



كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة – الدراسات العليا

وزارة التعليم العالي – ليبيا

جامعة بنغازي

إمكانية تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات الاسمنت الليبية

"دراسة ميدانية"

إعداد الطالب

علي عاشور منصور المخرم

بكالوريوس محاسبة – كلية الاقتصاد

جامعة طرابلس 2006.

إشراف الدكتور

جمعة خليفة الحاسي

كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية

(الماجستير) في المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة بنغازي

ربيع 2013م



كلية الاقتصاد
قسم الحاسبة – الدراسات العليا

وزارة التعليم العالي – ليبيا
جامعة بنغازي

إمكانية تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات الاسمنت الليبية

"دراسة ميدانية"

إعداد الطالب

علي عاشور منصور المخرم

بكالوريوس محاسبة – كلية الاقتصاد

جامعة طرابلس 2006.

إشراف الدكتور

جمعة خليفة الحاسي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية

(الماجستير) في المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة بنغازي

ربيع 2013ء

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

پُرے دلدردی دجری مخر اللہ صا

پُرے ددی دطال اللہ ذ عسرا دبارک ذ عملها

پُرے دخرنی دأنورنی

دودی فزا دبعث.

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على رسوله الكريم محمد بن عبد الله خاتم النبيين
وعلى آله وصحبه الطيبين الطاهرين.

وبعد،،،.

بعد شكر الله عز وجل يطيب لي أن أتقدم بالشكر والتقدير لأستاذي الفاضل : جمعة خليفة
الحاسي الذي كان لي المعلم والمرشد طيلة فترة الدراسة والبحث وكان لجهده وملاحظاته الأثر
الكبير في إظهار هذا العمل إلى حيز الوجود؛ كما يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر لكل من الدكتور:
عادل السيد فكرين والدكتور: مسعود عبد الحفيظ البدري لتفضلهما بمناقشة الرسالة.

كما أتقدم بالشكر لأسرة معهد التخطيط التي كانت السبب الرئيسي (الذي سخره الله لي) في
وجودي ببرنامج الدراسات العليا بجامعة بنغازي، وأخص بالذكر كل من الدكتور عمر أبو صبيح
والدكتور بشير عاشور والدكتور عبد الرحمن السكلاني والدكتور مصطفى البوسيفي و الدكتور
طاهر زايد وكل الموظفين والعاملين بالمعهد.

كما أشكر الأخوين عثمان ومحمد رفيقا الدرب لما قدموه لي من نصائح ولما تحملناه معا
من مصاعب ومشاق الحياة العلمية وأتمنى لهما التوفيق، وأقدم الشكر لكل من الإخوة القائمين
على مكتبة الأكاديمية للدراسات العليا بطرابلس وبنغازي والقائمين على مكتبة معهد التخطيط، كما
أشكر المديرين والموظفين والعاملين بشركات الاسمنت الليبية لما قدموه لي من بيانات ومعلومات
لازمة للدراسة، وأخيرا أشكر زملائي طلبة الدراسات العليا ولجميع أصدقائي ولكل من مد لي يد
العون.

لكم مني جميعا كل الشكر والتقدير

الباحث

محتويات الدراسة

رقم الصفحة	العنوان
أ	الإهداء.
ب	الشكر والتقدير.
ج	محتويات الدراسة.
و	قائمة الجداول.
ز	فهرس الأشكال.
ح	ملخص الدراسة.

الفصل الأول الإطار العام للدراسة	
رقم الصفحة	العنوان
1	1.1. مقدمة.
3	2.1. الدراسات السابقة.
6	3.1. مشكلة الدراسة.
8	4.1. هدف الدراسة.
8	5.1. أهمية الدراسة.
8	6.1. منهجية الدراسة.
9	7.1. طرق جمع البيانات.
9	8.1. مجتمع وعينة الدراسة.
9	9.1. طرق تحليل البيانات.
9	10.1. تقسيمات الدراسة.

الفصل الثاني التحليل الاستراتيجي للتكاليف : الإطار النظري.	
رقم الصفحة	العنوان
11	1.2. التحليل الاستراتيجي للتكاليف : المفهوم والنشأة والأهداف.
12	1.1.2. مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف.

14	2.1.2.2. نشأة التحليل الاستراتيجي للتكاليف.
19	3.1.2. أهداف التحليل الاستراتيجي للتكاليف.
19	4.1.2. أوجه الاختلاف بين التحليل الاستراتيجي للتكاليف والتحليل التقليدي للتكلفة.
19	1.4.1.2. الانتقادات الموجهة للتحليل التقليدي للتكلفة.
21	2.4.1.2. الاختلاف بين التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكلفة.
23	5.1.2. خطوات تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف.
23	2.2. أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف.
23	1.2.2. تحليل سلسلة القيمة.
24	1.1.2.2. مفهوم تحليل سلسلة القيمة.
27	2.1.2.2. خصائص ومميزات تحليل سلسلة القيمة.
28	3.1.2.2. عناصر سلسلة القيمة.
30	4.1.2.2. أهداف أسلوب تحليل سلسلة القيمة.
30	5.1.2.2. مقومات أسلوب تحليل سلسلة القيمة.
34	6.1.2.2. خطوات تحليل سلسلة القيمة.
34	2.2.2. تحليل مسببات التكلفة.
35	1.2.2.2. مفهوم مسببات التكلفة.
35	2.2.2.2. أهداف تحليل مسببات التكلفة.
37	3.2.2.2. تصنيفات مسببات التكلفة.
40	4.2.2.2. خطوات تحليل مسببات التكلفة.
42	5.2.2.2. محددات أسلوب تحليل مسببات التكلفة.
43	3.2.2. تحليل الموقف الاستراتيجي.
43	1.3.2.2. مفهوم الموقف الاستراتيجي.
44	2.3.2.2. أنواع الاستراتيجيات التنافسية.
47	3.3.2.2. متطلبات تطبيق الاستراتيجيات التنافسية.
48	4.3.2.2. مخاطر الاستراتيجيات التنافسية.
49	5.3.2.2. متطلبات تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي.
54	6.3.2.2. العوامل المؤثرة على الموقف الاستراتيجي للمنظمة.

55	3.2. الدراسات التطبيقية السابقة ذات العلاقة.
55	1.3.2. دراسة الباز (1987) :
55	2.3.2. دراسة (R.Wilson 1990) :
56	3.3.2. دراسة Shank (1993) :
56	4.3.2. دراسة عيسي (1995) :
57	5.3.2. دراسة محمد (2003) :
57	6.3.2. دراسة الشماع (2003) :
58	7.3.2. دراسة محمد (2003) :
58	8.3.2. دراسة الكومي (2003) :
59	9.3.2. دراسة باعجاجة (2009) :
60	10.3.2. دراسة حافظ (2009) :
60	11.3.2. دراسة الزعيتري (2010) :

الفصل الثالث

جمع وتحليل البيانات واستخلاص النتائج

رقم الصفحة	العنوان
63	1.3. أداة جمع البيانات:
64	2.3. مجتمع وعينة الدراسة وتوزيع وجمع استمارات الاستبانة:
65	3.3. تحليل البيانات:
65	1.3.3. الجزء الأول من الاستبانة: معلومات عامة عن المشاركين:
65	1.1.3.3. وظيفة المشاركين:
66	2.1.3.3. التأهيل العلمي.
66	3.1.3.3. التخصص.
67	4.1.3.3. سنوات الخبرة.
67	2.3.3. الجزء الثاني من الاستبانة: متطلبات تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف:
68	1.2.3.3. متطلبات وشروط تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة في الشركات محل الدراسة.
73	2.2.3.3. متطلبات وشروط تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكاليف في الشركات محل الدراسة:
76	3.2.3.3. متطلبات وشروط تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي للتكاليف في الشركات محل الدراسة:
82	4.3. النتائج والتوصيات.

82	1.4.3. النتائج.
82	2.4.3. التوصيات.
	قائمة المراجع.
	الملحق.
	استمارة الاستبانة.

فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
22	أوجه الاختلاف بين التحليل الاستراتيجي للتكاليف والتحليل التقليدي للتكلفة.	(1-2)
48	متطلبات استخدام الاستراتيجيات التنافسية العامة.	(2-2)
53	مصفوفة البدائل الاستراتيجية.	(3-2)
61	ملخص الدراسات التطبيقية التي تناولت مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف.	(4-2)
65	توزيع استثمارات الاستبانة وتجميعها.	(5-3)
66	وظيفة المشاركين.	(6-3)
66	المؤهلات العلمية للمشاركين.	(7-3)
67	توزيع المشاركين حسب تخصصاتهم.	(8-3)
67	توزيع المشاركين حسب سنوات الخبرة.	(9-3)
68	إمكانية تصنيف الأنشطة الأساسية.	(10-3)
69	إمكانية تصنيف الأنشطة الداعمة.	(11-3)
70	إمكانية تحديد مسببات التكلفة للأنشطة الأساسية والداعمة .	(12-3)
70	إمكانية التنسيق الجيد والكامل للأنشطة الأساسية والداعمة.	(13-3)
71	مدى توفر شروط اعتبار النشاط مضيفا للقيمة.	(14-3)
71	إمكانية تحديد سلسلة القيمة الداخلية والخارجية للشركات محل الدراسة.	(15-3)
72	إمكانية تحليل سلوك المنافسين تجاه قرارات التسعير الخاصة بالشركات موضوع الدراسة.	(16-3)
72	إمكانية إمام إدارة الشركات بمستوى التقنية لدى المنافسين وحجم مشروعاتهم.	(17-3)
73	إمكانية تحديد مصادر اختلاف التكلفة بين الشركات موضوع الدراسة والمنافسين.	(18-3)
73	إمكانية الحصر الفعلي لتكاليف الشركات موضوع الدراسة وتحديد مسبباتها.	(19-3)
74	إمكانية تصنيف مسببات تكاليف الشركات موضوع الدراسة.	(20-3)

75	إمكانية تحديد علاقة تكلفة الأنشطة بمسبباتها .	(21-3)
75	إمكانية تحديد أثر إنفاق عنصر التكلفة وفقا لمسببات التكلفة المقترحة على المنتج.	(22-3)
75	إمكانية إعداد قائمة بالأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة.	(23-3)
76	مدى توفر شروط تبني وتطبيق استراتيجية الريادة في التكلفة.	(24-3)
77	إمكانية تحديد الأهداف الاستراتيجية.	(25-3)
77	إمكانية توفير المعلومات عن الإمكانيات والموارد والطاقات التشغيلية والمشاكل والأزمات لدى الشركات.	(26-3)
78	إمكانية توفير المعلومات عن الفرص والمخاطر التي قد تؤثر على استراتيجية الشركة.	(27-3)
78	إمكانية تحليل الموقف الاستراتيجي الداخلي.	(28-3)
79	إمكانية تحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي.	(29-3)
80	إمكانية تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية والفرص والتهديدات الخارجية.	(30-3)
80	إمكانية إعداد السياسات البديلة باستخدام مصفوفة SWOT.	(31-3)
81	السياسات البديلة لمواجهة السوق والملاتمة للشركات موضوع الدراسة.	(32-3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
16	مثث التحليل الاستراتيجي للتكاليف.	(1-2)
17	الإطار المتكامل لمنهج التحليل الاستراتيجي للتكاليف.	(2-2)
25	أنشطة سلسلة القيمة.	(3-2)
26	الأنشطة المولدة للقيمة.	(4-2)
28	الشكل العام لسلسلة القيمة.	(5-2)
45	الاستراتيجيات التنافسية العامة.	(6-2)

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تحديد إمكانية تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات الاسمنت الليبية كمدخل جديد في البيئة الليبية لتخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية.

تبنى الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي الذي يهتم بوصف الواقع كما هو وبيان أهم خصائصه، وذلك عن طريق جمع البيانات المتعددة المصادر من هذا الواقع بأحد الأساليب المعروفة لجمع البيانات ثم الوصول إلى نتائج تعكس الواقع؛ كما تم صياغة السؤال الرئيسي للدراسة على النحو التالي:—

هل يمكن تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات الاسمنت الليبية؟.

وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة الأسئلة الفرعية للدراسة كما يلي:—

- هل يمكن تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة في شركات الاسمنت الليبية؟.
- هل يمكن تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة في شركات الاسمنت الليبية؟.
- هل يمكن تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي للمنظمة في شركات الاسمنت الليبية؟.

اعتمد الباحث على استمارة الاستبانة كوسيلة لتجميع البيانات اللازمة من مجتمع الدراسة المتمثل في شركات الاسمنت الليبية، وتم تحليل بيانات الدراسة بعد جمعها وعرضها باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي وتوصلت الدراسة إلى عدم توافر بعض الشروط والمتطلبات اللازمة لتطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الشركات موضوع الدراسة باستثناء شروط تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة فإنها متوفرة بالكامل .

وبناء على النتائج المتوصل إليها تم الإجابة على السؤالين الفرعيين الأول والثالث للدراسة بالرفض والسؤال الثاني للدراسة بالإيجاب، ومن ثم أجابت الدراسة على السؤال الرئيسي للدراسة

بالرفض، أي أنه يصعب في الوقت الحالي تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات
الاسمنت الليبية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة.

تناول هذا الفصل مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها، وكذلك فرضياتها ومنهجيتها، وأيضاً مجتمع وعينة الدراسة وطريقة جمع البيانات والطرق الإحصائية المستخدمة في التحليل.

1.1. مقدمة:

تؤثر البيئة التي تعمل فيها الشركات – بما فيها من منافسة وعوامل أخرى – على اختيار إستراتيجية الأعمال والسياسات المحاسبية لإدارة التكلفة، فإذا كان مستوى المنافسة في البيئة مرتفع؛ فإنه من الضروري أن تتجه تلك الشركات إلى البعد الاستراتيجي لتغيير الوضع الحالي للشركة في السوق بغرض دعم القدرة التنافسية (محمد، 2003).

ونتيجة للتطورات التي حدثت في بيئة التصنيع، حيث أصبحت بيئة تنافسية عالمية تركز على تحقيق الجودة الشاملة في جميع المجالات؛ فإن ذلك دفع الشركات الصناعية العالمية إلى العمل على إيجاد أسلوب حديث لإدارة شركاتها من منظور استراتيجي لتحقيق تغييرات صناعية شاملة لمواجهة المنافسة على المستوى العالمي، ونظراً لأن سعر بيع السلعة أو الخدمة يتحدد في ظل ظروف يصعب على الشركة التحكم فيها؛ فإن الدور المؤثر الذي يمكن للشركة القيام به هو إدارة تكاليفها بجدارة بما يحقق ميزة تنافسية عالية.

ولغرض تطوير النظم التقليدية لإدارة ومعالجة التكاليف بهدف الوفاء بمتطلبات البيئة الجديدة، ظهرت العديد من المداخل الحديثة لإدارة التكلفة، ومن أهمها مدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف، وهو عبارة عن نظام يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية بغرض كسب الشركة مزايا تنافسية مستمرة في سوق المنتج (عبد الرحمن، 2003)، ويرى (باعجاجة، 2009) أن التحليل الاستراتيجي للتكاليف ما هو إلا تحليل التكاليف – المرتبطة بالبيئة الداخلية والخارجية

— الخاصة بالشركة والعمل على تخفيضها مع الحفاظ على جودة المنتج ومقارنتها بتكاليف المنافسين، وذلك بهدف تحديد الاستراتيجية الأنسب للشركة لتحقيق مزايا تنافسية.

كما يُعرف التحليل الاستراتيجي على أنه " تقييم للبيئة الداخلية للمنشأة بغرض تحديد قوة المنشأة وضعفها من ناحية، وتقييم للبيئة الخارجية بغرض تحديد الفرص والتهديدات من ناحية أخرى، وبذلك يكون مستجيبا لرسالة المنشأة وتوجهها لوضع أهدافها واستراتيجياتها" (Mondy and Permeaux, 1995, P:175 نقلا عن (صالح العقدة و كريمة الجوهر، 2010، ص 19).

يتضح من هذا التعريف أن الغرض الأساسي للتحليل الاستراتيجي للتكاليف هو تحديد الموقف التنافسي المناسب للشركة من خلال استكشاف المتغيرات المتوقعة في البيئة المحيطة بها ومدى تأثيرها في أهداف الشركة، بالإضافة إلى تحديد نقاط ومصادر قوة وضعف الشركة في نطاق هذه المتغيرات، وإحداث التوازن النسبي مع البيئة باستغلال فرصها وتجنب تهديداتها (الشهابي، 1993).

ويعتمد التحليل الاستراتيجي للتكاليف على ثلاثة أدوات رئيسية للتحليل وهي:—

— **تحليل سلسلة القيمة:** وفقا لمنظور سلسلة القيمة فإن الشركة في أي صناعة عبارة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تولد قيمة للمنتج بدءاً من توريد المواد الخام حتى تسليم المنتجات النهائية للمستهلكين، ويتم تحليل سلسلة القيمة لغرض تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتركيز عليها، والأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحديد كيفية الاستغناء عنها، كما لا يقتصر تحليل سلسلة القيمة على تحليل التكاليف داخل الشركة فقط بل يتعداه إلى خارجها بداية من الموردين حتى العملاء، وهذا يتطلب التنسيق والتوفيق بين الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة، ووفقا لهذا المفهوم ينظر للشركة بأنها نظام مفتوح على البيئة الخارجية يؤثر فيها ويتأثر بها(عبد الرحمن، 2003؛ مقلد، 2010).

— **تحليل مسببات التكلفة:** إن التكلفة يتم تحريكها ويتسبب في حدوثها العديد من العوامل المترابطة بأساليب مختلفة، كما أن مسبب التكلفة هو حجم العمل أو الجهد المبذول المصاحب لإدارة النشاط والذي ينتج عنه استهلاك موارد الشركة، لذلك يتم تحليل مسببات التكلفة لتحديد كيفية الرقابة عليها والتحكم فيها،

لذلك يعتبر هذا الأسلوب أداة مهمة لتخفيض تكلفة الأنشطة غير المضيفة للقيمة بعد تحديدها عن طريق أسلوب سلسلة القيمة (عبد الرحمن، 2003؛ مقلد، 2010).

– تحليل الموقف الاستراتيجي للمنشأة: يمكن أن تتبع الشركة أحد ثلاث استراتيجيات تنافسية للاعتماد عليها في الحفاظ على وتوسيع حصتها السوقية؛ فلكل إستراتيجية شروط ومتطلبات يجب أن تتوفر حتى يتم تبنيها وتطبيقها، حيث يتم تحليل هذه الشروط والمتطلبات لتحديد أي الإستراتيجية التي تحقق أفضل موقف تنافسي للشركة لكي يتم اعتمادها، وهذه الاستراتيجيات هي: إستراتيجية الريادة في كل التكاليف، و إستراتيجية التميز و إستراتيجية التركيز، فأما الإستراتيجية الأولى تركز على تخفيض تكلفة مدخلات الإنتاج مقارنة بالتكلفة التي يتحملها المنافسون، حيث يتم الاهتمام بتخفيض تكاليف جميع الأنشطة مثل الإنتاج والتمويل والأفراد والتسويق والبحوث والتطوير، أما الإستراتيجية الثانية فنقوم على أساس تقديم سلع أو خدمات تتمتع بخصائص جذابة تدفع العميل إلى تفضيلها عن السلع والخدمات التي يقدمها المنافسون، ويستلزم إتباع هذه الإستراتيجية توفير معلومات موثوق فيها عن السوق الذي تعمل فيه المنظمة، ويتم ذلك من خلال إدارة التسويق والمبيعات بالشركة، بينما تقوم الإستراتيجية الثالثة على أساس اختيار شريحة معينة من العملاء والتركيز عمليا على الوفاء باحتياجاتهم المتميزة والتي تختلف عن احتياجات باقي العملاء من خلال تخصيص خطوط إنتاجية لمنتج جديد، أو التركيز على سوق معين (عبد العظيم، 2005).

ومن خلال التحليل الاستراتيجي للتكاليف يمكن للشركة أن تحدد سلسلة الأنشطة التي لها قيمة في الشركة (تضيف قيمة للمنتج) والتكاليف والأصول الخاصة بهذه الأنشطة، ومن ثم يتم تحديد العوامل التي تسبب التغير في تكاليف كل نشاط من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج، وعندئذ يمكن رقابة هذه العوامل و إعادة ترتيب سلسلة الأنشطة ذات القيمة بالشكل الذي يحقق أعلى ميزة تنافسية (عبد السلام، 1996).

2.1. الدراسات السابقة:

إهتم بعض الباحثين بإجراء عدد من الدراسات التي تتعلق بموضوع التحليل الاستراتيجي للتكاليف منها:—

دراسة Millsand Oldman(1999):

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم تأصيل نظري لمجال إدارة التكاليف الإستراتيجية من حيث تحديد المفاهيم والأهداف بما يساعد على دعم القدرة التنافسية للشركة، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الهدف الأخير لإدارة التكلفة الإستراتيجية يتمثل في تخفيض التكلفة والوصول إلى التكاليف التنافسية بحيث يمكن وضع الأسعار الملائمة للمنتج.

دراسة محمد، عفاف مبارك (2003):

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية لمضمون أبعاد نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية كموضوع ذو أهمية متزايدة من قبل الباحثين، بالإضافة إلى تحديد الاختلافات بين محاسبة التكاليف التقليدية ونظام إدارة التكاليف الإستراتيجية، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف الإستراتيجية يختلف عن أساليب محاسبة التكاليف التقليدية في تسعير المنتجات، ففي نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية يتم تسعير المنتج بعد الأخذ في الاعتبار خصائص المنتجات المنافسة من حيث التكلفة والجودة والمواصفات، بينما في ظل أساليب محاسبة التكاليف التقليدية فإن تسعير المنتجات يتم على أساس التكلفة الكلية للمنتج مضافا إليها هامش ربح معين دون الأخذ في الاعتبار خصائص المنتجات المنافسة، بالإضافة إلى أن نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية يتميز بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات تتعلق بالبيئة الخارجية للشركة، والتي تساعد في دعم المركز التنافسي واتخاذ القرارات.

دراسة (المحمود و إبراهيم، 2007):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية من الناحية النظرية وتقييم الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف المستخدمة في تسعير وتطوير المنتجات، وتحديد مدى إمكانية تطبيق

النظام على الشركات المساهمة السعودية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك فروقات بين نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية وبين الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف المستخدمة في تسعير المنتجات أهمها: أن نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية يربط بين البيئة الداخلية للمنشأة مع البيئة الخارجية عند تسعير المنتجات، على عكس أساليب محاسبة التكاليف التقليدية التي تعتمد فقط على البيئة الداخلية للشركة عند تسعير منتجاتها، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك اختلاف بين آراء المديرين في الشركات المساهمة السعودية حول العوامل المؤثرة في درجة المنافسة، والعوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة ومتطلبات دعم هذا المركز، وطرق دعم القدرة التنافسية للشركة، ونتج عن ذلك تباين آراء مديري إدارة تلك الشركات في تبني نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية.

دراسة عبد الرحمن ، سليم (2008):

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودورها في تطوير محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن ظهور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية قد جاء مواكباً للتطورات في بيئة الأعمال الحديثة، حيث أدت هذه التطورات إلي زيادة اهتمام الإدارة والتركيز على مفاهيم محاسبة المسؤولية من أجل خلق مزايا تنافسية تساعد الإدارة في التفوق علي منافسيها، ومن ثم فإن استخدام هذه الأساليب يؤدي إلى اكتشاف مواطن التحسين وإضافة القيمة لتطوير نظم محاسبة المسؤولية ولدعم المزايا التنافسية، كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية المصرية تواجه وضعاً تنافسياً شديداً، ولكي تنافس الشركات الصناعية المصرية وتبقي في عالم الصناعة المتميز، كان لابد من تطوير أنظمة محاسبة المسؤولية المطبقة فيها من أجل التميز والصدارة مع تطوير أساليب الإنتاج في ظل البيئة الصناعية الحديثة.

دراسة العفيري (2010):

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة، كما أمكن للمدخل المتكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية الجمع بين أدوات

إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف، إضافة إلى ضرورة تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات للوصول إلى إستراتيجيتي الريادة في التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل والبحث عنه مستقبلا.

يتبين مما سبق أن هناك عدد من الدراسات العلمية التي أجريت على موضوع التحليل الاستراتيجي للتكاليف في بيئات صناعية مختلفة، هدف بعضها إلى تقديم تأصيل نظري بغرض تحديد المفاهيم والأهداف للمدخل الجديد بما يساعد على دعم القدرة التنافسية للشركة، وهدف البعض الآخر منها إلى إجراء دراسة تحليلية لغرض تحديد الاختلاف بين أساليب محاسبة التكاليف التقليدية ونظام إدارة التكاليف الإستراتيجية فيما يتعلق بدعم القدرة التنافسية؛ كما اهتمت بعض الدراسات بدراسة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لغرض تطوير محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية، بينما جاءت هذه الدراسة لتحديد إمكانية تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات الاسمنت الليبية، باعتباره موضوعا ذو أهمية متزايدة للباحثين وباعتباره أيضا مدخلا جديدا للبيئة الليبية لغرض دعم القدرة التنافسية لهذه الشركات حتى تتمكن من مواجهة المنافسين والحفاظ على (توسيع) الحصة السوقية لها.

3.1. مشكلة الدراسة:

ظهرت في الآونة الأخيرة العديد من التطورات التكنولوجية في نظم الإنتاج وأساليب الإدارة الإستراتيجية التي تبنتها معظم المنشآت الصناعية والخدمية في العالم؛ بحيث أصبح نجاح أي شركة مرتبط بمدى قدرتها في السيطرة على التكاليف في ظل تلك التطورات (محمد، 1993)، فلكي تحقق الشركة ميزة تنافسية في الأسواق المحلية والعالمية عليها أن تستجيب لتلك التطورات، وذلك من خلال تحديث أنظمتها المحاسبية والإنتاجية، ومن ثم تحسين أدائها التشغيلي بهدف تخفيض التكلفة (باعجاجة، 2009).

ونتيجة لهذه التطورات والتحولات في بيئة التصنيع الحديثة وزيادة حدة المنافسة، لم تعد الإدارة بحاجة إلى المعلومات الملائمة عن البيئة الداخلية للمنشأة فقط، وإنما امتدت حاجتها لتشمل المعلومات

الملائمة عن البيئة الخارجية أيضا، حيث أصبحت رغبات وتوقعات المستفيدين من السلع والخدمات، وما تمثله من قيمة من وجهة نظرهم هي العامل الرئيسي الذي يجب على الإدارة أن تسعى إلى تلبيةه بكفاءة وجودة عالية، على أن يتحقق ذلك بأدنى تكلفة ممكنة ومن منظور استراتيجي يأخذ في الاعتبار متغيرات ومتطلبات هذه البيئة الجديدة.

ونظرا لاعتماد الإدارة في أي شركة على المعلومات التكاليفية بشكل رئيسي عند اتخاذ قرارات التسعير أو غيرها؛ فإن هذه المعلومات التكاليفية قد تكون غير كافية في ظل المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف المستخدم في التسعير، مما قد يترتب على تلك القرارات نتائج سلبية تؤدي في النهاية إلى ضعف الميزة التنافسية للشركة.

ويعتبر المنهج التقليدي لتسعير المنتجات أحد الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية والتكاليف، إلا أن هذا المنهج لديه أوجه قصور متعددة منها، أنه عند تحديده لأسعار المنتجات فإنه يعتمد على التكلفة كأساس لتحديد سعر البيع، ثم يتم إضافة هامش ربح مناسب لهذه التكلفة دون الأخذ في الاعتبار تغيرات البيئة الخارجية للشركة (أسعار المنتجات المنافسة، تفضيلات واتجاهات المستهلكين، المنافسين الجدد، خصائص المنتجات المنافسة،... الخ).

وبناء على الدراسة المبدئية التي قام بها الباحث عن طريق المقابلة الشخصية لتحديد مشكلة الدراسة للشركات الصناعية الليبية المختصة بصناعة الاسمنت تبين ما يلي:—

أن شركات الإسمنت الليبية يوجد بها نظاما للتكاليف، ويتم الرقابة على التكاليف باستخدام أنظمة التكاليف المختلفة مثل: نظام التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات ومعالجتها، ونظام الموازنات التقديرية، كما أن منتجات الشركات الصناعية محل الدراسة تتميز بمستوى جيد من الجودة.

والجدير بالذكر أن الشركات محل الدراسة تتبع المنهج التقليدي في تسعير وتطوير منتجاتها، والذي يركز بشكل أساسي على البيئة الداخلية فقط للشركة، حيث لا يتم الأخذ في الاعتبار تغيرات البيئة

* مقابلة شخصية أجراها الباحث مع مدي—ري إدارة الحسابات والتكاليف والمبيعات بالشركات محل الدراسة

الخارجية في مرحلة التسعير والتطوير، بالإضافة إلى أن سعر بيع منتج الشركات محل الدراسة مرتفع بالمقارنة مع سعر المنتج الأجنبي، و في الفترة الأخيرة بدأت منتجات الشركات الأجنبية من نفس السلعة تدخل إلى السوق الليبي، مما أدى إلى انخفاض نسبي للحصة السوقية للشركات الاسمنت الليبية نتيجة لمجموعة من الأسباب الفنية والعوامل الأخرى والتي من أهمها دخول منتجات الشركات المنافسة إلى السوق الليبي*.

