

## المقدمة

تشتمل على الآتي :

أولاً : الاطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

## أولاً : الإطار المنهجي

### تمهيد

لقد أدت التطورات المتسارعة للتكنولوجيا والتقنية منذ ظهور المحرك البخاري وحتى ظهور الحاسب الآلي الى تطورات هائلة في بيئة الاعمال وذلك نظراً لظهور العديد من المتغيرات الاقتصادية والصناعية والصراعات المختلفة على مستوى القطاعات والصناعات والأسواق بشكل عام والتي كان من البديهي أن ترافق هذا التطور، والتي انعكست أثارها بشكل جلي على الوظائف والأنشطة المختلفة للمنشآت الإقتصادية والصناعية واستمر هذا التطور حتى وصل الى ذروته المعاصرة ، وكنتيجة حتمية لم تعد أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية والنظم التكلفة قادره على الإيفاء بحاجة المشروعات من المعلومات الملائمة وعلى وجه الخصوص التكلفة الملائمة للعملية الإنتاجية ونظراً لذلك ظهرت العديد من الأنظمة والأساليب لتوفر هذه المعلومات وتتواكب مع هذا التطور ولكن كان نتاجها أما معلومات قاصرة أو مشوهة لإعتمادها على جانب واحد يتمثل في البيئة الداخلية للمؤسسات وتجاهل الوجه الاخر الذي يمثل البيئة الخارجية والذي من الأهمية بمكان دراسته ، بل لم تطبق نظام واحد متكامل يتمثل فيه دراسة جميع عوامل وأوجه التأثير الداخلية والخارجية والتي تمثل نقاط قوه وضعف وفرص وتهديد للمنشآت بل طبقت النظام الخاص بالعوامل الداخلية التي تؤثر على المنشآت على حده مما نتج عنه هذا القصور السابق والذي يعكس بالضرورة سلباً على نشاطاتها المختلفة ، كل ذلك أدى الى ظهور التحليل الاستراتيجي للتكلفة كخلاصة للأنظمة التكلفة وكنظام متكامل يتعامل مع المنشأة وبيئتها كوحدة متكاملة لا يفصل إحدهما عن الآخر ويستخدم جميع الأساليب والتحليل والتي من شأنها توفير المعلومة الملائمة التي تحتاجها الادارة .

إن المنشآت المختلفة في خلال مسيرتها الإنتاجية تهدف الى تحقيق مجموعة من الأهداف المختلفة والتي يكمن هدف الإستمرارية كوحدة إقتصادية في مقدمتها وبعد ذلك تأتي مجموعه من الأهداف والتي تختلف وتتمايز باختلاف المنشآت بل أنه قد يكون لكل نشاط على مستوى المنشأة الواحدة هدف خاص به وكل هذه الأهداف تتكامل لتحقيق الهدف العام وللتأكد من تحقيق هذا الهدف كان ولا بد القيام بتقويم الأداء وتبعاً لأن النشاط المالي من أهم الأنشطة والذي تبدأ منه الأنشطة الاخرى وتنتهي به تبلورت الأهمية الكبيرة لتقويم الأداء المالي للمنشآت .

أن التقويم يعني قياس مدى تحقيق الهدف من خلال النشاط القائم وهذا لا يتم الا من خلال توفر مجموعه من المعايير والمؤشرات التي يتم القياس بناء عليها وبالتالي فإن التحليل الاستراتيجي للتكلفة يعمل على توفير المؤشرات والمقاييس اللازمة لتقويم الأداء المالي للمنشآت .

## مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في قصور أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير المعلومات اللازمة للإدارة والتي تمكنها من تقويم الأداء المالي ومن ثم تحسينه ، وبالشكل الملائم الذي يؤدي الى تحقيق الأهداف للمنشآت الصناعية ، وذلك لأنها تقتصر فقط أو تعتمد على تحليل البيئة الداخلية للمنشأة في حين أن تحقيق الأهداف يتطلب تحليل جميع العوامل التي تؤثر على المنشآت وفي حين أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يقوم على تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بما يضمن توفير المعلومات الملائمة للإدارة والتي بدورها تنعكس على توفير مقاييس ومؤشرات تساعد على تقويم الأداء للمنشآت بشكل إيجابي عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية :

1. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل مسببات التكلفة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية ؟
2. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل سلسلة القيمة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية ؟
3. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل الموقف الإستراتيجي كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية ؟

## أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في تناولها مفهوم جديد نسبياً في مجال التكاليف ومهم وهو التحليل الاستراتيجي للتكلفة كمتغير مستقل ومفهوم آخر يعتبر من أهم المفاهيم في البيئة الإقتصادية ويمثل التغذية العكسية للعمليات أو كما يرى بعض الباحثين الحلقة الأخيرة في الرقابة التي تتم في المنشآت والذي يتمثل في تقويم الأداء المالي وتعتبر الدراسات التي ربطت بين هذين المتغيرين على حد علم الباحث قليلة نسبياً ، وبشكل أكثر تحديداً تتضح الأهمية في الجانبين العلمي والعملية كالتالي:

## أولاً: الأهمية العلمية

إيضاح أهميه التحليل الإستراتيجي للتكاليف كنظام تكلفي متكامل يمكن الإعتماد عليه لتحديد التكاليف الخاصة بالعملية الإنتاجية وتوفير معلومات مالية قيمة والذي يأخذ في الإعتبار جميع المؤثرات الداخلية والخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء المالي للمنشآت الصناعية باختلاف طبيعة نشاطها الصناعي وبما يضمن أن تكون هذه التكاليف هي التكاليف الملائمة،

وبيان إطار شامل للتحليل الإستراتيجي للتكاليف كنظام جديد وشامل لتحليل التكلفة وذلك لقله البحوث التي تناولته بالدراسة.

### ثانياً : الأهمية العملية

توضيح تأثير التحليل الإستراتيجي للتكلفة من خلال توفيره للمؤشرات والمعايير المالية والتي يتم من خلالها تقويم الأداء المالي للمنشآت العاملة في القطاع الصناعي بولاية الخرطوم ومن ثم تعميم النتائج على المناطق الأخرى .

### أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. بيان قصور الأنظمة التقليدية للتكاليف الناتج عن عدم قدرتها على توفير المعلومات الملائمة التي تمكن الإدارة من تقويم أداءها المالي.
2. بيان أثر تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكلفة في المنشآت الصناعية .
3. توفير مؤشرات ومعايير مالية من خلال التحليل الإستراتيجي للتكلفة تمكن المنشآت من تقويم أداءها المالي.
4. توضيح إمكانية تحقيق أهداف التقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية من خلال تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

### فرضيات الدراسة :

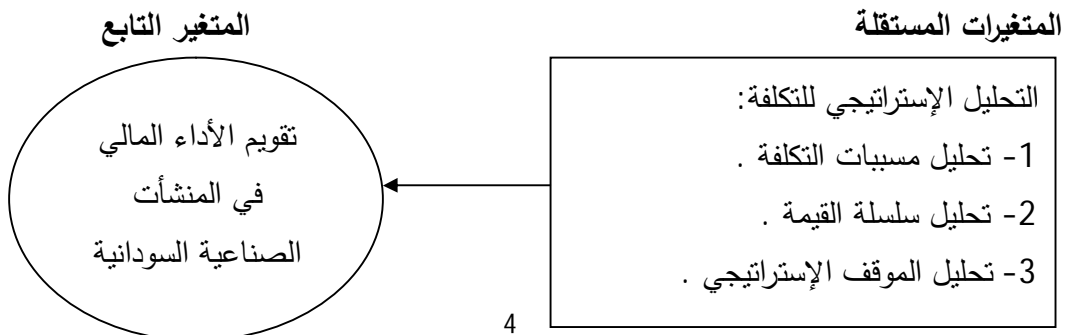
تسعى الدراسة الى اختبار الفرضيات الرئيسية التالية:

- الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل مسببات التكلفة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية.
- الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية.
- الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل الموقف الإستراتيجي كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية.

### نموذج الدراسة

#### شكل رقم (أ)

#### نموذج الدراسة



المصدر : اعداد الباحث ، 2019م.

## منهج الدراسة

استخدمت الدراسة المناهج التالية:

1. المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.
2. المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.
3. المنهج الوصفي: باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة إمكانيه تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية.

## حدود الدراسة

1. الحدود المكانية: المنطقة الصناعية - ولاية الخرطوم .
2. الحدود الزمانية : 2019م.
3. الحدود البشرية : الموظفين العاملين في المصانع بالمنطقة الصناعية بولاية الخرطوم .

## أدوات الدراسة :

1. مصادر البيانات الأولية: عن طريق الملاحظة والمقابلات الشخصية والاستبانة .
2. مصادر البيانات الثانوية: عن طريق الكتب والرسائل الجامعية والدوريات العربية والأجنبية والأوراق العلمية من المؤتمرات وورش العمل والتقارير والسجلات والمستندات الرسمية من الجهات ذات الصلة .

## هيكل الدراسة :

يتكون هذا البحث من مقدمة وثلاث فصول وخاتمة ، المقدمة تشتمل على الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة أما الفصل الأول فيناقش مفهوم وأبعاد التحليل الاستراتيجي للتكلفة في مبحثين المبحث الأول يتناول مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف وأهدافه وخصائصه وأهميته وخطوات تأسيس نظام تكلفة قائم على التحليل الإستراتيجي للتكلفة والمبحث الثاني يتناول أبعاد وأدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة ، الفصل الثاني يتناول مفهوم وأنواع تقويم الأداء المالي في مبحثين المبحث الأول يتناول مفهوم الأداء وأنواعه ومجالاته والعوامل المؤثرة فيه ، المبحث الثاني يتناول مفهوم الأداء المالي وأنواعه ومجالاته والعوامل المؤثرة فيه، والفصل الثالث يتناول الدراسة الميدانية في مبحثين المبحث الأول يتناول نبذه عن القطاع الصناعي السوداني والشركات الصناعية بولاية الخرطوم ، المبحث الثاني يختص بتحليل البيانات واختبار الفرضيات .أما الخاتمة فتضم النتائج والتوصيات .

## ثانياً : الدراسات السابقة:

تدور الدراسات السابقة حول التحليل الاستراتيجي للتكلفة كمتغير مستقل وتقييم الأداء المالي للمؤسسات كمتغير تابع ولقد تم تصنيف الدراسات السابقة لمحورين الأول يتناول الدراسات السابقة الخاصة بالتحليل الإستراتيجي للتكاليف والمحور الثاني يختص بتقييم الأداء المالي للمؤسسات وذلك لتحديد اوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية :

### المحور الأول: (التحليل الاستراتيجي للتكلفة)

دراسة : Wilson ، (1990م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المدخل التقليدي أو الإتجاه التقليدي لتحليل التكلفة يعاني من عيوب وأوجه قصور ، حيث يستخدم التحليل التقليدي للتكلفة البيانات عن البيئة الداخلية ويهمل تحليل البيئة الخارجية مثل تحليل سلوك المنافسين مما لا يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية ، وبالتالي يمكن إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة وذلك لتلافي أوجه القصور في التحليل التقليدي للتكلفة . هدفت الدراسة الى إبراز وتوضيح أهمية إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة لتحليل التكلفة في إنشاء مزايا تنافسية ومعالجة عيوب المدخل التقليدي لتحليل التكلفة . اعتمدت الدراسة على النهج التحليلي المقارن للمقارنة بين المداخل المختلفة لتحليل التكلفة . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تحليل التكلفة من منظور إستراتيجي يساهم في تحديد الفرص الإيجابية ومخاطر التهديدات الخارجية التي تواجه المنشآت كما يساعد الارتباط بين الأهداف الإستراتيجية ومراحل دورة حياة المنتج في التعرف على مواطن خفض التكلفة ، وأخيراً فإن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يختلف عن التحليل التقليدي لها من خلال الإعتماد على تحليل البيئة الخارجية للمنشأة ويؤدي الى تحقيق مزايا تنافسية.

تناولت هذه الدراسة التحليل الإستراتيجي كنظام تحليل ، بينما تناولت الدراسة الحالية التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودور ه في تقييم الأداء المالي .

دراسة : Shank and Govindarajan ، (1993م)<sup>(2)</sup>

تناولت الدراسة اسلوب إدارة التكلفة الإستراتيجية ، حيث هدفت إلى وضع إطار لأسلوب تحليل التكلفة الإستراتيجية والذي يتضمن ثلاثة جوانب وهي تحليل سلاسل القيمة وتحليل الموقف الإستراتيجي وتحليل مسببات التكلفة ، كما سعت الدراسة إلى التعرف على سلوك التكلفة ، حيث ان التكلفة يتم تحريكها او التسبب في حدوثها من خلال عدة عوامل متشابكة ومترابطة وبطرق وأساليب معقدة ، وكذلك إلى فهم سلوك التكاليف ومحركاتها والعلاقة بينها في كل حالة على حده . وقد إتبعنا الدراسة المنهج التحليلي في صياغة واعداد نموذج رياضي باستخدام اسلوب الانحدار المتعدد يهدف إلى تحديد التكلفة

(1) Wilson, R, **Strategic Cost Analysis**, Management Accounting Journal, Vol. 68, No. 9, 1990.

(2) K. Shank and Govindarajan, **Strategic cost management: The New Tool for Competitive Advantage**, New York: Division of Macmillan, Inc, 1993, PP. 49-60

الإستراتيجية من خلال مسببات التكلفة المؤثرة فيها بما يعكس تتابع العمل بالأنشطة داخل المنشأة، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها، المساهمة في تحديد المداخل التي يعتمد عليها أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف ، وكذلك شملت الدراسة كافة الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة في المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج ، وان تحليل التكاليف وفقاً لمفهوم سلسلة القيمة افضل من الاعتماد على مفهوم القيمة المضافة ، وان أهمية تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة تكمن في التعرف على سلوك التكاليف وتحديد مواطن الإنحراف وأسباب حدوثه بدلاً من الوقوف عند تحديد حجم الإنحراف .

سعت الدراسة إلى إيجاد إطار متكامل للتحليل الإستراتيجي للتكلفة باستخدام أدواته الثلاث (تحليل سلسلة القيمة ، تحليل الموقف الإستراتيجي ، تحليل مسببات التكلفة) واستخدام هذا التكامل في تحقيق ميزه تنافسية ، بينما سعت الدراسة الحالية الى توفير نفس الإطار ولكن التميز هنا في أن الدراسة الحالية تستخدم هذا التكامل بين الأدوات الثالث آنفة الذكر في تقييم الأداء المالي للمنشآت الصناعية .

دراسة: H. & Other ، (1995م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة التحليل الاستراتيجي للتكاليف للشركات الصناعية المتنافسة في منطقة اتفاقية التجارة الحرة بشمال أمريكا ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ان التقارير التي توفرها أنظمة محاسبية التكاليف عن تكاليف المنافسين محدودة ولا تلبي رغبة الشركات الصناعية في إتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بالمنافسة ، حيث سعت هذه الدراسة إلى تطبيق استراتيجيات تحليل تكلفة نظم دعم القرار وهي إستراتيجية تحليلية تم تطويرها من قبل شركات صناعة الشاحنات المكسيكية لدعم القرارات الاستراتيجية كمشراء أو التصنيع للعمليات الصناعية الأساسية أو التصدير في البيئة الجديدة لاتفاقية التجارة الحرة آنذاك بشمال أمريكا ، حيث سعت هذه الدراسة إلى معرفة فوائد تطبيق هذه الاداة التحليلية على الشركات التي تسعى لإيجاد الفرص الإستراتيجية خلال تلك الفترة والتي تتسم بالتغير السريع والمنافسة الشديدة كما في حالة منطقة شمال أمريكا، حيث تمثل مجتمع عينة هذه الدراسة في شركات صناعة الشاحنات المكسيكية التي تعمل ضمن اتفاقية التجارة الحرة بشمال أمريكا والتي تستورد العديد من أجزاء منتجاتها من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، حيث افترضت الدراسة ان شركات صناعة الشاحنات تهتم بثقافة التكاليف كضرورة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية ، توصلت الدراسة إلى ان تطبيق إستراتيجية تكلفة نظم دعم لقرار القطاع الصناعي وتساعد المدراء والمحليلين في فهم افضل لمراكزهم التنافسية سواء في مجال التصنيع او الشراء وكذلك تساعد في اتخاذ القرارات وتشجيع التفكير الإستراتيجي، وأيضاً تمكن تلك الإستراتيجية من مقارنة تكاليف أجزاء ومكونات المنتجات لتحديد المجالات الأكثر تنافساً والتنبؤ بتلك التكاليف في ظل المتغيرات المتوقعة .

(1) H.E. Nystrom, & Other, **A Strategic Cost Analysis Tool For Manufacturing Competitiveness Within NAFTA**, CIM System Research Center Arizona State University, Vol.29, No.1-4, 1995, PP. 411- 415.

سعت هذه الدراسة الى معالجة مشكلة القصور في الأنظمة التقليدية والتي لا توفر المعلومات الكافية ولكنها خصصت تلك المعلومات في إستراتيجية دعم القرار لإخاذ قرار من القرارات الإدارية وهو الشراء أو التصنيع ، في حين أن الدراسة الحالية قد ناقشت نفس المشكلة ولكنها لم تتقيد بقرار وحيد بل سعت الى إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة لتوفير المعلومات الكاملة الملائمة لتقويم الأداء المالي .

#### دراسة: أمجاد (2002)<sup>(1)</sup>:

تتمثل مشكلة الدراسة في الصعوبات التي تواجه كثير من المنظمات في مواكبة متطلبات البيئة التنافسية في ظل تزايد الاتجاه نحو عولمة المنافسة مما يؤثر سلباً على حجم مبيعاتها في السوق وعلى أرباحها المحققة . هدفت الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي يتمثل في مساعدة إدارة المنظمات في تحقيق المزايا التنافسية عن طريق اقتراح وتطبيق إطار محاسبي متكامل لأسلوب تحليل التكاليف . استمدت الدراسة أهميتها من متطلبات الواقع العملي لبيئة الاعمال حيث صارت حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة هي السمة الغالبة في هذه البيئة وبالتالي برزت لهذا البحث أهمية أكاديمية وهي أن أسلوب تحليل التكلفة الإستراتيجية من الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة والتي نقل فيها المراجع باللغة العربية حتى الآن أما الأهمية التطبيقية تتمثل في ملاءمة تطبيق أسلوب التحليل التقليدي المطبق بالمنظمات مما لا يتطلب معه بناء نظم خاصة تتفق مع استخدامه وتطبيقه ويفيد ذلك المنظمات التي تعجز عن مواجهه ظروف المنافسة . سعت الدراسة إلى اختبار عدد من الفروض منها أنه يؤثر تطبيق مدخل تحليل الموقف الاستراتيجي في اختيار الاستراتيجية المناسبة للتميز بحسب كل موقف تنافسي وينقسم هذا الفرض إلى الفروض الفرعية الثلاثة وهي أن تحليل الموقف الاستراتيجي الحالي يكشف عن تطبيق استراتيجية التميز الابتكاري ويكشف تحليل الموقف الاستراتيجي الحالي عن تطبيق استراتيجية التميز التنافسي ويكشف تحليل الموقف الاستراتيجي الحالي عن تطبيق استراتيجية التميز الدفاعي وفي الأخير يكشف تحليل الموقف الاستراتيجي الحالي عن تطبيق استراتيجية التميز التحفظي. تمثلت نتائج الدراسة والتي تتعلق بتحليل الموقف الاستراتيجي من خلال الدراسة النظرية أن مدخل تحليل الموقف الاستراتيجي للمنشأة يساعد الإدارة على تطبيق استراتيجية تميز المنتج وأن تقديم خدمة أفضل للعميل من خلال تحليل نقاط القوة والضعف الداخلية بالمنشأة يتيح فرصة تنمية نقاط القوة وعلاج أوجه الضعف في تلبية رغبات العميل وأن تقديم خدمة متميزة عن المنافس من خلال استغلال الفرض الايجابية بالسوق ومواجهة المخاطر الخارجية سعياً وراء تحقيق ولاء العميل وان الكتابات المحاسبية أكدت أنه على الرغم من أهمية خفض وترشيد تكاليف المنتج عن طريق الإستخدام الكفاء للموارد المتاحة إلا أن هناك ضرورة مساوية لها في الأهمية هي تحقيق تميز المنتج عن طريق الاستغلال الفعال لمقدار ما تملكه المنشأة من فكر ابتكاري استراتيجي ،

(1) أمجاد محمد محمد الكومي ، إستخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية ، (القاهرة : جامعه عين شمس ، كلية الدراسات العليا ، رساله دكتوراة منشوره ، 2002م) .



نتيجة لما تقدم فقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام محاسب التكاليف بتطبيق النظرة المتكاملة للإطارات الثلاث المقترحة لمداخل أسلوب تحليل التكاليف الاستراتيجية في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة .

تناولت هذه الدراسة استخدام مداخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتي تم إيضاحها في الاستراتيجيات الخاصة به في دعم المزايا التنافسية ، في حين استخدمت الدراسة الحالية الأدوات الخاصة بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحقيق هدف آخر تمثل في تقييم الأداء المالي للمنشآت الصناعية ذلك بالإضافة الى اختلاف البيئة التي طبقت فيها كلا الدراستين .  
دراسة: سهير (2002م)<sup>(1)</sup> :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم توافق الفكر المحاسبي مع التغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال التي سيطرت عليها التطورات المتلاحقة ، وما الذي يمكن أن تقدمه المحاسبة كعلم يساعد تلك المنظمات في تحقيق سبل النجاح التي تبغيها ، وكيفية استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في بناء ميزة تنافسية للمنظمات التي تعمل في بيئة تنافسية . هدفت الدراسة الى استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في بناء ميزة تنافسية متواصلة للمنظمات في بيئة تتمتع بحدة التنافسية . توصلت الدراسة إلى أن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تعتبر أفضل السبل المتاحة أمام المنظمات لمواجهة تحديات المنافسة في ظل البيئة المؤتمتة وهي المدخل المناسب لإيجاد ميزة تنافسية تمكن المنظمات من البقاء بقوة في دنيا الأعمال . وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير مهنة المحاسبة بعقد دورات تدريبية للمحاسبين بشأن تبسيط الإجراءات المحاسبية الخاصة بتكاليف المحاسبة على أساس النشاط.  
لخصت هذه الدراسة كل أدوات الإدارة الإستراتيجية كأهمية حتمية لتحقيق الميزة التنافسية في البيئة التصنيعية المؤتمتة وبالتالي لم تكن الدراسة مركزه كإطار للتحليل الإستراتيجي ، بينما تناولت الدراسة الحالية التحليل الإستراتيجي للتكاليف بأدواته الثلاث كإطار متكامل لتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية.

دراسة: يوسف (2003م)<sup>(2)</sup> :

تمثلت مشكلة الدراسة في توصيف وتحديد العوامل الإستراتيجية التي تبني عليها المنشآت استراتيجياتها التنافسية ، وكذلك الوقوف على مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومعرف أدواته ودوره في دعم المزايا التنافسية . هدفت الدراسة الى بيان مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف وأدواته بالإضافة الى بيان أهمية تحليل سلسلة القيمة في تطوير ميزة تنافسية . إتبعت الدراسة المسح المكتبي في الناحية النظرية أما الجانب التطبيقي إعتمدت فيه على دراسة الحالة . افترضت الدراسة أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يحقق البعد البيئي للمحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة ويحقق تحليل

---

(1) د. سهير الظنملي ، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف حتمية تنافسية في البيئة المؤتمتة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، المجلد 1، العدد 3 ، 2002م)، ص ص 1-32.  
(2) يوسف عبدالباقي محمد بخيت ، التحليل الإستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2003م).

سلسلة لقيمة تطويراً للميزة التنافسية . وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج أهمها أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يمثل البعد البيئي للمحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة.

تناولت هذه الدراسة التحليل الإستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة أي تأثير التحليل الإستراتيجي للتكلفة من ناحية تسويقية ، بينما تميزت الدراسة الحالية بأنها تناولت الناحية التأثيرية المالية للتحليل الإستراتيجي للتكلفة حيث تناولت التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الأداء المالي .

دراسة: علياء (2003)<sup>(1)</sup>.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الإتجاهات الحديثة التي سادت الإقتصاد العالمي خلال السنوات الماضية والتي تمثلت في تزايد حدة المنافسة والتغير السريع لمستوى الطلب الى تحول ملموس في هيكل المنافسة الصناعية فقد أصبحت الشركات الصناعية مقتنعة بأن بقاءها متوقف على مدى التزامها بتطوير عمليات الانتاج بشكل مستمر يلاحق تغير مستوى الطلب في السوق وفي ظل الاسواق المتغيرة غير المستقرة فإن المنشأة التي تستطيع كسب أكبر فرصة تسويقية هي تلك التي تقدم منتجات ذات جودة عالية بتكلفة منخفضة . تمثل هدف الدراسة في محاولة تصميم إطار نظري وإجرائي يتضمن التكلفة المستهدفة في علاقتها بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف إدارة تشكيلة الأنشطة داخل سلسلة القيم الخاصة بالمنشأة عن طريق تغيير تصميم المنتج ومن ثم تحقيق دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف خلال الاجل الطويل وإستخدام المعلومات التي يوفرها التحليل الاستراتيجي للتكلفة لمصممي المنتجات ومهندسي التشغيل خلال مرحلة تصميم المنتج وتحديد الشروط الموقفية الخاصة بهذا النموذج . تمثلت أهمية الدراسة في تخفيض التكلفة كهدف عام تسعى إليه كل الوحدات الاقتصادية وهذا البحث يقدم إطاراً جزئياً يساعد على تخفيض تكلفة المنتج بصورة جوهرية من خلال تركيز جهود تخفيض التكلفة عند مرحلة تصميم المنتج وقبل دخول المنتج مرحلة الإنتاج . إفترضت الدراسة أن نظم التكاليف التقليدية لا تتلائم مع متطلبات البيئة الصناعية الحديثة وإستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة يؤدي إلى زيادة قدرة المنشآت التنافسية وإستخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة يؤدي إلى زيادة فعالية نظم المعلومات التكاليفية لمساعدة الإدارة على صنع القرار . تمثلت أهم نتائج الدراسة في أن التحليل الاستراتيجي للمنشأة يساعد على الإختيار الصحيح للمورالأمثل من خلال التكلفة الإجمالية وليس فقط بناءً على سعر شراء الوحدة ومن ثم تخفيض تكلفة أنشطة الإستحواذ وأن التحليل الاستراتيجي يساعد على تحليل تكلفة قطاع المستهلكين وتحديد قطاع المستهلكين ذو التكلفة الخدمية المرتفعة وذو التكلفة الخدمية المنخفضة ومن ثم مساعدة المنشأة في إتخاذ قرار صحيح ، أوصت الدراسة بضرورة توضيح ونشر الفكر النظري لمفهوم التكلفة

(1) علياء محمد الشماع ، نحو تكامل مفهوم التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة ، (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة ، رساله ماجستير محاسبه غير منشوره ، 2003م).

المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بين الشركات المصرية حتى يمكن مساعدة هذه الشركات في التصدي للمنافسة العالمية والمحلية بشكل منظم وفي خطوات منطقية وواضحة .

سعت هذه الدراسة الى تكون نظام تكاليفي يتمثل في أداتين من أدوات إدارة التكلفة وذلك لتخفيض التكاليف كأداة تمكن من تحقيق ميزة تنافسية في المنشآت الخدمية المصرية ، في حين أن الدراسة الحالية تناولت التحليل الإستراتيجي للتكلفة بأدواته الثلاث كأداة لتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية .

#### دراسة : أسامة (2005م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الكشف عن المحاور والأدوات التي تشكل أضلاع الإدارة الإستراتيجية للتكلفة. هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن ماهية وأهمية المحاور التي يتشكل منها مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وإبراز العلاقات التكاملية بين هذه المحاور ، وإعادة تنظيم العديد من المداخل لمتطورة علمياً والناجحة عملياً باعتبارها الأدوات الرئيسية داخل منظومة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة . استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي . توصلت الدراسة الى ان التحليل الإستراتيجي للتكلفة يتميز عن التحليل التقليدي .

تناولت هذه الدراسة أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للدخل التشغيلي على تفعيل استراتيجيات المنافسة في السوق المصري ، بينما تميزت الدراسة الحالية بأنها تناولت التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية .

#### دراسة : أماني (2006)<sup>(2)</sup>

تتمثل مشكلة الدراسة في أنه في ظل منظمة التجارة العالمية (SWTO) فإن مصر وكل الدول النامية يجب عليها أن تستعد لدخول السوق المفتوح والمنافسة الشديدة المحلية والعالمية وما يتطلبه هذا من مواجهة الشركات الأجنبية العملاقة ذات التكنولوجيا العليا والإدارة الناجحة لذا فإنه من الضروري لأي منظمة إذا أرادت أن تبقى في مجال الأعمال ان تعمل على بناء قدرتها التنافسية، أن هذه التغيرات في بيئة الأعمال دفعت العديد من الشركات الى التفكير في مدى قدرتها على مواجهه المنافسة في السوق . هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار عام نظري للتحليل الاستراتيجي للتكاليف يتضمن كل عناصره الأساسية لتتضح صورة هذا التحليل كاملة أمام مديري الشركات الراغبون في استخدامه في تدعيم القدرات التنافسية لشركاتهم وبذلك يمكن تضيق الفجوة بين التطبيق العملي والنظرية ، تحديد المتغيرات القرارية التي يقدمها التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف تدعيم عملية اتخاذ القرارات الادارية في ظل الاستراتيجيات المختارة ، اقتراح مقياس يعبر عن قيمة المنشأة ككل من

(1) أسامة سعيد عبدالصديق ، أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للدخل التشغيلي على تفعيل استراتيجيات المنافسة في السوق المصري ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 29 ، العدد 1 ، 2005م).

(2) أماني رمضان إبراهيم عيد ، منظور التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الادارية في المنشآت الصناعية ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، الدراسات العليا والبحوث قسم المحاسبة ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2006م).

خلال تصميم مثلث القيمة الاستراتيجي . إعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي . تكمن أهمية الدراساتقي أنه على الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلا أنها اقتصرت على بلورة إطار عام نظري له، وقد يكون هذا القصور من أهم اسباب الفشل في التطبيق السليم لهذا المدخل في حالات كثيرة في الممارسة العملية . النتائج التي توصلت اليها الدراسة منها ، من خلال القيام بالتصنيف أهم الدراسات التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ثلاث مجموعات (دراسات دعم التخطيط الاستراتيجي ، دراسات تحقيق وتميمه الميزة التنافسية ، دراسات تدعيم التحسين المستمر) فإن عدم وجود تعريف عام للتحليل الاستراتيجي للتكاليف واختلاف وتباين تعريفاته في دراساته النظرية والعملية ليس خلافاً جوهرياً لكنه يعبر عن امتداد اوسع لتعريف في خط متوازي لتطوير الحاجات الإدارية من المعلومات اللازمة لمسايرة التطورات المتلاحقة في العقود القليلة الماضية في بيئة الاعمال المعاصرة التنافسية الديناميكية ، في ظل ظروف بيئة الأعمال المعاصرة أصبحت حاجة المديرين في الشركات المصرية الى إستخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف ضرورة حتمية لرفع كفاءة عملية التخطيط الاستراتيجي وعملية إتخاذ القرارات في كل المستويات الإدارية في اتجاه تدعيم القدرة التنافسية . أوصت الدراسة بأنه يجب أن تقوم كل شركة بمحاولة تحليل المسببات الإستراتيجية للتكلفة لأنه يعد من أهم المفاتيح الأساسية لفهم كيفية تحسين الوضع التنافسي لشركة في السوق من خلال شرح وتفسير سلوك التكلفة في شكل مسببات للتكلفة الهيكلية .

تناولت هذه الدراسة منظور التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف إستخدامه كأداة لتحقيق الترشيح في القرارات الادارية في المنشآت الصناعية ، بينما تناولت الدراسة الحالية التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف إستخدامه كأداة لتقويم الاداء المالي في المنشآت الصناعية العاملة في القطاع الصناعي السوداني .

دراسة : عصام (2006م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في اشتراطات تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف وكيفية العمل على توفيرها اذا لم تكن متوفرة في الواقع العملي . هدفت الدراسة الى إظهار عدم قدرة أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على الوفاء بمتطلبات المؤسسات من المعلومات ، مما جعلها غير قادرة على بناء استراتيجيات ملائمة في مجال المنافسة ، مما أدى إلى ضرورة الأخذ بالأساليب الحديثة في مجال إدارة وتحليل التكلفة ، بناء نموذج للتحليل الإستراتيجي للتكاليف بإستخدام منهج ديناميكية النظم يمكن إستخدامه في الحياة العملية لمساعدة الشركات الصناعة في بناء الإستراتيجية التنافسية ، اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج التطبيقي . افترضت الدراسة أن التحليل الإستراتيجي يتم في ظروف متحركة ومعقدة ويقوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف بإستخدام ديناميكية النظم لديه وقدرات ومكانيات تفيد الإدرة في تصميم السياسات والقرارات . تم التوصل الى عدد من النتائج منها أن

(1) عصام على فرج بدر ، إطار مقترح لمعالجة مشكلات التحليل الإستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية دراسة نظرية تطبيقية ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2006م) .

المتغيرات البيئية قد أفرزت مجموعة من الخصائص التي اتسمت بها البيئة الصناعية الحديثة ، مما ألقت بظلالها على أنظمة التكاليف التقليدية والشك في قدرتها على توفير المعلومات اللازمة .

تناولت هذه الدراسة إطار مقترح لمعالجة مشكلات التحليل الإستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية ، في حين أن الدراسة الحالية تناولت التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية .

#### دراسة : شوقي (2007م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن بيئة الانتاج الحديثة في الآونة الأخيرة تميزت بالعديد من التطورات نتيجة التقدم التكنولوجي الهائل في مجال الصناعة فضلاً عن زيادة حدة المنافسة بين الشركات الصناعية والتي نتج عنها رغبة إدارة الشركات في معرفة إحتياجات العملاء ومتطلبات السوق بهدف توفيرها بأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة وبالتالي تقديمها للعملاء بأسعار تنافسية . تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في محاولة بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في ظل بيئة الانتاج . تمثلت الأهمية العلمية والعملية في أن من أهم سمات بيئة التصنيع المعاصرة حالياً ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم تحليل التكلفة الإستراتيجي . إستخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي . إفترضت الدراسة مدى وجود درجة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة للشركات الصناعية المصرية محل عينة الدراسة الميدانية . توصلت الدراسة الى أنه يساعد تحليل التكلفة الاستراتيجية للمنشأة على تحسين توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة . أوصت الدراسة بأنه من خلال الإطار النظري والاستكشافي للبحث ما يؤكد على مدى ضرورة جدوى الإطار المتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة لهذه الشركات الصناعية .

تناولت هذه الدراسة اقتراح إطار لتخفيض التكلفة وذلك باستخدام أداتين من أدوات إدارة التكلفة وهما التحليل الإستراتيجي للتكلفة وأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة في حين أن تحليل سلسلة القيمة يعتبر أحد الأدوات التي تتدرج تحت التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الدراسة الحالية بالتكامل مع تحليل مسببات التكلفة والموقف الإستراتيجي في حل إشكالية أخرى تتمثل في تقويم الأداء المالي .

#### دراسة : سالم (2009م)<sup>(1)</sup>

(1) شوقي السيد فودة ، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، (كفر الشيخ : جامعه كفر الشيخ ، كليه التجاره ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 44 ، 2007م) ، ص ص 187 - 251.

تتمثل مشكلة الدراسة في صعوبة تطبيق أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف . ظهرت أهمية الدراسة بإعادة النظر في الأساليب التقليدية لنظم المحاسبة والتكاليف ونقل تجارب الدول المتقدمة في مجال التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتخفيض التكلفة يعتبر من أهم الموضوعات التي تحوز إهتمام إدارة المنشآت الصناعية سعياً للبقاء . هدفت الدراسة إلى معالجة مشكلات التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومعرفة مدى إمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية . تحقيقاً لأهداف الدراسة إستخدمت الدراسة النظرية واعتمدت الدراسة في هذا الشأن على الإنجازات والكتابات المعاصرة التي تطرقت الى هذا الموضوع العربية منها والاجنبية أما بالنسبة للدراسة التطبيقية إعتد الباحث على تصميم قائمة استقصاء توجه الى الشركات الصناعية في قطاع الإسمنت مع تحليل بيانات الدراسة . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها منهج التحليل الاستراتيجي للتكاليف منهج حديث لتطوير وتسعير المنتجات طبقاً لمطالبات السوق ولنجاح التحليل الإستراتيجي للتكاليف يتطلب عدداً من المقومات الأساسية منها الشمولية والتكامل والقابلية للتحقيق وتحليل الموقف الاستراتيجي وتحليل مسببات التكلفة وتختلف الإستراتيجية المناسبة لكل منشأة عن الأخرى وذلك في ضوء دراسة وتحليل الظروف الخارجية ويتم تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف على مرحلتين هما تحليل الظروف البيئية والمنافسة والأسواق والعملاء والمنشأة وتحديد الفرص والمخاطر ومظاهر القوة والضعف . وأوصت الدراسة بأهمية إدراك محاسبي التكاليف في المنشآت الصناعية بضرورة تطبيق مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة .

تناولت هذه الدراسة التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه كأداة لتخفيض التكلفة كهدف أساسي لنظم التكلفة بالإضافة الى تحقيق الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع الصناعات التحويلية وبالأخص في قطاع الأسمنت ، في حين أن الدراسة الحالية قد تناولت التحليل الإستراتيجي للتكلفة كأداة لتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع الصناعات بشكل عام ولم يتم تحديد قطاع مخصص .

**دراسة: إنعام (2009م)<sup>(2)</sup>**

تتمثل مشكلة في عدة تساؤلات منها كيف يمكن أن يساهم التحليل الإستراتيجي لبيئة التحكم المؤسسي في إستمرارية المنظمة؟، كيف يمكن أن يساهم التحليل الإستراتيجي لبيئة التحكم المؤسسي في تجنب المنظمة الوقوع في الأزمات . إختبرت الدراسة فرضية أن البيئة الداخلية للتحكم المؤسسي والمتمثلة بـ(مسؤولية مجلس الإدارة ، ونظم الرقابة الداخلية ، ونظم المعلومات والاتصالات ، وقيم المنظمة) في استمرارية المنظمة وتفاذي وقوعها في الأزمات المالية . سعت الدراسة الى تحقيق هدف أساسي يتمثل في محاولة التعرف على أهم العوامل أو المتغيرات الخارجية والداخلية للتحكم

---

(1) سالم سعيد باعاججة ، التحليل الاستراتيجي لتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 31 ، العدد 1 ، 2009م) ، ص ص 103 - 145 .  
(2) إنعام محسن زويلف ، دور التحليل الإستراتيجي لأبعاد بيئة التحكم المؤسسي في إستمرارية للمنظمة وتجنب الأزمات المالية ، (بغداد : مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 20 ، 2009م) ، ص ص 2-21 .

المؤسسي في المنظمة بهدف بيان العوامل المؤثرة في بناء تحكم مؤسسي فعال يسهم في إستمرارية المنظمة وحمايتها من التعرض للآزمات المالية ويندرج تحت هذا هدف فرعي يتمثل في توصيف مفهومي التحكم المؤسسي والتحليل الإستراتيجي . اوصت الدراسة بأنه من الضروري إجراء تقويم دوري لمدى إلتزام المنظمة بمبادئ التحكم المؤسسي ويمكن الإستفادة في هذا الجانب من اساليب لتحليل بيئة التحكم المؤسسي .

تناولت هذه الدراسة دور التحليل الإستراتيجي لأبعاد بيئة التحكم المؤسسي في إستمرارية المنظمة وتجنب الآزمات المالية ، بينما تناولت الدراسة الحالية التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.

دراسة: شريف (2009م)<sup>(1)</sup>

تتمثل مشكلة الدراسة في أن الدول النامية بشكل عام والشركات المصرية بشكل خاص تواجه تحدياً كبيراً من جراء التوجهات للدول المتقدمة نحو تضمين الاعتبارات البيئية في نظم وسياسات التجارة الدولية وفرض معاييرها البيئية الوطنية على الدول المتعامل معها بالإضافة الى ضرورة الإلتزام بمعايير الجودة الشاملة والمواصفات القياسية العالمية التي تضمن جودة المنتج وسلامته بيئياً مما ساهم بشكل كبير في كبر حجم الإلتزامات والتكاليف البيئية التي تتحملها المنشآت، تحاول الدراسة الإجابة عن الاستفسارات المثارة في مشكلة الدراسة وبالتالي تكون أهداف الدراسة وتوضيح أوجه القصور في أنظمة التكاليف الحالية فيما يتعلق بقياس وتحليل التكاليف البيئية ، تمثلت أهمية الدراسة في محاولة ترشيد ورقابة التكاليف البيئية باستخدام أحد الأساليب الحديثة في إدارة التكاليف ومنها التحليل الاستراتيجي للتكاليف . حددت الدراسة فروض منها يوجد تأثير إيجابي عند إستخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف على التكاليف البيئية مقارنة بطرق التحليل ويوفر التحليل الاستراتيجي للتكاليف البيئية المعلومات التكلفة التي تساعد متخذ القرار على إلتخاذ قرارات أكثر دقة . إعتمدت الدراسة في الدراسة النظرية على الدراسة المكتبية للمراجع العربية والاجنبية والمؤتمرات والندوات العلمية والمهنية المتعلقة بالموضوع محل البحث وذلك بهدف تكوين الاطار النظري ووضع الفروض البحثية تمهيداً لاختبار صحتها لتحقيق أهداف البحث . توصلت الدراسة الى ان أهم الصعوبات التي يمكن أن تواجه المنظمات في تطبيق أسلوب التحليل الاستراتيجي لتحليل التكاليف البيئية يمثل في المرتبة الاولى في الإفتقار الى وجود نظام معلومات محاسبي فعال قادر على توفير معلومات محاسبية فعالة قادرة على توفير المعلومات التحليلية التفصيلية وا مكانية تطبيق المنشآت لأسلوب التحليل الإستراتيجي جنباً الى جنب مع الأسلوب المتبع في قياس وتحليل التكاليف البيئية مما لا يتطلب معه ضرورة بناء نظم خاصة تتفق مع

(1) شريف رأفت أحمد حافظ ، إطار مقترح لترشيد التكاليف البيئية باستخدام مدخل التحليل الاستراتيجي لتكاليف ، (الزقازيق : جامعه الزقازيق ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة منشورة ، 2009م).

استخدامه وتطبيقه وبالتالي عدم تحميل المنشآت تكاليف إضافية لتطبيق الأسلوب المقترح وتحقيق العائد من تطبيقه في ترشيد التكاليف . أوصت الدراسة بتفعيل دور المحاسب الإداري للمساهمة في إمداد الإدارة بالبيانات الملائمة والمستقبلية عن الأنشطة البيئية التي تمارسها المنشأة وأخذها في الاعتبار في عملية التخطيط الاستراتيجي لتدعم إتخاذ القرارات الإدارية .

تناولت هذه الدراسة استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف كأداة لترشيد التكاليف البيئية وهو أحد المجالات المستحدثة محاسبياً مع التغيرات الحادثة ، في حين ان الدراسة الحالية قد استخدمته كأداة لتقويم الأداء في المنشآت الصناعية بالإضافة الى التمايز بين الدراساتين في البيئة التي طبقت فيها الدراسة من حيث أن هذه الدراسة قد طبقت في مصر و الدراسة الحالية طبقت في السودان .

#### دراسة: محمد (2010م)<sup>(1)</sup>

تتمثل مشكلة الدراسة في أن التغيرات البيئية والإقتصادية الحديثة تؤثر على نماذج إتخاذ القرار وعلى معلومات التكاليف الملائمة لتشغيل تلك النماذج ، وأن شركات الكهرباء المصرية تعمل في ظل سوق غير تنافسية (احتكارية) . هدفت الدراسة إلى استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل المفاهيم الحديثة لإدارة التكلفة بهدف دعم القدرة التنافسية في شركات إنتاج الكهرباء . إستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي لإجراء الدراسة النظرية وإستخدمت سلاسل القيمة لإجراء الدراسة التطبيقية . تمثلت فرضيات الدراسة في أنه يؤدي استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف وفقاً لمدخل سلاسل القيمة في شركات إنتاج الكهرباء إلى الكشف عن مواطن القصور التي تمكن من تحقيق الخفض الإستراتيجي للتكلفة ، ويؤدي الكشف عن الخلايا التي تستهلك قيمة وتحويلاتها إلى خلايا مضيعة للقيمة التنافسية . توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها أثرت متغيرات بيئة التصنيع الحديثة بشكل مباشر على الإطار المفاهيمي لنظم محاسبة التكاليف بشكل عام الذي أدى إلى ظهور مجموعة من الأساليب الحديثة .

تناولت هذه الدراسة أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل على تفعيل إستراتيجيات المنافسة ، في حين تميزت الدراسة الحالية بأنها تناولت التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية .

#### دراسة: محمود (2010م)<sup>(2)</sup>

(1) محمد نجيب محمد عثمان ، استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في شركات إنتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م) .  
(2) محمود أحمد إبراهيم ، التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية ، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والإقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد 32 ، العدد 101 ، 2010م) ، ص ص 79 – 89 .



تمثلت مشكلة الدراسة في عدد من التساؤلات تتمثل في هل يمثل تحليل سلسلة القيمة الأداة الرئيسية في إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية ، وهل يعد فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار المنشأة لسياسة المنافسة من منظور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية أمراً مهماً لعملية تحليل التكلفة ، وهل يؤدي إستخدام تحليل مسببات التكلفة إلى زيادة قدرة المنشآت التنافسية. هدفت الدراسة إلى دراسة تحليلية لمضمون أبعاد نظام التحليل الاستراتيجي للتكلفة واستكشاف الاختلافات بين محاسبة التكاليف التقليدية ونظم التحليل الاستراتيجي للتكلفة ، ودراسة مبررات إستخدام وتطوير مدخل قياس التكلفة على أساس نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية ، وتحديد دور مدخل تحليل مسببات التكاليف ليس فقط في مجال قياس تكلفة المنتجات كل على حدة ولكن أيضاً لأغراض إدارة التكلفة إستراتيجياً بفاعلية أكبر ، وأخيراً دراسة تحليل سلسلة القيمة التي تمثل الأداة الرئيسية في إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية . تحقيقاً لأهداف ومشكلة الدراسة اختبرت الدراسة الفروض التالية أن تحليل سلسلة القيمة لا يمثل الأداة الرئيسية في إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية ومن منظور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية فإن فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار المنشأة لسياسة المنافسة هو أمر غير مهم لعملية تحليل التكلفة وأن إستخدام تحليل مسببات التكلفة لا يؤدي إلى زيادة قدرة المنشآت التنافسية ، استخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة الى نتائج منها أن نظام تحليل التكاليف الإستراتيجية ظهر ليعالج قصوراً بمحاسبة التكاليف التقليدية، ولاسيما فيما يتعلق بإعداد معلومات تخدم تحقيق إستراتيجية المنشأة لمواجهة ظروف المنافسة العالمية، وذلك عن طريق تحليل تكاليف ومنفعة الأنشطة، المنتجات، العمليات وغيرها ، ويركز التحليل على المنتجات، المنافسين والمستهلكين ويتسم بالتوجه طويل الأجل ويبني التحليل على استغلال ميزة تنافسية تتمتع بها المنشأة وهي إمكانيات تحوزها المنشأة وتجعلها في مركز أفضل من منافسيها في السوق ، يتميز نظام تحليل التكلفة الإستراتيجية بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضاً مثل عوامل النجاح تساعد في دعم المركز التنافسي واتخاذ القرارات ، إن سلاسل تحليل القيمة تمثل عملية منظمة، تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومنع التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل إنتاج السلعة، من خلال دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة للمنشأة ، إن تحليل مسببات التكاليف يطرح مفهوم أن حجم المخرجات (النشاط) لا يعد العامل الوحيد الذي يتسبب في حدوث التكاليف، ولكن هناك أنواع أخرى من مسببات التكاليف مثل عدد مرات حدوث عملية معينة الزمن المستغرق في أداء نشاط ما أو عملية ما.

هذه الدراسة صنفت تحليل سلسلة القيمة والذي يمثل أحد أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة كأداة أساسية والأهم من بين أدواته في حين أنها أداة تتكامل مع بقية أدوات التحليل الإستراتيجي لتحقيق الغاية التي من أجلها يتم تطبيقه بالإضافة الى إستخدامه كأداة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية بشكل عام ، في حين ناقشت الدراسة الحالية إطار شامل لثلاث من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة لتحقيق التقييم للأداء المالي بالمنشآت الصناعية.

## دراسة: محمد (2012م)<sup>(1)</sup>:

تتمثل مشكلة الدراسة في تعرض نظم محاسبة التكاليف في الآونة الأخيرة الى العديد من الانتقادات بسبب ضعف قدرتها على توفير المعلومات الملائمة لخدمة القرارات الإدارية من ناحية ومن ناحية أخرى بسبب عدم قدرتها على التعامل مع العديد من المتغيرات الصناعية والاقتصادية والتي تشكل خصائص بيئة الأعمال الحديثة . استمدت الدراسة أهميتها في أن مجال تخفيض التكاليف وتحسين الربحية يعتبر من أهم المجالات التي تحوز إهتمام الشركات الصناعية التي تسعى الى البقاء والاستمرارية وتحقيق الميزة التنافسية . هدفت الدراسة إلى محاولة بناء وصياغة إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف وذلك من أجل تخفيض التكاليف وتحسين الربحية . أتمتت الدراسة على المنهج الإستقرائي والمنهج الاستنباطي . توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين مفاهيم وأدوات التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف يساعد على تخفيض تكاليف الجودة من خلال أداء إختبارات جودة المنتج والقيام بالصيانة الوقائية ووضع مؤشرات المقارنة بين كل عناصر تكاليف الجودة وبين التكاليف الكلية للجودة وأن التكامل بين المفاهيم وأدوات التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف يساعد على تحقيق التوازن في الربحية في المدى الزمني قصير وطويل الأجل من خلال تخفيض التكاليف وؤلية الإيرادات وأن التكامل بين مفاهيم وأدوات التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف يساعد على تطوير نظم التكاليف المطبقة سواء من الناحية الفنية أو الإجرائية . أوصت الدراسة بتبني الشركات الصناعية للإطار المقترح للدراسة من خلال التطبيق والتأكد على جدوى الإطار المتكامل بين مفاهيم وأدوات التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف من الناحية العلمية وزيادة الإهتمام مستقبلاً بإستخدام الأدوات الأخرى المختلفة لكل من مدخل التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف وأيضاً بإستخدام الأدوات الإحصائية متنوعة الأسلوب بما يخدم تطوير وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف وتحسين الربحية .

تناولت هذه الدراسة اطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الربحية ، بينما تناولت الدراسة الحالية التحليلي الاستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الاداء المالي .

## دراسة: حمدة (2013م)<sup>(2)</sup>

(1) محمد أحمد عوض محمود الكومي ، إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الربحية ، (بني سويف : جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2012م).

(2) حمدي شحده محمود زعرب ، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين - دراسة ميدانية ، (غزة : مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 21 ، العدد 1 ، 2013 م ) ، ص ص 31-32 .

تكمن مشكلة الدراسة في السؤال المطروح ما مدى تبني مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية من قبل شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين . اختبرت الدراسة فرضيات تمثلت في أن نظام التكاليف المطبق حالياً في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين يحقق الإستراتيجية للشركة وأن نظم التكاليف المطبقة في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين توفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات التي تواكب متطلبات البيئة التنافسية . استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي لإتمام الدراسة النظرية والمنهج التطبيقي في عمليات تحليل البيانات و اختبار الفرضيات . هدفت الدراسة الى إلقاء الضوء على مدى تطبيق شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية . أظهرت نتائج الدراسة أن مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية يؤدي دوراً رئيساً في الوحدات الإقتصادية بغض النظر عن نشاطها حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية وتعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل ، وأن إستخدام إدارة التكلفة الاستراتيجية في تقييم واتخاذ قرارات الاستثمار في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات يدعم تطوير مراحل تقييم القرارات الاستثمارية .

تناولت هذه الدراسة مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات ، بينما تناولت الدراسة الحالية التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.

دراسة: أحمد (2013م)<sup>(1)</sup>

تلخصت مشكلة الدراسة في تقييم أثر إستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في شركات الصناعات الاستخراجية والتحويلية في الأردن ، استمدت الدراسة أهميتها من أهمية مدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف باعتباره أحد الأساليب الفنية والأدوات المتطورة التي تساهم في التعديل الذي يطرأ على الفكر الإداري في ظل البيئة الصناعية الحديثة والذي يعد تطوراً طبيعياً لنظام تكاليف يتسم بمنظور شامل لإدارة التكلفة ، ويحقق البعد الإستراتيجي في التحليل بما ينعكس على كفاءة قرارات التسعير وأن هذه الدراسة تلفت انتباه الشركات الصناعية إلى ضرورة تبني مداخل مختلفة لمحاسبة التكاليف تضمن التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات في ظل بيئة صناعية وبالتالي إتخاذ قرارات مبنية على بيانات تكلفية بعيدة عن التشوية والقصور كما أنها تركز على عرض المتطلبات الأساسية الإدارية منها والمحاسبية التي من شأنها أن تدفع بإتجاه إستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف لضمان التطبيق السليم لهذه الأساليب بشكل يضمن نجاح تطبيقها من الناحية العملية وأخيراً تظهر الدراسة مفهوم وطبيعة مدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف والمزايا التي يحققها في مجال القياس والتحليل بالإضافة إلى الأساليب والأدوات التي يستخدمها التي تشكل في مجموعها مدخلاً متكاملًا . افترضت الدراسة أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام

(1) أحمد سليم الطروانة ، تقييم أثر إستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في زيادة كفاءة قرارات التسعير لدى شركات الصناعات الإستخراجية والتحويلية ، (عمان : جامعة عمان العربية ، كلية الأعمال ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، 2013م).

أسلوب تحليل سلسلة القيمة كأحد أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في زيادة كفاءة قرارات التسعير لدى شركات الصناعات الإستخراجية والتحويلية ، وأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تحليل محركات التكلفة كأحد أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في زيادة كفاءة قرارات التسعير لدى شركات الصناعات الإستخراجية والتحويلية ، وأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي كأحد أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في زيادة كفاءة قرارات التسعير لدى شركات الصناعات الإستخراجية والتحويلية ، وأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في زيادة كفاءة قرارات التسعير لدى شركات الصناعات الإستخراجية والتحويلية . أوصت الدراسة بضرورة الاستمرار بإستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف لدى شركات الصناعات الإستخراجية والتحويلية كمدخل متكامل للتحليل وكخيار إستراتيجي وأداة إستراتيجية قيمة لتدعيم تنافسيتها وبالضرورة لتعزيز مراكزها الإستراتيجية في سوق الصناعة ، وضرورة دراسة وتحليل الموقف الإستراتيجي للشركات محل الدراسة ضمن البيئة الكلية المحيطة بها بما فيها من فرص وتهديدات ونقاط قوة ونقاط ضعف من أجل إختيار الاستراتيجية التنافسية التي تتناسب مع موقفها الإستراتيجي .

تناولت هذه الدراسة استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة كأداة تعمل على زيادة كفاءات قرارات التسعير بالإضافة الى أن هذه الدراسة قد طبقت في بيئة تختلف عن بيئة الدراسة الحالية فقد طبقت في المملكة الأردنية ، بينما تطبقت الدراسة الحالية في السودان و استخدمت أيضاً التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تقويم الأداء في المنشآت السودانية .

