



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا



كلية الدراسات العليا

دور محاسبة المسؤولية كمتغير وسيط في العلاقة بين  
أسلوب هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة  
التنافسية

**The Role of Responsibility Accounting Mediator  
Variable In Relationship Between value  
engineering Method And strategic of Competitive  
cost Entrepreneurship**

(دراسة ميدانية على بعض الشركات الصناعية السودانية)

بحث تكميلي مقد للإستيفاء الجزئي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة  
الإدارية

إشراف الدكتور/فارس الطيب

اعداد الباحثة:

أستاذ التكاليف المساعد

مودة عوض طه حمد

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1339هـ-2018م



## صفحة الموافقة

اسم الباحث :

محمد عصفه

عنوان البحث :

معالجة المسئولية كمتغير ودورها في لياقة  
بيوت اسديت لخدمة البيئة واستراتيجيه  
ريادة التكلفة

موافق عليه من قبل :

الممتحن الخارجي

اسم: د. محمد عبد آدم

التاريخ: ١٤/٤/١٥ - ١٨ - ٢٠١٥

الممتحن الداخلي

التاريخ: ١٤/٤/١٥ - ٢٠١٥

اسم: د. محمد عبد النبي

المشرف

التاريخ: 2018/4/15

اسم: د. محمد عبد النبي



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الإستهلال

قال الله تعالى:

﴿وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ﴾

(سورة يوسف، الآية، 76)

## الإهداء

إلى مَنْ تعجز كلماتي وتتحني هامتي لعظيم عطائها، شمس حياتي التي لا تغيب، وسبيلي إلى الجنة، إلى من وصفتها منذ صغري بالجبل في سموخها، وعظمتها، وبالجمل في صبرها وجلدها، وكالندى في حنانها الذي لا ينتهي، أطال الله في عمرك في صحة وخير حال. (أمي الحبيبة)

إلى من كلل العرق جبينه.. وشققت الأيام يديه إلى من علمني أن الأعمال الكبيرة لاتتم إلا بالصبر والعزيمة والإصرار إلى والدي أطال الله بقاءه، وألبسه ثوب الصحة والعافية، ومتعني ببره ورد جميله، أهدي ثمرة من ثمار غرسه (أبي الغالي)

إليكم إخوتي أحضرت شيئاً من الثمر فأنتم سقائي بعد الله.. وأنتم المطر (إخوتي وأخواتي )

إلى طلبة العلم من بعدي أهدي هذا الجهد.

الباحثة

## الشكر والتقدير

أول الشكر وآخره أتقدم به إلى المنعم البارئ عزَّ وجل (الله) سبحانه وتعالى، الذي أحاطني برعايته الإلهية العظيمة، ويسر لي كل عسير، وألهمني الصبر والقوة في شق طريقي نحو البحث العلمي.

الشكر لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا بكل إداراتها وعماداتها وأساتذتها بهذا الصرح العملاق الذي نتمنى دوام عطائه للوطن وكلية الدراسات العليا والدراسات التجارية، والشكر لدكاترة كلية الدراسات التجارية وجامعة النيلين الأجلاء على ما قدموه من مساعدات وأتوجه بخالص شكري وتقديري وعظيم امتناني إلى أستاذي الفاضل القدير الأستاذ الدكتور /فارس الطيب محمد ؛ لما أبداه من حسن رعاية ورعاية صدر وروح علمية مخلصه، وما قدمه لي من توجيهات ونصائح سديدة وملاحظات قيِّمة ومستمرة... فجزاه الله عني خير الجزاء. والشكر إلى كل من شدوا أزرِي وشاطروني أمري لأكمل الخطوات لولاهم بعد الله سبحانه وتعالى لاعتذر القلم عن رسم الكلمات زملائي وزميلاتي أطال الله أعماركم بالصحة والسعادة وسدد طريق الخير لخطاكم.

الشكر كل الشكر لمن ساندني وشاركني بتوزيع الإستبانات والشكر الخاص لكل مكتبة استقيت ونهلت منها وكل من ساهم في إخراج البحث بهذه الصورة. وأخيراً لا بد من كلمة شكر وامتنان إلى كل من شدَّ من أزرِي، وكل من ساندني في عملي وأعطاني الفرصة والقدرة والإصرار في تحقيق هدفي والتفرغ لإكمال هذا المشروع أسرة شركة بحر العرب لأنظمة المعلومات المحدودة جزاهم الله عني خير الجزاء.

الباحثة

## المستخلص

تناول البحث أثر تطبيق أسلوب هندسة القيمة على نظام محاسبة المسؤولية لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية حيث تمثلت مشكلة البحث في زيادة حدة المنافسة بين شركات القطاع السوداني فأصبحت هنالك تحديات كبيرة أمام المنشآت الصناعية في إطار سعيها لتعظيم ربحيتها والحفاظ على مستوى جودة منتجاتها وخدماتها فكانت المشكلة هي البحث عن أساليب حديثة تتلائم وذلك التغير وتحقق الإستراتيجية ، تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة أثر تطبيق أسلوب هندسة القيمة في دعم نظام محاسبة المسؤولية لتحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة ، اختبرت الدراسة أربع فرضيات أساسية الفرضية الأولى توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هندسة القيمة ومحاسبة المسؤولية الفرضية الثانية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة، الفرضية الثالثة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية ،الفرضية الرابعة محاسبة المسؤولية تتوسط العلاقة بين هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية،اعتمدت الدراسة على أداة الإستبانة والتي تم توزيعها على عينة من الشركات السودانية العاملة بالخرطوم حيث تم توزيع عدد 110 إستبانة إستبانة استرد منها 75 إستبانة صالحة للتحليل بنسبة 82.5%، توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: توجد علاقة طردية بين محاسبة المسؤولية وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية ،هنالك علاقة طردية بين هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية ،محاسبة المسؤولية تتوسط العلاقة بين هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية ، تعمل هندسة القيمة على تقليل الفاقد من عمليات التصميم والتصنيع بإزالة المراحل المسببة للهدر مما يحقق إستراتيجية زيادة التكلفة ،إستخدام أسلوب هندسة القيمة في مراكز المسؤولية وتحديد مراكز التكلفة يؤدي الى تخفيض التكلفة مما يحقق إستراتيجية زيادة التكلفة.

كما أوصت الدراسة بالتركيز على أبعاد هندسة القيمة المتمثلة في دعم الأداء وتخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة وذلك من خلال إتباع خطواتها بدءاً بجمع المعلومات عن الإنتاج وإنهاءً بالنتائج والتوصيات ،الإهتمام بعمل دورات تدريبية لرفع كفاءة الموظفين وإلمامهم بكل ما هو جديد في مجال المحاسبة والتكاليف تحديداً،العمل على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج منذ المراحل الأولى قبل الإنتاج التخطيط حتى تتمكن من المنافسة على أساس السعر ، الإستمرار بإجراء الدراسات والأبحاث الهادفة إلى تحسين جودة المنتج وتخفيض تكاليفه في الوقت نفسه .

## Abstract

The study examined the effect of application of value engineering method on the responsibility accounting system to support the strategic entrepreneurship of competitive cost. The problem of study was related to the sharp competition increase among the Sudanese companies sector and led to a great challenges facing the industrial establishments in their efforts to maximize profits and maintain the quality and service level of their products. Therefore, the problem was to find modern methods to cope with changes. The primary objective of study was to identify the effect of application of value engineering on supporting the responsibility accounting system to achieve the strategic entrepreneurship of competitive cost. Four basic hypotheses were tested as follows: The 1<sup>st</sup> hypothesis indicated a statistical significant relationship between the value engineering method and responsibility accounting system. The 2<sup>nd</sup> hypothesis assumed a statistical significant relationship between the value engineering and strategic entrepreneurship of competitive cost. The 3<sup>rd</sup> hypothesis stated a statistical significant relationship between the responsibility accounting and strategic entrepreneurship of competitive cost. The 4<sup>th</sup> hypothesis assumed that the responsibility accounting mediated the relationship between the value engineering and strategic entrepreneurship of competitive cost. The study used a questionnaire which was distributed to a sample of Sudanese companies operating in Khartoum. The total number of distributed questionnaires was 110 and 75 were returned as valid for analysis and accounted at 82.5%. The most important findings found a progressive relationship between the responsibility accounting and strategic entrepreneurship of competitive cost. There was also a positive relationship between the value engineering and strategic entrepreneurship of competitive cost and the responsibility accounting mediated the relationship between the value engineering and strategic entrepreneurship of competitive cost. The value engineering pursued to reduce the lost resulted from the design and manufacturing operations by removing stages of waste resources and achieving strategic entrepreneurship of cost. The use of value engineering method in responsibility centers specifically cost centers would lead to cost decline and achieve strategic entrepreneurship of cost. The study recommended that to focus on the dimensions of value engineering by performance support and cost cut as well as quality maintaining. It is also necessary to follow specific steps by firstly, collecting information about production and finally, conclusion and results. Organizing training courses should be given consideration to improve employees' efficiency and acquaint with the latest development in cost and management accounting. It is important to reduce the cost of life cycle product from the first stage before planning for production processing starts so as to compete on price basis. To carry out valuable researches and studies continuously to improve the product quality and cost decline at the same time was recommended.

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
ل	فهرس الملاحق
	المقدمة :وتشمل على الآتي
1	أولاً:الإطار المنهجي
8	ثانياً:الدراسات السابقة
	الفصل الأول الإطار النظري لهندسة القيمة
27	المبحث الأول : مفهوم وأهمية ونشأة هندسة القيمة
38	المبحث الثاني : مقومات وخطوات تطبيق هندسة القيمة
	الفصل الثاني:الإطار النظري لمحاسبة المسئولية

56	المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف وأركان ومبادئ وميزات وفروض محاسبة المسئولية
72	المبحث الثاني : أنواع مراكز المسئولية وخطوات وشروط تطبيقها ومقومات نجاحها وخصائصها ومقاييس الأداء فيها
89	المبحث الثالث:الربط بين متغيرات الدراسة
	الفصل الثالث :الإطار النظري لإستراتيجية زيادة التكلفة
94	المبحث الأول : مفهوم الاستراتيجية وهدفها وأنواع وعلاقات استراتيجيات المنظمة
109	المبحث الثاني : مفهوم وأهداف وأهمية وطرق تحقيق ومزايا وعيوب استراتيجية زيادة التكلفة
	الفصل الرابع :الدراسة الميدانية
124	المبحث الأول :نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة
126	المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية و تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة :تشمّل
162	أولاً:النتائج
163	ثانياً :التوصيات
165	المصادر والمراجع
174	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
104	اختيار استراتيجية الشركة	(1/1/3)
118	المتطلبات الأساسية لإستراتيجية القيادة الكلية للتكاليف	(2/2/3)
127	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(4/2/3)
129	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(4/2/4)
130	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(5/2/4)
131	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(6/2/4)
133	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(7/2/4)
135	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(8/2/4)
139	الثبات والصدق الإحصائي لأراء أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(9/2/4)
140	التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الهيكل التنظيمي.	(10/2/4)
141	الوسيط والانحراف المعياري لأراء أفراد عينة الدراسة على	(11/2/4)

	عبارات المتغير المستقل الهيكل التنظيمي.	
141	التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل مراكز المسؤولية.	(12/2/4)
143	الوسيط والانحراف المعياري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل مراكز المسؤولية.	(13/2/4)
144	التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل نظام المعلومات المحاسبي	(14/2/4)
145	الوسيط والانحراف المعياري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل نظام المعلومات المحاسبي.	(15/2/4)
146	التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الموازنات التخطيطية	(16/2/4)
147	الوسيط والانحراف المعياري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الموازنات التخطيطية	(17/2/4)
148	التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل هندسة القيمة	(18/2/4)
149	الوسيط والانحراف المعياري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل هندسة القيمة	(19/2/4)

151	التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير ريادة التكلفة	(20/2/4)
152	الوسيط والانحراف المعياري لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير ريادة التكلفة	(21/2/4)
154	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محاسبة المسؤولية و هندسة القيمة	(22/2/4)
156	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محاسبة المسؤولية واستراتيجية ريادة التكلفة.	(23/2/4)
157	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين هندسة القيمة و استراتيجية ريادة التكلفة	(24/2/4)
158	متغيرات الدراسة	(25/2/4)
159	نتائج تحليل المسار لقياس العلاقة بين محاسبة المسؤولية و هندسة القيمة و استراتيجية ريادة التكلفة	(26/2/4)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
34	مقومات هندسة القيمة	(1/1/1)
41	مراحل هندسة القيمة	(2/2/1)
44	الموازنة بين عناصر القيمة الثلاث	(3/2/1)
73	نموذج الخريطة التنظيمية	(4/2/2)
79	العلاقات بين مراكز المسؤولية	(5/2/2)
105	الإستراتيجيات العامة للتنافس	(6/1/3)
120	الأجزاء الخمسة لهيكل التنظيم	(7/2/3)
128	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(8/2/4)
129	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(9/2/4)
130	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(10/2/4)
132	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير نوع التخصص	(11/2/4)
134	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(12/2/4)
135	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(13/2/4)

## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
174	خطاب المحكمين	(1)
175	استمارة الإستبانة	(2)
183	قائمة بأسماء محكمو الإستبانة	(3)

# المقدمة

وتشمل على الأتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً: الإطار النظري

### تمهيد:

لقد تطورت الظروف البيئية المحيطة بالصناعة في الوقت الحاضر تطوراً كبيراً ؛ على نحو أضحت معه البيئة الحديثة للصناعة ذات خصائص و سمات مميزة ومختلفة عن ذي قبل . وكان لهذا التطور ولتلك الخصائص تأثيرات بالغة الأهمية على مختلف النظم المكونة والمحيطة بالمنشآت الحديثة وبخاصة نظم الانتاج ونظم التكاليف التي تشغل مكانة هامة وبارزة من بين تلك النظم . ولما كانت المنشأة بما تقوم عليه ويحيط بها من نظم تعمل في بيئة مفتوحة دائمة التغير فان نجاح تلك النظم بوجه عام ونظم التكاليف بوجه خاص يعتمد في المقام الاول على مدى تكيف وتلائم تلك النظم مع البيئة المحيطة بها وأن تاخذ في الحسبان بصفة مستمرة التغيرات الحادثة في البيئة التي تعمل بها

تزايد إهتمام الباحثين في أوائل الثمانينات من القرن الماضي وحتى الآن بدراسة أثر التطبيقات الصناعية التي أفرزتها التطورات التكنولوجية ، والاقتصادية ، والاجتماعية والسياسية المختلفة والتي من أهمها زيادة حدة المنافسة العالمية ، والتغيرات السريعة في مجالات التصميم ، والتصنيع والخدمات ومع زيادة التركيز على البعد الإستراتيجي فالبيئة المحاسبية تتعرض حالياً للعديد من المتغيرات في ظل العولمة، الأمر الذي تمخض عنه تحديات عديدة أمام نظم المعلومات المحاسبية بصفة عامة ، ونظم المعلومات المحاسبية الادارية ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة نظراً لأن تلك التغيرات دائماً ما تضع المنشآت أمام تحديات صعبة للمحافظة على مركزها التنافسي والحصة السوقية لها ، حيث ان استخدام تلك المنشآت للأساليب الادارية والمحاسبية الحديثة يلعب دوراً جوهرياً في خلق مزايا تنافسية للمنشأة . ومن ثم فلكي تستطيع المنشآت الاحتفاظ بمركزها التنافسي فإن عليها ان تتبنى نظم التصنيع الحديثة ومن ناحية أخرى فإن تبني المنشآت الصناعية لمثل هذه النظم يتطلب ضرورة إحداث تغيرات جوهرية في أساليب وأدوات نظم معلومات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف للمحافظة على دورها كمصدر رئيسي للمعلومات التي تحتاجها الإدارة لمواجهة هذه التحديات هذه من ناحية ، ومن ناحية

أخرى فإن تبني المنشآت الصناعية لنظم التصنيع الحديثة يلعب دوراً جوهرياً في تشكيل مجموعة السمات الأساسية المكونة لبيئة التصنيع الحديثة والتي أسفرت عن العديد من الإنعكاسات على محددات فعالية نظم معلومات المحاسبة الحديثة والتي أسفرت عن العديد من الانعكاسات على محددات فعالية نظم معلومات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

ومع كبر حجم المنشآت وتعدد أقسامها واتساع إنتاجها وتنوعه تم تجاوز الفردية في اتخاذ القرارات مما يعني ضرورة تفويض بعض الأفراد العاملين في المنشأة عند مستويات إدارية مختلفة مزيداً من الصلاحيات والسلطات التي تساعدهم على اتخاذ كافة ما تتطلبه إدارة النشاط من قرارات والتي تساعد الإدارة في التقويم والرقابة وإعداد التقارير اللازمة والكافية لقياس أداء المسؤولين ومحاسبتهم وفقاً للمسؤوليات المنوط بهم ومن هنا تتبع أهمية محاسبة المسؤولية .

بما أن ظهور نظام محاسبة المسؤولية كنظام من الأنظمة المحاسبية الإدارية ساهم بقدر كبير جداً في توزيع السلطات والمسؤوليات على مدار المراكز واعتماد اللامركزية في معظم المؤسسات العاملة به كما إتضح من الدراسات السابقة فقد أدى إلى تقييم الأداء بصورة جيدة والحصول على نتائج واضحة عنه وظهور أساس عادل لتوزيع الحوافز . مما أدى إلى التنافس بين المديراء الأقسام حول إثبات قدراتهم والعمل على تحقيق الأداء المطلوب بل أكثر بالكيفية التي تحقق ذلك ما جعلهم يبحثون عن الطرق الحديثة في تخفيض التكاليف والتي من أحدثها هندسة القيمة وهي وسيلة حديثة تعالج ثلاثة مواضيع رئيسية وهي كفاءة الاداء وجودة العمل و تكلفة الانتاج , وتستخدم للتغلب على عوائق الجودة بالإضافة الي توفير الكثير من الجهد والمال والوقت والحصول علي عمل اكثر جودة و اتقان، وتعني بتحليل الانشطه التي يمر بها المنتج والغاء تلك التي لا تضيف قيمة للعميل مما يؤدي الى تخفيض بعض التكاليف المهذرة في تلك الأنشطه ، والتركيز على تلك التي تضيف قيمة للعميل مما ينعكس على رضا العملاء وتحقيق الميزة التنافسية عن طريق إنتهاج استراتيجية قيادة التكلفة التنافسية التي تعني بتقليل الأسعار وذلك من خلال تخفيض التكاليف وتقديم المنتج للسوق مقابل سعر في متناول ايدي المستهلكين المستهدفين ما يؤدي إلى تحسين الأداء داخل

المنظمة وارضاء المستهلك او العميل وتحقيق الرضاء الوظيفي للمدراء والعمل على دفع المنظمة إلى تحقيق أكبر حصه سوقية وحفاظها على ميزتها التنافسية في بيئة الأعمال الحديثة .

### مشكلة الدراسة :

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بزيادة حدة المنافسه بين شركات القطاع السوداني فقد أصبحت هناك تحديات كبيرة أمام المنشآت الصناعية في إطار سعيها لتعظيم ربحيتها والحفاظ على مستوى جودة منتجاتها وخدماتها فكانت المشكلة هي البحث عن أساليب حديثة تتلائم وذلك التغيير، نبعت مشكلة الدراسة من عدم ملائمة الأساليب المستخدمة في التكاليف والمحاسبة الإدارية في تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة وكذلك في مشكلة تقليد المنافسين لتلك الإستراتيجية مما يجعل إستراتيجية زيادة التكلفة مجالاً خصباً للدراسة بسبب عدم ثبات أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية في تحقيق الإستراتيجية ومن ناحية أخرى بسبب جعل التخفيض في التكاليف على المدى الإستراتيجي ، ومن ذلك تمثلت مشكلة الدراسة الحالية في كيفية توسط محاسبة المسئولية للعلاقة بين أسلوب هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة ومن هنا تتفرع الأسئلة التالية :

1. هل تطبيق هندسة القيمة يدعم نظام محاسبة المسئولية في المنشآت الصناعية السودانية
2. هل تطبيق هندسة القيمة يحقق إستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية في المنشآت الصناعية السودانية
3. كيف يؤثر تطبيق نظام محاسبة المسئولية على إستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية في المنشآت الصناعية السودانية
4. هل نظام محاسبة المسئولية يتوسط العلاقة بين هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية في المنشآت الصناعية السودانية

### فرضيات الدراسة :

1. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين هندسة القيمة ومحاسبة المسئولية في المنشآت الصناعية.

2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية بالمنشآت الصناعية.
4. محاسبة المسؤولية تتوسط العلاقة بين هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية.

### أهداف الدراسة :

الهدف الرئيسي للدراسة التعرف على دور هندسة القيمة في دعم نظام محاسبة المسؤولية لتحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة وينبثق عنه عدة أهداف فرعية :

1. توضيح الأسس العلمية والأطر المفاهيمية التي يقوم عليها كل من هندسة القيمة ومحاسبة المسؤولية وإستراتيجية قيادة التكلفة .
2. التعرف على مدى تطبيق هندسة القيمة في الشركات الصناعية السودانية .
3. معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية السودانية.
4. التعرف على مدى تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية السودانية.

### أهمية الدراسة :

#### الأهمية العلمية :

- تسليط الضوء على دور هندسة القيمة في دعم نظام محاسبة المسؤولية لتحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية التنافسية من خلال تكون إطار نظري متكامل لجمع تلك الأساليب الإدارية .
- محاولة سد الثغرات التي ظهرت من خلال تتبع الدراسات السابقة التي لم تشير إلى العلاقة بين هندسة القيمة وإستراتيجية زيادة التكلفة تحديدا من خلال توسط محاسبة المسؤولية لتلك العلاقة .

## الأهمية العملية :

تساهم في دعم التطبيق العملي لهندسة القيمة في ظل وجود نظام محاسبة المسؤولية وذلك بتقليل التكلفة وإدارتها وترشيدها بإلغاء التكاليف والمصروفات غير المبررة في الأنشطة التي لا تضيف قيمة وأثر ذلك على إستراتيجية قيادة التكلفة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية

**منهجية الدراسة :** اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال وصف وتحليل مشكلة الدراسة بهدف الوصول إلى تحديد أسبابها والعوامل التي تتحكم فيها ، ومن ثم تحديد العلاقة بين المتغيرات ، كما اعتمدت الدراسة على أسلوب التفكير الإستنباطي والإستقرائي .

## مصادر جمع البيانات :

الأولية : إستمارة الإستبانة

الثانوية : الكتب - المراجع - الدوريات العلمية - الرسائل الجامعية - التقارير والندوات العلمية

## حدود الدراسة :

حدود البحث المكانية : السودان ، الخرطوم ، عينة من الشركات الصناعية السودانية ولاية الخرطوم

حدود البحث الزمانية : 2018م

حدود البحث البشرية : (المدراء الماليين ، المحاسبين الماليين ، محاسبي التكاليف، مدير إداري، مراجع خارجي العاملين بالقطاع الصناعي السوداني )

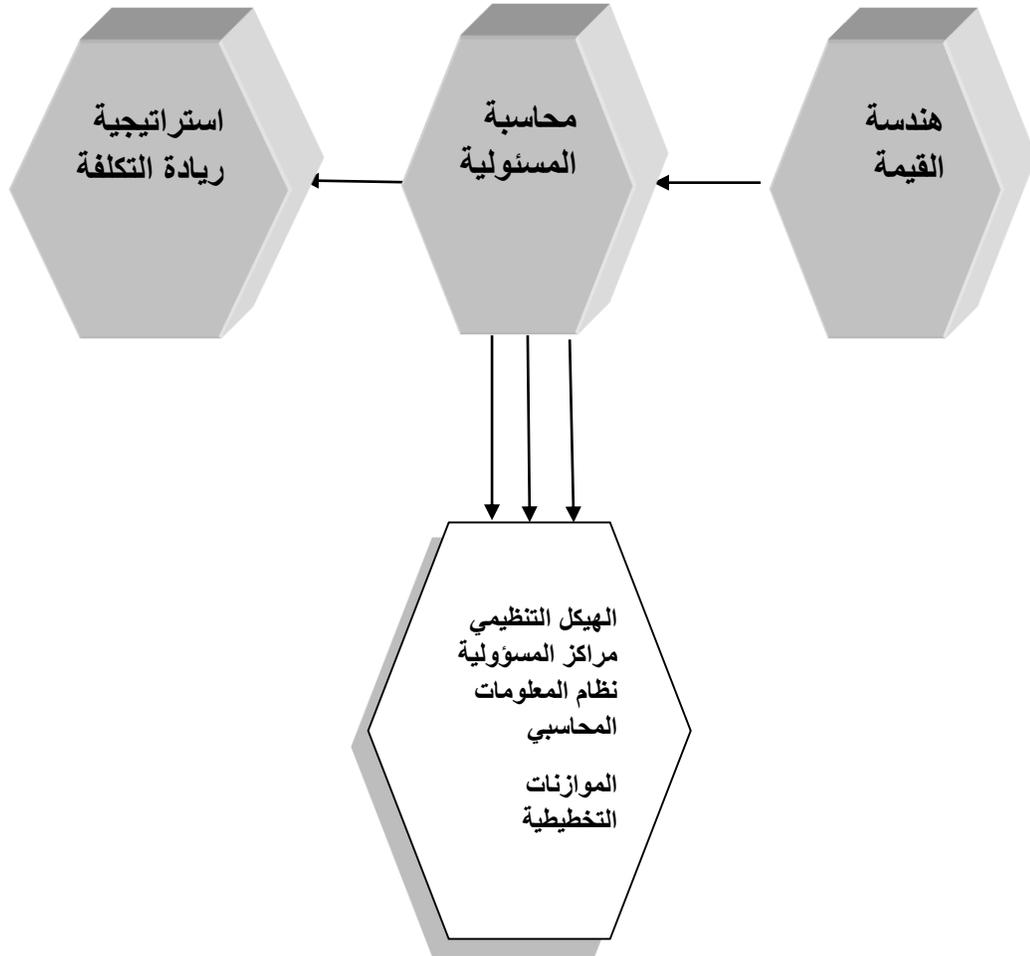
حدود البحث الموضوعية: (هندسة القيمة ، تم تناول أربعة ابعاد من محاسبة المسؤولية-الهيكل التنظيمي-مراكز المسؤولية النظام المحاسبي-الموازنات التخطيطية ، إستراتيجية ريادة التكلفة )

## هيكل الدراسة :

يتضمن البحث مقدمة وأربعة فصول وخاتمة ،المقدمة تشمل الإطار المنهجي والدارسات السابقة ،الفصل الأول بعنوان الإطار النظري لهندسة القيمة ويعرض من خلال المبحث الأول : مفهوم

،وأهمية، ونشأة هندسة القيمة ،المبحث الثاني : مقومات وخطوات تطبيق هندسة القيمة، الفصل الثاني يتناول الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية وذلك من خلال المبحث الأول : مفهوم ،و أهمية ،وأهداف ،وأركان ،ومبادئ، وميزات، وفروض محاسبة المسؤولية ،المبحث الثاني : أنواع مراكز المسؤولية، وخطوات ،وشروط تطبيقها ،ومقومات نجاحها ،وخصائصها مقياس الأداء فيها،المبحث الثالث :الربط بين متغيرات الدراسة،الفصل الثالث الإطار النظري إستراتيجية زيادة التكلفة ويعرض من خلال المبحث الأول: يتناول مفهوم الاستراتيجية ،وهدفها، وأنواع وعلاقات استراتيجيات المنظمة،المبحث الثاني : يتناول المبحث مفهوم ،وأهداف ،وأهمية، وطرق تحقيقها ،ومزايا وعيوب استراتيجية زيادة التكلفة، الفصل الرابع الدراسة الميدانية يعرض من خلال المبحث الأول :نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة ،المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات واخيرا الخاتمة وتشمل النتائج والتوصيات

## نموذج متغيرات وفرضيات الدراسة :



إعداد الباحثة 2018

## ثانياً:الدراسات السابقة

بعد إطلاع الباحثة على العديد من الدراسات التي تناولت أحد مكونات متغيرات الدراسة الرئيسية بغرض تحديد الفجوة في تلك الدراسات التي إنطلقت منهما الدراسة الحالية ،تستعرض الدراسة أهم تلك الإحياءات السابقة حسب تسلسلها التاريخي كما يلي :

### حاتم كريم كاظم (2008)

تناولت الدراسة دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سمنت النجف الأشرف وتمثلت مشكلة البحث في مشكلة البحث اصبحت المنافسة في الوقت الحاضر كبيرة في السوق العالمي نتيجةً لوجود اتصالات كبيرة بين الاسواق العالمية واثرت هذا التنافس العالمي على الاسواق المحلية في العراق خاصة بعد الانفتاح الكبير الذي حصل في العراق في السنوات الاخيرة من خلال دخول منتجات عديدة ومتنوعة ومن مناشئ عالمية مختلفة مما ادى الى بروز مشكلة تعاني منها المنتجات العراقية المحلية تتمثل بانخفاض خصائص المنتج وارتفاع تكلفة تصنيع هذا المنتج مما يؤثر على قيمة المنتج من وجهة نظر المستهلك، وكل هذه العوامل ادت الى عدم قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة مع الوحدات الاقتصادية الاخرى وعدم قدرتها على تحقيق ارباح عالية.

هدفت الدراسة إلى بناء اطار نظري عن هندسة القيمة لتوضيح مفهومه واهدافه وفوائده وعناصره وخطواته واستخدام أسلوب هندسة القيمة من خلال تجزئة المنتج الى و ظائفه الاساسية والثانوية ومحاولة تصحيح او تعديل القيم غير الملائمة في المنتج وامكانية الترييبغ في تصميم المنتج وبالتالي زيادة القيمة او الاداء لوظيفة المنتج.

تعتمد هذه الدراسة على فرضيتين اساسيتين الفرضية الاولى هي: ان تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، والفرضية الثانية توجد لدى بعض المشاريع الصناعية امكانية لتطبيق اسلوب هندسة القيمة.

توصلت الدراسة لمجموعة من الاستنتاجات منها: انه نتيجةً للأحداث التي يشهدها العالم في الوقت الحاضر من انفتاحات في الاسواق العالمية وما شهده من دخول منتجات منافسة ذات انواع

مختلفة وبأسعار منخفضة فقد أدى ذلك إلى انخفاض كميات وأنواع معظم المنتجات الرئيسية للوحدة الاقتصادية عينة البحث، وتقدم الطاقة الإنتاجية لدى الوحدة الاقتصادية عينة البحث مع الانخفاض في توفير مستلزمات الإنتاج نتيجةً لقلّة التخصيصات المالية التي تحصل عليها هذه الوحدة، و إن أسلوب هندسة القيمة يخفض التكاليف دون المساس بالمواصفات والخصائص الأساسية للمنتج.

تتمثل توصيات الدراسة بما يلي : عند القيام بعملية التسعير من قبل الوحدة الاقتصادية المعنية ولمنتج معين يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار استراتيجيات المنافسة بعناية خاصة في السوق التنافسي لان السوق هو الذي يحدد عرسال ، ولذلك يجب ان تقوم الوحدة الاقتصادية بنفس اسعار المنافسين بتسعير منتجاتها تقريبا، وكذلك ضرورة قيام الوحدة الاقتصادية عينة البحث بتطوير طاقاتها الإنتاجية والحصول على التخصيصات المالية الكافية لمزاولة أعمالها وأنشطتها والعمل على التنسيق بين المستويات الإنتاجية والإدارية المختلفة .

#### راضية عطوي (2008)

تناولت الدراسة دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف والإشكال المطروح في هذه الدراسة هو التالي: هل يمكن استعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض التكاليف؟، ويمكن أن تتدرج ضمن هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية لماذا أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم والمعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية؟ ، كيف يمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة أن يأخذ بعين الإعتبار ضغوطات المنافسة الحالية؟، كيف يمكن لتقنية تحليل القيمة أن تدعم أسلوب التكلفة المستهدفة؟.

الهدف من هذه الدراسة هو البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه، وإثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للمسيرين وأنه يمكن للمؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب، كذلك إبراز تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج وللوصول إلى التكلفة المستهدفة.

تمثلت فرضيات الدراسة على ضوء الإشكالية المطروحة في الآتي: أنظمة التكاليف التقليدية لا تلائم المعطيات الحالية للمؤسسة، تعتبر التكلفة المستهدفة نظاما للتكاليف يرتبط بإستراتيجية المؤسسة إن استعمال تقنية تحليل القيمة في ظل نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي يمكن استعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض تكلفة المنتج في إطار تحليل وظيفي.

### بلال خلف السكارنه (2008)

تناولت الدراسة استراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية جاءت هذه الدراسة لتطوير استراتيجيات للريادة تساهم في تحقيق الميزة التنافسية ، وتحسين الأداء لشركات الاتصالات في الأردن ، يمكن إدراك المشكلة من خلال الإجابة على عدد من التساؤلات التالية:

ما مدى تطبيق شركات الاتصالات بالأردن لاستراتيجيات الريادة ، ما مدى تأثير إستراتيجيات الريادة في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات.،هل يوجد ارتباط بين استراتيجيات الريادة والميزة التنافسية لشركات الاتصالات،هل توجد فروق اختلاف بين استراتيجيات الريادة والميزة التنافسية لشركات الاتصالات.هدفت الدراسة إلى: التعريف بمفهوم استراتيجيات الريادة وعناصرها وخصائصها.،ا لتعريف بمفهوم الريادة والمنظمات الريادية والخصائص والمهارات التي يجب أن يتمتع بها العاملون في هذه المنظمات،إبراز دوراستراتيجيات الريادة في تعزيز الميزة التنافسية لشركات الاتصالات، تطوير نموذج لاستراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات في الأردن

فرضيات الدراسة تمثلت في فرضيتين،**الفرضية الرئيسية الاولى:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين تطبيق استراتيجيات الريادة وتحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات **الفرضية الرئيسية الثانية:** لا تتأثر الميزة التنافسية بالتغيرات التي تحصل في استراتيجيات الريادة

خلصت الدراسة إلى النتائج التالية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق استراتيجيات الريادة وتحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات توجد علاقات ذات دلالة إحصائية بين تطبيق عناصر استراتيجيات الريادة (الإبداع، الابتكار، التفرد، أخذ المخاطرة، المبادرة) وتحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات. توجد علاقات تأثير بين التغيرات التي تحصل في استراتيجيات الريادة وتحقيق

الميزة التنافسية لشركات الاتصالات .أهم التوصيات جاءت على النحو التالي : لما كانت نتائج الدراسة أبرزت وجود علاقات بين استراتيجيات الريادة المكونة من (الابداع والابتكار والتفرد واخذ المخاطرة والمبادأة ) ، والميزة التنافسية (قيادة الكلفة والتمايز والتحالفات ) يوصي الباحث أن تبادر شركات الاتصالات إلى الاستفادة من تطبيق النموذج المقترح لما له من فائدة في تحسين الأعمال لديها التركيز على الإبداع والابتكار للعاملين من خلال عقد الندوات واللقاءات ومناقشة القضايا المرتبطة بالعمل و الاستفادة من أفكارهم وآرائهم والمشاركة بعمليات اتخاذ القرار .التركيز على التفرد في الخدمات والأعمال من خلال استخدام المعدات التكنولوجية ،وكذلك تطوير الموارد البشرية لدى شركات الاتصالات والذي يتم باستقطاب الكفاءات العلمية والفنية المتخصصة وطرق الاختيار والتعيين. التركيز على المبادأة وأخذ المخاطرة في اغتنام الفرص بالأسواق والتوسع فيها ،وكذلك عقد الصفقات بين الشركات والتحالفات التي تساعد في تقديم خدمات متميزة عن الشركات الأخرى.في ضوء اجراء الدراسة على المنظمات الريادية(شركات الاتصالات ) فإن الباحث يوصي أن يتم تطبيق الدراسة على قطاعات أقتصادية اخرى كالبنوك والتأمين والصناعة والخدمات والتعليم والزراعة إجراء مثل هذه الدراسات المستقبلية التطبيقية باستراتيجيات الريادة ليس فقط على المنظمات الريادية وإنما كذلك على أفراد لهم صفات ريادية.

#### **كاظم احمد جواد (2009)**

تناولت الدراسة استخدام اسلوب هندسة القيمة في تحديد ابعاد الجودة على وفق تفضيلات الزبون (دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة معمل المجمدات ) وتمثلت مشكلة الدراسة في ان الابعاد المهمة في المنافسة والتي يجب ان تركز عليها المنظمات هي الجودة اولا والاسعار المنخفضة، ولكي تتمكن المنظمة من تحقيق منتجات ذات جودة عالية تلبي حاجات ورغبات الزبون يجب ان تتمكن من ان تقدم اكبر قيمة ممكنة من خلال تعزيز القيمة المستلمة وتخفيض الكلف , لذلك يسعى البحث الى تناول مشكلة واقعية تمر بها اغلب الصناعات العراقية عامة والشركة العامة للصناعات الخفيفة خاصة (معمل المجمدات )، والمتمثلة بضعف الاهتمام بجودة المنتج المقدم وعدم امتلاك المعرفة الكافية عن ابعاد الجودة التي يركز عليها الزبون، حيث تمثلت تساؤلات الدراسة في الاتي: أي الابعاد الأكثر اهمية للزبون والتي يجب ان تهتم بها الشركة؟، هل الزبون يفضل بعد

معين من ابعاد الجودة ؟، هل المنتجات المستوردة تحتوي على ابعاد جودة افضل من منتج الشركة؟، هل الاسعار التي يحملها المنتج المحلي منافسة للمنتجات المستوردة ؟. هدف الدراسة في ضوء الاجابة على التساؤلات الي تحقيق ثلاثة اهداف وهي التعرف على الاهمية النسبية لابعاد الجودة من وجهة نظر الزبون، وتحديد مدى المطابقة لابعاد الجودة بالنسبة للزبون لمنتجات الشركة و المنتجات المنافسة المستوردة ، واخيراً تحديد ما يمتاز به المنتج المستورد فيما يتعلق بأبعاد الجودة عن منتج الشركة.

اخرت الدراسة الفرضية التالية :استخدام اسلوب هندسة القيمة للمنتج في عمليات تحديد ابعاد الجودة (الاداء ,المطابقة, المعولية, الجودة المدركة , المتانة, قابلية الخدمة, الجمالية ) بما يلبي رغبات الزبون، تمثلت أهم النتائج في ان امتلاك الشركة كادر هندسي وفني وذو خبرة عالية، اضافة الى المكائن التي تمتلكها الشركة ذات منشىء عالمية معروفة (امريكي وايطالي وفرنسي ) الا ان الشىء الذي يفنقر اليه المعمل هو عدم مواكبته التطور الذي يحصل في تصميم المنتج فضلا عن استخدامه بعض المكونات الرديئة،عدم تناسب سعر المنتج مع مايجمله من مواصفات غير قادرة على تلبية رغبات الزبون بالمنافس المطروح في الاسواق.

تمثلت أهم التوصيات في انه يجب مواكبة التطور الذي يحصل بالمننتج عالميا، وكذلك تطوير الشكل النهائي للمنتج وتحديثه ,وادخال فقرات اضافية للمنتج.

### **معاد خلف إبراهيم الجنابي (2011)**

تناولت الدراسة الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة في تحقيق قيادة التكلفة ، و تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية ابراز الدور الدور الاستراتيجي لأسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة والتي هي اساس تحقيق الميزة التنافسية لضمان المنظمة لتحقيق النمو والتوازن في السوق.

هدفت الدراسة الى عرض تقنية التكلفة المستهدفة باعتبارها أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وبيان دورها الاستراتيجي في دعم وتحقيق قيادة التكلفة.

تمثلت أهم الفرضيات في: ان تقنية التكلفة المستهدفة هي تقنية إستراتيجية منها تحقق قيادة التكلفة ، إن لتقنية التكلفة المستهدفة دورا استراتيجيا في نجاح تنفيذ وتحقيق استراتيجيات التنافس العامة انطلاقا من قيادة التكلفة، تمثلت أهم النتائج في ان الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة بالنسبة للمنظمة

تعتبر عن خيار استراتيجي في انتهاجها لأي من تلك الإستراتيجيات، استراتيجية قيادة التكلفة تمثل استجابة لحاجة المنظمة لمواكبة تطورات ومستجدات البيئة التنافسية.

### محمد سعيد مصيلحي السيد(2012)

تناولت الدراسة الهندسة القيمة نحو منهج توافقي قيمي لمشروعات الاسكان الحكومي بمصر من خلال التحليل الوظيفي، وتمثلت مشكلة الدراسة في صعوبة تطبيق الهندسة القيمة في مجال العمارة والعمران لارتباطها القوي بمتغيرات متعددة والتي تتمثل في احتياجات المستعمل، قياس احتياجات ومتطلبات المستعمل في المنهج المقترح من الجمعية الدولية الأمريكية لمهندسي القيمة لا توجد له آلية تطبيق تتناسب مع طبيعة القضية المعمارية والعمرانية المحلية.

الهدف الرئيسي من الدراسة هو الحاجة إلى صياغة منهج توافقي قيمي يعمل علي قياس الاحتياجات الخاصة بالمستعملين وربطها بالتكلفة لحذف التكلفة غير الضرورية وبالتالي رفع قيمة مشروعات الإسكان الحكومي بمصر وفق مدخلات وتحليلات منهجية نحاول بها أن نصل في النهاية إلى الوضع الأنسب للاستفادة القصوى من وظيفة (أداء ) المنتج (الوحدة السكنية ) وبتكلفة مناسبة ( الثمن).