لذلك تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال التالي:—

هل يمكن تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الشركات الإسمنت الليبية لدعم قدرتها التنافسية؟.

وللإجابة على السؤال الرئيسي للدراسة صيغت الأسئلة الفرعية على النحو التالي:—

- هل يمكن تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة في شركات الاسمنت الليبية؟.
- هل يمكن تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة في شركات الاسمنت الليبية؟.
- هل يمكن تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي للمنظمة في شركات الاسمنت الليبية؟.

4.1. هدف الدراسة.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد إمكانية تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في شركات الإسمنت الليبية كمدخل جديد لتخفيض التكلفة و دعم القدرة التنافسية.

5.1. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها من أولى الدراسات — على حد علم الباحث — التي تتناول موضوع التحليل الاستراتيجي للتكاليف في البيئة الليبية باعتباره أسلوب حديث من أساليب محاسبة التكاليف المستخدمة في تخفيض تكلفة الإنتاج وتسعير المنتجات، وبالتالي فإن الاهتمام بتخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية من الأمور المهمة التي تساعد شركات الاسمنت الليبية في تحسين قدرتها التنافسية و زيادة الحصة السوقية لها كي تضمن بقاءها واستمرارها، وأيضاً حتى تتمكن شركات الاسمنت الليبية من

تلبية حاجة السوق الليبي من المواد الأولية للبناء والتي من أهمها الاسمنت، خاصة وأن ليبيا مقبلة على نهضة عمرانية غير مسبوقه في الفترة المقبلة.

6.1. منهجية الدراسة:

تبنى الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي الذي يهتم بوصف الواقع كما هو وبيان أهم خصائصه، وذلك عن طريق جمع البيانات المتعددة المصادر من هذا الواقع بأحد الأساليب المعروفة لجمع البيانات ثم تحليلها وتفسيرها بهدف الوصول إلى استنتاجات مفيدة لتصحيح الواقع أو التعريف به أو تطويره، وتم تقسيم الدراسة إلى الجانب النظري: ويشمل مفهوم ونشأت وأهداف وأساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف؛ والجانب العملي: ويشمل جمع البيانات وتحليلها واستخلاص النتائج.

7.1. طرق جمع البيانات.

استخدم الباحث الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة.

8.1. مجتمع وعينة الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في عناصر الإدارة العليا والإدارات التنفيذية (إدارة التكاليف والإدارة المالية و إدارة المبيعات والتسويق والمشتريات...الخ) في جميع شركات الاسمنت الليبية والمصانع التابعة لها، وهي (الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة، شركة الإسمنت الليبية المساهمة، شركة الاتحاد العربي للمقاولات). ونظرا لمحدودية مجتمع الدراسة، استخدم الباحث أسلوب المسح الشامل لجميع مفرداته رغبة في الحصول على نتائج بأكبر قدر من الدقة.

9.1. طرق تحليل البيانات:

تم استخدام الإحصاء الوصفي لتحليل البيانات (الإجابات) المتحصل عليها لمعرفة الاتجاهات العامة لهذه الإجابات.

10.1 . تقسيمات الدراسة:

قُسمت الدراسة إلى ثلاثة فصول، تناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة، أما الفصل الثاني فتناول التحليل الاستراتيجي للتكاليف من حيث مفاهيمه المختلفة التي وردت في الأدب المحاسبي، وكذلك أهدافه وأبعاده وأساليبه، بالإضافة إلى الدراسات التطبيقية السابقة التي تناولت موضوع التحليل الاستراتيجي للتكاليف؛ بينما تناول الفصل الثالث الجانب العملي للدراسة من حيث مجتمع الدراسة وأداة جمع البيانات وتحليلها ونتائج الدراسة العملية بالإضافة إلى توصيات الدراسة المقترحة و الملاحق.

الفصل الثاني

التحليل الإستراتيجي للتكاليف: الإطار الفكري.

يستعرض هذا الفصل مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف ونشأته وأهدافه والفرق بينه وبين التحليل التقليدي للتكلفة وخطوات تطبيقه في الشركات الصناعية بالإضافة إلى أساليبه.

مقدمة:

تشهد بيئة الأعمال الحديثة العديد من التطورات والتغيرات الجوهرية المتلاحقة، نتيجة لعدد من العوامل والتي من أهمها ثورة تكنولوجيا التصنيع والمعلومات، والاتصالات الحديثة وعولمة الأسواق، واحتدام المنافسة؛ وفي ظل هذه الظروف تهدف المنظمات إلى أن تكون الأفضل والأقوى والأكثر تميزاً.

تلعب بيانات التكلفة دوراً هاماً في تقرير مصير منظمات الأعمال، حيث تعتبر العنصر الأكثر أهمية في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية الرئيسية، من أهمها تقييم الأداء والرقابة على التكاليف وترشيدها، بالإضافة إلى دورها التقليدي في تقييم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية والضريبية (عبد العال، 2004).

ولقد تعرضت الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلى العديد من الانتقادات بسبب ضعف قدرتها على توفير المعلومات الملائمة لخدمة الإدارة في ظل البيئة الصناعية الحديثة، فقد فسر (Kaplan , 1990) هذه الانتقادات كنتيجة لتدهور الثقة في أنظمة التكاليف التقليدية، نظراً لعدم ملائمة الأساليب والإجراءات والمقاييس المحاسبية المستخدمة بالبيئة الحديثة، بالإضافة إلى أن المنظور التقليدي للتحليل والقياس ينعصر في الظروف والإمكانيات والاعتبارات الداخلية دون مراعاة التأثيرات البيئية الخارجية وانعكاساتها على حدود ونطاق عملية التحليل والقياس ودقة ومصداقية النتائج.

ونظراً لأن نظام محاسبة التكاليف يمثل أحد المكونات الأساسية الفاعلة لنظام المعلومات الكلي للمنظمة؛ فإن الأمر يتطلب مواجهة هذه الانتقادات مع مراعاة العلاقة التوافقية بين خصائص نظام التكاليف ومقوماته من جهة، وبين المتغيرات البيئية والتنظيمية

التي يتفاعل معها ذلك النظام من جهة أخرى، كما ينبغي أن تمتد تلك العلاقة التوافقية لتشمل أيضاً طبيعة الإستراتيجيات التي تتبناها إدارة المنظمة، بحيث تتوافق أنظمة التكاليف مع المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة وطبيعة الإستراتيجيات التي تحكم القرارات الإدارية (عبدالرحمن، 2003).

ونتيجة لذلك قام العديد من الباحثين بإجراء عدد من الدراسات لغرض تطوير واستحداث أنظمة وأساليب جديدة للمحاسبة الإدارية والتكاليف لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، بحيث تكون قادرة على تلبية حاجة إدارة المنظمات للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة وفي الوقت المناسب.

ومن الأساليب الجديدة لإدارة التكلفة أسلوب "التحليل الاستراتيجي للتكاليف" (SCA) Strategic cost Analysis حيث يرجع الفضل في ظهور هذا المدخل إلى دراسة (portor , 1985)، ودراسة Shank.J (1988) (1989) (1992) (1993)، ودراسة محمود يوسف عبدالسلام (1996)، ودراسة Smith.M (1997)، وغيرها من الدراسات الأخرى.

ولقد نتج عن هذه الدراسات ضرورة التحول من مفهوم التحليل الإداري التقليدي للتكلفة إلى مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة (SCA) لغرض توفير المعلومات الملائمة للأغراض الإستراتيجية من منظور ورؤية خارجية تفرضها المنافسة، عن طريق الاهتمام بدراسة تخفيض وتحسين التكلفة أكثر من الاهتمام بالرقابة على التكاليف بالمنظمة، مما ينعكس ذلك في النهاية على إمكانية تحديد الفرص التي تسهم في تحسين الوضع التكاليفي للمنظمة ككل ومن ثم الوضع التنافسي لها (إبراهيم، 2004).

1.2. التحليل الإستراتيجي للتكاليف: المفهوم والنشأة والأهداف :

قبل تناول مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف يجب الإشارة إلى مفهوم الإدارة الإستراتيجية نظراً للعلاقة القوية التي تربط بين المفهومين، حيث يرى كثير من الباحثين أن الاتجاهات الحديثة لتطوير التوجه الاستراتيجي للتكلفة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتطور المحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية خلال المراحل الأربع للإدارة الإستراتيجية وهي (تكوين الاستراتيجيات، توصيل هذه الاستراتيجيات داخل المنظمة، تطوير وسائل تنفيذ

الاستراتيجيات، تحقيق الرقابة لضبط خطوات التنفيذ)، ومن ثم النجاح في تحقيق الأهداف الاستراتيجية (طاحون، 2007).

• مفهوم الإدارة الإستراتيجية :

تستمد كلمة "إستراتيجية" جذورها من الكلمة اليونانية "strategos" والتي ارتبط مفهومها بالخطط المستخدمة في إدارة المعارك وفنون المواجهة العسكرية، إلا أنها دخلت بعد ذلك إلى الفكر الإداري، وأصبحت أكثر استخداماً لدى منظمات الأعمال وغيرها من المنظمات التي تهتم بتحليل بيئتها وتحقيق المبادرة والقيادة في مجالات نشاطها (المركسي وآخرون، 2007).

وتعرف الإدارة الإستراتيجية على أنها " مجموعة من التصرفات المتداخلة والمتكاملة التي تهدف إلى تأمين مزايا تنافسية مدعمة لمنشآت الأعمال " (Wilson , 1990 , p 42). كما تعرف على أنها " عملية تحدد فيها الإدارة رسالتها وأهدافها وتضع القرارات الإستراتيجية التي تؤثر في أداء المنظمة على المدى الطويل في بيئة ديناميكية متسارعة التغيير " (مصطفى، 2005، ص 21).

ويعرف البعض الإدارة الإستراتيجية على أنها تلك العمليات التي تستخدم بغرض وضع وتنقيح وتطبيق بعض التصرفات اللازمة لإنجاز بعض النتائج المرغوب فيها (السيد، 2006). ويشير البعض إلى أن الإدارة الإستراتيجية تشمل مجموعة القرارات والتصرفات التي تحدد الأداء طويل الأجل للمنظمات (مركسي وسليم، 2007)، أو أنها مجموعة القرارات والتصرفات التي يترتب عليها تكوين وتنفيذ الخطط المصممة لتحقيق أهداف المنظمة (المركسي وآخرون، 2007).

1.1.2. مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف : (SCA) :

اختلف الباحثون في إيجاد تعريف متفق عليه للتحليل الإستراتيجي للتكاليف نظراً لحدثة المدخل، فقد عرفه (shank , 1989 , p 46) على أنه "الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطاً مباشراً بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربعة للإدارة الإستراتيجية للمنظمة، وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن مختلف الأساليب التقليدية للنظم الرقابية للتكاليف".

أما (Philip kotler , 1996 , p 174) فيرى أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف ما هو إلا " عملية إدارية خاصة بالموائمة بين موارد الشركة والفرص المتاحة أمامها في الأجل الطويل، وذلك بالاعتماد على تحديد مهمة الشركة وأهدافها وإستراتيجية النمو الخاصة بها وتحليل وتقييم وحدات الأعمال الإستراتيجية بالشركة"؛ ويشير (Thompson and Strickland , 1998) إلى أن التحليل الاستراتيجي للتكاليف يهتم بفهم وتحليل التكلفة الخاصة بالشركة والعمل على مقارنتها بتكلفة المنافسين، فهو يركز على الموقف التكاليفي للشركة مقارنة بمنافسيها.

ويعرف البعض التحليل الإستراتيجي للتكاليف بأنه "نظام منهجي يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية، من خلال توظيف الأدوات التحليلية المتاحة وهي تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف الاستراتيجي، بغرض كسب مزايا مستمرة في سوق المنتج" (عبدالرحمن، 2003، ص 130)؛ كما يعرف التحليل الاستراتيجي للتكاليف بأنه "منهج علمي لتحليل بيانات التكاليف في إطار من العوامل الإستراتيجية (الخارجية والداخلية) والتي تحدد مصادر الميزة التنافسية، مستخدماً في ذلك مجموعة من الأساليب والأدوات العلمية بهدف الحصول على بيانات مالية وغير مالية تفيد في صياغة الإستراتيجية التي تتبناها المنظمة لتنفيذها ومراقبتها" (بخيت، 2003، ص 8).

ويعرفه آخرون بأنه "عبارة عن تجميع وتحليل المعلومات المالية وغير المالية المستمدة من داخل المنشأة وخارجها، وأي معلومات أخرى تؤثر على الموقف التنافسي للمنشأة بهدف الوصول لأفضل الإستراتيجيات التي تساعد في تحقيق المزايا التنافسية سواء في الأجل الطويل أو القصير" (الشماع، 2003، ص 3)، وقدم (عبيد، أماني، 2006، ص 80) تعريفاً جديداً للتحليل الاستراتيجي للتكاليف على أنه "مجموعة من الأدوات التي يستخدمها المحاسب في توليد معلومات للإدارة لمساعدتها في عملية التخطيط الاستراتيجي، وفي رفع كفاءة عملية اتخاذ القرارات في جميع المستويات الإدارية في إتجاه تدعيم القدرات التنافسية للمنظمة".

أما (محمود، 2006، ص 357) فيرى أن التحليل الاستراتيجي للتكاليف " عبارة عن نظام للمعلومات يتضمن عدة نظم فرعية متفاعلة مع بعضها وفقاً لقواعد معينة، ويؤدي كل منها مهمة أو مهام معينة من أجل توفير المعلومات عن تكاليف النواحي الإستراتيجية

والتشغيلية لأنشطة المنظمة، تلك المعلومات تساعد الإدارة في تحديد مجالات التميز التنافسي، واختيار المجال المناسب، وتدعيم الاستمرار في المنتج "؛ واعتبر (السحيري، 2007، ص14) أن التحليل الاستراتيجي للتكاليف أو الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هي "ممارسة أنشطة ومهام إدارة التكاليف، وذلك من خلال تبني وجهة نظر شاملة تمتد خارج نطاق المنشأة لتأخذ في الاعتبار إمكانيات المنشأة، وظروف المنافسين، وسلسلة القيمة، وذلك عند تخطيط ورقابة وتخفيض وقياس التكاليف".

ومما سبق يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف عبارة عن نظام يهدف إلى إدارة تكاليف المنظمة لتحقيق مزايا مالية وتنافسية في كل من الأجل القصير والطويل، حيث يقدم إطاراً علمياً منظماً ومتناسكاً لإدارة التكلفة بطريقة إستراتيجية بدلاً من إدارتها بطريقة تكتيكية بحتة، وذلك من خلال تطبيق أساليب معينة لتحليل هذه التكاليف بحيث تحسن الموقف الإستراتيجي للمنظمة وتخفف تكاليفها للحصول على مزايا تنافسية مستمرة.

2.1.2. نشأة التحليل الاستراتيجي للتكاليف :

أدى تطور طرق وأساليب الإنتاج والفلسفات والمداخل الإدارية واستخدام كثير من الشركات تكنولوجيا الإنتاج الحديثة؛ إلى قصور وجمود في نظم التكاليف التقليدية وعدم مواكبتها لخصائص البيئة الحديثة، مما تطلب الأمر من إدارة المنظمات ضرورة تطوير نظام معلومات التكاليف، وإعداد إستراتيجيات حديثة تستجيب لمتطلبات وخصائص تلك المتغيرات البيئية، بحيث تؤدي إلى تحقيق ترشيد التكاليف لزيادة فعالية القرارات الإدارية (علي، 2006).

ولقد كان الهدف التقليدي لمحاسبة التكاليف يركز على الرؤية الداخلية للأداء والعمل على تخفيض التكلفة إلى الحد الذي يكفل الاستمرارية والنمو للمنظمات عن طريق البحث عن أفضل الأساليب لأداء الأنشطة، بغرض زيادة وتنمية الأرباح المحققة دون الاهتمام بالنواحي الخارجية المحيطة بالمنظمة والتي قد تؤثر على أرباحها واستمراريتها (الكومي، 2003).

ومع أواخر القرن الماضي بدأ الاهتمام بضرورة تحليل التكاليف في ضوء الإستراتيجية التنافسية، حيث أشارت كثير من الدراسات المحاسبية إلى أن نظم التكاليف أصبحت تعد جزءاً أساسياً في عملية الإدارة الإستراتيجية، ومن ثم يجب الاعتماد عليها للحفاظ على المزايا التنافسية للمنظمة (أحمد، 2009).

وترجع بداية نشأة التحليل الاستراتيجي للتكاليف (SCA) إلى دراسة (Simmonds , 1981)، حيث تعتبر من أولى الإسهامات البارزة في إثبات وجوب عدم الاقتصار على النظرة الداخلية لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، والتي تركز على تحليل التكاليف الداخلية للمنظمة فقط وإنما يجب تطوير دور محاسبة التكاليف لتشمل النواحي الخارجية أيضاً؛ كما أشارت هذه الدراسة إلى ضرورة التعبير عن المركز التنافسي للمنظمة من خلال العديد من المؤشرات، مثل نسبة المساهمة السوقية، وتكلفة وحدة المنتج، ونسبة استغلال الموارد المتاحة للمنظمة، مع الأخذ في الاعتبار رغبات وتفضيلات العملاء، وتكاليف المنافسين للحصول على ميزة تنافسية للمنظمة.

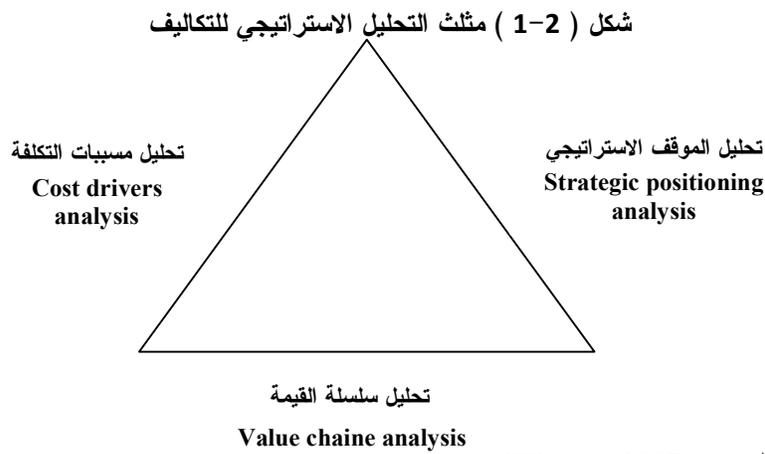
وجاءت دراسة (Portor , M , 1985)، التي تعتبر النواة الأساسية لكل الدراسات والأبحاث التي أجريت على هذا المدخل الجديد لإدارة التكلفة، حيث وجه Portor اهتمام الباحثين في الإدارة الإستراتيجية إلى كل من إستراتيجيات تخفيض التكلفة والتميز كمصادر أساسية لتحقيق المزايا التنافسية، وقد اقترح portor مفهوم جديد يسمى "سلسلة القيمة" واعتبرها أداة يمكن من خلالها تحقيق إستراتيجيات المنافسة العامة للمنظمة وهي الريادة في التكلفة، والتميز، والتركيز(محمد، عيسى 1995).

بعد دراسة portor برزت دراسة (الباز، 1987)، التي أظهرت أهمية التحليل الاستراتيجي للتكاليف في المنظمات الحديثة، بعد أن استعرضت الانتقادات التي وجهت للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية والتكاليف المستخدمة لإدارة التكلفة، وأوضحت الدراسة أن التحليل الاستراتيجي للتكاليف (SCA) يشتمل على دراسة الموقف المتوقع للمنتج في السوق في ظل إستراتيجية السوق السائدة، ثم إجراء مقارنة لتكلفة المنتج مع تكاليف المنافسين لتحديد سعر البيع الملائم أو التنافسي، وأخيراً تقدير النتائج المحتملة لتغيير الإستراتيجية الحالية والبحث عن أفضل الحلول الممكنة، وخلصت الدراسة إلى أن التحليل الاستراتيجي للتكاليف يعتبر بعداً جديداً للمحاسبة الإدارية والتكاليف في تحديد المركز النسبي للمنظمة والبحث عن الإستراتيجية التي تدعمه.

وقام (Wilson , 1990) بإجراء دراسة نظرية مقارنة بين المدخل التقليدي لتحليل التكاليف وبين المدخل الاستراتيجي لتحليل للتكاليف، وتوصلت الدراسة إلى أن الاتجاه التقليدي لتحليل التكاليف يركز على الأنشطة الصناعية والاقتصار على إستخدام البيانات الداخلية فقط،

في حين يركز التحليل الاستراتيجي للتكاليف على الكشف عن سبل تحقيق الميزة التنافسية، مع استخدام المعلومات الخارجية التي تعكس علاقة المنظمة مع مورديها وعملائها والمنافسين في السوق، كما أشار Wilson إلى أن المنظمة الصناعية ترتبط بثلاثة أطراف خارجية (وهي الموردين، والعملاء، والمنافسين)، يجب أخذها في الاعتبار عند إختيار الإستراتيجية التي تدعم الموقف التنافسي.

واستطاع Shank and Govindarajan تقديم ثلاثة عناصر أساسية مستمدة من كتابات الإدارة الإستراتيجية، واعتبرها العناصر الرئيسية التي يقوم عليها التحليل الاستراتيجي للتكاليف، وهي: تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف الاستراتيجي للمنظمة، حيث تعمل هذه الأدوات الثلاثة على تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة في سوق المنتج (مرسي، 1997)، ويبين الشكل التالي هذه الأساليب:

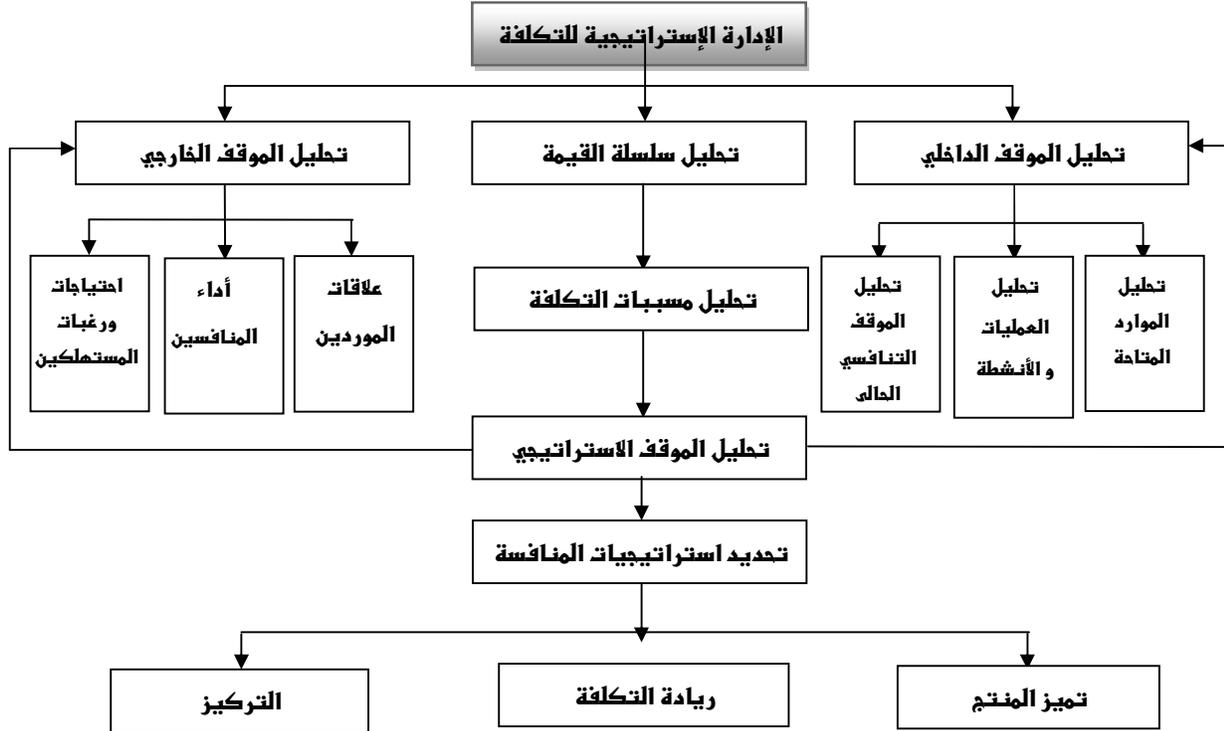


المصدر : (مرسي، 1997 ، ص 308).

بعد دراسة Shank and Govind توالى الدراسات الكثيرة سواء الأجنبية منها أو العربية التي اهتمت بمفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف باعتباره يمثل أحد التطورات الحديثة للبناء الفكري للمحاسبة الإدارية والتكاليف لغرض تقديم المعلومات اللازمة لتدعيم المركز التنافسي للمنظمة، والمساعدة على التخطيط الاستراتيجي، من بين هذه الدراسات دراسة (القاضي، 1997)، حيث تناولت هذه الدراسة خصائص البيئة الحديثة وأثر التغيرات في ظروف تلك البيئة على نظام التكاليف التقليدي، وأشارت إلى عدم قدرة نظام معلومات التكاليف التقليدي على توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأداء وظائفها، وقدمت الدراسة إطاراً لتدعيم دور نظام المعلومات التكاليفي في اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

وجاءت دراسة (Mills and oldman , 1999)، لتقدم تأصيل نظري لمجال التحليل الاستراتيجي للتكاليف من حيث تحديد المفاهيم والأهداف، بما يساعد على تحقيق القدرة التنافسية للمنظمة، وأوضحت الدراسة أن الهدف النهائي للتحليل الاستراتيجي للتكاليف هو تخفيض التكلفة والوصول إلى التكاليف التنافسية، إلا أنه يؤخذ على هذه الدراسة أنها لم تتضمن الأدوات الأخرى للتحليل الاستراتيجي للتكاليف واهتمت فقط بأسلوب تحليل سلسلة القيمة؛ وأشارت دراسة (فليح ، 2001)، إلى ضرورة أن يوفر نظام التحليل الاستراتيجي للتكاليف المعلومات التي تفيد الإدارة في مراحل الإدارة الإستراتيجية، سواء في مرحلة بناء الإستراتيجية أو مرحلة تنفيذها أو مرحلة تقييم تلك الإستراتيجية، كما تناولت الدراسة المقومات اللازمة لنجاح نظام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تدعيم إستراتيجية المنظمة. وقدم (عبدالرحمن، 2003)، إطاراً عاماً ومتكاملاً لمدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف يبين فيه تكامل الأساليب الثلاثة للتحليل كما هو مبين في الشكل (2-2).

شكل (2-2) الإطار المتكامل لمنهج التحليل الاستراتيجي للتكاليف



المصدر: (عبدالرحمن، 2003، ص 131).

ويفيد الإطار السابق في شكل (2 - 2) في توضيح نتيجة هامة وهي أنه إذا كان بناء وتحقيق الميزة التنافسية واستمرارها في سوق المنظمة ينبع من تكامل وتضافر ثلاثة أبعاد رئيسية وهي البعد السلوكي، البعد التكاليفي، البعد التسويقي، فإن منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف يصبح نظام متكامل يسعى لتحقيق هذه الأبعاد الثلاثة كما يلي (عبدالرحمن، 2003):

- **البعد السلوكي:** حيث يعتمد تطبيق مفهوم سلسلة القيمة على الإدارة المنهجية للعلاقات الخارجية للمنظمة (عملاء، موردين، منافسين)، ويظهر ذلك في إدارة تكاليف الموردين - أي ما قبل الشراء - بما يساعد المنظمة للوصول إلى أفضل التوجهات، سواء في تصميم المنتجات الجديدة أو تعديل المنتجات القائمة، وأيضاً إدارة تكاليف خدمة العملاء - أي ما بعد البيع - بما يساهم في الإدارة الجيدة التي تسعى إلى تحقيق رضا وولاء العميل، ومن ثم زيادة المبيعات مع الحفاظ على العملاء الحاليين أو ضم عملاء جدد، وعن طريق مقارنة قيمة كل نشاط إلى إجمالي قيم الأنشطة فإنه يمكن الحكم على نسبة إضافة كل نشاط من قيمة في سلسلة القيمة، وبالتالي المساعدة في تطوير الأنشطة التي تضيف قيمة دون إهدار الوقت في تطوير أنشطة غير مضيعة للقيمة.

- **البعد التكاليفي:** يعتمد التطبيق الصحيح لتحليل مسببات التكلفة على مفهوم سلسلة القيمة في تقسيم أنشطة المنظمة إلى مجموعة متتابعة من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج، بهدف تحقيق الربط بين التكلفة وحجم الموارد المستهلكة، بغرض تحديد المركز الاستراتيجي للتكاليف، والعمل على زيادة قدرة المنشأة على تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة؛ كما يستند استخدام تحليل مسببات التكلفة إلى نتائج تحليل الموقف الاستراتيجي لأنشطة المنظمة للتعرف على الأولويات المستقبلية التي تحقق إستراتيجية تميز المنتج، وبالتالي فإن ذلك يمكن من تدعيم جهود تخفيض التكلفة وتحقيق سياسات التطوير المستمر في تخفيض تكلفة بعض الأنشطة غير الضرورية أو ربما البحث عن أنشطة أخرى بديلة بالشكل الذي يؤدي في النهاية إلى التحكم في استهلاك الموارد عند حدود التكلفة التنافسية.