دراسة: **D. & R. (2015م)**<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة التأثير المحتمل لإستخدام الادارة الإستراتيجية للتكلفة في الشركات اللتوانية . تمثلت مشكلة الدراسة في أن التغيرات في بيئة الاعمال تتطلب من الشركات البحث عن وسائل فعالة لإدارة مزاياها التنافسية وتم تلخيص المشكلة في إلى أي مدى تستخدم الشركات اللتوانية الادارة الاستراتيجية للتكلفة ، كما بينت الدراسة ان موضوع ادارة التكلفة الإستراتيجية يعاني من نقص كبير في أدبيات البحوث بلتوانيا ، هدفت الدراسة إلى توضيح مدى إستخدام الشركات اللتوانية لأدوات الادارة الإستراتيجية للتكلفة . استخدمت الدراسة نظرية الاحتمالات مع الطريقة الديكارتية لاختبار فرضيات الدراسة والتي تمثلت في ان استخدام إدارة التكلفة الإستراتيجية أعلى في الشركات التي تواجه مستويات عالية من المنافسة ، وكذلك ان أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية يتم تبنيها بشكل كبير في الشركات التي يعتمد اداءها على إستراتيجية الشركة الموجهة نحو السوق ، وان إستخدام الادارة الإستراتيجية للتكلفة يعتمد على حجم الشركة ، إعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي من خلال عرض وتحليل الأدبيات التي تناولت الموضوع ، وكذلك تم الحصول على البيانات التجريبية من خلال الاستبانة بالاعتماد على

(1) D. Gliubiccas & R. Kanapickiene, **Contingencies Impact On Strategic Cost Management Usage In Lithuanian Companies**, Procedia - Social and Behavioral Sciences 213(2015) PP. 254-260 . Available Online at [www.Scncedirect.com](http://www.Scncedirect.com)

المنهج الوصفي التحليلي ، ختبار البيانات عن طريق الاحصاء الوصفي أظهرت نتائج الدراسة بأن المنافسة المكثفة لها اثر قوي على استخدام الادارة الإستراتيجية للتكلفة بمعنى ان الشركات التي تواجه منافسة حادة تستخدم الادارة الإستراتيجية للتكلفة، وان إستخدام الادارة الإستراتيجية للتكلفة عالي في الشركات التي لها إستراتيجية موجهة نحو السوق، وان استخدام الادارة الإستراتيجية للتكلفة لا يعتمد على حجم الشركة.

تناولت هذه الدراسة إستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لإدارة مزاياها التنافسية ، في حين تميزت الدراسة الحالية في أنها خصصت إستخدام التحليل الإستراتيجي في المنشآت الصناعية وذلك كنظام لتقويم الأداء المالي.

### دراسة: درية (2015م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المداخل التقليدية لقياس التكلفة غير ملائمة لبيئة الأعمال الحديثة وذلك بسبب تركيزها على قياس ورقابة الأنشطة الإنتاجية فقط وتجاهل الأنشطة الأخرى مثل البحث والتطوير وتصميم المنتج وأن التحليل التقليدي للتكاليف يهتم بتكاليف المنتجات ويتجاهل تكاليف المنافسين ، إن أهمية الدراسة تكمن في أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعد أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأن التكامل بينه وبين المداخل الحديثة للتكلفة يحقق تخفيض للتكاليف وزيادة الجودة والتحسين المستمر ومن ثم يخلق ميزة تنافسية للمنشأة بالإضافة الى أن هذه الدراسة بمثابة محاولة لإضافة علمية للمكتبة العربية بصفة عامة والسودانية بصفة خاصة. يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على دور التكامل بين المداخل الحديثة للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف في دعم القدرة التنافسية للمنظمة . إفترضت الدراسة أنه يؤدي التحليل الإستراتيجي للتكلفة إلى زيادة القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال بالإضافة الى إفتراض أن التكامل بين المداخل الحديثة للتكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكاليف يؤثر على القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال . إنتهجت الدراسة المنهج الإبتدائي والمنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي و المنهج التحليلي . توصلت الدراسة الى أنه يمكن التحليل الاستراتيجي للتكاليف من تحقيق التخفيض الإستراتيجي للتكاليف وذلك بأخذة تكاليف المنافسين في الإعتبار بخلاف المدخل التقليدي للتكاليف الذي يقف عند حدود الرؤية الداخلية للتكاليف متجاهلاً الرؤية الخارجية للتكاليف إضافة إلى ذلك فإن إستخدام وتطبيق المداخل الحديثة للتكلفة المتكاملة مع التحليل الإستراتيجي للتكاليف له دور فاعل ومؤثر في تحقيق القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال ومن ثم تحقيق متطلبات بيئة الأعمال الحديثة وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المداخل الحديثة للتكلفة المتكاملة مع التحليل الاستراتيجي للتكاليف من قبل منظمات الأعمال .

تناولت هذه الدراسة دور المداخل الحديثة للتكلفة والتحليل الإستراتيجي في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال حيث ركزت على إيضاح ضعف المدخل التقليدي للتكلفة في توفير المعلومات

(1) درية بله أحمد مهدي ، دور المداخل الحديثة للتكلفة والتحليل الإستراتيجي في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال ، (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة الدكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2015م) .

اللازمة لتدعيم القدرة التنافسية ومدى توافر هذه الميزة في التحليل الإستراتيجي للتكلفة ، وعلى الرغم من أن الدراسة الحالية تناقش نفس الميزة ولكن من زاوية أخرى تناولت مدى مقدرة التحليل الاستراتيجي للتكلفة من توفير معلومات تمكن من تقييم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.

دراسة: **Ingrid and Malin (2015م)**<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في سؤال وحيد كيف يمكن لمنظور القيمة أن يبلغ إدارة التكلفة الإستراتيجية لوظيفة دعم الموارد ؟، هدفت الدراسة الى دعم توسيع نطاق البحث في إدارة التكلفة الإستراتيجية القائمة على القيمة (سلسلة القيمة) من خلال تطوير نموذج إنشاء القيمة من أجل تحسين فعالية إستخدام الموارد ، وهذا له أهمية خاصة في مراكز التكلفة التقديرية حيث تكون فعالية القياس أكثر صعوبة . نبعت أهمية الدراسة من أنها تمد البحوث في إطار التكلفة الإستراتيجية بمنظور أكثر تركيز في السيطرة الإدارية على وظائف الدعم ، بالإضافة الى أن هذه الدراسة تمد الباحثين و الممارسين الذين يفكرون في تطبيق سلسلة القيمة بأفكار حول ما يمكن أن يكون عليه نموذج سلسلة القيمة . تم إستخدام منهج دراسة الحالة بإستخدام المقابلات . توصلت الدراسة إلى انه ضمن نموذج سلسلة القيمة قد تم إدراج وظيفة دعم الموارد هذا بالإضافة الى توضيح كيف يمكن تصميم هذا النموذج وخصائصه التي تتناسب مع عمل الشركات التكنولوجية الكبيرة .

تناولت هذه الدراسة كيف يمكن لإدارة التكلفة دعم وظيفة الموارد ممثلاً بنموذج تحليل سلسلة القيمة، بينما تناولت الدراسة الحالية التحليل الإستراتيجي ودوره في تقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية.

دراسة: **محمود (2015م)**<sup>(2)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تخفيض التكاليف يعد من أهم الاستراتيجيات التي تتبناها المنشأة ، وأكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة ، وتحتاج عملية تخفيض التكاليف إلى استراتيجية متكاملة لإدارة التكلفة . هدفت الدراسة الى تحديد أهم أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى تطبيقها في السودان . افترضت الدراسة أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية بالخرطوم ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب تحليل مسببات التكلفة وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية السودانية . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي . توصلت الدراسة الى أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة تعمل على تخفيض التكاليف من خلال معالجة عيوب الطرق التقليدية .

(1) Ingrid Lumley and Malin Gergely, **The Value Perspective in Strategic Cost Management**, Master Degree Project in Accounting , School of Business , Economics and law ,University of Gothenburg , 2015 .

(2) محمود عبدالله جمعة أبو عنجة ، أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة منشورة ، 2015م).

تناولت هذه الدراسة أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ، بينما تميزت عنها الدراسة الحالية في أنها تناولت المتغير المستقل التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تقويم الأداء المالي .

دراسة: حافظ (2016م)<sup>(1)</sup>

تكمن مشكلة الدراسة في كيفية إستخدام التحليل للتكاليف لزيادة الميزة التنافسية للشركات الصناعية السودانية . نبعت أهمية الدراسة من أهميه علمية تتمثل في النقص الحاد للدراسات والبحوث التي تناولت أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف ، لذلك سوف تعطي هذه الدراسة القصور في الأبحاث والدراسات التي تناولت أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف وعملية تتمثل في توفير المعلومات اللازمة عن أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف بالإضافة الى عجز الأنظمة التقليدية على الوفاء بمتطلبات المؤسسات من المعلومات مما يجعلها غير قادرة على بناء استراتيجيات ملائمة لتخفيض التكاليف . هدفت الدراسة الى التعرف على مدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومكوناته وتطبيقاته ومفاهيمه والتعرف على مدى ملائمة البيئة الصناعية السودانية لتطبيق مدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف ، ودراسة دور التحليل الإستراتيجي للتكاليف في تفعيل وزيادة القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية واخيراً التعرف على الصعوبات التي تواجه إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في المنشآت الصناعية السودانية وكيفية تقديم حلول واقتراحات تسهم في معالجة هذه الصعوبات . افترضت الدراسة أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف وزيادة الميزة التنافسية للشركات الصناعية السودانية . إتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج التطبيقي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها إن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يعمل لتوفير الأسس والمبادئ العلمية لمراقبة أداء الوحدات الإنتاجية وتفعيل عملية الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق الأهداف الإستراتيجية . أوصت الدراسة بضرورة إستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف الحصول على معلومات دقيقة عن عمليات الإنتاج والتصنيع والمنافسة يمكن الإستفادة منها في تخفيض التكاليف وزيادة العُدة التنافسية .

ناقشت هذه الدراسة إستخدام التحليل الإستراتيجي بطريقة تمكن المنشآت الصناعية من توفير ميزة إضافة بالإضافة الى أنها لم تتناول الأبعاد الخاصة بتحليل الاستراتيجي كإفتراضات تمكن من توفير الميزة التنافسية ، بينما تميزت الدراسة الحالية من أنها تناولت استخدام آخر للتحليل الإستراتيجي من كونه أداة تمكن من تقويم الأداء المالي بالإضافة الى ربط تقويم للأداء بالأبعاد الخاصة بالتحليل الإستراتيجي للأداء كإفتراضات تخضع للإختبار .

(1) حافظ هارون إبراهيم أحمد ، التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودوره في زيادة الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، 2016م).

## المحور الثاني: (تقييم الاداء المالي ) :

ينكون هذا المحور من الدراسات السابقة التي تناولت تقييم الإداء المالي للمؤسسات وتتمثل

في التالي :

دراسة: مريم (2008م)<sup>(1)</sup> :

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثير من متخذي القرارات في الشركات لا يهتمون بضرورة استخدام الأسلوب العلمي للموازنات التخطيطية في الرقابة وبالطريقة التي تمكن من استخدامها كأداة للتخطيط وملاعبة والتفويض بكفاءة ولذلك تكون القرارات التي تتخذ بناءً على هذه الموازنات غير واقعية . تأتي أهمية الدراسة من كون الموازنات التخطيطية تعتبر إحدى أساليب المحاسبة الإدارية وأكثرها أهمية تستخدم على المستوى الحكومي وعلى مستوى المنشآت والشركات الخاصة في تخطيط ومتابعة تنفيذ المشروعات بكفاءة . هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، وأن دراسة الأنواع المختلفة من الموازنات وكيفية إعدادها بطريقة تفصيلية تحليله تسهم في استخدامها بالأسلوب الذي يوفر المعلومات المالية بطريقة واقعية وسليمة لإستخدامها في إتخاذ القرارات وتقويم الأداء الفعلي وتصحيح الانحرافات بين ما هو مخطط له والمنفذ فعلياً بالشركة. إستخدامت الدراسة مزيجاً من أساليب البحث العلمي متمثلة في المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي . سعت الدراسة الى إختيار عدد من الفرضيات اهتمام الإدارة بتقويم الأداء يزيد من فاعلية الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة بالمنشأة واستخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والتنسيق والرقابة وتقويم الأداء يساعد في إتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة . توصلت الدراسة الى أن الرقابة تمكن إدارة المنشأة من تقويم الأداء لمعرفة مدى تحقيق أهدافها وخططها المحددة سلفاً ويعتبر تقويم الأداء بالمنشأة الأساس السليم للتخطيط في المستقبل ويساعد على إعداد موازنات تخطيطية مناسبة وواقعية وتقويم الأداء يمكن إدارة المنشأة من زيادة كفاءة استخدام الموارد البشرية والمالية والمادية المتاحة لتحقيق أهداف المنشأة، وأخيراً الموازنات التخطيطية تعتبر أداة مهمة من أدوات تقويم الأداء المالي والإداري بالمنشأة. أوصت الدراسة بضرورة استخدام الموازنات التخطيطية كأدوات للتخطيط والتنسيق وتقويم الأداء في المنشآت .

تناولت هذه الدراسة دور الموازنات التخطيطية كأداة لتحقيق التخطيط والرقابة وتقويم الأداء

المالي وطبقت هذه الدراسة في قطاع الإتصالات ، في حين تناولت الدراسة الحالية التحليل

---

(1) مريم آدم عمر بيلي ، دور الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء المالي دراسة تطبيقية على الشركة السودانية للإتصالات المحدودة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2008م).



الاستراتيجية كأداة لتقويم الأداء المالي من خلال أدواته الثلاث المتمثلة في تحليل سلسلة القيمة ومسببات التكلفة وتحليل الموقف الإستراتيجي.

دراسة : أشرف (2008م)<sup>(1)</sup>

تتمثل مشكلة الدراسة في أن الفكر المحاسبي لم يقدم نموذج متكامل يسمح بتعظيم فائدة المعلومات المحاسبية باستخدامها لتقويم الأداء والتنبؤ بالأزمات المالية التي قد تواجه المشروعات الإقتصادية مما يحد من مصداقية وجدوى المعلومات المحاسبية بجانب عدم وجود إطار علمي متكامل لقياس والتنبؤ بالأزمات المالية . نبعت أهمية الدراسة من أنها تعد طرح جديد يسعى إلى تقديم مدخل محاسبي متكامل يسمح بتقويم الأداء والتنبؤ بالأزمات المالية بالإعتماد على الأساليب العلمية مما يعمل على تحقيق الربط بين الفكر المحاسبي بإستخدامه كأداة تقدم معلومات مفيدة لخدمة المجتمع من الناحية الإقتصادية والإجتماعية وبما يجعل الفكر المحاسبي مواكب للتغيرات التي تحدث في عالم الأعمال المعاصرة . إفترضت الدراسة أن الفكر المحاسبي يسمح بالوصول إلى مدخل متكامل يمكن من تقويم الأداء والتنبؤ بالأزمات المالية ، وأن النماذج الوصفية لا تمثل أداة وحيدة لتقويم الأداء والتنبؤ بالأزمات المالية والمدخل المحاسبي المقترح لتقويم الأداء والتنبؤ بالأزمات المالية بإستخدام النماذج الكمية يعظم من فاعلية وكفاءة البيانات المحاسبية . إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والاستنباطي والتحليلي . توصلت الدراسة أن الفكر المحاسبي يسمح بالوصول إلى مدخل متكامل يمكن من تقويم الأداء والتنبؤ بالأزمات المالية ومجموعة المؤشرات الكمية المختلفة التي تم إستخدامها زادت من فاعلية بيانات القوائم المالية واستخدمت في تقويم الأداء . أوصت الدراسة بأن يرفق مع القوائم المالية تقرير إضافي عن تقويم الأداء واحتمالات فشل المالي المتوقعة ليتوافر لمستخدمي القوائم المالية خلفية أكثر شمولاً عن موقف المنشأة المالي .

يرى الباحث في هذه الدراسة أن النماذج الحالية لا تحقق توفير نموذج إطار محاسبي متكامل يمكن من إستخدام المعلومات المحاسبية الناتجة في تقويم الأداء والتنبؤ بالأزمات المالية حيث سعت هذه الدراسة الى توفير هذا النموذج ، في حين تناولت الدراسة الحالية التحليل الإستراتيجي للتكلفة كنموذج لتقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

دراسة: جلييلة (2009م)<sup>(2)</sup> :

(1) أشرف خوفو عزيز خير ، نموذج محاسبي مقترح لإستخدام المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء والتنبؤ بالأزمات المالية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، 2008م).

(2) جلييلة بن خروف ، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات ، (الجزائر : جامعة بورمداس ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة ، 2012م).

تمثلت مشكلة الدراسة في سؤال رئيسي يتمثل في إلى أي مدى تساهم المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات؟ . نبعت أهمية الدراسة من أهمية المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة من جهة ، واتخاذ القرارات الصائبة المتعلقة بها من جهة أخرى . هدفت الدراسة في التعرف على المعلومات المالية الداخلية إبراز أهمية استخدام المعلومات الواردة في القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، ومحاولة الاطلاع على كيفية توظيف المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات من خلال دراسة حالة مؤسسة جزائرية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث مع الاعتماد على المنهج التحليلي في تفسير تلك المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها هذا في الجانب النظري ، أما في الجانب التطبيقي فتم استخدام المنهج الخاص بدراسة الحالة . سعت الدراسة الى اختبار فرضيات تمثلت في تعتبر المعلومات المالية أساس إتخاذ القرارات فنستمد من القوائم المالية وتنتج عن طريق تشغيل البيانات ضمن نظام للمعلومات ، تحتوي القوائم المالية معلومات اقتصادية عن المؤسسة معبر عنها بشكل مالي، تساعد في تقييم الأداء المالي للمؤسسة لفترة معينة ، إلى جانب الأساليب الكلاسيكية لإتخاذ القرارات توجد بعض الأساليب الحديثة التي يوجبها ترشد القرارات . توصلت الدراسة إلى أن المعلومات المالية هي التي تؤم بها المؤسسات وضعها المالي وأدائها ، والوسيلة المستعملة لإيصال هذه المعلومات هي التقارير المالية بصفه عامة والقوائم المالية بصفة خاصة ، والتي يجب أن تكون ملائمة وموثوقة حتي يمكن استخدامها في إتخاذ قرارات المتعلقة بالمؤسسة . اوصت الدراسة بأنه لا بد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المسيرين وصناع القرارات .

تناولت هذه الدراسة دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات واتخاذ القرارات في بيئة تختلف عن بيئة الدراسة الحالية حيث طبقت في الجزائر ، بينما الدراسة الحالية تناولت التحليل الاستراتيجي للتكاليف ودوره في تقييم الاداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة: سلوى (2010م)<sup>(1)</sup>

تكمن مشكلة الدراسة في أن مواكبة المنشآت التجارية للتغيرات البيئية الخارجية أدى الى صعوبة التغير في الكثير من الجوانب المختلفة بالمنشآت التجارية و إن استخدام متغيرات البيئة الخارجية يحتاج الى أنواع من الرقابة وأساليب تقييم الأداء في ظل وجود متغيرات البيئة الخارجية

(1) سلوى النور عبد المحمود أحمد ، أثر البيئة الخارجية في تقويم الأداء المالي للمنشأة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير المنشورة ، 2010م).

وسرعة تغييرها يتطلب الكفاءة العالية من قبل الأفراد داخل المنشآت التجارية . اكتسبت الدراسة أهميتها من متابعة تقييم الأداء الداخلي للمنشآت بغرض تحقيق الرفاهية الإجتماعية . هدفت الدراسة إلى إيجاد وسائل حديثة لتطوير نظم التقييم الداخلي للمنشأة . إفتترضت الدراسة أن البيئة الداخلية لشركة دال تحسن وضع المنشأة من حيث المعلومات وترفع مهارات العاملين كما يحسن من مستوى أدائهم . اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي و الوصفي التحليل والمنهج التاريخي . توصلت الدراسة الى أن المنشآت التي تتمتع بالاستقلالية هي الأكثر كفاءة وفاعلية في الاداء . أوصت الدراسة بتوظيف التكنولوجيا الحديثة توظيف أمثل وذلك لترقية وتطوير أداء الشركة وخاصة مراكز التدريب في مواقع التصنيع .

تناولت هذه الدراسة أثر البيئة الخارجية في تقويم الأداء المالي للمنشأة ولم تركز على البيئة الداخلية للمنشأة ، بينما تميزت الدراسة الحالية بأنها تناولت التحليل الاستراتيجي للتكاليف والذي يتناول البيئة الداخلية والخارجية للمنشآت بدراسة دور ه في تقييم الأداء المالي في المنشآت الصناعية .

**دراسة: عباسي (2012م)<sup>(1)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في سؤال رئيسي وحيد وهو إلى أي مدى تساهم جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة ليند غاز (وحدة ورقلة واتخاذ القرارات المناسبة من خلال تبني النظام المحاسبي المالي خلال الفترة (2009م -2012م) . نبعت أهمية الدراسة من أهمية المعلومات المالية وجودتها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة من جهة واتخاذ القرارات الصائبة المتعلقة بها من جهة أخرى . هدف الدراسة الى التعرف على جودة المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة ، وإبراز أهمية استخدام المعلومات الواردة في القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، ومحاولة الإطلاع على كيفية توظيف المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات من خلال دراسة حالة مؤسسة جزائرية . إفتترضت الدراسة أنه تعتبر جودة المعلومات المالية أساس إتخاذ القرارات المناسبة ، فتستمد من القوائم المالية وتنتج عن طريق تشغيل البيانات ضمن نظام المعلومات ، وتحتوي القوائم المالية على معلومات إقتصادية عن المؤسسة معبر عنها بشكل مالي تساعد في تقييم الأداء المالي للمؤسسة لفترة معينة ، تعد المعلومات المالية من أهم المعطيات التي من خلالها تستطيع المؤسسة معرفة وضعيتها المالية و لإعتماد عليها في ترشيد قراراتها المالية . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بالدراسة مع الإعتداد على المنهج التحليلي لتفسير تلك المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها هذا في الجانب النظري ، أما في الجانب التطبيقي تم الإعتداد على المنهج الخاص بدراسة الحالة بغرض البحث المعمق المفصل لحالة معينة على أرض الواقع إسقاط نتائج الدراسة النظرية عليها . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إن المعلومات المالية هي التي تقويم بها المؤسسات أدائها ووضعها المالي والوسيلة المستعملة لإيصال هذه المعلومات هي التقارير المالية

---

(1) عباسي عصام ، تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية اتخاذ القرارات دراسة حالة ليند غاز 2009-2012م ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، 2012م).

بصفة عامة والقوائم المالية بصفة خاصة ، والتي يجب أن تكون ملائمة وموثوقة حتى يمكن إستعمالها في القرارات المتعلقة بالمؤسسة .أوصت الدراسة بانه لابد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكثر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات . تناولت هذه الدراسة مدى تأثير جودة المعلومات المالية في تقويم الأداء المالي ومن ثم تأثيرها في إتخاذ القرارات المالية ، بينما تناولت الدراسة الحالية تقويم الأداء المالي من خلال التحليل الإستراتيجي للتكلفة .

دراسة: عبدالله (2012م)<sup>(1)</sup>

تتمثل مشكلة الدراسة في أن المنشآت الصناعية العاملة في مجال صناعة النفط في السودان تعتمد في القياس والتسجيل المحاسبي على أساس الإستحقاق والذي بدوره يؤدي الى القياس نتيجة أعمال المنشأة بصورة سليمة وصحيحة ، ولكن لا يمكن من معرفة النقدية المتوفرة لدى المنشأة في نهاية الفترة المالية وبالتالي لا تمكن من معرفة القدرة على السداد والوفاء بالالتزامات وتوزيع الأرباح للمالكين ولتؤكد توافر النقدية من الأنشطة المختلفة بالمنشأة ، تكمن أهمية البحث في أهمية مؤشرات التدفقات النقدية في تقويم الأداء المالي بالإضافة الى الإفصاح عن معلومات التدفقات النقدية تعطي رؤية أفضل لكيفية إستخدام المنشآت المالية لمواردها الإقتصادية ، تتمثل أهداف البحث في الاهتمام بدور المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية لتقويم الإداء المالي في منشآت قطاع النفط وتوفير البيانات والمعلومات التي يحتاجها المستخدمين في مؤسسات صناعة النفط في إتخاذ القرارات . اتبعت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج التحليلي . في سبيل تحقيق أهداف البحث سعت الدراسة الى إختبار فرضيات تتمثل في أنه تساعد بيانات قائمة التدفقات النقدية على تقويم درجة السيولة المتوفرة في منشآت صناعة النفط وتمكن بيانات قائمة التدفقات النقدية من ترشيد إتخاذ القرارات المالية بمؤسسات صناعة النفط . توصلت الدراسة الى نتائج منها ، تعتبر قائمة التدفقات النقدية من أهم القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمنشأة ، كما أن الجمعيات المحاسبية المهنية الدولية تنصب على هذه القائمة باعتبارها توفر معلومات مالية دقيقة وذلك لإعتمادها على الأساس النقدي، وإن قائمة التدفقات النقدية لها دوراً فعالاً متميزاً في تقويم الأداء المالي للمنشأة ، وأخيراً أن مؤشرات تقويم الإداء النقدية تكتنفها الكثير من أوجه القصور والإختلاف وجهات النظر في المفاهيم التي تتضمنها . أوصت الدراسة بضرورة تقويم الأداء بإستخدام مؤشرات التدفق النقدي وربط مؤشرات تقويم الأداء المعدة وفقاً للأساس النقدي لما لذلك من أهمية في تشكيل قرارات المستثمرين الحاليين والمرتقبين .

(1) عبدالله إدريس سليمان عبدالله ، أثر التدفقات النقدية في تقويم الأداء المالي لشركات صناعة النفط في السودان ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2012م).

تناولت هذه الدراسة مدى قدرة قائمة التدفقات النقدية من تحقيق الرقابة وتقييم الأداء في الشركات العاملة على صناعة النفط في السودان ، في حين أن الدراسة الحالية تناولت التحليل الإستراتيجي للتكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي في المنشآت الصناعية الغذائية السودانية.

دراسة: مريم (2012م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف أداء المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وعدم إهتمام معظم المؤسسات الحكومية بدور المراجعة الداخلية ينعكس سلباً على الأداء المالي والإداري والمحاسبي في الوحدات الحكومية وبالتالي يؤثر على الإقتصاد القومي . نبعت أهمية الدراسة في أن ضعف تقييم الأداء المالي والمحاسبي والإداري مقابل المراجعة الداخلية يؤدي الى عدم توافر معلومات مالية ومحاسبية وإدارية صحيحة ومراجعة في الوحدات الحكومية يرجع ذلك الى عدم إهتمام الوحدات الحكومية بالرقابة الداخلية وأدواتها المختلفة خاصة المراجعة الداخلية التي تعتبر أهم أدوات الرقابة الداخلية ، إتبعنا الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي ، نسبة للدور الذي تلعبه المراجعة كمتطلب حديث للإدارة العملية الحديثة تحول الدراسة التعرف على العلاقة بين كفاءة نظام المراجعة الداخلية وتقييم الأداء المالي والمحاسبي والإداري وإظهار الآثار السالبة الناجمة من عدم الإهتمام بدور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في الوحدات الحكومية لعدم استهداف الوحدات الحكومية للربح وعدم وجود المنافسة ووجود عوامل لها تأثير في تقييم الأداء غير المراجعة المالية كأهداف للدراسة . الفرضيات التي إختبرتها الدراسة تتمثل في تواجد عوامل لها تأثير على كفاءة المراجعة الداخلية في تقييمها للأداء داخل الوحدات الحكومية ، وهناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير لجنة الرقابة المالية على كفاءة المراجعة الداخلية وجودة تقييم المراجع الداخلي للأداء المالي في الوحدات الحكومية ، وهناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير إدارة نظم المعلومات على كفاءة المراجعة الداخلية وجودة تقييم المراجع الداخلي للأداء المحاسبي في الوحدات الحكومية ، وهناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير إدارة الجودة الشاملة على كفاءة المراجعة الداخلية وجودة تقييم المراجع الداخلي للأداء الإداري في الوحدات الحكومية . توصلت الدراسة الى أن هناك عوامل لها تأثير إيجابي على المراجعة الداخلية في تقييمها للأداء المالي والمحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية أن هذه العوامل غير مفعلة بالتالي أثرت سلباً على المراجعة الداخلية في تقييمها للأداء . أوصت الدراسة بتوسيع نطاق المراجعة الداخلية يشمل كل المعاملات الحكومية مالية كانت أم إدارية أم محاسبية بالإضافة الى تفعيل العوامل التي لها تأثير على المراجعة الداخلية في تقييمها للأداء ،

(1) مريم آدم عمر ببلي ، العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي والمحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2012م).

العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي والمحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية.

تناولت هذه الدراسة تأثير كفاءة المراجعة الداخلية في تقويم الأنواع المختلفة للأداء والتي تتمثل في الأداء المالي والإداري والمحاسبي في حين ركزت الدراسة الحالية فقط على تقويم الأداء المالي وذلك من خلال التحليل الإستراتيجي للتكلفة .