تتمثل فرضيات الدراسة في: ان العامل الرئيسي في نجاح تطبيق الهندسة القيمة ربط قيمة التكلفة بالأهمية النسبية الاحتياجات المستعملين الخاصة المكانية تحديد مواطن التكلفة غير الضرورية والعمل علي حذفها مما يرفع قيمة مشروعات السكان الحكومي ، الفرضية الثانية: أدوات قياس التكلفة متاحة أما أدوات قياس احتياجات المستعملين غير متاحة لذلك نجد أن قياس الاحتياجات الخاصة بالمستعملين يحتاج الي أدوات أكثر مرونة وتفصيل وتتناسب مع طبيعة المتغيرات في هذا الجزء الهام من الدراسة.

تمثلت أهم النتائج في: ان أهمية العمل علي تحديد وتعريف الاحتياجات الخاصة بالفئة المستهدفة من المشروع وذلك من خلال مشاركتهم أثناء قيام المصمم بعمل برنامج المشروع بصورة صحيحة ودقيقة، أهمية إعطاء الوقت الكافي والمناسب للمصمم أو الاستشاري حتي يبتني له الوصول الي تحقيق الاداء الوظيفي للمشروع بأفضل صورة ممكنه دون اللجوء الي العجلة التي من شأنها تعمل علي ظهور تكاليف غير ضرورية ( تم إثباتها من خلال الفرضية الاولى من

الدراسة البحثية ) قد يكون من الصعب الاستغناء عنها او حذفها في مراحل المشروع المتأخرة أي بعد أن يتم تنفيذها أو تنفيذ جزء منها أو حتى تعديلات الافكار تتطلب أيضا تكاليف زائدة ، أهمية وجود معايير ومقاييس للقيمة يقوم علي وضعها نخبة من الخبراء بمجال الهندسة القيمة كلا في مجاله وتخصصه حتي تساعد المصمم أو الاستشاري في إمكانية تحديد الجودة والقيمة المطلوبه في المشروعات القائمين عليها ، أهمية العمل علي نشر الوعي القيمي بالدراسة والتحليل في وزارات الدولة وجميع هيئات الدولة القائمة علي مشروعات التنمية توصي الرسالة بتطبيق المنهج التوافقي القيمي المقترح كأداة لقياس إحتياجات المستعملين الخاصة وربطها بالتكلفة بمشروع الاسكان الاجتماعي الجاري العمل به حاليا.

### الياس،فريد صلاح سلامة(2015)

تتسم الأسواق في الوقت الحاضر بدرجة عالية من التغير والتعدد في المتغيرات التي تحتم على الشركات توجيهها استراتيجيا يمكنها من تحقيق ميزة تنافسية ، وتم استخدام نظرية الموارد حيث هدفت هذه الدراسة الى التعرف على تأثير استراتيجيات الأعمال (استراتيجية قيادة التكلفة، استراتيجية التمييز، استراتيجية التركيز بالتكلفة الاقل، استراتيجية التركيز بالتميز) ،على حوكمة الشركات السودانية ( مجلس الادارة- الرسمية -التعقيد-الثقافة التنظيمية -الرقابة الداخلية والخارجية-ضوابط الفساد المالي و الاداري).

استخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي لاختبار العينات الغير احتمالية وباللغة (125) استبانته وجهت للادارة العليا و مدراء الإدارات الوسطى للوحدات خاصة في تلك للشركات وكانت نسبة الاستجابة 82% ولاختبار فرضيات الدارسة تم استخدام الانحدار المتعدد و أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة بين بعدي استراتيجيات الاعمال و حوكمة الشركات الا ان نسبة التأثير تختلف من متغير الى آخر ، وقد أظهرت الدراسة أن أكثر الاستراتيجيات تائيرا وتطبيقا في الشركات السودانية هي استراتيجية قيادة التكلفة الاقل ثم استراتيجية التركيز بالتكلفة الاقل ثم استراتيجية التركيز بالتميز واخيرا استراتيجية التمييز، اما في حوكمة الشركات اكثر الابعاد تائيرا وتطبيقا بعد الرقابة الداخلية عند استراتيجية قيادة التكلفة ثم ضوابط الفساد والاقبل الابعاد تائيرا في الحوكمة هو بعد الرسمية

وتوصلت الى عدة توصيات نظرية وتطبيقية لمتخذي القرار خاصة مدراء الشركات السودانية وذلك من خلال سعيهم لخلق ميزة تنافسية ورفع القدرات التنافسية للشركة .

### **وداعة الله، خطاب محمد سعد(2016)**

تناولت الدراسة محاسبة المسؤولية واثرها في تخفيض تكاليف الانتاج في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية على شركة النيل للبتروال المحدودة، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف تطبيق محاسبة المسؤولية كأحد الاساليب الرقابية مما ينتج عن ذلك عدم الكفاءة الانتاجية وارتفاع تكاليف الانتاج. هدفت الدراسة الى بيان اهمية واهداف محاسبة المسؤولية، بيان متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية بصورة صحيحة، وبيان اثر محاسبة المسؤولية علي تكاليف الانتاج. لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار ثلاث فرضيات، الفرضية الاولى توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتكاليف الانتاج، الفرضية الثانية توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية والكفاءة الانتاجية، الفرضية الثالثة محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في تخفيض تكاليف الانتاج.

توصلت الدراسة الى العديد من النتائج منها: ان محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق الكفاءة الانتاجية، محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الإنتاج. من اهم توصيات الدراسة الاهتمام بمحاسبة المسؤولية في شركة النيل للبتروال المحدودة، على الوحدات الاقتصادية الاهتمام بتوفير قاعدة بيانات معلوماتية تمكن من ضبط ورقابة تكاليف العمليات الانتاجية من خلال ادخال اساليب جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الانتاجية.

### **سر الختم حمدان صديق(2016)**

تناولت الدراسة دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جودة اداء الوحدات الحكومية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تطبيق الوحدات الحكومية لمحاسبة المسؤولية وفق اسسها وأساليبها الصحيحة .

هدفت الدراسة الي معرفة الأسس والمقومات التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية وتحديد مدى استخدامها في تقويم جودة أداء الوحدات الحكومية.

اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: محاسبة المسؤولية بالطرق والأسس والأساليب السليمة يؤثر في الحكومية بالسودان ،تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يوفر معلومات ويم جوده أداء الوحدات ملائمة تساعد في تقويم جوده أداء الوحدات الحكومية بالسودان، تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلي تحسين الدور الرقابي علي جوده استخدام الموارد الماليةفي الوحدات الحكومية بالسودان.

توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها: ضرورة استحداث إدارة أو قسم بالوحدات الحكومية السودانية تهتم بتطوير أداء الجودة ضمن هياكلها ورفع تقارير دورية للإدارة العليا وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: خلق هيكل تنظيمي واضح ومفهوم بالوحدة تحدد فيه كل الأنشطة والإدارات والأهداف على أسس علمية تمكن من تحديد وتوضيح السلطات والصلاحيات والمسئوليات المترتبة عليها وربطها بالمستويات الإدارية المختلفة.

### محمد الناير محمدين خوجلي(2016)

تناولت الدراسة دور التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم ربحية المنشآت الصناعية ، هدفت الدراسة لبيان دور التكلفة على اساس النشاط في الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي وبيان نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي وكذلك بيان دورالتكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم ربحية المنشآت الصناعية.

تمثلت مشكلة الدراسة في ارتفاع تكلفة مدخلات الانتاج بسبب تغلبات سعر الصرف الأمر الذي فرض على المنشآت الصناعية ضرورة البحث عن بدائل مناسبة لتخفيض تكلفة انتاجها مع المحافظة على مستوى جودة المنتجات وتطرح الدراسة التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية كبديل للأنظمة المحاسبية وأنظمة التكاليف التقليدية وتسعى لبيان دوها في الرقابة على التكاليف وتعظيم الرباح في المنشآت الصناعية.

اختبرت الدراسة ست فرضيات هي يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي ،تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي الى تفعيل نظام الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي ،يؤدي تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية الى تعظيم ربحية المنشآت الصناعية بالسودان.

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها : يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى فعالية الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي ، يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية إلى فعالية الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي، يؤدي تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية إلى فعالية الرقابة على التكاليف وتعظيم أرباح المنشآت الصناعية.

قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها أنه يجب على الشركات الصناعية أن تتبنى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية لمساهمة التكامل في فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي ، يجب على الشركات الصناعية أن تتبنى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية للمساهمة التكامل في تعظيم الأرباح في القطاع الصناعي من خلال الإستفادة من المميزات المتوفرة بين النظامين في ذات الوقت.

#### **مصعب عبدالحى صالح(2016)**

تناولت الدراسة دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء فيالبنوك السودانية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تطبيق أسس ومقومات محاسبة المسؤولية وخطوات تنفيذها وكيفية إعداد التقارير لإتخاذ القرارات والإستفادة منها في قياس وربط محاسبة المسؤولية ومراكز المسؤولية بالهيكل التنظيمي لوضع الموازنات التخطيطية والمستقبلية .

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في البنوك السودانية تحديدا البنك الإسلامي السوداني وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي حيث تم تجميع البيانات من خلال المصادر الثانوية ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث أداة الاستبانة.

اختبرت الدراسة عدد من الفرضيات: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية وإحكام الرقابة في البنوك السودانية، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية ورفع كفاءة الأداء في البنوك السودانية ، توصلت الدراسة لعدة نتائج منها :هنالك دور إيجابيا لمحاسبة مركز المسؤولية في رفع كفاءة الأداء في البنوك الإسلامية السودانية ، كما توصلت

الدراسة إلى ان تحقيق رقابة فعالة يتم من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية والتي تعمل على رفع كفاءة أداء البنوك

أوصت الدراسة بضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين وذلك لتعريفهم بمزايا مراكز المسؤولية كإحدى الإستراتيجيات التي تسهم في تحقيق التميز في أداء البنوك بشكل عام.

### ميسون توفيق الصادق (2016)

تناولت الدراسة الهندسة القيمة وتطبيقاتها في قطاع التشييد في السودان تمثلت مشكلة البحث في ان هنالك الكثير من الصعوبات التي تواجه معظم المشروعات الإنشائية في مجال التشييد في جميع المراحل وخصوصا في المراحل الأولى ومن النادر الحصول على عمل إنشائي متكامل يرضي المالك والمستفيد. وينتج من ذلك زيادة في التكاليف والتي تعتبر عقبات في طريق الحصول على القيمة الجيدة لهذه المشروعات، و قلة معرفة المشتغلين في حقل الهندسة بمنهجية الهندسة القيمة وتطبيقها في المشاريع عموما وفي مجال التشييد خصوصا للارتقاء بقيمة العمل الإنشائي و زيادة الكفاءة.

تمثلت اهداف الدراسة في هدفين الهدف الاول: التعرف على الهندسة القيمة واهميتها ومراحلها المختلفة، والهدف الثاني: التأكيد على أهمية تطبيق منهج إدارة القيمة على المشاريع الإنشائية قبل وأثناء وبعد مرحلة التنفيذ وهذا بدوره سيساعدنا على التخلص من التكاليف الزائدة وفي نفس الوقت ضبط الجودة والنوعية وغيرها من العوامل الهامة التي تفي أو تفوق توقعات المالك والمستفيد لإنجاز المشروعات.

قامت الدراسة على فرضيتين هما : الفرضية الاولى أن منهج هندسة القيمة هو أحد المناهج التي تهدف إلى الإرتقاء بأداء عناصر المشروع من حيث الجودة والتكلفة، والفرضية الثانية: إمكانية تطبيق الهندسة القيمة على مشاريع التشييد، اعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي في مرحلة الدراسة النظرية بهدف عرض منهج الهندسة القيمة ومفاهيمها وتعريفاتها ومفهوم الجودة والتكلفة مع ذكر مدخل لإدارة الجودة الشاملة لارتباطها بالهندسة القيمة ومدخل لمشاريع التشييد , ثم ينتقل إلى مرحلة الدراسة التحليلية وذلك لبيان وتحليل كيفية تطبيق منهج الهندسة القيمة على المشروعات, أما في مرحلة الدراسة التطبيقية إعتد الباحث على المنهج التحليلي المقارن للمقارنة بين حالتني تطبيق

وعدم تطبيق منهج الهندسة القيمة وذلك باجراء دراسة حالة تطبيقية على الأعمال المدنية المنفذة بمشروع خاص بالشركة الوطنية للبتروك في مرحلة ما قبل طرح العطاءات.

توصلت الدراسة الى النتائج التالية: ان هنالك جهل بهندسة القيمة ويتم تطبيقها في إطار ضيق وتوجد حوجة للتعريف بها، تطبيق هندسة القيمة يوفر عرض جيد للأفكار وبدائل التنفيذ، والمحافظة على الاهداف والغرض الذي أوجد من اجله المشروع وجودته وعمره، وان تطبيق هندسة القيمة يمنع وقوع كثير من المشاكل التي تقع في المراحل الاولى لكثير من المشروعات الإنشائية.

بناء للنتائج التي تم التوصل اليها اوصت الدراسة بالتالي: تطبيق هندسة القيمة في جميع الشركات لأهمية أسلوب هندسة القيمة وما ينتج عنه من فوائد، و اعتماد منهج الهندسة القيمة واضافتها كبند في شروط عقد المقاوله السودانية، وكذلك تدريس هندسة القيمة وطرق تطبيقها بصورة موسعة وعملية لطلاب كليات الهندسة وعقد سمنارات ودورات تدريبية.

#### **كوديد، سليمان كومي كوكو (2016)**

تناولت الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في إستراتيجية زيادة التكلفة، دراسة ميدانية على عينة من الشركات بولاية الخرطوم حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن المنافسة الحديثة تفرض انتهاز إستراتيجية حديثة للتكاليف تعكس أفضل درجات الإحكام في الرقابة على التكاليف ويعد أمر اختيار إستراتيجية ملائمة لتخفيض التكاليف في غاية الصعوبة في ظل تعدد استراتيجيات التكاليف الحديثة سواء كان على مستوى المنظمة أو وحدات الأعمال حيث ينبغي على إدارة التكاليف إعداد خطط عمل لاختيار إستراتيجية ذات فعالية تتماشى مع نظام التكاليف المتبع.

سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية: توضيح مفهومي التكلفة المستهدفة وإستراتيجية زيادة التكلفة، وبيان أثر تخفيض التكاليف بإتباع أسلوب التكلفة المستهدفة وبالإضافة إلى دور التكلفة المستهدفة في نجاح استراتيجيه زيادة التكلفة.

لتحقيق أهداف الدراسة افترضت الدراسة الفرضيات الآتية: تطبيق التكلفة المستهدفة يؤثر في فعالية إستراتيجية زيادة التكلفة والتكلفة المستهدفة توفر معلومات عن التكاليف تعزز نجاح استراتيجيه زيادة التكلفة، واعتمدت الدراسة على مجموعة من المناهج وهي: المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي SPSS ولغرض جمع البيانات ميدانياً تم إعداد وتوزيع استبانة للفئة المستهدفة.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها، التكلفة المستهدفة تعمل على خفض الشامل لتكاليف الإنتاج والتكلفة المستهدفة توفر معلومات تساهم في نجاح إستراتيجية ريادة التكلفة بالإضافة إلى التكلفة المستهدفة وإستراتيجية ريادة التكلفة تعتمد على التقنية التكنولوجية الحديثة.

أوصت الدراسة الشركات بما يلي: نشر الوعي داخل الشركات للعمل على ضرورة اختيار إستراتيجية مدروسة وفعالة لدعم نظام التكاليف للتكيف مع المتغيرات الحديثة وتعزيز العمل بأنظمة التكاليف الحديثة للبقاء في دنيا الأعمال وبالإضافة إلى الاهتمام بالبرامج التدريبية المتطورة في مجال التكاليف لمواكبة التغيرات التقنية المتسارع.

### عبدالله أحمد عبدالله مصطفى(2016)

تناولت الدراسة الهندسة القيمة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية في مجموعة شركات جيا الصناعية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة أهمال الشركات والمؤسسات لى تطبيق أسلوب هندسة القيمة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية حيث أن هندسة القيمة أسلوب من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة يعمل على تخفيض التكاليف والمحافظة على مستوى الجودة . وتمثلت تساؤلات الدراسة فيما يلي هل تطبيق أسلوب الهندسة القيمة تودى الى قيادة التكلفة؟ ماهو دور الهندسة القيمة فى تحقيق الميزة التنافسية؟ هل تطبيق أسلوب الهندسة القيمة يودى الى التمايز؟ ماهو الدور الذى تلعبه الهندسة القيمة في التركيز؟.

سعت الدراسة إلى تحقيق العديد من الأهداف منها: معرفة الدور الذى تلعبه الهندسة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية، وتوضيح الدور الذى تلعبه الهندسة القيمة فى استراتيجية التركيز توضيح دور الهندسة القيمة في تخفيض التكاليف، كذلك معرفة العلاقة بين الهندسة القيمة وابعاد الميزة التنافسية.

لتحقيق أهداف الدراسة اختبرت الفرضيات التالية الفرضية الرئيسية :هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الهندسة القيمة والميزة التنافسية وانبثق منها عدة فرضيات فرعية هي: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الهندسة القيمة وقيادة التكلفة.هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الهندسة القيمة والتركيز.هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الهندسة القيمة والتميز .واعتمدت الدراسة على مجموعة من المناهج هي:المنهج الأستنباطي في صياغة الاطار النظري والذي يخدم متطلبات

الدراسة. المنهج الاستقرائي في وضع الفرضيات ومن ثم اختبار هذه الفرضيات للوصول إلى النتائج والتعميمات. المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الحالة العملية التطبيقية. المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة التي تمت في مجال الدراسة.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: الهندسة القيمة تعمل بصورة أكثر في بداية دورة حياة المشاريع بمجموعة شركات جياذ الصناعية، يفضل العملاء المنتجات ذات التكاليف المنخفضة والجودة العالية، يفضل عملاء شركات جياذ المنتجات ذات التكاليف المنخفضة والجودة العالية. بناءً على النتائج السابقة توصى الدراسة بالآتي: تطبيق الهندسة القيمة في جميع الشركات التابعة لمجموعة شركات جياذ الصناعية نظراً لأهمية أسلوب الهندسة القيمة وما ينتج عنه من فوائد وميزات في حال تطبيقه. تبنى ورشة عمل لتتوير الموظفين. ان تتبنى مجموعة شركات جياذ استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثه لضبط تكلفة الانتاج وتقديم منتجات بتكلفة اقل من المنافسين لتمكن من الحصول على حصة سوقية اكبر.

#### **Mohammed Ali Wahdan & Mohamed Ashraf Emam(2017)**

وتعرض هذه الورقة تأثير تطبيق إدارة سلسلة الإمداد على مجال الأعمال الزراعية لتحسينها والإنتاجية، وانخفاض التكاليف التي سيكون لها تأثير مباشر على صافي دخل المنظمة. الرئيسية وتمثلت الأسئلة في: هل هناك تأثير كبير لإدارة سلسلة التوريد على الأداء المالي؟ وهل هناك علاقة كبيرة بين إدارة سلسلة التوريد والأداء المالي ومحاسبة المسؤولية؟ وللإجابة على أسئلة الدراسة، جمعت البيانات من البيانات المالية وحالة الأعمال الزراعية من مصر، وأجريت الدراسة الاستقصائية، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك تأثير كبير لإدارة سلسلة التوريد على الأداء المالي من خلال تعزيز الإنتاجية، وخفض التكلفة وتحسين الربحية. وعلاوة على ذلك، وتطبيق إدارة سلسلة التوريد بكفاءة يمكن أن يحسن استخدام محاسبة المسؤولية من خلال الاستخدام الفعال لميزانية المحصول.

## تحليل الدراسات السابقة :

- هدفت معظم الدراسات السابقة المتناولة إلى تناول العلاقة بين محاسبة المسؤولية وتخفيض التكاليف أو تقويم الأداء أو تعظيم الربحية ولم يتم تناولها كمتغير وسيط وهذا ماحققته هذه الدراسة في توسط العلاقة بين هندسة القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية
- لا يوجد قدر كاف من الدراسات السابقة في مجال هندسة القيمة والذي يتيح تغطية كافة جوانبها أو تطبيقها في المنشآت الصناعية لذا فهي تُعد من الأساليب الجديدة كلياً في مجال تخفيض التكاليف
- تناولت الدراسة هندسة القيمة ومحاسبة المسؤولية واستراتيجية زيادة التكلفة في دراسة واحدة منقطعة النظر من حيث التكامل
- يلاحظ وجود اتفاق واختلاف بين دراسة الباحثة والدراسات السابقة كما هو مبين في الجدول الآتي

أوجه الاختلاف ودراسة الباحثة	أوجه التشابه ودراسة الباحثة	الدراسة السابقة
- المتغير التابع استراتيجية زيادة التكلفة	- التعرف على دور محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية - استخدام المنهج التاريخي ، الاستنباطي ، لأغراض للدراسة	محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية
- عينة الدراسة الشركات الصناعية	- تناول مفهوم محاسبة المسؤولية	دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جودة أداء الوحدات الحكومية
- اختلاف المتغير المستقل	- دراسة العلاقة بين محاسبة	دور التكامل بين نظام التكلفة

الآخر	المسئولية ونظام آخر في تأثيرها على المتغير التابع - استخدام المنهج الاستنباطي، الإستقرائي، التاريخي	على أساس النشاط ومحاسبة المسئولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم ربحية المنشآت الصناعية
- عينة الدراسة القطاع الصناعي	- تناول مفهوم محاسبة المسئولية	دور نظام محاسبة المسئولية في الرقابة وتقويم الأداء في البنوك السودانية
- تناول محاسبة المسئولية كمتغير مستقل - دراسة الحالة عينة منشآت صناعية وليس خدمية - الدراسة تطبيقية واستكشافية	- التعرف على الإطار النظري لمحاسبة المسئولية	The Impact of Supply Chain Management on Financial Performance and Responsibility Accounting
- تأثير محاسبة المسئولية في العلاقة - دراسة استراتيجية واحدة من استراتيجيات الميزة التنافسية	- التعرف على الإطار النظري لهندسة القيمة - التطرق لهندسة القيمة كمتغير مستقل	الهندسة القيمة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية
- دورها في تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة	- التعرف على الإطار النظري لهندسة (تحليل) القيمة - انتهاج المناهج التاريخي، الإستنباطي	دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف
- القطاع الصناعي	- مفهوم الهندسة القيمة	الهندسة القيمة وتطبيقاتها في

<ul style="list-style-type: none"> <li>- العلاقة بين هندسة القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- انتهاج المنهج التاريخي ، الإستنباطي، التحليلي المقارن</li> </ul>	<p>قطاع التشييد في السودان</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مجتمع العينة السودان</li> <li>- مجتمع العينة القطاع الصناعي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مفهوم الهندسة القيمة</li> </ul>	<p>الهندسة القيمة نحو منهج توافقي قيمي لمشروعات الاسكان الحكومي بمصر</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- استخدام هندسة القيمة كمتغير مستقل يؤثر على العلاقة بين محاسبة المسئولية واستراتيجية زيادة التكلفة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مفهوم هندسة القيمة</li> <li>- المناهج</li> <li>- عينة الدراسة القطاع الصناعي</li> </ul>	<p>استخدام اسلوب هندسة القيمة في تحديد ابعاد الجودة على وفق تفضيلات الزبون</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- استخدام دور متغير معدل في تعديل علاقة هندسة القيمة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مفهوم هندسة القيمة</li> <li>- اتباع المناهج</li> </ul>	<p>دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- استراتيجية واحدة فقط (زيادة التكلفة )</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- المفهوم الأكاديمي للإستراتيجية</li> <li>- المنهج التاريخي، الإستنباطي</li> </ul>	<p>استراتيجيات المنظمة وأثرها في حوكمة الشركات</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- العلاقة بين هندسة القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة</li> <li>- الدور المعدل في العلاقة بينها وبين هندسة القيمة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مفهوم استراتيجية زيادة التكلفة</li> <li>- المناهج التاريخي، الاستنباطي</li> </ul>	<p>التكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية زيادة التكلفة</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>- العلاقة بين هندسة القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة</li> <li>- الدور المعدل في العلاقة بينها وبين هندسة القيمة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مفهوم استراتيجية زيادة التكلفة</li> <li>- المناهج السابقة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- استراتيجية زيادة التكلفة تحديداً</li> <li>- عينة الدراسة القطاع الصناعي</li> <li>- جعل الميزة التنافسية متغير تابع لا مستقل</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- توضيح مفهوم استراتيجية الريادة</li> <li>- المناهج السابقة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>استراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية</li> </ul>

يلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع الدراسات التي تم التطرق إليها لم تتناول تأثير أسلوب هندسة القيمة على محاسبة المسؤولية وكذلك لم تتناول تأثير محاسبة المسؤولية على استراتيجية زيادة التكلفة وأن دراسة الباحثة الحالية تسعى لحل مشكلة استراتيجية زيادة التكلفة عن طريق تطبيق أسلوب هندسة القيمة ومدى تأثيره على محاسبة المسؤولية لحل مشكلة استراتيجية التكلفة الأقل التي يمكن أن تتبناها الشركات الصناعية في المدى الطويل .

# الفصل الأول

## الإطار النظري لهندسة القيمة

يتناول هذا الفصل مفهوم وأهمية ونشأة أسلوب هندسة القيمة وكذلك المعوقات والخصائص وخطوات تطبيق وبعض الإنتقادات والمزايا لذلك الأسلوب ينقسم هذا الفصل لمبحثين كالآتي:

**المبحث الأول :** مفهوم وأهمية ونشأة هندسة القيمة

**المبحث الثاني :** مقومات وخطوات تطبيق هندسة القيمة

## المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف هندسة القيمة

### أولاً: نشأة هندسة القيمة وتطورها :

تم تطوير واستخدام هندسة القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل Larry miles في الشركة العملاقة general electric أثناء الحرب العالمية الثانية لغرض تخفيض تكاليف تصنيع المنتجات عن طريق تطوير المصممين لمنتجات تؤدي الوظائف نفسها ، وبتكاليف منخفضة ، وذلك عن طريق تحليل وظائف المنتجات بدلاً من المنتجات نفسها . إذ كان ذلك نتيجة للنقص الكبير في المواد اللازمة بما في ذلك قطع الغيار ، ففي هذه الأثناء لجأت شركة general electric الى ايجاد مواد بديلة وتصاميم مغايرة مع المحافظة على نفس الوظائف التي تؤديها المنتجات ، ومن هنا كانت البداية حيث كُف المهندس الأمريكي Larry miles في عام 1947 بدراسة المنهجية والخروج منها بما سمي فيما بعد بالتحليل القيمي ( تحليل القيمة ) value analysis ، حيث بدأ يمرن عقله وتفكيره ( هو ومجموعة من العاملين ) على ايجاد أفكار ابداعية للبحث عن بدائل تحقق نفس الوظائف الرئيسية لأي منتج/ نظام وبمواد متوفرة بأسعار منافسة وبمستوى أفضل في الأداء والجودة وبدأ عمله خلال الفترة (1947-1952) ليضع الأساس والنواة الرئيسة لتطوير هذه المنهجية ، فقد أقامت الشركة أول دورة لموظفيها في تحليل القيمة عام 1952 ، ومن ثم انتقلت هذه التقنية في العام 1954 إلى خارج الشركة وبالتحديد إلى البحرية الأمريكية حيث تم استخدامها من قبل قسم الهندسة وانتقل التطبيق من المجالات التصنيعية كما في شركة general electric إلى مشاريع هندسية وإنتاجية كما هو الحال لاحقاً في عام 1961 ، عندما تم استخدامها و بشكل واسع في مجالات البناء والتشييد

وفي نهاية خمسينيات القرن الماضي تكون عدد لا بأس به من ممارسي هذه التقنية وكذلك المهتمين بها في القطاعين العام والخاص مما حدا بهم إلى التفكير بعقد اجتماعات مهنية لتطوير الأداء والنهوض بالمهنة ، إذ تم في عام 1958 تكوين الجمعية الأمريكية لمهندسي القيمة value engineers society of American ويمز لها اختصاراً (save) وأصبحت هي المظلة المهنية لمهندسي القيمة والزراعي والمنظم لشؤون التأهيل والاعتماد للأفراد المتخصصين في هذه التقنية سواء

عن طريق الدراسات أو التدريب حيث لا يجوز لمن لا يحمل أي شهادة معتمدة من المنظمة أن يقوم بعمل الدراسات أو التدريب في هندسة القيمة ، وفي العام 1995 تقرر تغيير اسم الجمعية الأمريكية ليكون أكثر عالمية وشمولاً وأصبحت الجمعية / المنظمة الدولية لمهندسي القيمة international save وتضم في عضويتها كل من اليابان ، وأستراليا ، والهند (عباس ، 2010، ص166 )

### ثانياً: مراحل تطور الهندسة القيمة:

كان تحليل القيمة مقتصرًا في سنواته الأولى على شركة الكهرباء العامة ومن خلال دراسات فنية ومقالات علمية وخطابات أصبحت تحليل القيمة من المجالات الهامة المعروفة. ففي سنة 1954 ميلادية قام المكتب البحري للسفن وهو قسم من وزارة الدفاع الأمريكية بعمل برنامج للقيمة وأطلق عليه اسم برنامج تحليل القيمة مثلما فعلت شركة الكهرباء العامة فبرنامجها كان يقوم بتحليل منتج موجود بالفعل وتم تصنيعه ثم يقوم بتحليل التكلفة غير الضرورية، ولما وجدت البحرية أنه الأصلح من تحليل الرسومات الهندسية قبل بناء أي شيء فلا معنى من أن نقوم بتحليل سفينة أو متراس أو شيء من هذا القبيل بعد الانتهاء من بنائه، فأدركوا ضرورة تطبيق البرنامج في مرحلة الهندسة ولذلك قاموا بتغيير اسمه من تحليل القيمة إلى الهندسة القيمة، وقد أظهر برنامج البحرية نتائج ممتازة وعكس القدرة الجيدة للإدارة البحرية . وعلى قرار البحرية فقد تبعها الجيش والقوات المسلحة الأمريكية وقاموا بإنشاء برنامج للهندسة القيمة وقد حقق الجيش نتائج مشجعة في مصنع أسلحة واتفليت وأصبح تقريبًا جميع مصانع السلاح والإدارات المدفعية لديها برنامج للقيمة . حققت الخدمات المسلحة نتائج جيدة من خلال تحليل القيمة - الهندسة القيمة الذي تستخدمه بينما بقيت موارد وقدرات الممولين الذين يؤدون العمل للحكومة كما هي، وكانت وزارة الدفاع في ذات الوقت تقع تحت إدارة روبرت ماكنمارا الذي أقترح أن تركز وزارة الدفاع على التكاليف التي يمكن تجنبها عن التكاليف المسموح بها، فأراد أن يوجه الانتباه نحو تجنب التكاليف بدلا من التركيز على كم الفواتير المستحقة من الممولين ، وبهذه الطريقة يكون برنامج الهندسة القيمة قد أكتسب بعض الأهمية كما قامت وزارة الدفاع بزيارة مموليهامحاولة تشجيعهم على استخدام برامج الهندسة القيمة في شركاتهم وبالتالي تخفيض تكاليف وزارة الدفاع وتقبلت

فكرة التغيير، وبالتالي أضافت لجنة قانون مشتريات الخدمات المسلحة الأمريكية (ASPR) في سنة 1963 ميلادية البند رقم 17 في الفقرة الأولى والذي يلزم وجود بنود الهندسة القيمة التشجيعية في جميع المشتريات التي تزيد قيمتها عن 100.000 دولار ويلزم وجود برامج القيمة في عقود معينة التي تزيد علي مليون دولار (محمد،ص،ص،2012،17،16)

ولذلك فإنه لدراسة مفهوم هندسة القيمة نتعرض لبعض المفاهيم المتعارف عليها ولكن من منظور هندسة القيمة على النحو التالي :

### 1-تعريف الوظيفة:

تعرف الوظيفة بالمعنى المتعارف عليه، بأنها ما يجعل المنتج يعمل أو يباع (بمعنى آخر تجعل المنتج مرغوب فيه من المشتري عند تكلفة أو سعر مناسب)، فإذا كان المنتج لا يستطيع الوفاء بهذه الوظيفة فلن يرغب فيه المشتري حتى ولو كانت تكلفته منخفضة(عبد الله،2016،ص ص،37،34) في منهج هندسة القيمة لا يهم ماهي العملية أو العنصر التي يفترض القيان بها وإنما الأساس هوالنظر إلى الوظيفة (Danny L. Reed،4،2006)

وترى الباحثة أن هندسة القيمة هي جهد منظم ودراسة متكاملة وخطوات يجب الإلتزام بها لتحقيق التخفيض في التكاليف والحفاظ على الجودة مع تحسين الأداء وأنه يجب أن يقوم بها فريق متخصص في هندسة القيمة .

### 2- مفهوم القيمة:

سبق توضيح ان للقيمة تعاريف متعددة، ولكنها تعتبر مضللة في أحيان كثيرة حيث تختلط مع مفهوم السعر أو التكلفة المالية للمنتج، غير أنه يجب الإشارة إلى أنه إذا لم يوف المنتج باحتياجات المستهلك فإنه يكون عديم القيمة بغض النظر عن سعره وبناء عليه فان قيمة منتج معين تختلف طبقاً لنظرة البائع أو المشتري أو المستخدم ومن الممكن أن يختلف مفهوم القيمة عند المستهلكين المختلفين حسب الوقت والمكان والوضع، وذلك في ظل وجود منتج بديل، بمعنى بسيط أن قيمة المفك عند الميكانيكي تختلف عن قيمته عند المواطن العادي(عبد الله،34،2016-37)

كما عرفت أنها نسبة الأداء إلى التكاليف ويمكن زيادتها عن طريق تحسين الأداء أو تخفيض التكاليف (1BEHRANG، 2016، 52)

تصنف انواع القيم إلى أربع أصناف وهي : (عمار ،تارة، 2009، 124)

- I. قيمة التكلفة وهي التكلفة النقدية الكلية المبذولة لانتاج الشئ
- II. القيمة الجمالية وهي الصفات الجمالية والذوقية في المنتج (الجمال) .
- III. قيمة الإستخدام وتعني المنفعة الكلية للسلعة (وظيفة )
- IV. قيمة الاستبدال وتعبر عن القوة الشرائية للسلعة

بينما هناك تصنيف آخر يعتمد على كون القيمة مادية يمكن قياسها وقيمة معنوية لايمكن قياسها

مما سبق نلاحظ أن القيمة ترتكز على ثلاث عناصر وهي: (عمار،تارة،2009،ص124)

الأداء الوظيفي وهو الغرض الذي صنع من أجله المنتج

الجودة وتعني مقدار تحقيق رغبات المستفيد الخاصة وتدخل فيها القيم الجمالية والمتانة

التكلفة الكلية وهي مقدار ما انفق على العمل من جهد ومال وزمن

مع الأخذ في الحسبان بأن هذه المعادلة توضع لقياس القيمة المادية فقط والتي تحوي متغيرات يمكن ادخالها في المعادلة لأنه من الصعب إعطاء أرقام حقيقة بالنسبة للقيمة المعنوية كالجمال أو الصفات ذات التأثير الذاتي . (عمار ،تارة، 2009، 124)

#### 4- مفهوم تحليل الوظيفة :

هو شكل من أشكال التحليل العلمي المنظم الذي يعتمد علي تعريف الوظيفة وتحديد ما من خلالها خطوات متسلسلة وأسلوب علمي يستخدم في نماذج معينة للوقوف علي تنميط وتعريف وتصنيف وظائف أجزاء المشروع أو المنتج. (محمد، 2012، ص23)

### ثالثاً: مفهوم هندسة القيمة :

عرفت هندسة القيمة بانها الانشطة التي تهتم بتحسين التصميم و المواصفات في مراحل البحث و التطوير، التصميم ومراحل الانتاج لتطوير المنتجو يشير مصطلح هندسة القيمة إلى الكلف الواجب تجنبها قبل الانتاج. و يحاول هذا المدخل تخفيض ومنع الكلف غير الضرورية بينما مصطلح تحليل القيمة يشير إلى تخفيض الكلف خلال الانتاج لذا فانه يتعامل مع تخفيض الكلف بعد ان يتم تقديم المنتج أو الخدمة لذلك تعمل أنشطة هندسة القيمة على توليد و تحسين القيمة عن طريق التركيز على تحقيق المواصفات الوظيفية الضرورية لتلبية متطلبات الزبون بطريقة مثالية ونقل برامج هندسة القيمة الكلف عندما يتم ادراجها بشكل فاعل بين 70% - 15%، بالحفاظ على نفس مستوى الجودة. وتشير الدراسات بان كل دولار يتم انفاقه على هندسة القيمة يمكن ان يؤدي إلى تحقيق وفرات تتراوح بين 10 - إلى 25 دولار (كاظم، 2009، ص75)

عُرفت الهندسة القيمة بأنها Engineering value هي عملية جماعية منظمة ذو منهجية علمية، يقوم بها فريق متخصص، يهدف إلى تحليل وظائف العنصر ومكوناته وتكاليفه، ثم طرح البدائل التي تكفل تحقيق تلك الوظائف بأقل تكلفة إجمالية (التكاليف الإجمالية هي تكاليف فترة الحياة وهي التكلفة الأولية مضاف إليها جميع التكاليف اللاحقة مثل التشغيل والصيانة وغيرها). كما عرفها اليوسفي (2009) هندسة القيمة أو إدارة القيمة هو أسلوب منهجي فعال لحل المشكلات ثبتت جدواها في معظم دول العالم المتقدمة، والسر في نجاح هذا الأسلوب هو في إمكانية تحديد مواطن التكاليف غير الضرورية وتحسين الجودة والأداء معاً. إذ أن التحسينات في الجودة والأداء هي نتيجة إقتراحات وتوصيات فريق عمل مكون من عدة تخصصات.

ويمكن تطبيق أسلوب إدارة القيمة على أي شئ له قيمة، فعلى سبيل المثال لا الحصر يمكن إستخدام في المنتجات، أساليب الصناعة، إجراءات العمل، الإدارة والمشاريع الإنشائية. (ميسون، 2016، ص11).

هندسة القيمة هي التطبيق المنهجي للتقنيات المعترف بها والتي تحدد الوظيفة من المنتج أو الخدمة (Chougule Kallurkar، 2011، 618، p)

ومن هنا يمكن القول بأن مفهوم هندسة القيمة يتفق مع المفهوم الحديث لتخفيض التكلفة والذي لا يعني مجرد التخلص من الانفاق ولكنه أيضاً يركز على التخفيض في مجالات الإسراف والتخلص من الأنشطة الإنتاجية التي لا تضيف قيمة أو العمل على الوصول بالتصميم ليكون في حدود التكلفة المستهدفة بمعنى العمل على إحداث تخفيض وليس تقليص أو تجنب لبعض نواحي الانفاق التي يترتب عليها تخفيض ظاهري في رقم التكلفة دون حدوث تخفيض حقيقي

### خامساً: أهمية ال هندسة القيمة

تهدف هندسة القيمة إلى رفع مستوى المشاريع لما يتم دراسته من خلال إيجاد التوازن الدقيق بين الوظيفة (الاداء) والتكلفة (السعر أو الثمن) والجودة (الإعتمادية) فهي تركز على التحليل الوظيفي وهو ما يميزها عن غيرها من الأساليب، لفك وظائف عناصر المنتج أو المشروع ومعرفة الاداء المطلوب ول يتم تحديد تلك الوظائف الأساسية ليتثنى لفريق الدراسة عن طريق توظيف ملكات الإبداع والإبتكار إيجاد البدائل التي لها نفس الوظائف ونفس المستوى من الأداء أو أفضل بأقل تكلفة ممكنة من دون التأثير على الجودة او الجمال أو أي متطلبات اساسية اخرى وهناك عدة فواق رئيسية تميز الهندسة القيمة كأسلوب لحل المشكلات عن أساليب حل المشكلات الاخرى .

### سادساً: مجالات وإستخدامات هندسة القيمة : (رغد، 2011، 94-95)

المجالات التي يمكن الاستعانة بهندسة القيمة بفعالية وربحية فيها :

1. الأعمال الهندسية :تصميم ، تحسين منتج
2. الصناعة : تسلم وتسليم الخامات ، تصميم الأدوات والانتاج
3. المشتريات : معلومات منتج جديد
4. عمليات المبيعات : عمليات المبيعات البطئية
5. النظم والإجراءات الروتينية : الأعمال الورقية ، تحديث نظم تداول المستندات ،خدمات نسخ المستندات
6. الصيانة : الإجراءات ، المواد ، جدولة الاعمال

7. مصادر الطاقة البديلة : الإجراءات ، تحليل تكلفة منتج

8. الانشاءات : التخطيط ، الجدولة ، العمالة ، الخامات الاستهلاكية ، إستعمال الفائض .