- **البعد التسويقي:** يعتمد تطبيق منهج تحليل الموقف الاستراتيجي على نتائج تطبيق مفهوم سلسلة القيمة، فتحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي للمنظمة يعتمد على تقييم الفرص والتهديدات الخارجية في السوق وهذا ما تعكسه النظرة الخارجية لسلسلة القيمة، بينما يعتمد

تحليل الموقف الاستراتيجي الداخلي على تقييم نقاط القوة والضعف داخل المنظمة وهذا ما تقدمه النظرة الداخلية لمفهوم سلسلة القيمة.

يتضح مما سبق أن الجهود العديدة السابقة للباحثين والتي تناولت مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف ساهمت مساهمة فعالة في إبراز المجالات المختلفة لقيادة التكلفة من منظور إستراتيجي يساعد في تدعيم القدرة التنافسية للمنظمات من خلال تخفيض التكلفة مع الحفاظ على جودة المنتج واكتساب الميزة التنافسية.

3.1.2. أهداف التحليل الاستراتيجي للتكاليف :

يهدف التحليل الاستراتيجي للتكاليف بشكل عام إلى تخفيض تكلفة المنتج مع الحفاظ على جودته بعد الأخذ في الاعتبار عوامل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، وفيما يلي الأهداف الرئيسية للتحليل الاستراتيجي للتكاليف :-

- تخفيض تكاليف المنتج إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودته خلال مراحل دورة حياته الإنتاجية (فودة، 2007 ، ص 34).
- زيادة الإنتاجية مع التحسين المستمر في تطوير الأداء، وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك (فودة، 2007 ، ص 34).
- الفهم الجيد للعوامل الإستراتيجية، بهدف جعل المنظمة قادرة على صياغة خططها الإستراتيجية بشكل جيد، وذلك لتحقيق ميزة تنافسية مستمرة، وهذه العوامل الإستراتيجية يمكن تحديدها عن طريق تحليل بيئة الأعمال الخارجية والداخلية للمنظمة (بخيت، 2003).
- توفير إطار جيد لتخصيص الموارد بين أنشطة المنظمة، وهذا الإطار يتضمن تحديد أنشطة القيمة داخل المنظمة وخارجها وتحديد الأصول والخصوم والمصروفات لكل منها(بخيت، 2003).

4.1.2. أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف:

قبل تناول أوجه الاختلافات بين المدخل التقليدي لتحليل التكلفة والتحليل الاستراتيجي

للتكاليف، يود الباحث استعراض الانتقادات الموجهة للتحليل التقليدي أولاً.

بداية يعرف التحليل التقليدي (الإداري) للتكلفة على أنه "تحليل بيانات التكاليف وترجمتها إلى معلومات مفيدة في التخطيط والرقابة وفي اتخاذ القرارات طويلة الأجل وقصيرة الأجل"؛ ويهتم التحليل التقليدي للتكلفة بأنواع التكاليف المختلفة والتي تحدث داخل المنظمة، وبطرق الرقابة عليها، وكذلك التكاليف المتعلقة بقرارات معينة وما يمكن إجراءه لهذه التكاليف مستقبلاً (محمد، 2011، ص 19).

1.4.1.2. الانتقادات الموجهة للتحليل التقليدي للتكلفة:

تعرض التحليل التقليدي للتكلفة إلى العديد من الانتقادات والتي تتمركز حول عدم ملائمتها للخصائص الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة، مما ترتب عليه ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتلاءم مع تلك الخصائص والسمات (سيد، 2010)، ومن أهم الانتقادات الموجهة للتحليل التقليدي للتكلفة ما يلي:—

❖ يركز التحليل التقليدي للتكلفة على الأنشطة الإنتاجية ويهمل الأنشطة الفرعية الأخرى بالمنظمة (محمد، 2011).

❖ يهمل علاقات الارتباط بين الأنشطة لاعتماده بصورة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده (محمد، 2011).

❖ يتجاهل موقف تكلفة المنافسين، وهو من أهم عيوب التحليل التقليدي للتكلفة، حيث يؤدي تجاهل تكاليف المنافسين إلى آثار سلبية على صلاحية أدوات التحليل، فمثلاً في حالة استخدام تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح في اتخاذ قرار الشراء أو الصنع لا يمكن الاكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف من أجل الوصول إلى قرار سليم، بل يجب مقارنة هيكل تكاليف المنظمة بهيكل تكاليف المنافسين؛ كما أن التحليل التقليدي للتكلفة لا يلاءم بيئة التصنيع الحديثة، نظراً لما لها من خصائص قد تشكل عقبات أمام فاعلية هذا التحليل، فعند ممارسة المدخل التقليدي لتحليل التكاليف تقع المسؤولية بالكامل على عاتق مدير التشغيل بالمنظمة دون مشاركة الآخرين، بالإضافة إلى محدودية مجال تخفيض التكاليف (عربي، 1999).

❖ اتصاف عناصر التكلفة في التحليل التقليدي بالسكون، في حين أن التغيير الدوري والمستمر ينصب أساساً على تغيير الأنشطة التي تسبب في حدوث التكلفة (الجبالي، 1997).

❖ هناك جزءا كبيرا من عناصر التكلفة التي تؤثر في سلسلة تحقيق القيمة، ولكنها تهمل أو ربما تعالج بطرق اجتهادية وفقاً لظروف كل منظمة على حدة، ومن أمثلة هذه التكاليف، تكلفة البحوث والتطوير قبل البدء في تصميم المنتج وأيضاً تكلفة الخدمات المقدمة للمستهلك ما بعد البيع (الجبالي، 1997).

لذلك أصبح التحول إلى تحليل التكاليف من منظور إستراتيجي ضرورة حتمية حتى يمكن تجنب كثير من عيوب التحليل التقليدي للتكلفة، فمع تطور بيئة التصنيع أصبحت المنظمة بحاجة إلى تحليل تكاليفها من منظور إستراتيجي يمكنها من المحافظة على حصتها السوقية واكتساب ميزة تنافسية متواصلة، وذلك من خلال تخفيض تكاليفها والحفاظ على جودة منتجاتها، وتستطيع المنظمات تحقيق هذه الأهداف من خلال تبنيها لمدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف، حيث يسعى هذا المدخل إلى التوصل إلى الفرص المتاحة لتحقيق مزايا سعرية تنافسية، ورقابة محركات التكلفة وتعديل أنشطة المنظمة بما يحقق الأهداف المذكورة (سليمان، 2011).

2.4.1.2 الاختلاف بين التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف:

يختلف التحليل الاستراتيجي عن التحليل التقليدي للتكلفة من حيث الهدف، ونطاق التحليل، وطبيعة المدخلات والمخرجات، وعلاقة التحليل بالمنافسة، وأخيراً من حيث الأدوات المستخدمة في التحليل.

فمن حيث الهدف يهدف التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى تحقيق مزايا مالية وتنافسية للمنظمة في الأجلين القصير والطويل، وذلك من خلال قياس تكاليف ومنافع الأنشطة، وتقرير مدى مساهمتها في تحقيق إستراتيجية المنظمة، في حين يهدف التحليل التقليدي للتكلفة إلى قياس تكلفة المنتج أو الخدمة ومقارنتها بالتكاليف المحددة مقدماً، حيث لا يتسع هذا الهدف ليشمل قياس منفعة الأنشطة أو ربط عملية القياس بالإستراتيجية (على، 2003).

ومن حيث النطاق فإن التحليل الاستراتيجي للتكاليف يتسع نطاقه ليشمل ما يدور في البيئة الخارجية للمنظمة، حيث يأخذ في اعتباره كافة التكاليف التي تحدث خلال مراحل دورة حياة المنتج، وذلك عن طريق التركيز على ثلاثة أبعاد رئيسية وهي: المنتجات، والمنافسين،

والعملاء، لذا يتصف التحليل الاستراتيجي للتكاليف بالشمولية والتكامل، بعكس التحليل التقليدي الذي يركز فقط على دراسة ما يحدث في البيئة الداخلية للمنظمة (فودة، 2007).

ومن حيث طبيعة المدخلات والمخرجات يستخدم التحليل الإستراتيجي للتكاليف بيانات مالية تتمثل في الأسعار والتكاليف، وبيانات غير مالية تتمثل في حجم المبيعات واستغلال الأنشطة لكمية الموارد المتاحة للمنظمة وبيانات عن الاستراتيجيات المتبعة وغيرها، كما يسعى التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى إمداد إدارة المنظمة بمعلومات تساعد في بيان مدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية، ودعم حماية الخبرة التنافسية بواسطة استخدام أدوات التحليل الأساسية، بالإضافة إلى توفير معلومات تساعد المنظمة على إدارة تكاليف المخرجات، أما التحليل التقليدي للتكلفة وإن كان يستخدم بيانات غير مالية عند قياس تكاليف المنتج كالاستعانة بخبرات وقياسات كمية مثل حجم المستهلك من المواد الخام، وساعات العمل المبذولة في الإنتاج، وساعات الصيانة، إلا أن الاهتمام بهذه البيانات يكون أكثر في ظل التحليل الاستراتيجي للتكاليف، كما يهتم التحليل التقليدي بإمداد الإدارة بالمعلومات عن التكاليف الداخلية فقط (فودة، 2007).

وفيما يتعلق بعلاقة التحليل بالمنافسة فإن التحليل الإستراتيجي للتكاليف أصبح مهارة مهمة يجب أن تتمتع بها المنظمة في ظل وجود البيئة التنافسية، وذلك من خلال تطبيق أساليب لإدارة التكاليف، بحيث تحسن الموقف الاستراتيجي للمنظمة وتخفيض تكاليفها، بينما يكفي التحليل التقليدي للتكلفة بتحديد تكلفة المنتج بغض النظر عن وجود المنافسة من عدمه.

ومن حيث أدوات التحليل يستخدم التحليل الاستراتيجي للتكاليف ثلاثة أدوات أو أساليب رئيسية للتحليل وهي : تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة ، وتحليل الموقف الاستراتيجي، بينما يعتمد التحليل التقليدي للتكلفة على حساب تكلفة المنتج أو الخدمة فقط عن طريق احتساب نصيب المنتج من العناصر المباشرة وغير المباشرة الداخلة في العملية الإنتاجية ثم تحليل انحرافات التكاليف عن القيمة المحددة مسبقاً (علي، 2003)، ويلخص الجدول التالي أهم الاختلافات بين التحليل الاستراتيجي للتكاليف والتحليل التقليدي للتكلفة.

جدول(1-2) أوجه الاختلاف بين التحليل الاستراتيجي للتكاليف والتحليل التقليدي للتكلفة.

وجهة المقارنة	التحليل الاستراتيجي للتكلفة	التحليل التقليدي للتكلفة
الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية وتخفيض التكاليف للحصول على الميزة التنافسية	تحديد وقياس تكلفة المنتج ومقارنتها بالتكاليف المعيارية .
النطاق	تحليل عوامل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة	تحليل عوامل البيئة الداخلية للمنظمة فقط
طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة ، تحليل مسببات التكلفة ، تحليل الموقف الاستراتيجي	تحليل انحرافات تكاليف المنتج ومعالجتها وكذلك استخدام مفهوم القيمة المضافة داخل المنظمة لتحديد نتيجة النشاط .
سلوك التكلفة	التكلفة دالة لكل من الخيارات الإستراتيجية وتمثلها محركات التكلفة الهيكلية والتنفيذية .	التكلفة دالة لحجم المخرجات .

المصدر : (علي ، 2003 ، ص 68 ، مع تصرف الباحث).

5.1.2. خطوات تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف :

اقترح portor ست خطوات لتطبيق مدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف وهي (عبيد،

2006):—

- تحديد سلاسل القيمة الملائمة للمنظمة وتخصيص التكاليف والأصول فيها لكل حلقة في السلسلة.
- تحديد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط للقيمة والتعرف على كيفية التفاعل بين الأنشطة.
- تحديد سلاسل القيمة للمنافسين، والتعرف على مسببات التكلفة لديهم، بإجراء مقارنات وتقييم ودراسة الفروق بينهم وبين المنظمة.
- تطوير إستراتيجية لتحقيق وضع نسبي أكثر انخفاضا للتكلفة، من خلال تحليل ورقابة مسببات التكلفة وإعادة تشكيل سلسلة القيمة المثالية.
- التأكد من أن مجهودات تخفيض التكلفة سوف لا تقلل من درجة التميز التي تتمتع بها المنظمة في تقديم منتجاتها أو خدماتها.

- اختبار إستراتيجية تخفيض التكلفة التي وضعتها المنظمة من زاوية استمرار قدرتها على تدعيم الميزة التنافسية.

2.2. أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف.

يعتمد التحليل الاستراتيجي للتكاليف على ثلاثة أساليب رئيسية مستخدمة لتحليل تكاليف المنظمة، وهي تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف الاستراتيجي، حيث تتضافر وتتكامل هذه الأساليب فيما بينها لتشكل الهدف النهائي للتحليل وهو تحقيق المزايا التنافسية المتواصلة ودعم الموقف التنافسي للمنظمة في السوق التنافسي.

1.2.2. تحليل سلسلة القيمة (VCA) Value chain analysis :

يعتبر أسلوب تحليل سلسلة القيمة أحد الدعائم الأساسية لمدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف بل يعتبر حجر الأساس في نجاح هذا المدخل، وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة التفرقة بين مفهوم القيمة المضافة المعروف منذ فترة طويلة وهو المدخل التقليدي للمحاسبة الإدارية، وبين مفهوم سلسلة القيمة أحد أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف، حيث يركز مدخل القيمة المضافة على تعظيم الفرق بين القيمة المدفوعة للموردين - المشتريات - والإيرادات المتحققة من المبيعات، ويسمى الفرق بين قيمة المشتريات وقيمة المبيعات "بالقيمة المضافة" (مرسي، 1997)، ويستند مفهوم القيمة المضافة إلى مدخل تخفيض التكلفة عن طريق مراكز المسؤولية أو الأمور الخاصة بتكلفة المنتج، ويشير (Shank , 1992) إلى أن مفهوم القيمة المضافة قد يكون غير مفيد لسببين هما:

- الأول: أن هذا المدخل يبدأ في تحليل التكلفة في مرحلة متأخرة وهي المشتريات، مما يؤدي إلى إهمال المراحل السابقة والخاصة بعلاقات المنظمة مع مورديها.
- الثاني: أن هذا المدخل يتوقف على تحليل التكلفة بمجرد الوصول إلى مرحلة المبيعات، وهذا قد يفقد المنظمة فرص وإمكانيات الاستفادة من الروابط التي تربطها بالعملاء.

وتشير هذه الانتقادات إلى أن مفهوم القيمة المضافة لا يأخذ في اعتباره كل من حلقة القيمة للمورد وحلقة القيمة للعميل، وعلى العكس تماماً فإن مفهوم تحليل سلسلة القيمة يعالج هذه الانتقادات بصورة جيدة حيث يأخذ في الاعتبار حلقة القيمة للمورد وحلقة القيمة للعميل عند القيام بعملية التحليل (كامل، 1992).

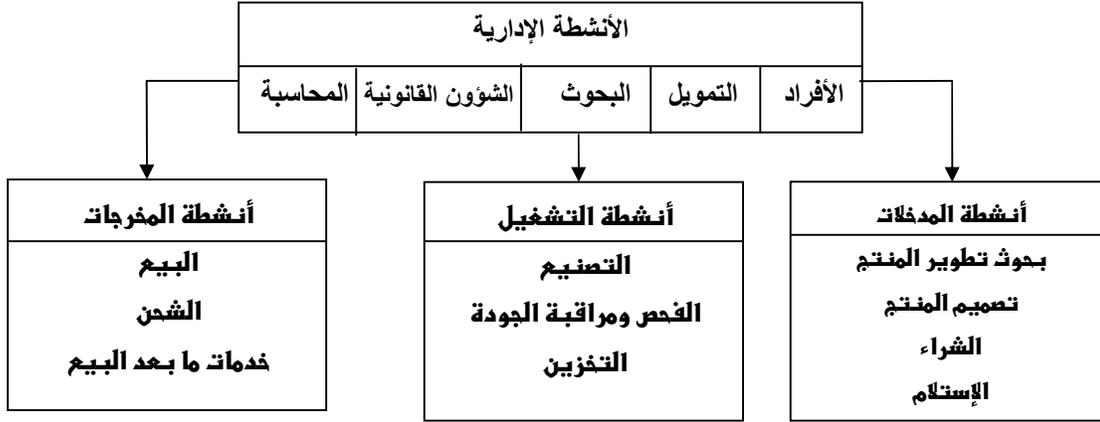
1.1.2.2 مفهوم تحليل سلسلة القيمة :

يرجع الفضل في ظهور هذا الأسلوب الحديث إلى العالم portor حيث أظهر فكرة أسلوب تحليل القيمة في عام 1985 كطريقة لغرض بناء القيم بالنسبة للمستهلك النهائي اعتماداً على سلسلة الأنشطة المسئولة عن إنتاج السلعة أو الخدمة (عاشر، 1998).

واعتبر portor أن سلسلة القيمة عبارة عن مجموعة متصلة من الأنشطة المولدة للقيمة ، وذلك بداية من أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتج النهائي إلى العملاء ، ومن بين ما يتضمنه تحليل سلسلة القيمة التركيز على جوانب خارجية تتعلق بالموردين والعملاء (طاحون، 1997).

وقد عرف (Banker , 1997 , p44) سلسلة القيمة بأنها "مجموعة من الأنشطة المتتابعة والتي تضيف كل منها منفعة أو قيمة للمنتج النهائي أو المخرجات المستهدفة للعميل"، وعبر (عبدالرحمن ، 2003) عن هذه الأنشطة المولدة للقيمة كما هو مبين في الشكل (2-3).

شكل (2-3) أنشطة سلسلة القيمة



المصدر : (عبد الرحمن، 2003، ص140).

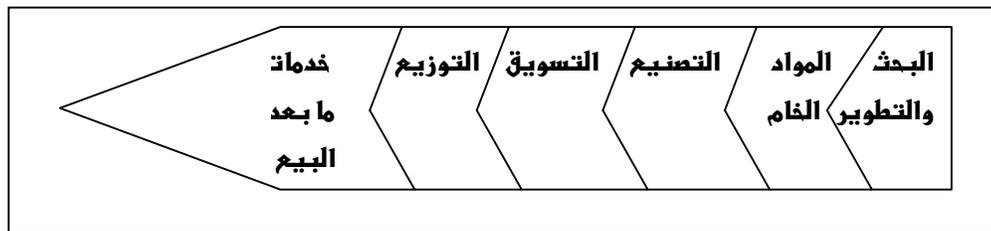
ويشير (مراد ، 1998) إلى أن مفهوم سلسلة القيمة يضم مجموعة من الأنشطة التي تؤديها المنظمة ويترتب عليها إضافة قيمة للمنظمة أو للمنتجات التي تقدمها للعملاء؛ ويرى (Dekker , 2003 , p 5) أن تحليل سلسلة القيمة عبارة عن "أداة تسهل تكامل وتنسيق الأنشطة التي تعتمد على بعضها البعض والتي قد تعبر الحدود التنظيمية، بمعنى أن هذا التحليل هو تحليل موجه داخلياً للأنشطة داخل المنظمة، وأيضاً موجه خارجياً للأنشطة

الخارجية، وبالتالي ينظر إلى المنظمة على أنها جزءاً من المنظومة الشاملة للقيمة، والتي تتكون من سلسلة متكاملة من الأنشطة ذات القيمة تبدأ من حصول المنظمة على المواد الخام وتنتهي بالمستهلك النهائي".

ويبين (عبدالصادق، 2005) أن مفهوم سلسلة القيمة يهتم بثلاثة مناطق لتحسين ربحية المنظمة، وهذه المناطق هي: العلاقات مع الموردين، والعلاقات مع العملاء، والروابط الداخلية فيما بين الأنشطة والعمليات داخل المنظمة، ويمكن للمنظمة تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحقيق المثالية والتنسيق الجيد بين علاقات المناطق الثلاثة هذه؛ ويرى (باسيلي، 2007، ص 120)، أن تحليل سلسلة القيمة "عبارة عن أداة عملية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومنع التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل دورة حياة المنتج، وذلك عن طريق دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة لإنجاز الوظيفة المطلوبة من المنتج بأقل تكاليف ممكنة".

كما يعرف (عداس، 2008، ص 88) أسلوب تحليل سلسلة القيمة بأنه "أداة تستخدم لتحليل مجموعة من الأنشطة المتكاملة مع بعضها، والتي تبدأ من الحلقات السابقة للمنظمة والمتمثلة في الموردين مروراً بالعمليات الإنتاجية داخل المنظمة وانتهاءً بالحلقات اللاحقة للمنظمة والمتمثلة في العملاء، حيث يتم ربط الأنشطة التي تضيف قيمة للمنشأة، واستبعاد الأنشطة الأخرى التي لا تضيف قيمة، وذلك بهدف تحقيق ميزة تخفيض التكلفة ومن ثم كسب ميزة تنافسية للمنظمة"، وعبر عن هذه الأنشطة في الشكل (2-4).

شكل (2-4) الأنشطة المولدة للقيمة



المصدر: (عداس، 2008، ص 88).

ويضم أسلوب تحليل سلسلة القيمة مجموعة من الوظائف المتتالية تشمل (منصور، 2002):
- البحث والتطوير: ويتمثل في جمع وتجريب أفكار لمنتجات أو خدمات أو عمليات جديدة.

- التصميم: ويشمل وضع التخطيط التفصيلي والهندسي للمنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة.

- الإنتاج: ويتم فيه التحويل المادي للأفكار والتصميم إلى حقيقة في صورة منتجات مادية مقدمة للعملاء.

- التسويق: ويمثل الاتصال بالعملاء لاطلاعهم على خصائص المنتجات والخدمات الجديدة التي تقدمها المنظمة.

- التوزيع: ويقصد به تسليم المنتجات إلى العملاء من خلال فروع التوزيع المختلفة.

- خدمة ما بعد البيع: وتتمثل في الخدمات الإضافية التي تقدمها المنظمة للعميل بعد البيع كالضمان، والصيانة، والمكالمات المجانية للاستفسار عن كيفية تشغيل المنتج.

وبالتالي فإن الاعتماد على أسلوب تحليل سلسلة القيمة يمكن من التركيز على سلسلة الوظائف والأنشطة التي تضيف قيمة أو منفعة للمنتجات، مما يتطلب الاهتمام بجميع الأنشطة التي تتم داخل المنظمة، وتقييم أهميتها ومدى الحاجة إليها، ومن ثم المقارنة بين القيمة المتحصلة منها وبين تكلفة أداء تلك الأنشطة لذلك يستخدم أسلوب تحليل سلسلة القيمة لاختبار مدى مساهمة أنشطة الشركة في تحقيق مزايا تنافسية، حيث تتحقق الميزة التنافسية للمنظمة عندما يتم تقديم أفضل منتج للعميل وبتكلفة متساوية أو أقل من المنافسين (محمد، 2011).

ومما سبق يتضح للباحث أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة عبارة عن أداة تعمل على ربط أنشطة المنظمة الداخلية والخارجية وتحليلها لتحديد أي منها تضيف قيمة للمنتج والعمل على تطويرها والاهتمام بها ومحاولة استبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيفة للقيمة حتى يمكن التخلص من تكاليفها، ومن ثم تخفيض التكلفة النهائية للمنتج بما يؤدي إلى اكتساب ميزة تنافسية متواصلة.

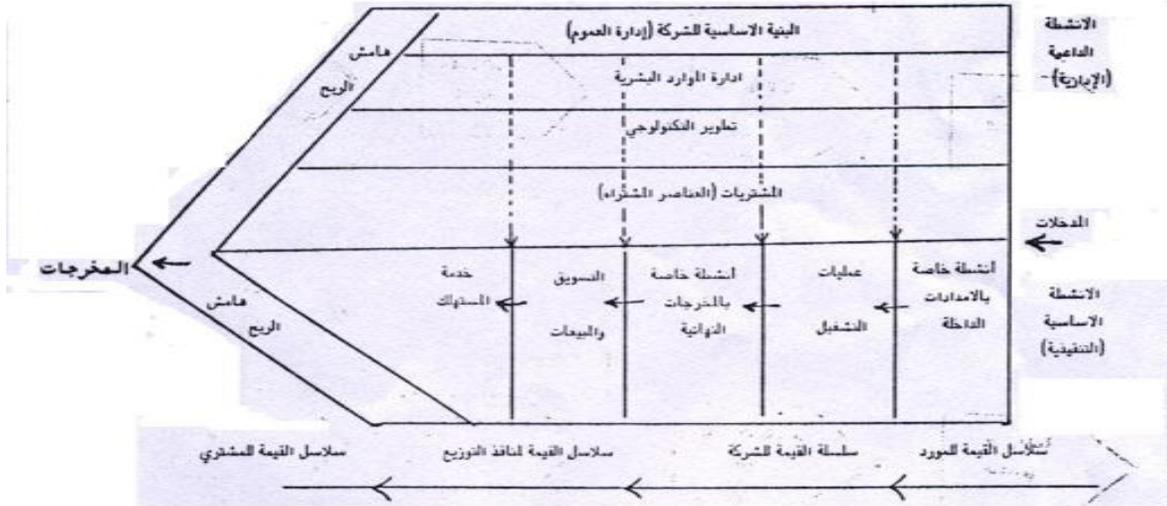
2.1.2.2. خصائص ومميزات تحليل سلسلة القيمة:

يتميز أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالخصائص والمميزات التالية:

• يشجع أسلوب تحليل سلسلة القيمة على توطيد علاقات الشراكة بين المورد والمشتري (المنظمة) (محمد، 2003).

• يهتم أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالعمليات وليس بالإدارة داخل المنظمة عن طريق إدارة مسببات التكلفة (محمد، 2003).

- التعرف على أنواق واحتياجات العملاء الحقيقية، وأخذها في الحسبان عند تصميم المنتج وما يتلوه من مراحل، مما يؤدي إلى المحافظة على العملاء وزيادة المبيعات وتحسين الأرباح (باسيلي، 2007).
 - لا يقف دور تحليل سلسلة القيمة عند مجرد تخفيض التكاليف، بل يتعداه ليهتم بتحسين القيمة ذاتها (باسيلي، 2007).
 - يعمل تحليل سلسلة القيمة على توجيه المديرين إلى التفكير في أي من الأنشطة التي يتولد عنها أرباح لاختيار الإستراتيجية العامة لكل نشاط والتساؤل عن كل بند من التكاليف كيف يضيف هذا البند قيمة للمنتج (باسيلي، 2007).
- وبالنظر إلى هذه الخصائص والمميزات لأسلوب تحليل سلسلة القيمة ، نجد أنه يضم شقي سلسلة القيمة - الداخلية والخارجية - للمنظمة ، فإذا كانت سلسلة القيمة الداخلية تبدأ من تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي داخل المنظمة ثم بيعه للمستهلكين؛ فإن مناقشة أثر العلاقات مع الموردين والمستهلكين يمثل الجزء الخارجي من سلسلة القيمة أو سلسلة القيمة الخارجية، ويبين الشكل (2-5) الشكل العام لسلسلة القيمة كما وضحه (مرسي، 1997).
- شكل (2-5) الشكل العام لسلسلة القيمة.



المصدر : (مرسي ، 1997 ، ص 312).

3.1.2.2. عناصر سلسلة القيمة:

يتطلب أسلوب تحليل سلسلة القيمة تقسيم المنظمة إلى مجموعة من الأنشطة المستقلة عن بعضها البعض، وذلك لغرض استيعاب سلوك التكلفة والمصادر الحالية والمحتملة لتحقيق مزايا تنافسية، ويتم تقسيم السلسلة إلى مجموعة أولية من الأنشطة التي تساهم في عملية الإنتاج والبيع، ومجموعة ثانية تقدم خدمات أو موارد للأنشطة الأولية (الحاج، 2000).

وتتكون سلسلة القيمة من مجموعتين رئيسيتين من الأنشطة وهي أنشطة أساسية وأنشطة داعمة (مرسي، 1997).

• الأنشطة الأساسية وتشمل الأنشطة التالية:

- الإمدادات الداخلية: وهي الأنشطة المرتبطة باستلام، وتخزين، وتوصيل المدخلات للمنتج، وتتمثل في مناولة المواد، المخازن، الرقابة على المخزون، المرتجعات إلى الموردين.
- العمليات: وهي الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى منتجات في شكل نهائي وتشمل: التشغيل على الآلات، التجميع، التعبئة، صيانة الآلات، الاختبار، التسهيلات الأخرى.
- المخرجات من المنتجات: وهي الأنشطة المرتبطة بجمع وتخزين وتوزيع المنتج للعملاء وتشمل: تخزين المنتجات التامة، العمليات الخاصة بسياسات التسليم، تنفيذ جدولة الطلبات.
- التسويق والمبيعات: وهي الأنشطة المرتبطة بتزويد الوسائل التي يمكن من خلالها للمشتري شراء المنتج بسهولة، وتحفيزه على ذلك وتشمل: الإعلان، الترويج، أنشطة رجال البيع، اختيار المنفذ، العلاقات بين منافذ التوزيع.
- الخدمة: وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة لتدعيم أو المحافظة على قيمة المنتج وتشمل: خدمات التركيب والإصلاح، والتدريب، وقطع الغيار والأجزاء، وتعديل المنتج.