**دراسة: خديجه ، عطا الله (2013م)<sup>(1)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في سؤال وهو فيما تتمثل مؤشرات الأداء المالي ومدى إستجابتها لتقييم الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية؟ . لإغراض إتمام هذه الدراسة إستخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي وأسلوب دراسة الحالة . نبعت أهمية الدراسة من إبراز الجانب المهم في تحقيق الأهداف المعرفة الصحيحة لوضع المؤسسة من خلال ترجمة المعلومات المسجلة في القوائم المالية وبالتالي معرفة نقاط القوة والضعف من أجل تسهيل عملية إتخاذ القرار . هدفت الدراسة إلى التعرف على أداء المؤسسة الإقتصادية والعوامل المتحكمة فيه معرفة دور تقييم الأداء المالي في تحديد كفاءة المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها، تحديد المعايير والمؤشرات المالية المستخدمة في عملية التقييم . توصلت الدراسة الى أنه يقوم تقويم الأداء المالي على تحديد الأهمية بين النتائج والموارد المستخدمة للحكم على مكانة المؤسسة ووضعيتها المالية . وأوصت بضرورة وجود الإفصاح الكافي عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الضعف المالي للمؤسسة ، بغرض رسم سياسات مستقبلية مساعدة في إتخاذ القرارات المختلفة من طرف الإدارة المالية بإرساء نظام محاسبي فعال تغلب عليه الحقيقة الاقتصادية على الظاهرة القانونية .

تناولت هذه الدراسة إمكانية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية من دراسة حالة شركة الجنوب والجنوب الكبير من خلال مؤشرات الأداء المالي في شركة تعمل في قطاع الصناعات التحويلية ، بينما تناولت الدراسة الحالية تقييم الاداء المالي من خلال المؤشرات التي يوفرها التحليل الإستراتيجي للتكلفة .

**دراسة: وهيبة (2014م)<sup>(2)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الأداء المالي للمصارف التجارية المتمثل في توزيع نسبة ضئيلة من الأرباح على الموزعين والمساهمين وعدم مقدرة المصارف على جذب ودائع والإحتفاظ بها لأن الكتلة النقدية الكبيرة هي خارج الجهاز المصرفي وهي بالتالي خارج دائرة السياسات والتحكم كما أن رؤوس أموال المصارف الوطنية ضئيلة مقارنة برؤوس أموال المصارف الأجنبية وذلك لأن الإستثمار في الأسهم لم يكن جذاباً لمزيد من المساهمين . نبعت أهمية الدراسة من أهمية علمية وهي

(1) خديجة دزايت ، عطاالله مبروكة ، تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة الجنوب والجنوب الكبير، (الجزائر : جامعة قاصدي مزاب ورقلة ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس ، 2013م).

(2) وهيبة رمضان محمد حسن ، أثر إستراتيجية التميز في الأداء المالي في المصارف التجارية جودة الخدمات المصرفية كمتغير وسيط ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2014م) .

أن هذه الدراسة ليست الوحيدة التي ركزت على أثر الإستراتيجيات على الأداء المالي للمصارف ولكنها الأولى التي تناولت أثر إستراتيجية التميز خاصة مع الأخذ في الإعتبار جودة الخدمات المصرفية كمتغير وسيط ، أما الأهمية العملية فهي أهمية النتائج المتحصل عليها والتي تتبني المصارف تطبيقها والتي تؤدي الى تحسين أدائها المالي بالإضافة إلى تبني تطبيق نتائج الدراسة يحسن من الأداء المالي ويزيد ثقة المساهمين والمتعاملين في المصارف . هدفت الدراسة الى معرفة أثر إستراتيجية التميز في الأداء المالي للمصارف التجارية في وجود جودة الخدمات المصرفية . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات التي يتم جمعها بواسطة أدلة الاستبيان بالإضافة الى إستخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss) وذلك من أجل إختبار الفرضيات. إفتترضت الدراسة أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين إستراتيجية التميز والأداء المالي للمصارف التجارية في وجود جودة الخدمات المصرفية وأنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين جودة الخدمات المصرفية والأداء المالي المصرفي وأخيراً لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين الإستراتيجية والأداء المالي المصرفي في وجود جودة الخدمات المصرفية . توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها ، يؤدي تطبيق إستراتيجية التميز في الخدمات المصرفية المتمثل في أرباح ودائع المصارف السودانية في حين أنه لا يؤثر تطبيق إستراتيجية التميز في رأس المال. أوصت الدراسة بأنه يجب على المصارف أن تختار توجهاً لإستراتيجيات طويلة الأجل ، وأن تعمل على دعم التوجه بتصميم إستراتيجيات تنافسية تساعد على خلق أداء مالي مصرفي مستقر ومتطور بالإضافة الى ضرورة أن تضع المصارف أهدافاً إستراتيجية تغطي أبعاد الأداء المصرفي وتقود نحو ميزة تنافسية طويلة الأجل .

تناولت هذه الدراسة أثر إستراتيجية التميز في الأداء المالي في تقييم الأداء المالي وذلك من خلال التأثير على المتغير الوسيط المتمثل في جودة الخدمات المصرفية وقد أختبرت فرضيات هذه الدراسة في المصارف ، في حين أن الدراسة الحالية قد تناولت التأثير المباشر للتحليل الإستراتيجي للتكاليف على تقييم الأداء المالي وذلك في المنشآت الصناعية .

**دراسة: سارة (2015م)<sup>(1)</sup> :**

تمثلت مشكلة الدراسة في سؤال رئيس ما مدى مساهمة أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟ . نبعت أهمية الدراسة من تقييم الأداء المالي بإستخدام أدوات التحليل المالي والتي تكمن في إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف لتساعد متخذ القرار في إتخاذ القرارات الصحيحة ، بيان أهمية التحليل المالي في القدرة على تشخيص الحالة المالية الفعلية للمؤسسة . هدفت الدراسة إلى التعرف على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية . إنتهجت الدراسة المنهج الوصفي الموافق للجانب النظري ، إضافة إلى ذلك إعتمدت على المنهج الإستقرائي المتمثل في دراسة حالة . افترضت الدراسة أنه يتم تقييم الأداء المالي في المؤسسة بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف بالإعتماد على المعلومات

---

(1) سارة قروي ، دور إستخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة قاصدي مبراح ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، 2015م).

الخاصة بالمؤسسة ، وتحدد أدوات التحليل المالي في أن يتم تقييم الأداء المالي في المؤسسة حسب الأهداف المسطرة ، بالإضافة الى أنه يمكننا الاعتماد على أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لمؤسسة التسوية وأشغال الطرف . توصلت الدراسة الى ان إستخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة يوضح نقاط الضعف ونقاط القوة ومن خلاله يستطيع متخذ القرار إتخاذ قراراته بإعتماده على هذا التحليل . أوصت الدراسة بضرورة تقييم الأداء المالي من خلال أدوات التحليل المالي لكي يستطيع المقيم تقييم الوضعية المالية للمؤسسة ، ضرورة التركيز على تقييم الأداء بإعتباره أحد الركائز الأساسية التي يعتمد عليها متخذ القرار ؛ كذلك التركيز على أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لأنه يوضح نقاط القوة ونقاط الضعف وهذا ما يساعد المديرين في معالجة نقاط الضعف وإِتخاذ القرارات التصحيحية ومراقبة نشاط المؤسسة .

تناولت هذه الدراسة دور إستخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية وذلك في البيئة الجزائرية ، بينما تناولت الدراسة الحالية إستخدام أداة تكلفية تتمثل في التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تقييم الأداء المالي وذلك في البيئة الصناعية السودانية.  
**دراسة: موساوي (2015م)<sup>(1)</sup>**

تمثلت مشكلة البحث في سؤال وهو ما دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية ؟. نبعت أهمية الدراسة في دراسة المراجعة الداخلية بصوره عامة ، بالإضافة الى للعرف على معايير المراجعة وأهميتها . هدفت الدراسة الى ابراز الأهمية ودرجة الإستفادة من المراجعة الداخلية لتحسين الأداء المالي . تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الفصول الأولى في الدراسة أما المنهج التجريبي فقد استخدم في الدراسة الميدانية . إفترضت الدراسة أن المراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، تحتوى القوائم المالية على معلومات عن المؤسسة معبر عنها في شكل مالي تساعد في تقييم الأداء المالي للمؤسسة لفترة معينة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تأكيد الفرضيتين . اوصت الدراسة بأن تولى اهتماماً لعملية تقييم الأداء المالي وهذا لإكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف في مركزها المالي لتحسينها ومواجهتها ولِتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.

إستخدامت هذه الدراسة المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الأداء من خلال المؤشرات التي توفرها المراجعة الداخلية ، في حين أن الدراسة الحالية تناولت توفير هذا المؤشرات أو المقياس من خلال التحليل الإستراتيجي للتكلفة.  
**دراسة: مجاهد (2016م)<sup>(2)</sup>**

(1) موساوي أحمد عابد ، دور التدقيق الداخلي في التقييم المالي في المؤسسات الإقتصادية ، (الجزائر : جامعة محمد خضير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير العلوم التجارية ، رساله ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية غير منشورة ، 2015م).

(2) مجاهد حسين جلابي أحمد ، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي ودورها في تقويم الأداء المالي للمصارف، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رساله ماجستير في المحاسبة ، 2016م).



تمثلت مشكلة الدراسة في الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي ودورها في تقويم الأداء المالي للمصارف . هدفت الدراسة إلى تقويم الأداء المالي للمصارف بإستخدام النماذج الرياضية والإحصائية في التحليل المالي . ظهرت أهمية البحث في أهمية عملية تقويم الأداء المالي للمصارف . إتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي . لتحقيق أهداف الدراسة اختبرت الدراسة الفرضيات التالية، إن النماذج الرياضية المستخدمة في التحليل المالي تساعد في تقويم الأداء المالي للمصارف إستخدام الأساليب الإحصائية في التحليل المالي يساعد في تقويم الأداء المالي للمصارف وإستخدام نموذج الدالة اللوغاريتمية في التحليل المالي يساعد في تقويم الأداء المالي للمصارف . توصلت الدراسة الى أن إستخدام النماذج الرياضية في التحليل المالي يساعد في تقويم الأداء المالي لبنك الشمال الإسلامي وأن إستخدام الأساليب الإحصائية في التحليل المالي يساعد في تقويم الأداء المالي للمصارف وأن إستخدام الدالة اللوغاريتمية في التحليل المالي يساعد في تقويم الأداء المالي لبنك الشمال الإسلامي . أوصت الدراسة بإستخدام النماذج الرياضية في عملية تقويم الأداء المالي للمصارف .

تناولت هذه الدراسة دور الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي كأداة لتقويم الأداء المالي ، في حين تناولت الدراسة الحالية تقويم الأداء كذلك ولكن ذلك من خلال التحليل الإستراتيجي بالإضافة الى الفارق في القطاع الذي طبقت فيه كلا الدراستين حيث تناولت هذه الدراسة القطاع المصرفي والدراسة الحالية القطاع الصناعي .  
**دراسة علي (2016م)<sup>(1)</sup> :**

تمثلت مشكلة الدراسة في إن الاعتماد والإستعانة بالتحليل المالي والذي يقوم بدراسة الماضي ومقارنته بالحاضر لإستشفاف المستقبل لصناعة المعلومات السليمة بخصوص موضوع القرار وتقييم أداءها والذي ارتبط بأذهان كثيرين بالنسب المالية أو المحاسبية إلا أنها لا تعدو أن تكون أحد أدواته . نبعت أهمية الدراسة من كونها تتناول علاقة بين الإتجاهات الحديثة للتحليل المالي وتقييم أداء الشركات الصناعية والتي تعتبر العمود الفقري للإقتصاد القومي . وهدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين مفهوم الإتجاهات الحديثة للتحليل المالي وإدراك القائمين على أمر الشركة وتقييم أداء الشركات الصناعية وتقييم الطرق والأساليب الرياضية وعلاقتها بتقويم أداء الشركات الصناعية . إفترضت الدراسة أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مفهوم الإتجاهات الحديثة للتحليل المالي وإدراك القائمين على أمر الشركات وتقييم أداء الشركات الصناعية ، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطرق والأساليب الإحصائية وتقييم أداء الشركات الصناعية ، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الطرق والأساليب الرياضية وتقييم أداء الشركات الصناعية ، إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى والمنهج الوصفي .

---

(1) علي عبدالرحمن مصطفى، دور الإتجاهات الحديثة للتحليل المالي في تقويم الأداء المالي للشركات الصناعية، (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، 2016م).

توصلت الدراسة إلى أنه يمثل التحليل المالي أسلوباً تستخدمه الإدارة والأطراف الخارجية في تفسير حزمة النشاط ومستويات الكفاءة والأداء للشركات ، وأنه للاستفادة من التحليل المالي لابد أن تكون هناك معايير للمقارنة وقياس الأداء . أوصت الدراسة بأنه لابد من التأهيل والتدريب المستمر للقائمين بعملية التحليل المالي لأن جودة التحليل ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى كفاءتهم واستخدام النماذج الإحصائية والرياضية عند القيام بعملية التحليل المالي لما لها من دور كبير في تحديد نقاط القوة والضعف للأداء المالي .

تناولت هذه الدراسة تأثير الاتجاهات الحديثة للتحليل المالي في تقويم الأداء المالي من الأساليب الإحصائية والرياضية ، بينما تناولت الدراسة الحالية استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.

**دراسة: محمد (2017م)<sup>(1)</sup>**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة المؤسسات التي تعمل في مجال الإنشاءات والمقاولات في إنهاء المشروعات طبقاً للوقت المحدد وضمن الموازنة المحددة مسبقاً ، فتأخير وزيادة تكلفة المشروعات الإنشائية له آثار سلبية على المؤسسة وتنعكس هذه الآثار السلبية على نواحي الحياة وعلى المجتمع ككل . هدفت الدراسة إلى توضيح أثر الرقابة والمتابعة في المشروعات الإنشائية على تقويم الأداء وعرض وتحليل نتائج تطبيق البرنامج المقترح ودورها في إعطاء مؤشرات لأداء التكلفة والزمن لتمكين القائمين على النظام بإخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات وتقويم الأداء سواء في الوقت أو التكلفة دون التأثير على الجودة. تكمن أهمية الدراسة العلمية في ملئ جزء من الفراغ المعرفي في مجال الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء والذي توضحه الدراسة في السعي وراء التكامل بين أساليب الهندسة لضبط الزمن والتكلفة دون التأثير على الجودة ، أما الأهمية العملية ترجع الى أن هذه الدراسة تسعى لإيجاد حلول مناسبة لإحدى المشكلات التي تواجه صناعة الإنشاءات والمقاولات ، إفترضت الدراسة أن هناك علاقة بين حوسبة تكامل أساليب التكاليف الحديثة وتقويم الأداء في قطاع الإنشاءات والمقاولات . إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة أداة الإستبيان وكذلك استخدام برنامج التحليل الإحصائي من أجل إختبار الفرضيات . توصلت الدراسة الى إثبات الفرضية بالإضافة الى أن هذه الدراسة تساعد من خلال الإطار المقترح في ملء جزء من الفراغ المعرفي من خلال التكامل بين أساليب التكاليف الحديثة المتمثلة في (أسلوب تكلفة الإنتاج في الوقت المحدد ، وأسلوب التكلفة المستهدفة ، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، وأسلوب إدارة المشروعات الإنشائية) في مجال الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء . أوصت الدراسة إلى أهمية نشر الوعي

(1) محمد سيد حنفي عبد الحي ، أثر حوسبة تكامل أساليب والتكاليف الحديثة على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الأداء في قطاع الإنشاءات والمقاولات السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان العلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، 2017م) .

بضرورة تطبيق مفهوم إدارة التكلفة في المشروعات الإنشائية ، ضرورة إستخدام الموازنات التخطيطية كأدوات للتخطيط والتنسيق وتقييم الأداء في المنشآت .

تناولت هذه الدراسة حوسبة التكامل بين الأنظمة التكاليفية الحديثة والمتمثلة في الإنتاج في الوقت المحدد وأسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط لتحقيق الرقابة وضبط الأداء ، في حين أن الدراسة الحالية تناولت التحليل الإستراتيجي لتقويم الأداء المالي ، هذا بالإضافة الى إختلاف القطاع الذي طبقت فيه كلا الدراستين حيث أن هذه الدراسة طبقت في قطاع الإنشاءات والمقاولات السودانية في حين أن الدراسة الحالية طبقت القطاع الصناعي بشكل عام .

**دراسة: جديني سامية، سحنون جمال الدين (2017م)<sup>(1)</sup>:**

تمثلت مشكلة الدراسة في سؤال واحد وهو ما هو دور أدوات التحليل المالي في تقييم وتحليل الأداء المالي للبنك الإسلامي الأردني للتمويل و الاستثمار؟. تكمن أهمية الدراسة في أهمية دور أدوات التحليل المالي في تقييم وتحليل القوائم المالية للبنك الإسلامي الأردني للتمويل والاستثمار. سعت الدراسة لتحقيق هدفين هما دراسة وتحليل القوائم المالية للبنك الإسلامي الأردني واكتشاف مواطن القوة والضعف فيها ودراسة مؤشرات الأداء المالي للبنك الإسلامي الأردني للتمويل والاستثمار باستخدام النسب المالية للتحليل المالي ، ومن ثم تحليل هذه المؤشرات وتقييمها ومقارنة تطوراتها خلال فترة الدراسة . اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي بأداتيه الوصفي والتحليل . من نتائج الدراسة أن مؤشرات الأداء المالي عرفت تغيرات متباينة ولكنها طفيفة ، وكذلك اعتماد البنك على مصادره الداخلية بشكل كبير في تمويل استثماراته ودون اللجوء إلى القروض . أوصت الدراسة بتوسيع مجالات استثمارات البنك من خلال فتح رأسماله للاكتتاب وقيامه بدور أمين للاستثمار .

تناولت هذه الدراسة تطبيق تقييم وتحليل الأداء المالي للبنوك الإسلامية ، بينما الدراسة الحالية تناولت التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودوره في تقويم الأداء المالي في القطاع الصناعي .

---

(1) جديني سامية ، سحنون جمال الدين ، تقييم وتحليل الأداء المالي للبنوك الإسلامية ، (الجزائر : جامعة حسيبية بوعلي بالشلف ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 16 ، 2017م) ، ص ص 301 - 350.

## الفصل الأول

### مفهوم وأبعاد التحليل الإستراتيجي للتكلفة

يتناول هذا الفصل التحليل الاستراتيجي للتكلفة من خلال مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة وأوجه الاختلاف بينه وبين التحليل التقليدي للتكلفة وأهدافه وأهميته كما يشتمل على خطوات تأسيسه وأبعاده وأدواته كأداة من أدوات إدارة التكلفة من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: مفهوم وأهداف وخصائص وأهمية التحليل الاستراتيجي للتكلفة  
المبحث الثاني: أبعاد وأساليب وأدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة

## المبحث الأول

### مفهوم وأهداف وخصائص و تحليل الاستراتيجي للتكلفة

#### ولاً : مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة 1. مفهوم الإستراتيجية :

نقلت كلمة استراتيجية من الحضارة اليونانية عن الكلمة الأصلية لها إستراتيجوس (strategos) وحتى القرن التاسع عشر ارتباط مفهومها بشكل صارم بالخطط المستخدمة لإدارة قوى الحرب ووضع الخطط العامة في المعارك، وحديثاً أخذت الكلمة بمفهوم مختلف وصارت مفضلة الاستخدام لدى منشآت الأعمال خاصة الحديثة منها والمهتمة بتحليل بيئتها والمستجيبة لها<sup>(1)</sup>، كما تشير كلمة إستراتيجية إلى مجموعة كاملة من الإجراءات الرامية لضمان ميزة تنافسية مستدامة، أو هي الإتجاه الذي تخططة المنشأة للانتقال لتحقيق أهدافها<sup>(2)</sup>، و عرفت الإستراتيجية على أنها خطة كلية شاملة تحدد للمنشأة كيفية إنجاز رسالتها وأهدافها<sup>(3)</sup>.

(1) د . عبدالحاميد عبدالفتاح المغربي ، الإدارة إستراتيجية في البنوك الإسلامية ، (جدة : منشورات البنك الإسلامي للتنمية ، 2004م) ، ص218 .

(2) Nachiket M.Vechalekar, **Cost and Strategic Management for Growth of SME Sector**, The Management Accountant, Vol. 45 ,No.5, May 2010, P.360.

(3) محمد نبيل مرسى ، دور التوزيع في الإستراتيجية التنافسية الإنتاجية ، (الجزائر : جامعة محمد بوضياف ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، رسالة ماجستير في محاسبة غير منشورة ، 2006م) ، ص56.

كما عرفت الإستراتيجية بأنها العملية الإدارية لتطوير وإبقاء علاقة ملائمة ودائمة بين أهداف المنشأة وموردها وبين الفرص للبيئة ، حيث تسعى الإستراتيجية إلى رسم وإعداد ترتيب أنشطة ومنتجات المنشأة بشكل يسمح لها بالبقاء في السوق (1).

مما سبق يتضح للباحث مايلي :

1. أن مصطلح إستراتيجية مصطلح إنتقل من القطاع العسكري الى القطاع الإقتصادي بعد أن تم إلتماس نتيجته الايجابية الكبيرة في القطاع العسكري مع إضافة بعض التغيرات على المكونات الخاصة بالمصطلح ليتوافق مع القطاع الإقتصادي .
  2. يظهر بشكل جلي أن الإستراتيجية عبارته عن وضع مستقبلي تخطط المنشأة للوصول اليه لأنه يمثل تحقيق أهدافها من خلال مجموعة من الإجراءات التي تم البدء في تنفيذها بمجرد وضع الإستراتيجية.
  3. أن الإستراتيجية ليست وجهاً وموقع محدد أو هدف للمنشأة وإنما هي خطة محددة وإجراءات يتم إتباعها للوصول الى هدف المنشأة.
  4. التطوير الجديد الذي أدخل على الإستراتيجية جاء على ما ذكر في التعريفات السابقة أنه أضاف أنها عبارة عن عملية إدارية.
- أخيراً بناءً على التعريفات السابقة التي ذكرت للإستراتيجية اصطلح الباحث على تعريف الإستراتيجية على أنها عبارة عن خطة شاملة مستقبلية للعملية الإدارية تأخذ جميع العوامل المؤثرة على المنشآت الإقتصادية في الإعتبار (العوامل المتواجدة في البيئة الخارجية والداخلية) وتحتوي على الإجراءات والخطوات التي تمكن المنشأة من بلوغ أهدافها المحددة بدقة وبغض النظر عن كينونية هذا الأهداف.

## 2. مفهوم التكلفة الإستراتيجية

يعتبر مدخل التكلفة الإستراتيجية أحد المداخل المهمة التي يمكن للإدارة الإستعانة بها في ترشيد العديد من القرارات الإدارية ، ولقد ورد في بعض الكتابات المحاسبية التكلفة المعاصرة مصطلح إدارة التكلفة (Cost Management) ولاقى قبولاً كبيراً لما يحققه من فعالية في مجال الرقابة وتخفيض التكاليف ورفع مستوى الجودة بشكل مستمر وقد تطلب ضرورة التوافق والتفاعل بين مفاهيم إدارة التكلفة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى لمواكبة إحتياجات بيئة التصنيع الحديثة من خلال مدخل جديد يطلق عليه التكلفة الإستراتيجية (2).

(1) نادية تاهمي ، الإدارة الإستراتيجية – تكوين وتنفيذ إستراتيجية التنافس ، (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2003م) ، ص50 .

(2) Jensen .M, **Stategic Cost Management**, Journal of Management Accounting Research, 1990, PP. 94-99 .

بمعنى آخر يرى الباحث أن بعض الأدبيات في محاسبة التكاليف قد اصطلحت على تسمية مدخل التكلفة الإستراتيجية بمصطلح إدارة التكلفة والذي كان هدفه الأساسي عند ظهوره هو تخفيض التكاليف مع المحافظة على مستوى جودة مناسب وهو الأمر الذي يتطلب وجود البيئة التصنيعية الحديثة وإن الهدف الأساسي لخفض التكلفة هو تحقيق الإستخدام الإقتصادي الأمثل للموارد المتاحة مما يقلل من مجالات الإسراف وسوء الإستخدام ويوجه التكلفة الى الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج ، كما أن الهدف الأكثر أهمية من ذلك هو تحقيق رضا المستهلك من خلال تقديم المنتج بالجودة والموصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن ، فالأمر لا يتعلق بتحقيق مستوى منخفض محدد من التكلفة كما هو الحال في أنظمة الرقابة التقليدية حيث تمثل المعايير الحد المستهدف من التكلفة وإنما المطلوب هو التخفيض المستمر للتكلفة طالما أن هناك فرصة لإجراء ذلك التخفيض المستمر للتكلفة حيث تتوافر الفرصة دائماً للبحث والدراسة عن مواطن خفض التكلفة أو دعائم رفع الكفاءة الإنتاجية .

تعتبر التكلفة الاستراتيجية أكثر الاستراتيجيات أهمية وفعالية لأنها تخفض التكلفة خفصاً حقيقياً عند التكلفة التنافسية الذي يسهم بالتبعية في تحقيق كافة أهداف المنشأة الإستراتيجية الأخرى<sup>(1)</sup>.

كما إن التكلفة الإستراتيجية هي توجة محاسبي يساعد الشركات في توفير المعلومات الخاصة بتكلفة والتي تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات بالإضافة الى مساهمتها في وضع وتطوير الاستراتيجيات<sup>(2)</sup>.

كما توصلت الدراسة التي قام بها معهد المحاسبين الإداريين بالولايات المتحدة الأمريكية وشركة (Ernst and Young) المحاسبية إلى أن التكلفة الإستراتيجية تساعد بصورة رئيسية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وتوصلت الدراسة الى أن 80% من عينة الدراسة تؤكد أهمية إدارة التكلفة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركات، كما أكد 75% من عينة الدراسة أن السبب لزيادة الطلب على التكلفة الإستراتيجية هو التغيرات الإقتصادية وشدة المنافسة<sup>(3)</sup>.

تعرف التكلفة الإستراتيجية على أنها إستخدام إداري لمعلومات التكاليف الموجهة نحو مراحل دورة الإدارة الإستراتيجية الأربعة والمكونة من مرحلة صياغة وتكوين الاستراتيجيات ، مرحلة توصيل الاستراتيجيات إلى المستويات الإدارية المختلفة ، مرحلة تنفيذ الإستراتيجيات ومرحلة

(1) د. عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، إعادة هندسة نظم التكلفة لمواكبة متطلبات البيئة الصناعية والإدارية الحديثة، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، العدد 2 ، 1999م) ، ص 80 .

(2) سيد عبدالفتاح سيد، نموذج مقترح للتكامل بين إبتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2010م) ، ص 66 .

(3) Sauravd Dutta, **Institute of Management Accounting (IMA) Ernst and Young**, Survey of Management Accounting, 2003, P.3.

تصميم وتنفيذ نظام للرقابة على خطوات تنفيذ الإستراتيجية بهدف مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات<sup>(1)</sup>.

كما عرفت على أنها تحليل هيكل التكاليف في ضوء إستراتيجيات المنشأة بهدف مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات<sup>(2)</sup>.

كما أن التكلفة الإستراتيجية تعتبر وصف لإدارة التكلفة بالتركيز على القضايا الإستراتيجية<sup>(3)</sup>.

بناءً على ما سبق يرى الباحث ما يلي :

1. أن أهداف التكلفة الإستراتيجية في نفس الوقت إنما هي الأهداف الخاصة بتخفيض التكلفة.
2. أن التكلفة الإستراتيجية ما هي الا نوع من أنواع التصنيفات للتكاليف في المنشآت المختلفة والتي يشترط فيها أن تكون تكلفة إستراتيجية أي طويلة المدى والتي تعتبر من المعلومات الهامة التي لا بد أن تتوفر للإدارة لإتخاذ القرارات المختلفة.
3. أن التكلفة الإستراتيجية تعتبر ركيزة مهمة يقوم عليها تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة حيث أن تحقيق الأهداف يستلزم إتخاذ القرارات المختلفة ولا يمكن اتخاذ قرار دون توافر معلومات عن التكلفة.
4. أن التعريف السابق يوضح أن التكاليف الإستراتيجية هي التي يجب أن تتوفر لتحقيق إتخاذ القرارات الإدارية الإستراتيجية من مرحلة صياغة وتكوين الإستراتيجيات ومروراً بالمرحلتين الأخيرتين حتى تنفيذ الإستراتيجية أي بمعنى آخر تحويل بيانات التكاليف من بيانات قصيره الأجل الى بيانات طويلة الأجل.
5. أن تحليل التكاليف الى عناصرها الأساسية تحليلاً إستراتيجي يخدم إستراتيجيات المنشأة ولكن لم يشير الى أن القرارات التي تتخذ هي قرارات إستراتيجية.
6. أن التكلفة الإستراتيجية إنما هي أساس لنظام إدارة التكلفة الحديث يركز على القرارات الإستراتيجية.

