢٠٠١، إطار مقترح لتطبيق التكاليف المستهدفة: دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٢ جامعة عين شمس، القاهرة.
١٧. القطب، محي الدين يحيى، ٢٠٠٢، الخيار الإستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
١٨. الكاشف، محمود يوسف، ٢٠٠٠، التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية، مجلة الفكر المحاسبي، العدد ١، جامعة عين شمس، القاهرة.
١٩. الكاشف، محمود يوسف، ٢٠٠٠، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٠، العدد ٣، الرياض.
٢٠. مصطفى، احمد السيد، ٢٠٠١، قدرة الإدارة العربية على تنمية القدرات التنافسية العربية، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد ٢٢، العدد ٨٥.
٢١. المعاضيدي، معن وعدالله، ٢٠٠٦، إسهامات نظرية الإستراتيجية القائمة على الموارد في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد ١٥، كلية الحدباء الجامعة، الموصل.
٢٢. عربي، محمد بكر، ١٩٩٩، أطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطلب الإدارة الإستراتيجية في القطاع الصناعي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٢، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، القاهرة
٢٣. الخلف، نضال: زويلف، إنعام، ٢٠٠٧، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة- مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والتجارة، المجلد ٢١، العدد١، الرياض.

ثانياً- المراجع باللغة الاجنبية

1. Castellano Joseph F. and Young, Saul, 2003, "Speed Splashier: an team - based target costing exercise ", Journal of Accounting Education , VOL .21, Issue 2 .
2. Chandler, A. D, 1992, Strategy and Structure, Cambridge, MA: M.I.T.Press.
3. Davies ,Tony and Boczko, Tony,2005"Business Accounting and Finance", 2nd Edition.
4. Hansen, Don. R, and Mowen, Maryanne, 1997, "Cost Management" Accounting and Control , South –Western College Publishing Thomson Publishing Company, 2nd edition.
5. Hilton, Ronald W, 2005, " Managerial Accounting Creating Value in Dynamic Business Environment ", 5th ed., New York: McGraw – Hill Companies, Inc.
6. Hoffman N.P, 2000, An Examination of the suitable competitive advantage, Academy of Marketing, science review, N.4.
7. Horngren , Foster ,George and Dater, Srikant.M, 1997, "Cost Management", Managerial Emphasis , Prentice Hall International , Inc ,9th Edition.
8. Kaplan, R. S., 1983, Measuring Manufacturing Performance: a New Challenge to Management Accounting Research, Accounting Review, Vol. 59, No. 3.
9. Kaplan, R. S., 1984, The Evolution Of Management Accounting, The Accounting Review, Vol. 59, No. 3,
10. Kaplan, R. S. ,1988, One Cost System Isn't Enough, Harvard Business Review, Vol. 88, No. 1
11. Kato, Yutaka, 1993, "Target Cost Support System: Lessons from Leading Japanese Companies", Management Accounting research, VOL .4.
12. Ohmae, K., 1982, The Mind of The Strategist NY: McGraw Hill, 13. Pierce, B.,2002,"Target Costing Management: Comprehensive Benchmarking for Competitive Market", Accounting Policies and Procedures, April:
14. Porter, M. E., 1985, Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance NY: Free Press.

15. Roslender, R., 1995, Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting, British Journal of Management, Vol. 6, No.1.
16. Roslender R., and S. Hart, 2002, Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting , Critical Perspectives on Accounting, Vol. 13, No. 2.
17. Sakurai**,** Michiharu, 1989, "Target costing and how to use it", Journal of Cost Management.
18. Simmonds,K.,1981, Strategic Management Accounting, Management Accounting UK, Vol. 59, No. 4.
19. Simmonds, K., 1982, Strategic Management Accounting for Pricing:A Case Example , Accounting and Business Research, Vol. 42.
20. Zabriskie, N. B. and A. B. Huellmantel, 1991, Developing strategic thinking in senior management, Long Range Planning, Vol. 24, No. 6,