• الأنشطة الداعمة وتشمل:—

○ البنية الأساسية للمنظمة: وتضم أنشطة الإدارة المحاسبية، الجوانب القانونية، التمويل، التخطيط الاستراتيجي، وكل الأنشطة الأخرى الداعمة واللازمة لتشغيل سلسلة القيمة ككل.

○ إدارة الموارد البشرية: وهي الأنشطة الضرورية لضمان الاختيار والتدريب وتمية الأفراد، وتشمل كل نشاط يتعلق بالموارد البشرية وهي بذلك تتغلغل عبر سلسلة القيمة للمنظمة ككل.

○ التطوير التكنولوجي: وهي أنشطة تتعلق بتصميم المنتج وكذلك تحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة في حلقة القيمة وتشمل: المعرفة الفنية، والإجراءات والمدخلات التكنولوجية لكل نشاط داخل حلقة القيمة.

○ المشتريات: وهي أنشطة تتعلق بالحصول على المدخلات المطلوب شرائها، سواء كانت مواد أو خدمات أو الآلات، وتتغلغل هذه الأنشطة عبر سلسلة القيمة ككل لأنها تدعم كل نشاط في حالة الشراء.

4.1.2.2. أهداف أسلوب تحليل سلسلة القيمة (VCA):

- يسعى أسلوب تحليل سلسلة القيمة (VCA) إلى تحقيق الأهداف التالية (عاشور، 1998):
- تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الإنتاجية، بحيث تقدم المنظمة إنتاجها بأفضل استخدام ممكن للموارد، وذلك بالاعتماد على فحص تكاليف الإنتاج وفقاً لدراسة العلاقة بين الوظيفة والتكلفة، لبيان إمكانية استبعاد الأنشطة غير الضرورية ومن ثم تكاليفها التي تحدث نتيجة سوء استخدام الموارد المتاحة المادية وغير المادية.
 - تحديد أسباب اختلاف تكاليف المنظمة عن منافسيها.
 - البحث عن المواطن الحقيقية لخفض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية للمنظمة.
 - تحليل هيكل تكاليف المنظمة للتعرف على مسببات التكلفة الهامة المحددة للمركز التنافسي لها عن طريق تمييز المنتج بزيادة خصائصه أو زيادة خطوط الإنتاج، أو التوسع في خدمة العملاء.
 - تحديد تكاليف أنشطة القيمة و المركز التكاليفي النسبي لكل نشاط، وذلك بتقسيم سلسلة القيمة إلى مجموعة من الأنشطة الإستراتيجية، وتحديد تكاليف كل منها.

- فهم العلاقات البيئية لأنشطة القيمة داخل وخارج المنظمة حتى يمكن تحديد الاندماج للخلف أو للأمام إذا كان ذلك يحقق مركز تنافسي أفضل للمنظمة.
 - تحديد ما يخص النشاط التسويقي من تكلفة ومدى مساهمته في تحقيق رضا العميل.
- ولتحقيق هذه الأهداف يجب أن يعمل المحاسبون الإداريون ومحاسبو التكاليف جنباً إلى جنب مع المهندسين، والمتخصصين في الإنتاج، والتسويق والتوزيع، والخدمات، للتركيز على نقاط القوة وتمييزها ومعالجة نقاط الضعف، وكذلك تحديد الفرص واستغلالها وتجنب التهديدات حتى يمكن دعم الميزة التنافسية.

5.1.2.2. مقومات تحليل سلسلة القيمة (VCA):

يرتكز تحليل سلسلة القيمة على مقومات أساسية تتمثل في:—

— الأنشطة.

— القيمة.

— العلاقات في سلسلة القيمة.

• الأنشطة:

تُعرف أنشطة سلاسل القيمة على أنها "عملية استخدام مواد معينة لإنتاج مخرجات تخضع للتداول مباشرة في الأسواق" (عاشور، 1998، ص 14)؛ كما تعرف أنشطة القيمة بأنها "تلك الأنشطة المطلوبة لأداء كل من وظيفة التصميم، الإنتاج، التسويق، التسليم، دعم المنتج أو الخدمة" (حافظ، 2009، ص 73).

وهناك مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في النشاط حتى يمكن اعتباره نشاطاً

مضيفاً للقيمة وهي (Shank and Covindarjan , 1993) : —

- يجب أن يمثل النشاط نسبة ليست بضيئة في تكاليف التشغيل.
- يجب أن يختلف سلوك تكاليف النشاط عن غيره من الأنشطة الأخرى.
- أن يستخدم النشاط بطرق مختلفة لدى المنافسين.
- أن يكون النشاط قادراً على توليد التميز للمنتج.
- أن يرتبط النشاط بتلبية حاجات العميل بشكل مباشر.
- أن يقدم النشاط خطوة إضافية لإتمام المنتج النهائي.
- أن لا يرتبط بممارسة النشاط حدوث مشكلة معينة.

وتقسم أنشطة سلسلة القيمة إلى أنشطة رئيسية وأنشطة ثانوية، والمعيار المستخدم للتمييز بين الأنشطة الرئيسية والأنشطة الثانوية هو قابلية مخرجات النشاط للتداول في السوق، وبالتالي فإن الأنشطة الرئيسية هي التي يخضع ناتجها للتداول في السوق، أما الأنشطة الثانوية فهي تقدم خدمات للأنشطة الرئيسية لذلك تسمى الأنشطة الرئيسية بالأنشطة الأساسية والأنشطة الثانوية بالأنشطة الداعمة (عبدالرزاق، 2011).

ويصنف (حميدة، 2004) أنشطة سلسلة القيمة إلى أنشطة تنظيمية وأنشطة تشغيلية، والمقصود بالأنشطة التنظيمية تلك الأنشطة التي يتحدد من خلالها الهيكل التنظيمي وعمليات المنظمة، مثل أنشطة تشييد الأقسام الداخلية للمنظمة، وتصميم التنظيم الداخلي، واختيار تكنولوجيا العمليات، وتنظيم العمالة في شكل مجموعات، وأنشطة الجودة؛ بينما يقصد بالأنشطة التشغيلية تلك الأنشطة التي يتم تنفيذها يوماً بيوم وتتمثل في أنشطة جميع العمليات داخل المنظمة التي تتم في سبيل تقديم منتج على أفضل صورة للمستهلك.

• القيمة:

يشير (Wortzel and wortzel , 1997) إلى أن القيمة تمثل إجمالي ما يدفعه المستهلك للسلعة أو الخدمة التي تقدمها المنظمة، كما أشار (عاشور، 1998) إلى أن القيمة هي التي تحدد وفقاً للمنظور الخارجي، بمعنى القيمة التي يدركها ويحددها العميل أو أسواق المنافسة، وعدم الاستناد على أي قيمة يتم تحديدها وفقاً لإدراك المنظمة اعتماداً على السجلات المحاسبية أو غيرها.

وتعرف القيمة على أنها "القيمة من وجهة نظر العميل حيث أنه إذا تم إضافة قيمة للعميل من خلال المنتج الذي تقدمه المنظمة له فإن ذلك يؤدي إلى إضافة قيمة للمنظمة" (عبدالرزاق، 2011، ص 42)؛ لذلك فإن القيمة من منظور المستهلك تعبر عن المبالغ التي يدفعها مقابل الحصول على خدمات أو منافع معينة، وحتى تحقق المنظمة ميزة تنافسية يجب عليها أن تعمل على تعظيم هذه القيمة وذلك من خلال تأدية الأنشطة المولدة لهذه القيمة بتكلفة أقل من المنافسين وتقديم منفعة أكبر للمستهلك.

• العلاقات في سلسلة القيمة:

يساعد تحليل سلسلة القيمة في تحديد علاقات الارتباط الداخلية والخارجية للمنظمة، واستغلال هذه العلاقات يعتمد على تحليل التغير في التكاليف والعوامل الأخرى الناتجة من

هيكلا وعملياتها لمقابلة تحديات جديدة والتمتع بمزايا الفرص الجديدة، ويمكن توضيح العلاقات الداخلية والخارجية عبر سلسلة القيمة كما يلي:

○ **العلاقات الداخلية:** تمثل سلسلة القيمة الداخلية للمنظمة نظاماً متكاملًا من الأنشطة المتداخلة والمتراصة، وتبرز أهمية هذه العلاقات بين تلك الأنشطة عندما تؤثر طريقة أداء نشاط معين على تكلفة أو فعالية أداء أنشطة أخرى، مما يتطلب إجراء مقايضة بين البدائل المختلفة وفقاً لما تفرضه إستراتيجية المنظمة المتبعة بشأن كيفية تحقيق الميزة التنافسية، ومن جانب آخر يتطلب الأمر تحقيق التنسيق الجيد والتعامل الدقيق مع علاقات الترابط بين تلك الأنشطة، وحتى يمكن تخفيض التكاليف أو زيادة القيمة للمنتج فإن الأمر يستوجب ضرورة تحديد الأنشطة قبل وأثناء وبعد إنتاج المنتج، والتعرف على العلاقة الارتباطية بينه وبين استغلاله لتلك الأنشطة (حميدة، 2004).

○ **العلاقات الخارجية:** تنتمي المنظمة لسلسلة قيمة أوسع يطلق عليها سلسلة القيمة الخارجية المرتبطة بمجال تقديم المنتج للمستهلك وقبله توريد المواد الخام من المورد، وعلى المنظمة عدم تجاهل التفاعل بين أنشطة القيم الداخلية الخاصة بها، وبين تلك الأنشطة الخارجية الخاصة بالمتعاملين معها (عبدالرزاق، 2011).

وتعني الاستفادة من العلاقات الخارجية إدارة تلك العلاقات لتحقيق زيادة في المنافع لجميع الأطراف التي ترتبط ببعضها البعض (المنظمة والأطراف الخارجية)، فالمستهلك النهائي يدفع مقابل كل هوامش الربحية داخل سلسلة القيمة الكلية، حيث يستهدف تحليل سلسلة القيمة مساندة الإدارة في تقديم منتج نهائي يحقق توقعات ورغبات واحتياجات العملاء، بما يزيد من الرضا والولاء للمنظمة، وكلما زادت درجة أهمية العميل في السوق كلما زادت حدة المنافسة في جذب العميل، وبالتالي تتجه المنظمة نحو تطوير أدائها السوقي من حيث التكلفة والجودة ووقت التسليم، حتى يمكنها أن تصمد أمام تحديات المنافسين في نفس سوق المنتج (حميدة، 2004).

ويرى (عليان، 1999)، أنه على المنظمة أن تأخذ الاعتبارات التالية في الحسبان عند

تحليل المنافسين وهي:

- تحليل سلوك المنافس، فمن المتوقع أن تختلف ردود أفعال وأساليب واستجابة المنافس لسياسات وقرارات التسعير الخاصة بمنظمة معينة، لذلك يجب على المنظمة تقدير مثل هذه الاستجابات والتصرف على ضوءها.

- تحليل دالة منفعة المنافسين، فالمنظمة تتعامل مع منافسين ذوي دوال منفعة مضادة لها، ويعملون على تحقيق أعلى ربح أو دخل.

- تحليل دالة تكاليف المنافسين، حيث يعتبر الإلمام بمستوى التقنية للمنافسين، وحجم مشروعاتهم وسياسات التشغيل وطبيعة المدخلات، بمثابة عاملاً أساسياً في تقدير تكاليف المنافسين مع الأخذ في الاعتبار أن التكاليف الخاصة بالمنافسين غالباً ما يكون من الصعب الحصول عليها بالطرق المباشرة، وبالتالي فإن تقديرها يتم في ضوء الافتراض بأن تكاليفهم لا تختلف إلا في المدى المعقول عن تكاليف المنظمة.

6.1.2.2. خطوات تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة:

بعد تحديد مقومات أسلوب تحليل سلسلة القيمة، تجدر الإشارة إلى أن استخدام هذا الأسلوب يتطلب من المنظمة إتباع الخطوات التالية حتى يمكن تحقيق الهدف الأساسي لهذا الأسلوب، وهذه الخطوات هي (أحمد، 2009):-

- تحديد سلسلة القيمة المناسبة (الداخلية الخارجية) للمنظمة وتحديد التكاليف المرتبطة بكل منها.
- تحديد محركات التكلفة لكل نشاط يضيف قيمة للمنتج وكيفية التفاعل بينها.
- إختيار الإستراتيجية الملائمة للمنظمة سواء إستراتيجية الريادة في التكلفة أو إستراتيجية تميز المنتج أو إستراتيجية التركيز بحيث تحقق الإستراتيجية المختارة الميزة التنافسية للمنظمة.
- تطوير الإستراتيجية لخفض التكلفة ، وذلك بالتحكم في مسببات التكلفة أو في سلسلة القيمة.
- التأكيد على جهود خفض التكلفة .
- تحديد سلسلة القيمة للمنافسين، وتحديد المستوى الأمثل لتكاليفهم، وكذلك تحديد مصادر اختلاف التكلفة بين المنظمة والمنافسين.

2.2.2. تحليل مسببات التكلفة (CDA) Cost Driver Analysis :

يعتبر أسلوب تحليل مسببات التكلفة (CDA) الركيزة الأساسية الثانية لمفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف، حيث لا يعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة وحده كافياً لتحقيق الهدف الرئيسي لمفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف، وهو تخفيض تكاليف المنظمة وتحقيق الميزة التنافسية المستمرة.

تمثل مسببات التكلفة الموجه الرئيسي الذي يدفع بالتكلفة إلى المستويات التي تتحملها المنظمة، وبالتالي تؤثر بشكل كبير في نجاح المنظمة في تنفيذ إستراتيجياتها على مستوى العمليات التشغيلية (عبدالصادق، 2005).

وفي ظل محاسبة التكاليف التقليدية يوجد محرك وحيد للتكلفة وهو " الحجم " حيث ينظر إلى التغيرات في تكلفة الوحدة - إلى حد كبير - على أنها دالة في حجم التغيرات التي تحدثها هذه الوحدة، ومن أمثلة التحليلات والتصنيفات في محاسبة التكاليف التقليدية التي بنيت على أساس الحجم كمحرك للتكلفة التكاليف الثابتة مقابل المتغيرة، متوسط التكلفة مقابل التكلفة الحدية، تحليل التكلفة والحجم والربح، الموازنات المرنة وهامش المساهمة؛ أما في ظل مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف فإن حجم المخرجات يكون محدوداً جداً في عرض سلوك التكلفة، حيث تكمن نقطة الضعف الرئيسية في محاسبة التكاليف التقليدية التي تستخدم الحجم كمحرك وحيد للتكلفة تكمن في افتقادها لمسألة التحليل والفحص الدقيق لسلوك التكاليف، من خلال دراسة العوامل الرئيسية المسببة لمستوى التكلفة (علي، 2003).

1.2.2.2 مفهوم مسببات التكلفة :

تعددت المفاهيم الخاصة بمسببات التكلفة وفيما يلي أهم هذه المفاهيم:
عرف (Brimson , 1991 , p 36) مسبب التكلفة على أنه "الحدث الذي يؤثر في وقوع تكلفة النشاط والذي يمكن التخلص منه أو تخفيضه في الأنشطة التالية له على مدار سلسلة القيمة"؛ ويشير (عاشور، 1998) إلى أن مسبب التكلفة يتمثل في المقياس الذي يجب أن يتصف بدرجة عالية من الاستجابة لنوعين من المتغيرات هما: الطلب الذي يوليه النشاط على الموارد، والطلب الذي يستقبله النشاط من جانب وحدات التكلفة على مخرجاته؛ كما يعرف مسبب التكلفة بأنه "العامل المحرك لحدوث تكلفة النشاط الذي يستوجب دراسة مسببات التكلفة، بحيث تشمل على دراسة الطلب على حدوث استهلاك الموارد النادرة والمتاحة للمنظمة "

(الجبالي، 1998، ص 461)؛ ويعرفه البعض بأنه " أي حدث أو عملية مسببة للتكلفة، وهو يستخدم للدلالة على تفسير التكلفة وبيان كيفية تخصيص التكاليف على المنتجات والخدمات" (حجازي، 2002، ص 733).

مما سبق يتبين للباحث أن مسبب التكلفة عبارة عن العامل الرئيسي المولد أو المكون لكل تكلفة تتحملها المنظمة نتيجة ممارستها أنشطة متعددة لغرض تقديم سلعة أو خدمة للمستهلك النهائي.

2.2.2.2. أهداف تحليل مسببات التكلفة:

يتمثل الهدف العام لتحليل مسببات التكلفة في إعداد نموذج موضوعي لاستهلاك الموارد، بحيث يفيد ذلك في دقة القياس ومتطلبات خفض التكلفة، بالإضافة إلى تقدير التكلفة في أحوال مختلفة اعتماداً على كميات ومعدلات متوقعة لمسببات التكلفة، مما يساعد على تخفيض وإدارة التكلفة في كافة مراحل دورة حياة المنتج، وفيما يلي الأهداف الرئيسية التي يسعى أسلوب تحليل مسببات التكلفة إلى تحقيقها (الكومي، 2003).

• تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد:

تتمثل الطريقة الأمثل للرقابة على استخدام كل نشاط من أنشطة المنظمة لموارده المحددة في تحديد العلاقة السببية بين أداء الأنشطة والعوامل المسببة في حدوث تكلفة هذه الأنشطة عند استهلاكها للموارد، وبالتالي فإن تحديد مسببات التكلفة التي تحقق الربط بين الأنشطة وحجم استهلاكها من الموارد هو العامل المرشد في التعرف على مدى كفاءة هذه الأنشطة في استخدام الموارد المحددة لها مقدماً في ظل أهداف المنظمة.

• خفض التكاليف والتنبيه بها:

يمكن تخفيض تكلفة النشاط عن طريق تخفيض مسبباتها، أو عن طريق تخفيض كمية مسببات التكلفة لكل منتج والمرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة له؛ كما يمكن التنبيه بتكلفة النشاط عن طريق تقدير كميات لمسببات التكلفة في أحوال مختلفة بحيث يعكس ذلك على احتمالات استهلاك الأنشطة من مواردها.

• المساهمة في تقييم أداء الأنشطة:

يساعد العدد المتنوع من مسببات التكلفة في إمكانية إجراء مقارنات لتكلفة وأداء كل نشاط مع الأنشطة الأخرى، بحيث تكون هذه المقارنات بمثابة مصدر رئيسي تستطيع من

خلاله المنظمة تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وتسبب في سوء استغلال الموارد وارتفاع تكلفة الأداء، ومن ثم يمكن للمنظمة الوصول إلى أفضل تقييم للأنشطة المضيفة للقيمة والعمل على تحسينها وتطويرها، وكذلك الاستغناء أو التخلص من الأنشطة الأخرى التي ليس لها إضافة للمنتج.

• المشاركة في تحقيق أهداف التطوير المستمر:

يؤدي استخدام مسببات مختلفة للتكلفة إلى تحقيق هدف رئيسي وهو تحديد وقياس تكلفة وحدة إنتاج كل نشاط من أنشطة المنظمة، بداية من نشاط تصميم المنتج وانتهاءً بنشاط تقديم خدمات ما بعد البيع، حيث يساهم ذلك في تحليل التكلفة والعائد لكل نشاط، ويتم بناءً على هذا التحليل تخفيض التكلفة عن طريق تجنب الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة بما لا يتناسب مع عوائدها.

3.2.2.2. تصنيفات مسببات التكلفة:

يتم تحريك التكلفة أو يتسبب في حدوثها مجموعة من العوامل المتشابكة والمتراصة وبطرق وأساليب مختلفة، وبالتالي يجب تفهم سلوك عناصر التكاليف ومحركاتها والعلاقات بينها في كل حالة على حدة، فلم يعد التغيير في حجم النشاط هو المسبب الرئيسي للتكلفة بل أصبح كل عامل يؤثر فيها يعتبر من مسببات التكلفة (الطنملي، 2002)، وتشمل العوامل المتشابكة والمتراصة والمعقدة والتي تؤثر في حدوث التكلفة ما يلي (حميدة، 2004):

- اقتصاديات الحجم: ويقصد بها الوفورات في التكاليف الناشئة عن تحليل الأنشطة والتجميع والتوزيع بكميات كبيرة.

- اقتصاديات التعلم: وتشير إلى زيادة الخبرة في الأنشطة الفرعية داخل النشاط الرئيسي، والتي تؤدي إلى تخفيض تكاليف مختلفة داخل النشاط من أهمها تكلفة العمالة.

- أنماط استغلال الطاقة: عندما يرتبط النشاط المضيف للقيمة بتكلفة ثابتة كبيرة، فإن تكلفة هذا النشاط سوف تتأثر بمستوى استغلال الطاقة، ويمكن قياس مدى حساسية النشاط لهذا السبب من خلال نسبة التكلفة الثابتة إلى التكلفة المتغيرة الخاصة بهذا النشاط.

- العلاقات بين أنشطة القيمة: ويقصد بها مدى إمكانية وجود علاقات بين طريقة أداء نشاط معين مضيفا للقيمة وتكلفة أداء نشاط آخر مضيفا للقيمة، لذا لا يمكن فهم سلوك التكلفة من خلال دراسة كل نشاط على حدة، وإنما من خلال دراسة العلاقة فيما بينها.

- علاقات التداخل: تؤثر علاقات التداخل أو العلاقات التبادلية بين وحدات النشاط على التكلفة داخل الأنشطة المتنوعة، ففي حالة مشاركة أحد الأنشطة المضيفة للقيمة في أكثر من وحدة داخل النشاط الرئيسي، فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض التكاليف الإجمالية للمنظمة.
- التكامل الرأسي: يؤثر التكامل الرأسي في تكلفة النشاط، حيث يساعد مستوى التكامل الرأسي على تخفيض تكلفة النشاط من خلال تجنب بعض التكاليف.
- الموقع: يؤثر الموقع على تكلفة أنشطة القيمة بعدة طرق، ففي كل موقع من المواقع الجغرافية للمنظمة تختلف التكلفة السائدة للعمالة، والإدارة، والعملاء، والمواد الخام، والطاقة، وغيرها من العناصر الأخرى.
- عوامل قانونية: وتشمل قوانين وتشريعات الحكومة وأوقات العمل، وأي قواعد أخرى يمكن اعتبارها من ضمن التشريعات القانونية.
- وتجدر الإشارة إلى أن بعض هذه العوامل المترابطة والمتشابكة تقع خارج دائرة تحكم وسيطرة المنظمة؛ وقد اختلف الباحثون في تصنيف أنواع مسببات التكلفة فمنهم من يرى بتصنيف مسببات التكلفة وفقاً لمدى إضافتها للقيمة ومنهم من يصنفها حسب أنشطة المنظمة ومنهم من يصنفها على الأساس الوظيفي، وفيما يلي عرض لهذه التصنيفات أو التنبؤيات:
- **التصنيف وفقاً لمدى إضافة مسببات التكلفة للقيمة:** يمكن تصنيف مسببات التكلفة

وفقاً لمدى إضافتها للقيمة إلى (الحروري، 1996):

- مسببات تكلفة مرتبطة بتحديد احتياجات أو رغبات المستهلك.
- مسببات تكلفة مرتبطة بتجديد وتطوير المنتج.
- مسببات تكلفة مرتبطة بتمييز المنتج.
- مسببات تكلفة مرتبطة بمصادر توريد المواد الخام.
- مسببات تكلفة مرتبطة بتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.
- مسببات تكلفة مرتبطة بالفحص ومعالجة العيوب.
- مسببات تكلفة مرتبطة بالنواحي الإدارية.
- مسببات تكلفة مرتبطة بالنواحي التمويلية.
- مسببات تكلفة مرتبطة بالنواحي الاقتصادية.

ويتطلب تبويب مسببات التكلفة وفقاً لمدى إضافتها للقيمة أن يتم تحديد الأساس الذي يعتبر عنصر التكلفة بموجبه مضيفاً للقيمة أو غير مضيفاً للقيمة، بمعنى تحديد ما إذا كان إنفاق عنصر التكلفة سوف يترتب عليه تغيير في شكل المنتج، أو المحافظة على خاصيته الرئيسية، أو إضافة خاصية تميز المنتج عن غيره من المنتجات المنافسة أو اكتشاف عيوب المنتج ومعالجتها (محمود، 2006).

• **التصنيف حسب أنشطة المنظمة:** هناك من يصنف مسببات التكلفة حسب أنشطة

المنظمة إلى (عبدالرحمن، 2003):

○ مسببات تكلفة تشغيلية: وترتبط بالأنشطة التي تؤدي على مستوى وحدة المنتج، ومن ثم فهي تعكس عدد الوحدات المنتجة في علاقتها بتكلفة استهلاك النشاط من الموارد، مثل عدد ساعات العمل المباشر.

○ مسببات تكلفة إجرائية: وترتبط بالأنشطة التي يتم تأديتها على مستوى دفعات إنتاجية، ومن أمثلة هذه الأنشطة ومسببات تكلفتها:

نشاط الشراء: ومسبب التكلفة عدد مرات طلب المواد من الموردين.

نشاط والاستلام: عدد أوامر الشراء المستلمة.

نشاط النقل والشحن: ومسبب التكلفة عدد ساعات خدمة النقل.

نشاط جدولة الإنتاج: ومسبب التكلفة عدد أوامر التشغيل.

○ مسببات تكلفة فنية: وترتبط بنوعية الوحدات التي يتم إنتاجها وفقاً لخصائص المنتج نفسه، ومن أمثلة هذه الأنشطة ومسببات تكلفتها:

- نشاط البحث والتطوير: ومسبب التكلفة عدد مرات تطوير المنتج.

- نشاط هندسة الإنتاج: ومسبب التكلفة عدد ساعات العمل.

- نشاط تصميم المنتج: ومسبب التكلفة عدد المكونات التي يحتويها المنتج.

- نشاط مراقبة الجودة: ومسبب التكلفة عدد الاختبارات التحليلية.

○ مسببات تكلفة عامة: وترتبط بالأنشطة التي يتم تأديتها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية العامة للمنظمة، ومن أمثلتها:

- نشاط الشؤون الإدارية: ومسبب التكلفة عدد العاملين.

- نشاط الأمن الصناعي: ومسبب التكلفة عدد ورديات التشغيل.

– نشاط القوى المحركة: ومسبب التكلفة الكيلوات / ساعة.

• **التصنيف على الأساس الوظيفي:** يفضل بعض الباحثين تصنيف مسببات التكلفة على

أساس وظيفي كما يلي (عبدالصادق، 2005):

○ وظيفة البحوث والتطوير: وتتمثل مسببات تكلفتها في عدد مشروعات البحوث والتطوير، أو عدد ساعات عمل أفراد المشروع.

○ وظيفة تصميم المنتجات والخدمات والمراحل: وتتمثل مسببات تكلفتها في عدد المنتجات التي تم تصميمها، أو عدد الأجزاء بكل منتج أو عدد ساعات هندسة الإنتاج.

○ وظيفة الإنتاج: وتتمثل مسببات تكلفتها في عدد الوحدات المنتجة، أو الأجر المباشرة، أو زمن التجهيز.

○ وظيفة التسويق: وتتمثل مسببات تكلفتها في قيمة المبيعات، أو عدد رجال البيع، أو عدد مرات الإعلان.

○ التوزيع: ومسببات تكلفتها تتمثل في عدد المنتجات الموزعة، أو وزن العنصر الموزع، أو مسافات التوزيع، أو عدد العملاء.

○ خدمات ما بعد البيع: وتتمثل مسببات تكلفتها في عدد مرات طلب الخدمة، أو عدد ساعات تأدية الخدمة، أو عدد المنتجات التي يتم تأدية خدمات عنها.

يتبين مما سبق أن تحليل مسببات التكلفة هو بمثابة مفتاح المنظمة لفهم كيفية تحسين وضعها التنافسي في السوق، من خلال شرح وتفسير سلوك التكلفة في شكل الاختيارات الإستراتيجية والمهارات التنفيذية التي تمثل محددات لقدرة المنظمة على المنافسة، فهذين النوعين من مسببات التكلفة – الهيكلية والتنفيذية – يشكلان إطار وملاحم الموقف التنافسي للمنظمة (الرشدي، 2006).

4.2.2.2. خطوات تحليل مسببات التكلفة:

يتطلب تطبيق تحليل مسببات التكلفة مجموعة من الخطوات الأساسية وهي (عبدالرحمن،

2003):–

- وضع قائمة تفصيلية بالأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة للمنظمة، حيث يفيد إعداد هذه القائمة في بيان تتابع هذه الأنشطة وعلاقتها المتشابكة في ضوء الأهداف الكلية للمنظمة.
- الحصر الفعلي لتكاليف الموارد بما يعكس استهلاك الأنشطة لعوامل الإنتاج من حيث الكم، والكيف، والوقت.
- إعداد مصفوفة الارتباط بهدف فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط عن طريق اقتراح عدد متنوع من مسببات التكلفة التي ترتبط بحدوث تكلفة هذا النشاط، ويمكن الاستعانة في هذه الخطوة بمشرفي الأنشطة والفنيين للتعرف على أهم العوامل والمسببات التي تؤثر في سلوك التكلفة داخل المنظمة، إلا أنه يجب توخي الدقة في اختيار مسبب التكلفة المناسب لكل نشاط حتى يساعد ذلك في كشف الطاقة الخاصة بكل نشاط، وحجم الاستفادة منها وأيضاً إبراز الطاقة العاطلة أو غير المستغلة.
- توثيق علاقة تكلفة كل نشاط بالمسببات المختارة عن طريق إعداد جداول أو ملخصات تظهر تتابع أنشطة المنظمة والمسببات المناسبة لكل نشاط وتكاليف كل نشاط.
- إحتساب معدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة، ويعبر قياس هذا المعدل عن معدل التكلفة لوحدة النشاط حيث أن:

$$\text{معدل تكلفة كل وحدة النشاط} = \text{إجمالي تكاليف النشاط} / \text{كمية الموارد اللازمة للنشاط (كمية المسببات)}$$
ويكون نصيب النشاط الأساسي من تتبع تكلفة خدمات الأنشطة المساعدة = مجموع كمية موارد كل نشاط × معدل التكلفة.
- وبذلك يمكن حصر وتتبع التكاليف التي استفاد منها كل نشاط من الأنشطة الأخرى، كما تعتبر تكلفة وحدة النشاط هي الأساس الذي يستخدم بعد ذلك في تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي، وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة يحتاج إلى معالجة مشكلتين هامتين تتطلب كل واحدة منها اتخاذ قرار منفصل.