(رغد، 2011، ص94-95)

وترى الباحثة أنه من الممكن استخدام هندسة القيمة في شتى المجالات سواء الصناعية منها ،الخدمية، الزراعية... الخ

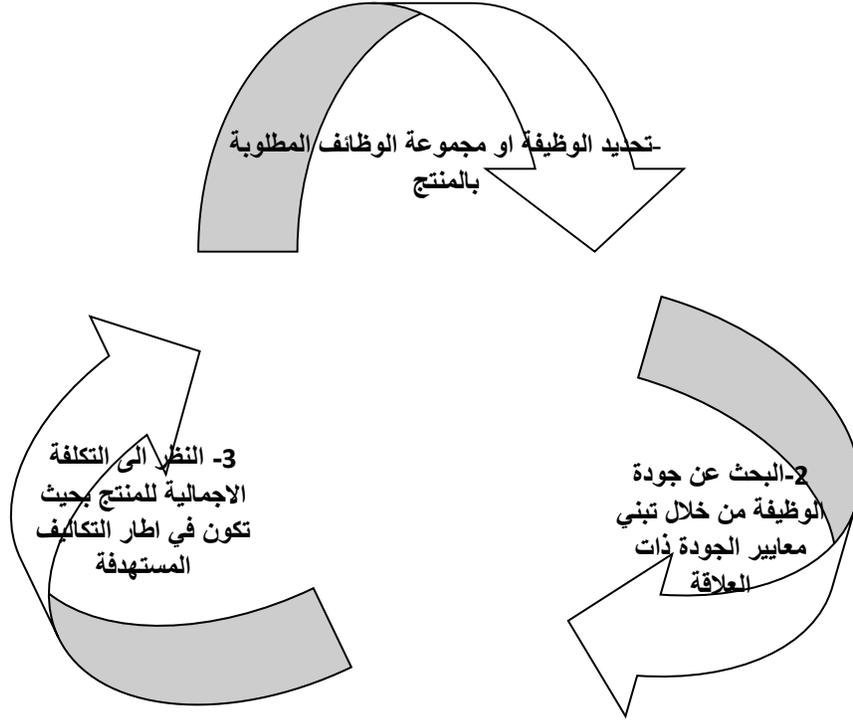
### علاقة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف ؟

يخلط البعض بين أسلوب إدارة القيمة وأسلوب خفض التكاليف مع أن هنالك فارقاً جوهرياً بينهما ذلك ان خفض التكاليف مبني على تجزئة المشروع وإلغاء بعض هذه الأجزاء بينما إدارة القيمة مبنية على تحليل وظائف المشروع ومن ثم طرح بدائل تؤدي الغرض المطلوب ولكن بأقل تكلفة وقد تكون هذه البدائل مختلفة تماماً عن ما هو موجود في التصميم . فمثلاً إذا كان لدينا مبنى مكون من عشرة أدوار والموازنة التي لدينا لا تكفي إلا لبناء ثمانية أدوار فقط،فأسلوب خفض التكاليف قد يستدعي خفض حجم المبنى كإلغاء بعض أجزاء المشروع أو الأدوار مثلاً مما يترتب عليها بطبيعة الحال إلغاء بعض وظائف المشروع بينما إدار القيمة تبحث عن بدائل أقل تكلفة لأنظمة المشروع مثل طريقة الإنشاء،نظام التكاليف ،نظام العزل ، نظام الكهرباء ..... إلخ . دون إلغاء أي من اجزاء أو وظائف المشروع أو التقليل منها (ميسون ، 2016، ص ص 15، 14)

### سابعاً: مقومات هندسة القيمة:

تعتبر هندسة القيمة تقنية فعّالة لحل المشكلات الهندسية والإدارية وذلك من خلال تركيزها على ثلاثة مقومات أساسية تبدأ بالفعالية عن طريق تحليل الوظيفة او الوظائف المطلوبة بناءً على احتياجات الزبائن ثم العمل من أجل تحقيق الكفاءة عبر تحديد معايير الجودة التي تتلاءم مع المنتج وصولاً إلى التكلفة الإجمالية المسموح بها.

## شكل رقم (1/1/1) مقومات هندسة القيمة



(ناجي، شايب الركابي، مجلة الإدارة والإقتصاد السنة السادسة والثلاثون - عدد ستة وتسعون / 2013، 179)

شمل الشكل على المحاور الثلاث لهندسة القيمة وهي تحليل وظائف المنتج ومن ثم التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وإلغاء تلك التي لا تضيف قيمة له، والتركيز على تقليل التكلفة مع الحفاظ على الجودة

### ثامناً: فوائد هندسة القيمة :

ويمكن تلخيص أهم الفوائد في : (رغد، 2011، ص ص 195-196) تخفيض تكاليف دورة الحياة الكلية من المشاريع أو العمليات لقد طبقت المملكة العربية السعودية هندسة القيمة أو الدراسات القيمة التي هي من الأساليب العملية والعلمية النافعة والتي أخذت جهات كثيرة في تطبيقها على المشروعات الجديدة سواء كانت في القطاع العام أو القطاع الخاص. حيث أثبتت هندسة القيمة منذ دخولها إلى المملكة وعلى مدى عقدين من الزمن الارتقاء الكيفي بالمشروعات الهندسية التي طبقت

عليها منهج هذه الدراسات ،حيث بلغت خفض هذا عدا عن التحسين والتطوير ورفع الجودة الذي ينتج هذه الدراسات مضافاً إلى ذلك خفض في تكاليف التشغيل والصيانة من دون ان يكون خفض الكلفة على حساب الأداء أوالمتطلبات ويمكن تلخيص فوائد هندسة القيمة بالنقاط الآتية :

1. تحسين الجودة /الأداء
2. تخفيض تكاليف دورة الحياة الكلية من المشاريع أو العمليات
3. تقليل الفاقد في عمليات التصميم والتصنيع بإزالة المراحل المسببة للهدر
4. تبسيط وتحسين القدرة الوظيفية وأداء النظام
5. تحديد الأخطار المحتملة وخلق الحلول لتجنبها والوقاية منها

نلاحظ أنه من أجل الحصول على هذه الفوائد فلا بد من اجراء الدراسات والأبحاث الهادفة الى تحسين جودة المنتج وتخفيض تكاليفه في الوقت نفسه ، ومن الضروري أن تكون هذه الدراسات والأبحاث مستمرة من أجل أن تحافظ المنظمة على مكانتها في السوق التنافسي . (رغد،2011،ص 195-196 )

تري الباحثة فوائد هندسة القيمة لا تحصى في شتى المجالات فهي تساعد على تخفيض القيمة وتحسين التفكير الإبداعي وتحسين الجودة بالتالي خفض التكاليف عن طريق تحليل الوظائف وليس إلغاءها مما يؤدي لتحقيق ميزة تنافسية .

#### **تاسعاً: مميزات هندسة القيمة عن غيرها من المناهج :**

تختلف هندسة القيمة عن بعض المناهج المتبعة ومن ضمنها اسلوب "خفض التكاليف " ومع ان خفض التكاليف يمثل أحد جوانب هندسة القيمة الا أنه لا يمثل العنصر الحاسم فيها ذلك أن أسلوب خفض التكاليف مبني على تجزئة المشروع وإلغاء بعض الأجزاء بينما هندسة القيمة مبنية على تحليل الوظائف ومن ثم طرح البدائل التي تؤدي الغرض بكلفة أقل ، وقد تكون تلك البدائل مختلفة تماماً عما موجود في التصميم الأصلي ، كما أن هندسة القيمة تتفوق على الكثير من المناهج الأخرى من حيث سرعة الإجراء حيث لا يتجاوز اجراء الدراسة الأسبوع الى ثلاثة أسابيع بينما

تتطلب مناهج أخرى إدارة الجودة الشاملة أو إعادة منهج هيكله العمليات عدة أشهر لانجاز الدراسة وتقديم النتائج. (عمار، تارة، 2009، ص ص 122-123)

### عاشراً: توقيت وكيفية تطبيق هندسة القيمة :

إن وثائق التصميم هي نتاج بشري متأثر بالخلفية العلمية والعملية والبيئية للمشاركين في إعداده إضافة إلى دور المعلومات المتاحة أثناء فترة التصميم والمتطلبات المعطاة وكذلك القيود المالية والزمنية والإدارية التي ربما فرضت , وكل ذلك يؤدي إلى وجود فرضيات تضيف إلى التكلفة لكن لاتضيف شيئاً يذكر إلى الوظيفة أو الأداء المطلوب مما يجعل إجراء وتطبيق دراسات هندسة القيمة ذو مردود عالي، كما نجد إن الطريقة المثلى هـ يتطبيق الدراسات القيمة على مرحلتين قبل التطبيق وعند التطبيق بالإضافة إلى إجراء دراسة مراجعة فنية .يجب تطبيق نظرية الهندسة القيمة في أي وقت من فترة إستخدام المشروع عندما يكون ذلك مفيداً من الناحية المالية، ولكن الفائدة الكبرى التي يمكن الحصول عليها عندما يتم إستعمال هذه النظرية في المراحل الأولى لتصميم المشروع، (ميسون، 2016، ص 17 )

ترى الباحثه أنه لا مانع من تطبيق هندسة القيمة في المراحل مابعد البدايات إذا كانت المنفعة العائدة من تطبيقها في ذلك الوقت أكبر من التكاليف المتكبدة، إلا أنه يُفضل أن تُطبق في بداية المشروع . وهناك ثلاث طرق لتطبيق هندسة القيمة .(عبد الله، 2016، ص 40)

لكي يمكن معرفة كيفية تطبيق هندسة القيمة لابد من التعرض للتخطيط الوظيفي لهندسة القيمة , والتخطيط الوظيفي في ابسط صورة هو عبارة عن المهام الضرورية اللازمة لأداء الدراسة بشكل صحيح، وهو بما يلي

1-طريقة لإجراء الدراسة من البداية حتى النهاية

2-طريقة للحفاظ على الجهد المقدم بطريقة موثقة

3-ضمان لتوضيح الحقائق التي ربما أهملت في الدراسة الأصلية .تقسيم منطقي للدراسة إلى وحدات يُمكن تخطيطها ووضع ميزانية لها وتقييمها .ويرى الباحث ان تطبيق اسلوب هندسة القيمة فى بداية دورة حياة المشروع له اثر كبير فى تخفيض التكاليف والتخلص من الانشطة التى لاتضيف قيمة وكذلك المحافظه على جودة المنتج وتلافى اخطاء التصميم.(عبد الله ،2016،ص 40)

ماهي المعلومات اللازم توافرها لإجراء الدراسات القيمية؟

المعلومات الصحيحة وذات العلاقة هي لب الدراسات القينية وهذه المعلومات لايد من توافرها لفريق عمل الدراسة ولها عدة مصادر منها :

1- الدليل الإرشادي لبرنامج الهندسة القيمة في المؤسسات .

2-وثائق المشروع (دراسات، مخططات، مواصفات ... الخ).

3- المالك / المصمم .

4 - زيارات ميدانية (للمواقع، للمالك، مراكز معلومات ... الخ)

5- بيانات تكاليف وتسعيرات السوق وجود منسق للمشروع يكون حلقة الوصل بين فريق الدراسة وبين الأطراف ذات العلاقة بالمشروع (ميسون، 2016، 17-18)

وترى الباحثة لتطبيق منهج هندسة القيمة لايد من تضافر الجهود من الفريق والعاملين والإدارة للوصول لأفضل النتائج

## المبحث الثاني :خطوات وطرق عمل هندسة القيمة وعوامل نجاحها ومحدداتها والعوائق التي تواجهها

### أولاً: خطوات تطبيق هندسة القيمة:

تمر هندسة القيمة بتسع خطوات أساسية تمتد إلى عشر أحياناً يتمثل أهمها في اختيار هندسة القيمة بوجود خطوات متسلسلة ينبغي اتباعها عند اجراء أية دراسة لتحليل قيمة المنتجات لضمان فاعلية التطبيق وهي كالآتي

1- **التوجه :** وهذه الخطوة تسبق تطبيق اسلوب هندسة القيمة و تتضمن اختيار فريق الدراسة و مجالها المناسب. وعادة يتكون فريق الدراسة من ممثلين الاقسام من الانتاج و المبيعات، التكاليف المشتريات، و التصميم وكما يمكن ان يشترك الزبون و المجهز مع فريق الدراسة.

2- **اختيار المنتج :**في هذا الخطوة يتم اختيار المنتج الذي يكون مناسباً للتحسين ، و لاختيار منتج معين يتطلب موافقة الجهات العليا في المنظمة، وتوجد عدة عوامل تؤثر في عملية الاختيار وهي :

أ- بحوث السوق لتحديد عمر المنتج

ب-التغيرات المنتظرة في تكاليف المواد و العمالة خلال عمر المنتج .

ت-حجم الانتاج و الوفورات المنتظرة .

3- **جمع البيانات و المعلومات :**تتم هذه الخطوة قبل أن يجتمع فريق هندسة القيمة للمرة

الاولى ويفضل أن يقوم كل عضو بجمع البيانات و المعلومات التي تدخل في نطاق

عمله وأهم المعلومات التي يتم جمعها هي

أ- بيانات و معلومات عن تكلفة المنتج:

ا. وتشمل معلومات دقيقة عن عناصر تكلفة المنتج،

ا. اجزاءه الوظيفية التي يمكن أن تكون معياراً لقيمة المنتج -

ب-بيانات و معلومات عن مواصفات المنتج: اذ يتم جمع البيانات و المعلومات عن

- ا. التقارير الهندسية ،
- اا. خطط التصميم ،
- ااا. المظهر الحالي،
- اااا. الجودة،
- ااااا. القابلية على الصيانة

ت-بيانات ومعلومات فنية عن المنتج: اذ يتم جمع البيانات و المعلومات عن :

- ا. رسومات التصنيع ،
  - اا. خطط التصنيع ،
  - ااا. معدلات الانتاج،
  - اااا. تقديرات بالمواد اللازمة للانتاج و نظام ومواعيد تسليم المواد الخام التي تورد
- ث-أية بيانات ومعلومات اخرى: وهذه البيانات و المعلومات يمكن أن تكون مفيدة

لاجراء الدراسة مثل قائمة بأسماء الافراد المتخصصين في مجال الدراسة

4- **تعريف وظيفة المنتج:** في هذه الخطوة يقوم فريق هندسة القيمة بتحديد الوظائف الرئيسية و الثانوية للمنتج، فالوظيفة الرئيسية هي المميزات و الخواص التي تتجز وظيفة المنتج أما الخواص الثانوية هي المميزات و الخواص التي تساعد في بيع المنتج ويدركها الزبون ويستخدمها لتحديد قبولهم للمنتج .

5- **التفكير بالحلول البديلة:**الهدف من هذه الخطوة هو ايجاد افكار جديدة لانجاز الوظائف الرئيسية و الثانوية، وهناك نوعين من التقنيات المستخدمة للحصول على افكار جديدة بشأن تلك البدائل وهي - :العصف الذهني ويعرف على انه اسلوب الفريق لإنشاء افكار ابداعية عن موضوع معين (كاظم، 2009، 76 ص)

أسلوب العصف الذهني (إثارة التفكير الجماعي)وهي مؤتمرات لحل مشاكل لإنشاء جو مفتوح من التدفق الحر للمعلومات فبعض الأفكار قد تكون جسوراً إلى فكرة عملية مناسبة

قوائم الخواص ويتم فيها وضع المواصفات المختلفة للشئ ومن ثم التعديل وفقها  
(ميسون، 2016، ص44).

**تطوير الحلول البديلة:** وفي هذه الخطوة يحدد فريق هندسة القيمة البديل الافضل من  
خلال ادراج المزايا و العيوب لكل بديل. فالبديل الافضل هو الذي يحقق المعايير الاتية  
هل البديل :

1- يعمل و ملائم للتنفيذ؟

2- هو اقل كلفة من التصميم الحالي؟

3- سيحقق احتياجات المستخدم؟ فان فريق هندسة القيمة يقوم بتطويره

4- **التطوير:** عندما يتم تحديد البديل الاكثر قبولا خلال المخططات و تقديرات  
الكلفة و التحليلات الفنية الاخرى، للتأكد من صلاحيته، والبدايل التي يتم  
توليدها يمكن حصرها بثلاثة اصناف وهي بدائل

ج- تنفيذ مباشرة لانها لا تتطلب عملا اضافياً.

ح- تتطلب عمل اضافي كالاختبار أو مصادقة التسويق ولايتوقع منها معوقات  
رئيسة .

خ- تمثل مفاهيم جديدة لذا تتطلب عملا اضافياً يسبق التنفيذ ورأس مال كبير  
وربما تغيرات في سياسة المنظمة .

5- **تقديم الحلول البديلة:** في هذه الخطوة يقدم فريق هندسة القيمة توصياته  
إلى الإدارة في تقرير مكتوب ومختصر يحتوي تفصيلا كافياً عن المخططات  
و طرق الاحساب التي تسمح بتقييم التوصيات .

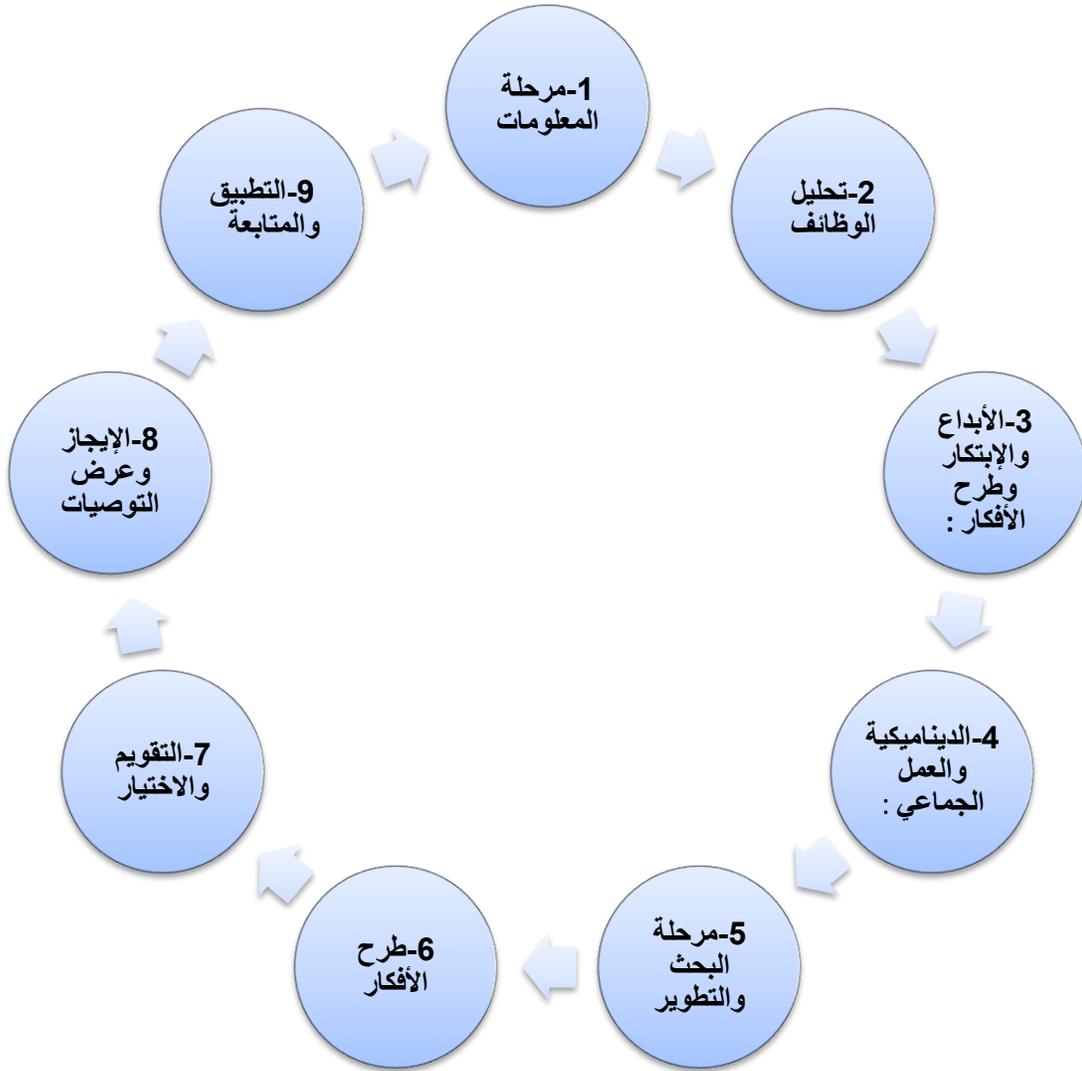
6- **التنفيذ و المتابعة:** لتنفيذ فريق هندسة القيمة فهذا يتطلب توفير الاموال و  
التنفيذ قد يكون في ايام أو في حالات اخرى قد يتطلب سنوات ( كاظم  
، 2009، صص 76-78)

وترى الباحثة ضرورة الأخذ بهذه الخطوات المنهجية للوصول لنتائج مرضية

ثانياً:مراحل عمل دراسات هندسة القيمة:

تتمثل خطة عمل هندسة القيمة في العديد من المراحل التي تبدأ من مرحلة المعلومات وتنتهي بمرحلة التطبيق والمتابعة وفيما يلي شكل يوضح ذلك :

شكل (2/2/1) مراحل هندسة القيمة



المصدر: اعداد الباحثة 2018

ومن خلال الشكل رقم(2/2/1) يتضح أن تطبيق هندسة القيمة يحتاج للعديد من المراحل التي يتم ترتيبها بشكل محدد للوصول الى الهدف من تطبيق هندسة القيمة كما يمكن التطرق على تلك المراحل بشئ من التفصيل لاحقاً

### 1: مرحلة المعلومات:

إن أهم اسباب الفشل الذي ينتج من جراء اتخاذ القرارات الخاطئة هو عدم اكتمال المعلومات فالمعلومات تلعب دوراً هاماً في أي دراسة جمع ومراجعة المعلومات قبل البدء بالدراسة يعطي فريق العمل ادراكاً أفضل للمشكلة وتتكون هذه المرحلة من خطوتين وهي

أ-مصادر المعلومات :حسب نوعية المشروع تختلف نوعية المعلومات المطلوبة ومجال العمل والتكاليف ولكل نوع من المشاريع قائمة محددة من البيانات المطلوبة مستقاة عادة من اربع مصادر معلومات رئيسية هي :

i. **الجهة المستفيدة:** المعلومات هنا تشمل حاجة المستفيد والأهداف الرئيسية من المشروع والحصول على هذه المعلومات قد يبدو سهلاً إلا أنه أصعب من المتوقع وذلك للأسباب التالية :إن بعض الجهات المستفيدة تعرف مسبقاً متطلباتها وحاجاتها، إلا أنها لا تستطيع وضع هذه المعلومات في نماذج يمكن الاستفادة منها تسعى اغلب الجهات المستفيدة إلى عمل ما تعودت عليه في السابق أو تقليد الآخرين، لكنها قلما تعتمد على خبراتها أو تدرس مشاكلها الخاصة في العمل ومن ثم السعي إلى حلها .عند بعض الجهات قد تكون بعض المتطلبات والأهداف غير واضحة أو لا تريد توضيحها لأن وضوحها قد يكشف عن أخطاء وعيوب يمكن أن يترتب عليها كثير من الضرر .عدد محدود من الجهات المستفيدة تعرف جيداً متطلباتها وحاجاتها إلا أنها لا تراعي التكلفة عند تحديد هذه المتطلبات

ii. **المستخدم أو المستفيد النهائي :** الجهة المستفيدة ليست بالضرورة المستفيد النهائي فمثلاً لمشروع مستشفى قد تكون الجهة المستفيدة وزارة الصحة أما المستفيد النهائي أو المستخدم فهو المريض والطبيب. ولمشروع مدرسة. الجهة المستفيدة قد تكون وزارة

التعليم أما المستفيد النهائي فهو المدرس والطالب. فيجب أخذ رأي المستخدمين الفعليين للمنشأة لأنهم هم الذين سيستخدمونها على مدار حياة المشروع

iii. **المواصفات والمقاييس:** هناك مواصفات ومقاييس يجب اتباعها من قبل المصممين

iv. **فريق العمل:** وجود فريق عمل مكون من عدة تخصصات وخبرات مختلفة يساعد في تحليل وتحديد متطلبات المستفيد

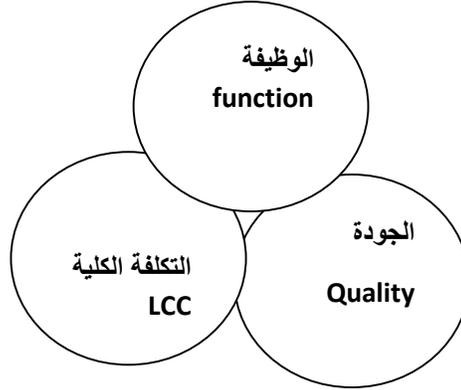
ب- **خطوات جمع المعلومات:** قد يتيسر الحصول على المعلومات ولكن كيفية الاستفادة من هذه المعلومات أهم من جمعها لذا يستحسن إتباع أسلوب منظم لجمع المعلومات حسب المقترح التالي:

- i. فحص وثائق المشروع
- ii. تحديد قائمة المعلومات المطلوبة .
- iii. تحديد متطلبات المستفيد .
- iv. تحديد الهدف من الدراسة
- v. تقدير وتحليل تكاليف المشروع
- vi. تحديد مجال عمل الدراسة.(عبد الله، 2016، ص46)

## 2: تحليل الوظائف:

تعتبر مرحلة تحليل الوظائف أهم مراحل الهندسة القيمة والتي يتميز بها منهج الهندسة القيمة عن اي منهج آخر وفي هذه المرحلة يتم التعرف على وظائف المشروع وفهمها جيداً وادراك العلاقة بين هذه الوظائف حيث إنها تركز في البداية على الفعالية عن طريق تحليل الوظيفة أو الوظائف المطلوب تحقيقها وتحديد الأهداف والاحتياجات والمتطلبات والرغبات ومن ثم تبحث في الكفاءة عبر تحديد معايير الجودة ، وأخيراً تسعى للحصول على ذلك بأوفر التكاليف الممكنة، والتكاليف المقصود بها هنا هي التكاليف الكلية وليس التكاليف الأولية فقط

### شكل رقم (3/2/1)



(عمار، تارة، مجلة المخطط والتنمية العدد 20 ، جامعة بغداد - كمية الهندسة - القسم المعماري ، 2009، 126-127)

يوضح الشكل (3/2/1) المضمون الرئيسي لهندسة القيمة الذي يتمثل في تحليل وظائف المنتج عبر تحقيق معايير الجودة والحفاظ على أقل تكلفة ممكنة

#### الخطوات المتبعة في تحليل الوظيفة:

الخطوات المتبعة في منهجية هندسة القيمة لتحليل الوظيفة بصورة عامة هي :

أ- **تحليل الوظائف:** يمكن تحديد الوظيفة بالسؤال الذي يبدأ ب"ماذا يعمل...؟" أو ماهو الغرض

من استخدام...؟ والوظيفة هي الغرض الذي من اجلها أوجد الشئ او المنتج

ب- **تصنيف الوظائف :** في هندسة القيمة يوجد اربع تصنيفات للوظائف وهي:

i. **وظيفة أساسية:** وتمثل العمل المطلوب تأديته

ii. **وظيفة ثانوية:** وتعتبر عن رغبة يمكن التخلي عنها اي يمكن الوصول الى الهدف بدونها

iii. **وظيفة ثانوية مطلوبة:** وتمثل رغبة مطلوبة لا يمكن التخلي عنها لانها ضرورية في

تحقيق الوظيفة الأساسية

iv. **الوظائف غير المرغوب بها:** مثلاً إذا كان المصباح وظيفته الرئيسية هي الإنارة فان

هنالك وظيفة مرافقة غير مرغوبة ترافق المصباح هو اصداره للحرارة لذلك يجب اما

ابتكار مصابيح لاتصدر حرارة او الاعتماد على التكيف لتقليل حرارته

ت-ربط الوظائف بالرسم البياني: (فاست) هو مخطط اكتشفه المهندس Charles bytheway لربط الوظائف مع بعضها يساعد هذا المخطط على توضيح العلاقة بين الوظائف واختبار دقة تحديد وتصنيف الوظائف والمساعدة على البحث عن وظائف مفقودة واخيراً توسيع وإدراك فريق العمل لمجال دراسته .

ث-اختيار الوظائف التي يمكن تحسينها بناء على مخطط فاست فإنه سيكون لدينا فهم وإدراك أوسع لوظائف المشروع وبالتالي سيكون بمقدورنا تحديد الوظائف التي يمكن تحسينها ، الكثير من خبراء الهندسة القيمة يجمعون على أن دراسة الهندسة القيمة بدون مرحلة تحليل الوظائف سوف يفرغ المنهج من اي تميز عن باقي المناهج الادارية المشابهة مثل منهج خفض التكاليف (عمار،تارة،2009، ص ص 126-127)

### 3: الأبداع والإبتكار وطرح الأفكار :

اصبح هنالك إدراك وفهم تام للمشروع يمكن أن نبدأ بطرح الأفكار أو ما يسمى بمرحلة الابتكار وطرح الأفكار. أن الأبداع هو نوع من النشاط وأن الشخص عادة يبدع في المجال الذي يرغبه أو يرتاح اليه الابداع ليس موهبة ولكنه نتيجة لعمل جاد ورغبة قوية فقد قال اديسون صاحب الاكثر من الف اختراع ان الابداع 99% جهد وعرق و 1% الهام وفكرة، ويحصل الأبداع عن طريق التدريب واستخدام أساليب ابداعية .كما أن الانسان عادة يبدع في المجال الذي يرغبه أو يرتاح اليه، لذا فمن أهم مهام قائد فريق العمل هو خلق روح الرغبة في العمل الجماعي لدي أعضاء فريق العمل.

4 : الديناميكية والعمل الجماعي :العمل مع البعض هو أفضل وأنجح الطرق لأداء أي عمل. وقد اثبتت التجارب أن إشراك جميع العاملين في اتخاذ القرار من أهم أسباب النجاح في العمل. إن أي عضو في أي جهاز تنظيمي يجد نفسه مضطر للتعامل يومياً مع اناس مختلفين في التفكير والتخصصات، لذا فإن قدرته على التكيف والإنسجام وكيفية التنسيق والاتصال معهم هي التي تحدد نجاح العمل وفي الهندسة القيمة هناك ثلاثة أنواع من العلاقات تؤثر على العمل الجماعي هي

أ- علاقة أعضاء فريق الدراسة القيمة مع الآخرين كالمصمم، مقدر التكاليف، المستفيد وغيرها .

- ب- علاقة أعضاء فريق الدراسة القيمية مع بعضهم البعض .
- ت- علاقة قائد الفريق بصاحب القرار .

وتكون مشاركة الفرد في العمل الجماعي أفضل وأنجح إذا تم الآتي

- أ- وضع الشخص نفسه مكان شخص آخر
  - ب- الصراحة والنزاهة في العمل
  - ج - احترام أعضاء فريق العمل
  - د- مراعاة شعور الآخرين
  - هـ- المرونة في التفكير والعمل
  - و- احترام وجهات نظر أعضاء الفريق مهما كانت وتقبل النقد .
- وفي المقابل هناك الكثير من العوامل التي تتسبب في فشل العمل الجماعي ومنها
- أ- عدم توفر المعلومات الكافية
  - ب - اتخاذ قرار مبني على اعتقاد خاطئ
  - ج - التفكير المبني على العادات والتقاليد الخاطئة
  - د - الشخصية السلبية وعدم تقبل النصائح .
  - هـ - عدم توفر الوقت الكافي لعمل الدراسة.
  - و- عدم مسايرة التقدم العلمي والتقني
  - ز - عدم وجود طريقة لقياس جودة العمل
  - خ - عدم وجود انسجام طيب بين أعضاء فريق العمل

إذا للحصول على عمل جماعي فعال في الهندسة القيمة لابد لكل أعضاء فريق العمل من اتباع ما يلي

- أ- تعريف الحالة أو الغرض من الدراسة وهذه مهمة قائد الفريق.
- ب- العمل دائماً على إقناع الجميع أن العمل جماعي .
- ت- احترام الأقدمية في العمل والتزام الصلاحيات المخولة .
- ث- توضيح الفكرة أو الاقتراح من قبل المقترح.
- هـ- لا تبدأ المناقشة مع شخص آخر بإنتقاده.
- و- عدم الإساءة إلى الآخرين عند شرح الفكرة.
- ز - الاعتماد دائماً على الحقائق.
- ح - مناقشة الأشخاص الذين لهم علاقة مباشرة بالفكرة.
- خ - تعلم الاستماع والاصغاء للآخرين أكثر من التحدث إليهم .
- ت - إظهار الاحترام في جميع الاوقات ( عبد الله ، 2016، ص ص 48-50)

#### 5: مرحلة البحث والتطوير:

المقصود بالتطوير هو الإظهار يتم تطوير تلك الافكار ومن ثم تحويلها إلى حلول عملية قابلة للتنفيذ ومنها تتم الإجابة على الأسئلة الأتية :

من الذي سيوافق على المقترح كما مشاكل التنفيذ؟ وماالكلف؟ ماالإدخارات المحتملة؟  
(ميسون، 2016، ص 146)

#### 6: طرح الأفكار

عند طرح الأفكار يستخدم أسلوب يعتمد على المناقشة أو ما يسمى احياناً بأسلوب العصف الذهني وهو طريقة تقوم على اثاره أفكار شخص ما بواسطة أفكار شخص آخر. وجلسة العصف الذهني

تتكون في المتوسط من خمسة الى تسعة اشخاص يجلسون حول طاولة مستديرة يعرضون أفكارهم في وقت واحد لكل مشكلة محددة، يفتح قائد الفريق جلسة طرح الأفكار بعرض المشكلة بلغة الوظيفة فيبدأ باسترجاع معلومات أعضاء الفريق برسم جزء من وظائف فاست على لوحة حائطية موضحاً فيها الهدف الأعلى والوظيفة الأساسية وبعض الوظائف الثانوية، بعد ذلك يبدأ طرح الأفكار باقتراح حلول لأداء تلك الوظائف، ومن المهم تسجيل كافة الأفكار على اللوحة حتى يمكن لكافة أعضاء الفريق من رؤية وسماع الفكرة. (عبد الله، 2016، ص51)

### 7: التقويم والاختيار :

في هذه المرحلة يحدد فريق هندسة القيمة البديل الأفضل من خلال ادراج المزايا والعيوب لكل بديل ، فالبديل الأفضل هو الذي يحقق المعايير الآتية :

أ- هل البديل يعمل وملائم للتنفيذ

ب- هل البديل هو أقل كلفة من التصميم الحالي

ت- هل البديل سوف يحقق احتياجات المستخدم

إذا كان الجواب الى أي مما ذكر سابقاً هو (لا) يمكن ان يكون البديل معدلا او مشتركا مع اخر لكي يعطي جواب (نعم) (عباس، 2010، 172 ص)

الغرض من هذه المرحلة هو اختيار أفضل الأفكار من بين تلك القائمة الطويلة من الأفكار التي تم طرحها في الخطوة السابقة لأجل دراستها وتطويرها فيما بعد ،بما أن الحكم على الأفكار كان ممنوعاً أثناء طرح الأفكار، فمن المؤكد أن بعض الأفكار الواردة في القائمة غير ملائمة أو غير عملية، إذا فالغرض من هذه المرحلة هو تقليص عدد هذه الأفكار ثم اختيار أنسبها حسب ما يتفق مع الأهداف المقررة سابقاً ،وعملية التقويم والاختيار مكونة من اربعة خطوات هي:

أ- الفحص المبدئي للأفكار: في هذه المرحلة يتم فحص عام لجميع الأفكار وإلغاء ما يبدو غير معقول لفريق العمل حيث يبدأ قائد الفريق بقراءة جميع الأفكار بتأني وعلى من طرح الفكرة

أن يشرحها بإيجاز فإذا اعتقد أي عضو من فريق العمل أن هذه الفكرة مقبولة فعند ذلك تبقى هذه الفكرة في القائمة ولا تلغى .

ب-تحديد معايير التقويم: وهي ايجاد مجموعة من معايير التقويم يمكن بواسطتها الحكم عملياً على باقي الأفكار لمعرفة جدواها وتختلف هذه المعايير باختلاف نوعية المشروع المدروس. ومن المعايير العامة المستخدمة عادة في الدراسات القيمة مايلي :

i. حداثة الفكرة : فالأفكار المجربة المعروفة تم التعرف على عيوبها ومميزاتها الحسنة وأيضاً كيفية التعامل معها أما الأفكار الجديدة فيجب أن تخضع للتجربة أولاً لمعرفة مدى نجاحها

ii. تكاليف تطوير الفكرة: زيادة تكاليف تطوير الفكرة كإعادة تصميم ونحوه قد يكون سبباً في رفض الفكرة في بعض الأحيان

iii. احتمال التنفيذ: المعرفة الجيدة بالمستفيد أو صاحب القرار تسهل تصور مدى امكانية تطبيقها

iv. وقت تطوير الفكرة: زيادة الوقت والجهد المطلوب لتطوير الفكرة من بحث وإعادة تصميم وتقدير تكلفة قد تكون عاملاً من عوامل رفض الفكرة

v. الوفرة أو الزيادة الناتج من تطبيق الفكرة وقت وجهد ومال.

ت-تقويم الأفكار: تبدأ باكمال وتنقيح الأفكار الذي تم إعداده في مرحلة طرح الأفكار

ويسعى فريق العمل جاداً لإيجاد ميزات وعيوب جميع الأفكار ومن ثم تعطي تقييماً مبدئياً بناء على المعايير التي تم تحديدها في الخطوات السابقة. ويجب اعطاء وقت كاف لشرح الفكرة من قبل الشخص الذي طرحها وايضاً لمناقشتها

ث- بعد تقييم جميع الأفكار ووضع درجة معينة لكل فكرة يقوم قائد الفريق بتقسيم وتوزيع هذه الأفكار حسب التخصصات ويحدد من سيطور الأفكار. ويرى الباحث اهمية متابعة تطبيق الفكرة متابعة دقيقة حتى تعطى نتائج صحيحة وموثوق بها (عبد الله، 2016 ص ص 52-

(53

## 8: الإيجاز وعرض التوصيات (Presentation Phase):

و يتم خلالها تقديم نتائج الدراسة للجهة لمستفيدة ويشتمل على الآتي:

- أ- ملخص نتائج الدراسة .
- ب-الجدول الزمني وقائمة بأسماء أعضاءالفريق .
- ت-قائمة بجميع الافكار التي تم تطويرها
- ث-ملخص الأفكار التي تم تطويرها كل على حدا بعده يتم العرض الشفهي وفيها يتم تقديم خلاصة لما تم التوصل إليه. (ميسون 2016،ص45)

## 9 : التطبيق والمتابعة : للتأكد من تنفيذ التوصيات وتطبيق المقترحات يجب إعداد واتباع خطة

تنفيذية متمشية مع أسلوب الإدارة في التنظيم ولهذه المرحلة أهداف وهي مايلي :

- أ- وضع إجراءات عملية للتأكد من تنفيذ وتطبيق التوصيات والمقترحات القيمة
- ب-متابعة التطبيق ورصد النتائج
- ت-استمرارية تطبيق الهندسة القيمة

ويرى الباحث ان مرحلة التطبيق والمتابعة هذه تكاد تكون مهمة في اغلب الدراسات الفنية رغم أنها تعتبر المقياس الحقيقي لنجاح هذه الدراسات،قد يكون هذا الأهمال نتيجة عدم وجود تنظيم أو أسلوب يحكم التطبيق.(عبد الله، 2016، صص 55-56)

وترى الباحثة أن مرحلة تحليل الوظائف هي الأهم اذ أن بها يتم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج وتلك التي لا تضيف قيمة له لدراستها والتي يعتمد عليها خيار التفكير الإبداعي وطرح البدائل المحددة ثم الإختيار من بينها

## ثالثاً:عوامل نجاح تطبيق الهندسة القيمة :

يمكن تحديد عوامل النجاح الأساسية لتطبيق هندسة القيمة في الآتي:

1. التزام الإدارة العليا تجاه التطبيق.

2. تفهم ودعم الجهات ذات العلاقة .
3. تدريب عدد من الأفراد على تطبيق المنهج.
4. اعتماد بنود في الموازنة لدراسة الهندسة القيمة .
5. رصد الفوائد الناتجة من الدراسة.(ميسون ،2016،ص45)

وترى الباحثة ضرورة معرفة وإلمام فريق هندسة القيمة بها من أهم عوامل نجاحها

#### رابعاً: محددات تطبيق هندسة القيمة :

هناك بعض المحددات التي تحكم تطبيق هندسة القيمة يمكن تلخيصها فيما يلي

1. عامل البيئة: حيث يتناسب تطبيق هندسة القيمة مع بيئة الإقتصاد قصيرة الأجل .
2. عامل الوقت: تطبيق هندسة القيمة يؤدي على عدم التأخير في عملية التصميم وكذلك فإن تطبيقاته تتطلب استخدام عمل أقل أو أكثر لإعادة التصميم
3. عامل الخبرة: حيث تحتاج هندسة القيمة إلى خبرة أخرى بالإضافة إلى الخبرة المتعارف عليها
4. فريق عمل: لتطبيق هندسة القيمة يجب استخدام فريق للعمل يعتمد على الثقة المتبادلة والتعاون بين أعضاء الفريق، ولا يستطيع المحترفون السيطرة على قاعدة المعرفة في هذا الفريق متعدد التخصصات هندسة، تكاليف، تشغيل، تسويق، بمعنى ان نقص المعلومات والمعرفة يحد من إمكانية استخدامها .
5. وجود محاسبي تكاليف ذوي خبرة في التعامل مع هندسة القيمة .
6. وجود قاعدة صناعية تعتمد على التصميم وليس التجميع فقط مع وجود سوق يستوعب حجم مبيعات كاف من المنتج، حيث لا يوجد المبرر الكافي للدفع مقابل دراسة هندسة القيمة، وبالرغم من ان هندسة القيمة يمكن تطبيقها في مجالات أخرى غير الصناعة مثل البيئة والصحة وصناعة التشييد والنقل، إلا أن الصناعة تعتبر هي قاطرة التنمية بالنسبة لتطبيق مفهوم هندسة القيمة

7. عدم تبني كثير من الحكومات تطبيق مفهوم هندسة القيمة في مشروعاتها في حين أن تطبيقه في الولايات المتحدة شائع الاستخدام في صناعة البناء على سبيل المثال لان الحكومة الفدرالية الأمريكية تفرض استخدام هذا الاسلوب اجبارياً في المشاريع الاتحادية الكبرى ويرى الباحث اهمية احتواء محددات هندسة القيمة وتكاملها مع بعضها حتى تؤدي الى أداء وظائفها بصورة مثلى(عبد الله، 2016، صص 42،40)

وترى الباحثة أن عدم إدراك الإدارة العليا بأهمية هندسة القيمة من أهم محدداتها إذ أن القرار بتطبيقها أو عدمه ينبع منها.