يعرف الباحث التكلفة الإستراتيجية بانها هي تطوير مستحدث لنظام هيكله التكاليف في المنشآت الإقتصادية بحيث يستهدف من خلاله إيجاد معلومات تساعد على إتخاذ القرارات

---

(1) John K. Shank, **Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles**, Journal of Management Accounting Research, Vol. 1, Fall 1989, P.50.

(2) Anderson, Shannon W, **Managing, Costs and Cost Structure Throughout the Value Chain**, Research on Strategic Cost Management, Rice University, Available in [Swa @ Rice. Edu](http://Swa@Rice.Edu), 2005, P.2.

(3) Horngren, Charles T., et.al., **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**, 14<sup>th</sup> Ed., (New Jerse: Prentice Hall , 2012), P.5.



الإستراتيجية حيث تتم هذه الهيكله من منظور إستراتيجي والتي تساعد في جميع مراحل إتخاذ القرار الإستراتيجي الأربعة .

### ثالثاً : الاختلاف بين التكاليف الاستراتيجية ومحاسبة التكاليف التقليدية

يوضح الشكل (1/1/1) أوجه الأختلاف بين التكاليف الاستراتيجية ومحاسبة التكاليف التقليدية

:

#### الشكل (1/1/1)

#### أوجه الأختلاف بين التكاليف الاستراتيجية ومحاسبة التكاليف التقليدية

وجه المقارنة	التكاليف الإستراتيجية	محاسبة التكاليف التقليدية
الهدف	فحص مساهمة الأنشطة والعمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية
النطاق	تحليل عوامل داخل وخارج المنشأة	تحليل عوامل داخل المنشأة فقط
طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
التوجه	إستراتيجي طويل الأجل	تشغيلي قصير الأجل
العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة
أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة التنافسية	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية

المصدر: د. عفاف مبارك محمد على، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 2، 2003م)، ص 68.

يمكن القول أن هدف التكلفة الإستراتيجية بشكل عام توضح أساسيات المحاسبة الإدارية

وكذلك فهم التالي<sup>(1)</sup>:

1. مفاهيم وأدوات المحاسبة الإدارية.

2. دور معلومات التكاليف في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرار وتقييم الأداء.

3. دور معلومات التكاليف في دعم وتحسين القدرة التنافسية للمنشأة.

4. الآثار السلوكية لإدارة المعلومات المحاسبية.

بناءً على ما سبق يرى الباحث ما يلي :

1. أن التكاليف هي الأساس الذي تقوم عليه المحاسبة الإدارية بل انه في الفقه المحاسبي

الحديث ينظر الى التكاليف المتقدمة على أنها محاسبة إدارية.

2. ان الاختلاف بين التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومحاسبة التكاليف التقليدية يتمثل فيما يلي :

(1) Robert, Even & peter, Adams, **Strategic Cost Management**, Curtin University of Technology, 2007, P.3 .

أ. تحديد التكلفة: فهي لا تسعى فقط الى معرفة التكلفة بل تسعى الى معرفة ملائمة هذه التكلفة لتحقيق الأهداف المختلفة ، واذا لم تكن التكلفة متوافقة مع الأهداف فإنها تسعى الى جعلها متناغمة مع الأهداف في حين أن هدف المحاسبة التقليدية المتمثل في قياس التكلفة فقط يعتبر غير مجدي مع التغير الإقتصادي الحادث حتى فيما يتمثل في العوامل.

ب. تحليل العوامل: فإنه عند ذكر مصطلح الإستراتيجية لابد أن يكون هناك تحليل للعوامل الداخلية والخارجية وليس في العوامل الداخلية فقط ومن الطبيعي ان يكون التوجه طويل الأجل لأنها تقوم على الإستراتيجية .

ج. العلاقة مع المنافسين: إن تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة من أدوات تحليل التكلفة الإستراتيجية والتي لا تحدد فقط للمنشأة بل للمنشآت المنافسة أيضاً .

د. الادوات : أن التكلفة الإستراتيجية عند تحليلها ودراستها بسمى التحليل الإستراتيجي للتكلفة لها ثلاث أدوات رئيسية هي تحليل مسببات التكلفة وسلسلة القيمة وتحليل الموقف الإستراتيجي ، بينما التحليل التقليدي يقوم على تحديد التكاليف الخاصة الفعلية وليس له ادوات خاصة به .

### 3. مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة

بنيت معظم النماذج والأساليب الخاصة بالمحاسبة الإدارية على فروض ثبات واستقرار البيئة الصناعية وأن عنصر عدم التأكد والتكاليف الثابتة يعتبران من العوامل الخارجية بالنسبة لهذه النماذج ، وقد ثبت أن هذه الفروض غير واقعية فقد أصبح المديرون مسئولين عن التدخل بشكل كبير في العمليات الإنتاجية لتحسين الجودة وتخفيض وقت تسليم المنتج وزيادة مرونة العملية الصناعية وكذلك تخفيض الأداء الغير جيد للآلات والمعدات ، وبالتالي فإن دور المحاسبة الإدارية لم يعد قاصراً على تقديم المعلومات لإتخاذ القرارات بل تعدى ذلك لتسهيل تطوير وإنتاج إستراتيجية الإدارة<sup>(1)</sup>، وبناء على هذا التطور أصبح دور المحاسب الإداري في المنشأة أكثر تتطوراً . إعتبر البعض هذا المدخل (التحليل الاستراتيجي للتكلفة) بعثاً جديداً للمحاسبة الإدارية يثبت إنها قادرة دائماً على التكيف والابتكار تلبية لظروف تطور الحاجات الإدارية ، هذا المدخل ليس ثورة أو تطوراً كاملاً لنظم المحاسبة الإدارية ولكنه فرع جديد من فروع المحاسبة التي تخدم الإدارة ويوسع دائرة معارف المحاسبة الإدارية ويغطي أوجة العجز والقصور في النظم التقليدية في معالجتها للأغراض الإستراتيجية فيقوم بتطوير الأنظمة المحاسبية التي توفر للإدارة معلومات ، فليس من المنطقي مع التطور الإقتصادي الحادث في البيئة التصنيعية والتجارية أن تظل المحاسبة الإدارية حبيسة الأنظمة التقليدية القاصرة ، هذا ويساهم التحليل الإستراتيجي للتكاليف في توفير بيانات التكاليف

(1) علياء محمد الشماع ، نحو تكامل مفهوم التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة في ضوء ظروف المنافسة ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2003م) ، ص2.

اللازمة لإعداد الخطط التي تحقق ميزة تنافسية للمنشأة ، حيث يصعب على الأساليب التقليدية لمحاكاة التكاليف توفير تلك البيانات ، وأن مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة عملية لتحليل التكاليف في بيئة أوسع وأشمل من تلك التي كانت تتناولها الأساليب التقليدية لتحليل التكاليف ، حيث يأخذ هذا المدخل في إعتباره أثناء عملية التحليل عدة إستراتيجيات للإدارة العليا<sup>(1)</sup> .

التحليل الاستراتيجي للتكلفة يتناول عملية تحليل التكاليف في بيئة أوسع وأشمل من تلك التي تتناولها الأساليب التقليدية لتحليل التكاليف، حيث يأخذ هذا المدخل في إعتباره أثناء عملية تحليل التكاليف عدة متغيرات خارج المنشأة الأمر الذي يؤدي الى توفير البيانات التي يمكن استخدامها في وضع وتطوير الاستراتيجيات العليا للمنشأة وبالشكل الذي يحقق لها مزايا تنافسية<sup>(2)</sup> . يرى الباحث أن التعريف السابق برغم من إشارته الى توسع البيئة التي يتناوله التحليل الاستراتيجي للتكلفة الا أنه أهمل أهم ميزه من مزايا هذا التحليل وهي أنه بالإضافة الى تحليل البيئة الخارجية فإنه يركز ايضاً على البيئة الداخلية للمنشأة بل أن النواة في أي عملية تحليل إستراتيجي هي البيئة الداخلية للمنشآت .

يمكن القول أن التحليل الاستراتيجي للتكلفة هو دراسة وتحليل المعلومات المالية عن أسواق منتج المنشأة والتكاليف لدى المنافسين وهياكل التكلفة وعرض استراتيجية المنشأة واستراتيجيات منافسيها على مدى عدد من الفترات الزمنية<sup>(3)</sup> .

يرى الباحث أن التعريف السابق قد أشار الى جمع البيئتين الداخلية والخارجية عند التحليل ولكنه ركز على جانب المعلومات المالية فيما أغفل جانب المعلومات الغير مالية والتي تعتبر من الاهمية بمكان عند التحليل الاستراتيجي للتكلفة كما أنه قد ركز على جانب واحد مؤثر من المؤثرات في البيئة الخارجية والذي يتمثل في المنافسين وأغفل بقية المؤثرات الخارجية (إدارة التكلفة الإستراتيجية).

يعرف معهد المحاسبين القانونيين بإنكلترا CIMA التحليل الإستراتيجي للتكلفة على إنه شكل/ نوع من المحاسبة الإدارية يتم فيه التركيز على معلومات تتعلق بعوامل خارج المنشأة ومعلومات داخلية مالية أو غير مالية<sup>(1)</sup> .

---

(1) رندا مرسي كيوان ، إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم المزايا التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، الجزء 2 ، العدد 1 ، ابريل 2015م)، ص775 .

(2) Shank.J. & Govindarajan, **Strategic Cost Analysis: the Evolution from Managerial to Strategic Accounting**, Homewood, IL: Irwin, 1989, P.40.

(3) Brownish M .Bahamian A. **Management Accounting Evaluation not Revolution**, CIMA Publication , London,1989, P.120.

يرى الباحث أن التعريف السابق قد حصر المعلومات المالية وغير مالية على بيئة المنشأة الداخلية، في حين أن هناك معلومات مالية وغير مالية في البيئة الخارجية بالإضافة الى أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة عبارة عن نظام جديد مستحدث من أنظمة المحاسبة التكاليفية والإدارية وليس نوع من أنواع المحاسبات إلا في حالة إعتبره فرع جديد من المحاسبة بإسم المحاسبة الإستراتيجية.

التحليل الاستراتيجي للتكاليف توجه إداري مخطط ومدروس لتحقيق أهداف إستراتيجية تتمثل في تخفيض التكاليف وصولاً للتكلفة التنافسية التي يقبلها العملاء وتحقيق القدرة التنافسية حيث أن الوصول الى التكلفة التنافسية يعتبر من أهم الأساليب الموجهة للمنشأة في ظل بيئة تنافسية حادة<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث أن التعريف السابق قد وجه تحقيق الأهداف الاستراتيجية فقط على تخفيض التكاليف وتحقيق المزايا التنافسية وتجدر الإشارة أنه ليس دائماً تعتبر التكلفة وتخفيضها هدفاً أو بالأصح أداة تحقق التميز مع المنافسين وأن هذا يتوقف على الإستراتيجية التسويقية المطبقة وانعكاساتها التكاليفية.

يعتبر التحليل الاستراتيجي للتكلفة أحد الأدوات التي يمكن إستخدامها لتوليد المعلومات، حيث يوفر هذا الأسلوب معلومات إدارية أفضل تساعد الإدارة على مواجهة الموقف التنافسي كما يفيد في توجيه اهتمام أكبر لعملية التخطيط الإستراتيجي على مستوى المنشأة والتحليل الاستراتيجي يركز على مفهوم الموقف الإستراتيجي للمنشأة والذي يتطلب الإجابة على عدد من الأسئلة هي<sup>(3)</sup>:

1. ماهي التغيرات التي تحدث في البيئة؟
2. كيف تؤثر هذه التغيرات على المنشأة وأنشطتها؟
3. ماهي الموارد اللازمة للمنشأة حتى تتمكن من التعامل مع هذه التغيرات؟

يرى الباحث أنه في حالة تعريف التحليل الإستراتيجي للتكلفة التعريف السابق فإنه سيكون اشمل وذلك لانه لم يخصص للاستفادة من التحليل الاستراتيجي للتكاليف الجانب التنافسي فقط بل أشار الى أهداف استراتيجية أخرى حيث أنه قلما ينظر للأنظمة التكاليفية على أنها أنظمة إستراتيجية.

---

(1) عفاف مبارك محمد على، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 2، 2003م)، ص ص 81 - 82 .

(2) سهى السيد حسن فرج ، المنظور الإستراتيجي للرقابة وتخفيض التكاليف كأداة لتحقيق التكلفة التنافسية ، (بورسعيد : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ببورسعيد مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد 2 ، الجزء 1 ، ، 2009م) ، ص 304.

(3) د.هاني أحمد محاريق، دور أدوات إدارة التكلفة في تحقيق فاعلية آليات حوكمة الشركات - دراسة نظرية وميدانية، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية ، العدد 4، 2012م) ، ص 917.

بناءً على ما سبق يرى الباحث أن التحليل الاستراتيجي للتكلفة هو نظام تكاليفي مستحدث ووجه آخر لإدارة التكلفة يعمل على توليفة من العوامل والمؤثرات الداخلية والخارجية يتم فيه التركيز على معلومات مالية لتحقيق التخفيض الملائم لتكلفة وتحقيق ميزة تنافسية بإعتبار التحليل الإستراتيجي للتكلفة من أهم الأساليب المستخدمة لتحقيق المزايا التنافسية وتقييم الأداء المالي للمنشآت المختلفة مستعيناً في ذلك بأدواته وأدوات الإدارة الإستراتيجية ، أو بشكل مختصر يمكن القول بأن التحليل الاستراتيجي للتكلفة نظام تكاليفي مستحدث يأخذ في الاعتبار النظرة المستقبلية للمنتج وجميع من يؤثر ويتأثر به .

إن مدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف (الإدارة الإستراتيجية للتكلفة) يتناول بصورة أساسية قضية كيفية تحقيق التلاؤم بين ما تقدمه المنشأة من منتجات أو خدمات (سواء من حيث جودتها ، جدولة الإنتاج ، الكميات ، التكلفة) مع سلسلة القيم لدى المشتري (العميل) ومن ناحية أخرى كيفية تحقيق التلاؤم بين ما تحصل عليه المنشأة من خدمات أو منتجات وسيطة وخدمات مع سلسلة القيم لدى الموردين ، كما يمكن القول بأن التحليل الإستراتيجي للتكلفة ما هو إلا مزيج أو خليط متداخل بين ثلاثة أنواع للتحليل هي (تحليل سلسلة القيمة ، تحليل مسببات التكلفة، تحليل الموقف الإستراتيجي) ترجع جذورها الى عالم الإدارة الإستراتيجية<sup>(1)</sup>.

إن التحليل الاستراتيجي للتكلفة ما هو الا مرادف لإدارة التكلفة الاستراتيجية وتجدر الإشارة الى أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة إستخدام إداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطاً مباشراً بمرحلة أو أكثر من مراحل دورة الإدارة الإستراتيجية للمنشأة<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث إن الأدوات الخاصة بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة تأخذ في الاعتبار دراسة البيئة الداخلية والخارجية للمنشآت بالإضافة الى العلاقات طويلة المدى الممتدة من الموردين الى العملاء والتكلفة الخاصة بالعملاء والتي تظهر بعد انتهاء عملية التعامل المباشر مع المنشآت ، وبالتالي يمكن القول بأن التحليل الاستراتيجي للتكلفة كما أشار الباحث سابقاً نظام تكاليفي شامل . كما تجدر الإشارة الى أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل على تحليل تكلفة المنافسين وذلك بهدف تحقيق ميزة تنافسية وهذا الهدف هو ما تسعى إليه الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ولذلك فإن بعض الكتاب لم يفرقوا بين مفهومي التحليل الإستراتيجي للتكلفة والإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

**ثانياً : الاختلاف بين التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة**

**أ. التحليل التقليدي للتكلفة**

(1) أماني زكريا مصطفى ناصف ، دراسة تحليلية لأساليب ومدخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م) ، ص3 .

(2) د. سمير ابو الفتوح صالح ، محاسبة التكاليف مدخل معاصر للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، (المنصورة : مكتبة الإجلء الحديثة المنصورة 1998م) ، ص 42 .

بدأً قبل التعرف على أوجه الاختلاف بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي للتكلفة لابد من التعرف على المفهوم الأخير وهو الذي يعنى به (تحليل بيانات التكاليف وترجمتها الى معلومات مفيدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات طويلة الأجل)<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث أنه على الرغم من إشارة التعريف السابق الى الهدف من تحليل بيانات التكلفة وأهميتها وأنها تساعد على تحقيق عدد من الوظائف إلا أنه أهمل التكاليف الخارجية وهي التي يشار إليها على أنها عبارة عن تكاليف المنافسين والتي تعتبر من الأهمية بمكان لتحقيق أي وظيفة هذا بالإضافة الى أنه لم يشير الى أن المنشأة وأن تعددت وحدات تكلفتها إلا أنها تعتبر وحدة تكلفة واحدة متكاملة ، أي أنها مترابطة التكاليف ولا يمكن تحليل تكلفة وحدة فرعية واحدة بمعزل عن الوحدات الأخرى (وتجدر الإشارة الى أنها وحتى في نظام محاسبة المسؤولية والتي تقسم الوحدة المالية الى وحدات كمراكز للتكلفة يتم في النهاية تجميع التكاليف للمنشأة ككل) وهذان الاختلافان يعتبرهما الباحث هما السببان الأساسيان في إيجاد التحليل الإستراتيجي للتكلفة .

يعتمد التحليل التقليدي للتكاليف على أنظمة معلومات محاسبة التكاليف التقليدية والتي ثبت عدم فعاليتها في بيئة الإنتاج والتصنيع الحديثة ، حيث يعتمد التحليل التقليدي للتكاليف على نظام التكاليف المعيارية لتحليل إنحرافات الأداء ومقارنتها بالأداء المتوقع ، وكذلك أسلوب تحليل التعادل الذي يعمل على تحليل التكاليف الى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة ، فقد أثبتت العديد من الدراسات مؤخراً عدم فاعلية أنظمة التحليل التقليدي للتكاليف في تقديم المعلومات الإستراتيجية المتعلقة ببيئة المنشأة الخارجية.

إن هنالك إنتقادات كثيرة وجهت الى التحليل التقليدي للتكلفة وأهم هذه الإنتقادات هو أن التحليل التقليدي للتكاليف يقف عند حدود الرؤية الداخلية لما يجب أن تكون عليه التكاليف متغاضياً عن الرؤية الخارجية ، في وقت فرضت فيه المنافسة أن تصبح هذه الرؤيا هي العامل الأعظم تأثيراً في تحقيق الأهداف ودعم إستراتيجية منشأة الأعمال ، فالتحليل التقليدي وفقاً لهذه النظرة يركز اهتماماته على العمليات الصناعية ويستهدف قياس تكاليف المنتجات والوظائف والأقسام متجاهلاً قياس وتحليل الأنشطة الخلاقة للقيمة ، إن الإنتقادات التي توجه الى التحليل التقليدي للتكلفة تتمثل في<sup>(2)</sup>:

i. يركز التحليل التقليدي للتكلفة على الأنشطة الإنتاجية ويهمل الأنشطة الفرعية.

ii. يهمل علاقات الإرتباط بين الأنشطة لإعتماداً بصورة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده.

(1) عصافت سيد أحمد عاشور ، إستراتيجية تنافسية سعريّة مبنية على الميزة التنافسية ، المركز الإستراتيجي للتكاليف و الإطار الفكري لسلاسل القيمة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 1 ، 1998م) ، ص23.

(2) أحمد علي ابو سمك ، التحليل الاستراتيجي وسلاسل القيمة ، منتدى المحاسبين المصريين ، 2008م على الموقع [www.aliahmedali.com](http://www.aliahmedali.com) ، الساعة 10 مساءً بتاريخ 2018/8/3م.

iii. يتجاهل تكلفة المنافسين، وهذا هو أهم عيوب التحليل التقليدي للتكلفة، فتجاهل تكاليف المنافسين يؤثر سلباً على صلاحية أدوات التحليل التقليدي للتكلفة كما في حالة استخدام تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح في إتخاذ قرار الشراء أو الصنع، حيث لا يمكن الإكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف للوصول إلى قرار سليم.

#### ب. اوجه الاختلاف بين التحليل الاستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي

تم تلخيص أوجه الإختلاف بين التحليل الاستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي فيما يلي (1):

1. يركز التحليل التقليدي على العمليات الصناعية ويهدف إلى قياس تكاليف الخدمات والأقسام، ويغفل عن قياس وتحليل الأنشطة المولدة للقيمة، من منظور آخر يتبنى القيمة كما تدرجها وتحددها الأسواق.

2. يعتبر التحليل الاستراتيجي للتكلفة ذو نطاق أوسع من نطاق التحليل التقليدي للتكلفة أي أبعد من ما يقوم به نظيرة الحالي، فهو يهتم بتكاليف المنافسين ومقارنة الموقف التكاملي للشركة بالموقف التكاملي للمنافسين.

3. تستخدم بيانات التكلفة في التحليل الاستراتيجي لتطوير الاستراتيجيات من أجل كسب مزايا تنافسية.

4. يعتمد مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة على مفهوم سلاسل القيمة في حين يعتمد التحليل التقليدي على مفهوم القيمة المضافة .

5. يمتد التحليل الاستراتيجي للتكلفة ليشمل الرؤيا الخارجية للتكلفة بينما يقتصر نطاق التحليل التقليدي على الرؤيا الداخلية.

كما أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يساهم في توفير بيانات التكاليف اللازمة لإعداد الخطط التي تحقق ميزة تنافسية للمنشأة حيث يصعب على الأساليب التقليدية لمحاكاة التكاليف توفير تلك البيانات ، وأن مدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف يعتبر منهج لتحليل التكاليف في بيئة أوسع واشمل من تلك التي كانت تتناولها الأساليب التقليدية لتحليل التكاليف ، حيث يأخذ هذا المدخل في اعتباره أثناء عملية تحليل التكاليف عدة متغيرات خارج المنشأة ، الأمر الذي يؤدي إلى توفير بيانات يمكن استخدامها في وضع وتطوير الإستراتيجيات العليا للمنشأة وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية (2) .

يرى الباحث أن الفارق بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي للتكلفة فارق شاسع ، حيث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة نظام يحلل تحليلاً مستقبلياً قائم على سلسلة القيمة ورؤية العملاء

(1) أ.د حسن حياتي ، نظرية التكاليف ، (حلب : جامعة حلب ، كلية الاقتصاد ، 2005م) ، ص53 .

(2) نجاتي إبراهيم عبدالمعالم، التحليل الإستراتيجي كمدخل لتطوير بيانات التكاليف في ظل المتغيرات الدولية المعاصرة، (بيني سويف : جامعة القاهرة، كلية التجارة ببني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 12، 1995م) ، ص 20 .

والمنافسين وأهداف الإدارة والعاملين وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ككل ، وبالتالي هو نظام يحلل التكلفة من منظور متكامل وشامل وكل هذا غير متواجد في التحليل التقليدي الذي صار لا يناسب الحياة والأحداث الإقتصادية الراهنة .

يوضح الشكل (2/1/1) التحليل التقليدي للتكلفة (التحليل الإداري للتكلفة) والتحليل الاستراتيجي للتكلفة :

### الشكل (2/1/1)

#### التحليل التقليدي للتكلفة (التحليل الإداري للتكلفة) والتحليل الاستراتيجي للتكلفة

التحليل الاستراتيجي للتكلفة	التحليل التقليدي للتكلفة	وجه المقارنة المنظور
في صورة المراحل المختلفة لسلسلة القيمة الكلية وتمثل الشركة مجرد حلقة واحدة منها مع التركيز الخارجي مفهوم قيمة المستهلك من خلال مجموعة الأنشطة المتصلة في سلسلة القيمة الكلية	في صورة المنتجات، العملاء، الوظائف مع التركيز الداخلي. مفهوم القيمة المضافة.	ما هو أفضل طريق لتحليل التكلفة؟
يتم تطبيق ذات الاهداف الثالثة (تسجيل البيانات، جذب إنتابة الإدارة، حل المشاكل)، ولكن يختلف تصميم نظم التكلفة باختلاف التوجه الإستراتيجي الأساسي للشركة ففي ظل استراتيجية ريادة التكلفة الإستراتيجية يكون هناك تمايز المنتجات.	يتم تطبيق ثلاث أهداف بدون إعتبار للتوجه الإستراتيجي وهي: -تسجيل البيانات. -جذب إنتابة الإدارة. -حل المشاكل.	ما هو الهدف من تحليل التكلفة؟
هناك نوعين من مسببات التكلفة هما -مسببات التكلفة الهيكلية (مثل الحجم، الخبرة التعقيد، التكنولوجيا) -مسببات التكلفة التطبيقية (مثل مشاركة قوى العمل، كفاءة التخطيط)	مسبب التكلفة الأساسي في معظم الكتابات المحاسبية هو حجم الإنتاج والنتيجة هي تصنيف التكاليف الى تكلفة ثابتة ومتغيرة مع الحجم	كيف يمكن تحليل وتفسير سلوك عناصر التكاليف؟
محتوى التكاليف هو دالة لمسبب التكلفة أو مسببات التكلفة في كل نشاط للقيمة ويمكن تخفيض التكاليف عن طريق: -استغلال الصلة بالعملاء والموردين - الإنفاق بغرض تحقيق التخفيض الإستراتيجي للتكاليف.	محتوى التكاليف هو دالة لحجم الانتاج ويمكن تخفيض التكاليف عن طريق: -مراكز المسؤولية. - القضايا المتعلقة بتكلفة المنتج.	ما هي فلسفة محتوى التكاليف وكيفيـــــة تخفيضها؟



ما مدى توفير بعد النظر في إتخاذ القرارات الاستراتيجية؟	هناك قصور شديد في توفير المعلومات التي تحتاجها الادارة لإتخاذ القرارات الاستراتيجية خاصة في إطار التغيرات المتزايدة في البيئة الصناعية والسوقية الحالية.	ركز المنظور الإستراتيجي على دراسة نجاح المنشأة وفهم المتغيرات البيئية المؤثرة على هذا النجاح، لذا يقدم للإدارة المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الاستراتيجية في الإتجاه الذي يدعم ويقوى المركز التنافسي للمنشأة في السوق في ظل استراتيجيتها التسويقية.
--	--	---

المصدر: أمانى رمضان ، منظور التحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الحديثة، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية الدراسات العليا والبحوث ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، 2006م)، ص 30 .

يتضح من الشكل (2/1/1) أوجه المقارنة بين التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة من حيث الهدف من التحليل وطرق التحليل وتفسير سلوك وعناصر التكاليف المختلفة وماهي فلسفة محتوى التكاليف وما مدى توفير بعد النظر في القرارات الاستراتيجية.

يوضح الشكل (3/1/1) الفارق بين المدخل التقليدي للمحاسبة الإدارية ومدخل الإدارة

الإستراتيجية للتكلفة:

### الشكل (3/1/1)

#### الفارق بين المدخل التقليدي للمحاسبة الإدارية ومدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

وجه المقارنة	المدخل التقليدي للمحاسبة الإدارية	مدخل الادارة الإستراتيجية للتكلفة
طرائق تحليل التكاليف	في شكل: منتجات ومستهلكين، وظائف.	في شكل: مراحل لسلسلة القيمة.
هدف تحليل التكلفة	ثلاث أهداف: تسجيل، توجيه، الانتباه.	بالإضافة للأهداف الثلاثة في النموذج التقليدي فإن تصميم نظام تحليل التكلفة يتغير اعتماداً على المركز الاستراتيجي للمنشأة.
سلوك التكاليف	التكلفة (دالة الحجم والإنتاج): تكلفة متغيرة، تكلفة ثابتة، تكلفة مختاطة	التكلفة دالة لاختبارات الإستراتيجية حول هيكل المنافسة والمهارات الادارية في تنفيذ الاختيارات الإستراتيجية .

المصدر : محمود أحمد إبراهيم، التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة الحديثة ودعم الميزة التنافسية - دراسة ميدانية، (الموصل ، العراق ، جامعة الموصل ، كلية الإدارة والإقتصاد: ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 32، العدد 101، 2010م) ، ص 91.