المشكلة الأولى: تحديد عدد مسببات التكلفة، وهذه المشكلة لها أهمية في مجال القياس الدقيق للتكاليف لضمان دقة تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، فدرجة دقة تخصيص التكاليف تتناسب طردياً مع زيادة عدد مسببات التكاليف، وهناك ثلاثة عوامل تقلص من إمكانية تحديد مسبب تكاليفي واحد لنشاطين أو أكثر في مجمع تكاليفي واحد وهي (عبده: 2003):—

* تنوع المنتجات: وهذا يعني إختلاف المنتجات في استخدام الأنشطة المختلفة، فمثلاً إذا كان منتج معين يحتاج إلى مرة فحص واحدة لكل 100 ساعة ومنتج آخر مختلف يحتاج إلى 4 مرات فحص لكل 100 ساعة، فإن المنتجين لهما درجة متنوعة من الفحص وبالتالي لا يمكن تحديد مسبب تكاليفي واحد لنشاط الفحص.

* حجم التكاليف النسبي للأنشطة الفرعية، ويقاس عن طريق تحديد النسبة المئوية لتكلفة كل نشاط من التكاليف الكلية للأنشطة المراد تجميعها، فكلما زاد حجم التكاليف النسبي للأنشطة كلما زادت درجة التشويه إذا تم تحديد مسبب تكاليفي واحد لهذه الأنشطة.

* تنوع الحجم: ويكون ذلك في حالة إنتاج منتجات على دفعات مختلفة الحجم فكلما زادت درجة تنوع الحجم كلما زادت الحاجة إلى عدد أكبر من مسببات التكلفة.

— **المشكلة الثانية:** المفاضلة بين مسببات التكلفة، حيث يرتبط قرار إختيار مسببات التكلفة الملائمة بالعوامل الثلاثة التالية (عبده: 2003):—

* تكلفة القياس: وتعني تكلفة قياس مسبب التكلفة فكلما كانت تكلفة القياس أقل كلما كان مسبب التكلفة أفضل ويتوجب اختياره.

* تكلفة الأخطاء: وذلك نتيجة أن درجة ارتباط مسبب التكلفة بكمية الاستهلاك الفعلي للنشاط غير ملائمة، ويترتب على ذلك حدوث تشوهات في تكلفة المنتج ومن ثم يتم اتخاذ قرارات غير سليمة في تحديد التكلفة النهائية للمنتج، حيث تعتبر درجة ارتباط مسبب التكلفة بكمية الاستهلاك الفعلي للنشاط الأساس في تفضيل مسبب التكلفة الذي يجب استخدامه.

* تكلفة الآثار السلوكية لاستخدام مسبب التكلفة، فكلما كانت الآثار السلوكية لاستخدام مسبب التكلفة مرغوب فيها فإن ذلك يعتبر الأساس في تفضيل مسبب التكلفة الذي يجب اختياره.

وفي مجال المفاضلة بين مسببات التكلفة يجب التمييز بين مسببات استخدام النشاط ومسببات التكلفة التشغيلية، وذلك وفقاً للغرض الذي سوف يتم استخدام مسبب التكلفة فيه؛

فمُسبب استخدام النشاط يعكس الاستهلاك الفعلي للنشاط ، بينما يعكس مسبب التكلفة التشغيلية إلى أي مدى تم أداء النشاط بكفاءة، لذلك فهو يمثل المسبب الحقيقي الذي يشرح كيف حدثت التكلفة (عبد: 2003).

5.2.2.2. محددات أسلوب تحليل مسببات التكلفة:

إن تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة (CDA) يحكمه مجموعة من المحددات تتمثل أبرزها في (عبدالصادق، 2005):—

- صعوبة تحديد وقياس مقدار تأثير كل المسببات ذات الصلة بمنتج معين أو وحدة أعمال معينة ولاسيما عندما تشترك معاً في التأثير.
- يجب تفسير الموقف التكاليفي للمنظمة على أساس الموقف التنافسي للمنظمة لا على أساس حجم المخرجات، وذلك من خلال الخيارات الهيكلية والمهارات التنفيذية.
- إختلاف الأهمية النسبية لمسببات التكلفة عبر الزمن وفقاً للحالات والمواقف الإستراتيجية التي تتبعها المنظمة في ظروف معينة ، فليست جميع مسببات التكلفة على درجة متساوية من الأهمية في جميع الأحوال .

3.2.2. تحليل الموقف الاستراتيجي (النافسي) (SPA) Strategic Position

.Analysis

فرضت ظروف العمل الحديثة العديد من المتغيرات المتلاحقة — من أهمها حدة المنافسة — جعلت مهمة المنظمات في البقاء والاستمرار في السوق أكثر صعوبة من ذي قبل، مما دعا عدداً من الباحثين إلى التفكير في وضع آليات معينة، لتقييم الوضع التنافسي للمنظمات وتحديد الاتجاه الذي يجب أن تسلكه، لتمكينها من البقاء في السوق التنافسي لمواجهة المنافسة (علي، 2006)؛ لذا أصبحت هناك ضرورة ملحة لقيام المنظمة باستغلال فرص السوق المتاحة ونقاط القوة الداخلية بها، وأيضاً مواجهة مخاطر السوق (التحديات) ومعالجة نقاط الضعف الداخلية، حتى تستطيع المنظمة تحسين موقفها التنافسي ، وذلك عن طريق الاستغلال الفعال لمقدار ما تملكه المنظمة من فكر إستراتيجي ابتكاري يحقق تميز المنتج من خلال الموازنة بين مواجهة المشكلات الداخلية واحتياجات السوق والعملاء، وهو ما يطلق عليه بتحليل الموقف الاستراتيجي (SPA) (عبدالرحمن، 2003).

1.3.2.2. مفهوم الموقف الاستراتيجي:

يمثل تحليل الموقف الاستراتيجي (SPA) جوهر مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف (SPA)، حيث يهدف إلى مواجهة المنافسة بإستراتيجية تركز على إستخدام الميزة التنافسية التي تتمتع بها المنظمة وتتفوق فيها على المنافسين. ويعرف تحليل الموقف الإستراتيجي على أنه " ذلك الأسلوب الذي تستخدمه المنظمة لتحقيق الميزة التنافسية ولمواجهة المنافسين في السوق بهدف البقاء من خلال تحليل متغيرات البيئة الداخلية والخارجية وتبني إستراتيجية تحقق هذا الهدف " (علي، 2010، ص 67). كما يعرف تحليل الموقف الإستراتيجي على أنه " ذلك التحليل الذي ينتج عنه تحديد موقع المنظمة في بيئتها التنافسية، وكيف لها أن تحميه وتحافظ عليه وتطوره، من أجل مواجهة المنافسة" (الصياح، 2009، ص 8)، ويعرف (الدهراوي، 1998، ص 24)، تحليل الموقف الاستراتيجي بأنه " تحقيق موقف تنافسي متميز إما عن طريق التميز في المنتج، أو التميز في الوضع التكاليفي بتخفيض التكلفة "، وحتى يتحقق الهدف من تحليل الموقف الإستراتيجي يجب على المنظمة تبني واحد أو أكثر من الإستراتيجيات التنافسية التالية:

- إستراتيجية الريادة في التكلفة. - إستراتيجية تميز المنتج. - إستراتيجية التركيز.

وقبل عرض هذه الإستراتيجيات التنافسية الثلاثة يتطلب الأمر إستعراض مفهوم الإستراتيجية التنافسية:

• مفهوم الإستراتيجية التنافسية:

يعرف (Ward , 1992 , p 87) الإستراتيجية التنافسية على أنها "مجموعة من التصرفات التي يتم تصميمها لتحقيق مزايا تنافسية بالنسبة لمنتجات أو أسواق معينة سعياً وراء تحقيق أهداف معينة"، كما تعرف الإستراتيجية التنافسية بأنها "مجموعة المهارات والتكنولوجيا والموارد والقدرات التي تستطيع إدارة المنظمة تنسيقها واستثمارها لتحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين، من خلال إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى مما يحققها لهم المنافسون، أو تأكيد حالة من التميز والاختلاف فيما بين المنظمة ومنافسيها" (السلمي، 1996، ص 79). ويرى البعض أن الإستراتيجية التنافسية "عبارة عن تحديد الأهداف طويلة الأجل للمنظمة وتبني مجموعة من الإجراءات اللازمة لتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف" (عبدالحليم، 2005، ص 10)، وأوضح (الزمر، 2009) بأن الإستراتيجية التنافسية

تشير إلى إختيار المنظمة لمجموعة من الأنشطة بهدف تقديم مزيج فريد من القيمة، وهي بهذه الكيفية تتعلق بالموقف التنافسي الفريد الذي تختاره المنظمة لنفسها لتقديم قيمة إلى عملائها تختلف عن القيمة التي يقدمها المنافسون.

2.3.2.2. أنواع الاستراتيجيات التنافسية:

يشير portor إلى أن المنظمة أمامها خياران استراتيجيان في مجال المنافسة هما: تخفيض التكاليف أو تحقيق الريادة في مجال خفض التكلفة؛ تقديم منتجات متميزة ومختلفة، وفي ظل السوق التنافسي يصبح من الضروري أن تحدد المنظمة إستراتيجياتها التنافسية وكيف تكتسب الميزات التنافسية، وذلك من خلال ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات هي إستراتيجية ريادة التكلفة، إستراتيجية تميز المنتج، إستراتيجية التركيز، التي على أساسها يتحدد الموقف التنافسي للمنظمة (مرسي، 2007) كما هو مبين في الشكل (2 - 7).

شكل (2-6) الاستراتيجيات التنافسية العامة

	الميزة التنافسية Strategic Advantage	
	تميز المنتج	تكلفة أقل
الهدف الاستراتيجي Strategic target	التميز Differentiation	قيادة التكلفة Cost leadership
قطاع سوقي معين	التركيز Focus	

المصدر : (مرسي ، 2007 ، ص 237).

❖ إستراتيجية ريادة التكلفة:

هي إستراتيجية تنافسية تعتمد على التكلفة المنخفضة وموجهة إلى أسواق مستهدفة كبيرة، وتتطلب أساليب وأدوات محكمة تتعلق بالتسهيلات البيعية ذات الكفاءة العالية وملاحظة مستمرة للتكلفة بغرض خفضها (المرسي، 2007)، وتعرف هذه الإستراتيجية على أنها "القدرة على تخفيض التكاليف عند حدود تقل عن متوسط تكلفة الوحدة من هذا المنتج في شركات الصناعة ذات المركز الإستراتيجي الجيد للتكاليف" (عاشور، 1998، ص 25).

وتهدف هذه الإستراتيجية إلى تخفيض تكلفة المنتج إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج، ولتحقيق هذا الهدف تعتمد المنظمة على قاعدة معلومات متسعة تشمل تكاليف الإنتاج والجودة والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف عموماً، والتكلفة لدى المنافسين

خصوصاً، بالإضافة إلى التعرف على هياكل التكاليف في المنظمات المنافسة، ومقارنتها وتحليلها بقصد الوصول إلى أفضل هيكل للتكاليف يتناسب مع الموقف التنافسي للمنظمات في مختلف الأسواق، وتتميز إستراتيجية الريادة في التكلفة بالسماة التالية (الغنام، 2002):

○ بالنسبة للمنافسين فإن المنظمة المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر.

○ بالنسبة للمشتريين فإن المنظمة المنتجة بتكلفة أقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء ، حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض السعر.

○ بالنسبة للموردين فإن المنظمة المنتجة بتكلفة أقل - أحياناً - تتمكن من أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء، خاصة في حالة ما إذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمقابلة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة.

○ بالنسبة لدخول المنافسين الجدد المحتملين إلى السوق فإن المنظمة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقفاً تنافسياً ممتازاً يمكنها من تخفيض السعر ومقابلة أي هجوم من المنافسين الجدد.

○ بالنسبة للسلع البديلة فإن المنظمة المنتجة بتكلفة أقل - مقارنة مع منافسيها - تتمكن من إستخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة (منصور، 2002).

وحتى تستطيع المنظمة تطبيق إستراتيجية الريادة في التكلفة بنجاح عليها أن تتخذ الترتيبات المناسبة، وتضع الأنظمة الفعالة وتتخذ القرارات السليمة لتحفيز العاملين لتحسين الأداء ورفع معدل الإنتاجية، وتقليل الهدر والتالف والفاقد في إستخدام الموارد بما يساهم في ضبط الإنفاق وترشيد التكلفة، كما يجب على المنظمة أن تتجه إلى وضع برنامج لتنمية مهارات الإبداع والقدرة على التطوير والتحديث وتنمية الرغبة والدافع لدى العاملين لتقديم أفكار غير تقليدية تساهم في الحفاظ على جودة المنتج عند تخفيض تكاليفه (منصور، 2002).

❖ **إستراتيجية التميز (تميز المنتج):** تمثل هذه الإستراتيجية مجموعة من الأنشطة

والأعمال التي تؤديها المنظمات لغرض إيجاد منتجات متميزة بخصائص استثنائية لتصبح رائدة في حقل الصناعة، وهذه الإستراتيجية تقوم على أساس افتراض أن

المستهلك مستعد لدفع أسعار عالية لمنتج متميز وتحقق إستراتيجية تميز المنتج مجموعة من المنافع للمنظمة منها (التكريتي، 2007):-

○ يمكن للمنظمة التي تتبنى هذه الإستراتيجية أن تحول الزيادة في الأسعار إلى المستهلك نتيجة لتمايز المنتجات التي تقدمها.

○ يؤدي تبني هذه الإستراتيجية إلى زيادة الحصة السوقية ذلك لأن نوعية المنتج العالية تقود إلى زيادة السمعة الحسنة للمنظمة من قبل المستهلكين.

○ إن إتباع هذه الإستراتيجية قد يزيد من التكلفة أحياناً ولكن الاستفادة ستعود للمنظمة، حيث تتمثل هذه الاستفادة في قدرة المنظمة على فرض السعر الذي تريده، نظراً لتفوق منتجها عن غيره من المنتجات المنافسة بخصائص وسمات مميزة.

ويتطلب إتباع إستراتيجية تميز المنتج أن تعطي المنظمة أهمية عالية لتحقيق عائد مرتفع يفوق ما تحققه المنظمات الأخرى المنافسة، كما يجب أن يتميز عملاء المنظمة بسمات شخصية وخصائص سلوكية وقدرات مالية تنمي ولائهم للمنتج وتقلل من حساسيتهم تجاه مستوى الأسعار والارتفاعات المتواصلة، بالإضافة إلى ضرورة أن يكون لدى المنظمة قدرة فنية وإدارية ومالية عالية للتعامل مع قطاعات سوقية واسعة ومتنوعة، وأخيراً تتطلب إستراتيجية تميز المنتج أن تمتلك المنظمة قدرة عالية على التطوير والتحديث وأن يكون لديها أنظمة فنية وإدارية قادرة على الاستجابة السريعة لاحتياجات العملاء (عميش، 2009).

❖ **إستراتيجية التركيز:** تعتمد هذه الإستراتيجية على اختيار المنظمة مجال تنافسي محدد في القطاع الصناعي حيث يتم التركيز على جزء معين من السوق وتكييف نشاطها فيه، والعمل على استيعاب الآخرين ومنعهم من التأثير على حصة المنظمة، وتوسع المنظمة التي تتبع هذه الإستراتيجية إلى الاستفادة من ميزة تنافسية في قطاع السوق المستهدف، من خلال تقديم منتجات ذات أسعار أقل من المنافسين، بسبب التركيز على خفض التكلفة أو من خلال تقديم منتجات متميزة من حيث الجودة أو المواصفات بسبب التركيز على التمايز (المرسي، 2007)، ومن مزايا هذه الإستراتيجية أنها تجعل المنظمة قادرة على خدمة السوق بطريقة أفضل، إذ يتم توجيه جميع جهود المنظمة لخدمة هذا القطاع وحده، لذلك فهي قادرة على تقديم خدمة ممتازة للعميل والاستجابة لأي تغيير قد يطرأ على حاجاته (التكريتي، 2007).

ويتطلب إتباع هذه الإستراتيجية وجود أسس ومعايير في المنظمة تستخدم للمفاضلة بين خدمة العميل أو الأسواق أو المناطق، وذلك بعد وضع آلية لتحديد مجال التركيز، كما يتطلب البحث عن فئة من العملاء أو قطاع سوقي أو منطقة جغرافية لديها رغبات مشبعة أو حاجات إضافية لا تستطيع المنظمات الحالية تلبيتها، وأخيراً ضرورة وضع موازنة ملائمة للإنفاق على البحوث والتطوير لتحسين الجودة وترشيد التكلفة (عميش، 1999).

3.3.2.2. متطلبات تطبيق الاستراتيجيات التنافسية العامة: وضع (المرسي، 2007)

جدول يوضح فيه المتطلبات الإدارية والتنظيمية وما تتضمنه من مهارات وكفاءات لازمة لتطبيق الاستراتيجيات التنافسية كما في الجدول (2-2).

جدول (2-2) متطلبات استخدام الاستراتيجيات التنافسية العامة

المتطلبات التنظيمية	المتطلبات من حيث المهارات والموارد	الإستراتيجية
<ul style="list-style-type: none"> - رقابة شديدة على التكلفة . - تقارير دورية وتفصيلية تتعلق بالرقابة . - هيكلية تنظيمية ذات مسؤوليات محددة . - حوافز تعتمد على حجم المبيعات المحققة . 	<ul style="list-style-type: none"> - إستثمار رأسمالي مستمر ومدى إمكانية توفير رأس المال. - مهارات هندسية وفنية. - إشراف مكثف وكفاء على العمالة. - تصميم المنتجات على النحو الذي يسهل عملية التصنيع. - نظام توزيع ذو تكلفة منخفضة. 	الريادة في التكلفة
<ul style="list-style-type: none"> - تنسيق قوي بين الوظائف وخاصة البحوث والتطوير والتسويق. - مقاييس وحوافز ذاتية أو غير كمية. - جذب عمالة ذات مهارات عالية ومبدعة إضافة إلى الباحثين. 	<ul style="list-style-type: none"> - قدرات ومهارات تسويقية عالية. - مواصفات في المنتجات متميزة. - الابتكار والتطوير. - قدرات عالية في مجال الريادة والجودة أو التكنولوجي. - قنوات توزيع فعالة وتعاون قوي مع الوسطاء. 	التميز
<ul style="list-style-type: none"> - مزيج من السياسات المشار إليها أعلاه وموجهة إلى قطاع السوق المعين. 	<ul style="list-style-type: none"> - مزيج من السياسات المشار إليها أعلاه وموجهة إلى قطاع السوق المعين . 	التركيز

المصدر : (المرسي ، 2007 ، ص 383).

4.3.2.2. مخاطر الاستراتيجيات التنافسية:

لكل إستراتيجية مجموعة من المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنظمة، فإستراتيجية الريادة في التكلفة لا تدوم طويلاً نظراً لإمكانية التقليد من جانب المنافسين، بالإضافة إلى استمرارية التغير في التكنولوجيا التي تستخدمها المنظمة في التصنيع، أما إستراتيجية التميز فإنها أيضاً لا تدوم طويلاً نظراً لإمكانية تقليد المنتجات أو تقديم خدمات من قبل المنافسين مشابهة للخدمات التي تقدمها المنظمة، ومن ثم تتولد الصعوبة في المحافظة على السعر، بالإضافة إلى أنه قد تواجه المنظمات المعتمدة على هذه الإستراتيجية احتمال المبالغة في التميز مما يجعلها مضطرة لتوسيع استخدام مواردها، وهذا قد يؤدي إلى ارتفاع التكاليف في الوقت الذي لا تستطيع فيه المنظمة أن ترفع من سعر بيع منتجاتها (المرسي، 2007).

وتواجه المنظمة التي تتبع إستراتيجية التركيز مخاطرة التقليد أيضاً فقد يتم تقليد هذه الإستراتيجية عندما يصبح قطاع السوق المستهدف غير جذاب هيكلياً بسبب تلاشي الطلب، وقد يدخل المنافسون الكبار هذا القطاع بسبب تضائل الفروق بين هذا القطاع وغيره من قطاعات السوق الأخرى، بالإضافة إلى إمكانية ظهور منظمات أخرى جديدة تتبع إستراتيجية التركيز على أجزاء من نفس القطاع السوقي (التكريتي، 2007).

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإستراتيجيات التنافسية الثلاثة ليست على درجة متساوية من النجاح في تحقيق أهداف المنظمة في بعض الصناعات، فقد تكون إستراتيجية الريادة في التكلفة الأكثر ملائمة في صناعة معينة أكثر من إستراتيجية التميز أو التركيز، وعلى العكس في صناعة أخرى قد تكون إستراتيجية التميز هي الأفضل وكذلك الحال بالنسبة لإستراتيجية التركيز، لذا يجب على المنظمة قبل تبني أي إستراتيجية عليها أن تقوم بتقييم جدوى هذه الإستراتيجية وفقاً لمواردها وقدراتها المالية وغير المالية (عبدالعظيم، 2005).

مما سبق يتبين للباحث أن كل إستراتيجية من الاستراتيجيات السابقة لها مظاهر ومجالات للمنافسة خاصة بها، ويمكن للمنظمة أن تستخدم إستراتيجية واحدة أو أكثر حسب ما يتطلبه السوق الذي تعمل فيه المنظمة ووفقاً لما تفرضه عوامل المنافسة؛ كما تجدر الإشارة إلى أن هناك إستراتيجيات تنافسية أخرى بجانب إستراتيجيات Porter التنافسية، واقتصر الباحث على هذه الإستراتيجيات الثلاثة دون غيرها نظراً لأنها الأكثر شيوعاً واستخداماً من قبل المنظمات الصناعية.

5.3.2.2. متطلبات تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي (SPA) :

يتطلب تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي (SPA) لدعم القدرة التنافسية للمنظمة مايلي:

❖ **تحديد الأهداف:** فالإدارة الناجحة في اقتصاد السوق الحر هي التي تهتم بتحديد الطرق المختلفة لتحقيق الريادة في سوق المنتج وتنمية حصتها السوقية بعد تحديد أهدافها بدقة والتي من أهمها زيادة الإنتاج، وعائد الاستثمار، والتوسع في حجم النشاط وخفض التكاليف، والتوظيف الكفء لموارد المنظمة وتطوير مستوى الجودة، ويكون ذلك من خلال صياغة واختيار الإستراتيجية المناسبة التي تكفل إيجاد فرص المزايا التنافسية وتعظيم قيمة المنظمة، ولتحقيق ذلك قد تضطر المنظمة إلى عدم الاعتماد على إستراتيجية وحيدة لريادة السوق والتميز، وإنما تتجه لعمل مزيج من الاستراتيجيات التسويقية حسب متطلبات الموقف التنافسي (عبدالرحمن، 2003).

❖ **تجميع البيانات والمعلومات الإستراتيجية:** حيث تقوم عملية جمع البيانات والمعلومات على بعدين رئيسيين الأول : وهو "البعد الداخلي" ويعني توفير كافة المعلومات عن الإمكانيات والطاقات التشغيلية والمشاكل والأزمات التي تواجه النشاط في توظيف هذه الإمكانيات بكفاءة، ويشير (Berney , 1998) إلى أن تحليل نقاط القوة والضعف الداخلية للإستراتيجية الحالية يتضمن تقسيم إمكانيات وطاقات المنظمة إلى موارد تنظيمية وموارد بشرية وموارد مادية، حيث يتم دراسة وتحليل البيانات الخاصة بكل عنصر منها ومعالجة المشاكل المتعلقة باستغلاله. أما البعد الثاني: وهو "البعد الخارجي" فيقصد به العلاقة بين المنظمة والبيئة التنافسية الخارجية حيث يجب تجميع البيانات والمعلومات عن المخاطر والفرص التي تؤثر على إستراتيجية النشاط، وتتضمن تلك المعلومات الظروف الاقتصادية السائدة، والعوامل الاجتماعية والسياسية، ومستوى التكنولوجيا، وظروف وإمكانيات الموردين، والإمكانيات والفرص المتاحة للمنافسين.

❖ **تحليل الموقف الاستراتيجي الداخلي للمنظمة:** وفي هذه الخطوة يمكن إستخدام فكرة تحليل قيمة الأنشطة التشغيلية وإعداد قائمة للقيمة تستهدف بيان العلاقة بين

الأهداف الإستراتيجية والأهداف التشغيلية، وإبراز ما تقدمه أنشطة المنظمة من قيمة للعميل، وتتمثل خطوات إعداد تلك القائمة في (عبدالرحمن، 2003):—

○ تحديد واختيار العمليات الإستراتيجية.

○ رسم خريطة للأنشطة التشغيلية.

○ توصيف الأنشطة وتحليل القيمة.

○ اختيار طريقة لتحسين العمليات التشغيلية.

وتعتبر فكرة إعداد قائمة للقيمة بمثابة تطبيق لمنهج تحليل سلسلة القيمة، وبالتالي فإن التحليل المستمر لمخرجات منهج تحليل سلسلة القيمة - في ضوء أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة - يؤدي إلى اقتراح عدد من البدائل الإستراتيجية من أمثلتها التخصص في إنتاج منتج معين، وتقديم خدمة معينة والابتكار والتجديد وتقديم منتجات جديدة، والتنويع المتجانس وغير المتجانس للمنتجات وغيرها؛ كما يتطلب الأمر متابعة وتقييم قدرات وموارد المنظمة المؤثرة على أداءها بهدف كشف نقاط القوة والضعف ، ومن ثم تحديد مجالات أو نقاط القوة وكيفية استخدامها، وتقييم مجالات الضعف لتداركها ومن ثم معالجتها.

❖ **تحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي للمنظمة:** يعتمد تحليل الموقف الخارجي

للمنظمة على تحديد الفرص الإيجابية المتاحة وتحديد تهديدات البيئة التنافسية ومن ثم استخدام نقاط القوة الداخلية للاستفادة من الفرص، ومعالجة نقاط الضعف الداخلية لتجنب التهديدات، ونظراً لصعوبة السيطرة والتحكم في العوامل الاقتصادية الخارجية، فإنه يمكن للمنظمة الاتجاه نحو تحليل عوامل السوق والمنافسة في صورة تحليل قيمة العميل وموقف المنافسين، وتتمثل قيمة العميل في تحقيق توقعاته في صورة جودة المنتج، ومدى وفاء المنتجات لاحتياجاته الحقيقية، ومدى ملائمة الأسعار لقدراته المالية، حيث يؤدي عجز المنظمة في مقابلة هذه التوقعات والحاجات إلى تحقيق موقف لا يحقق القيمة المستهدفة للعميل، وبالتالي تفقد المنظمة الميزة التنافسية في جذب العميل، ولتحليل قيمة العميل يمكن استخدام أدوات منها الاتصال بالعميل، دراسات المسح الشامل الميداني عن قيمة العميل، إعداد خريطة تحليل قيمة العميل وغيرها من الأدوات الأخرى (عبدالرحمن، 2003).

أما تحليل موقف المنافسين فالهدف هو تفسير أسباب الاختلاف والتميز بين موقف المنظمة وموقف منافسيها والكيفية التي تؤدي إلى حدوث هذا التميز، وذلك من خلال محاولة المنظمة استغلال نقاط ضعف المنافسين وتحويلها إلى نقاط قوة لها، وأيضاً مواجهة نقاط القوة التي يمتلكها المنافسون؛ وتتمثل المعلومات المطلوب تجميعها لتحليل موقف المنافسين في عدد وأسماء المنافسين الحاليين والمحتملين، المنتجات والخدمات التي يقدمها المنافسين، ومستوى التقدم التكنولوجي والابتكاري لدى المنافسين، ومواقع التوزيع لمنتجات المنافسين، ويمكن الحصول على هذه المعلومات من خلال تقارير رجال البيع عن رغبات وأذواق العملاء وحصص المنافسين السوقية، وتقارير ونشرات وكالات أبحاث السوق عن أنشطة المنافسين، والمعلومات المتوفرة لدى سماسرة الأوراق المالية بشأن الخطط الرأسمالية للمنافسين وغيرها (الكومي، 2003).

❖ إعداد وتقييم الاستراتيجيات البديلة باستخدام مصفوفة (SWOT).