### **خامساً: تحديات هندسة القيمة والمقترحات للتغلب على هذه التحديات :**

هناك العديد من التحديات التي تواجه هندسة القيمة منها عدم القناعة بمنهج هندسة القيمة من جانب القيادة العليا ، وعد الرغبة في التغيير ، وعدم وجود تنظيم أو حتى تشجيع يضمن تطبيقها على المشروعات مقارنة بالفوائد المرجوة منها ، والتردد في المبادرة في اتخاذ قرار التطبيق لدى الجهات التي تحمل قناعة بهذا المنهج.الخوف من الاقتراحات والتعديلات التي تترتب عادة على دراسات هندسة القيمة وكيفية التعامل معها وعدم القناعة التامة بجدوى هندسة القيمة والنتائج التي تنتهي إليها.وعدم الاهتمام بتحقيق وفورات مالية على المشروعات في حالة تطبيق هذا النظام ، كما أن الوقت الذي تستغرقه دراسة هندسة القيمة وتطبيق نتائجها والتأخير الذي قد يحدثه ذلك على مسار المشروع واعتماده المالية ، وعد توفير الامكانيات اللازمة لانشاء برنامج هندسة القيمة، وما يترتب على ذلك من تكاليف مالية لاستقطاب المختصين والكفاءات اللازمة وقلة المؤهلين في تطبيقات هندسة القيمة ، والتي هي إحدى متطلبات التطبيق الصحيح لأسلوب هندسة القيمة واعتقاد البعض ان في دراسات هندسة القيمة نقداً لاعمالهم وأنها تهدد مواقعهم ،أما المقترحات :

1. العمل على تنمية الشعور بالأمانه والمسؤولية نحو تنفيذ المشروعات بأقل التكاليف

2. المبادرة وعدم التردد في إنشاء برنامج هندسة القيمة والعمل على تطبيقها

3. إمكانية ممارسة هندسة القيمة ضمن العملية الهندسية على المشروعات واعتبارها مرحلة من مراحل التصميم
4. الإدراك أن دور هندسة القيمة هو استشاري فقط
5. تشجيع المختصين في المجالات المختلفة للإلمام بتطبيقات هندسة القيمة
6. ايجاد التنظيم اللازم لفرض تطبيق هندسة القيمة على حد معين من المشروعات لضمان تنفيذها بالتكلفة المناسبة (رغد، 2011، ص ص 196-197)

### سادساً: أهمية هندسة القيمة في نجاح المنافسة:

تعمل هندسة القيمة على تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية للوحدات الإقتصادية من خلال الأتي:

1. استبدال بعض المواد : بعض المواد غالية الثمن وغير ضرورية للعملية الانتاجية يمكن ان يتم استبدالها
2. كفاءة وفعالية العمليات : يمكن استخدام فعالية العمليات وذلك من خلال اعادة تصميم العمليات الخاصة بانتاج المنتج
3. تطوير المنتج والسيطرة على السوق :توائم بين متطلبات الزبائن من المنتجات من جانب وبين التكاليف اللازمة لتطوير هذه المنتجات من جانب آخر
4. كفاءة وفعالية الطاقة المستخدمة في الإنتاج : هندسة القيمة يكون لها دور كبير في تخفيض الطاقة المستخدمة من خلال زيادة كفاءة وفعالية استخدامها (عباس، 2010، ص177)

وترى الباحثة أن لهندسة القيمة أهمية عظيمة في الميزة التنافسية إذ تساعد في تخفيض التكاليف والحفاظ على الجودة مع تحسين الأداء بطرق مختلفة .

تخلص الباحثة للآتي:

1. أسلوب هندسة القيمة هو أسلوب منهجي فعال لحل المشكلات ثبت جدواها في معظم دول العالم المتقدمة من خلال تقسيم كل نواحي/وظائف المنتج والحفاظ على تحقيق معايير الجودة للوصول إلى تحقيق التكاليف الكلية.
2. يستخدم أسلوب هندسة القيمة في مجال الصناعة، الهندسة، الصيانة وما إلى ذلك من المجالات التي يمكن فيها تحليل الوظائف
3. يمتاز أسلوب هندسة القيمة على أسلوب تخفيض التكاليف بأنه لا يعمل على إلغاء بعض وظائف المنتج وإنما إنجاز كل الوظائف بتكلفة أقل وذلك بتقليل الفاقد من عمليات التصميم والتصنيع بإزالة المراحل المسببة للهدر وتحديد الأخطار المحتملة وخلق الحلول لتجنبها والوقاية منها
4. تساعد هندسة القيمة في نجاح المنافسة من خلال إستبدال بعض المواد، كفاءة وفعالية العمليات والطاقة المستخدمة في تطوير المنتجات والسيطرة على السوق

# الفصل الثاني

يتناول الفصل مفهوم وأهمية وأهداف وأركان محاسبة المسؤولية والمبادئ التي تقوم عليها ومميزاتها وفروضها كذلك يتناول الفصل أنواع مراكز المسؤولية وخطوات وشروط تطبيقها وبعض مقومات نجاحها وخصائصها و مقاييس الأداء فيها كالآتي :

**المبحث الأول:** مفهوم و أهمية وأهداف وأركان ومبادئ وميزات وفروض محاسبة المسؤولية

**المبحث الثاني:** أنواع مراكز المسؤولية وخطوات وشروط تطبيقها ومقومات نجاحها وخصائصها ومقاييس الأداء فيها

**المبحث الثالث:** الربط بين متغيرات الدراسة.

## المبحث الأول

مفهوم و أهمية وأهداف وأركان ومبادئ وميزات وفروض محاسبة مفهوم

المسئولية :

أولاً: تاريخ نشأة نظام محاسبة المسئولية :

تعود فكرة محاسبة المسئولية إلى قدم المجتمعات الإنسانية، حيث يكلف الشخص بالقيام بعمل معين ويحاسب على أي تقصير في أداء هذا العمل، وهذا واضح جلياً في الدين الإسلامي الحنيف حيث هناك مساءلة وحساب للأشخاص المقصرين في العبادات والمعاملات مع البشر ولذلك يحاسبهم الله على أعمالهم الدنيوية في الآخرة، حيث يقول الله تعالى ( وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ) القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية 105

وكذلك الإنسان مسئول عن أعماله وأعمال الأشخاص الذين تقع سلطته عليهم، فقد قال الرسول صلى الله عليه وسلم: "كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته" (رياض الصالحين 30 )

أما بالنسبة لتاريخ نشأة محاسبة المسئولية في الفكر المحاسبي تعود إلى كتابات متفرقة حول محاسبة المسئولية في الأربعينات وكانت مقالة هيجنز الأمريكي تحت عنوان محاسبة المسئولية أول مقالة علمية لنظام محاسبة المسئولية، وكحالة، وأوضح هيجنز أن محاسبة المسئولية ليست تغيراً للنظرية المحاسبية أو لمبادئها، وإنما هي أداة للرقابة على التكاليف والإيرادات بالاعتماد على قاعدة "من فعل هذا" وذلك باستخدام أسلوب تقارير الأداء للإدارات والأقسام المختلفة، وبين أن تقارير الأداء تتدرج من المستويات الإدارية الدنيا حيث تكون على درجة كبيرة من التفصيل والتوضيح ثم ترتفع إلى المستويات الإدارية العليا فالأعلى في الهيكل التنظيمي حيث تصبح شاملة وملخصة بمجمل الأداء،

وعند تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فإن هدف الرقابة يحتل مكان الصدارة، وقد نشأت محاسبة المسؤولية من خلال المفهوم الحديث للرقابة والذي يعني أن الرقابة تتعلق بالأشخاص قبل الأشياء، ومادامت تتعلق بقياس أداء هؤلاء الأشخاص وفقاً لمعدلات التخطيط الموضوعة وفي ضوء ذلك أصبح أكثر أهمية أن نعرف من هو الشخص الذي أحدث الإنحراف أو بمعنى آخر من هو المسئول عن حدوث الانحراف، وهو أهم من معرفة العنصر أو الشيء الذي حدث فيه الانحراف، وفي ضوء ما سبق يتبين أن مفهوم نظام محاسبة المسؤولية موجود منذ القدم، ويتطور علم الإدارة والمحاسبة وتطور المؤسسات تطور هذا المفهوم وأصبح علم من علوم المحاسبة والإدارة، ومن أهم أساليب الرقابة وتقييم الأداء الموجودة في العصر الحديث لما يوفره من معلومات وتقارير عن الأداء تؤدي إلى محاسبة المسئولين عن الإنحرافات التي حدثت في العمل، وكذلك معالجة تلك الانحرافات ونفاذي حدوثها في المستقبل للرقى بمستوى الأداء والإنتاجية. (علي حسن، 2007، ص 30)

### ثانياً: العوامل التي ساعدت على تطوير محاسبة المسؤولية :

من العوامل التي ساعدت على تطوير محاسبة المسؤولية هو أن الشغل الشاغل للمحاسبين إنحصر في تحديد العلاقات المالية بين الشركة والغير، الأمر الذي جعل المحاسبة مقصورة على وظائف معينة وبعيدة عن إدارتها، وظلت المحاسبة جامدة في حركتها حتى ظهرت ظروف مختلفة حتمت إخراجها من عزلتها، ومن العوامل التي ساعدت على التطوير :

1. إتجاه الشركات إلى تكوين وحدات اقتصادية كبيرة للاستفادة من مزايا الحجم الكبير والتخصص .
2. إنشاء الفروع في المدن المختلفة، وظهور الشركات ذات الأقسام المتعددة، مما دعا إلى التفكير في وسائل محاسبية تساعد في الرقابة عليهما .
3. زيادة حدة المنافسة بين الشركات، مما دعا إلى الرقابة على التكاليف بغرض تقليلها وبذلك تخفيض أسعار بيعها .

4. زيادة الهوة بين الإدارة العليا والمستويات الأخرى، الأمر الذي جعل الإدارة العليا في عزلة عما يجري في المستويات الأخرى مما تطلب وجود أساليب لمعالجتها.(ديالا ،2007، ص20)

### ثالثاً: مفهوم محاسبة المسؤولية :

نشأت محاسبة المسؤولية كإسلوب يهدف الى الرقابة وتقييم اداء العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفه عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات الإدارية

#### 1- مفهوم المسؤولية:

المسئولية هي الالتزام باداء مهام معينة بشكل يؤدي الى تحقيق الأهداف من ناحية وإنجسام مع الأعمال الأخرى ذات الصلة من ناحية أخرى، والمسئولية تتعلق بكل مركز اداري وجوهرها هو القيام بالواجب ولا معنى لها الا من حيث تطبيقها على الأفراد ، ويمكن ان تكون المسئولية واجبا مستمراً او تنتهي بانتهاء العمل

#### 2- مفهوم محاسبة المسؤولية:

هو نظام يقوم على الاحتفاظ بسجلات مالية مع التأكيد على تحديد الأشخاص الذين يتحملون مسئولية كل جزء منها ويتسم النظام بالمرونة والسرعة في الكشف عن المعلومات بالإضافة الى تحديد مسئولية كل شخص وذلك حسب مركزه الوظيفي

كما عرفه اخرون بانه نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسئولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسئولين عن هذا الأداء

محاسبة المسؤولية نظام يقوم على افتراض ان التكاليف المتكبدة يجب ان تكون مسؤولية شخص واحد في مكان من الشركة يعرف بمركز المسؤولية . (محمد الناير ، 2016 ، ص،ص،101-104)

تدور محاسبة المسؤولية حول مبدأ التقرير عن أداء مراكز المسؤولية . لذا يتطلب تطبيق اي نظام لمحاسبة المسؤولية ضرورة تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من الوحدات الإدارية والتي تحدد لكل منها سلطاتها ومسئولياتها . ويطلق على هذه الوحدات الإدارية اسم مراكز المسؤولية .ويحدد لكل مركز من مراكز المسؤولية هدفاً يتعين تحقيقه ، كما تحدد مقاييس لكفاءة الأداء تتفق مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية . ويتضمن نظام محاسبة المسؤولية نظاماً للتغذية العكسية بما يكفل للإدارة العليا فرض ورقابة فعالة على مراكز المسؤولية .(اسماعيل ابراهيم - زينات محمد ،2000، ص،469)

تعمل محاسبة المسؤولية على ترسيم سمات التنظيم الإداري وربط تقارير الأداء بالأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المنشأة (محمد،2007، ص،327)

كما يرى آخر أن اسم محاسبة المسؤولية يطلق على العمليات الإدارية الخاصة بتوفير المعلومات التي تساعد على رقابة العمليات وتقييم الأداء، ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية جزء من النظام الإداري للشركة ككل ، وتمثل الخطوة الأساسية لتنفيذ نظام محاسبة المسؤولية في تقسيم الشركة إلى قطاعات يطلق عليها مراكز المسؤولية مع تحديد المدير المسؤول عن كل مركز (قطاع ) حيث يحدد بوضوح لمدير كل مركز حدود سلطاته ومنطقه مسئولياته ، أي الأنشطة الخاضعة لرقابته. (أحمد حسين،2003، ص،132)

عموماً يمكن القول أن نظام محاسبة المسؤولية عبارة عن أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة من حيث مدى إلتزامه بالتكاليف وأهداف إحداثها من خلال التقارير .

وبناء على التعريف السابق يمكن القول أن أركان نظام محاسبة المسؤولية تتمثل في :

- يوجد معيار علمي لتقييم الأداء (التكاليف المعيارية) .
- يوجد شخص مسئول عن الأداء .

- تحديد التكاليف التي تخضع لرقابة المسئول .
- توجد تقارير تقد الى المسئول في المستوى الأعلى تتضمن أي انحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية .
- أن هناك إستخدام للتقارير المرفوعة لتقييم الأداء .

ولذلك فإن جوهر محاسبة المسئولية هو الربط بين المسئول والتكاليف التي تحدث تحت رقبته لتحقيق هدف محدد وفي ضوء السلطات المسموحة له ، كما أن الهدف من محاسبة المسئولية هو تحديد المجالات التي تحتاج إلى رقابة المستويات الإدارية الأعلى لتقديم المساعدة والإرتقاء بها. (أحمد حلمي جمعة -عطاالله خليل، 1999، ص، ص257-258)

- ظهرت محاسبة المسئولية كأحد أساليب إحكام الرقابة المستخدمة من قبل الإدارة العليا لغرض تقييم أداء العاملين في المؤسسات الإقتصادية ، ومن ثم التقصي والمسائلة عن اسباب الانحرافات بين التنفيذ الفعلي والأداء المخطط .
- تركز سلوكية محاسبة المسئولية على رقابة وتصرفات العاملين فينشوء التكاليف وفقاً للصلاحيات المخولة لكل منهم والنتائج والمسئوليات المترتبة عليهم. وبناء عليه فيمكن تعريف محاسبة المسئولية على أنها نظام محاسبي رقابي لتحليل سلوكية العاملين عن نشوء التكاليف والإيرادات والمسائلة عن انحرافات نتائج التنفيذ لغرض تقييم الأداء وتحديد مدى مساهمة نشاطات العاملين في تحقيق الربح أو الخسارة من خلال مؤشرات أسعار التحويل فيما بين مراحل الأنشطة الإقتصادية . (حارس كريم، 2011، ص، ص342)
- نظام محاسبة المسئولية هو نظام للتخطيط والرقابة المالية وقد تم استخدامه من قبل العديد من الشركات الربحية. (mc cardel-e0darlene-1979-p30)

يتضح أن محاسبة المسئولية تعتمد على فرضية اساسية وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدائهم فضلاً عن أداء مرؤسيهم فهي تتطلب ضرورة ربط المعايير والفعاليات بالمسئوليات .(ليستراي هيتجر، سبرج ماتولتس، 1988، ص 456)

تخلص الباحثة إلى أن محاسبة المسؤولية هي عبارة عن نظام للرقابة على التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية ، فهي نظام لأنه يشتمل على بيانات التكاليف عن الفترة المحددة كمدخلات ليقوم بعملية المعالجة التي تتمثل في ضبط تلك التكاليف ومراقبتها ومقارنتها لتكون المخرجات التي تتمثل في التقارير بأشكالها المختلفة سواء كانت عن الأداء أو التكاليف والرقابة أو غيره .

ومن خلال ماسبق تستنتج الباحثة من مفهوم محاسبة المسؤولية الآتي :

- نظام للرقابة وتحقيق الأهداف .
- تقسيم المنشأة الى مراكز مسؤولية .
- تعيين مسئول عن كل مركز .
- التكاليف بالأهداف حسب السطات والمسئوليات .
- وضع مقاييس للرقابة عن الأداء ووضع الإجراءات التصحيحية في حال وجود الإنحراف السلبي وملاحظة والإستفادة من الإنحراف الإيجابي .

#### رابعاً: أهمية نظام محاسبة المسؤولية :

لما كان نظام محاسبة المسؤولية يركز بالمقام الأول على هدف الرقابة على التكاليف وتقويم القوائم المالية والتقارير وربطها بأعضاء الهيكل التنظيمي، الأمر الذي يتطلب تقسيم الوحدة الاقتصادية أو إلى مراكز مسؤولية تقوم على أساس ضبط التكلفة والرقابة على تصرفات الأفراد في حدوث التكاليف وهذا بدوره يؤدي إلى محاسبة المسؤولين عن الوحدات التابعة لإدارتهم المباشرة حيث أن الرقابة غير مرتبطة بينود التكاليف ولكنها مرتبطة بتصرفات الأفراد في حدوث تلك التكاليف ضمن السلطات المخولة لهم ، وبالتالي فإن أهمية هذا النظام تظهر من خلال تحويله أهداف محاسبة التكاليف من أهدافها التقليدية إلى أهدافها المعاصرة حيث أصبحت تهدف إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وبما يمكن من تبويب النفقات والإيرادات حسب السلطات المفوضة للمدراء ورؤساء الأقسام في مراكز المسؤولية وقدرتهم في التحكم والرقابة عليها، أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تتبع من كونها جزء لا

يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في الوحدة الحكومية كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسئولية في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ككل.(علي حسن ،2007، ص36،ص37)

لمحاسبة المسئولية أمراً على درجة عالية من الأهمية وذلك لأن :

- 1- المنشأة مقسمة على وحدات او دوائر نشاط ذات احجام يمكن او يسهل من ادارتها .
- 2- اتخاذ القرارات عند ذلك المستوى التي يكون عنده كل مدير اكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره .
- 3 - اتخاذ القرارات يمكن ان يتم بسرعة وكفاءة اكثر وفي الوقت المناسب .
- 4- ان مشاركة رجال الادارة في اتخاذ القرارات يكون من شأنه رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن اعمالهم .
- 5- ان مديري مراكز المسئولية لديهم فرصة ذهبية لاطهار مواهبهم ومهاراتهم الادارية. التي تفيد بدورها في تكوين كوادر الادارة العليا للمنشأة في المستقبل .
- 6- ان رجال الادارة في ظل هذا النظام يكونوا محفزين للعمل بطريقة اكثر فائدة.(جبار،ندى،2005 ، ص50)

### خامساً: أهداف نظام محاسبة المسئولية :

يهدف نظام محاسبة المسئولية إلي تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

1. تقويم الأداء الخاص بكل مستوي من المستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي بصورة مستقيمة ، وتقويم الأداء للمنشأة ككل، فمحاسبة المسئولية هي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث ، وتقويم أداء كل وحدة من الوحدات الإشرافية والمسئولية ، والتعرف

علي الإنحرافات ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لإمكانية تنفيذ البرامج والخطط الموضوعة لكل مركز من مراكز الإشراف والمسؤولية .

2. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف وتعرف الإدارة بالأهداف بأنها طريقة يقوم من خلالها الرئيس والمروؤوس معاً بتحديد أهداف المنشأة ، وتحديد مجالات النتائج المتوقعة واستخدام تلك النتائج في توجيه الأداء الإداري ، وفي تقويم إنجازات العاملين بالمنشأة ويقوم هذا النظام علي أساس مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف السابق تحديدها ، بدلاً من التركيز التقليدي علي الأنشطة ذاتيا بصرف النظر عن النتائج .

3. يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تطوير المحاسبة والتقارير الرقابية ، ولا يتطلب ذلك تغيرا حديثا وإنما يتطلب تطور النظام المحاسبي القائم ونظام التقارير من خلال الربط المباشر مع الهيكل التنظيمي للوحدة الإقتصادية ، وهي بذلك تعطي لتقارير الرقابة قوة وأهمية قصوى .

4. يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسؤولين عنها ، فهذه العلاقة المباشرة هي أساس الحكم والمساءلة الموضوعية ، لذلك يتم تقويم التكاليف والإيرادات من وجهة نظر محاسبة المسؤولية إلي بنود قابلة للتحكم والرقابة وبالتالي ، فالقابلية للتحكم والرقابة تسمح بتتبع المسؤولية وتتبع البنود نفسها .

5. تؤدي محاسبة المسؤولية إلي تطبيق مبدأ الإدارة بالإستثناء وهي احد اساليب بتبسيط عملية الإدارة وإيجاد علاقة توازن بين مختلف عناصر عملية الإدارة، فكل مركز مسؤولية لا يراقب من العمليات إلا ، ما هو موكل إليه .

6. تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عند المنبع ، وبذلك تحقق رقابة فعالة ، فمحاسبة المسؤولية تمكن من تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق التكاليف أو خلق الإيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حده. (سر الختم حمدان

، 2014، صص 9-10)

## سادساً : محاسبة المسؤولية و المفاهيم الإدارية المرتبطة بها:

ارتبط مفهوم محاسبة المسؤولية ببعض المفاهيم الإدارية و المحاسبية مثل اللامركزية في الإدارة بالإستثناء و الإدارة بالأهداف، وهذه المفاهيم الحديثة جاءت مكملة محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة و تقييم الأداء في المؤسسات كما يتبين مما يلي :

### 1- محاسبة المسؤولية واللامركزية :

تعني اللامركزية تفويض صلاحيات و سلطات اتخاذ القرارات من الإدارة العليا الي الإدارة الدنيا و الأفراد الذين يعملون فيها نتيجة لكبر حجم المؤسسات سواء كانت الحكومية أو الإقتصادية و إفساح المجال امام الإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الإستراتيجي و رسم السياسات العليا للمؤسسة على أكمل وجه ،وجود محاسبة المسؤولية مرتبط بوجود اللامركزية لان مفهوم محاسبة المسؤولية يقوم على تفويض الأعمال والصلاحيات الى مراكز المسؤولية من الإدارات العليا الى الإدارات الوسطى والدنيا وهذا يتشابه مع مفهوم اللامركزية ، وهناك العديد من المزايا والسلبيات في استخدام اللامركزية في المنشآت الإقتصادية أن اللامركزية توزع صلاحيات على الإدارات المختلفة في المنشأة ، وبالتالي التخفيف من أعباء ومسئوليات الإدارات العليا وهناك بعض لسلبيات منها اتجاه بعض المدراء الى الاهتمام بالفروع والأقسام الخاصة بهم وإغفال أهداف الأقسام الأخرى واحتمال ظهور تعارض ومشاكل بين الإدارات. (مصعب عبد الحي، 2016، ص ص 21-22)

### أ- إيجابيات اللامركزية الإدارية :

- i. تخفيف العبء عن الإدارة العليا فيما يخص الأعمال الروتينية وذلك كي تتفرغ تلك الإدارة للاهتمام بالقضايا الهامة وذات البعد الإستراتيجي .
- ii. تحفيز الإدارة المتوسطة للإرتقاء بمستوى قدرتها على اتخاذ القرار ومن ثم تنفيذه
- iii. لتعزيز الكفاءة الإنتاجية ، كون موقع اتخاذ القرار يكون أكثر قرباً من موقع تنفيذه، وبالتالي يسهل الإشراف عليه مباشرة .
- iv. القيام بعملية التعرف على الأشخاص ذوي الكفاءة الإدارية في الإدارة المتوسطة وذوي القدرة في اتخاذ القرارات الصحيحة .

## ب- سلبيات اللامركزية :

- i. قد تتسبب اللامركزية في قيام مايسمى بتضارب المصالح بين الأقسام المختلفة في الإدارة الواحدة ، حيث يسعى كل قسم منفرداً في القيام بأنشطة بعيداً عن الأقسام الأخرى ، ودون الأخذ في الإعتبار المصلحة العليا للوحدة .
- ii. تكرار بعض المناصب القيادية والتنفيذية في الأقسام الأخرى ودون الأخذ في الإعتبار المصلحة العليا للوحدة .
- iii. ارتفاع تكاليف الرقابة الإدارية ، واختلاف مصادر المعلومات وزيادة تكلفتها.

وعلى الرغم من كل ما سبق الإشارة اليه من إيجابيات وسلبيات اللامركزية الإدارية ، فقد استمر الأمر على اتباع اللامركزية وذلك لأسباب كثيرة لايمكن التغاضي عنها ، ومن أهمها اتساع حجم الأعمال والشركات الحديثة وتموضعها في أكثر من بلد ، وحتى في أكثر مكان في البلد الواحد ولهذا كان من الضروري إيجاد ضوابط ومعايير معينة للرقابة ، وذلك من أجل التأكد من قيام تلك الإدارات والأقسام - الكثيرة والمتباعدة - بتنفيذ السياسة العليا للشركة ، ومن هنا قام يمكن أن نطلق عليه محاسبة المسؤولية . (محمد النابر ، 2016، صص 105-106)

## 2- نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالإستثناء :

يرى داغر بان الإدارة بالإستثناء هو مبدأ من مبادئ القيادة التبادلية التي تعني على القائد عدم التدخل في العمل مالم يلاحظ انحرافات من التابعين عن القواعد والمعايير المطلوبة ويؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الى تطبيق مايعرف بمبدأ الإدارة بالإستثناء فيأن نظام محاسبة المسؤولية يهيبى للإدارة العليا التفرغ للقرارات الحيوية والإستراتيجية من خلال تخليصها من تفاصيل الأعمال التي يمكن للإدارات الأقل تأديتها بكفاءة ، فأى مستوى إداري بالمنظمة لا يمارس ولا يراقب من العمليات الا مايؤهله موقعه التنظيمي لذلك .

ومما سبق يتضح أن هنالك هلاقة وثيقة بين مفهوم محاسبة المسؤولية ومبدأ الإدارة بالإستثناء تكمن في أن قيام المديرين بعدم التدخل في الأمور الروتينية وهي بمثابة تفويض غير مباشر للصلاحيات والمسؤوليات . (محمد الناير ، 2016، ص ص 105-106)

إتباع مبدأ الإدارة بالإستثناء : يقتضي بضرورة بالتركيز على تلك الإنحرافات التي ترى أنها ذات أهمية خاصة من ناحية القيمة أو التأثير على الأنشطة المختلفة للوحدة الإقتصادية وتعتبر أهمية الإنحراف هي الأساس في اتخاذ القرار وتقصي أسبابه ومحاولة تصحيحه ويعتبر هذا المبدأ تطبيقاً لمبدأ التكلفة والمنفعة حيث تقوم الإدارة عادة بتقصي أسباب الإنحراف إذاكان مهماً أو جوهرياً . (محمد الناير ، 2016، ص ص 108-110)

### **3- نظام محاسبة المسؤولية ونظام الإدارة بالأهداف :**

يتمثل نظام الإدارة بالأهداف في تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في فترة زمنية معينة وتحديد الأساليب اللازمة لتحقيق هذه الأهداف وتحديد مقاييس الأداء ، ثم تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه المقاييس ، حيث يقوم بهذه العملية كل من الرؤساء والمرؤوسين ، أن تطبيق نظام الإدارة بالأهداف يعني اتفاق الرؤساء بمختلف مستويات السلطة بالمنظمة مع العاملين في وحداتهم على تلك الأهداف المتوصل إليها بها ، فلا بد من التركيز على الأنشطة فقط .

إن محاسبة المسؤولية لها دور كبير في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف ، وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية التي تعتبر من اهم مقومات محاسبة المسؤولية وبين مراكز المسؤولية نفسها ، حيث تعد الموازنات التخطيطية هدفاً جوهرياً يسعى مركز المسؤولية لتحقيقه .

ومن خلال ما ذكر سابقاً فإن جوهر العلاقة بين نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالأهداف هو أن جميع الإدارات قد تشاركت في إعداد الأهداف وفي تحديد المسؤوليات وبالتالي فإن قدرة تنفيذ الأعمال تكون واقعية وأقرب للتحقق وإن أي انحرافات سيتم إيجادها بسهولة وذلك لان هناك وضوح للأهداف لدى جميع الإدارات . (مصعب عبد الحي، 2016، ص ص21-22)

#### 4 - الموازنات ومحاسبة المسؤولية:

تبنى أنظمة محاسبة المسؤولية عادة حول الموازنات ،حيث تساعد الموازنات مدراء مراكز المسؤولية في التعرف على العوامل التي تؤثر على النتائج المالية ، فالموازنة المرنة للريح التشغيلي تفصل تأثير حجم المبيعات عن تأثير العوامل الأخرى على الريح التشغيلي ، وتساعد الموازنات في التعرف على أعمال المدراء المتميزة في مراكز المسؤولية الأقل نجاحاً.(أحمد،2002، ص396 )

#### سابعاً: المبادئ التي تركز عليها محاسبة المسؤولية :-

هناك عدد من المبادئ التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية هي:

1- وحدات الإشراف والمسؤولية (مراكز المسؤولية ) : ويتم ذلك بتقسيم الوحدة الإقتصادية إلى وحدات إشراف ومسؤولية حتى يتمكن المسؤول عن الإنفاق والإيراد في حدود نفوذه مع مراعاة الهيكل التنظيمي للمنشأة.

2- تقييم الأداء في كل مركز من مراكز المسؤولية بعد تقسيم الوحدة الإقتصادية إلى مراكز مسؤولية يتم وضع الأنماط أو المعايير للأداء المستقبلي وذلك بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية وبمقارنة الأداء الفعلي

بالأداء المخطط مما يمكن من اتخاذ الإجراءات المصححة أولاً بأولوية وضع معدلات الأداء والرقابة على الأداء .

3- **فصل عناصر التكاليف التي يمكن مراقبتها** عند كل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن مراقبتها أو التحكم بها ، وتشمل التكاليف التي يمكن التحكم بها على تلك العناصر التي يمكن تغييرها بصورة فعالة من أحد المسؤولين في مستوى إداري معين وليس بشكل مطلق بل شخص له تأثير واضح وكبير على مقدار التكاليف ، ومع ذلك تشمل تقارير المراكز على التكاليف التي لا يمكن التحكم بها إلا أن هذه التكاليف تكون خاضعة لرقابة مستوى إداري معين ومن ثم تدخل نطاق مسؤوليته.(محمد الناير ، 2016، ص 108-110)

### ثامناً: مميزات نظام محاسبة المسؤولية:

نظام محاسبة المسؤولية يحقق العديد من المزايا تعود على الشركة عندما تقوم بتطبيقه

1. تسهيل إدارة النشاط للوحدة الإقتصادية بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية.
2. التعرف على كفاءة مديري مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق أهداف الوحدة، وتمكين الإدارة من التعرف على نجاح أو فشل ذلك المركز.
3. مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية ووضع نظام ملائم للحوافز لتشجيع العاملين في تلك المراكز على تحقيق أهداف الوحدة.
4. مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات، مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.

كما أضاف المزايا التالية :

أ- يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلاً من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها.

ب-يؤدي إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة.

ت-يساعد في تقييم أداء المنشأة من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي.

ث-يجعل العاملين بالشركة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم .

ج-يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات .

ح-يمكن من إتاحة معلومات أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة.(ديالا جميل، 2007، ص21)

### تاسعاً: فروض محاسبة المسؤولية :

1- إمكانية تبويب عناصر وبنود التكاليف تبعاً للمستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية، وفي حدود مسؤولية كل منها .

2- حتمية خضوع التكاليف المخصصة لمستوى معين لرقابة هذا المستوى .

3-إمكانية استخدام بيانات الموازنة التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها وفق مسبباتها .وأضاف الفروض التالية :

أ- على كل مدير أن يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم التي تدخل في نطاق تحكمه

ب-على كل مدير أن يسعى جاهداً إلى تحقيق الأهداف والغايات المرجوة منه

ت- أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفاء

ث- أن تصل تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير في الوقت المناسب

ج- أن يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم الشركة ونموها واضحاً ومفهوماً .(حمدي شحدة،2007،ص31)

ويرى آخر أن فروض محاسبة المسؤولية تتمثل في :

- I. ان كل مدير يجب ان يتحمل مسؤولية الأنشطة داخل دائرة التنظيم .
- II. ان كل مدير يجب ان يسعى لتحقيق اهداف المشروع .
- III. يجب ان يشترك رجال الادارة في وضع التقارير .
- IV. ان هذه الاهداف يجب ان تكون ممكنة التحقيق في ظل اداء فعال وكفوء .
- V. يجب ان يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم ونمو المنشأة.

يجب ان تصل التقارير (الاداء والتغذية العكسية ) لكل مدير في الوقت المناسب .(فيصل،140،2007)

#### عاشراً: الأثار السلوكية لمحاسبة المسؤولية: (أحمد،2002،ص414)

- 1- إن التمييز بين التكاليف الخاضعة للرقابة والتكاليف غير الخاضعة للرقابة هو أمر هام لآثاره السلوكية المترتبة على تقييم الأداء .
  - 2- إن التغذية العكسية المتعلقة بأداء الأفراد أو الجماعات يجب أن تكون في الوقت المناسب .
  - 3- إن التغذية العكسية بأداء الأفراد أو الجماعات تعتبر ضرورة لتحديد مستويات الطموح المستقبلية .
  - 4- يجب أن تركز التقارير على الحوافز الايجابية ماأمكن للتوصل إلى تحقيق الموازنة وإن فلسفة الإدارة بالإستثناء هو التركيز على المناطق والمحاور التي يوجد بها مشاكل ومعضلات وذلك لإستثمار وقت الإدارة بالطريقة الفضلى .
  - 5- يجب أن تحتوي التقارير على معلومات صحيحة ودقيقة وان تقدم في الوقت المناسب .
- (أحمد،2002،ص414)

ويرى آخر أن نظام المحاسبة عن المسؤولية يتأثر بالجانب السلوكي سواء كان ذلك سلبياً أو ايجابياً وهذا يعتمد على الكيفية التي ينفذ بها هذا النظام ويتضح ذلك من الآتي :

### 1-المعلومات إزاء المسؤولية :

يركز نظام المحاسبة عن المسؤولية عن المعلومات المقدمة حيث نستطيع من خلال هذه المعلومات تحديد الشخص الملائم للمسئولية والذي له الأثر الفعال على الأحداث المالية .

### 2-الرقابة أو التحكم :

تستخدم بعض المنظمات تقارير الأداء للتمييز بين التكاليف والإيرادات التي يمكن التحكم بها وتلك التي لا يمكن التحكم بها

### 3-الحث على السلوك المرغوب :

تستخدم إدارة المنظمة نظام المحاسبة عن المسؤولية لغرض الحث على انجاز الأهداف المرغوبة وذلك بمنح الصلاحيات لاتخاذ القرارات في مجال عمل مراكز المسؤولية .(مجيد الشرع،سليمان سفيان،2002،ص ص 346-347)

الرقابة على التكاليف في ظل محاسبة المسؤولية تتطلب اتخاذ الخطوات الآتية :

- 1- تحديد الشخص المناسب للممارسة الرقابية على التكاليف .
- 2- تحديد النقطة التي تحدث فيها التكلفة وهي التي تمتد عادة إلى أسفل الهيكل التنظيمي.
- 3- تحديد عنصر التكلفة القابل للتحكم من قبل الشخص المسئول عن ذلك المركز .
- 4- هدف الرقابة على التكاليف هو منع التكلفة الزائدة عما هو ضروري للتشغيل قبل أن يتم الانفاق .
- 5- أن هناك مساعلة تجري للشخص المسئول عن التكاليف الخاضعة لرقابته وتحكمه اذا حدثت فيها فروق غير مسببة .(يحي محمد ،1998،ص 375)

## المبحث الثاني

### أنواع مراكز المسؤولية وخطوات تطبيقها ومقومات نجاحها وخصائصها

#### أولاً: أنواع مراكز المسؤولية :

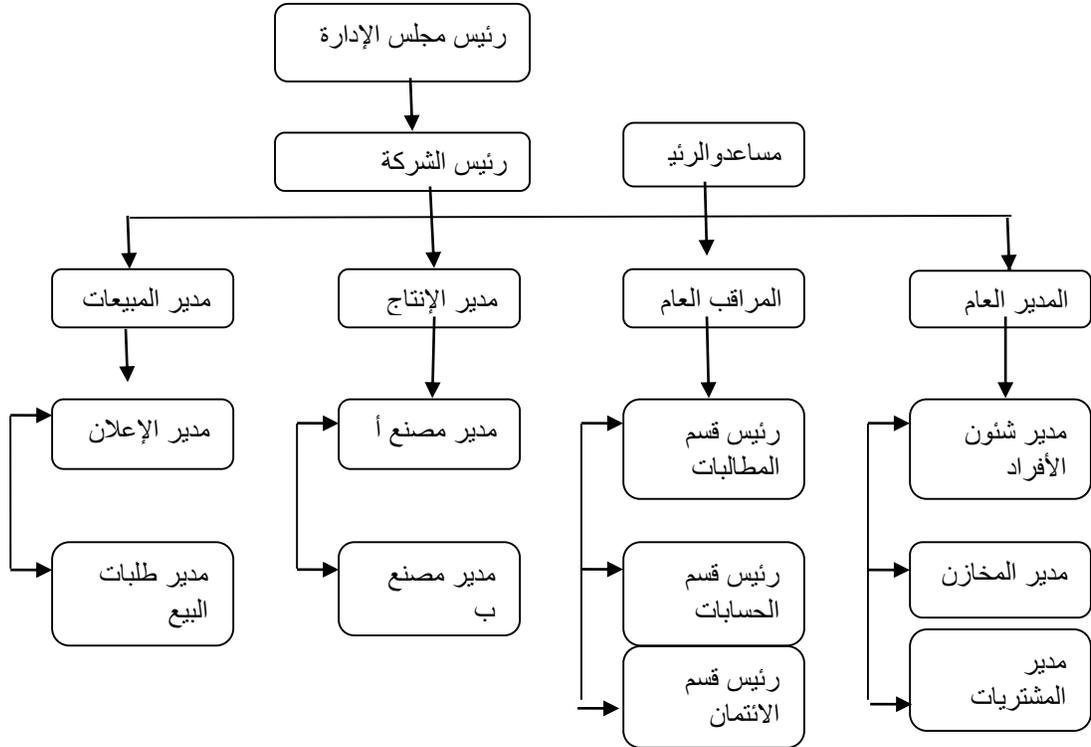
محاسبة المسؤولية هي مفهوم محدد لأنظمة قياس أداء أنظمة المحاسبة، الفكرة الرئيسة هي أن التنوع الكبير في العمل للشركات صعب، إذ لم يكن مستحيلاً السيطرة على قسم واحد، وهكذا لا بد أن يكون هناك انفصال معقول في داخل أقسام الإدارة، هذه الأقسام تعود إلى مراكز المسؤولية، ويتم تحديد حجم مراكز المسؤولية حسب طبيعة نشاط الشركة وتجانس عملياتها، وتقسيم الشركة إلى مراكز رئيسية ومن ثم تقسيمها إلى مراكز فرعية، بحيث يكون كل مركز فرعي مركز مسؤولية، بناء عليه يتم تقسيم كافة الأنشطة الإنتاجية والبيعية والإدارية إلى مراكز مسؤولية، وبعد ذلك تعرف مراكز المسؤولية بصفاتها مركز تكلفة أو ربحية أو إيراد أو استثمار، ومن ثم يتم صياغة أهدافها بطريقة واضحة بحيث تكون متجانسة مع أهداف الشركة الرئيسة لتسهيل عملية محاسبة الأفراد المشرفين على المراكز وقياس مدى تحقيقها لأهدافها ويمكن للشركة أن تقيس أداء الأقسام والوحدات الفرعية باستخدام نوع معين من مراكز المسؤولية، ولعل من أكثر أنواع مراكز المسؤولية استخداماً

في الحياة العملية هي مراكز التكلفة، مراكز الربحية، ومراكز الاستثمار، ومراكز الإيراد وتختلف هذه الأنواع الأربعة فيما بينها من حيث مدى السلطة ونطاق الرقابة المخولة للمدير المسؤول . (ديالا، 2007، ص37)

ويتحدد نطاق المسؤولية لكل مركز من مراكز المسؤولية والعلاقة بينها بالمستوى الذي تقع فيه هذه المراكز في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية . ويوضع الهيكل التنظيمي عادة على شكل خريطة تنظيمية توضح خطوط السلطة والمسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية أي أنها توضح من يفعل ماذا ،ومن يقوم بالتقرير لمن ،ويوضح الشكل التالي نموذجاً لخريطة تنظيمية لإحدى الشركات الصناعية . (اسماعيل ،زينات ،2000، ص470)