يتضح من الشكل (3/1/1) أوجه الفرق بين المدخل التقليدي للمحاسبة الادارية ومدخل الادارة الاستراتيجية للتكلفة وذلك من خلال الطرائق المستخدمة لتحليل التكاليف وهدف تحليل التكلفة لكل منها والسلوك الذي تسلكه التكلفة في كل مدخل .

ثالثاً : العوامل التي أدت الى ظهور والإهتمام بتكلفة الإستراتيجية

هناك عوامل محددة أدت إلى الاهتمام بالتكلفة الإستراتيجية تتمثل هذه العوامل في الآتي<sup>(1)</sup>:

### 1. إزدياد المنافسة العالمية بين الشركات:

تتسم بيئة الأعمال السائدة في العالم بزيادة حدة المنافسة محلياً وعالمياً وبزيادة متطلبات الجودة واستخدام نظم صناعية وتكنولوجيا متطورة تميزت بزيادة درجة الآلية الموجهة إلكترونياً وزيادة درجة المرونة الصناعية وتنظيم المصانع في صورة خطوط إنتاج أو مجموعات تكنولوجية، كل هذه التغيرات أدت لضرورة إعادة النظر في محورين يساهم كلاً منها في إيجاد مزايا تنافسية هما:

المحور الأول: يتناول دعم كل ما يضمن إنتاج معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات بما يفي بضمان إتخاذ قرارات إستراتيجية.

المحور الثاني: يتناول دعم درجة التوافق مع البيئة الخارجية خاصة الموردين والمستهلكين وفي هذا الصدد يتم إستخدام تحليل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث أن انتقال المنشآت من نطاق السوق المحلي الى العالمي ترتب عليه متطلبات من أهمها زيادة جودة المنتج مع تكلفة مناسبة وهذه المتطلبات لا يتأتى الحصول عليها الا عن طريق نظام محاسبة تكاليف مستحدث قادر على توفير المعلومات الخاصة بالتكلفة.

### 2. نمو صناعة الخدمات:

في الوقت الحاضر الذي تضاءلت فيه الصناعات التقليدية زادت أهمية قطاع الخدمات في النظام الإقتصادي ، فقطاع الخدمات الآن يشكل ما يقرب من ثلاثة أرباع الإقتصاد الأمريكي، ويتوقع الخبراء أن يستمر قطاع الخدمات في التوسع والزيادة في الحجم والأهمية وذلك بسبب نمو الإنتاجية في ذلك القطاع ، ولقد زاد من شدة المنافسة في قطاع الخدمات حالياً تحرر العديد من الخدمات من القيود الجمركية ، فالعديد من الشركات الخدمية تتصارع من أجل البقاء الأمر الذي زاد من وعى مديري تلك الشركات بأهمية الاعتماد على معلومات تكلفيه دقيقة لأغراض التخطيط والرقابة والتطوير المستمر وإتخاذ القرارات<sup>(3)</sup>.

### 3. تطور تكنولوجيا المعلومات:

(1) Hansen Don R. & Maryanne M. Mowen, **Cost Management Accounting and Control**, 5<sup>th</sup> Ed., Thomson, South Western, 2006, PP.5-6.

(2) د. تهناني محمد عبده النشار، إستخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية ذات التوجه الإستراتيجي، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 4، 2003م)، ص85.

(3) أشرف حسين محمود علي، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية - دراسة استطلاعية، (الاسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2011م)، ص14.

يمر العالم بتغيرات سريعة في جميع المجالات، ولا يمكن للمنشأة أن تعيش بمعزل عن هذه التطورات فلمطلوب هو استيعاب التطورات الحديثة في مجال الإدارة، والتأكد من الحاجة إلى تطبيق هذه التطورات الحديثة، لأن العالم يشهد تطوراً عميقاً وسريعاً على المستوى السياسي والاقتصادي والاجتماعي والتكنولوجي، وهذا التطور ينعكس على طبيعة حياة الأفراد والمنشآت<sup>(1)</sup>.

#### 4. التطور في بيئة التصنيع:

شهدت بيئة التصنيع في الفترة الأخيرة من القرن العشرين تطورات وتغيرات شملت كل المفاهيم والأساليب الإنتاجية والتي فرضت على المنشآت ضغوطاً متزايدة نحو التطوير والتغيير بسبب إزدياد حدة المنافسة لعالمية، ومن أبرز تلك التطورات تطور أسلوب الجودة والذي لم يعد مجرد تطابق إنتاج المنتجات للمواصفات المحددة وإنما أصبحت تعنى تضافر جميع الجهود بالمنشأة من أفراد وموارد وسياسات بهدف تحقيق ميزة تنافسية تتمثل في إنتاج منتجات خالية من العيوب وتحقيق رضا العميل، كما شملت تلك التطورات الأساليب والطرق الفنية في الإنتاج، فأصبح هناك إزدياد في استخدام الكمبيوتر في العملية الإنتاجية في مراحل التصميم وهندسة وتصنيع المنتج وهو ما يعرف بنظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي، كما ظهرت نظم الإنتاج المرنة والتي أمكن من خلالها تخفيض تكاليف الانتقال من منتج لآخر<sup>(2)</sup>.

#### 5. تلبية رغبات العملاء والإتجاه نحو دراسة السوق:

لقد بدأت منشآت الأعمال في تبني مفهوم التوجه بالسوق بدلاً من التوجه بالتسويق لضمان التعاون المستمر بين الإدارات المختلفة لتقديم خدمة أفضل للعميل مقارنة بالمنافسين، ويعتمد مفهوم الإتجاه نحو السوق أو التوجه بالسوق على تجميع المعلومات عن السوق خاصة تلك المعلومات المتعلقة بتفضيلات العملاء الحالية والمحتملة وتصرفات المنافسين والتوجهات والقوانين الحكومية، ونشر وتبادل المعلومات بين الإدارات المختلفة داخل المنشأة، بحيث تسعى المنشأة بتبنيها لمفهوم التوجه بالسوق إلى دعم القدرة التنافسية من خلال تحقيقها قيمة أفضل للعميل<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث أنه في الأسواق الحالية المعاصرة تقوم أغلب الشركات قبل إنتاج السلع أو تقديم الخدمات باستقراء السوق أولاً من ثم تحديد المنتجات التي تجد أن السوق يرغب بها وهذا التوجه هو التوجه بالسوق أي الإنتاج بحسب رغبة السوق.

#### 6. تطوير منتجات جديدة:

(1) د. فراس الشلبي ود. خالد بنى حمدان، أثر تقانة المعلومات في الإبداع المنظمي، شركة توليد الكهرباء المركزية - دراسة حالة، (عمان: جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الثالث، تحت شعار إدارة منشآت الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة، 2009م)، ص 2.

(2) منال محمد حمودة، تطوير نظم التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، (جدة: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 2006م)، ص 2.

(3) صلاح محمد عمران، المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية - مدخل التوجه بالسوق، (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد 1، 2005م)، ص 53.

السمة الأساسية لعصرنا الحديث هو التزايد المطرد في المنتجات ، وتنوعها الكبير الذي يجعل الكثير من المختصين يعدون أبرز سمات هذا العصر ما يسمى بانفجار المنتجات ، فكل يوم تتولد منتجات جديدة من المنتجات القديمة ، وفي كل فترة وجيزة تتولد أساليب وطرق جديدة تختلف كثيراً عن الأساليب والطرق السابقة ، وفي كل فترة تبتكر منتجات جديدة لم يكن لها نظير في السابق لتغير مجالات واسعة من المنتجات السابقة وإزاحتها من السوق ، حيث يعتبر المنتج دم الحياه الذي يحافظ على حيوية المنشآت وتجدها ويعبر عن قدرتها الإنتاجية والتسويقية والابتكارية، وهذا ما يجعل المنتج أكثر من شيء يمكن إنتاجه ، لأنه يرتبط بقدرات مهمة أخرى لا تقل أهمية عن القدرة على إنتاجه ، وبالتالي فإنه يحدد قدرة المنشأة على التجديد وعلى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من ابتكار منتجاتها ، لهذا تهتم المنشأة بتطوير المنتجات الذي يعرف بأنه مجموعة نشاطات المنشأة التي تقود إلى تقديم عروض المنتج الجديد والمطور واستمرار ذلك مع الوقت

## 7. الإهتمام بالوقت كأحد عناصر المنافسة:

يلعب الوقت دوراً جديداً ومؤثراً في منظومة الفكر الإداري الجديد حيث تبنيت المفاهيم التالية<sup>(1)</sup>:

- أ. الوقت أعلى الموارد وأعلاها تكلفة حيث ينضب ولا يتجدد ابداً عكس أغلب الموارد التي تتعامل معها الإدارة.
- ب. إدارة الوقت مهمة رئيسية للإدارة لتحقيق أكبر إنجاز في أسرع وقت من خلال إتباع نظم العمل على مدار الساعة في كثير من المواقع الإنتاجية ومراكز تقديم الخدمات للعملاء وإتباع نظم العمل المتزامن حيث تتم أنشطة متعددة في نفس الوقت والتنسيق بينها من خلال تبادل المعلومات آتياً باستثمار تقنيات المعلومات والإتصالات الحديثة.
- ج. ليست إدارة الوقت مجرد جدولة العمل في أوقات معينة وتوزيع الوقت بين الاهتمامات المختلفة للمدير، بل هي الإستثمار المخطط للوقت لإنتاج السلع والخدمات وتحقيق المنافع والقيم.
- د. يمثل الوقت في فكر الإدارة المعاصرة عنصر من عناصر المنافسة تستثمر لتحقيق الوصول الأسرع والأكفء إلى السوق والعملاء المرتقبين.
- هـ. المنطق الأساسي للإدارة المعاصرة هو العمل في الوقت بمعنى حين يكون الأداء مطلوباً وليس قبل أو بعد ذلك.
- و. تركز الإدارة الحديثة على الوقت بأبعاده الثلاثة الماضي والحاضر والمستقبل ومحاولة استثماره بأعلى كفاءة ممكنة وفي مجالات التوظيف التي تحقق أعلى قيمة مضافة.

(1) أبوبكر أحمد الهادي عبد الرحيم ، أساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم الميزه التنافسية للقطاع الصناعي السوداني ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رساله دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشوره ، 2013م) ، ص 177 .

يرى الباحث أن التطور الإقتصادي الحديث قد لعب دوراً كبيراً في تطور العوامل السابقة وهذا التطور جعل من الحتمي تطوير نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف حيث أصبحت النظم التقليدية غير قادرة على توفير متطلبات التطور الحديث.

**رابعاً : أهداف التحليل الاستراتيجي للتكلفة:**

يهدف التحليل الاستراتيجي للتكاليف الى تحقيق التالي<sup>(1)</sup>:

1. الفهم الجيد للعوامل الاستراتيجية بهدف جعل الشركة قادرة على صياغة أهدافها الاستراتيجية بشكل جيد ، والعوامل الاستراتيجية يمكن تحديدها عن طريق تحليل بيئة الأعمال الخارجية والداخلية ، وتحليل بيئة الأعمال الخارجية ينصب على سوق السلعة أو الخدمة ، سواء الدولية أو الإقليمية أو المحلية ، ودرجة التنافسية فيها وما اذا كانت أسواق نامية أم أنها تبدو محدودة والقوانين والتشريعات التي تؤثر على السوق مثل إصدار قوانين وتشريعات تؤثر على الفرص الاستثمارية وعلى سوق العمل ، وعقد اتفاقات ثنائية أو جماعية بين الدول لإنشاء مناطق تجارة حرة .

2. تحليل بيئة الأعمال الداخلية والخارجية، ويشمل تحديد التكنولوجيا المستخدمة ، والداخلين الجدد للصناعة وتأثيره على السوق ، وتحليل محركات التكلفة الاستراتيجية ، بهدف تحديد العوامل الإستراتيجية الهامة في الصناعة (الموارد والقدرات المحورية) ويستخدم في تحديد العوامل الاستراتيجية الداخلية والخارجية مجموعة من الأساليب منها ، تحليل البيئة الخارجية للصناعة، تحليل سلسلة القيمة ، التكلفة المستهدفة ، وبناء على تحديد العوامل الإستراتيجية المهمة تستطيع إدارة الشركة أن تحدد الاستراتيجية التي تتبناها في المستقبل ، والتي تكون استراتيجية نمو أو استقرار أو تقلص.

3. توفير إطار جيد لتخصيص الموارد بين الأنشطة، هذا الإطار يتضمن تحديد أنشطة القيمة داخل الشركة وخارجها، وتحديد الأصول والخصوم والمصروفات لكل منها، وبالتالي يمكن قياس العائد لكل منها وبناءً عليه تستطيع الشركة أن تحدد أنشطة القيمة التي توجه إليها استثماراتها سواءً بالتوسع الأفقي أو الرأسي أو بالاندماج للأمام أو الخلف.

4. تحديد مصادر الأرباح في الشركة، ويتم ذلك عن طريق قياس تكلفة وحدات الأعمال الاستراتيجية مثل الخدمات، العملاء، خطوط الإنتاج ومكانية التحسين والتطور المستمر مستخدماً في ذلك مدخل تكلفة النشاط.

يرى الباحث أن الأهداف السابقة يجب أن تقسم الى قسمين الاول خاص بالبيئة الخارجية والآخر خاص بالبيئة الداخلية وجميع الأهداف السابقة تطبق في كليهما ولكن باختلاف البيئة الداخلية والخارجية.

---

(1) يوسف عبد الباقي محمد بخيت ، التحليل الإستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة – دراسة نظرية تطبيقية ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة منشورة ، 2003م) ، ص9.

كما ذكر إن أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة تتمثل في التالي<sup>(1)</sup>:

1. توفير المعلومات التي تساعد على معرفة العلاقة السببية بين أداء الأنشطة والعوامل المتسببة في حدوث تكلفتها، وتوفير فهم أفضل لسلوك التكاليف، وترشيد إستخدام الموارد المتاحة.
2. تحليل التكاليف من منظور إستراتيجي من خلال تكامل مجموعة من أساليب التحليل المتمثلة في تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف الإستراتيجي ، مما يتيح الفرصة لإجراء تحليلات مختلفة تتناسب مع متطلبات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.
3. التخصيص الجيد لموارد المنشأة بين الأنشطة من خلال توفير المعلومات عن أداء وتكاليف كل نشاط، والتعرف على الأنشطة التي تولد قيمة أكبر، والتي ينبغي توجيه الموارد إليها، وكذلك الأنشطة التي تضيف قيمة، ولكن لا يمكن تأديتها بكفاءة، مما يتيح لإدارة المنشأة فرصاً أفضل لرقابة وتقويم وتحسين أدائها، ورفع كفاءتها، بالإضافة إلى الأنشطة غير الضرورية، والتي لا تضيف قيمة للمنتج، لمحاولة التخلص أو الحد منها، ومن ثم تدعيم جهود التحسين المستمر، وخلق قيمة أفضل للعملاء.
4. دعم القدرة التنافسية للمنشآت في الأجل القصير والطويل، من خلال توفير المعلومات عن مواطن تخفيض التكلفة، ونواحي القصور والإسراف والضياع، والمساعدة في إدارة التكلفة ليس فقط داخل الحدود التنظيمية للمنشأة، وإنما تلك الحدود الخارجية أيضاً، لتشمل الموردين والعملاء عبر سلسلة القيمة، بالإضافة إلى تحليل وتوفير المعلومات الخارجية عن المنافسين.
5. توفير المعلومات التي تمكن إدارة المنشأة من صياغة إستراتيجياتها التنافسية، وتساعد في تنفيذها، وراقبتها، لتدعم الموقف الإستراتيجي للمنشأة ومواجهة تحديات البيئة التنافسية المعاصرة، وبالتالي تحقيق الربط بين البعد الإستراتيجي للإدارة ونظام التكاليف، من خلال ربط البيئة الداخلية للمنشأة بالبيئة الخارجية، وتقييم الميزة التنافسية للمنشأة، وموقفها التكاليفي مقارنة بمنافسيها، ومن ثم تطوير المعلومات الداخلية لمحاكاة التكاليف.

كما يهدف التحليل الإستراتيجي للتكاليف لتحقيق العديد من الأهداف أهمها ما يلي:

1. الفهم الجيد للعوامل الإستراتيجية بهدف جعل المنشأة قادرة على صياغة خططها الإستراتيجية بشكل جيد يعمل على تحقيق ميزة تنافسية متواصلة، حيث يتم تحديد العوامل الإستراتيجية عن طريق تحليل بيئة الأعمال الداخلية والخارجية، حيث ينصب تحليل البيئة الخارجية على سوق السلعة أو الخدمة ودرجة التنافس فيها، أما تحليل البيئة الداخلية فيشمل تحديد التكنولوجيا

---

(1) عادل الزعيتري ، استخدام التحليل الإستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية على المنشآت الصناعية اليمنية ، (اسيوط : جامعة أسيوط ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة ، 2010م) ، ص ص 35 - 36 .

المستخدمة والداخليين الجدد للصناعة وتأثيرهم، على السوق، إضافة إلى تحليل محركات التكلفة الاستراتيجية.

2. توفير إطار جيد لتخصيص الموارد بين الأنشطة، يضمن تحديد الأنشطة التي توجه إليها الاستثمارات.

#### رابعاً : أهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

تكمن أهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة فيما يلي (1):

1. يساعد على تحديد الفرص المتاحة أمام المنشأة، وبالنظر إلى إمكانيات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها والفرص التي يمكن استبعادها كما يرى الباحث أنه عن طريق التحليل الإستراتيجي قد يتم اكتشاف فرص أو الخبرات في المنشآت قد لا تكون معروفة سلفاً .

2. يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق استخدامها كما يرى الباحث أن ذلك يتم عن طريق تحليل سلسلة القيمة حيث يتم تحديد المراحل الإنجازية للمنشآت وتحديد الموارد عليها.

3. يساعد على تحديد القدرة المميزة للمنشأة والتي تعرف على أنها القدرات والموارد التي تمتلكها المنشأة والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانيات لإنجاز الهدف كما يرى الباحث أن هذا يتم من خلال إستخدام تحليل سوات .

4. يساعد التحليل الإستراتيجي للتكاليف على معرفة أربعة مفاهيم أساسية، نقاط القوة والضعف الداخلية، الفرص والتهديدات الخارجية وهذا التحليل يبني على دراسة المنشأة من جوهرها والمحيط الذي هو حولها كما يرى الباحث أن المفاهيم الأربعة المشار إليها أنفاً تمثل الأساس في تحديد الاستراتيجيات الخاصة بالمنشآت والتي يتم بناءً عليها تحديد التكاليف المختلفة.

5. يساهم التحليل الإستراتيجي للتكاليف في نجاح المنشأة في دراستها للعوامل البيئية المؤثرة ، ومدى الإستفادة من اتجاهات هذه العوامل ، ودرجة تأثير كل منهما ، حيث تساعد هذه الدراسة على تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها ، وبيان الموارد المتاحة ونطاق السوق المرتقب ، وأنماط القيم والعادات والتقاليد السائدة كما يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة على خلاف التحليل التقليدي يعمل على خطوة استباقية للإنتاج والتصميم فهو يقوم بدراسة سوقية مسبقة تكاد أن تكون مماثلة لبحوث التسويق ، هذه الدراسة تعمل على تحديد العوامل البيئية المختلفة وتوضيحها وبيان أثرها على المنشآت وبالتالي تحديد نوع المنتج وتكلفته والخدمات التي ينبغي أن تقدم كخدمات ما بعد البيع والحصة السوقية اللازمة .

---

(1) أ.د. عمري عمار ، أهمية التحليل الإستراتيجي في تقييم المؤسسات ، (سكيكدة ، جامعة سكيكدة ، الملتقى الوطني حول تقييم المؤسسات ، 2014م) ، ص 3 .

6. يساعد التحليل الإستراتيجي للتكاليف المنشآت على التأقلم مع عوامل بيئتها المتغيرة وجعلها تؤثر بشكل إيجابي على هذه البيئة، وبالتالي القيام بدور فعال تجاه نمو وتطور الإقتصاد الوطني. كما يرى الباحث أنه عن طريق التحليل الإستراتيجي للتكلفة وفي إطار تحليل البيئة الخارجية يتوفر لدى المنشأة المعرفة المطلوبة والتي من خلالها يتم التعرف على احتياجات الإقتصاد الوطني وتعمل على تحمل مسؤوليتها الاجتماعية تجاهه.

يرى الباحث أن أهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة تتمثل في:

1. يساعد على تحديد الفرص المتاحة أمام المنشأة، وبالنظر الى إمكانيات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها والفرص التي يمكن إستبعادها كما أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل على تحليل البيئة الخارجية للمنشآت وبذلك يوفر معلومات عن الفرص المختلفة المتاحة للمنشآت وبناء على ذلك وبحسب التحليل الخاص بالبيئة الداخلية تقوم المنشآت باختيار الفرص المناسبة لها بناء على العوامل الداخلية ونقاط القوة المتواجدة بها).

2. يساعد التحليل الإستراتيجي على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق إستخدامها.

3. يساعد على تحديد القدرة المميزة للمنشأة والتي تعرف على أنها القدرات والموارد التي تمتلكها المنشأة والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانيات لإنجاز الهدف كما أن النقطة السابقة تشير الى ما يعرف بالمدى الملائم للمنشآت حيث تستغل هذا المدى في تحقيق أكبر حصة سوقية وأكبر عدد ممكن من العملاء.

4. يعد التحليل الإستراتيجي للتكاليف ضرورة ملحة، نظراً لأنه يؤدي الى كفاءة في الأداء وهذا ما تجمع عليه كل الشركات العالمية التي تستخدم التحليل الإستراتيجي للتكاليف كما أن هذه النقطة في الأهمية إنما هي نتيجة حتمية للنقاط الأخرى.

5. يساعد التحليل الإستراتيجي للتكاليف على معرفة مفاهيم أساسية وهي العاملين وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ككل وبالتالي هو نظام يحلل التكلفة من منظور متكامل وشامل وكل هذا غير متواجد في التحليل التقليدي لنقاط القوة والضعف الداخلية.

### خامساً : خصائص التحليل الإستراتيجي للتكلفة

إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة كبقية أنظمة التكاليف الأخرى يتمتع بالعديد من السمات والخصائص والتي جعلت أمر التحول إليه الخلي عن الأنظمة الأخرى أمراً لا مناص منه وهي كالتالي<sup>(1)</sup>:

#### 1. تحليل التكاليف على نطاق واسع

(1) عبد العظيم محمد، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، (الامارات : جامعه الامارات العربية المتحدة، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1 ، 2005م) ، ص 15.



يركز التحليل الإستراتيجي للتكاليف على النطاق الواسع في التحليل ، بحيث لا يكتفي بالرؤية الداخلية للتكاليف التي تركز على تحليل التكاليف المترتبة على أنشطة الوظائف التي تتم داخل الشركة، بل يمتد ليتناول الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف من خلال فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالشركة نفسها ومقارنتها بتكلفة المنافسين.

يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة ينظر الى المنشأة باعتبارها منظومة متكاملة تتكون من بيئتين كلاً منهما تؤثر على الأخرى وبناءً على هذه النظرة البعيدة المستقبلية يحلها معاً لتحقيق أهداف المنشأة على أفضل ما يكون وذلك على المدى الطويل.

## 2. توفير نوعية مختلفة من المعلومات

يوفر التحليل الإستراتيجي للتكاليف المعلومات التي تدعم التوجه الإستراتيجي للإدارة بحيث يسهل من عملية تحديد أهداف البدائل الممكنة، وتتصف بخصائص وسمات معينة لا بد من توفرها لتجعلها ملائمة للاستخدامات المختلفة، بحيث ترتبط بالقرارات الإستراتيجية وتكون واضحة ودقيقة وفي التوقيت المناسب ويمكن فهمها وتقويمها بسهولة.

يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي يتميز عن التحليل التقليدي في نظره المستقبلية لأهداف المنشأة أو بمعنى أصح النظرة لاستراتيجية المنشأة وبناءً على هذا كان لا بد من توفير معلومات استراتيجية تخدم هذه الأهداف.

## 3. تحديد المركز الاستراتيجي للتكاليف

يُمكن التحليل الإستراتيجي للتكاليف من تحديد المركز الإستراتيجي للتكاليف والذي يتمثل في القدرة على إنتاج السلع والخدمات بتكاليف تقل عن متوسط تكاليف المنافسين في الصناعة، والذي يتحدد في ضوء ما تسفر عنه تكاليف المنافسين، بالإضافة إلى مدى استجابة المركز الإستراتيجي للتكاليف للتغيرات التي تحدث في تكاليف المنافسين لتحقيق ميزة تنافسية.

يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي قد أضاف مفهوم جديد للتكلفة وهو التكلفة الإستراتيجية بالإضافة الى أنه يعمل على تحليل تكاليف المنافسين وذلك في إطار تحليل سلسلة القيمة وهذا النوع من التحليل لم يكن يؤخذ في الإعتبار في الأنظمة الأخرى للتكاليف حيث يتم تحليل التكاليف الداخلية للمنشآت فقط بمعزل عن التكاليف العامة في الصناعة.

## 4. التركيز على مفهوم سلسلة القيمة

يتمثل تحليل سلسلة القيمة في الركيزة الأساسية لمدخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف، حيث يستخدم تحليل سلسلة القيمة في تحديد التكاليف المرتبطة بالأنشطة وتحديد مواطن خفضها، بالإضافة إلى تحليل سلاسل القيمة للمنافسين لتحديد استراتيجياتهم وهيكل التكاليف وكفاءة الأداء لديهم، ثم إجراء مقارنة مع تكاليف المنافسين لها وتحديد مصادر الاختلاف النسبي في التكلفة لكل منهما.

يرى الباحث أنه بمجرد أن تتخذ المنشآت قراراً بالتحول الى التحليل الإستراتيجي للتكلفة فإن أول أداة من أدوات تطبيقه هي تحليل سلسلة القيمة ، حيث إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة توليفة بين

ثلاث تحاليل هي تحليل مسببات التكلفة وتحليل الموقف الإستراتيجي وتحليل سلسلة القيمة والذي من خلاله يتم تقسيم أنشطة المنشأة الى مجموعة من المراحل التي تضيف قيمة للمنتج ويحدد التكاليف اللازمة لكل مرحلة من هذه المراحل وأي منها ملزم وأي منها غير ملزم ويمكن الاستغناء عنه.

### 5. تحليل تكاليف دورة حياة المنتج

يتناول التحليل الإستراتيجي لتكاليف الأنشطة التي تحدث خلال دورة حياة المنتج بأكملها، من احتياجات العميل والأنشطة الوظيفية حتى التخلص من المنتج بشكل نهائي، بحيث يتناول تحديد وتحليل تكاليف الأنشطة الضرورية المتعلقة بتصميم وتطوير وإنتاج وتوزيع المنتج، مع التركيز على خفض التكاليف في مرحلة التطوير أكثر من أية مرحلة أخرى .

يرى الباحث أن النقطة سابقة شبيهه لسابقتها حيث يعبر عن دورة حياة المنتج في التحليل الإستراتيجي للتكلفة بسلسلة القيمة.

### 6. استيعاب المستجدات في بيئة الصناعة الحديثة

يفي التحليل الإستراتيجي للتكاليف بمتطلبات التغيير في بيئة الصناعة الحديثة، حيث أدت بدورها إلى تغيرات هائلة في نوعية الأنشطة وطرق الرقابة عليها، فيتولى التحليل الإستراتيجي للتكاليف إستيعاب هذه التغيرات من خلال أساليب التحليل المختلفة التي تستخدمها والتي تتكامل فيما بينها بحيث تستوعب كل هذه التغيرات.

يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة جاء في الأساس أو إستحدث للإيفاء بمتطلبات البيئة التصنيعية الحديثة والتي تقف الأنظمة التقليدية عاجزة عن الإيفاء بمتطلباتها.

### سادساً : مبررات استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

حددت مبررات استخدام التحليل الاستراتيجي في الآتي<sup>(1)</sup>:

1. مواجهة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة: حيث انعكست التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة على النظم المحيطة بالوحدات الإقتصادية بشكل عام وعلى نظم التكاليف بشكل خاص، فلم تعد نظم التكاليف التقليدية تفي بإحتياجات الإدارة من المعلومات التي تتلاءم مع التوجه الإستراتيجي للإدارة ومن أبرز هذه التغيرات:

أ. التطور في النظم المحاسبية والإدارية وتنامي المدخل الإستراتيجي في الإدارة.

ب. الانفتاح على الأسواق العالمية وزيادة حدة المنافسة .

ج. التوجه والتركيز على رغبات العملاء.

د. التقدم التكنولوجي في مجال الصناعة.