Strengths – Weaknesses - Opportunities and Threats (SWOT)

تتكون هذه المصفوفة من أربعة عناصر وهي (نقاط القوة ونقاط الضعف الداخلية، والفرص والتهديدات الخارجية)، وتتمثل **التهديدات** في الحالات غير المرغوب فيها في بيئة المنظمة الخارجية وينتج تأثيرها سلباً على أداءها مثال على ذلك حالة احتمال دخول منافسين جدد بنفس المنتج ولكن بجودة أفضل وبسعر تنافسي، انخفاض معدلات نمو الطلب أو التغيرات التكنولوجية أو التشريعات المقيدة لحرية المنافسة أو تصميم المنتج؛ أما **الفرص** فهي تمثل حالات مؤيدة لأهداف المنظمة ومرغوب فيها في بيئتها الخارجية وتنتج إلى التأثير الإيجابي على أداءها ومثال على ذلك وجود طلب غير مشبع في السوق يمكن للمنظمة تلبيةه أو زيادة تحسين العلاقات مع الموردين أو التغيرات التشريعية أو القانونية لصالح المنظمة.

بينما تتمثل نقاط القوة في الموارد والمهارات أو أي ميزة أخرى قد تمتلكها المنظمة في مواجهة المنافسين مثال على ذلك: تمتع المنظمة بقيادة فعالة في التسويق أو العلاقات المميزة مع الموردين أو تمتعها بالقدرات المالية العالية؛ أما **نقاط الضعف** تتمثل في القيود أو قصور في الموارد أو المهارات أو القدرات التي تمتلكها المنظمة والتي قد تحد من الأداء الفعال للمنظمة بشكل مؤثر مثال على ذلك: ضعف القدرات الإدارية والتكنولوجية أو التسويقية التي تمتلكها المنظمة في مواجهة المنافسين (مصطفى، 2005).

ويجب أن ينطوي التحليل الإستراتيجي لموقف المنظمة على تحليل الموقف المالي لإمكانيات وقدرات وموارد المنظمة الداخلية في ظل العوامل الخارجية، ويمكن الاستعانة في هذا المجال بمصفوفة نقاط القوة / نقاط الضعف والتهديدات / الفرص ؛ حيث تعرف هذه المصفوفة على أنها إطار منهجي يهدف إلى دراسة وتحليل العلاقات المتداخلة بين عوامل البيئة الداخلية والخارجية مع تحديد الاستراتيجيات الواجبة التنفيذ لتدعيم العوامل الإيجابية وخفض آثار العوامل السلبية (المرسي، 2007)، ويوضح الجدول التالي هذه المصفوفة.

جدول (2-3) مصفوفة البدائل الاستراتيجية

نقاط القوة الداخلية (S) مجالات قوة داخلية	نقاط الضعف الداخلية (W) مجالات الضعف الداخلية	العوامل الاستراتيجية الداخلية العوامل الاستراتيجية الخارجية
إستراتيجية (SO) تعظيم نقاط القوة وتعظيم الفرص المتاحة	إستراتيجية (WO) تخفيض نقاط الضعف وتعظيم الفرص المتاحة	الفرص (O) فرص خارجية للمنظمة
إستراتيجية (ST) تعظيم نقاط القوة وتخفيض التهديدات	إستراتيجية (WT) تخفيض نقاط الضعف وتخفيض التهديدات	التهديدات (T) تهديدات خارجية للمنظمة

(المصدر: المرسي، 2007، ص 269).

تعتبر هذه المصفوفة أداة هامة تساعد على تقييم البدائل الإستراتيجية وإختيار الإستراتيجية الممكنة أو المناسبة من بين البدائل التالية:

- إستراتيجية تعظيم نقاط القوة وتعظيم الفرص المتاحة.
 - إستراتيجية تخفيض نقاط الضعف وتعظيم الفرص المتاحة.
 - إستراتيجية تعظيم نقاط القوة وتخفيض التهديدات الخارجية.
 - إستراتيجية تخفيض نقاط الضعف وتخفيض التهديدات الخارجية.
- حيث تعمل الإستراتيجية في الجزء الأول (SO) على إستخدام نقاط القوة داخل المنظمة لاستغلال الفرص المتاحة في السوق، وفي الجزء الثاني تعمل إستراتيجية (ST) على استغلال نقاط القوة للتصدي إلى التهديدات التي تواجه المنظمة، أما في الجزء الثالث تعمل إستراتيجية (WO) على إصلاح نقاط الضعف حتى يمكن استغلال الفرص التي يقتنعها

المنافسون، بينما في الجزء الرابع تعمل إستراتيجية (WT) على تخفيض نقاط الضعف وتجنب التهديدات (عبدالرحمن، 2003).

مما سبق يتضح أن تقييم الفرص المحتملة والمخاطر الخارجية وأيضاً تحليل نقاط القوة والضعف الداخلية، يدفع المنظمة نحو الاختيار الاستراتيجي السليم وفقاً لكل موقف تنافسي بهدف الوصول إلى أفضل موقع متميز للمنظمة ومن ثم تحقيق المزايا التنافسية المستمرة.

6.3.2.2 العوامل المؤثرة على الموقف الاستراتيجي للمنظمة:

تعتبر المنظمة ذات قدرة تنافسية - تتمتع بميزة تنافسية - إذا استطاعت الحفاظ على تنمية حصتها السوقية بشكل قابل للاستمرار، حيث يتأثر الموقف الاستراتيجي لها بعاملين رئيسيين هما (حسين، 2003):

❖ الحصة السوقية: فكلما زادت الحصة السوقية للمنظمة كلما زادت قوة مركزها التنافسي، حيث تزداد العوائد نتيجة زيادة الحصة السوقية.

❖ تميز المنظمة في بعض المجالات: مثل مهارات معينة في التصنيع، سمعة طيبة، أمان المنتج، فترة ضمان أكثر، وغيرها. وتؤدي زيادة الحصة السوقية للمنظمة إلى تمتعها بمركز تنافسي قوي، كما أن تميز المنظمة في مجالات معينة أمر يساهم في زيادة الطلب، ومن ثم زيادة المبيعات وهذا من شأنه توفير موارد جديدة للمنظمة التي يستوجب معها إعادة استثمارها في تنمية المجالات التي تتميز فيها المنظمة.

3.2. الدراسات التطبيقية السابقة ذات العلاقة:

يهدف هذا الجزء من الفصل إلى تفسير علاقة التحليل الإستراتيجي للتكاليف بتخفيض التكلفة لدى المنظمة، ومن ثم تعظيم قدرتها التنافسية حتى تضمن بقاءها واستمرارها في سوق المنتج، وذلك من خلال استعراض الدراسات السابقة في مجال التحليل الإستراتيجي للتكاليف على النحو التالي:

1.3.2. دراسة الباز (1987):

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التحليل الإستراتيجي للتكاليف، خاصة بعد الانتقادات التي وجهت لأساليب محاسبة التكاليف التقليدية، وبينت الدراسة أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يشمل على: دراسة الموقف المتوقع للمنتج في السوق في ظل إستراتيجية السوق السائدة، ثم إجراء مقارنة بين تكلفة منتج المنظمة مع تكلفة نفس المنتج في السوق لتحديد سعر البيع الافتراضي الذي يعكس المركز التنافسي للمنظمة، وأخيراً تقدير النتائج المحتملة لتغير الإستراتيجية الحالية والبحث عن أفضل الحلول الممكنة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يعتبر بعداً جديداً للمحاسبة الإدارية والتكاليف في تحسين الميزة التنافسية الذي تعتمد على دراسة الموقف الإستراتيجي للمنظمة ودراسة سلسلة القيمة لها.

2.3.2. دراسة (R.Wilson 1990):

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مقارنات تحليلية بين المداخل المختلفة لتحليل التكاليف بغرض إبراز أهمية استخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في تحقيق البعد الإستراتيجي للتكلفة، عن طريق توفير معلومات تتصف بالموضوعية والشمول بما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، ولقد أثبتت الدراسة أن الاتجاه التقليدي لتحليل التكلفة يعتمد على التركيز على الأنشطة الصناعية والاقتصار على استخدام البيانات الداخلية فقط بهدف تحديد رقم الربح أو الخسارة كرقم مطلق في نهاية العام.

وتوصلت الدراسة إلى أن تحقيق الميزة التنافسية المستمرة يعتمد على أسلوب تحليل التكلفة الإستراتيجية عن طريق بناء سلاسل القيم التي تساهم في زيادة المساهمة السوقية، ومن

ثم كسب موقف تنافسي أفضل في ظل تطبيق الإستراتيجية المختارة؛ وأن هناك علاقة ارتباط بين الأهداف الإستراتيجية ومراحل دورة حياة المنتج، وهذه العلاقة تفيد في التعرف على مواطن خفض التكلفة؛ كما توصلت الدراسة إلى أن استخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف يساهم في تحديد الفرص الايجابية بالسوق وأيضاً المخاطر الخارجية التي تواجه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج.

3.3.2. دراسة (Shank 1993):

هدفت هذه الدراسة إلى تكوين إطار شامل لأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف وتحديد الأدوات المكونة له بشكل يحقق التعرف على سلوك التكلفة الإستراتيجية والتقرير عنها وتأثير ذلك على تحقيق الميزة التنافسية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك ثلاثة مداخل أو أساليب رئيسية يعتمد عليها التحليل الإستراتيجي للتكاليف في تحقيق الميزة التنافسية المستمرة وهي:

- أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

- أسلوب تحليل مسببات التكلفة.

- أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي.

كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أهمية تطبيق التحليل الإستراتيجي للأنشطة للتعرف على سلوك التكلفة وتحديد مواطن الانحراف وأسبابه حدوثه بدلاً من الوقوف عند حجم الانحراف فقط.

4.3.2. دراسة عيسي (1995):

استهدفت هذه الدراسة عرض وتحليل مفاهيم وأساسيات أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف، ومن ثم تقديم إطار عام مقترح لاستخدام هذا الأسلوب في ترشيد قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة؛ وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن استخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف كأحد تطبيقات منهج اقتصاديات التنظيم الصناعي في تحليل وتقييم بدائل الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة وذلك عن طريق دراسة عناصره الثلاثة وهي:

- تحليل سلسلة القيمة.

- تحليل مسببات التكلفة.

- تحليل الموقف الاستراتيجي.

5.3.2. دراسة محمد (2003) :

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية لمضمون أبعاد نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية كموضوع ذو أهمية متزايدة من قبل الباحثين، بالإضافة إلى تحديد الإختلافات بين أساليب محاسبة التكاليف التقليدية ونظام إدارة التكاليف الإستراتيجية، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية يختلف عن أساليب محاسبة التكاليف التقليدية في تسعير المنتجات، حيث يتم في المنهج التقليدي تسعير المنتجات على أساس التكلفة الكلية للمنتج مضافاً إليها هامش ربح معين دون الأخذ في الإعتبار خصائص المنتجات المنافسة، بينما في ظل نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية فإن التسعير يتم بعد الأخذ في الاعتبار خصائص المنتجات المنافسة من حيث التكلفة والجودة والمواصفات، كما أن نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية يتميز بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات تتعلق بالبيئة الخارجية للمنظمة والتي تساعد في دعم المركز التنافسي واتخاذ القرارات، وذلك عن طريق تطبيق العناصر الرئيسية للنظام وهي:

- تحليل مسببات التكلفة.

- تحليل سلسلة القيمة.

- تحليل الموقف الاستراتيجي.

6.3.2. دراسة الشماع (2003):

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر تكامل مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف على دعم القدرة التنافسية للمنظمات الصناعية في ظل ظروف المنافسة، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من المفهومين يمثلان بعدين جديدين للمحاسبة الإدارية والتكاليف في مواجهة المنافسة؛ كما أن هاذين المفهومين يشتركان في أسلوب تحليل سلسلة القيمة باعتبارها الأداة الرئيسية لاستخدام المفهومين في الشركات الصناعية، كما أن التكامل بين المفهومين يمثل قوة تنافسية للمنظمة لا تستطيع المنظمات الأخرى منافستها إذا استطاعت تحقيق هذا التكامل بنجاح.

7.3.2. دراسة محمد (2003) :

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف في شركات صناعة الاسمنت المصرية عن طريق تطبيق الأساليب الثلاثة للتحليل وهي تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل الموقف الاستراتيجي؛ وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- باستخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة أمكن التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما أدى في النهاية إلى تخفيض تكلفة المنتج النهائية.
- باستخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة أمكن تحسين العلاقة بين المنظمة والموردين من خلال تحسين عمليات التوريد للمواد الخام والفحص والشحن وغيرها.
- باستخدام أسلوب تحليل مسببات التكلفة أصبح هناك رقابة عالية على كل التكاليف بالشركات محل الدراسة من خلال التحكم في مسببات التكلفة.
- باستخدام تحليل الموقف الإستراتيجي أصبح هناك إستراتيجية تنافسية معتمدة لدى الشركات محل الدراسة وتتبعها لضمان تحقيق الميزة التنافسية المستمرة من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية لهذه الشركات.

8.3.2. دراسة الكومي (2003) :

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجي والمتمثلة في تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف الإستراتيجي في شركات صناعة الأغذية المصرية لغرض دعم القدرة التنافسية؛ وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- فيما يتعلق بأسلوب تحليل سلسلة القيمة: قام الباحث بتطبيق الإطار المقترح لقياس أنشطة سلسلة القيمة على إحدى شركات قطاع الصناعة الغذائية بهدف تحليل قدرة الأنشطة الأساسية والمساعدة على الإضافة إلى قيمة المنتج، ومن ثم التعرف على الأنشطة الإستراتيجية التي تضيف لقيمة المنتج لتطويرها ودعمها من أجل كسب ميزة تنافسية مستمرة، وفي نفس الوقت تحديد الأنشطة غير الإستراتيجية التي تسبب ضعف المركز التنافسي للمنشأة والعمل على

التخلص منها، ونتيجة لذلك توصل الباحث إلى إثبات الفرض القائل "يؤدي تطبيق منهج سلسلة القيمة إلى القياس الدقيق والموضوعي لقيمة أداء الأنشطة".

- فيما يتعلق بأسلوب تحليل مسببات التكلفة: قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية على شركة مصر للألبان والأغذية لتطبيق خطوات الإطار العام المقترح لمسببات التكاليف بغرض إبراز دورها في تحقيق دقة القياس لتكاليف الأنشطة.

ونتيجة لذلك تم قبول الفرض القائل بأن هناك علاقة جوهرية بين دقة تتبع الطلب على الموارد بمسببات متنوعة للتكلفة وبيئت دقة قياس تكلفة النشاط، ولم يكتف الباحث ببيان الدور التأثيري لاستخدام مدخل مسبب التكلفة في القياس الدقيق لتكلفة الأنشطة، وإنما قام بإختبار إمكانية إستخدامها في التنبؤ لفترة قادمة بتكلفة الأنشطة عن طريق مقارنة نتائج التطبيق مع الأرقام التقديرية الواردة بموازنة الشركة لإبراز مدى إمكانية الإعتماد عليها في التنبؤ.

- فيما يتعلق بأسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي: فقد أسفرت الدراسة التطبيقية إلى قبول الفرض الأساسي القائل "يؤدي تطبيق إطار تحليل الموقف الإستراتيجي للمنظمة إلى تحديد نوع الإستراتيجية التنافسية الملائمة للمنظمة".

وبالتالي أصبح هناك دليل على أن إستخدام تحليل الموقف الإستراتيجي للمنظمة يؤدي في النهاية إلى تحقيق الميزة التنافسية ومن ثم دعم قدرتها التنافسية.

9.3.2. دراسة باعجاجة (2009):

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي وهو معرفة مدى إمكانية تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية السعودية وذلك من خلال تحديد مدى توافر شروط تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب تحليل مسببات التكلفة، وأسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي في الشركات محل الدراسة؛ وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- توافر شروط تطبيق تحليل سلسلة القيمة في الشركات محل الدراسة.
- توافر شروط تطبيق تحليل مسببات التكلفة في الشركات محل الدراسة.
- توافر شروط تطبيق تحليل الموقف الإستراتيجي في الشركات محل الدراسة.

وبالتالي تم قبول الفرضية الرئيسية للدراسة وهي "توجد إمكانية لتطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية السعودية".

10.3.2. دراسة حافظ (2009):

هدفت هذه الدراسة إلى إستخدام مدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف لترشيد التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية التي تنتمي إلى صناعات يمكن أن يتسبب نشاطها في تلويث البيئة ولديها وعي بيئي، وأكثر تفهماً للإعتبارات والإشترطات البيئية، ولديها نشاط تصديري ملحوظ؛ وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- قبول الفرض الأول بأنه يوجد تأثير إيجابي عند إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف على ترشيد التكاليف البيئية مقارنة بالطرق التقليدية للتحليل.

- قبول الفرض الثاني بأن التحليل الإستراتيجي للتكاليف له تأثير إيجابي على المركز التنافسي للشركة والمساهمة في قدرتها على تحقيق مزايا تنافسية مقارنة بالطرق المحاسبية التقليدية.

- قبول الفرض الثالث بأن التحليل الإستراتيجي للتكاليف له دور فعال في توفير معلومات تحليلية تفصيلية تساعد متخذ القرار على اتخاذ قرارات أكثر دقة مقارنة بالطرق المحاسبية التقليدية المستخدمة في قياس وتحليل التكاليف البيئية.

- يساهم تضمين التكاليف البيئية ضمن عملية التخطيط الإستراتيجي للمنظمة في تحقيق العديد من المزايا تتمثل في:-

* الفهم الأفضل لمصادر ومسببات التكلفة البيئية.

* إدارة أفضل للتكاليف البيئية المستقبلية .

* توقع الصعوبات التي يمكن أن تعوق تطوير المنتج وتوزيعه .

* البقاء والمنافسة في عالم يتحرك فيه المنافسون نحو زيادة الاهتمام بالتكاليف البيئية .

11.3.2. دراسة الزعيتري (2010):

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي وهو تقويم وتطبيق مجموعة من المقومات الملائمة لاستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف بغرض تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية؛ وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- كشف التحليل الإستراتيجي للتكاليف عن مصادر مهمة لتخفيض التكلفة من خلال التحليل التفصيلي لعناصر التكاليف على مستوى مراكز الأداء عبر سلسلة القيمة.

- تعد مسببات التكلفة مصدراً مهماً من مصادر تخفيض التكاليف، حيث أن تحليل هذه المسببات يوفر معلومات تتيح الفرصة للتعرف على مسببات حدوث الأداء والتكلفة.

- إن تحليل الموقف الاستراتيجي بين أن الشركة محل الدراسة تتمتع بمجموعة من العوامل تمثل نقاط قوة داخلية يجب توظيفها بكفاءة للإستفادة من الفرص الخارجية المتاحة، والعمل على معالجة نقاط الضعف الداخلية ومواجهة التهديدات الخارجية حتى يمكن دعم القدرة التنافسية ، ويمكن للشركة محل الدراسة بناء إستراتيجية تخفيض التكلفة وإعداد بدائل تنفيذها وذلك من خلال:-

* زيادة نسب إستغلال الطاقة الإنتاجية الفعلية لمراكز الأداء الأساسية القائمة بالمصنع.

* تطبيق سياسة التحسين المستمر .

* توفير نظام محاسبي كفاء يمكن من خلاله الحصول على المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب.

* تنمية المهارات الفنية في ظل تطبيق نظام الحوافز والعلاقات التشجيعية .

* تطوير العلاقات مع الموردين بما يحقق شروط التوريد المستهدفة .

* تطوير العلاقات بين المنظمة والعملاء .

* السعي نحو تطبيق سياسة التكامل في المصنع.

بعد إستعراض الدراسات التطبيقية السابقة التي تناولت موضوع التحليل الإستراتيجي

للتكاليف وبيان أهم أهدافها ونتائجها، قام الباحث بتلخيص تلك الدراسات في الجدول (2-4).

جدول (2-4)

ملخص الدراسات التطبيقية التي تناولت مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف.

التاريخ	المؤلف	المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة	أهم النتائج
1987	الباز	- الموقف الإستراتيجي للمنظمة. - سلسلة القيمة	المركز التنافسي للمنظمة	يؤدي دراسة مفهوم الموقف الاستراتيجي للمنظمة ومفهوم سلسلة القيمة إلى زيادة تحسين المركز التنافسي للمنظمة.
1990	R.Wilsoh	- تحليل سلسلة القيمة	تحقيق الميزة التنافسية	يعتمد تحقيق الميزة التنافسية على إستخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف من خلال

تحليل سلسلة القيمة التي تساعد أو تساهم في زيادة المساهمة السوقية ومن ثم كسب موقف تنافسي أفضل للمنظمة.				
يؤدي استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى تحقيق الميزة التنافسية المستمرة للمنظمة.	تحقيق الميزة التنافسية	- تحليل سلسلة القيمة . - تحليل مسبب التكلفة. - تحليل الموقف الاستراتيجي.	Shank	1993
يؤدي استخدام مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف من خلال دراسة عناصره الثلاثة إلى زيادة ترشيد قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة.	ترشيد قرارات الاستثمار	- تحليل مسبب التكلفة. - تحليل سلسلة القيمة. - تحليل الموقف الاستراتيجي.	عيسي	1995
إن تطبيق نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية يؤدي إلى الوصول للأسعار التنافسية الملائمة وذلك من خلال تطبيق أساليب النظام.	- تسعير المنتجات	- تحليل سلسلة القيمة . - تحليل مسبب التكلفة. - تحليل الموقف الاستراتيجي.	محمد	2003
- يؤدي التكامل بين مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى دعم القدرة التنافسية للمنظمات الصناعية إذا استطاعت تحقيق هذا التكامل بنجاح.	- دعم القدرة التنافسية	- أسلوب التكلفة المستهدفة - أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف	الشماع	2003
- بتطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب تحليل مسببات التكلفة، وأسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي يمكن تحقيق الهدف الرئيسي للتحليل الاستراتيجي للتكاليف وهو خفض التكلفة ودعم القدرة التنافسية.	استخدام مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف لخفض التكلفة	-تحليل سلسلة القيمة -تحليل مسببات التكاليف -تحليل الموقف الاستراتيجي	محمد	2003
يؤدي تحقيق التطبيق السليم لأساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى دعم القدرة التنافسية للمنظمة.	دعم القدرة التنافسية	- تحليل سلسلة القيمة - تحليل مسببات التكلفة - تحليل الموقف الاستراتيجي	الكومي	2003
يمكن تطبيق أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الشركات موضوع الدراسة لتوافر شروط تطبيق الأساليب الثلاثة للتحليل.	إمكانية تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف	- تحليل سلسلة القيمة - تحليل مسبب التكلفة - تحليل الموقف الاستراتيجي	باعجاجة	2009
إن استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف يؤدي إلى ترشيد التكاليف البيئية.	ترشيد التكاليف البيئية	- تحليل مسببات التكلفة . - تحليل سلسلة القيمة	حافظ	2009

		- تحليل الموقف الاستراتيجي		
يؤدي استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى تخفيض التكاليف في المنظمات الصناعية.	تخفيض التكاليف	- تحليل سلسلة القيمة. - تحليل مسببات التكلفة. - تحليل الموقف الاستراتيجي.	الزعيبي	2010

الفصل الثالث

جمع وتحليل البيانات واستخلاص النتائج.

يبين هذا الفصل طريقة جمع البيانات اللازمة للجزء العملي لهذه الدراسة وطريقة تحليل البيانات المجمعة، ويستعرض نتائج تحليلها والتوصيات المقترحة.

1.3. أداة جمع البيانات:

تم استخدام استمارة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للإجابة على أسئلة الدراسة، حيث تعد استمارة الاستبانة وسيلة مهمة للحصول على البيانات من عدد كبير من الأفراد يفوق الحجم الذي تغطيه أدوات جمع البيانات الأخرى كالمقابلة والملاحظة وتعتبر أيضا أقل تكلفة، ولا تحتاج إلى عدد كبير من جامعي البيانات وتعطي الوقت الكافي للمبحوث للتفكير في إجاباته، بالإضافة إلى أنها تمتاز بسهولة جمع وعرض وتحليل البيانات المجمعة.

وقد اشتملت الاستبانة لهذه الدراسة على أسئلة مغلقة ومحددة الإجابة وذلك للاستفادة من مميزات هذا النوع من الأسئلة مثل سهولة الإجابة عليها من قبل المبحوثين ولا يتطلب إجابتها وقتا طويلا وتساعد الباحث أكثر في الحصول على البيانات التي يحتاجها حتى يتمكن من التعرف على إجابات المبحوثين حول مشكلة الدراسة بشكل أكمل، ولقد تم تصنيف استمارة الاستبانة إلى الأقسام التالية :

الجزء الأول: خُصَّص هذا الجزء لتجميع المعلومات العامة عن المشاركين حيث صيغت الأسئلة (من 1 إلى 4) لتجميع المعلومات الديموغرافية عن المشاركين (المؤهل، التخصص، الوظيفة، والخبرة).

الجزء الثاني: خُصَّص هذا الجزء للحصول على البيانات والمعلومات من المشاركين تتعلق بشروط ومتطلبات تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف بشركات الاسمنت الليبية، وقسم إلى ثلاثة فقرات على النحو التالي:

- الفقرة الأولى: صيغت الأسئلة (من 1 إلى 15) للحصول على المعلومات من المشاركين عن شروط ومتطلبات تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة في الشركات موضوع الدراسة.

• الفقرة الثانية: خُصِّصَت الأسئلة (من 16 إلى 21) للحصول على المعلومات من المشاركين عن شروط ومتطلبات تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة بالشركات موضوع الدراسة.

• الفقرة الثالثة: خُصِّصَت الأسئلة (من 22 إلى 37) للحصول على المعلومات من المشاركين عن شروط ومتطلبات تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي بالشركات موضوع الدراسة.

2.3. مجتمع وعينة الدراسة وتوزيع وجمع استثمارات الاستبانة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات الليبية الخاصة بصناعة الاسمنت بليبيا والمصانع التابعة لها، حيث بلغت شركات الاسمنت الليبية ثلاثة شركات تضم سبعة مصانع بيانها كما يلي:

❖ شركة الاسمنت الليبية المساهمة (بنغازي) وتضم المصانع التالية:

- مصنع الاسمنت بينغازي.
- مصنع الاسمنت بدرنة.

❖ الشركة الأهلية للاسمنت المساهمة (الخمس) وتضم المصانع التالية:

- مصنع سوق الخميس للاسمنت (طرابلس).
- مصنع لبدة للاسمنت.
- مصنع زليتن للاسمنت.
- مصنع المرقب للاسمنت.

❖ شركة الاتحاد العربي للمقاولات المساهمة (طرابلس) وتضم مصنع واحد:

- مصنع الاسمنت بزليتن.

ونظرا لمحدودية مجتمع الدراسة استخدم الباحث أسلوب المسح الشامل لجميع مفرداته رغبة في الحصول على نتائج بأكبر قدر من الدقة.

تم إرفاق استمارة الاستبانة برسالة توضح عنوان الدراسة والهدف منها، مع بعض المفاهيم التي توضح المقصود ببعض المصطلحات المستخدمة في استمارة الاستبانة، وتم توزيع عدد (40) استمارة على الإدارة العليا والإدارة التنفيذية في الشركات موضوع الدراسة

وبلغت الاستثمارات المستلمة (32) استثماراً أي بنسبة (80%) وهي صالحة للتحليل، والاستثمارات المفقودة (8) استثماراً أي بنسبة (20%) كما يوضحه الجدول (3-5).

جدول (3-5)

توزيع استثمارات الاستبانة وتجميعها

النسبة	العدد	البيان
100%	40	عدد الاستثمارات الموزعة
80%	32	عدد الاستثمارات المستلمة
20%	8	عدد الاستثمارات المفقودة

3.3. تحليل البيانات:

يهتم هذا الجزء بتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة صحيفة الاستبانة الموزعة على المشاركين في الدراسة، وذلك باستخدام الإحصاء الوصفي لغرض الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها التعرف على بعض المعلومات العامة عن المشاركين ومدى توفر شروط ومتطلبات تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف (SCA) في الشركات موضوع الدراسة، وفيما يلي عرض تحليلي لمفردات الاستبانة مصنفة حسب الأقسام الثلاثة السابقة.

1.3.3. الجزء الأول من الاستبانة: معلومات عامة عن المشاركين:

1.1.3.3. وظيفة المشاركين:

يتبين من الجدول (3-6) أنه تم تجميع البيانات والمعلومات الخاصة بهذه الدراسة من مختلف الوظائف داخل الوحدات المشاركة، حيث أن ما نسبته (9%) من المشاركين هم أعضاء في مجلس الإدارة، وأن (16%) منهم يشغلون وظيفة مدير إدارة أو قسم التكاليف، بينما (22%) من المشاركين هم مديري الإدارة المالية، وأن (9%) منهم يشغلون وظيفة ميرا دارة المشتريات و (16%) مدير إدارة المبيعات والتسويق، أما النسبة الباقية (28%) فيشغلون وظائف أخرى مختلفة متمثلة في مدير إدارة الميزانيات التقديرية أو إدارة الموارد البشرية أو موظف بقسم الحسابات أو القسم المالي.

جدول (3-6)

وظيفة المشاركين

النسبة	العدد	البيان
9%	3	عضو مجلس إدارة
16%	5	مدير إدارة أو قسم التكاليف
22%	7	مدير الإدارة المالية
9%	3	مدير إدارة المشتريات
16%	5	مدير إدارة المبيعات والتسويق
28%	9	أخرى
100%	32	المجموع

2.1.3.3. التأهيل العلمي:

يوضح الجدول (3-7) أن ما نسبته (66%) من المشاركين هم من حملة شهادة البكالوريوس وأن (12%) منهم ماجستير، أما درجة الدكتوراه فقد بلغت نسبة المشاركين الحاملين لهذه الشهادة (3%)، بينما (19%) منهم هم من حملة الشهادات الأخرى مثل دبلوم عالي أو متوسط في العلوم المالية والإدارية.