#### شكل رقم (4/2/2)

#### نموذج الخريطة التنظيمية



نموذج خريطة تنظيمية (اسماعيل ،زينات ،2000 ، ص471)

يوضح الشكل رقم (4/2/2) الهيكل التنظيمي لإحدى الشركات الصناعية التي يمثل أعلاه رئيس مجلس الإدارة والذي يندرج تحته بقية الوظائف وتحت كل مستوى يوجد تقسيم معين ويختلف الهيكل التنظيمي من شركة لأخرى

إن عدد مستويات ومراكز المسؤولية يختلف من منظمة إلى أخرى حسب الهيكل التنظيمي واحتياجات المنظمة ، أي أنه لا توجد قاعدة معينة يمكن استخدامها في تحديد عدد وأنواع مراكز المسؤولية في المنظمات ، فكل منظمة تعتبر حالة خاصة تحتاج إلى عدد وأنوع من مراكز المسؤولية لا يتناسب مع المنظمات الأخرى التي تختلف معها من حيث الحجم نوع الخدمة أو الصناعة ، مواصفات العمليات ، فلسفة الإدارة (مصعب، 2016، صص 25-26)

وفيما يلي المراكز الأربعة:

## 1. مركز التكلفة :

هو الوحدة الفرعية من الشركة التي يكون فيها مشرف الوحدة مسؤولاً فقط عن حدوث النفقة المتعلقة بها وتعد مراكز التكاليف أصغر مراكز المسؤولية حجماً في الشركة وتختلف عن بعضها من حيث القدرة على ربط عناصر التكاليف بالمخرجات ، والتي تخضع لرقابته فقط مع عدم تحمله أي مسؤولية عن الإيرادات، ويمكن أن يكون مركز التكلفة مجرد قسم صغير بعدد محدود من العمال ويقوم بعدة عمليات بسيطة على المنتج، وقد تكون الشركة كلها مركز تكلفة إذا اقتصرَت مسؤولية مدير هذه الشركة على التكاليف فقط دون تحمله أي مسؤولية عن المبيعات، وكما يمكن أن يشتمل مركز تكلفة معين على عدد من مراكز التكلفة بحجم أصغر فمثلاً يمكن تقسيم الشركة إلى عدة أقسام واعتبار كل قسم مركز تكلفة، قد يتعلق مركز التكلفة بالنشاط الإنتاجي أو الخدماتي أو البيعي أو الإداري ولا يكون مركز التكلفة مسؤولاً عن إيرادات إدارة استثمارات جديدة وعليه تتم المحاسبة على مراكز التكلفة بغرض الرقابة وتقييم الأداء من خلال التحقق من كفاءة استغلال الموارد المتاحة وتحقيق المخرجات بأقل تكلفة ممكنة، وتعد مراكز الخدمات أو الوحدات الإدارية أفضل الأمثلة على مراكز التكلفة . (ديالا، 2007، صص 37-38)

مركز التكلفة هو وحدة مستقلة بحيث يكون مدير أو رئيس هذه الوحدة مسئولاً عن التكاليف التي تحدث في تلك الوحدة (عبد المنعم، عزيزة، 1998، ص118)

هي وحدة نشاط تنظيمية لتجميع عناصر التكاليف في مركز عمل معين يكون عادة رئيس المركز مسئولاً عن سلوكية عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها لكونه قد منح السلطات والصلاحيات للتأثير عليها وإخضاعها للرقابة وتوجيهها بما يخدم الأهداف المرسومة ، وعليه فإن تقرير الأداء في مركز التكلفة يتضمن المقارنة بين عناصر التكاليف الفعلية الخاضعة للرقابة وبين عناصر التكاليف المعيارية بموجب الموازنة التخطيطية المعدة لذلك النشاط لغرض التعرف على الإنحرافات التي تحدث بين التخطيط والتنفيذ الفعلي وتحليلها إلى مسبباتها الأساسية ومحاسبة الأشخاص المسببين لتلك الإنحرافات وإتخاذ القرارات الإدارية بالتصحيح . (حارس، 2011، ص344)

من الصعوبة بمكان تحديد أي العناصر يمكن لمدير معين التحكم فيها وفصلها عن العناصر التي لا يمكن التحكم فيها وذلك للأسباب التالية :

- i. هنالك بعض عناصر التكاليف تكون خاضعة لسيطرة مدير معين ولكنها تتأثر بمتغيرات خارجة عن تحكمه .
- ii. غالباً ما يعمل رجال الإدارة كفريق ونتيجة لذلك يظهر التساؤل :كيف يمكن تقييم المسئولية الفردية الناتجة عن قرار جماعي ؟
- iii. مع طول الفترة الزمنية فإن كافة التكاليف يمكن أن تدخل في رقابة شخص معين ويكون مسئولاً عنها ومن ثم تدخل في تقرير تقييم أداءه ، وحيث أن تقرير الأداء يركز على فترة زمنية سنة أو أقل فإن المدير الحالي يعاني من مشاكل عدم الكفاءة الخاصة بعقود غير مرضية تم التعاقد عليها من قبل المدير السابق . (خليل عواد ، 2005، ص 371-372)

## 2. مركز الربحية :

مركز الربحية هو مركز مسؤولية يعتبر رئيسه مسؤولاً عن كل من الإيرادات والتكاليف الخاصة بذلك المركز ويعرف على أنه: "وحدة إدارية يتم تفويض مديرها سلطة الرقابة على إيراداتها" وهذا يتطلب منحه سلطة تحديد المنتجات التي سيتعامل بها وأسعار بيعها والمناطق الجغرافية التي تغطيها وبذلك يقاس نجاح مدير هذا المركز بمدى تحقيقه لموازنة الأرباح المخططة وذلك باستخدام رقم انحراف الأرباح وهذا ينتج عن اختلاف الأسعار الفعلية عن المخططة وحجم المبيعات الفعلية عن الواردة في الموازنة، وقد يكون مركز الربحية طبيعياً أو افتراضياً، قصد بمركز الربحية الطبيعي ذلك المركز الذي يبيع إنتاجه إلى أطراف خارج الشركة وبالتالي يحقق إيراداته كما لو أنه شركة مستقلة قائمة بذاتها، أما مركز الربحية الافتراضي فهو ذلك المركز الذي يحول إنتاجه أساساً إلى أقسام أخرى داخل الشركة ويطلق على أسعار البيع في هذه الحالة اسم سعر التحويل. ويعتمد قياس أداء مراكز الربحية على نتيجة مقابلة الإيرادات بالتكاليف أي الربح المتحقق من النشاط، وبذلك يعد صافي ربح المركز مقياساً لأداء العاملين فيه ، بصفة عامة الهدف من تحديد مركز مسؤولية الربحية وربطه بمسؤول مشرف هو التالي :

- الرقابة على التكلفة والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية
- قياس ربحية كل مركز من مراكز الشركة
- قياس مدى مساهمة مركز المسؤولية نسبة إلى إجمالي ربح الشركة ككل
- المساعدة في توزيع المصادر المتاحة على الوحدات الفرعية .
- إعطاء أقصى قدر ممكن من الاستقلالية لكل وحدة فرعية على حدة. (ديالا، 2007،

ص38)

كما عرفها آخر بأنها مركز نشاط تنظيمية تتم المسائلة فيها عن ما يحدث بها من تكاليف وما تحققه من إيرادات ، بمعنى آخر يكون مدير ذلك المركز مسؤولاً عن تعظيم هامش الربحية من خلال الضغط على عناصر التكاليف وتعزيز الزيادة في الإيرادات ، كما ينظر إلى مركز الربحية على أنه وحدة مستقلة ضمن المؤسسة الأم لها تكاليفها وإيراداتها الخاصة بها ، غير أن رأس المال المستثمر

فيها لا يقع ضمن نطاق مدير مركز الربحية بل يرتبط بالقرارات الإستثمارية للإدارة العليا في المؤسسة الأصلية التي تنظم عملية الاستثمارات في كافة المراكز .

يتضمن تقرير الأداء في مركز الربحية على نتائج المقارنة بين قائمة الدخل التخطيطية التي تتضمن الإيرادات المستهدفة أو المخططة بموجب الموازنة التقديرية للمركز والمصاريف التقديرية المرتبطة بها للحصول على الربح المستهدف ، يتم مقارنة هذه القائمة مع قائمة الدخل الفعلية للمركز والتي تتضمن الإيرادات المتحققة فعلاً والمصاريف الفعلية المولدة لتلك الإيرادات والتي ينتج عنها الربحية الفعلية لفترة زمنية معينة والتي تعبر عن تقييم أداء المركز .(حارس، 2011، ص347)

ويرغم أهمية الأخذ بمفهوم مراكز الربحية في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء (لأن التقييم والمساءلة هنا تشمل الإيرادات والتكاليف معاً بعكس مركز التكلفة حيث تنحصر المساءلة فقط في عناصر التكاليف ) إلا ان كثيراً من أنشطة المنشأة وأقسامها لا يمكن إعتبارها مراكز ربحية فالعبرة هي تحديد نوع وحجم السلطة والمسؤولية لكل مدير مركز (هل هي سلطة ومساءلة عن التكاليف فقط أم سلطة مساءلة عن التكاليف والإيرادات معاً ) وبالتالي تحديد نوعية تقارير المسؤولية التي يكون من شأنها قياس أداء هذه المراكز كأحسن مايمكن بصفة عامة فإن هناك ثلاث معايير يمكن في ضوءها الأخذ بفكرة مراكز الربحية :

- i. أن تتضمن المنشأة وحدتين أو أكثر يمكن قياس إيرادات وتكاليف كل منها بشكل منفصل .
- ii. يجب أن يتوافر لإدارة كل وحدة القدرة على الرقابة والتحكم في هذه الإيرادات مثل التكاليف .
- iii. يجب تحديد ربحية كل وحدة (مركز ) والتقرير عنها بانتظام إلى الإدارة العليا ، كي تتمكن من رقابة وتقييم أداء هذه الوحدات (المراكز) .

هذا ويلاحظ أن تحديد ربحية مركز المسؤولية يشبه إلى حد كبير ربحية منشأة فردية ، والفرق الوحيد هو أنه قد يكون هناك بعض الصعوبات، أن تخصيص بعض التكاليف العامة على مراكز الربحية ،

فتكاليف الإدارة العليا ، البحث والتطوير ، وخدمات الكمبيوتر المركزي ، تعد تكاليف عامة تخص كل المراكز في المنشأة وبالتالي يجب تخصيصها كأساس أو آخر على مراكز المسؤولية ، لكن يجب أن يكون واضحاً أنه ما لم يتم هذا التخصيص بدقة فإن المعلومات عن ربحية مركز المسؤولية تكون قليلة الفائدة ، ومن هنا فإنه يكون من الأفضل تحديد ربحية كل مركز قبل تخصيص هذه التكاليف العامة ثم تحديد ربحية المركز بعد هذا التخصيص (محمد ، 2016، ص112)

### 3- مركز الإستثمار :

هو أي مركز مسؤولية داخل المنظمة يكون مديره مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات بالإضافة إلى الاستثمارات التي استخدمها في تحقيق العائد حيث يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة إلى نوعية وحجم الاستثمارات لدى هذه المراكز ، وبناء عليه يقيم أداء مدراء هذه المراكز يستند على الربح الذي يحققه مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الاستثمارات أو رأس المال المستثمر في هذا المركز .

وتجدر الإشارة إلى أن الصلاحيات والسلطات التي تمنح لمدير مركز الاستثمار هي الأعلى مقارنة بالصلاحيات والسلطات الممنوحة لكل من مدير مركز التكلفة أو مدير مركز الإيراد أو مدير مركز الربحية فقط ، لذلك غالباً مايشتمل مركز الاستثمار على كافة أنواع مراكز المسؤولية الأخرى حيث يكون لمدير مركز الاستثمار صلاحية الإشراف والمتابعة على النفقات والتكاليف المحققة إضافة إلى تتبع المال المستثمر في مركز المسؤولية (مصعب ، 2016، صص 25-26)

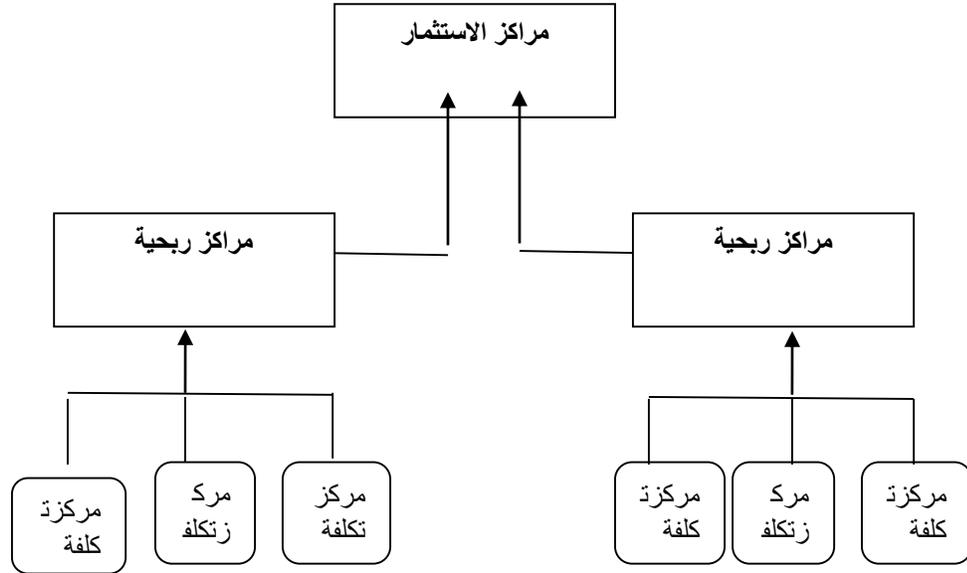
يمثل مركز الاستثمار وحدة نشاط تنظيمية تتم مسائلة الشخص المسؤول فيما عن عوائد الموارد الاقتصادية التي استثمرت في ذلك المركز والذي يقوم بدوره بتحليل المرؤسين عن مسببات الانحرافات إن وجدت. إن مركز الاستثمار يمثل تطوراً لمركز الربحية حيث أن عملية تقييم الأداء لا تقتصر على تحليل الإيرادات والمصاريف فقط وإنما تمتد إلى تحليل المدخلات من عناصر الاستثمار بمعنى تتبع رأس المال المستثمر في ذلك المركز ، أي معرفة نسبة العائد من رأس المال

المستثمر أو الأصول المستخدمة في ذلك المركز قياساً بحجم الاستثمار ويتم التوصل لهذه النسبة عن طريق المعادلة التالية:

إن النسب المستخرجة من المعادلة أعلاه تتم مقارنتها بالعائد على الإستثمار المستهدف والذي ترغب المؤسسة الحصول عليه ، وفي حالة إخفاق المركز في الحصول على الأرباح التي ترفع العائد المتمثل بالبسط في المعادلة أعلاه إلى النسبة المستهدفة من قبل المؤسسة ستتم المسائلة ويجري تقييم الأداء استناداً إلى ذلك . ( حارس كريم العاني ،349،2011-350)

### شكل رقم (5/2/2)

#### العلاقات بين مراكز المسؤولية



(مصعب عبد الحي، دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في البنوك السودانية ،جامعة شندي 2016،26،

يوضح الشكل (5/2/2) العلاقات المتبادلة بين مراكز المسؤولية بعضها ببعض العلاقة بين مراكز التكلفة والربحية والإستثمار

#### 4- مركز الإيراد :

يكون مدير مركز الإيراد مسئولاً عن تحقيق الإيرادات بصورة أساسية ، ويعتبر قسم المبيعات من الأمثلة البارزة على مركز الإيراد ، فمدير قسم المبيعات يكون مسئولاً أساساً عن تحقيق المبيعات ، ولمعرفة إذا كان مركزاً معيناً في المنشأة هو مركز إيراد أم لا، فإنه يجب التركيز على قرارات مدير المركز ومعرفة فيما إذا كانت تلك القرارات لها علاقة بالإيرادات وتؤثر عليها أم لا ،كل هذه المراكز مجتمعة تشكل أساس محاسبة المسؤولية ، وهذا يمكن تطبيقه على كل المستويات ، أو للمنشأة ككل ، الأقسام ، القطاعات ، الفروع ، الأعمال ، المنتجات ، أو العمليات تبعاً لأهمية القياس في نقطة تنظيمية ما ، وتوافر المعلومات وأهميتها وتكلفتها (محمد ، 2016 ، ص111)

### ثالثاً: خطوات تقييم أداء مراكز المسؤولية:

لكي تحقق محاسبة المسؤولية أهدافها في تقييم الأداء يجب إتباع الخطوات التالية :

1. تحديد أهداف الشركة ومراكزها، حيث إن الأهداف هي الداعية لإنشاء الشركة وتحديد

مراكزها، وتختلف هذه الأهداف من شركة إلى أخرى حسب طبيعة أعمالها، وينبثق من

الأهداف العامة للشركة أهداف خاصة لكل مركز واضحة للجهة المسؤولة عنها :

i. الهدف الاقتصادي للشركة.

ii. نوع نشاط الشركة.

iii. المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة .

iv. الأسواق التي تستخدمها الشركة .

v. مقدار الربح المستهدف

2. تعريف العاملين في مراكز المسؤولية بالمهام الموكلة إليهم لتحقيقها وذلك من خلال

التعليمات الخاصة بمركز المسؤولية .

3. إيجاد معايير قياس الأداء وأن يراعى فيها الدقة والموضوعية .مركز الاستثمار مركز

تكلفة مركز تكلفة مركز تكلفة مركز تكلفة مركز ربحية مركز ربحية

ربحية .

4. إيصال النتائج للمسؤولين عن طريق تقارير الأداء في الوقت المناسب. (ديالا، 2007، صص 40-41)

#### رابعاً: مقومات نجاح نظام محاسبة المسؤولية:

إن نجاح تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي منشأة يتوقف على توافر الشروط التالية:

1- أن يحوز النظام على مساندة الإدارة باعتباره جزءاً لا يتجزأ من نظام تقييم العملية الإدارية للمنشأة وأن يكون هناك تعاون بين المستويات الإدارية على تطبيقه. حيث تحدد اختصاصات وصلاحيات كل مركز ومسؤوليته. وكذلك يتم تحديد أهداف كل مركز بشكل يحقق الانسجام والتوافق بين أهداف هذا المركز وأهداف المنشأة ككل.

2- يجب أن تتضمن تقارير الأداء لمراكز المسؤولية البنود التي تخضع لرقابة المسؤول عن هذا المركز واستبعاد جميع العناصر التي لا تخضع للرقابة من هذا التقرير حتى تتحقق المعادلة الإدارية (السلطة = المسؤولية).

3- يجب مشاركة مدير مركز المسؤولية والعاملين في وضع معايير قياس الأداء والتي ستستخدم للمحاسبة والمساءلة، لأن ذلك يشجع مشاركة العاملين على تنفيذ معايير قياس الأداء والالتزام بها بسبب ارتباطهم بهذه المعايير التي ساهموا بإعدادها.

4- يجب أن تكون معايير الأداء واقعية وقابلة للتحقيق ومقبولة من لدن مدير المسؤولية وتتلاءم مع ظروف ذلك المركز وليست بالضرورة أن تكون مساوية لمعايير الأداء لمركز آخر.

5 - يجب أن تلقي تقارير محاسب المسؤولية الضوء على الانحرافات الهامة سواء كانت تلك الانحرافات سلبية أم إيجابية، وذلك حتى يمكن لنظام محاسبة المسؤولية أن يلفت نظر الإدارة إلى الأمور الهامة والحساسة وبالتالي تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء.

6- يجب ان تكون فترة اعداد تقارير محاسبة المسؤولية ملائمة من حيث المدة التي تغطيها ، بحيث يمكن الادارة من اتخاذ اجراءات التصحيح في الوقت المناسب، وان تكون هذه التقارير واضحة وسهلة الفهم وموجهة الى المستوى الاداري المسؤول.

7- عند تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يجب التأكد من ان الوفورات في الكلفة الناتجة عن تطبيق هذا النظام اكبر من الكلفة اللازمة لتصحيحه وتنفيذه .

8- يجب ان يصاحب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية نظام حوافز ودوافع ملائمة وتتناسب هذه الحوافز مع حاجات العاملين في كل مركز مسؤولية ومع مدى كفاءتهم في تحقيق الاهداف المحددة مسبقاً. (جبار، ندى، 2005، ص51)

ويرى آخر أن هنالك ثلاث مقومات أساسية وهي :

- i. معايير لتقييم الأداء تؤثر على سلوك المديرين بما يدفعهم إلى إظهار أقصى ما عندهم لتحقيق أهدافهم وأهداف الشركة ككل .
- ii. تقارير عن الأداء توضح للمدير مدى التقدم الذي أحرزه في تحقيق المعيار المستخدم في تقييمه بما يساعده على تطوير وتحسين أدائه وفقاً للنتائج التي يتضمنها تقرير الأداء.
- iii. اشتمال تقارير الأداء على العناصر الخاضعة لرقابة المدير المسؤول فقط وإستبعاد التكاليف غير الخاضعة للرقابة من تقارير الاداء (أحمد حسين، 2003، صص-133-132)

### خامساً: خصائص محاسبة المسؤولية:

1. تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية وكما أنها تعتبر أداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات .
2. ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في الشركة من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات
3. تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات

4. تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية توضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما ليقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة. كما أن الخاصية التالية لمحاسبة المسؤولية تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الاطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الشركات من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعلي وتحديد الانحرافات، وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها." (ديالا، 2007، ص18)

### سادساً: محددات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

يمكن ابراز أهم هذه المحددات بالاتي :

- 1- **تصنيف التكاليف** : تصنف التكاليف لنظام محاسبة المسؤولية لتكون فعالة ومناسبة بين التكاليف التي يمكن السيطرة عليها وتكاليف لا يمكن السيطرة عليها تنشأ الصعوبة اثناء تصنيف التكاليف بسبب الطبيعة المتنوعة والمعقدة للتكاليف
- 2- **التحيز الاداري**: قد يكون هناك تنافس بين الادارات الأمر الذي يضر بمصلحة الوحدة الاقتصادية ككل فقد يعمل المديرون على تحقيق مصالحهم الخاصة وليس مصلحة الوحدة الاقتصادية .
- 3- **تأخير في الإبلاغ** : قد تتأخر تقارير محاسبة المسؤولية نتيجة تعدد المراكز فقد يأخذ كل مركز وقت لإعداد التقارير .
- 4- **توفير معلومات كثيرة** : تقارير محاسبة المسؤولية قد تعطى معلومات زائدة عن حاجة الإدارة وتفعيل نظام الإدارة بالأهداف ، وتفعيل مبدأ الإدارة بالاستثناء تمكن من الحد من المعلومات غير الضرورية .
- 5- **الاعتماد الكامل على تقارير محاسبة المسؤولية** : من غير الممكن الاعتماد الكامل على تقارير نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة الإدارية ، بل هونظام توجهه الإدارة لتلك المناطق التي تحتاج إلى المزيد من الرقابة والتدقيق (صفوان ، 2015، ص55).

## سابعاً: شروط تطبيق نظام محاسبة المسؤولية :

من الشروط الأساسية لخلق ظروف ملائمة لتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح وموضوعي هي :

1. توافر نظام محاسبة متكامل الأركان؛ أي أن يكون النظام المحاسبي مصمماً بشكل علمي بما يتوافق مع طبيعة العمليات التكنولوجية، والهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.
2. تطبيق النظام المعياري الشامل المرتكز على المعايير والموازنات التخطيطية؛ لقد نشأ نظام التكاليف المعيارية تلبية لاحتياجات الإدارة العلمية وتطورت نماذجه ووظائفه وأهدافه وأصبح مدخلاً إدارياً مهماً يستخدم في التخطيط والرقابة والمحاسبة وتقييم الأداء، وأهم ما يميز نظام التكاليف المعيارية هو المنهجية العلمية في تحديد مستويات المعايير في ظل مستوى أداء جيد للعاملين.
3. التعمق في درجة التحليل للانحرافات؛ إن التحليل المعمق للانحرافات يمكن من الوقوف على الأسباب الحقيقية لها وتقييم الأداء بصورة موضوعية مما يتيح إمكانية القيام بالمساءلة الإدارية وتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح .
4. المعالجة الآلية أو الالكترونية للبيانات والمعلومات؛ إن المطلب الأساسي لتنفيذ الشروط المذكورة عالياً هو المعالجة الآلية أو الالكترونية للبيانات المتعلقة بالإنتاج والتكاليف والإيرادات، مما يسمح بتوفير الوقت والجهد والموارد وتحقيق السرعة في الانجاز، وتحديد النتائج وعرض الانحرافات وتحليلها، وتقييم الأداء، ومحاسبة المسؤولين في الوقت المحدد دون تأخير، وأي تأخير في كشف الخلل في أداء العاملين يقلل من فعالية وكفاءة نظام الرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولين.
5. النظام الجيد للاتصال بين المستويات الإدارية؛ الاتصال الجيد لا يتحقق إلا من خلال توفر نظام فعال للاتصال، والعنصر الأساسي لنظام الاتصال الفعال بين المستويات الإدارية في إطار الهيكل التنظيمي للشركة هو تقارير الأداء لذلك يجب أن تتمتع تقارير الأداء بخصائص جيدة والمتمثلة بشكل أساسي في :

- i. تناسب التقرير مع الهيكل التنظيمي.
- ii. تناسب التقرير مع من يستخدمه من حيث الإيجاز والاختصار .
- iii. أن يكون موضوعه محدداً ويعالج مشكلة محددة .
- iv. ارتباطه بمسؤولية محددة وأن يركز على البنود القابلة للرقابة والتي تخضع لسلطة وإشراف المسؤول عن المركز لأن الهدف هو تقييم الأداء للمسؤول .
- v. أن يتميز بالبساطة والوضوح والنمطية في عرض البيانات .
- vi. إعدادها وتوصيلها للمعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ الإجراءات المناسبة. (ديالا 2007، صص 19-20)

### مستويات تقييم أداء مراكز المسؤولية:

هناك ثلاث مستويات لتقييم أداء مراكز المسؤولية في الوحدة وهي على الوحدة الاقتصادية وهي على النحو التالي :

1. مستوى تقييم الأداء الفعلي : ويتم ذلك من خلال تقييم المسؤول عن مركز المسؤولية لنفسه ومعرفة مواطن القصور والضعف في أدائه والعمل على تحسينه ونقادي الانحرافات الموجودة .
2. مستوى تقييم أداء الإدارة التنفيذية : يتم هذا النوع من التقييم بواسطة المستويات الإدارية الأعلى ليتعرف كل مسؤول على مستوى أداء كل مركز مسؤولية يقع تحت مسؤوليته ، ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المشروع .
3. مستوى تقييم أداء الأنشطة : يتم هذا النوع من التقييم من خلال الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية حيث يتم التعرف على سير النشاط في مراكز المسؤولية المختلفة ومدى مطابقته للأسس والمعايير الموضوعية . (هدى، 2014، ص386)

### ثامناً: خطوات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية :

يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في اي مؤسسة بإتباع الخطوات التالية:

1. دراسة التنظيم الإداري والمستويات الإدارية وتحديد احتياجات كل منها لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء .

2. تحديد مراكز اتخاذ القرارات في التنظيم وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الأداء المختلفة ، وتعتبر هذه بمثابة مراكز مسئولية التي يصمم نظام محاسبة المسئولية على أساسها

3. حصر عناصر التكاليف والإيرادات والاستثمارات التي يمكن لكل مركز من مراكز المسئولية أو مراكز اتخاذ القرارات التحكم في مقدارها والتي تعتبر خاضعة لسلطة مركز المسئولية ، ومن ثم يعتبر مسئولاً عنها .

4. تفصيل الخطط على أساس مراكز المسئولية بحيث يتحدد الهدف المرغوب تحقيقه في كل مركز منها وتتحدد معايير الأداء الواجب على المركز الاهتمام بها بصدد تنفيذ خطته المستهدفة ، ثم وضع الموازنة لكل مركز بحيث تستخدم هذه الموازنة لقياس الأداء ، والانجاز للمركز أو للمدير نفسه .

5. وضع نظام محاسبي يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الأداء الفعلي لمراكز المسئولية

6. إعداد تقارير الأداء على أساس هرمي بحيث تتدفق التقارير من أسفل لأعلى وبالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من المستويات التنظيمية ، وتتضمن هذه التقارير مقارنة بين البيانات الفعلية والبيانات المقدرة والانحرافات غير المفضلة لكل مركز مسئولية، ويتم دراسة هذه الانحرافات غير المفضلة لكل مركز مسئولية ، ويتم دراسة هذه الانحرافات ، ومعرفة أسبابها واتخاذ القرارات لمعالجتها .

تجدر الإشارة إلى أن نظام محاسبة المسئولية الذي يتلاءم مع التنظيم الإداري لمنشأة معينة لا يتلاءم مع احتياجات منشأة أخرى لإختلاف التنظيم لهذه المنشأة ، كما أن العمليات الإنتاجية ذاتها تختلف من منشأة لأخرى ، وعليه ينبغي أن يتم تصميم نظام محاسبة المسئولية لأي مؤسسة بشكل يتفق مع التنظيم الإداري لهذه المنشأة .(محمد، 2016، ص ص117-118)

تحديد مراكز التكلفة من واقع التوزيع الموجود في الهيكل التنظيمي .تجميع وتبويب التكاليف بالشكل المناسب لمراكز التكلفة .توزيع التكاليف العامة ومن ثم الحصول على مجمل التكاليف للخدمات لكل قسم من الأقسام .تحديد أساس توزيع التكاليف بالتعرف على الخدمات المقدمة في مراكز التكلفة . تحديد التكلفة الكلية للوحدات المنتجة لكل قسم بقسمه ضرورة تحديد معيار لقياس مدى كفاءة الأداء في الأقسام ليتم مقارنة ما تم بما كان يجب أن يتم. (ديالا ، 2007، ص20)

### تاسعاً: قياس كفاءة وفعالية الأداء في ظل محاسبة المسؤولية :

يشتمل تطبيق محاسبة الإدارية على تقييم الأداء مراكز المسؤولية ونفوق في هذا المجال بين خاصيتين عادة مايتصف بهما الأداء وهما فعالية الأداء وكفاءته . وتعبر فاعلية الأداء عن مدى نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الهدف المرغوب . اي ان الفاعلية هي مقياس لمدى تحقيق الغاية المرجوة وسر كفاءة الأداء عن علاقة مثالية بين المدخلات والمخرجات .أي مدى كفاءة الأداء الفعلي في استخدام المدخلات المتاحة للحصول على مخرجات معينة . ويتطلب قياس كفاءة الأداء ضرورة وجود علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات وتستخدم هذه العلاقة في وضع معايير للأداء.

وتتأثر كفاءة وفاعلية أداء مراكز المسؤولية بعدد من العوامل نذكر منها مايلي :

- 1- درجة الحرية في اتخاذ القرارات والتي تتوفر لمركز المسؤولية .
- 2- مدى الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية ممارستها علنالعوامل التي تؤثر على الأداء .
- 3- الفترة التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها مركز المسؤولية .

وعادة ماتنعكس هذه العوامل على مقياس كفاءة وفاعلية الأداء وقد تختلف الأوزان النسبية المعطاة لكل عامل بحسب طبيعة نشاط مركز المسؤولية المراد تقييم أدائه ، إلا أن هناك مبادئ عامة يجي الاستناد إليها عند تحديد مقاييس للأداء . وتشتمل هذه المبادئ على ضرورة مراعاة طبيعة نشاط مركز المسؤولية كما سبق شرحه ، ومبدأ الخضوع للرقابة ، ومبدأ الإدارة بالإستثناء. (اسماعيل ، زينات ، 2000، ص ص475-476)

وترى الباحثه لما كانت الشركات تسعى الى التمييز في ظل وجود منافسة وظهور وسائل حديثة وتكنولوجيا كان لابد من وجود أنظمة جديدة تتلاءم وتلك المتغيرات ومن هذه الأنظمة نظام محاسبة المسؤولية الذي يقوم على تقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة التي يكون المسؤول عنها بالتكلفة فقط دون أي شئ آخر ،ومراكز الربحية الذي يهتم بالإيرادات والتكاليف للحصول على صافي الربح الذي يعتبر هو مقياس للأداء في ذلك المركز،أما مركز الإستثمار فالمسؤول عنه لديه السلطات والمسؤوليات ليس على التكاليف والإيرادات فقط وإنما الإستثمار وذلك يخوله سلطة التخطيط واتخاذ القرارات

ويمكن أن يُضمّن مركز الإيراد تحت مركز الربحية الذي يهتم بصافي الربح بصافي الربح المحقق عن الإيرادات .

ومما يلاحظ أن محاسبة المسؤولية قد تكون عادلة إذا كان التقييم على أساس التكاليف التي يمكن السيطرة عليها والتكاليف التي لا يمكن السيطرة عليها وإذا لم يكن هنالك تحيز إداري في تحقيق الأهداف وبالتالي النتائج التي تسفر عنها.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المسؤول عن المركز يجب اختياره بدقة وعناية تامة حيث لابد من توفر صفة الأمانة فيه وإمكانية الثقة حيث يمكنه التلاعب بالتقارير الرقابية بما يحقق أهدافه هو وقد تكون تلك التقارير غير حقيقية وأنها تحتوي على انحرافات سالبة مما يؤثر على أداء المنشأة ككل وبالتالي استغراق وقت كبير حتى معرفة ما حدث.

ويمكن للمسؤول عن مركز التكلفة والربحية استخدام هندسة القيمة كاسلوب لتحقيق التكاليف وبالتالي تحقيق الرقابة عليها وتحقيق الأهداف المنشودة من خلال تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة وتوجيه جُل الإنفاق عليها وتحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة ومحاولة تقليل التكاليف فيها أو استبعادها تدريجياً إذا تطلب الأمر مما يحقق التكاليف المعيارية الموضوعه للمركز ويحقق الجودة مما يؤدي إلى انحراف ايجابي احياناً الذي يكون في صالح المسؤول عن المركز مما يحقق مصلحة المنشأة ككل .

## المبحث الثالث

### الربط بين متغيرات الدراسة

#### 1. مركز التكلفة :

هو الوحدة الفرعية من الشركة التي يكون فيها مشرف الوحدة مسؤولاً فقط عن حدوث النفقة المتعلقة بها وتعد مراكز التكاليف أصغر مراكز المسؤولية حجماً في الشركة وتختلف عن بعضها من حيث القدرة على ربط عناصر التكاليف بالمخرجات، والتي تخضع لرقابته فقط مع عدم تحمله أي مسؤولية عن الإيرادات، ويمكن أن يكون مركز التكلفة مجرد قسم صغير بعدد محدود من العمال ويقوم بعدة عمليات بسيطة على المنتج، وقد تكون الشركة كلها مركز تكلفة إذا اقتضت مسؤولية مدير هذه الشركة على التكاليف فقط دون تحمله أي مسؤولية عن المبيعات، وكما يمكن أن يشتمل مركز تكلفة معين على عدد من مراكز التكلفة بحجم أصغر فمثلاً يمكن تقسيم الشركة إلى عدة أقسام واعتبار كل قسم مركز تكلفة، قد يتعلق مركز التكلفة بالنشاط الإنتاجي أو الخدماتي أو البيعي أو الإداري ولا يكون مركز التكلفة مسؤولاً عن إيرادات إدارة استثمارات جديدة وعليه تتم المحاسبة على مراكز التكلفة بغرض الرقابة وتقييم الأداء من خلال التحقق من كفاءة استغلال الموارد المتاحة وتحقيق المخرجات بأقل تكلفة ممكنة، حيث أن مدير مركز التكلفة يمكنه استخدام أسلوب هندسة القيمة لتحليل وظائف المنتج والحصول على سلسلة وظائف التي تضيف قيمة للعميل فقط وتوجيه التكاليف لها ومحاولة تقليل التكلفة أو الغاء تلك الوظائف التي لاتضيف قيمة للعميل وهذا يؤدي بدوره الى تقليل تكلفة المنتج وبالتالي الحصول على حصة سوقية أكبر والمنافسة من خلال السعر وهذا ماتسعى عليه استراتيجية زيادة التكلفة التنافسية .

#### 2. مركز الربحية:

مركز الربحية هو مركز مسؤولية يعتبر رئيسه مسؤولاً عن كل من الإيرادات والتكاليف الخاصة بذلك المركز ويعرف على أنه: "وحدة إدارية يتم تفويض مديرها سلطة الرقابة على إيراداتها" وهذا يتطلب منحه سلطة تحديد المنتجات التي سيتعامل بها وأسعار بيعها والمناطق الجغرافية التي تغطيها وبذلك يقاس نجاح مدير هذا المركز بمدى تحقيقه لموازنة الأرباح المخططة وذلك باستخدام رقم انحراف الأرباح وهذا ينتج عن اختلاف الأسعار الفعلية عن المخططة وحجم المبيعات الفعلية عن الواردة في الموازنة، المدير أو المسؤول المختص بمركز الربحية يعد من مسؤوليته التكاليف والإيرادات الخاصة بالمركز وباستخدام أسلوب هندسة القيمة يؤدي إلى تقليل التكاليف والتي تؤدي إلى زيادة أسعار المنتج دون فائدة تذكر للعميل مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة وتحقيق قدر أعلى من الأرباح وبالتالي الحصول على حصة سوقية أكبر من خلال المنافسة على أساس السعر وبالتالي تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة .

### 3. مركز الإستثمار :

هو أي مركز مسؤولية داخل المنظمة يكون مديره مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات بالإضافة إلى الاستثمارات التي استخدمها في تحقيق العائد حيث يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة إلى نوعية وحجم الاستثمارات لدى هذه المراكز ، وبناء عليه يقيم أداء مدراء هذه المراكز يستند على الربح الذي يحققه مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الاستثمارات أو رأس المال المستثمر في هذا المركز، أي ان مدير مركز الإستثمار يعد مسؤولاً عن التكلفة والأرباح وايضاً هو مسؤول عن تحقيق نسبة معينة من العائد على الإستثمار وتتم مقارنة هذه النسبة مع النسبة المخطط لها من قبل الإدارة ومحاسبة مدير المركز المعين عنها، فإذا تم استخدام أسلوب هندسة القيمة في المركز المعين يمكن كما سبق توضيحه تقليل التكلفة وبالتالي زيادة أرباح المركز مما يمثل بسط معادلة نسبة العائد على افرستثمار وبالتالي تحقيق العدف المطلوب من المركز والمساهمة في تحقيق أهداف الشركة ككل فيما يختص بالأرباح وبالتالي الإستفادة من أسلوب هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.

### 4. مركز الإيراد :

يكون مدير مركز الإيراد مسئولاً عن تحقيق الإيرادات بصورة أساسية ، ويعتبر قسم المبيعات من الأمثلة البارزة على مركز الإيراد ، فمدير قسم المبيعات يكون مسئولاً أساساً عن تحقيق المبيعات ،وبما أن مدير مركز الإيراد يعد المسؤول الأساسي عن الإيرادات بالشركة أو المؤسسة فهو المختص بإصدار القرارات التي تدر أرباحاً لها والمصادر التي توفر لها إيراداتها وبما أن مدير هذا المركز يجب أن يكون على قدر عالٍ من الوعي والإدراك والإلمام بما هو جديد ومفيد ويخدم أهدافه ومن ذلك يمكنه استخدام أسلوب هندسة القيمة للحفاظ على مستوى معين من الإيرادات وذلك بتقليل التكاليف التي تنفق مقابلها وبذلك يحقق أهدافه.

تخلص الباحثة للأتي :

- دعت الحاجة لظهور محاسبة المسؤولية بظهور الشركات ذات الأقسام المتعددة وإنشاء الفروع في المدن المختلفة بما دعى الى التفكير في وسائل محاسبية تساعد في الرقابة عليهما .
- نمت الحاجة لمحاسبة المسؤولية بزيادة حدة المنافسة بين الشركات مما دعى إلى الرقابة على التكاليف بغرض تقليلها وبذلك تخفيض أسعار بيعها.
- محاسبة المسؤولية تربط بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسئولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عنها .
- يعتبر نظام محاسبة المسؤولية جزء من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها.
- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف والإدارة بالإستثناء .
- يسهل نظام محاسبة المسؤولية إدارة النشاط للوحدة الإقتصادية بتقسيمها إلى مراكز مسئولية.
- نظام محاسبة المسؤولية يجعل العاملين بالشركة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم ومن ضمنها ترشيد الإنفاق والتكاليف سواء كانت ضمن مسئولياتهم أو خارج نطاق مسئوليتهم.
- تقرير الأداء في مراكز المسؤولية التكلفة يتضمن المقارنة بين عناصر التكاليف الفعلية الخاضعة للرقابة وبين عناصر التكاليف المعيارية بموجب الموازنة التخطيطية المعدة لذلك النشاط لغرض التعرف على الإنحرافات التي تحدث بين التخطيط والتنفيذ الفعلي.
- تقارير محاسبة المسؤولية يجب أن تكون ملائمة من حيث المدة التي تغطيها بحيث يمكن الإدارة من إجراءات التصحيح في الوقت المناسب .