هـ. الإعتماد على تكنولوجيا المعلومات.

بينما يراها الباحث بأنها عبارة عن الأهمية الحقيقية للتحليل الاستراتيجي للتكلفة.

(1) AL-Hazmi, Mohammad, **Strategic Choices :the Case of Management Accounting System**, The Journal of Applied Business Ressarch, Vol. 26, No. 6, 2010, PP. 33 – 46.

إضافة الى ذلك يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي ما هو الا استجابة الى التطورات في بيئة الأعمال الحديثة وبالتالي من البديهي أن يعمل على توفير المعلومات التي تعمل على سد حاجة الإدارة الاستراتيجية ، حيث يقوم بإستخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة في تحسين الصناعة من خلال زيادة الجودة وتحديد الرغبات المستحدثة للعملاء ومواجهة المنافسة خصوصاً بعد حدوث الإنفتاح الحالي في سوق الأعمال .

2. حاجة الإدارة إلى نوعية مختلفة من المعلومات: إن معظم المعلومات الإستراتيجية تظهر في صورة تقارير تشمل الوضع المالي والتكاليف والجودة ومستوى المخزون والأداء ومعدلات الدوران، بالإضافة إلى معلومات عن البيئة الخارجية ترتبط بالعملاء والموردين والمنافسين تساعد الإدارة الإستراتيجية على تحديد نقاط القوة والضعف بجانب الفرص والتهديدات ، وبالتالي تحديد الإستراتيجيات التنافسية وتحديد البدائل الاستراتيجية التي سيتم إتباعها .

يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي يختلف عن النظم المختلفة للتكاليف حيث أن تركيزه يتعدى البيئة الداخلية للمنشآت من تكاليف وجودة وغيرها الى البيئة الخارجية من فرص والتهديدات وبالتالي فإنه يوفر نوع آخر من المعلومات تساعد الإدارة الإستراتيجية على إتخاذ القرارات المختلفة وتحسينها .

3. قصور نظم التكاليف التقليدية في إدارة وتحليل التكلفة: إن إدارة التكاليف عبارة عن مفهوم واسع يحمل في داخله العديد من الأدوات مثل التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج الوقت المحدد وغيرها والذي من الصعوبة بمكان حصرها في تحليل تقليدي قاصر .

4. يركز التحليل التقليدي للتكاليف على تحليل بيانات التكاليف وترجمتها إلى معلومات تستخدم في عملية التخطيط والرقابة وفي عملية إتخاذ القرارات .

يرى الباحث أن كل ما سبق يتم في الأجل القصير وأن النظرة المستقبلية لا تتواجد ضمن هذا التحليل وحين يقال النظرة المستقبلية يقصد بها الأهداف الاستراتيجية ذات المدى الطويل .

5. يركز التحليل التقليدي للتكاليف على الأنشطة الإنتاجية ويهمل الأنشطة الفرعية الأخرى، كما يهمل علاقة الارتباط بين الأنشطة ويهتم بتحليل كل نشاط على حدة .

يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل على تحليل التكلفة للمنشآت على شكل سلسلة القيمة وليس لكل نشاط أو وحدة بمعزل عن الأخرى فقد تتشارك في المرحلة الواحدة من مراحل سلسلة القيمة نشاطين أو وحدتين .

6. يقتصر النظام التقليدي للتكاليف على الرؤية الداخلية للتكاليف التي تتعلق بالأنشطة داخل الوحدة، ويهتم بالتكاليف في مرحلة الإنتاج أكثر من غيرها من المراحل، ولا يهتم بالرؤية الخارجية للتكاليف التي تشمل تكاليف المنافسين .

7. يعتمد التحليل التقليدي للتكاليف على مفهوم القيمة المضافة والتي تمثل الفرق بين قيمة المدخلات والمخرجات، ومن ثم التركيز على الأنشطة الداخلية والتي تتجاهل العلاقة مع الموردين وإمكانية استغلالها في مجال تخفيض التكاليف، هذا بالإضافة إلى أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يركز على معلومات التكاليف الداخلية والخارجية (تكاليف المنافسين حيث أنها تؤثر على المنشآت وتمثل جزء من البيئة الخارجية التي يتناولها التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالتحليل) ويستخدمها في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء من خلال النظر إلى المنشأة كوحدة واحدة متكاملة وتحليل الأنشطة كعلاقات مترابطة تؤثر وتتأثر ببعضها البعض ، بالإضافة إلى اعتمادها على سلسلة القيمة التي تبدأ وتنتهي بالبيئة الخارجية للمنشآت (تبدأ بالموردين وتنتهي بخدمات ما بعد البيع للعملاء) والتكاليف في جميع مراحل هذه السلسلة مع تحديد أي من هذه المواطن يمكن تخفيض تكلفتها .

### سلباً : مقومات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

إن التحليل الإستراتيجي يحتاج لمجموعة من المقومات التي ينبغي توفرها ليتمكن من تحقيق الأهداف المنوطة به وهذه المقومات تتمثل في ما يلي (1) :

#### 1. الشمولية والتكامل

يعني ذلك توفير معلومات عن البيئة الداخلية والخارجية ، فقد تعمل المنشأة على تخفيض تكاليفها داخلياً ، ولكن في نفس الوقت تزيد تكاليف الموردين ، وتكاليف ما بعد البيع بدرجة تفوق التخفيض في التكاليف الداخلية ، وهذا يعني التوسع في التحليل ما يستلزم ضرورة توافر سجلات وتقارير عن تكاليف المنتج الذي تقدمه المنشأة ، بالإضافة إلى معلومات عن المنافسين واستراتيجياتهم، ونسب التكاليف الثابتة ، وهيكل التكاليف ، ثم دراسة و تحديد الاختلافات النسبية بين المنشأة وكل منافس رئيسي موجود بالفعل أو محتمل وجوهمستقبلاً في السوق ، وأخيراً تحقيق التعاون بين الإدارات الداخلية وتحفيزها على التركيز على الجوانب الإستراتيجية بدلاً من استخدام نظام التكاليف كأداة لتوفير بيانات ومعلومات دقيقة للإدارة ذات بعد زمني قصير الأجل عن الأرباح والتكاليف والانحرافات.

#### 2. القابلية للتحقق:

إن إيضاح العلاقة عبر سلسلة القيمة الكلية للمنشأة سواء كانت هذه العلاقة داخلية أو خارجية يمكن من ضبط ورقابة التكلفة في البيئة الداخلية بالعمل على ثلاثة اتجاهات في آن واحد وهي العمل على ضبط ورقابة تكاليف مراكز الخدمات المساعدة استخدام أسلوب أسعار التحويل وتباع مدخل مراكز الربحية الوهمية لتعظيم أرباح المنشأة ولحفز جميع المسؤولين على العمل في اتجاه تحقيق إستراتيجية المنشأة ، إن تحديد العلاقة أعلاه سيؤدي إلى اكتشاف فرص التحسين الممكنة لتقوية تلك العلاقة لتحقيق أقصى استفادة ممكنة للمنشأة من تطبيق الفلسفات الإدارية الحديثة مثل إدارة الجودة

(1) سالم سعيد باعاججة ، التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه على شركات الاسمنت بالمملكة العربية السعودية ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد 1 ، 2009م) ، ص ص

الشاملة ونظم الإنتاج في الوقت المحدد حيث أن معظم هذه الفلسفات تقدم على ضرورة وجود شبكة قوية .

### 3. تحليل الموقف الإستراتيجي

تختلف أساليب قياس وتحليل التكاليف باختلاف الإستراتيجية التي اختارتها المنشأة وهناك العديد من أساليب قياس وتحليل التكلفة منها على سبيل المثال لا حصر :

- أ. قياس تكلفة الإنتاج كأحد مدخلات قرارات التسعير .
- ب. تحليل التكاليف الخاصة بالشركات المنافسة.
- ج. دور التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف .
- د. الالتزام بتقديرات الموازنة السنوية.
- هـ. الرقابة على جميع التكاليف الصناعية.

### 4. تحليل مسببات التكلفة

إن مسببات التكلفة هي العوامل التي تتسبب في حدوث تكلفة النشاط وتفسير العلاقة السببية بين مخرجات النشاط ومقدار استهلاكه للموارد الخاصة به، مثل درجة استغلال الطاقة ، عدد مرات النقل ، ساعات الصيانة ، عدد ساعات العمل المباشر، كما أن مسببات التكلفة تعبر عن حجم العمل أو الجهد المبذول المصاحب لإدارة النشاط و الذي ينتج عنه استهلاك موارد المنشأة ، كما يمكن تحديد العديد من مسببات التكلفة خلال دورة حياة المنتج .

كما ذكر إن مقومات التحليل الإستراتيجي تتمثل في أربع مكونات هي<sup>(1)</sup>:

#### 1. توسيع نطاق التركيز المحاسبي ليشمل البيئة الخارجية والداخلية:

من الضروري توفير معلومات عن كل قوة منافسة للمنشأة، حيث على ضوء تحديد القوة التي يتمتع بها كل منافس يتم تحليل التفاعل الذي يحدث بين هذه القوة التنافسية.

#### 2. تحديد وتوضيح الروابط والعلاقات عبر سلسلة القيمة الكلية للمنشأة:

إن الكشف عن العلاقات والروابط عبر سلسلة القيمة الكلية للمنشأة يمكن نظام التكاليف من القيام بدورة في خدمة ودعم استراتيجية المنشأة وكذلك دعم المنظور الإستراتيجي في دراسة وتحليل التكاليف ، سواء كانت الروابط والعلاقات خارجية مع الموردين والعملاء أو داخلية بين الإدارات والأقسام والأنشطة الداخلية ، إن تحديد هذه الروابط يوضح ويمكن من إكتشاف فرص التحسين الممكنة لتقويم تلك العلاقات والروابط ؛ لأجل تحقيق أقصى استفادة ممكنة للمنشأة من خلال تطبيق الفلسفات الإدارية الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة والإنتاج الفوري .

#### 3. توسيع إطار تحليل محركات التكلفة

يرتبط بدراسة العلاقة والروابط عبر سلسلة القيمة ضرورة تحديد وتحليل الكيفية التي تتغير بها أركان وركائز مربع المنافسة (التكاليف والجودة والتوقيت والابتكار) طبقاً للمجموعات المختلفة من

(1) سالم سعيد باعجاجة، مرجع سابق ، ص 50 .

الأنشطة وهذا بدوره يستلزم من نظام التكاليف أن يوسع نطاق التحليل لمحركات التكلفة بحيث يتم تحليل هذه المحركات من المنظور الإستراتيجي، ذلك المنظور الذي يحلل الأنشطة إلى أنشطة تنظيمية وأخرى تشغيلية.

#### 4. المرونة والقابلية للتغير

يجب أن يتصف نظام التكاليف الإستراتيجي بالمرونة والقابلية للتغير على مدار الزمن وأن يصمم بصورة تمكنه من إستخدام الأدوات التي تدعم الاستراتيجية التنافسية المناسبة أو المختارة، وذلك لأن دور نظام التكاليف وكذلك الأدوات والأساليب التي يستخدمها تختلف باختلاف الوضع الإستراتيجي، والمركز التنافسي، والاشراتيجية التنافسية التي ترغب المنشأة في تحقيقها أو إتباعها وهذا يستلزم أن يساهم نظام محاسبة التكاليف في عملية تحليل الوضع الإستراتيجي للمنشأة.

### المبحث الثاني

#### أبعاد وأساليب وأدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

##### أولاً : أبعاد التحليل الاستراتيجي للتكلفة:

يعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة من التوجهات الجديدة في النظم المحاسبية حيث يعمل على توفير قاعدة للمعلومات متكاملة تبنى على تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنشآت المختلفة وبالشكل الذي يعمل على المساعدة في اتخاذ القرارات الجديدة وتقييم الأداء القائم مستخدماً في ذلك أدواته المختلفة من سلسلة قيمة وتحليل موقف إستراتيجي وتحليل مسببات التكلفة وكل ذلك ينعكس على الأبعاد الثالث والذي ذهب الى تحديدها مختلف الباحثين وهي<sup>(1)</sup>:

1. **البعد التكلفة:** يقوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف بتجزئة عمليات المنشأة إلى مجموعة من أنشطة القيمة، ويستخدم أسلوب تحليل مسببات التكلفة في تحديد العوامل المحركة والمسببات الرئيسية لحدوث التكلفة، عن طريق الربط بين الأنشطة وحجم الموارد المستنفدة، باعتبار أن الأنشطة وطرق أدائها هي التي تستنفد موارد المنشأة، وتتسبب في حدوث التكلفة، ومن ثم العمل على اكتشاف وتحديد مواطن خفض التكاليف المرتبطة بالأنشطة المكونة لسلسلة القيمة.
2. **البعد التشغيلي:** يحقق التحليل الاستراتيجي للتكلفة الربط بين المحاسبين وبين النواحي التشغيلية للمنشأة حيث أن جزءاً كبيراً من مسببات التكلفة يتمثل في مدى مشاركة العاملين في فلسفة التطوير والتحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة، واستغلال الطاقة، وكفاءة تصميم المصنع، وتصميم المنتج.
3. **البعد الإستراتيجي:** يعتمد التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تحديد الفرص والتهديدات الخارجية، ومحاولة إستغلال تلك الفرص، والحد من الأثار السلبية للتهديدات، وفي ضوء دراسة وتحليل

(1) عادل الزعيتري ، مرجع سابق ، ص ص 36 – 37 .

عوامل البيئة الداخلية والخارجية، ممثلة في نقاط القوة والضعف لدى المنشأة، يمكن تكوين وبناء الإستراتيجيات المناسبة لتعزيز المركز الإستراتيجي للتكفي للمنشأة، وهو ما يعكس البعد الإستراتيجي للتحليل.

4. **البعد السلوكي:** يتمثل البعد السلوكي للتحليل الإستراتيجي للتكاليف في التركيز على التحسين المستمر، حيث أن ثقافة التحسين تساعد على ترسيخ الاعتقاد لدى العاملين بأنهم يشاركون في تحقيق نجاح المنشأة في الأجل الطويل ومن ثم تتحكم المتغيرات السلوكية في اتجاه هذا النوع من التحليل كما يعتمد نجاحه على ضرورة التأثير على سلوك فرق العمل، وعلية فإن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يهتم بالعوامل التنظيمية والسلوكية إلى جانب العوامل المالية والفنية والتشغيلية.

كما أضاف بعض الباحثين في أن ابعاد التحليل الإستراتيجي للتكلفة تتمثل في (1):

### 1. البعد السلوكي

يعتمد تطبيق مفهوم سلسلة القيمة على الإدارة المنهجية للعلاقات الخارجية للمنشأة (عملاء، موردين، منافسين) ويظهر ذلك في إدارة تكاليف المورد بما يساعد المنشأة في الوصول لأفضل التوجهات سواء في تصميم المنتجات الجديدة أو تعديل المنتجات القائمة، وايضاً إدارة تكاليف خدمة العملاء بما يسهل للإدارة الجيدة توليفة تحقق رضا وولاء العميل ومن ثم زيادة المبيعات ويساعد ذلك على الاحتفاظ بالعملاء الحاليين أو جذب عملاء جدد، أيضاً يتأسس تطبيق مفهوم سلسلة القيمة على الإدارة المنهجية لأنشطة المنشأة عن طريق تحليل قيمة كل نشاط، ومن ثم يمكن مقارنة قيمة كل نشاط بالنسبة لإجمالي قيم الأنشطة بما يوفر إمكانية الحكم الموضوعي على نسبة إضافة كل نشاط في سلسلة القيمة وبالتالي العمل على تطوير الأنشطة التي تضيف للقيمة دون إهدار الوقت في تطوير الأنشطة التي لا تضيف قيمة حقيقية للمنتج والإتجاه إلى خفض الأنشطة التي لا تضيف للقيمة دون إهدار للفرص المتاحة في أنشطة تحقق قيمة حقيقية للمنتج، ويرتكز القياس الموضوعي لتكاليف تشغيل كل نشاط في سلسلة القيمة على تطبيق مفهوم مسببات التكلفة، ويعتمد تحليل سلسلة القيمة على تطبيق مفهوم تحليل وتقييم الموقف الإستراتيجي للوحدة الإقتصادية سعياً وراء إتخاذ القرار الصائب في تحسين وتطوير قدرة الأنشطة على إضافة قيمة المنتج.

من خلال ما سبق يرى الباحث أنه من خلال البعد السلوكي قد تم ربط أداتين من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة تتمثل في تحليل سلسلة القيمة والموقف الإستراتيجي حيث أن البعد السلوكي يبدأ بالموردين وينتهي بالعملاء والذان يرتبطان بالنظرة الإستراتيجية للمنشأة ووضح

(1) أمجاد الكومي، مرجع سابق، ص ص 55-57.

الباحث كيف أن كل أداة من الأدوات تعتمد على الأخرى وهذا ما تمت الإشارة إليه مسبقاً في أن الأدوات الثلاث تتعكس على أبعاد التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

## 2. البعد التكاليفي :

يعتمد التطبيق الصحيح لتحليل مسببات التكلفة على مفهوم سلسلة القيمة في تقسيم أنشطة الوحدة الإقتصادية إلى مجموعة متتابعة من الأنشطة التي تضيف الى قيمة المنتج بهدف تحقيق الربط بين التكلفة وحجم الموارد المستهلكة بغرض تحديد المراكز الإستراتيجية للتكاليف والعمل على زيادة قدرة المشأة على تحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة ، ومن زاوية أخرى يستند إستخدام تحليل مسببات التكلفة إلى نتائج تحليل الموقف الإستراتيجي لأنشطة الوحدة الإقتصادية بالتعرف على الأولويات المستقبلية التي تحقق إستراتيجية تميز المنتج وماهي الأنشطة التي يجب تكريس الموارد لهلمستقبلاً ، ويمكن هذا الأمر بدور ه من تدعيم جهود تخفيض التكلفة وتحقيق سياسات التطوير المستمر في تخفيض تكلفة بعض الأنشطة غير الضرورية أو ربما بالبحث في أنشطة أخرى بديلة بالشكل الذي يؤدي في النهاية إلى التحكم في استهلاك الموارد عند حدود التكلفة التنافسية .

يرى الباحث من خلال البعد السابق تم الربط بين أداتين من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وهما الموقف الإستراتيجي ومسببات التكلفة والذي يعد جوهر العملية التكاليفية وكيف يتم تحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكلفة وذلك من خلال المواطن التي يمكن التخفيض عندها ، وكيف أن هذا يعبر عن نظره إستراتيجية للمنشآت من خلال التعرف على كيفية توزيع الموارد التكاليفية على الأنشطة التي تؤدي الى تحقيق سياسة التحسين المستمر (من خلال تحليل سلسلة القيمة وهنا قام الباحث بربط الأداة الثالثة) .

## 3. البعد التسويقي :

يعتمد تطبيق مفهوم تحليل الموقف الإستراتيجي على نواتج تطبيق مفهوم سلاسل القيمة فنجد أن تحليل الموقف الإستراتيجي الخارجي للوحدة الإقتصادية يعتمد على تقييم التهديدات/ الفرص الخارجية في السوق (وهذا ما تعكسه النظرة الخارجية لمفهوم سلسلة القيمة) كذلك يعتمد تحليل الموقف الإستراتيجي الداخلي على تقييم نقاط القوة / الضعف داخل هذه الوحدة الإقتصادية (وهذا ما تقدمه النظرة الداخلية لمفهوم سلسلة القيمة) من خلال إستخدام فكرة مصفوفة "التهديدات/الفرص ، نقاط القوة/ الضعف" .

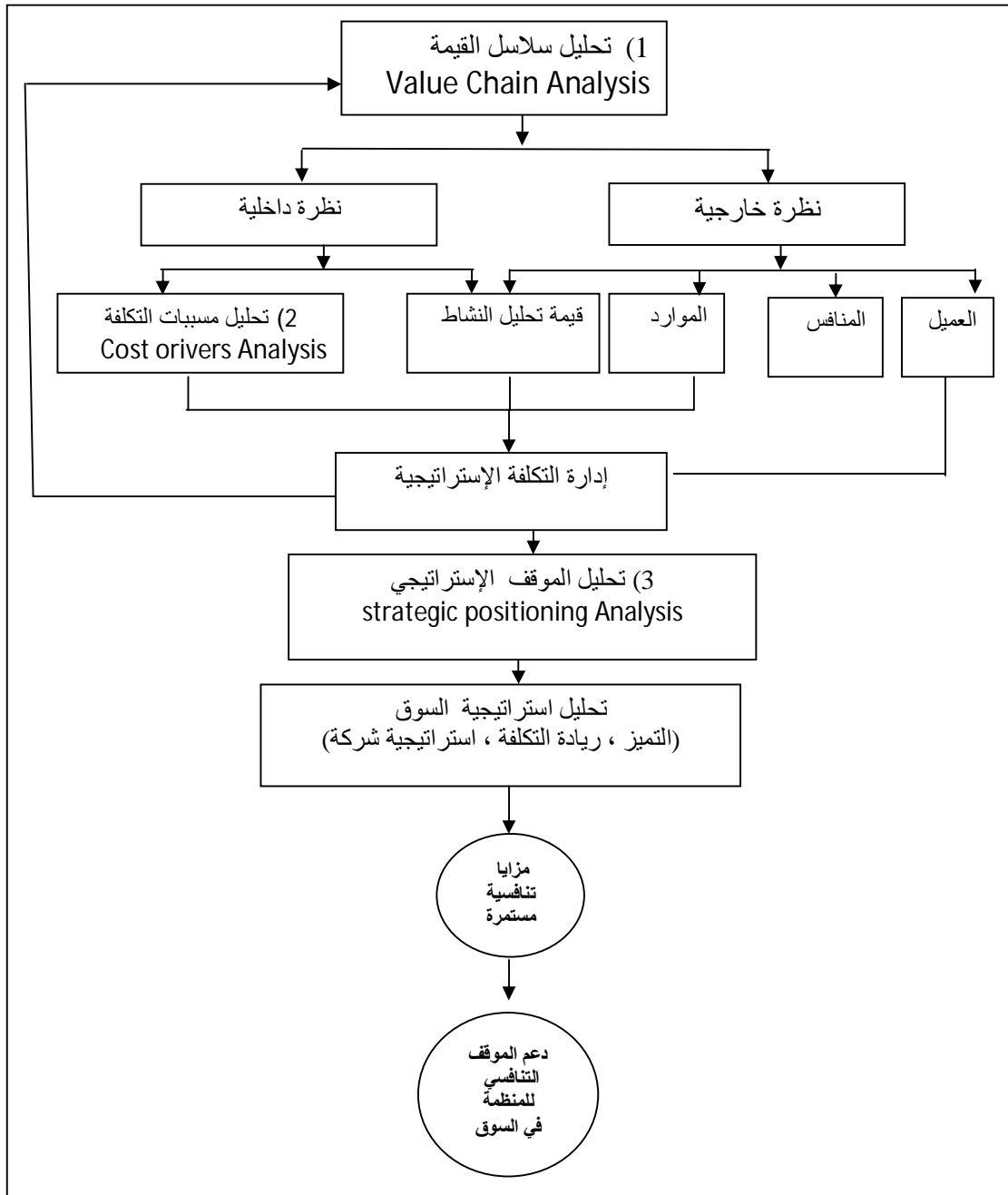
من خلال ما سبق يرى الباحث أنه قد تم ربط الأدوات المختلفة بالأبعاد وهذا ما يتمثل في الإطار العام للتحليل الإستراتيجي للتكلفة حيث أن كل أداتين أو جميع الأدوات تنعكس في الأبعاد حيث يرتبط البعد بالإداة التي تؤثر فيه وتعتمد الأداة على أداة أخرى أو بمعنى أدق بالنتائج التي تترتب أو تنتج من الأداة ، وبالتالي فإن الباحث يرى أن ابعاد التحليل الإستراتيجي للتكلفة ثلاث أبعاد أساسية وهي السلوكي والبعد التكاليفي والبعد التسويقي وأن البعد التشغيلي ما هو جزء من



البعد السلوكي و التي ينبغي عند ذكرها ترتيبها كما سبق حيث أن كل بعد يعتبر أساس وركيزة للبعد الذي يليه . ويوضح الشكل رقم (1/2/1) الإطار العام المتكامل لأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف:

الشكل (1/2/1)

الإطار العام المتكامل لأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة



المصدر : شريف رأفت أحمد حافظ ، اطار مقترح لترشيد التكاليف البيئية باستخدام مدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة غير منشورة ، 2004م) ، ص 68.

يوضح الشكل (1/2/1) الاطار العام المتكامل لاسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة الذي يوضح الادوات ثلاث للتحليل الاستراتيجي وهي تحليل سلسلة القيمة ، وإدارة التكلفة الاستراتيجية (تحليل مسببات التكلفة) وأخيراً تحليل الموقف الاستراتيجي .

### ثانياً : أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

تتميز المعلومات التي يوفرها التحليل الإستراتيجي للتكلفة بأنها شاملة لأنها تتناول البيئة الداخلية للمنشآت بالإضافة الى البيئة الخارجية وهذه ميزة يتمتع بها التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن غيره من أنظمة التكاليف الأخرى ويقوم بجمع المعلومات من خلال ثلاث أدوات أو وسائل وهي:

#### الأداة الأولى: تحليل سلسلة القيمة:

يمثل مفهوم سلسلة القيمة جزء من البعد الإستراتيجي للتكلفة حيث لا يقتصر على تحليل التكاليف داخل الشركة، بل يتعداه إلى خارجها بداية من الموردين حتى العملاء، وبالتالي فإن سلسلة القيمة تمثل ترابط الأنشطة التي تولد قيمة، أو منافع للشركة من الموردين وحتى تسليم المنتج إلى العملاء وعملاء العملاء، ووفقاً لهذا المفهوم ينظر الى المنشأة على أنها نظام مفتوح على البيئة الخارجية يتأثر ويؤثر فيها.

#### 1. تعريف سلسلة القيمة:

عرفت بانها مجموعة متصلة من الأنشطة الخلاقة أو المولدة للقيمة ، وذلك من أنشطة الحصول على المواد الخام ولى الزبائن والتركيز ينصب على الأنشطة التي تتم خارج المنشأة ، وذلك بالنظر إلى المنشأة على أنها جزء من منظومة القيمة الشاملة والتي تتكون من سلسلة متكاملة من الأنشطة ذات القيمة والتي تبدأ من الحصول على المواد الخام وتتهي بالمستهلك النهائي<sup>(1)</sup>.

كما يعتبر حجر الأساس في إيجاد الميزة التنافسية للمنشأة من خلال ما يوفره هذا الأسلوب من معلومات مالية وغير مالية عن كافة أنشطة وعمليات المنشأة بدء من تصميم فكرة المنتج وانتهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع. فأسلوب تحليل سلسلة القيمة يعد أسلوباً ملائماً لتحقيق التفاعل بين عناصر البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة<sup>(2)</sup>.

(1) حسين محمد عيسى ، دراسات في نظم إدارة التكلفة ، كلية التجارة ، (القاهرة : دن ، 2002م) ، ص 132 .  
(2) رندا مرسي كيوان ، إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم المزايا التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، الجزء 2 ، العدد 1 ، ابريل 2015م) ، ص 775 .

يرى الباحث أن تحليل سلسلة القيمة هو الرابط للمنشآت الذي يربط البيئة الخارجية للمنشأة ببيئتها الداخلية مؤلفاً في ذلك سلسلة متميزة تبدأ بالعميل وتنتهي به ، بالإضافة الا أنها تقسم المنشأة إلى سلسلة من الأنشطة المتناسقة التي تؤدي إلى خلق منفعة للعميل وبما يحقق لها ميزة تنافسية مستدامة وبالتالي يمكن تعريف سلسلة القيمة على (أنها ذلك التحليل الذي يدمج بيئتي المنشآت من خلال سلسلة من الأنشطة التي تبدأ بالبيئة الخارجية وتنتهي بها مروراً بالبيئة الداخلية هادفاً خلق منفعة للمنشآت والعميل من خلال منتج متميز ومزايا تنافسية مستدامة) .

يقوم تحليل سلسلة القيمة على أساس أن المنشأة عبارة عن سلسلة من الأنشطة الهادفة لتحويل المدخلات إلى مخرجات ذات قيمة للمستهلك ، وتتكون عملية التحويل من عدد من الأنشطة الأساسية وعدد من الأنشطة الداعمة و التي قد يضيف كل منها قيمة للمنتج وبالتالي فهي أنشطة هامة وضرورية ، ويتطلب التحليل الإستراتيجي التنسيق بين جهود كافة هذه الأنشطة بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قدرات كل نشاط من هذه الأنشطة ، وأخرى لا تضيف قيمة تعتبر أنشطة غير ضرورية ينبغي التخلص فيها<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث أن سلسلة القيمة تعتبر بمثابة ناقوس الخطر الذي يوجه وينبه الإدارة الى الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أجل إتخاذ الخطوات أو الإجراءات اللازمة لاستبعادها .