جدول (3-7)

المؤهلات العلمية للمشاركين

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
66%	21	بكالوريوس
12%	4	ماجستير
3%	1	دكتوراة
19%	6	أخرى
100%	32	المجموع

3.1.2.3. التخصص:

يبين الجدول (3-8) توزيع المشاركين حسب التخصص حيث أن ما نسبته (63%) منهم في تخصص المحاسبة، أما النسبة الباقية وهي (37%) فهم متخصصون في مجالات الإدارة والاقتصاد والهندسة وغيرها.

جدول (3-8)

توزيع المشاركين حسب تخصصاتهم

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة	20	63%
اقتصاد	4	12%
إدارة	3	9%
أخرى	5	16%
المجموع	32	100%

4.1.2.3. سنوات الخبرة:

يلاحظ من (3-9) أن (6%) فقط من المشاركين تقل خبرتهم عن خمس سنوات أما (19%) منهم فتتراوح خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات، و (25%) منهم تتراوح خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة، أما نسبة المشاركين الذين تتراوح خبرتهم من 15 سنة فأكثر فقد بلغت (50%).

جدول (3-9)

توزيع المشاركين حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	2	6%
من 5 سنوات إلى أقل من 10	6	19%
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	8	25%
من 15 سنة فأكثر	16	50%
المجموع	32	100%

وبشكل عام فإن النسب السابقة تعطي أهمية للبيانات التي تم تجميعها من المشاركين وذلك لان وظائفهم وتخصصاته وخبرتهم تعتبر عوامل مهمة لفهم ما طرح عليهم من أسئلة واستفسارات تخدم الهدف الرئيسي للدراسة.

2.3.3. الجزء الثاني من الاستبانة: مدى توافر متطلبات وشروط تطبيق أساليب التحليل

الاستراتيجي للتكاليف في الشركات موضوع الدراسة:

1.2.3.3. متطلبات وشروط تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة:

يشتمل هذا الجزء على مجموعة من الأسئلة التي تم صياغتها لمعرفة ما إذا كانت متطلبات وشروط تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة متوفرة في الشركات موضوع الدراسة أم لا، وذلك على النحو الوارد في الإطار النظري للدراسة كما يلي:

هدفت الأسئلة من (1-1) إلى (4-1) إلى بيان ما إذا كان هناك إمكانية لتصنيف أنشطة الإمدادات الداخلية وأنشطة العمليات وأنشطة المخرجات وأنشطة التسويق والمبيعات باعتبارها الأنشطة الأساسية للشركات موضوع الدراسة، حيث يتبين من الجدول (3-10) بأن اغلب المشاركين يؤكدون إمكانية هذا التصنيف.

جدول (3-10)

إمكانية تصنيف الأنشطة الأساسية

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
1	هل يمكن تصنيف الأنشطة الأساسية للشركة إلى :						
1-1	أنشطة الإمدادات الداخلية المرتبطة باستلام وتخزين وتوصيل المواد الخام والمدخلات الأخرى إلى المصنع؟.	30	%94	2	%6	32	%100
2-1	أنشطة العمليات المرتبطة بتحويل المدخلات إلى منتجات نهائية، وتتمثل في أنشطة تشغيل الآلات والاختبار والفحص والتجميع والتعبئة والصيانة وغيرها؟.	30	%94	2	%6	32	%100
3-1	أنشطة المخرجات (المنتجات) المرتبطة بجمع وتخزين وتوصيل المنتج التام للمستهلك؟.	26	%81	6	%19	32	%100
4-1	أنشطة التسويق والمبيعات المرتبطة بتزويد الوسائل التي تسهل على المستهلك شراء المنتج بسهولة مثل الإعلان والترويج وغيرها؟.	29	%91	3	%9	32	%100

يتبين من الجدول (3-11) أن اغلب المشاركون يؤكدون على أنه يمكن تصنيف أنشطة البنية الأساسية للشركة وأنشطة الموارد البشرية وأنشطة التطور التكنولوجي وأنشطة المشتريات باعتبارها الأنشطة الداعمة.

جدول (3-11)

إمكانية تصنيف الأنشطة الداعمة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
2	هل يمكن تصنيف الأنشطة الداعمة للشركة إلى:						
1-2	أنشطة البنية الأساسية وتضم أنشطة الإدارة العامة والمحاسبة والتمويل والتخطيط وغيرها؟	32	%100			32	%100
2-2	أنشطة الموارد البشرية المرتبطة باختيار وتعيين وتدريب وتنمية الأفراد (العاملين)؟.	30	%94	2	%6	32	%100
3-2	أنشطة التطوير التكنولوجي التي تتعلق بتصميم المنتج مثل المعرفة الفنية والإجراءات التكنولوجية؟.	25	%78	7	%22	32	%100
4-2	أنشطة المشتريات والتي تتعلق بالمدخلات المطلوب شراؤها من الموردين سواء كانت مواد أو آلات أو خدمات؟.	28	%88	4	%12	32	%100

يتبين من الجدول (3-12) أن غالبية المشاركين ونسبتهم (97%) منهم أفادوا بإمكانية تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة.

جدول (12-3)

إمكانية تحديد مسببات التكلفة للأنشطة الأساسية والداعمة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
3	هل يمكن تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة الأساسية والداعمة؟.	31	%97	1	%3	32	%100

يفيد الجدول (13-3) أن (81%) من المشاركين يعتقدون بقدرة الشركة على إحداث التنسيق الجيد والكامل داخل الأنشطة الأساسية والداعمة ، وأن (19%) منهم لا يرون ذلك.

جدول (13-3)

إمكانية التنسيق الجيد والكامل للأنشطة الأساسية والداعمة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
4	هل تتوفر القدرة على إحداث التنسيق الجيد والكامل داخل الأنشطة الأساسية والداعمة في الشركة؟.	26	%81	6	%19	32	%100

صيغت الأسئلة (من 5 إلى 10) للحصول على المعلومات التي تؤكد ما إذا كانت الشروط الواجب توافرها في النشاط حتى يمكن اعتباره نشاطا مضيفا للقيمة سواء كان هذا الانشطة من الأنشطة الأساسية أو الداعمة متوفرة في الشركة، ولقد أظهر الجدول (14-3) أن غالبية المشاركين يؤكدون على توافر هذه الشروط في الأنشطة التي تمارسها شركاتهم.

جدول (3-14)

مدى توفر شروط اعتبار النشاط مضيفا للقيمة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
5	هل يمكن تحديد الأنشطة (سواء كانت من الأساسية أو الداعمة) التي تمثل نسبة ليست بضعفئة من تكاليف التشغيل في مجموعة واحدة؟.	24	%75	8	%25	32	%100
6	هل يمكن تحديد الاختلاف في سلوك تكاليف هذه الأنشطة؟.	26	%81	6	%19	32	%100
7	هل يمكن تحديد مدى قدرة هذه الأنشطة على توليد التميز للمنتج؟.	24	%75	8	%25	32	%100
8	هل تتوفر الإمكانية لتحديد ما إذا كانت هذه الأنشطة ترتبط بشكل مباشر بتلبية حاجات العميل؟.	22	%69	10	%31	32	%100
9	هل يقدم كل نشاط من هذه الأنشطة خطوة إضافية لإتمام المنتج النهائي؟.	28	%88	4	%12	32	%100
10	هل يترتب على ممارسة كل نشاط من هذه الأنشطة حدوث مشكلة معينة؟.	8	%25	24	%75	32	%100

وُضع السؤالان (11) و (12) للاستفسار عن إمكانية تحديد سلسلة القيمة الداخلية

والخارجية للشركات محل الدراسة، فقد أوضح الجدول (3-15) أن معظم المشاركين أفادوا بإمكانية تحديد سلسلة القيمة الداخلية والخارجية لشركاتهم.

جدول (3-15)

إمكانية تحديد سلسلة القيمة الداخلية والخارجية للشركات محل الدراسة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
11	هل هناك إمكانية لتحديد سلسلة القيمة الداخلية للشركة (أنشطة البيئة الداخلية) المرتبطة بتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي؟.	27	%84	5	%16	32	%100
12	هل هناك إمكانية لتحديد سلسلة القيمة الخارجية للشركة (أنشطة البيئة الخارجية) المرتبطة بأنشطة التفاوض مع الموردين واستلام المواد منهم وفحصها وتخزينها؟.	26	%81	6	%19	32	%100

يبين الجدول (3-16) أن (60%) من المشاركين أكدوا على أنه لا تتوفر القدرة بشركاتهم على تحليل سلوك وردود أفعال المنافسين تجاه القرارات والسياسات المتعلقة بتسعير منتجاتها، وأن (40%) يرون إمكانية ذلك.

جدول (3-16)

إمكانية تحليل سلوك المنافسين تجاه قرارات التسعير الخاصة بالشركات موضوع الدراسة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	
13	هل تتوفر القدرة في الشركة لتحليل سلوك وردود أفعال المنافسين تجاه سياسات وقرارات الشركة الخاصة بتسعير المنتج؟.	13	40%	19	60%	32
						100%

يبين الجدول (3-17) بأن (53%) من المشاركين يرون عدم قدرة شركاتهم على الإلمام الجيد بمستوى التقنية للمنافسين وحجم المشروعات وسياسات التشغيل وطبيعة المدخلات لديهم، وأن (47%) منهم يرون إمكانية ذلك.

جدول (3-17)

إمكانية إلمام إدارة الشركات بمستوى التقنية لدى المنافسين وحجم مشروعاتهم

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	
14	هل تتوفر القدرة في الشركة للإلمام الجيد بمستوى التقنية للمنافسين وحجم مشروعاتهم وسياسات التشغيل وطبيعة المدخلات لديهم؟.	15	47%	17	53%	32
						100%

أما الجدول (3-18) يبين بأن (60%) من المشاركين لا يرون توفر القدرة بالشركات محل الدراسة على تحديد مصادر اختلاف التكلفة بين هذه الشركات والمنافسين، وأن (40%) منهم يرون إمكانية تحديد مصادر اختلاف التكلفة.

جدول (3-18)

إمكانية تحديد مصادر اختلاف التكلفة بين الشركات موضوع الدراسة والمنافسين

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	
15	هل هناك إمكانية لتحديد مصادر اختلاف التكلفة بين الشركة والمنافسين؟.	13	40%	19	60%	32
						100%

2.2.3.3. متطلبات وشروط تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة في الشركات موضوع

الدراسة: يحتوي هذا الجزء على مجموعة من الأسئلة التي تم وضعها لمعرفة ما إذا كانت شروط ومتطلبات تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة متوفرة في الشركات موضوع الدراسة على النحو التالي:

صيغت الأسئلة (16) و (17) للاستفسار عن ما إذا كان هناك إمكانية للحصر الفعلي لتكاليف الشركات موضوع الدراسة بالإضافة إلى إمكانية تحديد مسببات مناسبة لهذه التكاليف، فقد أجاب (94%) من المشاركين بأنه يمكن حصر كل تكاليف الشركات موضوع الدراسة حصرا فعليا كما يمكن تحديد مسببات مناسبة لهذه التكاليف، أما باقي المشاركين وقد بلغوا (6%) أجابوا بعدم إمكانية التحديد لا للتكاليف ولا لمسبباتها وذلك كما هو مبين بالجدول (3-19).

جدول (3-19)

إمكانية الحصر الفعلي لتكاليف الشركات موضوع الدراسة وتحديد مسبباتها

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	
16	هل هناك إمكانية للحصر الفعلي لتكاليف الشركة؟.	30	94%	2	6%	32
17	هل تتوفر الإمكانيات لتحديد مسببات التكلفة بالشركة ككل؟.	30	94%	2	6%	32
						100%

تم صياغة الأسئلة (من 1-18 إلى 9-18) لغرض الحصول على معلومات من المشاركين تبين إمكانية تصنيف مسببات التكاليف وفقا لمدى إضافتها لقيمة المنتج، حيث تبين من الجدول (3-20) أن معظم المشاركين يرون بإمكانية هذا التصنيف.

جدول (3-20)

إمكانية تصنيف مسببات تكاليف الشركات موضوع الدراسة وفقا لمدى إضافتها للقيمة

المجموع	لا		نعم		السؤال	رقم السؤال
	العدد	النسبة	العدد	النسبة		
					هل يمكن تصنيف مسببات التكلفة في الشركة إلى:	18
	32	45%	15	55%	مسببات تكلفة مرتبطة بتحديد احتياجات ورغبات المستهلك؟.	1-18
	32	25%	8	75%	مسببات تكلفة مرتبطة بتجديد وتطوير المنتج؟.	2-18
	32	16%	5	84%	مسببات تكلفة مرتبطة بتميز المنتج؟.	3-18
	32	3%	1	97%	مسببات تكلفة مرتبطة بمصادر توريد المواد الخام؟.	4-18
	32			100%	مسببات تكلفة مرتبطة بتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي؟.	5-18
	32	19%	6	81%	مسببات تكلفة مرتبطة بالفحص ومعالجة العيوب؟.	6-18
	32	12%	4	88%	مسببات تكلفة مرتبطة بالنواحي الإدارية؟.	7-18
	32	6%	2	94%	مسببات تكلفة مرتبطة بالنواحي التمويلية؟.	8-18
	32	19%	6	81%	مسببات تكلفة مرتبطة بالنواحي التسويقية؟.	9-18

توضح إجابات السؤال (19) المبينة بالجدول (3-21) أن (91%) من المشاركين أكدوا على توفر القدرة لدى إدارة الشركات موضوع الدراسة لتحديد علاقة تكلفة كل نشاط بمسببات التكلفة المقترحة، وأن (9%) منهم فقط نفوا ذلك.

جدول (3-21)

إمكانية تحديد علاقة تكلفة الأنشطة بمسبباتها

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
19	هل تتوفر القدرة لتحديد علاقة تكلفة كل نشاط بمسببات التكلفة المقترحة؟.	29	91%	3	9%	32	100%

يلاحظ من الجدول (3-22) أن (66%) من المشاركين أفادوا بأنه تتوفر القدرة لدى الشركات لتحديد ما إذا كان إنفاق عنصر التكلفة وفقا لهذه المسببات يؤدي إلى الحفاظ على الخاصية الرئيسية للمنتج أو يكتشف عيوبه أو يعالجها، وأن (34%) لا يرون ذلك.

جدول (3-22)

إمكانية تحديد أثر إنفاق عنصر التكلفة وفقا لمسببات التكلفة المقترحة على خصائص المنتج

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
20	هل يمكن تحديد ما إذا كان إنفاق عنصر التكلفة وفقا لهذه المسببات يؤدي إلى تغير في شكل المنتج أو المحافظة على خاصيته الرئيسية أو اكتشاف عيوبه ومعالجتها؟.	21	66%	11	34%	32	100%

من خلال إجابة السؤال (21) نجد أن (88%) من المشاركين يؤكدون على أنه تتوفر القدرة لدى شركاتهم لإعداد قائمة تفصيلية توضح الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة، أما (12%) منهم فلا يرون إمكانية وضع هذه القائمة والجدول (3-23) يبين ذلك.

جدول (3-23)

إمكانية إعداد قائمة بالأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
21	هل هناك إمكانية لوضع قائمة تفصيلية بالأنشطة الأساسية والداعمة في الشركة؟.	28	88%	4	12%	32	100%

3.2.3.3. متطلبات وشروط تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي للتكاليف في الشركات محل الدراسة: يضم هذا الجزء مجموعة من الأسئلة التي تم صياغتها بغية الحصول على معلومات من المشاركين عن ما إذا كانت الشروط والمتطلبات اللازمة لتطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي متوفرة في الشركات موضوع الدراسة أم لا. صيغت الأسئلة (من 22 إلى 27) باعتبارها شروط ومتطلبات تبني وتطبيق إستراتيجية الريادة في التكلفة، حيث بين الجدول (3-24) أن أغلب المشاركين أجابوا بتوفر هذه الشروط والمتطلبات. جدول (3-24)

مدى توافر شروط تطبيق استراتيجية الريادة في التكلفة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
22	هل تتوفر قاعدة معلومات متسعة تشمل تكاليف الإنتاج والجودة والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف بالشركة ككل؟	25	%78	7	%22	32	%100
23	هل هناك إمكانية لتشديد الرقابة على تكاليف الإنتاج والبيع والتسويق والتكاليف التمويلية والإدارية بالشركة؟.	22	%69	10	%31	32	%100
24	هل توجد إمكانية لوضع أنظمة و برامج تعمل على تقليل الهدر والتالف والفاقد في استخدام موارد الشركة؟.	21	%66	11	%34	32	%100
25	هل هناك إمكانية لوضع برامج لتنمية مهارات وإبداعات العاملين على تطوير وتنمية أفكار غير تقليدية تساهم في الحفاظ على جودة المنتج عند تخفيض تكلفته؟.	21	%66	11	%34	32	%100
26	هل تتوفر إمكانية للإشراف الكفاء والمكثف على العمالة لتقليل الفاقد والتالف من الإنتاج؟.	19	%59	13	%41	32	%100
27	هل تتوفر القدرة على إعداد تقارير دورية وتفصيلية تتعلق بالرقابة على تكاليف موارد الشركة؟.	28	%88	4	%12	32	%100

يؤكد (81%) من المشاركين أنه يمكن لإدارة شركاتهم تحديد الأهداف الاستراتيجية بدقة وذلك كما هو مبين بالجدول (3-25)، وأن (19%) فقط منهم ينفون ذلك.

جدول(3-25)

إمكانية تحديد الأهداف الاستراتيجية بدقة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
28	هل يمكن تحديد الأهداف الإستراتيجية للشركة بدقة؟.	26	81%	6	19%	32	100%

من خلال إجابات السؤال (29) بالجدول (3-26) نجد أن (78%) من المشاركين يقرون بأن إدارة شركاتهم يمكنها توفير كافة البيانات والمعلومات عن الإمكانيات والموارد والطاقات التشغيلية الخاصة بها، وكذلك توفير المعلومات عن المشاكل والأزمات التي قد تواجهها هذه الشركات عند توظيف الإمكانيات والطاقات والموارد، بينما ينفي (22%) منهم ذلك.

جدول(3-26)

إمكانية توفير المعلومات عن الإمكانيات والموارد والطاقات التشغيلية والمشاكل والأزمات لدى الشركات

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
29	هل يمكن توفير كافة المعلومات عن الإمكانيات والموارد والطاقات التشغيلية والمشاكل والأزمات التي قد تواجه الشركة عند توظيف هذه الإمكانيات بكفاءة؟	25	78%	7	22%	32	100%

يفيد الجدول (3-27) أن (53%) من المشاركين أجابوا بإمكانية توفير البيانات والمعلومات عن الفرص والمخاطر التي قد تؤثر على استراتيجية الشركة في السوق، أما (47%) منهم لا يرون ذلك ممكناً.

جدول (3-27)

إمكانية توفير المعلومات عن الفرص والمخاطر التي قد تؤثر على استراتيجية الشركة

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
30	هل يمكن توفير كافة البيانات والمعلومات عن المخاطر والفرص التي تؤثر على إستراتيجية الشركة، تتمثل هذه المعلومات في الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة وظروف وإمكانيات الموردين، والإمكانيات والفرص المتاحة للمنافسين؟.	17	53%	15	47%	32	100%

وضعت الأسئلة (من 1-31 إلى 4-31) للاستفسار عن قدرة إدارة الشركات موضوع الدراسة على تحليل موقفها الاستراتيجي الداخلي، حيث أفاد الجدول (3-28) بأن غالبية المشاركين يرون إمكانية تحليل الموقف الاستراتيجي الداخلي لهذه الشركات.

جدول (3-28)

إمكانية تحليل الموقف الاستراتيجي الداخلي

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
31	هل تستطيع الشركة تحليل موقفها الاستراتيجي الداخلي وذلك عن طريق:						
1-31	تحديد واختيار العمليات الإستراتيجية؟.	27	84%	5	16%	32	100%
2-31	رسم خريطة للأنشطة التشغيلية بالشركة؟.	27	84%	5	16%	32	100%
3-31	توصيف الأنشطة وتحليل القيمة لتحديد الأنشطة المضيئة وغير المضيئة للقيمة؟.	28	88%	4	12%	32	100%
4-31	اختيار طريقة لتحسين العمليات التشغيلية بالشركة؟.	30	94%	2	6%	32	100%

صيغت الأسئلة (من 1-32 إلى 6-32) لغرض الحصول على المعلومات من المشاركين تفيد بإمكانية تحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي للشركات موضوع الدراسة

وذلك عن طريق تحليل قيمة العميل وتحليل موقف المنافسين، ولقد بين الجدول (3-29) أن أغلب المشاركين يرون بإمكانية تحليل قيمة العميل غير أنه لا يمكن لإدارة هذه الشركات تحليل موقف المنافسين، وبالتالي يمكن القول بأن الشركات موضوع الدراسة لا يمكنها تحليل موقفها الاستراتيجي الخارجي نظرا لعدم اكتمال كافة الشروط اللازمة لذلك.

جدول (3-29)

إمكانية تحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	
32	هل تستطيع الشركة تحليل موقفها الاستراتيجي الخارجي من خلال : تحليل قيمة العميل عن طريق:	21	66%	11	34%	32
1-32	قدرة الشركة على تحقيق حاجات العميل الحقيقية من المنتجات؟.	20	62%	12	38%	32
2-32	قدرة الشركة على تحقيق توقعات العميل في صورة جودة المنتج؟.	15	47%	17	53%	32
	تحليل موقف المنافسين عن طريق:					
3-32	هل يمكن تجميع معلومات وبيانات عن عدد وأسماء المنافسين الحاليين والمحتملين؟.	12	36%	20	62%	32
4-32	هل يمكن تجميع معلومات عن المنتجات والخدمات التي يقدمها المنافسون في السوق؟.	14	45%	18	55%	32
5-32	هل يمكن تجميع معلومات عن مستوى التقدم التكنولوجي والابتكار لدى المنافسين؟.					

جاءت الأسئلة (33 و 34) لتبين ما إذا كانت إدارة الشركات موضوع الدراسة قادرة على تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية وتحديد الفرص والتهديدات الخارجية التي قد تتعرض لها هذه الشركات، وأفاد (69%) من المشاركين بإمكانية ذلك ، إما (31%) منهم فلا يرون إمكانية التحديد وذلك كما هو موضح بالجدول (3-30).

جدول (3-30)

إمكانية تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية والفرص والتهديدات الخارجية

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
33	هل توجد إمكانية لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف داخل الشركة؟	22	69%	10	31%	32	100%
34	هل تتوفر القدرة لتحديد الفرص المتاحة في السوق والتهديدات الخارجية التي تواجه الشركة؟	22	69%	10	31%	32	100%

أكد جميع المشاركون الذين أجابوا بإمكانية تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية والفرص والتهديدات الخارجية على أنه باستطاعة إدارة شركاتهم إعداد مصفوفة SWOT التي تشتمل على الاستراتيجيات البديلة التي يمكن لهذه الشركات اختيار إحداها كاستراتيجية بديلة لمواجهة المنافسة في السوق وذلك كما يبينه الجدول (3-31).

جدول (3-31)

إمكانية إعداد الاستراتيجيات البديلة باستخدام مصفوفة SWOT

رقم السؤال	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
35	هل تتوفر القدرة في الشركة لإعداد السياسات البديلة باستخدام مصفوفة SWOT وهي سياسة تعظيم نقاط القوة وتعظيم الفرص المتاحة (SO) وسياسة تعظيم نقاط القوة وتخفيض التهديدات (ST) وسياسة تخفيض نقاط الضعف وتعظيم الفرص المتاحة (Wo) وسياسة تخفيض نقاط الضعف وتخفيض التهديدات (WT)؟	22	100%			22	100%

جاء السؤال (36) لتكملة الإجابة عن السؤال (35) وذلك لمعرفة أي من السياسات البديلة في مصفوفة SWOT التي يمكن لإدارة الشركات موضوع الدراسة تبنيها لاستكمال

شروط تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي، وقد أفاد الجدول (3-32) أن أغلب المشاركين يرون أن سياسة تخفيض نقاط الضعف وتعظيم الفرص هي أكثر السياسات البديلة ملائمة مع شركاتهم وذلك وفقا لوضع السوق الحالي.

جدول (3-32)

السياسات البديلة الملائمة للشركات موضوع الدراسة

نعم		السؤال	رقم السؤال
النسبة	العدد		
		أي من السياسات التالية التي يمكن للمنشأة اختيارها كسياسة بديلة لمواجهة المنافسة وفقا لوضع السوق في الفترة الحالية:	36
5%	1	سياسة تعظيم نقاط القوة وتعظيم الفرص المتاحة (SO)؟	1-36
22%	5	سياسة تعظيم نقاط القوة وتخفيض التهديدات (ST)؟	2-36
59%	13	سياسة تخفيض نقاط الضعف وتعظيم الفرص المتاحة (Wo)؟.	3-36
14%	3	سياسة تخفيض نقاط الضعف وتخفيض التهديدات (WT)؟.	4-36
100%	22	المجموع	

4.3. النتائج والتوصيات:

1.4.3. النتائج:

بينت نتائج التحليلات الإحصائية السابقة النتائج التالية:

- فيما يتعلق بشروط ومتطلبات تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة تبيّن أن كل الشروط والمتطلبات متوفرة في الشركات موضوع الدراسة باستثناء الشروط الواردة في الأسئلة (13،14،15) حيث توصلت الدراسة إلى أن إدارة الشركات موضوع الدراسة غير قادرة في الوقت الحالي على تلبية هذه الشروط والمتطلبات المتعلقة بدراسة وتحليل علاقة الشركات مع المنافسين، وقد يرجع السبب في ذلك - في نظر الباحث - إلى عدم اهتمام إدارة هذه الشركات بالاهتمام الجيد بالمنافسين والسوق وما يحدث فيه من تغيرات، حيث لم يجد الباحث عند إجراء الدراسة المبدئية لتحديد مشكلة الدراسة أي إدارة أو قسم يختص بإجراء البحوث والدراسات التي تتعلق بالسوق وعوامل البيئة الخارجية.

وبالتالي يمكن القول بأنه يصعب تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة في الشركات موضوع الدراسة نظراً لعدم استكمال الشروط والمتطلبات المتعلقة بتطبيق هذا الأسلوب فيها.

- أما الشروط والمتطلبات اللازمة لتطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة فإن الدراسة توصلت إلى أن هذه الشروط متوفرة بالكامل في الشركات موضوع الدراسة، وهذا يدل على أنه يمكن تطبيق هذا الأسلوب في هذه الشركات.

- أما بالنسبة للشروط والمتطلبات الواجب توفرها لتطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي فإن الدراسة بينت توافر هذه الشروط والمتطلبات بالشركات موضوع الدراسة باستثناء الشروط الواجب توفرها لتحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي حيث لا تتوفر شروط تحليل علاقة هذه الشركات مع المنافسين وهذا يتفق مع ما ورد في النتيجة الأولى.

2.4.3. التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فإن هذه الدراسة توصي بالآتي:

- على إدارة الشركات موضوع الدراسة الاهتمام الجيد والمستمر بضرورة توفير القدرة على:

- تحليل سلوك وردود أفعال المنافسين تجاه سياسات وقرارات هذه الشركات المتعلقة بالتسعير وتحليل علاقتها مع المنافسين.
 - الإلمام الجيد بمستوى التقنية للمنافسين وحجم المشروعات وسياسات التشغيل وطبيعة المدخلات لديهم.
 - تحديد مصادر اختلاف التكلفة بين الشركات موضوع الدراسة والمنافسين.
- وذلك حتى يمكنها الاستفادة من مزايا أسلوب تحليل سلسلة القيمة باعتباره الأداة المهمة لخفض التكاليف بشكل عام.
- على إدارة الشركات موضوع الدراسة الاستفادة من مزايا وأهداف أسلوب تحليل مسببات التكلفة وذلك نظرا لتوافر الشروط والمتطلبات اللازمة لتطبيقه فيها.
 - على إدارة الشركات موضوع الدراسة ضرورة القيام بتكوين إدارة أو قسم يختص بإجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بالمنافسين والسوق حتى يمكنها الاستفادة من مزايا أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي الذي يهتم بالدرجة الأولى بتحسين نقاط الضعف وزيادة نقاط القوة لتجنب التهديدات واستغلال الفرص أفضل استغلال.

المراجع والمصادر

أولاً : المراجع العربية :-

أ- الكتب.

1. باسيلي، مكرم (2007)، المحاسبة الإدارية الأصالة والمحاصرة، بدون طبعة، المكتبة العصرية للنشر، القاهرة.
2. التكريتي، إسماعيل (2007)، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، الأردن.
3. السيد، إسماعيل محمد (2006)، الإدارة الإستراتيجية، بدون طبعة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية.
4. عليان، عبد الرحمن محمود (1999)، دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، بدون طبعة، بدون ناشر.
5. محمد، الفيومي محمد (2011)، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الإسكندرية.
6. المرسي، جمال الدين وآخرون (2007)، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
7. مرسي، نبيل وسليم، أحمد (2007)، الإدارة الإستراتيجية، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة.
8. مصطفى، أحمد سيد (2005)، الإدارة الإستراتيجية، بدون طبعة، بدون ناشر.