## الفصل الثالث

تناول الفصل مفهوم الإستراتيجية وهدفها وأنواع وعلاقات استراتيجيات المنظمة كما يتناول مفهوم واهمية وأهداف وطرق تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة وتطرق لمزاياها وبعض عيوبها وذلك من خلال المبحثين التاليين:

**المبحث الأول :** يتناول مفهوم الاستراتيجية وهدفها وأنواع وعلاقات استراتيجيات المنظمة.

**المبحث الثاني:** يتناول هذا المبحث مفهوم وأهداف وأهمية وطرق تحقيق ومزايا وعيوب استراتيجية ريادة التكلفة.

## المبحث الأول

يتناول المبحث مفهوم الاستراتيجية وهدفها وأنواع وعلاقات استراتيجيات المنظمة

أولاً: مفهوم الاستراتيجيات :

الإستراتيجية :

لغة: ترجع اصلها الكلمة المشتقة من اللغة الإغريقية فهناك من ينسبها الى (strato) وتعني الجيش وهناك من يرجعها الى (strategos) ويعنى بها الخدعة القتالية، اما العرب والمسلمون فقد استخدموا مصطلح الفروسية والافتتال في القرن الاول من قيام دولتهم وفضلت بعض الدول العربية تعريب المصطلح ليصبح الاستراتيجية.

اصطلاحاً فن استخدام المعارك لتحقيق هدف الحرب يعد هذا التعريف الاول للاستراتيجية .اما الكابتن البريطاني ليدل هارت عرفها "هي فن توزيع وتوجيه القوات العسكرية لانجاز الاهداف السياسية او الوصول الى نتائج السياسة العامة "فهو بذلك يطرح رؤية السياسية للاستراتيجيات. (فريد، 2015، ص10)

لم يضع معظم الباحثين تعريفاً محدداً للإستراتيجية فهي تطلق أحياناً على الغايات ذات الطبيعة الأساسية وأحياناً اخرى على مجموعة من الأهداف المحددة والسياسات التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها ،وقد يطلق لفظ إستراتيجية على الأهداف المحددة ، ووضع البدائل المختلفة ومقارنة التكاليف والعوائد المرتبطة وتقييمها ثم اختيار البديل الاستراتيجي ووضعه في برنامج زمني قابل للتنفيذ

ويعرف الدكتور نبيل علي شعث الإستراتيجية أنها مسار أو مسلك تختاره المنظمة من بين المسارات البديلة المختلفة المتوافرة لديها لتحقيق أهدافها في ظل ظروف عدم التأكد والمخاطرة ، وعلى ضوء توقعات المنظمة لخطط ومسارات كل من تتعامل معهم أو تؤثر مصالحهم (عمر 2012 ، ص 13،15)

كما ذكر آخر أن الإستراتيجيات في مجال إدارة الأعمال يتم اختيارها من بين مجموعة من الخيارات الإستراتيجية وهي التكلفة ، والتفريق ، والتركيز ، بمعنى أن تختار المنظمة أن تتنافس في السعر ، او في ايجاد فروق بين المنتج تقدمه ومنتجات المنافسين الآخرين ، أو التركيز على اسواق محددة مستهدفة ، وتقديم خدمات لهولاء العملاء أفضل من أي منافس آخر . (محمد، 2009، ص153) ، كما عرفت أنها التصميم الشامل الذي تضعه الإدارة العليا لإدارتها المنظمة ككل (ابتهاج ، 1999 ، ص29) هنالك ثلاث عوامل تؤثر بدرجة كبيرة على الإستراتيجية وهي :

1. البيئة الخارجية ومتغيراتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية
2. الموارد والامكانيات الداخلية ، خاصة فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي والقيادة والقوة والقيم
3. الأهداف التي تحددها المنظمة وتسعى لانجازها ضمن اطار زمني محدد (فلاح، 2006، ص20)

كما عرفت على أنها عبارة عن مجموعة عملية تقييم الوسائل البديلة التي يمكن من خلالها تحقيق أهداف المنظمة بإستخدام الموارد المتاحة لها والظروف المناخية المحيطة بها بناء على التعريفات السابق ذكرها يمكن استخلاص أن الاستراتيجية تقوم على النقاط التالية:

- تحديد رسالة وهدف المنظمة
- تحليل وفهم البيئة الداخلية للمنظمة فيما يتعلق بموقف الموارد والبيئة الخارجية بغرض تحديد الفرص التي تتيحها هذه البيئة والمخاطر التي تفرضها على المنظمة
- النظرة الكلية للمنظمة وحددات الأداء بها
- وضع السياسات والخطط اللازمة لتحقيق الرسالة أو الهدف (عمر، 2002 ، ص27)

وتظهر الإستراتيجية كأفكار مجردة في أذهان الأطراف المهمة فقط حيث لم يسبق لأحد أن رأى أو لمس الاستراتيجية فكل استراتيجية هي ابتكار يشترك فيه أعضاء المنظمة من خلال هدفهم و/أو أفعالهم وبهذا تدخل عالم الفعل الجماعي (كاظم، 2004، ص 40)

ويتضح للباحثة أن مفهوم الاستراتيجية تطور ليشمل الأهداف طويلة الأمد والنظرة الشاملة لكل جوانب المنظمة والاختيار من بين البدائل المتاحة و تنفيذه وأخيراً تقييمه.

### مفهوم التوجه الاستراتيجي :

عرف بانه عملية يتم من خلالها تشكيل وصياغة الاستراتيجية للمنظمة ، ويرى بانه مجموعة من الاستراتيجيات العامة ذات التوجه الجوهري للمنظمة نحو وضع الرسالة من نحن بحيث تمدها بالروية للمستقبل(ماذا سنكون نحن؟) بفهم ماهي الفلسفة والقيم ومجموعة المقارنات المرجعية للمنظمة لتحقيق اهدافها. (فريد، 2015، ص10)

استخدم لفظ الإستراتيجية منذ عدة قرون في العمليات الحربية وهي كلمة يونانية مشتقة من كلمة استراتيجوس يعنى فن القيادة أي كيف يستخدم القائد الجنرال القوى المحيطة لضمان النصر فيالحرب وحتى حرب نابليون كما نيقصد بالإستراتيجية علم وفن مواجهة العدو عن طريق القوة العسكرية أو هي الخطة العامة الموضوعة لإحراز هدف معين ، وقد وسع نابليون استخدام الإستراتيجية لتشمل الجوانب الإقتصادية والسياسية التي تحسن الفرصة للنصر العسكري (عمر، 2012، ص9)

### الاستراتيجية والتكتيك :

مصطلح التكتيك مستمد ايضاً من المصطلح اليوناني (Tassein) ويعني الترتيب او التدبير لكن الاستراتيجية التي ترتبط بالاهداف الكبيرة أي الغايات والمقاصد ولهذا تكون الاستراتيجية من مهام القيادات والمستويات العليا للجيش والمنظمات الاعمال، والنهوض بهذه المهمة يستلزم المشاركة والمشاورة كما يتطلب اجراء المسوحات و تحليل البيئة الخارجية والداخلية لجمع واستخراج البيانات والمعلومات الازمة للاحضار كل الاحتمالات وصياغة البدائل المناسبة وتهدف

الاستراتيجيات بما يتعلق بالمستقبل حيث تتطلب الاجتهاد والحدس وتوظيف الاستبصار والقدرات لهذا المستقبل بالخروج من النفق المظلم الى النور، اما التكتيك يرتبط عادة بالوسائل والاساليب والطرق والادوات والمعدات التي يتطلبها تحقيق الاهداف الاستراتيجية حيث يشمل تحديد المهام اليومية والاسبوعية والدخول في التفاصيل الجزئية الدقيقة والاهتمام بالانشطة والعمليات والجدول الزمنية والمواقع المكانية، وتكون ممارسة التكتيك عادة طاغية على اعمال المستويات التنفيذية والتشغيلية والاجرائية ويكون مصطلح قريبا في معناها من مصطلح التكتيك حيث تكون الاداة محايدة واستخدامتها محددة غير ان التكتيك مفهوم اخر يطلق على الاساليب المستخدمة لإبهام الطرف الاخر كما هو الحال في المعارك العسكرية وفي الشركات التجارية المتصارعة على تسويق منتجاتها وخدماتها وكسب الحصة الكبرى من السوق، باختصار فان الاستراتيجية تجيب عن التساؤل حول ماذا، اما التكتيك تحدد الكيفية التي تحقق بها ما نريد حول كيف.

**استراتيجيات الاعمال:** هي " الخطة المستقبلية للشركة لتحسين موقفها التنافسي للمنتجات والخدمات التي تنتجها في السوق الذي تعمل فيه ". وعرفت كذلك بأنها مجموعة القرارات المحددة للممارسات بعيدة المدى للمنشآت الساعية الى البقاء والنماء في بيئتها الداخلية والخارجية. ثم التطور الحال لتظهر عدة مستويات للاستراتيجيات في منظمات الاعمال بدلاً من الاستراتيجية الواحدة للمنشأة، واثارت اغلب البحوث الى ان المنشآت التي تضع استراتيجيات تتميز في الاداء، وتشمل الاستراتيجيات في شركات الاعمال الى هذا المفهوم " ذلك الاطار العام الذي يوجه ويرشد القيادات العليا للخيارات التي يتطلبها ضمان مستقبلها على المستوى البعيد المدى بينما تسعى مؤسسات اخرى الى استراتيجيات تنافسية تمكنها من تحقيق التميز والتفوق على المدى المتوسط والطويل" ومن هنا برز الصراع بين المؤسسات العملاقة في الصناعة، ومن بين المفاهيم الجديدة التي رافقت نشأة وتطور مصطلح الاستراتيجية في شركات مفهوم القصر ( البعد الاستراتيجي) او النسبة الغير معلنة التي يراد من الاستراتيجية ان تحققها على ارض الواقع ويمكن اعتبارات كتابات منتسبرج MINTSBERG بداية لمرحلة جديدة لمفهوم الاستراتيجية في شركات الاعمال حيث كان يعرفها بالقوة الوسيطة بين المنظمة والبيئة عام 1973م ولكنه عاد برويته الجديدة عام 1987م ليقول ان للاستراتيجية معاني متعددة وطرح نموذج يسمى (5 PS فالاستراتيجية هي :خطة Plan

نمط-pattern موقع - position حيلة -play تصور . perspective . وأكد ان الاستراتيجية توجد في كل منظمات على اختلاف احجامها وانشطتها على المستوى الكلي وعلى مستوى وحدات الاعمال، ومع مرور الزمن تطورت استراتيجيات الاعمال واصبحت لها مستويات متعددة بعد ان كان لكل منظمة استراتيجية واحدة وفيما يلي أهمها :

استراتيجية وظيفية

استراتيجية الاعمال

الاستراتيجية الكونية

الاستراتيجية المؤسسية فريد، 2015، ص ص 10-14)

### ثانياً : هدف إستراتيجية الشركة :

الهدف من إستراتيجية الشركة هو إدارة محظفة أعمال الشركة حالياً ومستقبلاً لتحقيق وانجاز الأغراض الإستراتيجية ،وقد عرف هوفر وشندل استراتيجية الشركة بأنها تتعلق بالإجابة عن السؤال: ماهي مجموعة الأعمال التي يجب ان تتواجد بها ؟ وبالتالي تتحدد المكونات الأساسية لإستراتيجية الشركة المرتبطة بالموارد المستخدمة ومجالات الإستخدام (ابتهاج، 1999، ص29)

ويتضح للباحثة أن الهدف من الاستراتيجية هي صياغة الأهداف والرؤى على المدى الطويل

### ثالثاً: الاستراتيجيات التنافسية في ظل وحدات النشاط (استراتيجيات وحدات الاعمال) :

هي الاستراتيجيات التي تاخذ موقعها على الاقسام والوحدات الانتاجية المختلفة بالمنظمة وهي تهدف إلى تحسين المركز التنافسي لمنتجات وخدمات المنظمة في الصناعة التي ينتمي اليها باعتبار ان لكل وحدة أعمال استراتيجية خاصة بها حيث تشكل قسماً تنشأ به أو تتماثل فيه المنتجات او الخدمات مثل الأدوات المنزلية- الأجهزة الكهربائية كما ورد في التعريف السابق، تعرف وحدة الأعمال بأنها تنظيم له تكوينه الخاص بحيث يخدم سوقاً معينة بمدى محدد من المنتجات المترابطة الأهمية :تساهم في تحقيق اغراض واهداف السياسات العليا للمنظمة ككل بشكل فعال

وتنزيل الاستراتيجيات العليا وتخلق تكامل مع الاستراتيجيات الكلية للمنشأة وخلق ميزة تنافسية في مجال معين وإدارة مجهودات الوحدات المختلفة بهدف تحسين المركز التنافسي. (فريد، 2015، ص 10-14)

#### رابعاً: مداخل صياغة الاستراتيجية : (فلاح، 2006، ص 30-28)

هنالك ثلاث نماذج أساسية لوضع الإستراتيجية :

1- **النموذج الخطي** : تتضمن الاستراتيجية وفقاً لهذا النموذج تحديد بعض الأهداف الطويلة

الأجل للمشروع، وقيام الإدارة بتبني بعض التصرفات والوسائل وكذلك القيام بتخصيص الموارد المتاحة لإنجاز هذه الأهداف

2- **النموذج التكيفي** : يمثل هذا النموذج نتاجاً طبيعياً لتبسيط الأمور من خلال الافتراضات

التي يعتمد عليها النموذج الخطي والتي أدت إلى محدودية استخدامه من قبل المنظمات ولذلك فإن النموذج التكيفي يفترض وجود حالات أكثر تعقيداً بين المنظمة والبيئة التي تعمل فيها

3- **النموذج التفسيري**: يسعى هذا النموذج لأن يعطي بعداً أكثر عمقاً للنموذج التكيفي من

خلال الاستعانة بمفاهيم ومضامين ثقافة المنظمة أو في ميدان الإدارة الرمزية، حيث أنه من خلال استخدام الرمز، أو باستخدام مفهوم الإطار الفكري المرجعي يمكن لمن يضع الاستراتيجيات في المنظمة أن يؤثر على تكوين اتجاهات إيجابية للذين يساهمون في صياغة أو تنفيذ الإستراتيجية (فلاح، 2006، ص 28، 30)

#### خامساً: أنواع الاستراتيجيات التنافسية :

الأساس القوي الذي تستند عليه استراتيجية النشاط يجعلها تستمر في تحقيق نجاحها بشكل متواصل هو الميزة التنافسية وتحقق الميزة التنافسية بإحدى طريقتين: أما من خلال تقديم منتج بسعر أقل أو باستخدام بعض أساليب التمييز وتقديم منتج أفضل يعنقد المستهلكين أنه يستحق سعراً أعلى أما بالنسبة للسوق المستهدف والمزعم تقديم الميزة له ، فقد يكون مجتمع الصناعة ككل أو قطاع سوقي

معنى ، وإمتداد لتحليل قوى التنافس الخمس في الصناعة فقد اقترح ثلاثة استراتيجيات عامة للتنافس بغرض تحقيق أداء أفضل عن بقية المنافسين في الصناعة وتشمل :

إستراتيجية قيادة التكلفة: الإنتاج بأقل تكلفة كلية في الصناعة

استراتيجية التمييز : تمييز المنتج المعروض بطريقة أو بأخرى عن منتجات المنافسين

إستراتيجية التركيز :التركيز على نسبة محدودة من السوق بدلاً من تغطية السوق ككل (نبيل،2003، ص231)

وفيما يلي تفصيلها :

### 1: استراتيجية قيادة التكلفة :

الاعمال الكبيرة التي تتنافس وفق هذه الاستراتيجية تقدم منتجات او خدمات في صناعة واسعة حيث تحتل موقعا في سوق واسع تضم اسعار تنافسية للمستهلكين و ان المخرجات لكل وحدة اعمال تختلف قليلا عن تلك الاعمال الاخرى كما ان طلبات السوق للمخرجات مطاطة ، و تهدف هذه الاستراتيجية الى تحقيق تكلفة اقل بالمقارنة مع المنافسين وهناك عدة دوافع تشجع الشركات على تحقيق التكلفة الاقل وهي :

أ- توفر اقتصاديات الحجم

ب-منحى الخبرة او التعلم

ت-وجود فرص مشجعة على خفض التكلفة وتحسن الكفاءة

ث-سوق واعى من مشتريين للسعر (فريد،2015، ص ص10-14)

تهدف هذه الإستراتيجية إلى تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين وهناك عدة دوافع أو حوافز تشجع الشركات على تحقيق التكلفة الأقل وهي : توافر اقتصاديات الحجم ، الآثار المترتبة على منحى التعلم الخبرة ، وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة ،واخيراً سوق مكون من مشتريين واعيين تماماً للسعر (نبيل، 2003، ص234)

### 2: استراتيجية التمييز

ان الاعمال التي تستخدم هذه الاستراتيجية تقدم منتجات متميزة اوخدمات صناعية واسعة والتي استطاعت ان تحتل سوقا كبيرا مع طلبات غير مرنة نسبيا وان هولاء المستهلكين يرغبون بدفع اسعار عالية للمخرجات المتميزة،تشمل مجموعة من المداخل لتميز المنتجات إحدى الشركات عن غيرها وهي على سبيل المثال لا الحصر :سمات خاصة بالمنتج، توفير قطع غيار،جودة غير عادية، تشكيلات مختلفة للمنتج، السمعة الجيدة.(فريد، 2015،

وهي قدرة الشركة أو وحدة الأعمال على تزويد المشتريين بقيمة فريدة في مصطلحات جودة المنتج أو المزايا الخاصة أو خدمات ما بعد البيع

ومن خلال تطوير طرق تجعل خدمات/ منتجات الشركة متميزة عن المنافسين أو تقليل مزايا التمايز عند المنافسين، وأضاف أن التمايز له أبعاد منها:النظر إلى الزبون وجعله في المقام الأول وتطوير المنتج الجديد باستخدام التعاونيات.والتقليل من منافسة المنافس ومن قوة مساومة المشتريين لأن المنتجات والخدمات الأخرى أقل جاذبية.(غسان، 2012، ص180)

تركز هذه الإستراتيجية على تعميق إحساس المستهلك بأنه يحصل على منتج أو خدمة فريدة والفكرة الأساسية بهذه الإستراتيجية هي جذب المستهلك وزيادة حجم المبيعات وتستطيع الاستراتيجية الفعالة للتميز حماية المنشأة أمام منافسيها ،نظراً لولاء المستهلك لماركة معينة وما يترتب على ذلك من خفض الحساسية للسعر من خلال تميز الشركة وولاء المستهلك للماركة تستطيع ان تضع سعر لمنتجاتها أعلى من المنافسين وتحقق بذلك هوامش ربحية أعلى نسبياً (ابتهاج، 1999، ص85)

**أهم المجالات التي يتم التمييز فيها للشركة ولفتره زمنية افضل :**

- أ- التمييز على أساس التفوق الفني.
- ب-التمييز على أساس الجودة وتقديم المساعدة للمستهلك بشكل اكبر .
- ت-التمييز على أساس تقديم المنتج قيمة اكبر للمستهلك نظير المبلغ المدفوع.

**الشروط اللازمة لتطبيق استراتيجية التمييز :**

أ- عندما يقدر المستهلكون قيمة الاختلافات في المنتج او الخدمة وتمييزه عن غيره.

- ب-تعدد استخدامات المنتج وتوافقها مع حاجات المستهلك.
- ت-عدم وجود عدد كبير من المنافسين له لنفس استراتيجية التمييز.

### كيفية بناء ميزة تنافسية وفقا لهذه الاستراتيجية؟

يمكن بناء ميزة تنافسية عبر الاتي :

- أ- شراء مواد خام جديدة تؤثر على الاداء والجودة .
- ب-تكثيف مجهودات البحوث والتطوير تجاه المنتج والإنتاج .
- ت-التركيز على عدم وجود عيوب التصنيع.
- ث-تنشيط نشاط التسويق والمبيعات وخدمة المستهلك من خلال الصيانة اسرع واصلاح افضل مثلا وكذلك توفر معلومات كافية عن استخدام المنتج ومن امثلة الشركات المتبعة لهذه الإستراتيجية شركة caterpillar لمعدات الزراعية حيث تضمن تسليم قطع الغيار خلال 48 ساعة لأي عميل في العالم(فريد،2015،ص16)

### 3: استراتيجية التركيز:

تهدف استراتيجية التركيز بناء ميزة تنافسية في جزء معين من السوق وليس كله حيث يحقق ذلك المنشأة فعالية أعلى في أدائها، وقد يتم ذلك من خلال التركيز على مجموعة معينة من المشترين أو على سوق جغرافية بذاتها من خلال التركيز على مجموعة معينة من المشترين، أو على منطقة جغرافية بذاتها

من خلال ذلك التركيز تستطيع المنشأة تحقيق تكاليف منخفضة، التمييز أو كليهما معاً في مزيج متناسب مع ظروفها (ابتهاج، 1999، ص89)

تهدف استراتيجية التركيز أو التخصص إلى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق ، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين ، أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدود ، أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج (نبيل، 2003، ص239)

تهدف الى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق عبر اشباع حاجات خاصة للمجموعة من المستهلكين او التركيز على قطاع سوقي معين او التركيز على استخدامات معينة للمنتج، فالسمة المميزة لهذه الاستراتيجية هي تخصص الشركة في خدمة معينة من السوق الكلي وليس كامل السوق وذلك على افتراض اساسي وهو اماكنية خدمة سوق مستهدف ضيق بشكل اكثر فاعلية وكفاءة (فريد، 2015، ص17)

تعني استراتيجية التركيز تقديم سلعة أو خدمة تشبع حاجات قطاع معين من المستهلكين أو تخدم منطقة جغرافية محددة (محمد، 2003، ص176)

### كيفية الدخول في استراتيجية التركيز:

أما كيفية الدخول في استراتيجية التركيز فهناك خطوتين هامتين:

أ- اختيار وتحديد اي قطاع من قطاعات الصناعة يتم التنافس فيه

ب- تحديد كيفية بناء ميزة تنافسية في القطاعات السوقية المستهدفة

ولتقرير أي من القطاعات السوقية يتم التركيز عليه فلا بد من تحديد مدى جاذبية القطاع بناءً على معرفة : حجم القطاع ، ربحية القطاع ، مدى شدة قوى التنافس الخمس في القطاع ، الأهمية الإستراتيجية للقطاع بالنسبة للمنافسين الرئيسيين ، وأخيراً مدى التوافق بين إمكانيات الشركة وحاجات القطاع السوقي (نبيل، 2003، ص241)

كيف تتحقق ميزة تنافسية في ظل إستراتيجية التركيز؟

هناك طريقتان :

أ- النجاح في قيادة التكلفة

ب- التمييز في القطاع او القطاعات المستهدفة

وبالنسبة لأي من الطريقتين يتم استخدام المداخل المناسبة لكل طريقة (نبيل ، 2003، ص241، 242)

## سادساً: اختيار استراتيجية نشاط عامة :

لتطوير استراتيجية نشاط عامة ونموذج أعمال فعادة ما يؤكد المديرون الاستراتيجيون على واحدة من خمس استراتيجيات تنافسية عامة: ريادة التكلفة، التمييز، ريادة التكلفة مع التمييز، التركيز على التمييز، والتركيز على ريادة التكاليف. وتسمى هذه الاستراتيجيات بالاستراتيجيات العامة نظراً لأن كل الشركات أو المشروعات الأعمال تتبناها بغض النظر عما إذا كانت شركات صناعية أو خدمية أو منشآت غير هادفة للربح. كما أن هذه الاستراتيجيات من تلك الاستراتيجيات إنما هي نتيجة لتبني الشركة خيارات متوافقة، ومناسبة تتعلق بالمنتج والسوق، والكفاءات المتميزة تلك الخيارات أو البدائل كل منها يدعم ويقوي الآخر وتبدو قيمتها في نموذج نشاط تنافسي

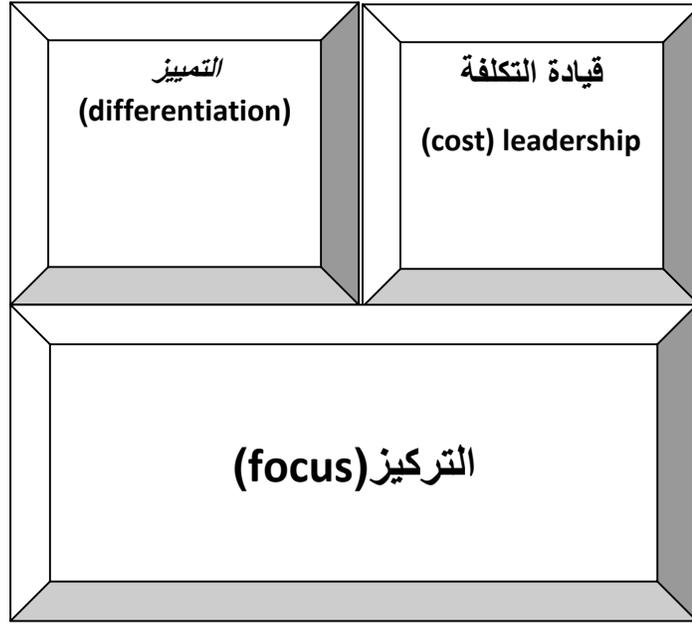
### جدول رقم (1/1/3) اختيار استراتيجية الشركة

الخيارات	ريادة التكلفة	التمييز	التركيز
تمييز المنتج	منخفض (أساساً) (بالسعر)	عالي (أساساً بالتفرد)	منخفض غلى عال (بالسعر أو التفرد)
تجزئة السوق	منخفض (السوق الكبير)	عالي (قطاعات سوقية كثيرة)	منخفض (قطاع أو قطاعات قليلة)
الكفاءة المتميزة	التصنيع وإدارة الموارد	البحوث والتطوير والبيع والتسويق	اي نوع من الكفاءة التميزة

(شارلز، جارديث 2008، 356)

يتضح من الجدول (1/1/3) الإختلاف بين الإستراتيجيات العامة للتنافس، ريادة التكلفة، التمييز والتركيز وذلك من خلال مقارنة خيار تمييز المنتجات وتجزئة السوق والكفاءة المتميزة

### شكل رقم (6/1/3) الإستراتيجيات العامة للتنافس



(الإدارة الاستراتيجية، نبيل محمد، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2003، 333)

يوضح الشكل رقم (6/1/3) الاستراتيجيات العامة للتنافس حيث تركز إستراتيجية ريادة التكلفة على المنافسة من خلال السعر واستراتيجية التركيز على المنتج أو البضاعة ككل وتركز استراتيجية التركيز على الهدف الإستراتيجي .

سابعاً: العلاقة بين التخطيط الإستراتيجي والسياسات :

التخطيط الإستراتيجي يرمى الى :

1. تحقيق أغراض وغايات وبرامج عمل في المدى الطويل
2. اتخاذ قرارات مستمرة بناء على معلومات حول المستقبل
3. تنظيم الجهود اللازمة في ضوء التوقعات عن طريق التغذية الراجعة

## الاستراتيجية:

- هي أسلوب عمل وتحديد مسار
- تتناول الخطط وترجمتها إلى أهداف وخطوات ومراحل إعدادية واحتياجات عمل من مواد وأموال وقوى وعاملة توجه نحو الأطر التي تحددها السياسة
- تختص بتحقيق أهداف محددة أو رئيسية وصولاً لتلك الغايات
- وتتناول توفير وتوجيه الموارد لهذا الغرض في ظل ظروف المخاطرة وتقدير توقعات الغير
- فهي لذلك نوع من التخطيط يختص بإتخاذ التدابير وتحديد المسارات والتوجهات والأساليب وأطر السياسات المتعلقة بتنفيذ الخطط ولذلك فهي تشابه التخطيط الاستراتيجي

## ثامناً:العلاقة بين الإستراتيجية والسياسة :

تنشئ الاستراتيجيات إطار الخطوط العامة والموجهات وحدود نطاق السياسة التي من خلالها وعلى ضوءها تتم الصياغة التفصيلية لسياسات التشغيل وتتخذ القرارات التنفيذية ذات الصلة .

في بعض المواقف العملية يصبح من الصعب التفرقة بين الإستراتيجية والسياسة لدرجة أن البعض يستخدم نفس المصطلح (الإستراتيجية أو السياسة ) لنفس الشيء.

ويرجع السبب في ذلك أن كليهما يرمي إلى تحقيق أهداف المنظمة وعلى أي حال يمكن القول بأن الفرق بين الإثنين ليس كبيراً جداً بالرغم من أن السياسات تهتم بصفة عامة بوضع وصياغة الخطوط العامة اللازمة لإرشاد وتوجيه التنفيذيين في أداء أعمالهم بينما تركز الاستراتيجية على المسالك والمسارات أو التصرفات اللازمة أو المؤدية إلى تحقيق الأهداف

وهذه السياسات هي الأدوات الرئيسية في تنفيذ الإستراتيجيات والسياسات العامة (علي،2006، ص 30-32)

## تاسعاً:العلاقة بين الأداء الفعال والإستراتيجية :

يقصد بالأداء الأهداف أو المخرجات التي يسعى النظام لتحقيقها ولذا فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والنظام في حالة الحركة لتحقيق هذه الأهداف

ويقصد بفاعلية الأداء مدى نجاح النظام في تحقيق الأهداف التي قام من أجلها وأهداف النظام لا تقتصر على تحقيق هدف الكفاءة بل تشمل أهداف البقاء والنمو والمرونة والتكيف وبالتالي فهي تشمل كلا من الأهداف الإستراتيجية أو الأهداف الطويلة الأجل والأهداف التكتيكية أو الأهداف القصيرة الأجل

وقدرة أي نظام على تحقيق أهدافه ترتبط بعاملين :

1. البيئة: أي نوعية التفاعلات البيئية التي تؤثر في عمله

2. قدرته على التكيف مع هذه البيئة

وتحقيق أهداف النظام يتطلب أن تكون هناك قواعد حاكمة أو خطوط مرشدة في اتخاذ القرارات وهذه القواعد الحاكمة أو الخطوط المرشدة تتبع من الإجابة على التساؤلات التالية:

أ- مامنظمتنا ؟

ب-مالذي ستكون عليه ؟

ت-مالذي يجب ان تكون عليه ؟

ث-كيف يمكن تحقيق ذلك؟(عمر ، 2012، ص ص11-12)

### عاشراً: تقييم أداء الإستراتيجية :

هذه هي المرحلة الأخيرة في عملية الإدارة الإستراتيجية ويعرف تقييم الإستراتيجية بأنه تلك المرحلة من مراحل الإدارة الإستراتيجية والتي تحدد فيها الإدارة العليا ما إذا كانت الإستراتيجية المختارة قد حققت أهداف المنظمة ،وهي العملية التي بموجبها يقارن المديرون النتائج الإستراتيجية أو البديل الاستراتيجي المعين الذي تم اتباعه مع مستوى التنفيذ أو الأهداف الموضوعية وتتطلب عملية التقييم الآتي:

1. توفر الدوافع
2. توفر نظام للتغذية الراجعة لتوفير المعلومات اللازمة للتقييم
3. توفر معايير التقييم
4. إصدار القرارات المتعلقة بنتائج التقييم الاستراتيجي (علي، 2006، ص176)

وفي هذه المرحلة يتم تقييم الاستراتيجية من حيث نجاحها أو فشلها والتركيز على الانحراف الايجابي ودعمه ثم السلبي ومحاولة تصحيح الأسباب التي أدت له

## المبحث الثاني

يتناول هذا المبحث مفهوم وأهداف وأهمية وطرق تحقيق ومزايا وعيوب استراتيجية

ريادة التكلفة التنافسية

أولاً : مفهوم المنافسة

أصبحت بيئة الأعمال في الوقت الحاضر تمتاز بشدة المنافسة بين المنظمات على طرح منتجات جديدة وتقديم خيارات عدة أمام الزبائن ، الأمر الذي جعل أذواق الزبائن تكون في تغير واختلاف مستمر والسعي لاقتناء الحاجات الأكثر تطوراً وإشباعاً لحاجاته ورغباته ، الأمر الذي دفع المنظمات بالسعي من أجل الظفر والفوز بتلبية تلك الحاجات وذلك من خلال تقديم منتجات بتكلفة منخفضة وجودة عالية والحصول على فضاء تنافسي عن الآخرين وهو ما يعرف بالميزة التنافسية ، والتي عرفت بأنها (امتلاك المنظمة لقدرات وخصائص وسمات وقابليات ومهارات ومعلومات تمنحها قوة داخلية بتمييزها عن المنافسين من خلال استجابة ابعاد تلك القدرات لقيم الزبائن وحاجاتهم من السلع والخدمات ) ( معاد، 2011، ص 175)

تعرف استراتيجية التنافس على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين ، وتتكون من ثلاث مكونات اساسية هي:

1. طريقة التنافس : وتشمل استراتيجية المنتج ، استراتيجية الموقع ، استراتيجية التسعير ، استراتيجية التوزيع ، استراتيجية التصنيع وهكذا.
2. حلبة التنافس : وتتضمن اختيار ميدان التنافس والأسواق والمنافسين
3. أساس التنافس : ويشمل الأصول والمهارات المتوفرة لدى الشركة والتي تعتبر أساس الميزة التنافسية المتواصلة أو الأداء في الأجل الطويل

ويعتمد تحقيق الميزة التنافسية المتواصلة على كل من الأصول والمهارات التي تحوزها الشركة ،ويعبر الأصل عن شئ ماتحوزه الشركة مثل اسم العلامة أو الولاء للعلامة أو الموقع ويتصف بالتميز عن المنافسين أما المهارة فهي عنصر ماتقوم الشركة بأدائه بشكل افضل من المنافسين مثل الإعلان أو التصنيع أو بكفاءة أو التصنيع بجودة عالية.

والفكرة الأساسية هنا تكون في اختيار الشركة للأصول والمهارات الصحيحة التي تعمل بمثابة عوائق أو حواجز أمام المنافسين حيث لايمكنهم تقليدها أو مواجهتها ومن ثم يمكن استمرارها على مدار الزمن (نبيل ،2003 ،ص227)

### ثانياً مفهوم ريادة التكلفة :

وهي قدرة الشركة على أن تصمم أو تنتج أو تسوق وحدة الأعمال بكفاءة أكثر من المنافسين ، أو من خلال ايجاد طرق تساعد في تقليل كلف الموردين والزبائن أو زيادة كلف المنافسين،أو الاستفادة من الخبرة والبحث والتطوير ومندوبو المبيعات والإعلان والخدمة وغيرها (غسان،2012 ،ص180)

التركيز في هذه الإستراتيجية هو تقديم خدمة أو إنتاج منتج وبيعه في سوق يتميز بحساسية للسعر وإهتمام به أساساً ،وقد يتحقق ذلك من خلال اكتشاف مورد رخيص للمواد الأولية أو الإعتماد على تحقيق وفورات الحجم الكبير أي توزيع التكلفة الثابتة على عددكبير من وحدات الإنتاج أو التخلص من الوسطاء والإعتماد على منافذ التوزيع المملوكة للمنظمة أو استخدام طرق في الإنتاج والبيع وتخفيض من التكلفة أو استخدام الحاسب الآلي لتخفيض القوى العاملة (محمد،2003 ،ص175)

تتطلب هذه الإستراتيجية بناء لإمكانيات الإنتاج ذات الكفاءة العالية والمداومة على تخفيض التكاليف بإستخدام الخبرة السابقة والرقابة المحكمة على التكاليف الثابتة والتكلفة بشكل عام وتجنب العملاء الهامشيين وتقليل النفقات إلى الحد الأدنى في مجالات البحوث والتطوير والخدمات ومندوبي البيع والإعلان وما إلى ذلك (محمود،زهير ،1990،ص294)

بحسب مايكل بورتر فإن استراتيجية قيادة التكلفة هي إحدى الاستراتيجيات التنافسية الأساسية التي يمكن أن تتبعها الشركات التي تستهدف عملاء يهتمون بسعر المنتج بشكل أساسي، وتقوم الاستراتيجية على تقديم منتجات ذات أسعار منخفضة مقارنة بباقي المنافسين مع الاحتفاظ بمستوى متوسط نسبياً من التميز. وقد تريد بعض المؤسسات من اتباع هذه الاستراتيجية توفير عائدات أكبر بغرض استخدام جزء كبير منها في البحوث والتطوير لأجل الاحتفاظ بوضعيتها التنافسية. بينما تهدف معظم الشركات وخصوصاً في منطقتنا العربية التي يغيب عنها بشكل كبير الاهتمام بالبحوث والتطوير من وراء هذه الاستراتيجية إلى المنافسة السعرية لتحقيق أكبر حصة سوقية ممكنة (<http://e3langi.com/الإستراتيجيات-التسويقية>)

تعرف هذه الاستراتيجية بأنها قدرة المنظمة للإنتاج بأقل التكاليف لو تم مقارنتها بمنافسيها وذلك من خلال تحسين الإنتاجية وحذف الأنشطة غير الضرورية والرقابة المحكمة على عناصر للتكاليف وتقوم هذه الإستراتيجية على قدرة المنظمة على تقديم منتجاتها وخدماتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين ، أي ان استراتيجية قيادة التكلفة تهدف إلى خفض الكلف إلى أدنى حد ممكن دون المماس بجودة المنتج وهذا ما يتطلب تحليل التكاليف تحليلاً استراتيجياً للتوصل الى ميزات تنافسية بهدف خفض سعر المنتج للتوصل إلى مستوى الكلف التي تميز المنظمة استراتيجياً (معاد، 2011، ص177)

كما عرفت أنها قدرة الشركة على أن تصمم أو تنتج أو تسوق وحدة الأعمال بكفاءة أكثر من المنافسين ، أو من خلال ايجاد طرق تساعد في تقليل كلف المزودين والزبائن أو زيادة كلف المنافسين، أو الاستفادة من الخبرة والبحث والتطوير ومندوبو المبيعات والإعلان والخدمة وغيرها (غسان، 2012، ص180)

يعتمد نموذج نشاط الشركة في تبنيه استراتيجية ريادة التكلفة على انجاز هدف التفوق على المنافسين ، على أن تقوم بكل ما تستطيع للتوصل إلى هيكل تكلفة يتيح لها أن تنتج أو توفر سلعاً وبضائع بتكلفة اقل للوحدة من تكلفة المنافسين . إن هذه الاستراتيجية تدور أيضاً حول البحث عن الطرق والأساليب لتخفيض هيكل تكلفتها مع مراعاة خيارها من مستوى التمييز . لأن التمييز يرفع من

التكاليف وفي الجوهر فإن الشركة التي تتبنى استراتيجية زيادة التكاليف تبحث وتجد في الوصول إلى ميزة تنافسية وإلى تحقيق ربحية أعلى من المعدل المتوسط من خلال تطوير نموذج نشاط أعمال متوجه أساساً بتخفيض هيكل التكلفة. (شارلز، جارديث 2008، ص357)

ويتضح للباحثة أن استراتيجية زيادة التكلفة تعني المنافسة والحصول على حصة سوقية أكبر وولاء العملاء من خلال تخفيض السعر عن المنافسين دون المساس بجودة المنتج ودون تخفيض في الأرباح .

### ثالثاً: أهداف إستراتيجية زيادة التكلفة :

تتمثل أهداف إستراتيجية زيادة التكلفة في الآتي : (محمد، 2013، ص7)

- 1- استغلال الإنتاج ومعرفة الاقتصاديات الأخرى.
- 2- تحقيق الريادة في السوق وتلبية رغبات واحتياجات المستهلك .
- 3- تحقيق التفوق علي المنافسين بإنتاج سلع وخدمات اقل تكلفة من تكلفة المنافسين.
- 4- الوصول إلي المستهلك الذي يهتم بسعر المنتج بشكل أساسي .
- 5- تحقيق ميزة تنافسية من خلال زيادة الحصة السوقية.
- 6- تقوية المركز التنافسي والسيطرة علي السوق من خلال فرض أسعار اقل من المنافسين.(محمد، 2013، ص7)

ويتضح للباحثة أن من أهم أهداف استراتيجية زيادة التكلفة هو ابقاء المنظمة في السوق و الحصول على حصة سوقية من خلال تلبية رغبات الزبون أو العميل بسعر يتلاءم ودخله

### رابعاً: أهمية إستراتيجية زيادة التكلفة :

تتمثل أهمية إستراتيجية زيادة التكلفة في الآتي (مدحت، 2015، ص971)

- 1- تحقيق أفضل مركز تنافسي من خلال معرفة اتجاهات وأهداف المنظمات الأخرى .
- 2- تغطي الخطة الإستراتيجية العامة وتوجهات واضحة المستقبل.

- 3- التعرف علي العوامل الداخلية و الخارجية المؤدية إلي إحداث تغيرات مهمة في المنظمة.
- 4- العمل علي تحقيق التوازن بين المنظمة والبيئة الداخلية والخارجية بما يضمن التفوق الكفوي.
- 5- تسهيل مهمة التدقيق الكفوي علي كافة الأنشطة والتخلص من وحدات الأعمال الضعيفة.
- 6- دعم التخطيط الاستراتيجي للمنظمة لتحقيق الأهداف المنشودة.
- 7- تحليل وتقييم كافة الفرص التسويقية واختيار الأفضل .
- 8- تساعد متخذ القرار في معرفة الاتجاهات الصحيحة للمشكلات واتخاذ القرارات.(مدحت، 2015، ص971)

ويتضح للباحثة بالإضافة لما ذكر أن من أهمية استراتيجية قيادة التكلفة كسب رضا العملاء وذلك من خلال الحصول على منتج أو خدمة مميزة ويسعر في متناول أيديهم .

### خامساً : طرق تحقيق قيادة التكلفة :

تستطيع المنظمة أن تحقق ميزة تنافسية اذا استطاعت أن تخفض من تكلفتها بحيث يمكنها بيع منتجاتها عند سعر أقل من ذلك السعر الخاص بالمنافسين وتحقيق قدر كبير من الربح ويمكن تحقيق تكلفة أقل باستخدام الطرق التالية: (عبد العزيز صالح، 2004، ص228)

1. تنمية حضارة تنظيمية تركز أساساً على الإهتمام الواعي والمدروس للعاملين بشأن التكلفة وفي أجواء هذه الحضارة يضع جميع العاملين نصب أعينهم مسألة التكاليف وضرورة العمل على تخفيضها إلى مستوى الحد الأدنى .
2. محاولة تقديم منتج أساسي بعيداً عن أية نفقات إضافية كمالية تؤدي إلى زيادة التكلفة في إنتاجه .
3. تعديل الأنشطة والعمليات ذات التكلفة العالية إلى عمليات ذات كلفة منخفضة .
4. استخدام بعض المواد الأولية رخيصة السعر دون المساس بجودة المنتج .
5. استخدام وسائل دعائية لترويج السلع مع تخفيض المبالغ المرصودة للترويج .

6. الإستغناء عن الوسطاء في إيصال البضاعة إلى المستهلك مباشرة .
7. تعديل موقع المنظمة بحيث تكون أقرب للمستهلك .
8. محاولة إيجاد نوع من التكامل سواء كان ذلك تكاملاً رأسياً أمامياً أو رأسياً خلفياً
9. تركيز الشركة على إنتاج قدر محدود من السلع والخدمات والتي تخدم قطاع سوقي محدد

ولابد من الإنتباه أن هذا الخيار في ميدان البدائل الإستراتيجية ليست من الأمور السهلة فقد تجابه الشركة العديد من المشكلات ولا بد من احتوائها وأهم هذه المشكلات هي:

1- تركيز الشركة على تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أدنى حد ممكن، قد ترفع تكلفة التسويق أو التوزيع

2- إهمال بعض جوانب التكاليف والتي تمثل نسبة محدودة من التكلفة الكلية للمنظمة

3- عدم استيعاب الإدارة للعوامل التي تؤثر على تكلفة الوحدة، فخدمة سوق قوي يتسم بالانتشار الجغرافي قد يؤدي إلى زيادة التكاليف عن خدمة سوق محلي مركز .

4- عدم محاولة تخفيض الإنتاج إلا بالعمليات المستخدمة فعلياً دون البحث عن طرق جديدة أو عمليات جديدة بعيداً عما هو موجود فعلاً .

5- قد تقع المنظمة في مشكلة وهي تحاول التقليل من الأنواع المختلفة للمنتج، سعياً وراء التخفيض للتكاليف، مما يؤدي إلى فقدان تميز المنتج في السوق الأمر الذي قد يؤدي إلى عدم القدرة على المنافسة (عبدالعزیز، 2004، ص ص 228-229)

وبالإضافة لما سبق ترى الباحثة ضرورة وجود نظام للتكاليف بالشركة يمكن من حساب وتحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة إذ انه استناداً عليه يتم تحديد سعر البيع

**سادساً: مزايا استراتيجية قيادة التكلفة للشركات :**

تحقق هذه الإستراتيجية عدة مزايا جذابة للشركات المنتجة بأقل تكلفة في الصناعة (نبيل، 2003، ص 234) وهي :

1- فيما يتعلق بالمنافسين ، فالشركة المنتجة بتكلفة اقل تكون موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر .

2- فيما يتعلق بالمشتريين ، فالشركة المنتجة بتكلفة أقل سوف تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء ، حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار .

3- فيما يتعلق بالموردين ، فالشركة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها- في بعض الحالات - أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء وخاصة في حالة ما إذا كانت إعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط إرتفاع أسعار المدخلات الهامة والحرجة

4- فيما يتعلق بدخول المنافسين المحتملين إلى السوق ، فالشركة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقعاً تنافسياً ممتازاً يمكنها من تخفيض السعر ومواجهة أي هجوم من المنافس الجديد

5- فيما يتعلق بالسع البديلة ، فالشركة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها - مقارنة مع منافسيها- استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة ويتضح من العرض السابق مدى أهمية ميزة التكلفة الأقل التي توفر قدرًا من الحماية للشركة ضد كل انواع قوى التنافس الخمس ، وأيضاً مدى أهميتها في زيادة مقدرة الشركة على تحديد سعر الصناعة (نبيل، 2003، صص 235- 236)

كما حددها آخر كالاتي:

1- فيما يتعلق بالمنافسين فالشركة المنتجة بتكلفة اقل تكون في موقع افضل في حالة المنافسة السعرية .

2- فيما يتعلق بالمشتريين فالشركة المنتجة سوف تتمتع بحصانة ضد العملاء الاقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على خفض الاسعار

3- بالنسبة للموردين فالشركة تكون في مأمن من الموردين خاصة في الكفاءة

4- وفيما يتعلق بالمنافسين المحتملين للسوق فالشركة تحتل موقعا متميزة يمكنها من خفض السعر ومواجهة أي هجوم من المنافسين جدد .

5- بالنسبة للسلعة البديلة فالشركة المنتجة مقارنة بالمنافسين يمكنها من استخدام خفض الاسعار كسلاح ضد السلعة البديلة. (فريد ، 2015 ، ص ص 14-15)

ويترتب على استراتيجية زيادة التكلفة ميزتان :

1- إذا ما اختار أقرب منافسيها في الصناعة ، على سبيل المثال ، أن يتنافسوا عند نفس نطاق السعر ، أو نفس القطاع السوقي محددين أسعاراً مماثلة لمنتجاتهم ، فإن رائد التكلفة يحقق ربحية متفوقة عن منافسية بسبب تكاليفه المنخفضة .

2- والأكثر شيوعاً فإن رائد التكلفة ونظراً لهيكل تكلفته المنخفض ، يكون قادراً على فرض سعر أقل من منافسيه ، وهذا يمنحهم ميزة تنافسية (شارلز ، جارديث 2008 ، ص 357)

خلاصة القول ماتراه الباحثة أن استراتيجية زيادة التكلفة تمثل حصن حصين ضد المنافسين أو الموردين أو السلع البديلة.

### **سابعاً: الشروط اللازمة لتطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة :**

تحقق النتائج المرجوة من استراتيجية الإنتاج بأقل تكلفة في حالة توافر عدد من الشروط (نبيل، 2003 ، ص 237) وهي:

1- وجود طلب مرن للسعر ، وحيث يؤدي أي تخفيض في السعر إلى زيادة مشتريات المستهلكين للسلعة

2- نمطية السلع المقدمة.

3- عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج .

4- وجود طريقة واحدة لإستخدام السلعة بالنسبة لكل للمشتريين.

5- محدودية تكاليف التبديل أو عدم وجودها بالمرّة بالنسبة للمشتريين. (نبيل ، 2013 ، ص 236)

من امثلة الشركات المتبعة لهذه الاستراتيجية شركة (BIC) لصناعة الاقلام الجافة . كيفية تحقيق ميزة التكلفة الاقل؟

هناك مجموعة من المحددات الرئيسة يطلق عليها مسمى DRIVER COST يمكن

استخدامها لتحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمقارنة مع المنافسين وتشمل مايلي :

- I. تخفيض تكاليف الانشطة المترابطة مع بعضها .(فريد ،2015، ص ص14-15)
- II. وفورات اقتصاديات الحجم .وتمكن اقتصاديات الحجم الخبرة من نمو طاقة المؤسسة وخبرتها لاقتصاديات الحجم ولتأثيرات الخبرة العلمية ملحوظة في الإمداد والتموين إلى الداخل وعمليات التشغيل ، الإمداد والتمويل إلى الخارج والشراء وأنشطة تطوير التكنولوجيا في سلسلة القيمة وعلى سبيل المثال المصانع الكبيرة مثل مصانع الصلب(الحارث ، 2004 م ،ص79)
- III. النسب المرتفعة للطاقة .
- IV. وفورات منحى الخبرة.(فريد ،2015، ص ص14-15)
- V. النسب المرتفعة لإستغلال الطاقة
- VI. تخفيض تكاليف الأنشطة المترابطة مع بعضها
- VII. درجة مشاركة وحدات نشاط أخرى في استغلال الفرص المتاحة
- VIII. وفورات التكلفة المتحققة نتيجة للتكامل الرأسي
- IX. إستغلال عنصر الزمن في حالة ميزة المتحرك الأول في السوق بغرض تحقيق وفورات في تكلفة البناء والإحتفاظ بإسم العلامة
- X. تخفيضات التكلفة من خلال إختيار مواقع المصانع ومكاتب الشركة والمخازن وعمليات الفروع
- XI. إختيارات إستراتيجية وقرارات إستراتيجية (نبيل ،2003، ص237)

جدول رقم (2/2/3) المتطلبات الأساسية لإستراتيجية القيادة الكلية للتكاليف

المتطلبات العامة للمنشأة	الموارد والمهارات اللازمة
احكام الرقابة على التكاليف	الحفاظ على الإستثمار الرأسمالي وإضافة المزيد
تقارير رقابية تفصيلية دورية	إعمال المهارات الهندسية
هيكله المنشأة وتحديد المسؤوليات	تكثيف الإشراف على العمالة
مكافآت وحوافز تسلك الى مدى مقابلة الكميات والنوعيات المستهدفة بدقة	تصميم المنتجات بما يسهل عملية تصنيعها
	نظام توزيع منخفض التكاليف

(الإدارة الإستراتيجية، ابتهاج مصطفى ،كلية التجارة ،جامعة القاهرة، 79، 1999)

يوضح جدول (2/2/3) المتطلبات الأساسية لقيادة التكلفة والموارد والمهارات اللازمة لها، والتي من أهمها أن يكون نظام التوزيع للمنتجات من الشركة للمستهلك ذو تكلفة منخفضة

**ثامناً: عناصر رئيسية يجب تحديدها لإتباع استراتيجية القيادة في التكلفة :**

هنالك ثلاث عناصر يجب تحديدها قبل الشروع في استراتيجية قيادة التكلفة (ابتهاج مصطفى ، 1999 ،ص ص79-84)

**1- المهارات والموارد :**

يتطلب تطبيق القيادة في التكاليف مهارات رقابية على التكاليف :مواد خام ، مستلزمات الطاقة ، المكونات والأجزاء ، العاملة، مكان المعدات والتخزين ، إذا انطوت العملية الانتاجية على استخدام نظام كثيف رأس المال (عدد وآلات ) يكون من المهم جداً جدولة المهارات اللازمة لتحقيق أقصى استخدام ممكن للألات والطاقة أما اذا كان عنصر العمل هو المكون الأساسي للتكاليف (نظام العمليات كثيف العمالة ) ، يكون من الضروري توافر مهارات قادرة على دراسة المنهج والطريقة المتبعة في الإنتاج وتحديد نظم الدفع مقابل النتائج المحققة ،الإشراف ،تصميم العمل والوظيفة والإدارة كذلك من المهم توافر المهارات الكفاء في مجال الشراء لتقليل التكاليف الى أدنى حد ممكن من الضروري أيضاً توافر مهارات ادارية مرتفعة تقع على قمة الهيكل التنظيمي لإدارة التكاليف على مستوى المنظمة ككل وليس فقط على مجرد مجال أو وحدة نشاط معينة كالإنتاج مثلاً .

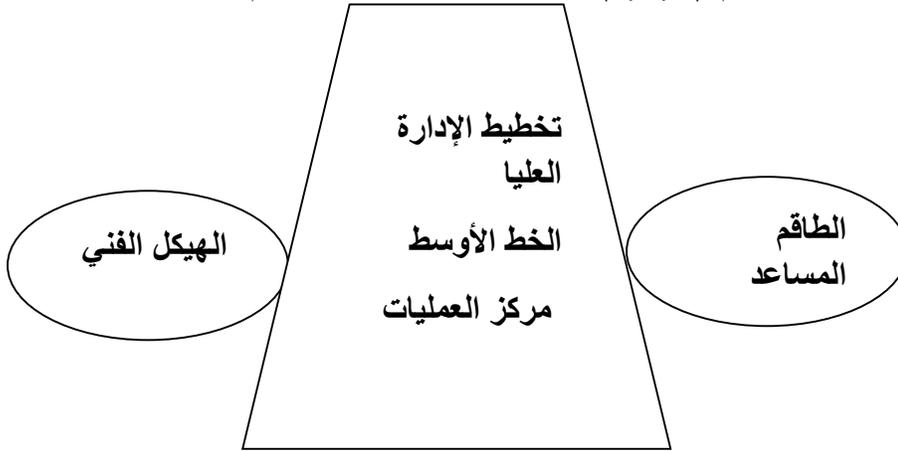
وإذا كانت هذه الإستراتيجية تتطلب جهود مكثفة لتحسين كفاءة الأداء ، فلا يجب أبداً تجاهل جودة المنتج ،ويجب أن تتمشى استراتيجية القيادة في التكاليف مع ظروف السوق والطلب على المنتجات بمستوى معين من الجودة في ظل ظروف تنافسية معينة ولا يجب أبداً تجاهل الارتفاع المستمر في المعايير والخطورة هنا تكمن في ان التركيز على خفض التكلفة قد يؤدي بالشركة الى اهمال الجودة والابتكار والتجديد .

## 2- الهيكل والنظم :

تؤثر طبيعة نظام الإنتاج الى حد كبير على الهيكل التنظيمي المطلوب للإنتاج بتكلفة منخفضة ،فإذا كان نظام الإنتاج ذو حجم كبير وتتطلب العملية الانتاجية استخدام عدداً كبيراً من قوة العمل فإن الهيكل التنظيمي سيتخذ الشكل أدناه، كما أن نظام الإنتاج الكبير الذي يستند الى تحقيق هدف القيادة في التكاليف يتطلب تحقيق تخصص عال جداً في الهيكل التنظيمي وهو ايضاً هيكل تدعمه انظمة في مجالات عديدة :تخطيط الإنتاج ،وصف الوظيفة ،اجراءات تأكيد الجودة ، الرقابة على الموازنات ،التكاليف المعيارية ،المقاييس والمعايير والاجراءات التنظيمية .

ويظهر هذا النوع من التنظيمات ، نمت الحاجة الى توافر انظمة واجراءات وقوى لاتخاذ القرار متمثلة في التكنولوجيا المتقدمة وأنظمة المعلومات. (ابتهاج، 1999، ص ص81-82)

شكل رقم (7/2/3) الأجزاء الخمسة لهيكل التنظيم



(الإدارة الإستراتيجية، ابتهاج مصطفى، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999، 82)

يوضح الشكل رقم (7/2/3) أنه لإتباع استراتيجية ريادة التكلفة يجب تحديد الهيكل والنظام المتبع بالشركة والذي يتضمن الطاقم المساعد، تخطيط الإدارة العليا، الخط الأوسط، مركز العمليات، الهيكل الفني فيما يعرف بالأجزاء الخمسة للهيكل التنظيمي

### 3- الثقافة والنمط والقيم :

نتيجة للحجم الكبير من الإنتاج والتخصص الشديد للمنظمات التي تتبعه ، ظهر سيكولوجية كبيرة بين الإدارة العليا والمستوى التشغيلي الأدنى . أدى ذلك إلى خلق سوء الفهم وعدم الثقة . كذلك فإن التخصص على المستوى الأفقي في عديد من الوحدات الفرعية في الإدارة الوسطى والمستوى التشغيلي قد تولد عنه أعراض وثقافات متباينة تؤدي إلى فقدان الثقة والفهم المتبادل بينها

من أهم الملامح المميزة لهذا النوع من التنظيم هو ترك الروتين والوظائف التكرارية في المستوى التشغيلي

ولتحقيق الكفاءة المطلوبة لاستراتيجية القيادة في التكاليف ، يجب أن تستمر انتاجية العمالة في التزايد والإستعانة بالوسائل الداعمة والأنظمة التي تمكن من تحقيق هذا الهدف ،

يتجه النمط الاداري الى التسلط وتتجه القيم للتركيز على الرقابة والمتابعة والفحص والكفاءة وعادة ماتكون السرية هي النمط السائد كقيم واخلاقيات سلوكية لحماية المنشأة ورقابتها وتعتنق الادارة قيم تشجع روح الإلتزام نحو تحقيق الكفاءة والجودة واستخدام الطرق الايجابية وليست السلبية. (ابتهاج ،1999، ص ص81-83)

### تاسعاً: عيوب إستراتيجية ريادة التكلفة

بالرغم من المزايا التي تم الإشارة إليها فان إستراتيجية ريادة التكلفة لا تخلو من بعض اللا مزايا التي يعد بعضها جوهري يحد من رغبة منظمات الأعمال في تبني هذه الإستراتيجية وقدرتها في تنفيذها بالشكل الفعال وهي :

- 1- يتطلب تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة تكاليف كبيرة وخاصة هذا النوع من الاستراتيجيات تنتج من الأنشطة ، الفعاليات التي تعتمد على رأس المال بكثافة.
- 2- إنفاق مبالغ كبيرة وموارد مادية غير مرنة وتقنيات إنتاج يكون من الصعب تحويلها إلى منتجات أو استخدامات أخرى .
- 3- التقادم المتسارع للأصول نتيجة للتغير المستمر في التقنية ذات الكلف العالية وهذه الحالة ظهرت واضحة في شركات تصنيع الساعات اليدوية بعد الدخول من الساعات الميكانيكية إلى الالكترونية مما جعل المصنع يواجه صعوبة تكيف تقنية الإنتاجية المستخدمة للتحول التقني الجديد .
- 4- عدم تمازج إستراتيجية ريادة التكلفة مع الإنتاج المعياري (فانز،نازك،2010، ص262)

كما يرى آخر أن المخاطر الأساسية لإستراتيجية قيادة التكلفة تكمن في:

- I. قابلية المتنافسين لايجاد طرق للإنتاج بكلفة أقل
- II. قد يجلب المتنافسون ميزة كلفة من خلال وفورات كلفة العمال
- III. قابلية المتنافسين في سهولة تقليد الطرق المتبعة من قادة الكلفة
- IV. تجلب إستراتيجية قيادة التكلفة مخاطر لقائد الكلفة من خلال الرغبة في تخفيضكلفة الإنتاج بالأنشطة الحالية. (زكريا، 252)

ويتضح للباحثة أنه حتى الوصول إلى استراتيجية ريادة تكلفة والتمكن من السوق فلا بد من اتباع خطوات قد تكون مكلفة نوعاً ما .

تلخص الباحثة للآتي :

- الهدف من استراتيجية ريادة الشركة هو إدارة محفظة أعمال الشركة حالياً أو مستقبلاً لتحقيق وإنجاز الأغراض الإستراتيجية .
- تنشئ الإستراتيجيات إطار الخطوط العامة وحدود نطاق السياسة التي من خلالها وعلى ضوءها تتم الصياغة التفصيلية لسياسات التشغيل وتتخذ القرارات التنفيذية ذات الصلة .
- لإتباع إستراتيجية ريادة التكلفة على المنشأة فعل كل ماتستطيع الوصول لهيكل تكلفة يتيح لها أن تنتج أو توفر سلعاً وبضائع بتكلفة أقل للوحدة من تكلفة المنافسين .
- تعمل استراتيجية ريادة التكلفة على تحقيق التوازن بين المنظمة والبيئة الداخلية والخارجية بما يضمن التفوق الكلفوي
- يمكن تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة بعدة أساليب منها تعديل الأنشطة والعمليات ذات التكلفة العالية إلى عمليات ذات تكلفة منخفضة واستخدام وسائل دعائية لترويج السلع مع تخفيض المبالغ المرصودة للترويج.

## الفصل الرابع

تتناول الباحثة في هذا الفصل الدراسة الميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية بإختبار الفرضيات التي تعكس كلاً من هندسة القيمة ومحاسبة المسؤولية وإستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية وذلك من خلال قياس أثر تطبيق المتغير المتغير المستقل هندسة القيمة في ظل وجود المتغير المستقل نظام محاسبة المسؤولية على المتغير التابع إستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية يعرض هذا المبحث من خلال الأتي:

**المبحث الأول:** نبذة تعريفية عن بعض الشركات الصناعية السودانية

**المبحث الثاني:** إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل واختبار الفرضيات

## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة

أولاً:نبذة عن الشركات الصناعية بالبلاد :

يمكن تقسيم القطاع الصناعي بالبلاد إلى القطاعات الفرعية التالية:

- الصناعات الغذائية.
- صناعة الغزل والنسيج.
- الصناعات الجلدية.
- الصناعات الكيماوية والادوية.
- صناعة الزيوت والصابون.
- الصناعات الهندسية.
- صناعة مواد البناء والحراريات.
- صناعة مواد التعبئة والتغليف والطباعة.

وهناك بعض الملامح العامة لهذه القطاعات الفرعية يمكن إيجازها في الآتي:

#### قطاعات الصناعات الغذائية:

يعتبر قطاع الصناعات الغذائية القطاع الرئيسي من جملة القطاعات الصناعية في البلاد لما له من أهمية في توفير الغذاء وارتباطه بقطاع الزراعة الذي يمثل حجر الزاوية في القطاع الاقتصادي السوداني، والطاقات المتاحة في هذا القطاع تفي بحاجة البلاد وهناك فائض قابل للتصدير.

## قطاع صناعة الجلود:

تمثل الجلود رقماً اقتصادياً هاماً في الصادرات القطاعية ، تزايد أرقام الجلود بتزايد الثروة الحيوانية التي تقدر بـ 125 مليون رأس. تتميز الجلود السودانية بالجودة لما تتميز به من متانة راجعة الى تكوينها النسيجي والليفي كما تمتاز على مثيلاتها من دول العالم بكبر مساحتها.

من المدابغ بالسودان 4 كبيرة و 3 متوسطة و 12 صغيرة طاقاتها:

900 ألف جلد بقرى

9 مليون جلد ضان وماعز

## الزيوت والصابون:

أ/ الصابون:

يتميز هذا القطاع بطاقاته التصنيعية العالية حيث تبلغ 520 ألف طن غسيل و 46 ألف طن بكرة و 20 ألف طن تواليت تقي بحوجة البلاد ويتم التصدير لدول الجوار.

ب/ الزيوت:

وتعتبر طاقاته من أكبر الطاقات المتاحة بالبلاد حيث تبلغ حوالي 3 مليون طن والتي تتعامل مع زيوت بذرة القطن وعباد الشمس والفلو والسوسم.

4/ مواد البناء:

يتميز هذا القطاع بوفرة الخامات المحلية وهي من حيث الجودة بمكانة وبالاخص الرخام الطبيعي حيث يتوفر الرخام ذو اللون الأبيض وذو اللون الأسود كما يوجد بالبلاد مصنع لصناعة الجرانيت بطاقة 9 ألف متر مربع في العام.

## المبحث الثاني

### أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

#### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من الشركات الصناعية السودانية. أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (110) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ، والإداريين في بعض الشركات الصناعية، واستجاب (75) فرداً أي ما نسبته (82.5%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة. وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1- الأفراد من مختلف الفئات العمرية (30 سنة فأقل، 31-40 سنة، 41-50 سنة، سنة، فوق 51 سنة).
- 2- الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (دبلوم وسيط، بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه).
- 3- الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين السودانية، زمالة المحاسبين العربية، زمالة المحاسبين الأمريكية، زمالة المحاسبين البريطانية ، لا يوجد مؤهل مهني).

4- الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (تكاليف ومحاسبة إدارية، دراسات مصرفية، محاسبة مالية، إدارة أعمال، اقتصاد، نظم معلومات محاسبية).

5- الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (محاسبة تكاليف، مدير مالي، محاسب مالي، مدير إداري، مراجع داخلي، أخرى).

6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 6-10 سنوات، 11-15 سنة، 16-20 سنة، أكثر من 20 سنة).

وفيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص المبحوثين):  
2- العمر:

يوضح الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (8/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

#### جدول رقم (3/2/4)

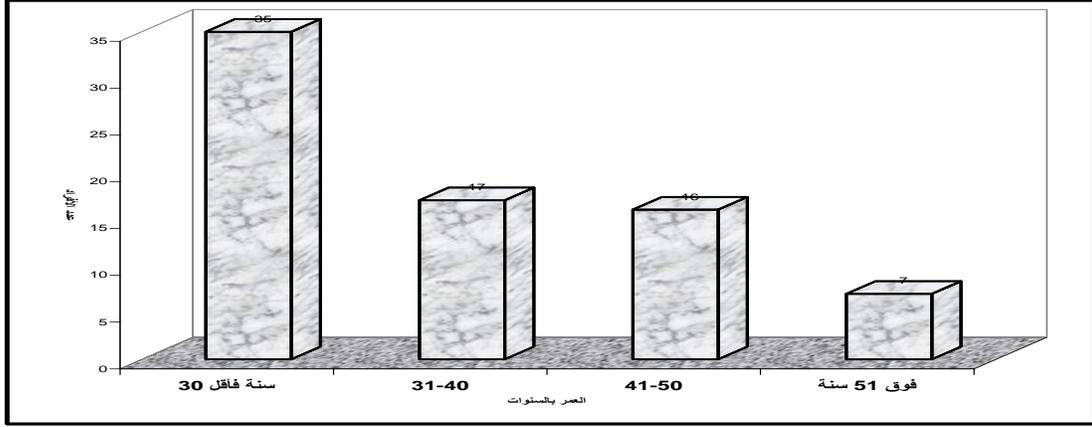
##### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر بالسنوات	العدد	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	35	46.7%
40-31	17	22.7%
50-41	16	21.3%
فوق 51 سنة	7	9.3%
المجموع	75	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م.

### شكل رقم (8/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج ، 2018م

يبين الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (8/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم بين (30 سنة فأقل)، فقد بلغ عدد هؤلاء الأفراد (35) فرداً وبنسبة (46.7%) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (31-40) سنة (17) فرداً وبنسبة (22.7%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (41-50) سنة (16) فرداً وبنسبة (21.3%)، كما تضمنت العينة على (7) أفراد وبنسبة (9.3%) أعمارهم (فوق -51) سنة.

### 3- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (9/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

### جدول رقم (4/2/4)

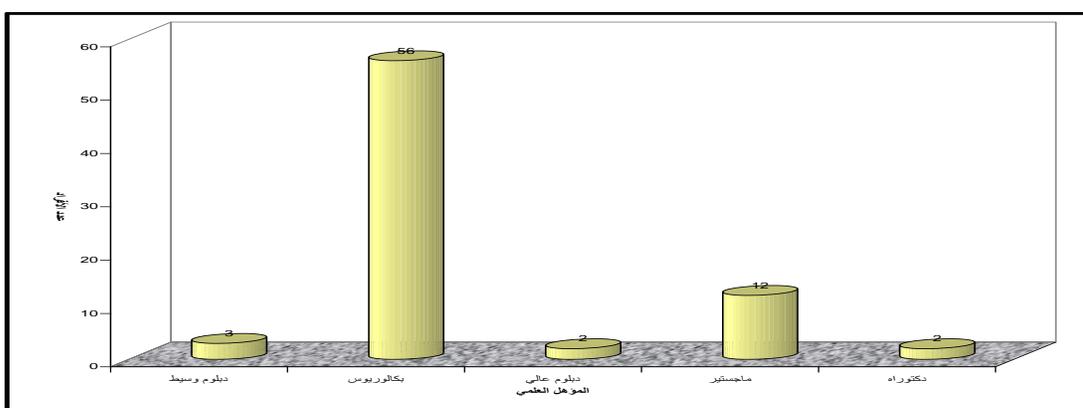
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم وسيت	3	4.0%
بكالوريوس	56	74.7%
دبلوم عالي	2	2.7%
ماجستير	12	11.6%
دكتوراه	2	2.7%
المجموع	75	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (9/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج ، 2018م

يتبين من الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (8/2/4) ، أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (56) فرداً ويمثلون ما نسبته (74.7%) من العينة الكلية، وتضمنت العينة على (12) فرداً ونسبة (16.0%) من حملة شهادة الماجستير، و

فردين وبنسبة (2.7%) من حملة شهادة الدبلوم العالي، وفردين وبنسبة (2.7%) من حملة شهادة الدكتوراه. كما تضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (4.0%) من حملة شهادة الدبلوم الوسيط.

### 3- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (10/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

#### جدول رقم (5/2/4)

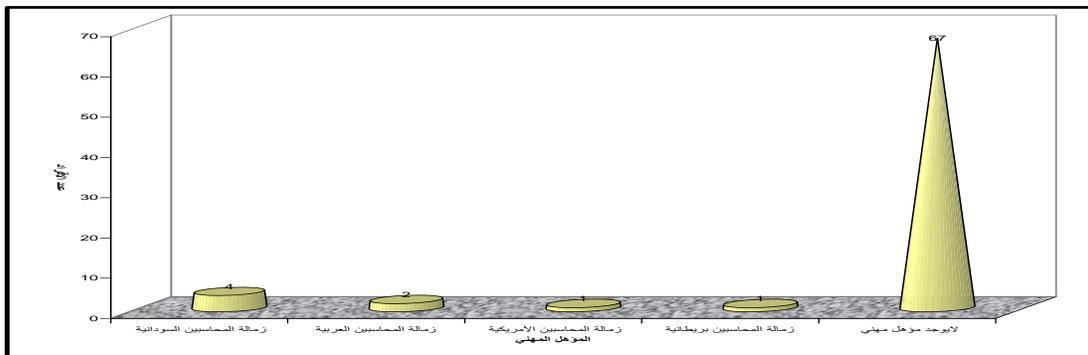
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
1.3%	4	زمالة المحاسبين السودانية
2.7%	2	زمالة المحاسبين العربية
1.3%	1	زمالة المحاسبين الأمريكية
1.3%	1	زمالة المحاسبين بريطانية
89.3%	67	لا يوجد مؤهل مهني
100%	75	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018

#### شكل رقم (10/2/4)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج ، 2018م

يتبين من الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (10/2/4) ان غالبية أفراد عينة الدراسة لاتوجد لديهم مؤهلات مهنية حيث بلغ عدد هؤلاء (67) فرداً بنسبة (89.3%) ، فردين وبنسبة (1.3%) له مؤهل مهني (زمالة المحاسبين العربية)، وفرداً واحداً وبنسبة (1.3%) له مؤهل مهني (زمالة المحاسبين الامريكية)، وفرداً واحداً وبنسبة (1.3%) له مؤهل مهني (زمالة المحاسبين بريطانية).

**4-التخصص العلمي :**

يوضح الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (11/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

#### جدول رقم (6/2/4)

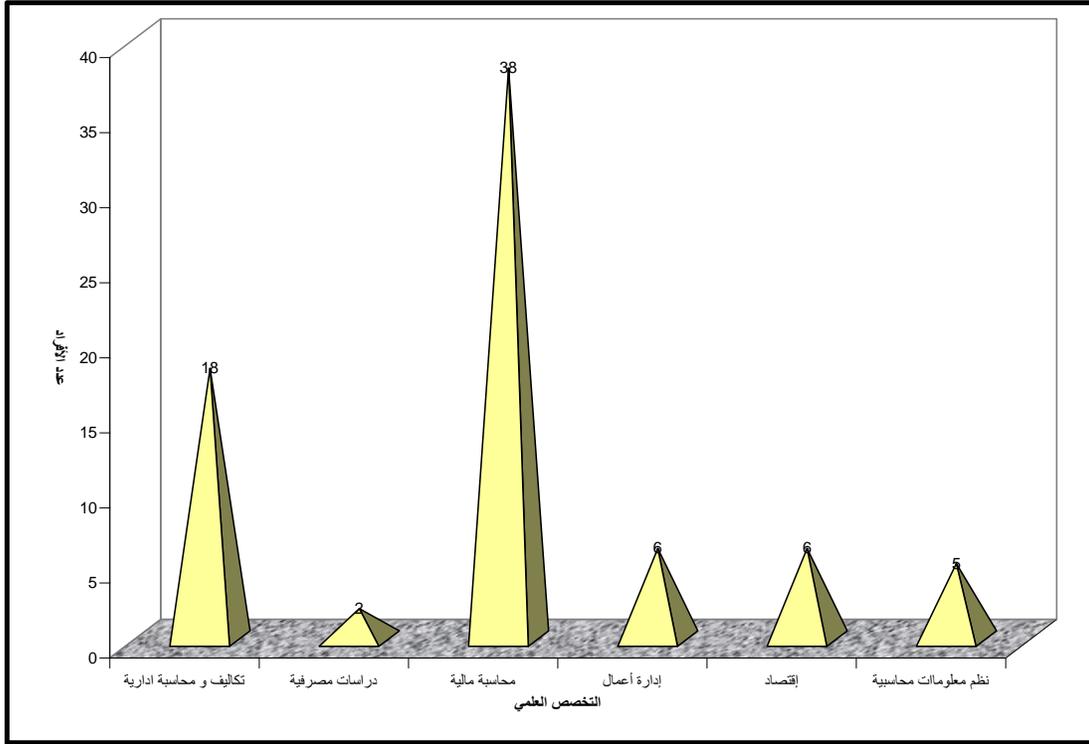
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
24.0%	18	تكاليف و محاسبة ادارية
2.7%	2	دراسات مصرفية
50.7%	38	محاسبة مالية
8.0%	6	إدارة أعمال
8.03%	6	إقتصاد
6.7%	5	نظم معلومات محاسبية
100%	75	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (11/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير نوع التخصص



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج ، 2018م.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (11/2/4) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (38) فرداً وبنسبة (24.0%) ، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين تكاليف ومحاسبة إدارية في العينة (18) فرداً وبنسبة (24.0%) ، وعدد الأفراد المتخصصين إدارة أعمال في العينة (6) أفراد وبنسبة (8.0%) ، وعدد الأفراد المتخصصين دراسات مصرفية في العينة فردين وبنسبة (2.7%) ، وعدد الأفراد المتخصصين إقتصاد في العينة (6) أفراد وبنسبة (8.0%). وتضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (6.7%) متخصصين نظم معلومات محاسبية .

## 5- المسمى الوظيفي :

يوضح الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (12/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

### جدول رقم (7/2/4)

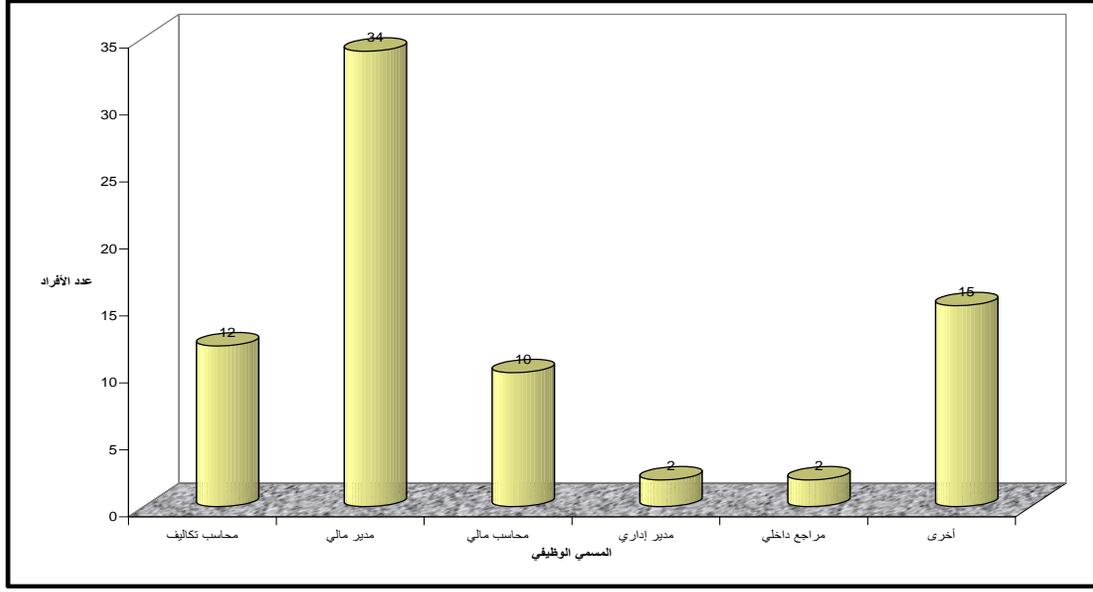
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي
16.0%	12	محاسب تكاليف
45.3%	34	مدير مالي
13.3%	10	محاسب مالي
2.7%	2	مدير إداري
2.7%	2	مراجع داخلي
20.0%	15	أخرى
100%	75	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (12/2/4)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج ، 2018م

يظهر الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (12/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي محاسب مالي إذ بلغ عددهم (34) فرداً وبنسبة (45.3%)، و (10) أفراد وبنسبة (13.3%) مساهم الوظيفي مدير مالي ، و فردين وبنسبة (2.7%) مساهم الوظيفي مراجع داخلي ، و فردين وبنسبة (2.7%) مساهم الوظيفي الوظيفي مراجع داخلي ،. وتضمنت العينة على (15) فرداً وبنسبة (20.0%) لهم مساهم الوظيفية أخرى غير التي ذكرت.

## 6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (8/2/4) والشكل رقم (13/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

### جدول رقم (8/2/4)

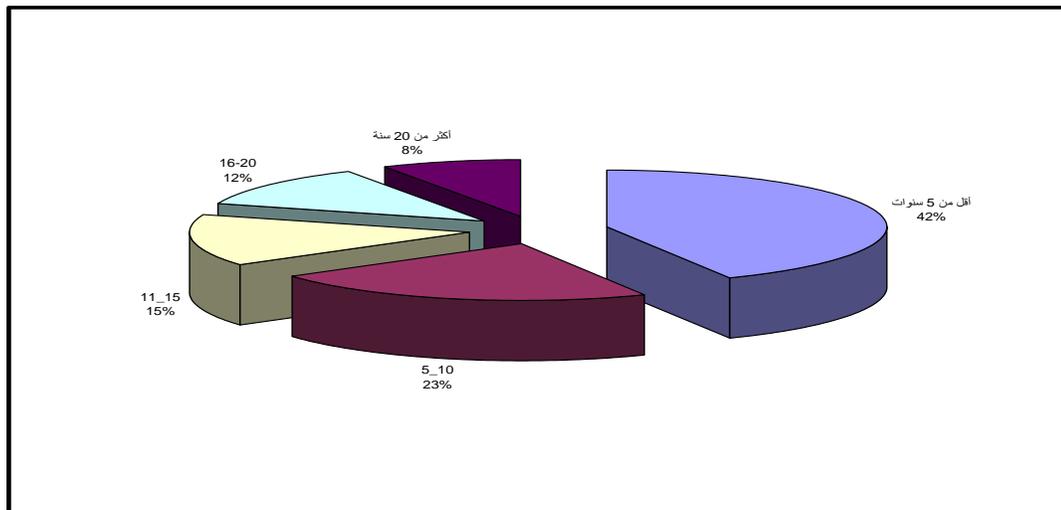
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	32	42.7%
5-10	17	22.7%
11-15	11	14.7%
16-20	9	12.0%
أكثر من 20 سنة	6	8.0%
المجموع	75	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (13/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج ، 2018م

يتبين من الجدول رقم (8/2/4) والشكل رقم (13/2/4) أن هناك (32) فرداً وبنسبة (42.7%) لهم خبرة ما (أقل من 5 سنوات)، وهناك (17) فرداً وبنسبة (22.7%) لهم خبرة ما بين (5-10 سنوات)، وهناك (11) فرداً وبنسبة (14.7%) لهم خبرة ما بين (11-15 سنة)، هناك (9) فرداً وبنسبة (12.0%) لهم خبرة ما بين (16-20 سنة). تضمنت العينة على (6) أفراد وبنسبة (8.0%) لهم خبرة (أكثر من 20 سنة).

#### ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:

- 1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
- 2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
- 3- سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.
- 4- يوفر الاستبيان وقت المستجيب ويعطيه فرصة التفكير.
- 5- يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

#### وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين: (راجع الملحق رقم 2)

**القسم الأول:** تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

**القسم الثاني:** يحتوي هذا القسم على عدد (34) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس

مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربع كما يلي:

- المحور الأول: يتضمن (4) عبارات.
- المحور الثاني: يتضمن (4) عبارات.
- المحور الثالث: يتضمن (4) عبارات.
- المحور الرابع: يتضمن (4) عبارات.
- المحور الخامس: يتضمن (9) عبارات.
- المحور السادس: يتضمن (9) عبارات.

**ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة**

#### **الثبات والصدق الظاهري**

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (7) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها. راجع (ملحق رقم 3)

#### **الثبات والصدق الإحصائي**

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

## 5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له. قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r \times 2}{r + 1}$$

حيث: ( ر ) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (15) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

## جدول رقم (9/2/4)

### الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.83	0.91	0.95
الثاني	0.80	0.91	0.95
الثالث	0.73	0.84	0.92
الرابع	0.81	0.90	0.95
الخامس	0.86	0.92	0.96
السادس	0.77	0.87	0.93
الاستبيان كاملاً	0.75	0.86	0.93

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من نتائج الجدول رقم (9/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- الأشكال البيانية .
- 2- جدول التوزيع التكراري للإجابات .
- 3- النسب المئوية .
- 4- معامل ارتباط بيرسون لحساب معامل الثبات للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة .
- 5- معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات .
- 6- الإنحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.

- 7-الإرتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة .
- 8- الإنحدار الخطي المتعدد تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع.
- 9- معامل التحديد لتحديد مساهمة المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع
- 10- الإنحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة .
- 11- الوسيط لمعرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة .

#### خامساً: تطبيق أداة الدراسة

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (110) فرداً، وقد تم تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لأوافق، لأوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفريغ البيانات في الجداول الآتية.

#### التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

#### التحليل الوصفي لعبارات المتغير الهيكل التنظيمي:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول (10/2/4)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الهيكل التنظيمي

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يوجد هيكل تنظيمي واضح بشركتنا.	25	36	10	2	2
		%33.3	%48.0	%13.3	%2.7	%2.7
2	هنالك تقسيم واضح للمستويات الإدارية بشركتنا.	26	39	8	2	0
		%34.7	%52.0	%10.7	%2.7	%0.0

3	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري بشركتنا.	23	35	9	6	2
		%30.7	%46.7	%12.0	%8.0	%2.7
4	واضح تفويض نمثلك بشركتنا للمسؤولين القرارات اتخاذ لسلطة المختلفة مراكزالمسؤولية في	17	35	12	7	4
		%22.7	%46.7	%16.0	%9.3	%5.3

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (10/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الهيكل التنظيمي (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوي أوافق بشدة.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الأول، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (11/2/4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الهيكل التنظيمي

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يوجد هيكل تنظيمي واضح بشركتنا.	5	0.905	أوافق بشدة
2	هنالك تقسيم واضح للمستويات الإدارية بشركتنا.	5	0.730	أوافق بشدة
3	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري بشركتنا.	5	0.999	أوافق بشدة
4	للمسؤولين القرارات اتخاذ لسلطة واضح تفويض نمثلك بشركتنا المختلفة مراكزالمسؤولية في	5	1.085	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (11/2/4) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات الهيكل التنظيمي
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.730 - 1.085) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير مراكز المسؤولية:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثاني يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (12/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير مراكز المسؤولية

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	شركتنا مقسمة لمراكز مسؤولية.	21	43	8	2	1
		%28.0	%57.3	%10.7	%2.7	%1.3
2	بشركتنا مدير مختص لكل مركز مسؤولية.	26	40	4	5	0
		%34.7	%53.3	%5.3	%6.7	%0.0
3	لدينا تحديد واضح للمسؤوليات لكل مركز مسؤولية.	19	36	16	3	1
		%25.3	%48.0	%21.3	%4.0	%1.3
4	لدينا واضح للسلطات لكل مركز مسؤولية	21	28	21	5	0
		%28.0	%37.3	%28.0	%6.7	%0.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (12/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل مراكز المسؤولية (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق بشدة.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الثاني، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (13/2/4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير مراكز المسؤولية

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	شركتنا مقسمة لمراكز مسؤولية.	4	0.784	أوافق
2	بشركتنا مدير مختص لكل مركز مسؤولية.	4	0.806	أوافق
3	لدينا تحديد واضح للمسؤوليات لكل مركز مسؤولية.	4	0.866	أوافق
4	لدينا تحديد واضح للسلطات لكل مركز مسؤولية	4	0.905	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م  
من الجدول (13/2/4) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات مراكز المسؤولية
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.784 - 0.905) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير النظام المحاسبي:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل النظام المحاسبي يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط  
لعبارات المتغير الثالث لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف  
المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول (14/2/4)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير النظام المحاسبي

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	نمتلك سجلات مالية ودفاتر محاسبية بشركتنا .	56	18	1	0	0
		%74.7	%24.0	%1.3	%0.0	%0.0
2	يتم بشركتنا تسجيل كافة المعاملات المالية بشكل علمي.	51	21	3	0	0
		%68.0	%28.0	%4.0	%0.0	%0.0
3	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي لشركتنا.	26	31	16	2	0
		%34.7	%41.3	%21.3	%2.7	%0.0
4	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات بشركتنا	29	34	9	2	1
		%28.7	%45.3	%12.0	%2.7	%1.3

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (14/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل نظام المعلومات المحاسبي (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق و أوافق بشدة.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الثاني، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي

## جدول رقم (15/2/4)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير النظام المحاسبي

ت	العبارة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	نمتلك سجلات مالية ودفاتر محاسبية بشركتنا .	5	0.475	أوافق بشدة
2	يتم بشركتنا تسجيل كافة المعاملات المالية بشكل علمي.	5	0.561	أوافق بشدة
3	يوجد ربط بين النظام والمحاسبي والهيكل التنظيمي لشركتنا.	5	0.818	أوافق بشدة
4	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات بشركتنا	4	0.844	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (15/2/4) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالث (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات نظام المعلومات المحاسبي
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.475 - 0.844) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير الموازنات التخطيطية:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الرابع يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الرابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (16/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الموازنات التخطيطية

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم شركتنا بإستخدام الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	20 %26.7	33 %44.0	13 %17.3	5 %6.7	4 %5.3
2	يشارك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية بشركتنا في إعداد الموازنة التخطيطية.	13 %17.3	25 %33.3	21 %28.0	12 %16.0	4 %5.3
3	يتم بشركتنا تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حده.	17 %22.7	34 %45.3	13 %17.3	8 %10.7	3 %4.0
4	تعد الموازنات التخطيطية في شركتنا بصورة مرنة تستوعب أي تغيرات طارئة.	20 %26.7	31 %41.3	12 %16.0	6 %8.0	6 %8.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (16/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الهيكل الموازنات التخطيطية (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عند المستوي أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الرابع، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

## جدول رقم (17/2/4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الموازنات التخطيطية

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تقوم شركتنا بإستخدام الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	4	1.078	أوافق
2	يشارك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية بشركتنا في إعداد الموازنة التخطيطية.	4	1.116	أوافق
3	يتم بشركتنا تحديد أهداف كل مركز مسئولية على حده.	4	1.060	أوافق
4	تعد الموازنات التخطيطية في شركتنا بصورة مرنة تستوعب أي تغيرات طارئة.	4	1.183	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (17/2/4) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالث (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات الموازنات التخطيطية
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (1.060 - 1.183) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها . وذلك يعني تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية السودانية.

التحليل الوصفي لعبارات المتغير هندسة القيمة:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الخامس يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الخامس لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (18/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير هندسة القيمة

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تهتم بشركتنا بجمع المعلومات حول الإنتاج قبل البدء فيه .	26 %34.7	30 %40.0	15 %20.0	3 %4.0	1 %1.3
2	تعمل بشركتنا على تحليل الوظائف للمنتجات قبل الإنتاج.	13 %17.3	36 %48.0	19 %25.0	4 %5.3	3 %4.0
3	تقوم شركتنا بتحديد أهمية نشاط المنتج.	22 %29.3	32 %42.7	18 %24.0	8 %10.7	1 %1.3
4	تدعم شركتنا مفهوم الديناميكية والعمل الجماعي	19 %25.3	33 %44.0	17 %22.7	13 %17.3	4 %5.3
5	تستخدم شركتنا البحث والتطوير لتحديث عملياتها للوصول الى منتجات بأقل تكلفة	17 %22.7	29 %38.7	17 %22.7	8 %10.7	4 %5.3
6	تقوم شركتنا بتحليل وظيفة كل نشاط من أنشطة الإنتاج	13 %17.3	28 %37.3	23 %30.7	9 %12.0	2 %2.7
7	يوجد بشركتنا فريق خاص لتقويم الأفكار واختيار الأفضل من بينها.	12 %16.0	19 %25.3	23 %30.7	17 %22.7	4 %5.3
8	يتم تلخيص لنتائج الاداء وعرض التوصيات الخاصة به	13 %17.3	32 %42.7	22 %29.3	8 %10.7	2 %2.7

					بشركتنا.	
3	8	18	28	18	تعمل شركتنا على التكبير	9
%4.0	%10.7	%24.0	%37.3	%24.0	بتطبيق الافكار التي تؤدي لتقليل التكلفة	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (18/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل هندسة القيمة (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوي أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الخامس، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (19/2/4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير هندسة القيمة

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تهتم بشركتنا بجمع المعلومات حول الإنتاج قبل البدء فيه .	4	0.915	أوافق
2	تعمل شركتنا على تحليل الوظائف للمنتجات قبل الإنتاج.	4	0.958	أوافق
3	تقوم شركتنا بتحديد أهمية نشاط المنتج.	4	0.877	أوافق
4	تدعم شركتنا مفهوم الديناميكية والعمل الجماعي	4	0.959	أوافق
5	تستخدم شركتنا البحث والتطوير لتحديث عملياتها للوصول الى منتجات بأقل تكلفة	4	1.112	أوافق
6	تقوم شركتنا بتحليل وظيفة كل نشاط من أنشطة الإنتاج	4	1.004	أوافق
7	يوجد بشركتنا فريق خاص لتقويم الأفكار واختيار الأفضل من	4	1.137	أوافق

			بينها.	
أوافق	0.954	4	يتم تلخيص النتائج الاداء وعرض التوصيات الخاصة به بشركتنا.	8
أوافق	1.082	4	تعمل شركتنا على التكبير بتطبيق الافكار التي تؤدي لتقليل التكلفة	9

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (19/2/4) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات هندسة القيمة
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.877 - 1.137) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها . وذلك يعني تطبيق هندسة القيمة في الشركات الصناعية السودانية

**التحليل الوصفي لعبارات المتغير استراتيجية زيادة التكلفة:**

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل السادس يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير السادس لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (20/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الاستراتيجية زيادة التكلفة

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعتبر شركتنا الأقل سعراً بين المنافسين.	10 %13.3	19 %25.3	30 %40.0	14 %18.7	2 %2.7
2	تحرص شركتنا على تحقيق التفوق الدائم على منافسيها من خلال تقليل تكاليفها.	17 %22.7	32 %42.7	16 %21.3	6 %8.0	3 %4.0
3	تحرص شركتنا على أن تكون مواردها متميزة وذات تكلفة أقل.	14 %18.9	42 %56.0	11 %14.7	5 %6.7	3 %4.0
4	تستخدم شركتنا نظام مُحكم للتكاليف.	20 %26.7	27 %36.0	19 %25.3	6 %8.0	4 %5.3
5	تعمل شركتنا على احكام الرقابة على التكاليف.	16 %21.0	36 %48.0	12 %16.0	7 %9.3	3 %4.0
6	تستخدم شركتنا الموارد المتاحة بصورة رشيدة.	11 %14.7	39 %52.0	17 %22.7	5 %6.7	3 %4.0
7	تستخدم شركتنا البحث والتطوير للوصول الى منتجات بأقل تكلفة.	15 %20.0	30 %40.0	22 %29.3	5 %6.7	3 %4.0
8	تمتلك شركتنا منتجات ذات جودة عالية وتكاليف أقل.	15 %20.0	38 %50.0	15 %20.0	5 %6.7	2 %2.7

2	10	23	29	11	تستخدم شركتنا البدائل ذات التكاليف الأقل في تعزيز مزاياها التنافسية.	9
%2.7	%13.3	%30.7	%38.7	%14.0		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (20/2/4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل استراتيجية زيادة التكلفة أن غالبية الإجابات كانت على المستوى أوافق. وذلك يعني تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية السودانية. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل السادس، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (21/2/4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير استراتيجية زيادة التكلفة

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تعتبر شركتنا الأقل سعراً بين المنافسين.	4	1.008	أوافق
2	تحرص شركتنا على تحقيق التفوق الدائم على منافسيها من خلال تقليل تكاليفها.	4	1.078	أوافق
3	تحرص شركتنا على أن تكون مواردها متميزة وذات تكلفة أقل.	4	0.963	أوافق
4	تستخدم شركتنا نظام مُحكم للتكاليف.	4	1.339	أوافق
5	تعمل شركتنا على احكام الرقابة على التكاليف.	4	1.888	أوافق
6	.تستخدم شركتنا الموارد المتاحة بصورة رشيدة	4	0.949	أوافق
7	تستخدم شركتنا البحث والتطوير للوصول الى منتجات بأقل	4	1.007	أوافق

			تكلفة.	
أوافق	0.934	4	تمتلك شركتنا منتجات ذات جودة عالية وتكاليف أقل.	8
أوافق	0.991	4	تستخدم شركتنا البدائل ذات التكاليف الأقل في تعزيز مزاياها التنافسية.	9

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (21/2/4) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات استراتيجية زيادة التكلفة
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.991 - 1.888) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

## ثانياً: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص أثر التكامل بين المسؤولية وهندسة القيمة على استراتيجية زيادة التكلفة التنافسية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

### 1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية على الآتي:

" توجد علاقة إحصائية بين هندسة القيمة ومحاسبة المسؤولية".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن هندسة القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X) ومحاسبة المسؤولية كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (22/2/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين هندسة القيمة و محاسبة المسؤولية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	6.103	1.373	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	5.912	0.678	$\hat{B}_1$
			0.75	معامل الارتباط ( R )
			0.56	معامل التحديد ( R <sup>2</sup> )

النموذج معنوي	80.375	أختبار (F)
$\hat{y} = 1.373 + 0.678x$		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

### يتضح جدول رقم (22/2/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين هندسة القيمة كمتغير مستقل ومحاسبة المسؤولية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.75).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.56)، هذه القيمة تدل على ان هندسة القيمة كمتغير مستقلة تساهم بـ (56%) في ومحاسبة المسؤولية (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (80.375) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.373: متوسط محاسبة المسؤولية عندما هندسة القيمة يساوي صفرًا.
  5. 0.678: وتعني زيادة هندسة القيمة وحدة واحدة تزداد محاسبة المسؤولية بـ 68%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هندسة القيمة ومحاسبة المسؤولية " قد تحققت.
- 2- تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية واستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية ويتفرع منها:
- لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن محاسبة المسؤولية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) و استراتيجية زيادة التكلفة كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

## جدول رقم (23/2/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين محاسبة المسؤولية و  
استراتيجية زيادة التكلفة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	5.345	1.984	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	6.245	0.762	$\hat{B}_1$
			0.78	معامل الارتباط (R)
			0.61	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			56.234	أختبار (F)
$\hat{y} = 1.984 + 0.762x$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين محاسبة المسؤولية كمتغير مستقلة و استراتيجية زيادة التكلفة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.78).
2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.61)، هذه القيمة تدل على ان محاسبة المسؤولية كمتغير مستقلة تساهم بـ (61%) في استراتيجية زيادة التكلفة (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (56.234) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.984: متوسط استراتيجية زيادة التكلفة عندما محاسبة المسؤولية يساوي صفرًا.
5. 0.762: وتعني زيادة محاسبة المسؤولية وحدة واحدة تزداد استراتيجية زيادة التكلفة بـ 76%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية واستراتيجية زيادة التكلفة " قد تحققت.

### 3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" هندسة القيمة تؤثر على استراتيجية زيادة التكلفة "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن هندسة القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X5) و استراتيجية زيادة التكلفة كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (24/2/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين هندسة القيمة و استراتيجية زيادة التكلفة

معاملات الانحدار	معاملات الانحدار	القيمة (Sig) الاحتمالية	التفسير
$\hat{B}_0$	0.990	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.743	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.84		
معامل التحديد ( $R^2$ )	0.71		
أختبار (F)	47.265		النموذج معنوي
$\hat{y} = 0.990 + 0.743x_5$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

#### يتضح جدول رقم (24/2/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين هندسة القيمة كمتغير مستقل و استراتيجية زيادة التكلفة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.84).

2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.71)، هذه القيمة تدل على ان هندسة القيمة كمتغير مستقل تساهم بـ (71%) في استراتيجية زيادة التكلفة (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (47.265) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 0.990: متوسط استراتيجية زيادة التكلفة عندما هندسة القيمة يساوي صفرًا.
5. 0.743: وتعني زيادة هندسة القيمة وحدة واحدة تزداد استراتيجية زيادة التكلفة بـ 74%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: " هندسة القيمة تؤثر علي استراتيجية زيادة التكلفة " قد تحققت.

#### عرض ومناقشة نتائج الانحدار الخطي المتعدد:

#### جدول رقم (25/2/4)

#### يوضح متغيرات الدراسة

الرمز	المتغير	الصفة
y	استراتيجية زيادة التكلفة	تابع
X1	محاسبة مسؤولية	وسيط
X2	هندسة القيمة	مستقل

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

#### 4- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة :

تنص الفرضية الخامسة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استراتيجية زيادة التكلفة و محاسبة مسؤولية و هندسة القيمة ".

في تحديد أثر المتغير الوسيط (محاسبة مسؤولية) stepwise سيتم استخدام اسلوب تحليل المسار في العلاقة بين هندسة القيمة كمتغير مستقل و استراتيجية زيادة التكلفة كمتغير تابع كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (26/2/4)

نتائج تحليل المسار لقياس العلاقة بين محاسبة مسؤولية و هندسة القيمة و استراتيجية زيادة التكلفة

أختيار ( F )		معامل التحديد ( R <sup>2</sup> )	معامل الارتباط ( R )	القيمة	المعاملات	النموذج
النموذج				1.109	$\hat{B}_0$	الأول
معنوي	53.412	0.76	0.87	0.600	$\hat{B}_1$	
				0.787	$\hat{B}_2$	
النموذج				0.990	$\hat{B}_0$	الثاني
معنوي	47.265	0.71	0.84	0.743	$\hat{B}_2$	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح جدول رقم (26/2/4)

1. للنموذج الأول أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين محاسبة مسؤولية و هندسة القيمة و استراتيجية زيادة التكلفة ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.87). اما بالنموذج الثاني بعد حذف المتغير الوسيط (محاسبة مسؤولية) بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بين هندسة القيمة ( المستقل) و استراتيجية زيادة التكلفة (0.84) تعني وجود ارتباط قوي طردي.

2. نجد أن قيمة  $\hat{B}_2 = 0.787$  والتي تمثل نسبة اثر هندسة القيمة (متغير مستقل) في استراتيجية زيادة التكلفة قبل حذف المتغير الوسيط (محاسبة المسؤولية) بعد حذف المتغير الوسيط (محاسبة مسؤولية) اصبحت .  $\hat{B}_2 = 0.743$  .

مما سبق نستنتج أن محاسبة المسؤولية تؤثر في العلاقة بين هندسة القيمة و استراتيجية زيادة التكلفة قد تحققت.

### مناقشة النتائج :

- تتفق الباحثة مع نتيجة دراسة حاتم كريم على أن أسلوب هندسة القيمة يخفض التكاليف دون المساس بالخصائص والمواصفات الأساسية للمنتج وذلك من خلال الإطار النظري .
- تتفق الباحثة ودراسة بلال خلف أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال الإطار النظري إلا أن نتيجته محصورة في شركات الإتصال ونتيجة الباحثة في الشركات السودانية.
- تتفق الباحثة ونتيجة راضية عطوي أنه يمكن استعمال تحليل الوظائف لتخفيض تكلفة المنتج وذلك من خلال الدراسة الميدانية.
- تتفق الباحثة ونتيجة وداعة الله خطاب أن محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الإنتاج وذلك من خلال الإطار النظري.
- تتفق الباحثة ودراسة محمد الناير على أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلى الرقابة على التكاليف وذلك من خلال الإطار النظري إلا أن ذلك يتم بصورة أدق عند تطبيق محاسبة أسلوب هندسة القيمة في ظل وجود نظام محاسبة المسؤولية.
- توصلت دراسة كوديد سليمان إلى أن التكلفة المستهدفة توفر معلومات تساهم في نجاح استراتيجية زيادة التكلفة إلا أن دراسة الباحثة أثبتت أن تطبيق هندسة القيمة في ظل وجود نظام محاسبة المسؤولية يؤدي لنجاح استراتيجية زيادة التكلفة .
- تتفق الباحثة ونتيجة عبدالله أحمد أن الهندسة القيمة تعمل بصورة أفضل في بداية دورة حياة المشاريع وذلك من خلال الإطار النظري

## الخاتمة

تشمل :

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج :

### الميدانية:

1. توجد علاقة طردية بين هندسة القيمة ومحاسبة المسؤولية.
2. توجد علاقة طردية بين محاسبة المسؤولية واستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية
3. هنالك علاقة ايجابية بين هندسة القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية
4. هندسة القيمة واستراتيجية زيادة التكلفة ومحاسبة المسؤولية يتم تطبيقها على عينة الشركات السودانية المختارة .
5. يمكن ترتيب أبعاد محاسبة المسؤولية حسب مساهمتها في تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة كالآتي: نظام المعلومات المحاسبي حيث تزداد استراتيجية زيادة التكلفة بنسبة 95% بزيادته 1% بنسبة مساهمة 64%، ثم مراكز المسؤولية حيث تزداد استراتيجية زيادة التكلفة بنسبة 60% بزيادتها 1% بنسبة مساهمة 58%، ثم الموازنات التخطيطية بنسبة مساهمة 42%، وأخيراً الهيكل التنظيمي بنسبة مساهمة 52%.
6. بما أن محاسبة المسؤولية تؤثر على هندسة القيمة وبذات الوقت تؤثر على استراتيجية زيادة التكلفة اذن هي تتوسط العلاقة بينها.
7. جمع المعلومات عن الانتاج قبل البدء فيه يؤدي إلى تلافي خطر هدر الموارد مما يحقق استراتيجية زيادة التكلفة
10. استخدام أسلوب هندسة القيمة في مراكز المسؤولية وتحديد مراكز التكلفة يؤدي الى تخفيض التكلفة مما يحقق استراتيجية زيادة التكلفة

### النظرية:

1. يعمل أسلوب هندسة القيمة على إنجاز كل الوظائف بتكلفة أقل وذلك بتقليل الفاقد من عمليات التصميم والتصنيع بإزالة المراحل المسببة للهدر وتحديد الأخطار المحتملة وخلق الحلول لتجنبها والوقاية منها.
2. تقارير محاسبة المسؤولية يجب أن تكون ملائمة من حيث المدة التي تغطيها بحيث يمكن الإدارة من إجراءات التصحيح في الوقت المناسب
3. يمكن تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة بعدة أساليب منها تعديل الأنشطة والعمليات ذات التكلفة العالية إلى عمليات ذات تكلفة منخفضة واستخدام وسائل دعائية لترويج السلع مع تخفيض المبالغ المرصودة للترويج.

#### ثانياً: التوصيات :

1. التركيز على أبعاد هندسة القيمة المتمثلة في دعم الأداء وتخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة وذلك من خلال اتباع خطواتها بدءاً بجمع المعلومات عن الإنتاج وإنهاءً بالتطبيق
2. الإهتمام بعمل دورات تدريبية لرفع كفاءة الموظفين والمهام بكل ما هو جديد في مجال المحاسبة والتكاليف تحديداً
3. العمل على تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج منذ المراحل الأولى قبل الإنتاج اي التخطيط حتى تتمكن من المنافسة على أساس السعر
4. العمل على تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسئولية للاستفادة من مزايا اللامركزية
5. تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لضبط تكلفة الإنتاج وتقديم منتجات بسعر أقل من المنافسين للحصول على حصة سوقية أكبر.

#### التوصية ببحوث مستقبلية :

أثر تطبيق هندسة القيمة على نظام محاسبة المسؤولية لتحقيق الميزة التنافسية  
التكامل بين هندسة القيمة ونظام التكاليف على أساس النشاط لتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة التنافسية

# قائمة المراجع

## أولاً: القران الكريم

### ثانياً: الكتب

- محمد عبدان (2013م)، استراتيجيات التسويق، ( القاهرة، الشركة العربية المتحدة، النويرات)
- د.مدحت محمد ابوالنصر (2015)، الإدارة الإستراتيجية والتفكير الاستراتيجي، الطبعة الثانية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر،
- د تشارلز هل، د. جارديث جونز، (2008) تعريب د. محمد سيد احمد ومراجعة إسماعيل علي بسيوني، الإدارة الإستراتيجية، مدخل متكامل، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر،.
- الحارث أسامة (2004)، المحاسبة الإدارية، (عمان دار الحامد للنشر،
- أ.فيصل جميل السعايدة، (2007) المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.
- الدكتور أحمد حسن ظاهر (2002) المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى،
- د/ أحمد حسين على حسين، (2002)، المحاسبة الإدارية المتقدمة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية.
- الدكتور محمد سمير أحمد، 2009، الإدارة الإستراتيجية وتنمية الموارد البشرية عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- الدكتور عمر أحمد عثمان المقلي (2002)، الإدارة الإستراتيجية، السودان.
- الدكتور فلاح حسن عداي الحسيني (2006)، الادارة الاستراتيجية مفاهيمها -مداخلها - عملياتها المعاصرة، عمان، الطبعة الثانية
- توماس وهيلن -دافيد هنجر، ترجمة محمود عبد الحميد مرسي، الدكتور زهير نعيم الصباغ، (1990)، الإدارة الإستراتيجية
- د/زكريا مطلق الدوري، عمان، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيم وعمليات وحالات دراسية
- الدكتور أحمد حسن ظاهر (2002)، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى،

- د/عبد اللطيف إمام حاج عمر، د/زين العابدين عالم مصطفى أحمد (2006) ، المحاسبة الإدارية ،جامعة السودان المفتوحة ،الطبعة الأولى ، .
- د/مؤيد محمدالفضل ،د/عبدالخالق مطلق الراويدار(2007) ، المحاسبة الإدارية المسيرة للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن ،
- ،الدكتور محمد تيسير عبدالحكيم (2007) ، المحاسبة الإدارية جامعة الكويت ، داروائل للنشر ، الطبعة الرابعة ،
- ،سليمان مصطفى الدلاهمة ،(2014) ، المحاسبة الإدارية ،عمان ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى.
- ،مجيد الشرع ،سليمان سفيان ،رام الله (2002) ، المحاسبة الإدارية اتخاذ قرارات ورقابة ،دار الشروق للنشر .
- ، د/يحي محمد أبو طالب ،(1998) ، المحاسبة الإدارية ،كلية التجارة جامعة عين شمس ،مكتبة عين شمس.
- ، ليستراي هيتجر ، سبرج ماتولنتش(1998)، المحاسبة الإدارية ،ترجمة احمد حامد حجاج جامعة الملك سعود دار المريخ للنشر ، .
- خليل عواد أبوحشيش (2005)، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية ،جامعة البترا، دار وائل للنشر ،الطبعة الأولى.
- كاظم نزار الركابي ،(2004)، الإدارة الإستراتيجية العولمة والمنافسة الطبعة الأولى.
- د/ إبتهاج مصطفى عبدالرحمن(1999)، الإدارة الإستراتيجية (البدائل الإستراتيجية - التنفيذ والرقابة ) إدارة التغيير الإستراتيجي ،كلية التجارة جامعة القاهرة ،الشركة العربية للنشر والتوزيع
- أ . د/ عبدالعزيز صالح بن حبتور(2004) ، أستاذ إدارة الأعمال بكلية العلوم الإدارية الإدارة الإستراتيجية (إدارة جديدة في عالم متغير )- جامعة عدن - اليمن دار المسيرة للنشر والتوزيع - الطبعة الأولى عمان - الاردن.

- د/ إسماعيل إبراهيم جمعة - د/ زينات محمد - د/ عمرو عباس العتير (2004)، محاسبة التكاليف - مدخل إداري الدار الجامعية.
- د/ أحمد حلمي جمعة - د/ عطا الله خليل - أ/ خالد إبراهيم، (1999)، محاسبة التكاليف المتقدمة دار صفاء للنشر والتوزيع - الطبعة الاولى.
- د/ حارس كريم العاني، (2011)، المحاسبة الإدارية النظرية والتطبيق ، دار الراجحة للنشر والتوزيع .
- د/ عبدالمنعم عوض الله - د/ عزيزة عبدالرازق، (1998)، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة وإتخاذ القرارات - الطبعة الاولى - جامعة القاهرة .
- شارلز هل - جارديث جونز تعريب ومراجعة : د/ محمد سيد أحمد عبدالمتعال - د/ إسماعيل علي بسيوني، الإدارة الإستراتيجية (مدخل متكامل) ، الناشر : دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية

### ثالثاً: المجالات العلمية:

- كاظم احمد جواد ،(2009)،استخدام اسلوب هندسة القيمة في تحديد ابعاد الجودة على وفق تفضيلات الزبون دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة معمل المجمدات **مجلة الإدارة والاقتصاد** ،العدد الرابع والسبعون .
- رعد هاشم جاسم ، (2011)، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ، منشورة، **مجلة كلية التربية** ،العدد الرابع ،المجلد الأول .
- ناجي شايب الركابي ،(2013)، تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج دراسة حالة لشركة الصناعات الألكترونية – بغداد، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد السادس والتسعون .
- عباس نوار كحيط الموسوي، (2010)، دور هندسة القيمة في تعزيز تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتحقيق المزايا التنافسية للوحدات الإقتصادية ، **مجلة الكوئ للعلوم الإقتصادية والإدارية**،اصدار3.
- عمار سالم داؤود، تارة عبد الرازق (2009)،الهندسة القيمة وامكانيات استخدامها في العمارة، **مجلة المخطط والتنمية**، كلية الهندسة ، جامعة بغداد ،العدد العشرون .
- ندى عبد المطلب ،جبار جاسم الربيع ،(2005)،دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة، **مجلة التقني**،مجلد 18،اصدار4
- د .صفوان قصي عبد الحليم،(2015)،تقويم النظام المحاسبي الإلكتروني الموحد في ظل الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية،**مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم** ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،العدد 35
- هدى خليل ابراهيم ، (2014)،دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء،**مجلة كلية بغداد للعلوم** ،كلية بغداد للعلوم الإقتصادية،العدد 41.
- معاد خلف إبراهيم الجنابي(2011)،الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة،**مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية**،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة تكريت،المجلد ،العدد21،

- غسان عيسى إبراهيم العمري،(2012)،أثر موارد نظم المعلومات في تحقيق استراتيجيات المنافسة،مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد90،
- فائز النجار , نازك احمد الملكاوي , (2010)، نظم المعلومات وأثرها في مستويات الإبداع ( مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية , المجلد 26 العدد الثاني,)
- حاتم كريم كاظم ،(2008) دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سمنت النجف الأشرف، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العدد الثاني ،ص ص109-140
- بلال خلف السكارنة ، استراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، كلية العلوم الادارية والمالية ، جامعة الاسراء الخاصة، العدد السابع عشر ،مايو،2008،ص ص 77-112
- سر الختم حمدان صديق(2016)، دور نظام محاسبة المسؤولية في تقييم جودة أداء الوحدات الوحدات الحكومية ،مجلة الدراسات العليا ،كليةالدراسات العليا ،جامعة النيلين العدد12

#### رابعاً: الرسائل الجامعية :

- ميسون توفيق الصادق (2016)، الهندسة القيمة وتطبيقاتها في قطاع التشييد في السودان ،دراسة تطبيقية للشركة الوطنية للبترول ،غير منشورة،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،.
- عبدالله أحمد عبدالله مصطفى ،(2016)، الهندسة القيمة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية،د راسة ميدانية في مجموعة شركات جباد ، جامعةالسودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا،قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية دراسة غير منشورة
- محمد سعيد مصيلحي السيد،(2012)، ،الهندسة القيمة نحو منهج توافقي قيمى لمشروعات الإسكان الحكومي بمصر من خلال التحليل الوظيفي، جامعة القاهرة،كلية الهندسة،قسم الهندسة المعمارية،غير منشورة .
- محمد الناير محمددين خوجلي، (2016)، دور التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم ربحية المنشآت الصناعية ،رسالة دكتوراة منشورة ،كلية الدراسات العليا،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
- مصعب عبد الحي صالح ،(2016)، دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في البنوك السودانية ،رسالة ماجستير في المحاسبة،غير منشورة ،كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ،جامعة شندي .
- علي حسن ابراهيم الجدية ،(2007)، قياس امكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة.
- ديابلا جميل الرزي،(2007)، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة،رسالة ماجستيرغير منشورة في المحاسبة ،كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة،
- فريد صلاح سلامة الياس، (2015)، استراتيجيات المنظمة واثرها في حوكمة الشركات دراسة عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم،رسالة ماجستير غير منشورة في إدارة الأعمال ،كلية الدراسات التجارية ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،

- راضيه عطوي(2008) ،دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ،رسالة ماجستير في العلوم التجارية ،غير منشورة ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج الخضر
- وداعة الله خطاب محمد سعد(2016)،محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية ،رسالة ماجستير في التكاليف،غير منشورة ،كلية الدراسات العليا،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،
- كويد سليمان كومي كوكو(2016)، التكلفة المستهدفة ودورها في استراتيجية ريادة التكلفة ،رسالة ماجستير في التكاليف ،غير منشورة ،كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .
- سالم توفيق مكي(2009)،مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية .

خامساً: أخرى

<https://value-eng.site-ym.com>

<http://e3langi.com> -التسويقية الإستراتيجيات

[www.wsampibes.com](http://www.wsampibes.com)

[www.fuch.com](http://www.fuch.com)

[www.aaaid.org](http://www.aaaid.org)

[www.mondial.sd](http://www.mondial.sd)

- BEHRANG ASKARI SABZKOHI, 2TOWHID POURROSTAm (2011)  
**INTEGRATED MODEL OF VALUE ENGINEERING AND RISK  
MANAGEMENT APPROACHES IN EMPOWERMENT PROJECT** ،  
International Journal of Advances in Mechanical and Civil Engineering,  
Volume-3, Issue-3
- Chougule Mahadeo Annappa<sup>1</sup> and Kallurkar Shrikant (2012)  
**APPLICATION OF VALUE ENGINEERING FOR COST  
REDUCTION – A CASE STUDY OF UNIVERSAL TESTING  
MACHINE**، Panditrao<sup>2</sup>،International Journal of Advances in Engineering &  
Technology،ISSN: 2231-1963 ،
- ،Danny L. Reed (2006) Value Engineering Handbook ، IDA Paper  
P-4114
- MOHAMMED ALI&Mohamed ashraf- emam. The Impact of Supply  
Chain Management on Financial Performance and Responsibility  
Accounting: Agribusiness Case from Egypt. Accounting and Finance  
Research. Vol. 6, No. 2; 2017.Pp(136-149)

# الملاحق

ملحق رقم (1)



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

سعادة الدكتور/ .....المؤقر

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،

تحية طيبة وبعد،،

### الموضوع : تحكيم إستبانه

بين أيديكم الكريمة إستمارة إستبانه لبحث بعنوان: " أثر تطبيق أسلوب هندسة القيمة على نظام محاسبة المسؤولية لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة التنافسية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية " وذلك لإكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، حيث ترغب الباحثة في الاستفادة من علمكم الوافر، لذلك ترجو من سماحتكم التكرم بالحكم على الاستبانه وإبداء رأيكم السديد حول عباراتها. "حفظكم الله ورعاكم"

،،وتفضلوا بقبول فائق الشكر والتقدير والاحترام،،

## ملحق رقم(2)



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيدة/.....

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،

### الموضوع: إستمارة إستبانة

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية حول موضوع :

**أثر تطبيق أسلوب هندسة القيمة على نظام محاسبة المسؤولية لدعم إستراتيجية ريادة التكلفة التنافسية**

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على أثر تطبيق أسلوب هندسة القيمة على نظام محاسبة المسؤولية لدعم إستراتيجية ريادة التكلفة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية إستكمالاً لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، وسوف تساعد المعلومات التي تزودنا بها في تحسين فهمنا لهذا الموضوع، ولربط الجانب النظري بالجانب العملي، أرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة هذه الإستبانة المرفقة وإعطائها العناية المناسبة لما لها من تأثير على نتائج هذه الدراسة، وأعدكم بأن كافة البيانات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة وتستخدم للأغراض البحث العلمي فقط بإذن الله. أشكرك كثيراً على وقتك وتعاونك وأقدر بعمق المساعدة التي قدمتها أنت والشركة التي تعمل بها لإتمام هذا المشروع البحثي.

الباحثة:مودة عوض طه

## التعريفات الإجرائية:

(1) محاسبة المسؤولية: نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسئولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء.

(2) هندسة القيمة: على إنه اسلوب علمي لتحليل منتج أو خدمة حتى تؤدي وظيفتها بأقل تكلفة كلية ممكنة بدون تضحية بالجودة.

(3) إستراتيجية ريادة التكلفة: تعرف هذه الاستراتيجية بأنها قدرة المنظمة للإنتاج بأقل التكاليف لو تم مقارنتها بمنافسيها وذلك من خلال تحسين الإنتاجية وحذف الأنشطة غير الضرورية والرقابة المحكمة على عناصر للتكاليف.

القسم الاول: البيانات الشخصية:

أرجو التكرم بوضع علامة ( √ ) أمام العبارة المناسبة من المتغيرات أدناه :

1- العمر:

<input type="checkbox"/> 30 سنة فأقل	<input type="checkbox"/> 31-40 سنة
<input type="checkbox"/> 41-50 سنة	<input type="checkbox"/> فوق 51 سنة

2- المؤهل العلمي :

<input type="checkbox"/> دبلوم وسيط	<input type="checkbox"/> بكالوريوس
<input type="checkbox"/> ماجستير	<input type="checkbox"/> دكتوراة

3- المؤهل المهني :

<input type="checkbox"/> زمالة المحاسبين السودانية	<input type="checkbox"/> زمالة المحاسبين العربية
<input type="checkbox"/> زمالة المحاسبين الأمريكية	<input type="checkbox"/> لا يوجد مؤهل مهني

4- التخصص العلمي:

<input type="checkbox"/> تكاليف ومحاسبة إدارية	<input type="checkbox"/> دراسات مصرفية
<input type="checkbox"/> محاسبة مالية	<input type="checkbox"/> إدارة أعمال
<input type="checkbox"/> إقتصاد	<input type="checkbox"/> نظم معلومات محاسبية

5- المسمى الوظيفي:

<input type="checkbox"/> محاسب تكاليف	<input type="checkbox"/> محاسب مالي
<input type="checkbox"/> مدير مالي	<input type="checkbox"/> مراجع داخلي
<input type="checkbox"/> مدير إداري	

6- سنوات الخبرة:

<input type="checkbox"/> 5 سنوات فأقل	<input type="checkbox"/> 6-10 سنة
<input type="checkbox"/> 11-15 سنة	<input type="checkbox"/> 16-20 سنة

القسم الثاني: بيانات الدراسة:

أرجو التكرم بوضع علامة ( √ ) أمام العبارة التي تمثل درجة موافقتك

المحور الأول: محاسبة المسؤولية:

البعد الأول: الهيكل التنظيمي					
م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	يوجد هيكل تنظيمي واضح بشركتنا.				
2	هنالك تقسيم واضح للمستويات الإدارية بشركتنا.				
3	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري بشركتنا.				
4	نمتلك بشركتنا تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسئولين في مراكز المسؤولية المختلفة.				

البعد الثاني: مراكز المسؤولية					
م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	شركتنا مقسمة لمراكز مسؤولية.				
2	بشركتنا مدير مختص لكل مركز مسؤولية.				
3	لدينا تحديد واضح للمسؤوليات لكل مركز مسؤولية.				
4	لدينا تحديد واضح للسلطات لكل مركز مسؤولية.				

البعد الثالث: نظام المعلومات المحاسبي

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	نمتلك سجلات مالية ودفاتر محاسبية بشركتنا.					
2	يتم بشركتنا تسجيل كافة المعاملات المالية بشكل علمي .					
3	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي لشركتنا.					
4	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات بشركتنا.					

البعد الرابع: الموازنات التخطيطية

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم شركتنا بإستخدام الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكزالمسؤولية.					
2	يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية بشركتنا في إعداد الموازنة التخطيطية.					
3	يتم بشركتنا تحديد أهداف كل مركز مسئولية على حده.					
4	تعد الموازنات التخطيطية في شركتنا بصورة مرنة تستوعب أي تغيرات طارئة.					

المحور الثاني: هندسة القيمة:

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تهتم شركتنا بجمع المعلومات حول الإنتاج قبل البدء فيه .					
2	تعمل شركتنا على تحليل الوظائف للمنتجات قبل الإنتاج.					
3	نقوم شركتنا بتحديد أهمية نشاط المنتج.					
4	تدعم شركتنا مفهوم الديناميكية والعمل الجماعي.					
5	تستخدم شركتنا البحث والتطوير لتحديث عملياتها للوصول الى منتجات بأقل تكلفة.					
6	تقوم شركتنا بتحليل وظيفة كل نشاط من أنشطة الإنتاج.					
7	يوجد بشركتنا فريق خاص لتقويم الأفكار واختيار الأفضل من بينها.					
8	يتم تلخيص النتائج الأداء وعرض التوصيات الخاصة به بشركتنا .					
9	تعمل شركتنا على التبكير بتطبيق الأفكار التي تؤدي لتقليل التكلفة .					

### المحور الثالث: استراتيجية ريادة التكلفة

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعتبر شركتنا الأقل تكلفة بين المنافسين.					
2	تحرص شركتنا على تحقيق التفوق الدائم على منافسيها من خلال تقليل تكاليفها.					
3	تحرص شركتنا على أن تكون مواردها متميزة وذات تكلفة أقل.					
4	تستخدم شركتنا نظام مُحكم للتكاليف.					
5	تعمل شركتنا على احكام الرقابة على التكاليف.					
6	تستخدم شركتنا الموارد المتاحة بصورة رشيدة.					
7	تستخدم شركتنا البحث والتطوير للوصول الى منتجات بأقل تكلفة.					
8	تمتلك شركتنا منتجات ذات جودة عالية وتكاليف أقل.					

					تستخدم شركتنا البدائل ذات التكاليف الأقل في تعزيز مزاياها التنافسية.	9
--	--	--	--	--	--	---

### ملحق رقم (3)

#### قائمة بأسماء محكموا الإستبيان

م	الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
1	د/فتح الرحمن الحسن منصور	أ/مشارك	كلية الدراسات التجارية-جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2	د/بابكر إبراهيم الصديق	أ/مشارك	كلية الدراسات التجارية-جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د/ زهير أحمد علي	أ/مساعد	كلية الدراسات التجارية-جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
4	د/محمد الناير محمددين	أ/مساعد	كلية الدراسات التجارية-جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
5	د/علي محمد علي	أ/مساعد	كلية الدراسات التجارية-جامعة النيلين
6	د/محمد عبد الحميد محمود	أ/مساعد	كلية الدراسات التجارية-جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
7	د/الزين عبد الله	أ/مساعد	كلية الدراسات التجارية-جامعة النيلين