ب - المجلات والدوريات والرسائل العلمية:

1. إبراهيم، منى صبح (2004)، مدخل مقترح لترشيد التكاليف بهدف زيادة فعالية القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الحديثة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة.
2. أحمد، هبة عبدالمتعال (2009)، تقييم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة.

3. الباز، محمد أحمد (1987)، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف كأحد أدوات المحاسبة الإدارية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد1، ص ص 9-32.
4. الجبالي، محمد مصطفى (1997)، "دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج لأهداف التخطيط الاستراتيجي والتطوير المستمر للصناعات المتقدمة تكنولوجياً"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 2، ص ص، 89-138.
5. الجبالي، محمد مصطفى (1998)، " نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة"، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة، العدد 4، ص ص، 445-497.
6. الحاج، مداح عرابي (2000)، "أهمية التحليل الاستراتيجي في تقييم الأسهم غير المادي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، العدد 5، ص ص، 199-220.
7. الدهراوي، كمال الدين (1998)، "الاتجاهات الحديثة لتطوير المحاسبة الإدارية"، مجلة كلية التجارة، العدد 2، ص ص، 9-32.
8. الرشيد، طارق عبد العظيم (2006)، "دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في تفعيل قرارات الاستثمار في ظل بيئة التجارة الالكترونية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30، العدد 1، ص ص، 73-134.
9. الزعيتري، عادل عبد الغني (2010)، استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف بغرض تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسيوط: كلية التجارة.
10. الزمر، عماد سعيد (2009)، "دراسة تحليلية تطبيقية لمدي تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء التنظيمي وعدم الإستراتيجية التنافسية لمنشأة الأعمال"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 73، ص ص، 347-393.
11. السحيري، الهادي محمد (2007)، "التطورات المعاصرة في نظم التصنيع وأثرها على محاسبة التكاليف"، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد 18، العدد 2، ص ص 1-26.
12. الشماع، علياء محمد (2003)، نحو تكامل مفهوم التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكاليف في ضوء ظروف المنافسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا، كلية التجارة.

13. الشهابي، أنعام عبد اللطيف (1993)، التحليل الاستراتيجي وأثره في تحديد أهداف المنظمات الاجتماعية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد.
14. الصباح، عبدالستار (2009)، "المواءمة الإستراتيجية وأثرها في تحديد الموقف الاستراتيجي لمنظمات الأعمال"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 22، ص ص، 1-38.
15. الطنملي، سهير فتحي (2002)، "أثر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على تفعيل دور المنظمات الالكترونية في البيئة التنافسية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 1، ص ص، 185 - 214.
16. العروري، على مجدي (1996)، دراسة ميدانية لموجهات التكاليف الصناعية الإضافية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 4، ص ص، 1-30.
17. العقدة، صالح و الجوهري، كريمة (2010)، "التحليل الاستراتيجي لبيئة مهنة المحاسبة القانونية في الأردن"، المجلة العربية للمحاسبة، العدد 1، ص ص 8 - 41.
18. الغنم، صابر حسين (2002)، "دور التكاليف الإستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للموانئ البحرية المصرية"، المجلة العلمية، العدد 2، ص ص، 531-587.
19. القاضي، محمد بهاء الدين (1997)، "أثر البيئة الحديثة للصناعة وبيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات التكاليفية ودورها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد 2، ص ص، 77-112.
20. الكومي، أمجاد محمد (2003)، إستخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة.
21. باعجاجة، سالم سعيد (2009)، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه على شركات الاسمنت بالمملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث التجارية، المجلد 31، العدد 1، ص ص 101 - 139.
22. بخيت، يوسف عبدالباقي (2003)، التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال.

23. حافظ، شريف رأفت (2009)، إطار مقترح لترشيد التكاليف البيئية باستخدام مدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة.
24. حجازي، جمال ظاهر (2002)، استخدام نموذج سلسلة القيمة في تحليل تكاليف ميناء بور سعيد لغرض إكسابه ميزة تنافسية، المجلة العملية للدراسات التجارية، العدد 2، ص ص، 722-783.
25. حسين، علاء علي (2003)، استخدام مدخل إدارة تكلفة ولاء المستهلك لدعم الميزة التنافسية للمنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة.
26. حميدة، عيد محمود (2004)، "دور تحليل سلسلة القيمة في إدارة التكلفة بالمنشآت التعليمية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 1، ص ص، 73-110.
27. سليمان، محمد مصطفى (2011)، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والربحية في ظل التقنيات الحديثة"، مجلة البحوث التجارية، المجلد 33، العدد 1، ص ص، 175-206.
28. سيد، سيد عبدالفتاح (2010)، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية الصناعة الاسمنت في مصر"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 2، ص ص، 241 - 262.
29. طاحون، محمد عبد الحميد (1997)، "إتجاهات معاصرة في تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 1، العدد 4، ص ص 360-381.
30. عاشور، عصافت سيد (1998)، "المركز الاستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، ص ص، 1 - 80.
31. عبد الرحمن، سليم عبد الرحمن (2008)، دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة البنينية، كلية التجارة.

32. عبدالحليم، عمر محمد (2005)، "أثر العلاقة الموقفية بين الإستراتيجية التنافسية ونظام التحسين المستمر للتكلفة على الأداء المتوازن للشركات الصناعية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، ص ص، 1-52.
33. عبدالرازق، سيد عبدالرازق (2011)، إستخدام تحليل سلسلة القيمة الخارجية بهدف تعظيم قيمة المنشأة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة.
34. عبدالرحمن، عاطف عبدالمجيد (2003)، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 27، العدد 2، ص ص 117-158.
35. عبدالصديق، أسامة سعيد (2005)، "أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الاستراتيجي لدخل التشغيل على تفعيل استراتيجيات المنافسة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 29، العدد 1، ص ص، 181 - 239.
36. عبدالعال ، فاروق جمعة (2004)، استخدام مدخل التكلفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في ترشيد اختيار النظم البديلة للري الزراعي ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 1، ص ص 33-81.
37. عبدالعظيم، محمد حسن (2005)، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، ص ص، 1-14.
38. عبده، تهاني محمود (2003)، "إستخدام مدخل تحليل مسببات التكلفة لتحقيق التكامل أدوات التكلفة ذات الثوجة الاستراتيجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 4 ص ص، 85-138.
39. عداس، ضحي محمد (2008)، إطار محاسبي لتكامل عمليات المصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلي في شركات البترول في سوريا، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

40. عربي، محمد بكر (1999)، "إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة

الإستراتيجية في القطاع الصناعي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، ص ص، 169 -

.213

41. علي، أشرف حسن (2010)، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا

التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.

42. علي، أيمن صابر سيد (2006)، "دراسة تحليلية لتطوير الأنظمة المحاسبية في ضوء المنظومة

المتكاملة للمتغيرات في بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، ملحق العدد 2،

ص ص، 119-178.

43. عميش، عطيات محمد (1999)، "إستخدام نموذج بورتر لتحديد وتحليل القوة التنافسية في قطاع

تجارة التجزئة"، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 16، ص ص، 301-333.

44. عيد، أماني رمضان (2006)، منظور التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف ترشيد القرارات

الإدارية في المنشآت الصناعية في ظروف البيئة الحديثة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة

طنطا، كلية التجارة.

45. عيسي، حسن محمد (1995)، "إطار مقترح لاستخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف لغرض ترشيد

قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة العدد 2، ص ص،

945 - 999.

46. فليح، عبدالله (2001)، "إنعكاسات إستراتيجية المنشأة على النظام التكاليفي"، مجلة الدراسات

المالية والتجارية، العدد 2، ص ص، 60-100.

47. فودة، شوقي السيد (2007)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل

الاستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض تكاليف المنشأة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية

التجارة للبحوث العلمية، المجلد 44، العدد 1، ص ص، 187 - 253.

48. كامل، ألفت علي (1992)، "إستراتيجية المحاسبة الإدارية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة

، العدد 1، ص ص، 181 - 219 .

49. محمد، عفاف مبارك (2003)، "دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 2، ص ص، 63-96.
50. محمد، كمال الدين على (1993)، "منهج مقترح لتخطيط ورقابة التكاليف التسويقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 37، ملحق العدد 2، ص ص 1483 – 1533.
51. محمود، حسن شلقامي (2006)، "إطار مقترح لتأصيل نظام التكاليف الاستراتيجي"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 4، ص ص، 349-398.
52. مراد، ممدوح هاشم (1998)، "دور سلسلة القيمة الشاملة في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، ص ص، 402 – 443.
53. مرسي، نبيل محمد (1997)، "تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجية"، مجلة كلية التجارة، المجلد 34، العدد 2، ص ص، 303 – 336.
54. مقلد، محمد محسن (2010)، أدوات مختارة لترشيد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة.
55. منصور، محمد محمد (2002)، "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3-4، ص ص، 14-26.

جد الندوات والمؤتمرات العلمية:

1. السلمي، على (1996)، نموذج قياس الفجوة التنافسية، المؤتمر الأول للجمعية العربية للإدارة، بعنوان الإدارة الإستراتيجية والقيمة التنافسية لمنشأة الأعمال العربية، الإسكندرية، 30-31، أكتوبر، 1996.
2. عبد السلام، محمود يوسف (1996)، التحليل الاستراتيجي للتكاليف كأداة لزيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الرابع للمحاسبين المصريين، 25-26 مايو 1996، القاهرة.

3. عبدالسلام، محمود يوسف (1996)، التحليل الاستراتيجي للتكاليف كأداة لزيادة القدرة التنافسية

للشركات الصناعية، المؤتمر العلمي الرابع للجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة ، 16-17

مايو ، 1996 .

4. العفيري، فؤاد (2010) ، "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"،

الندوة الثانية عشر: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي

والعشرين، المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود، 18، 19 - مايو

.2010

5. المحمود، صالح عبد الرحمن و إبراهيم، محمود عبد الفتاح (2007) ، مدخل إدارة التكلفة

الإستراتيجية لدعم المقدرة التنافسية للشركات السعودية المساهمة في ظل متغيرات النظام العالمي

الجديد، جامعة الملك فيصل، كلية العلوم الإدارية.

<http://www.dahsha.com/old/viewarticle.php?id=29714>

ثانيا المراجع الإنجليزية:

*. Books.

1. Banker , R.D. , and other , 1997 , Management accounting , 2 nded , prentice . Hall , (N.J) , p p 40-51 .
2. Barney . J. , Firm Resaources and sutained competitive . Advantage - , An International Thomson publishing Co . (London) , 1998 , p p 383-384 نقلاً (عن عبد الرحمن ، عاطف 2003).
3. Brimson , J.A., (1991) , Activity Accounting : An Activity Based Costing Approach , Jhon wily and . Sons , Inc . p 63. (2003) نقلاً عن الكومي
4. Kaplan R.S. 1990 , Measurs for manufacturing excellence : Harvard business school press .
5. Mondy,R.W. and Premeaux S.R. (1995) Management Concepts Practical and Skills,7' endsey P175. (2003) عفاف ، مبارك، نقلاً عن مبارك، عفاف
6. Philip ,Kotler , and Armstrong , G., (1996) , Principles of Marketing , Prentice hall , Inc , N.J., op . cit , p 174 . (2010) نقلاً عن محمد ، نجيب محمد
7. Porter .M.E, (1985) , Competitive Andvantage , the free press , N.Y. P 25 نقلاً عن عيد، أماني (2006) .

8. Shank , J.K. , Govindarajan , V.,(1993) Strategic cost management : The new tool for competitive Advantage , A Division of Macmillan , Inc p 49
نقلاً عن فرج، سهى السيد (2009) .
9. Thompson , Arthur . A , and . J . Strickland (1998) , Strategic management : concept , 10 th ed , USA : Lrwin .() رشا ، الجوهرى ، نقلاً عن الجوهرى ، رشا () .

*.Articles.

1. Dekker , C , H . , 2003 , " Value chain analysis inter firm relation ship ; A . Field study " mangent Accounting Research , p 130 . شريف ، حافظ ، نقلاً عن حافظ ، شريف . (2009)
2. Mills,R. and Oldman,A. 'Trends in cost Manageme Prastice, Management Accounting,(Vol. 71, July, August1999) .
3. Portor , M , " Technology and competitive advantage " , Jokhal , of Business strategy , winter 1985 , p p 60-78 .(1995) . نقلاً عن عيسى ، حسين محمد (1995) .
4. Shank , J.K , Govindarajan , V. and Speigel .E., (1989) , Strategic cost management new winc or just new bottles , Journal of management accounting research , fall pp, 40-65 .
5. Shank , J.K, Covindarajan , V. and Speigel , 1992 , strategic cost analysis of technological in vestments , sloan . management review m fall p p 39-51 . نقلاً عن عيد، أماني (2006) .
6. Shank , J.K.Govindarajan , V. and Speigel .E., 1988 , Strategic cost analysis – cost study , Journaly of cost management fall, pp, 32-53.
7. Simmonds , K., (1981) , Strategic management accounting management – April . p 20 .
8. Simmonds . K., " Strategic management , Accounting " Management Accounting m , April (1981) .
9. Ward , Kith , (1992) , " Strategic Management Accounting , CIMA , P 872003) . نقلاً عن الحافظ، شريف (2003)
10. Wilson , R., (1993) , " Strategic cost analysis " , management accounting , pp 19-24 .
11. Wilson , Richard , (1990) " Strategic cost analysis " , Management Accounting , oct ., p p 42-63 . (2003) ، عاطف ، عبدالرحمن ، نقلاً عن عبدالرحمن ، عاطف ، (2003) .

الملاحق

الأستاذ الفاضل / الأستاذة الفاضلة.

تحية طيبة وبعد ،،،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة علمية للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان
"إمكانية تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف في شركات الإسمنت الليبية – دراسة ميدانية-".

وتأتي أهمية هذه الدراسة في كونها من أولى الدراسات – على حد علم الباحث – التي
تتناول هذا الموضوع في البيئة الليبية، لما له من تأثير كبير جدا على تحقيق الميزة التنافسية ومن
ثم دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية في ليبيا، خاصة وأن السوق الليبي وبعد ثورة 17
فبراير أصبح سوقاً مفتوحاً على كل الأسواق العالمية، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على نشاط
الشركات الليبية وخاصة شركات الاسمنت إن لم تُحسن من موقفها التنافسي، وذلك لكثرة الطلب
على هذه السلعة لإعادة إعمار ليبيا؛ وبالتالي أصبح هناك حاجة ملحة إلى ضرورة مواكبة
التطورات والتغييرات في السياسات والطرق والإجراءات والأساليب المتعلقة بالمحاسبة بوجه عام
ومحاسبة التكاليف بوجه خاص حتى يمكن مواجهة منتجات الشركات المنافسة لضمان البقاء
والاستمرار.

ويشير الباحث إلى وجود تعريف مختصر لبعض المصطلحات والمفاهيم المستخدمة في
قائمة الاستقصاء.

كما يرجوا الباحث من سيادتكم التفضل بملء قائمة الاستقصاء، مع التأكيد على أن البيانات
سرية وغير قابلة للنشر، ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي والتحليل الإحصائي فقط دون
الإشارة إلى جهة ملء قائمة الاستقصاء.

أشكركم على حسن تعاونكم مقدماً.

الباحث

تعريف بعض المصطلحات المستخدمة في قائمة الاستقصاء:

- التحليل الإستراتيجي للتكاليف: عبارة عن نظام يهدف إلى إدارة تكاليف المنظمة لتحقيق مزايا تنافسية ومالية في كل من الأجل الطويل والقصير، وذلك من خلال تطبيق أساليب معينة لتحليل هذه التكاليف التي من شأنها تحسين الموقف الاستراتيجي للمنظمة وتخفيض تكاليفها لدعم قدرتها التنافسية.
- تحليل سلسلة القيمة: عبارة عن أداة لفصل أنشطة المنظمة الداخلية والخارجية لتحديد أي منها تضيف قيمة للمنتج والعمل على تطويرها والاهتمام بها، ومحاولة استبعاد الأنشطة الأخرى غير المضافة للقيمة أو التقليل منها حتى يمكن التخلص من تكاليفها ومن ثم تخفيض التكلفة النهائية للمنتج بما يؤدي إلى اكتساب ميزة تنافسية مستمرة.
- تحليل مسببات التكلفة: عبارة عن تحديد العامل الرئيسي المولد أو المكون لكل تكلفة تتحملها المنظمة نتيجة ممارستها أنشطة متعددة لغرض تقديم سلعة أو خدمة للمستهلك.
- تحليل الموقف الاستراتيجي: عبارة عن تحليل ينتج عنه تحديد موقع المنظمة في بيئتها التنافسية، وكيف لها أن تحميها وتحافظ عليه وتطوره من أجل مواجهة المنافسين في السوق.
- التهديدات: تتمثل في الحالات غير المرغوب فيها في بيئة المنظمة الخارجية ويتجه تأثيرها سلبي على أداءها، مثال على ذلك حالة احتمال دخول منافسين جدد بنفس المنتج ولكن بجودة أفضل وبسعر تنافسي أو انخفاض معدلات نمو الطلب أو التغيرات التكنولوجية أو التشريعات المقيدة لحرية المنافسة أو تصميم المنتج.
- الفرص : وهي تمثل حالات مؤيدة لأهداف المنظمة ومرغوب فيها في بيئتها الخارجية وتتجه إلى التأثير الإيجابي على أداءها ومثال على ذلك وجود طلب غير مشبع في السوق يمكن للمنظمة تلبيةه أو زيادة تحسين العلاقات مع الموردين أو التغيرات التشريعية أو القانونية لصالح المنظمة.
- نقاط القوة: تتمثل في الموارد والمهارات أو أي ميزة أخرى قد تمتلكها المنظمة في مواجهة المنافسين مثال على ذلك تمتع المنظمة بقيادة فعالة في التسويق أو العلاقات المميزة مع الموردين أو تمتعها بالقدرات المالية العالية.
- نقاط الضعف: تتمثل في القيود أو قصور في الموارد أو المهارات أو القدرات التي تمتلكها المنظمة والتي قد تحد من الأداء الفعال للمنظمة بشكل مؤثر مثال على ذلك ضعف القدرات الإدارية والتكنولوجية أو التسويقية التي تمتلكها المنظمة في مواجهة المنافسين.

الجزء الأول: معلومات عامة عن المشاركين:

يرجى وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة، أو تكلمة الفراغ حسب طبيعة كل سؤال.

1- الوظيفة:

- | | |
|---|-----------------------------------|
| مدير إدارة (أو قسم) التكاليف () | عضو مجلس إدارة () |
| مدير إدارة (أو قسم) المبيعات والتسويق () | مدير إدارة أو (القسم) المالي () |
| أخرى: أذكرها..... | مدير إدارة أو (قسم) المشتريات () |

2- المؤهل العلمي:

- | | |
|------------------|---------------|
| دكتورة () | بكالوريوس () |
| أخرى أذكرها..... | ماجستير () |

3- التخصص:

- | | |
|------------------|------------|
| اقتصاد () | محاسبة () |
| أخرى أذكرها..... | إدارة () |

4- عدد سنوات الخبرة:

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| من 5 إلى أقل من 10 سنوات () | أقل من 5 سنوات () |
| من 15 سنة فأكثر () | من 10 إلى أقل من 15 سنة () |

الجزء الثاني: معلومات عن متطلبات وشروط تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف.

1- يرجى وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة للدلالة على توفر أو عدم توفر المتطلبات والشروط اللازمة لتطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

رقم السؤال	البيان	نعم	لا
1	هل يمكن تصنيف الأنشطة الأساسية للشركة إلى :		
1-1	أنشطة الإمدادات الداخلية المرتبطة باستلام وتخزين وتوصيل المواد الخام والمدخلات الأخرى إلى المصنع؟		
2-1	أنشطة العمليات المرتبطة بتحويل المدخلات إلى منتجات نهائية، وتتمثل في أنشطة تشغيل الآلات والاختبار والفحص والتجميع والتعبئة والصيانة وغيرها؟		
3-1	أنشطة المخرجات (المنتجات) المرتبطة بجمع وتخزين وتوصيل المنتج التام للمستهلك؟		
4-1	أنشطة التسويق والمبيعات المرتبطة بتزويد الوسائل التي تسهل على المستهلك شراء المنتج بسهولة مثل الإعلان والترويج وغيرها؟		
2	هل يمكن تصنيف الأنشطة الداعمة للشركة إلى :		
1-2	أنشطة البنية الأساسية للشركة وتضم أنشطة الإدارة العامة والمحاسبة والتمويل والتخطيط الاستراتيجي والنظم واللوائح القانونية؟		
2-2	أنشطة الموارد البشرية المرتبطة باختيار وتعيين وتدريب وتنمية الأفراد (العاملين)؟		
3-2	أنشطة التطوير التكنولوجي التي تتعلق بتصميم المنتج مثل المعرفة الفنية والإجراءات التكنولوجية؟		
4-2	أنشطة المشتريات والتي تتعلق بالمدخلات المطلوب شراؤها من الموردين سواء كانت مواد أو آلات أو خدمات؟		
3	هل يمكن تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة الأساسية والداعمة؟		
4	هل تتوفر القدرة على إحداث التنسيق الجيد والكامل داخل الأنشطة الأساسية والداعمة في الشركة؟		
5	هل يمكن تحديد الأنشطة (سواء كانت من الأساسية أو الداعمة) التي تمثل نسبة ليست بضئيلة من تكاليف التشغيل في مجموعة واحدة؟		
6	هل يمكن تحديد الاختلاف في سلوك تكاليف هذه الأنشطة؟		
7	هل يمكن تحديد مدى قدرة هذه الأنشطة على توليد التميز للمنتج؟		
8	هل تتوفر إمكانية تحديد ما إذا كانت هذه الأنشطة ترتبط بشكل مباشر بتلبية حاجات العميل؟		
9	هل يقدم كل نشاط من هذه الأنشطة خطوة إضافية لإتمام المنتج النهائي؟		
10	هل يترتب على ممارسة كل نشاط من هذه الأنشطة حدوث مشكلة معينة؟		

		هل هناك إمكانية لتحديد سلسلة القيمة الداخلية للشركة (أنشطة البيئة الداخلية) المرتبطة بتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي؟.	11
		هل هناك إمكانية لتحديد سلسلة القيمة الخارجية للشركة (أنشطة البيئة الخارجية) المرتبطة بأنشطة التفاوض مع الموردين واستلام المواد منهم وفحصها وتخزينها؟.	12
		هل تتوفر القدرة في الشركة لتحليل سلوك وردود أفعال المنافسين تجاه سياسات وقرارات الشركة الخاصة بتسعير المنتج؟.	13
		هل تتوفر القدرة في الشركة للإمام الجيد بمستوى التقنية للمنافسين وحجم مشروعاتهم وسياسات التشغيل وطبيعة المدخلات لديهم؟.	14
		هل هناك إمكانية لتحديد مصادر اختلاف التكلفة بين الشركة والمنافسين؟.	15

2- يرجى وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة للدلالة على توفر أو عدم توفر متطلبات وشروط تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة.

رقم السؤال	البيان	نعم	لا
16	هل هناك إمكانية للتحصر الفعلي لتكاليف الشركة؟.		
17	هل تتوفر إمكانية لتحديد مسببات التكلفة بالشركة ككل؟.		
18	هل يمكن تصنيف مسببات التكلفة في الشركة إلى:		
1-18	مسببات تكلفة مرتبطة بتحديد احتياجات ورغبات المستهلك؟.		
2-18	مسببات تكلفة مرتبطة بتجديد وتطوير المنتج؟.		
3-18	مسببات تكلفة مرتبطة بتميز المنتج؟.		
4-18	مسببات تكلفة مرتبطة بمصادر توريد المواد الخام؟.		
5-18	مسببات تكلفة مرتبطة بتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي؟.		
6-18	مسببات تكلفة مرتبطة بالفحص ومعالجة العيوب؟.		
7-18	مسببات تكلفة مرتبطة بالنواحي الإدارية؟.		
8-18	مسببات تكلفة مرتبطة بالنواحي التمويلية؟.		
9-18	مسببات تكلفة مرتبطة بالنواحي التسويقية؟.		
19	هل تتوفر القدرة لتحديد علاقة تكلفة كل نشاط بمسببات التكلفة المقترحة؟.		
20	هل يمكن تحديد ما إذا كان إنفاق عنصر التكلفة وفقاً لهذه المسببات يؤدي إلى تغير في شكل المنتج أو المحافظة على خاصيته الرئيسية أو اكتشاف عيوبه ومعالجتها؟.		
21	هل هناك إمكانية لوضع قائمة تفصيلية بالأنشطة الأساسية والداعمة في الشركة؟.		

3- يرجى وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة للدلالة على توفر أو عدم توفر متطلبات وشروط تطبيق أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي.

رقم السؤال	البيان	نعم	لا
22	هل تتوفر قاعدة معلومات متسعة تشمل تكاليف الإنتاج والجودة والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف بالشركة ككل؟		
23	هل هناك إمكانية لتشديد الرقابة على تكاليف الإنتاج والبيع والتسويق والتكاليف التمويلية والإدارية بالشركة؟		
24	هل توجد إمكانية لوضع أنظمة و برامج تعمل على تقليل الهدر والتالف والفاقد في استخدام موارد الشركة؟		
25	هل هناك إمكانية لوضع برامج لتنمية مهارات وإبداعات العاملين على تطوير وتنمية أفكار غير تقليدية تساهم في الحفاظ على جودة المنتج عند تخفيض تكلفته؟		
26	هل تتوفر إمكانية للإشراف الكفاء والمكثف على العمالة لتقليل الفاقد والتالف من الإنتاج؟		
27	هل تتوفر القدرة على إعداد تقارير دورية وتفصيلية تتعلق بالرقابة على تكاليف موارد الشركة؟		
28	هل يمكن تحديد الأهداف الإستراتيجية للشركة بدقة؟		
29	هل يمكن توفير كافة المعلومات عن الإمكانيات والموارد والطاقات التشغيلية والمشاكل والأزمات التي قد تواجه الشركة عند توظيف هذه الإمكانيات بكفاءة؟		
30	هل يمكن توفير كافة البيانات والمعلومات عن المخاطر والفرص التي تؤثر على إستراتيجية الشركة، تتمثل هذه المعلومات في الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة وظروف وإمكانيات الموردين، والإمكانيات والفرص المتاحة للمنافسين؟		
31	هل تستطيع الشركة تحليل موقفها الاستراتيجي الداخلي وذلك عن طريق: تحديد واختيار العمليات الإستراتيجية؟ رسم خريطة للأنشطة التشغيلية بالشركة؟ توصيف الأنشطة وتحليل القيمة لتحديد الأنشطة المضيقة وغير المضيقة للقيمة؟ اختيار طريقة لتحسين العمليات التشغيلية بالشركة؟		
32	هل تستطيع الشركة تحليل موقفها الاستراتيجي الخارجي وذلك عن طريق: تحليل قيمة العميل من خلال: قدرة الشركة على تحقيق حاجات العميل الحقيقية من المنتجات؟ قدرة الشركة على تحقيق توقعات العميل في صورة جودة المنتج؟ قدرة الشركة على تحقيق توقعات العميل في صورة جودة المنتج؟		

		تحليل موقف المنافسين :	
		هل يمكن تجميع معلومات وبيانات عن عدد وأسماء المنافسين الحاليين والمحتملين؟.	4-32
		هل يمكن تجميع معلومات عن المنتجات والخدمات التي يقدمها المنافسون في السوق؟.	5-32
		هل يمكن تجميع معلومات عن مستوى التقدم التكنولوجي والابتكار لدى المنافسين؟.	6-32
		هل توجد إمكانية لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف داخل الشركة؟	33
		هل تتوفر القدرة لتحديد الفرص المتاحة في السوق والتهديدات الخارجية التي تواجه الشركة؟	34
		هل تتوفر القدرة في الشركة لإعداد الاستراتيجيات البديلة باستخدام مصفوفة SWOT وهي ** إستراتيجية تعظيم نقاط القوة وتعظيم الفرص المتاحة (SO)؟ وإستراتيجية تعظيم نقاط القوة وتخفيض التهديدات (ST)؟. إستراتيجية تخفيض نقاط الضعف وتعظيم الفرص المتاحة (WO)؟. إستراتيجية تخفيض نقاط الضعف وتخفيض التهديدات (WT)؟.	35

		أي من الاستراتيجيات السابقة (في السؤال 35) تستطيع الشركة اختيارها وتبنيها كإستراتيجية بديلة وملائمة لمواجهة المنافسة:—	36
		إستراتيجية تعظيم نقاط القوة وتعظيم الفرص المتاحة (SO)؟	1-36
		إستراتيجية تعظيم نقاط القوة وتخفيض التهديدات (ST)؟	2-36
		إستراتيجية تخفيض نقاط الضعف وتعظيم الفرص المتاحة (WO)؟.	3-36
		إستراتيجية تخفيض نقاط الضعف وتخفيض التهديدات (WT)؟.	4-36

** تعمل الإستراتيجية (SO) على إستخدام نقاط القوة داخل المنظمة لاستغلال الفرص المتاحة في السوق،
وتعمل إستراتيجية (ST) على استغلال نقاط القوة للتصدي إلى التهديدات التي تواجه المنظمة، وتعمل إستراتيجية
(WO) على معالجة نقاط الضعف حتى يمكن استغلال الفرص التي يفتنصها المنافسون، وتعمل إستراتيجية (WT)
على تخفيض نقاط الضعف وتجنب التهديدات.