مفهوم القيمة في هذا السياق يمثل القيمة من وجهة نظر المستهلك أو العميل، أي ما هي الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتضيف قيمة للعميل من خلال تقديم المنتج أو أداء الخدمة وبناءً على ما سبق يقسم تحليل سلسلة القيمة أنشطة المنشأة الى نوعين من الأنشطة (أنشطة أساسية وأنشطة داعمة)<sup>(2)</sup>:

#### أ. الأنشطة الأساسية:

هي الأنشطة التي تُعبر عن وظائف الأنشطة داخل سلسلة القيمة، والتي تتعلق بالمنتج بداية من البحث والتطوير وانتهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع وهي كالتالي:

i. البحث والتطوير: وهي عملية البحث والتجريب والأفكار والدراسات التي تتعلق بتصميم المنتج وتطوير وظيفة الإنتاج والوظائف الأخرى والتي من شأنها أن تضيف قيمة من خلال خفض التكاليف أو فرض سعر أعلى.

ii. التصميم: وتمثل عملية التخطيط الهندسي التفصيلي للمنتج أو النموذج والشكل الذي سيظهر فيه التكوين المادي.

- 
- (1) Kirli. M. and Gumus, H., **The Implementation of Strategic Management Accounting Based on Value Chain Analysis**, International Journal of Social and Humanity Studies.3, 2011, P. 311.
- (2) Blocher, J., Edward, Stout E., David and Cokins , Cary, **Cost Management: A Strategic Emphasis** , 5<sup>th</sup> Edition , McGraw-Hill , International Edition , 2010, P.81.

iii. الإنتاج: وهي تلك الوظيفة التي تُعنى بإيجاد أو استحداث سلعة أو خدمة من خلال عملية تنسيق وتجميع الموارد الإنتاجية.

iv. التسويق: وهي الوظيفة التي تضيف قيمة للمنتج من خلال إكتشاف حاجات المستهلك والتي تساعد على تكوين إنطباع مقبول عن المنتج في عقول المستهلكين.

v. التوزيع: وتمثل الوظيفة التي تهتم بتسليم المنتج إلى العملاء من خلال قنوات مناسبة تجعل هذا المنتج في متناول المستهلك.

vi. خدمة العملاء: وتتمثل في خدمات ما بعد بيع المنتج للعملاء وتقديم الدعم خلال فترة الضمان أو بعدها.

يضيف الباحث الى ما سبق: قبل البدء في الأنشطة يتم دراسة الأسواق للتعرف على ماذا ننتج؟ وكيف؟ ولمن؟ من خلال بحوث التسويق أو ما يسمى بنظام استخبارات التسويق.

### ب. الأنشطة الداعمة:

تتمثل في المدخلات التي تمكن الأنشطة الأساسية من التحقق والحدوث،

وتشمل:

i. الموارد البشرية: تشتمل على الأنشطة التي تساعد على إضافة المزيد من القيمة للمنتج، من خلال امتلاك مزيج صحيح من المهارات البشرية لأداء كل أنشطة إضافة القيمة بشكل كفؤ، بحيث تشمل على حصول الأفراد على التدريب الكافي والتحفيز المناسب والتعويض والمكافأة التي بدورها تزيد من إنتاجية العاملين وتخفيض تكلفة الإنتاج.

ii. إدارة الموارد: تتجسد هذه الوظيفة في السيطرة والتحكم في نقل الموارد المادية أو الطبيعية خلال وظائف سلسلة القيمة الكاملة، بدءاً من عملية توفير المواد ومروراً بالإنتاج والتوزيع، حيث أن الكفاءة التي تنفذها هذه الوظيفة تظهر من خلال التنسيق الجيد لانسياب هذه الموارد بشكل مناسب بحيث تؤدي إلى خفض التكلفة وإضافة قيمة للمنتج.

iii. نظام المعلومات: تشير نظم المعلومات إلى النظم الإلكترونية لإدارة المخزون ومتابعة المبيعات وتسعير المنتجات وتوزيعها وبيعها والخدمات التي تقدم ما بعد البيع أو أية عمليات تتم من خلال سلسلة القيمة، بحيث تزيد من كفاءة أداء هذه الوظائف وبالتالي تعمل على تخفيض التكلفة وإضافة قيمة للمنتج.

iv. البنية التحتية للشركة: وتمثل البنية التحتية للشركة النطاق الواسع الذي يستوعب كل الأنشطة الأخرى المرتبطة بإضافة القيمة، وتتمثل البنية التحتية في الإدارة والهيكل التنظيمي ونظم الرقابة وثقافة المنشأة.

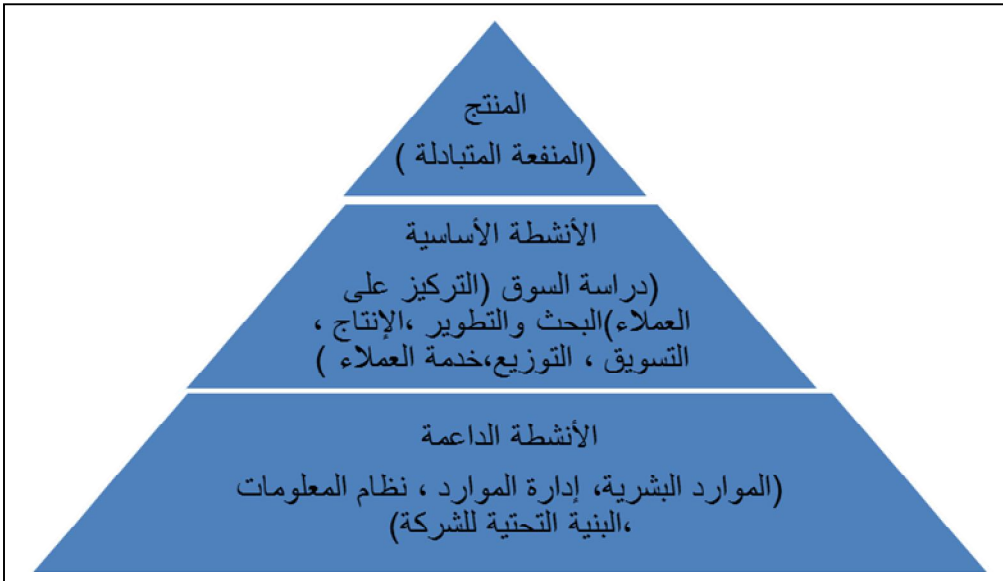
يرى الباحث أن التصنيف السابق للأنشطة يقسم المنشآت في ذاتها الى مجموعته من الإدارات وأماكن المسؤولية وهذه المراكز تقسم الى مجموعة من الأنشطة والتي تقسم الى

الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة حيث أن الأنشطة الأساسية تعمل على إيجاد المنتج وتحقيق المنفعة المتبادلة بين المنشآت والعميل أما الأنشطة الداعمة هي الأنشطة التي تقدم الدعم والرشد والمساعدة للأنشطة الأساسية والتي لا يمكن أن تتم بدونها.

يوضح الشكل رقم (2/2/1) العلاقة بين الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة :

### الشكل (2/2/1)

#### العلاقة بين الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة



المصدر : اعداد الباحث ، 2019م .

يوضح الشكل (1/2/2) العلاقة بين الأنشطة الأساسية في المنشأة وكيف أنها تتوسط العلاقة بين الأنشطة الدائمة والمنتج (المنفعة المتبادلة).

#### 2. أهمية تحليل سلسلة القيمة:

تم تحديد أهمية تحليل سلسلة القيمة كما يلي (1) :

أ. يساعد تحليل سلسلة القيمة على تخفيض تكاليف العمليات.

ب. يساعد المنشأة في ترتيب أداؤها.

ج. يساعد المنشأة في تحديد الفرص الممكنة لتطوير أعمالها.

(1) زينب جبار يوسف ، أثر استخدام منحنى التعلم في إدارة وتخفيض تكاليف القيمة - دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الإنشائية ، (بغداد : هيئة التأهيل المهني ، مجلة التقني ، العدد 22 ، 2009م) ، ص ص 4-5 .

- د. يساعد المنشأة في تحديد الفرص ومؤشرات الأداء لأنظمة المعلومات الإدارية في المنشأة.  
هـ. يساعد في تحسين عملية إتخاذ القرارات.

يرى الباحث أن تحليل سلسلة القيمة في الوضع الإقتصادي الحالي من الأهمية بمكان حيث أنه يحقق للمنشآت عدد من المميزات وتتمثل في كونه يهتم بدراسة الموردين كمرحلة أولى وبالتالي هو يعمل على تحديد مستوى معين للجودة وللموردين الذين يتمتعون بالمرونة اللازمة وبالتالي يؤدي الى إيجاد ميزة تخفيض التكلفة الخاصة بتأخر المواد وريادة الجودة والأعطال للإنتاج ومن ثم يعمل على التعرف على رغبات المستهلكين ، وهو بذلك يحقق ميزة أخرى تتمثل في تقديم سلعة منافسة وفتح سوق لها من خلال دراسة الأسواق من ناحيتي العملاء والمنافسين ومن ثم ينتقل الى البيئة الداخلية بدراسة الأنشطة المختلفة ، وهنا أيضاً يحقق ميزة أخرى تكمن في تخفيض والغاء الأنشطة الإضافية التي لا تعمل على زياده قيمة ومنفعة المنتج وبالتالي تخفيض التكاليف والمحافظة على مستوى المنتج بما يحقق ما يطمح اليه العميل من لمنتج وأخيراً يستمر تحليل سلسلة القيمة في تحقيق مزايا للمنشآت من خلال خدمات ما بعد البيع وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن تحليل سلسلة القيمة من أهم التحليلات في نظم التكاليف وذلك بسبب المزايا التي يوفرها وبالتالي فإنه على المنشآت تطبيق هذا التحليل للاستفادة من هذه المزايا ، ويذهب الباحث الى أن تحليل سلسلة القيمة يستخدم تحليل (swot) لتحقيق المزايا التنافسية للمنشآت بل وقد يستخدمه في تقييم الأداء (خصيصاً الأداء المالي) من خلال تحديد كيف استغلت المنشأة الفرص ونقاط القوة واحتاطت من التهديدات (سياسة الحيطه والحذر) وتنبهت لنقاط الضعف .

يوضح الشكل رقم (3/2/1) تحليل (swot) لسلسلة القيمة :

### شكل (3/2/1)

#### تحليل (swot) لسلسلة القيمة

البيئة الخارجية		البيئة الداخلية	
<b>الفرص :</b> 1. تقليل التهديدات. 2. تعظيم إستغلال الفرص		<b>نقاط القوة :</b> 1. تعظيم استغلال الفرص.	
<b>التهديدات :</b> 1 - تقليل التهديدات 2. تقليل نقاط الضعف		<b>نقاط الضعف:</b> 1- تعظيم إستغلال الفرص . 2- تقليل نقاط الضعف .	
		<b>الإيجابيات</b>	
		<b>السلبيات</b>	

المصدر : إعداد الباحث ، 2019م .

يتضح من الشكل (3/2/1) تحليل (swot) لسلسلة القيمة في البيئة الداخلية والخارجية من حيث نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات .

### 3. أهداف تحليل سلسلة القيمة :

- إن تحليل سلسلة القيمة يهدف الى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في التالي<sup>(1)</sup> :
- أ. تحديد العوامل التي تحدد تكاليف الأنشطة المختلفة والأهمية النسبية لكل منها .
  - ب. تساعد في تحديد أسباب اختلاف التكاليف في شركة عن منافسيها والعكس .
  - ج. تحديد الأنشطة التي تمارسها الشركة ومنافسيها بكفاءة وعدم الكفاءة .
  - د. يظهر أثر تكاليف أحد الأنشطة على تكاليف الأنشطة الأخرى
  - هـ. تحديد ماهي الأنشطة التي يجب أن توضع بها الشركة وماهي الأنشطة التي يجب أن يوكل الى الغير تأديتها .
  - و. تحديد الأرباح والمركز التكلفة النسبي في أنشطة صنع القيمة .
- كما يسعى تحليل سلسلة القيمة الى تحقيق مجموعه من الأهداف تتمثل في<sup>(2)</sup> :
- أ. تحديد مجموعة الأنشطة التي يمكن أن تكون مصدراً حالياً أو محتملاً لمزايا تنافسية.
  - ب. تقييم مساهمة الأنشطة الداخلية في تحقيق القيمة النهائية التي تولدها المنشأة.
  - ج. تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف بتحليل العمليات داخل المنشأة، بالإضافة لتقييم البعد التنافسي.
  - د. توفير إمكانية تحسين ربحية المنشأة من خلال تحليل العلاقات مع العملاء، العلاقات مع الموردين والعلاقات الداخلية بين سلاسل القيمة إذا كانت المؤسسة تتكون من أكثر من سلسلة قيمة .

يرى الباحث أن تحليل القيمة يهدف في الأساس الى تقسيم المنشأة الى عدد من الأنشطة التي تضيف قيمة لزيادة الإستثمار فيها والتي لا تضيف قيمة لتخفيضها وبالتالي تخفيض التكلفة هذا بالإضافة الى توليد علاقة متميزه بين المنشأة وكل من الموردين والعملاء هذا بالإضافة الى ماسبق الإشارة إليه من التعرف على نقاط القوه وتعزيزها والسيطرة على نقاط الضعف والإستعداد لمواجهة التهديدات وإستغلال الفرص .

### 4.خطوات تحليل سلسلة القيمة :

يتم تنفيذ تحليل سلسلة القيمة من خلال القيام بعدد من الخطوات تتمثل في<sup>(3)</sup> :

#### أ.تحديد أنشطة سلسلة القيمة:

(1) ماري تريز طلعت نجيب ، تحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض التكلفة – منظور إستراتيجي - دراسة تطبيقية على قطاع الأسمنت في مصر ، (القاهرة : أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م)، ص4 .

(2) أمجاد محمد الكومي ، مرجع سابق ، ص 70.

(3) Blocher, Edward J. and Others, **Cost Management**, A Strategic Emphasis, 2<sup>nd</sup> Ed., (McGraw- Hill Irwin, U.S.A, 2002. 2002), PP. 46-48.

أنشطة القيمة هي الأنشطة التي يجب أن تمارسها الشركة داخل الصناعة لغرض تحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية، والتي تتضمن عمليات التصميم والتصنيع وتقديم الخدمة للزبون، وتقوم الشركة بتحديد الأنشطة الخاصة بها عند إجراء عملية تحليل القيمة، وتختلف عملية إعداد سلسلة القيمة حسب نوع الصناعة.

#### ب. تحديد موجه (أو موجّهات) الكلفة داخل كل نشاط للقيمة :

يعرف موجه الكلفة بأنه أي عامل يؤدي إلى تغيير مستوى الكلفة الكلية، والهدف من هذه الخطوة هو تحديد لأنشطة التي تستطيع المؤسسة من خلالها أن تحصل على ميزة الكلفة الحالية أو المحتملة، من أجل المحافظة على وضعها التنافسي أو تطويره .

#### ج. تطوير الميزة التنافسية من خلال تخفيض الكلفة أو إضافة القيمة :

تحدد المؤسسة في هذه الخطوة طبيعة الميزة التنافسية الحالية أو المحتملة من خلال دراسة أنشطة القيمة وموجهات الكلفة التي تم توضيحها مسبقاً، من خلال الخطوات الآتية:

- أ. تحديد الميزة التنافسية (قيادة الكلفة أو التمايز): تساعد عملية تحليل أنشطة القيمة الإدارة في الفهم الأفضل للميزة التنافسية الاستراتيجية للشركة، وعملية التمركز الملائم في سلسلة القيمة الكلية للصناعة .
- ii. تحديد فرص إضافة القيمة: تساعد عملية تحليل أنشطة القيمة في تحديد الأنشطة التي تستطيع الشركة من خلالها أن تضيف قيمة مهمة للزبون.
- iii. تحديد فرص تقليل الكلفة: إن دراسة أنشطة القيمة وموجهات الكلفة تساعد المؤسسة في تحديد أجزاء سلسلة القيمة التي لا تعد ذات قيمة تنافسية.
- iv. إستغلال الارتباطات بين الأنشطة في سلسلة القيمة: يتأثر القرار المتعلق بالنشاط من داخل المؤسسة أو من مصدر خارجي أحياناً بأسلوب النشاط الذي يؤثر على نشاط آخر داخل سلسلة القيمة .

#### 5. خصائص تحليل سلسلة القيمة:

- أ. يتميز تحليل سلسلة القيمة بعدد من الخصائص تتمثل في: (1)  
طريقة علمية، فالقياس الكمي لعناصر تكلفة المنتج يتم من خلال حساب عناصر قيمته والإستعانة بأرقام لتقدير الجودة الإقتصادية للمنتج التي تساعد متخذ القرار على إتخاذ القرار السليم.
- ب. تهدف لتحسين قيمة المنتج حيث تقدر قيمة المنتج وفقاً للفرق بين ما يعنيه المنتج للزبون والسعر الذي يدفعه مقابل الحصول عليه.

(1) صباح فوزي صالح ، الإدارة الإستراتيجية ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية ، (غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشوره ، 2014م) ، ص 61 .



ج. موجهة نحو الوظيفية، أي تقوم على التحليل الوظيفي للمنتج بتحديد وظائفه وتقييمها، حيث يعرف المنتج بمجموعة الوظائف التي يؤديها بدلاً من هيكلته.

د. إيجاد علاقات بين عناصر قيمة المنتج وعناصر تكلفته من خلال توفير معلومات عن رغبات واحتياجات المستهلكين ورفع عناصر هذه القيمة دون رفع تكلفة المنتج أو تخفيضها.

هـ. توفير الوظيفة المطلوبة بأقل تكلفة، أي حصول المستهلك على المنتج بسعر أقل.

#### الأداة الثانية : تحليل مسببات التكلفة :

ل مفهوم مسببات التكلفة يُعنى بتحديد أسباب حدوث التكلفة عن طريق تحديد الشكل المعقد أو السلسلة المعقدة لحدوث التكلفة ممثلة في الأنشطة الرئيسية والفرعية ، ويعتبر التحليل التقليدي لسلوك عناصر التكاليف تجاة الغير في حجم الإنتاج ، غير ملائم ولا يفي بمتطلبات التحليل الإستراتيجي للتكلفة لأنه يركز على حجم الإنتاج ويتجاهل مسببات التكلفة الأخرى فمن منظور التحليل الإستراتيجي للتكلفة هناك العديد من العوامل المسببة للتكلفة التي تترابط مع بعضها البعض بصورة معقدة ولا يفسر الحجم إلا قدر ضئيل من سلوك التكلفة<sup>(1)</sup>، حيث أن مسبب التكلفة (العامل المسبب للتكلفة أو المسبب للتغير فيها)<sup>(2)</sup> ، كما يقصد بمسببات التكلفة " تلك العوامل التي تسبب حدوث تكلفة النشاط وتفسر العلاقة السببية بين مخرجات النشاط ومقدار إستهلاكه للموارد الخاصة مثل إستغلال الطاقة ، عدد مرات خدمة النقل ، ساعات الصيانة ، عدد ساعات العمل المباشر<sup>(3)</sup>.

فهو تحليل الأسباب الداخلية المحركة لتكاليف المنشأة و التي تؤثر على تكلفة الأعمال أو

العمليات من خلال خمس عوامل بيئية وهي<sup>(4)</sup>:

1. مكاسب أو أرباح الملاك والمشغلين .

2. أنشطة الإنتاج والتشغيل الخاصة بالمنشأة.

3. إدارة الأعمال أو العمليات .

4. مصادر أو موارد الأعمال والعمليات .

5. ثقافة المنشأة.

يرى الباحث أن تحليل مسببات التكلفة هو ذلك التحليل الذي يهدف الى تحديد مسببات التكلفة

أو المحركات الأساسية لكلفة الأنشطة المختلفة بأنواعها التي تم تقسيمها بحسب تحليل سلسلة القيمة وبالطريقة التي تؤدي الى المحافظة على الموارد الإقتصادية للمنشآت المختلفة مع مقارنة محركات التكلفة الخاصة بالمنشأة مع محركات التكلفة للمنافسين بما يضمن للمنشأة تحقيق ميزة تنافسية عن طريق التكلفة .

(1) د. سمير ابو الفتوح صالح ، مرجع سابق ، ص 42 .

(2) أ.د محمد الفيومي محمد ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والتجليد، 2012م) ، ص26 .

(3) سالم بعجاجة ، مرجع سابق ، ص 111 .

(4) Yahu Xu, A Study on Strategic Value Chain and Cost Driver and PEST Analysis Method, China- USA Business Review, Vol. 4, No. 6, June 2005, P.21.

لتحليل سلسلة القيمة تم تقسيم تحليل مسببات التكلفة الى مجموعتين رئيسيتين وتتمثل في التالي<sup>(1)</sup>:

### المجموعة الأولى : المحركات الهيكلية للتكلفة

وتقسم هذه المجموعة الى خمس فئات وهي :

1. النطاق : ويشار إلى حجم الإستثمار اللازم لكل من عمليات التسريع والبحوث والتطوير والتصنيع والتكامل الأفقي .
2. المدى : ويشير إلى درجة التكامل الرأسي وهي أداء المنشأة لخدماتها بنفسها .
3. الخبرة : وتشير الى عدد مرات الأوقات التي قامت المنشأة بتأدية الأنشطة من خلالها ومدى التكرار فيها .
4. التكنولوجيا : وتشير إلى نوع العمليات والتكنولوجيا المستخدمة في كل خطوة من سلسلة القيمة بالمنشأة .
- يرى الباحث أنه هنا يظهر بشكل جلي الترابط بين الأدوات المختلفة للتحليل الإستراتيجي للتكلفة .
5. درجة التعقيد: وتشير الى مدى تنوع المنتجات والخدمات المقدمة للمستهلكين .
- يرى الباحث أنه كلما كانت المنتجات متنوعة كلما خلق قاعدة تسويقية أكبر بشرط ضبط التكلفة بما لا يؤثر على الجودة .

### المجموعة الثانية: المحركات التنفيذية للتكلفة :

تقسم هذه المجموعة إلى ست فئات وهي :

1. مشاركة العنصر البشري : أي مدى إلتزام العنصر البشري بمفهوم التطوير والتحسين المستمر .
- يشير الباحث أنه لا بد أن تكون أهداف المنشآت ورؤيتها واضحة للعنصر البشري حتى تم الإلتزام بها.
2. إستغلال الطاقة .
3. إدارة الجودة الشاملة :من خلال تبني مفهوم تكلفة كايزن ومفهوم صفر العيوب .
4. كفاءة تصميم المصنع .
5. مكونات المنتج .
6. إستغلال العلاقات المتداخلة مع العملاء .
- يرى الباحث في المجموعات السابقة أن المجموعة الهيكلية تقوم على أساس المجموعة التنفيذية هذا بالإضافة الى أن جميع المكونات والعناصر السابقة اذا حققت بالصورة المثلى فإنها سوف تؤدي الى خفض التكلفة الى أقل ما يمكن مع الإشارة الى المحافظة على مستوى الجودة المتوقع من خلال العملاء .

---

(1) Riccardo Silvi, **Knowledge Management: A Strategic Cost Management and Technology Development in the Internal Age**, Forli , Nov, 2002, P.7.

نتائج تحليل مسببات التكلفة عدة إستخدامات تتمثل في (1) :

1. برنامج التحسين المستمر التي تستهدف تخفيض زمن أداء العمليات الداخلية .
2. تحسين الجودة وتحقيق إدارة الجودة الشاملة .
3. تخفيض التكاليف .

عند إختيار مسبب التكلفة هناك عدد من النقاط تحكم هذا الإختيار تتمثل في

التالي (2) :

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

### ثالثاً : مبررات دراسة وتحليل مسببات التكلفة :

هناك مبررات لدراسة مسببات التكلفة وهي كالتالي (3) :

1. التحول الى النظم الآلية ونظم التصنيع المتكامل مع الحاسب الآلي ، والتي تعد من أهم سمات نظم الإنتاج الحديثة ويترتب عليها زيادة نسبة التكاليف الإضافية وهذا مبرراً قوياً لدراسة وتحليل محركات التكاليف .
- يرى الباحث أن النظم الحديثة تحتاج الى تكاليف إضافية مرتفعة مقارنة بالنظم التقليدية والتي ترتفع فيها نسبة التكاليف المباشرة خاصة الأجور ومن الصعوبة بمكان تحديد التكلفة الاضافية للأنشطة وبالتالي فإن الأمر يستدعي تحليل مسبب التكلفة لتحميل التكاليف بشكل علمي منطقي وحقيقي .
2. تمثل محركات التكلفة الأسباب القبلية لحدوث التكلفة .
3. تساعد دراسة وتحليل محركات التكاليف على الإستفادة من هندسة القيمة والتحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة، كما أن محركات التكاليف تلعب دوراً أساسياً في تحقيق التوجة

---

(1) تهاني محمود عبدة النشار ، إستخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 27 ، العدد 4، 2003م) ، ص 97 .

(2) رزان حسين كمال شهيد ، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة - دراسة حالة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، 2003م) ، ص ص 77 - 78 .

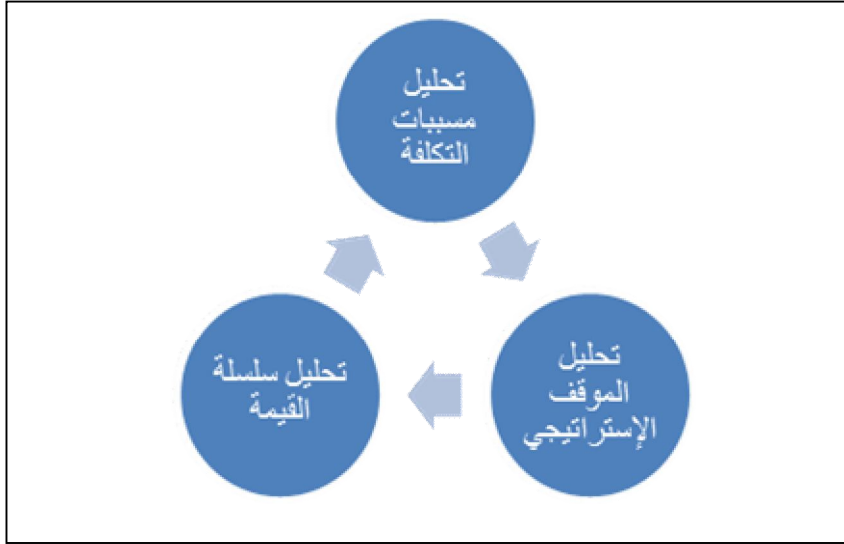
(3) محمود عبد الفتاح إبراهيم ، جداول التكلفة كأداة لتدنية تكاليف سلسلة التوريد مع دراسة تطبيقية ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 30 ، العدد 2، 2005م) ، ص ص 8 ، 9 .

الإستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة ، إعادة تشكيل وترتيب أنشطة القيمة يساعد على إستبعاد بعض الأنشطة مما يؤدي لتخفيض التكاليف ويحقق ميزة تنافسية عن طريق تحديد محركات التكاليف لأنشطة سلسلة القيمة .

يرى الباحث أن كل أداة من أدوات تحليل التكلفة الإستراتيجية يستعين بالآخر ويعتمد عليه ويفضي إليه كما في الشكل رقم (4/2/1) :

#### الشكل (4/2/1)

#### العلاقة بين أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة



المصدر: إعداد الباحث 2019م .

يوضح الشكل (4/2/1) العلاقة بين أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة وكيف تؤدي كل منها إلى الأخرى بعلاقة دائرية .

4. لأفضل إدارة التكلفة الإستراتيجية فإن الحجم لا يعد أساساً ملائماً لتفسير سلوك التكاليف وإنما يمكن تحقيق ذلك باستخدام محركات التكلفة الهيكلية و التي تساهم في تشكل الموقف التنافسي للمنشأة.

يرى الباحث أنه في بعض النظم الإنتاجية كالأوامر لا يمكن اعتماد حجم الإنتاج كأساس لتفسير سلوك التكاليف لأن الإنتاج منخفض وبوحدات غير متجانسة.

#### رابعاً : خطوات تطبيق تحليل مسببات التكلفة

يستلزم تطبيق تحليل مسببات التكلفة إتباع عدة خطوات تتمثل في التالي (1) :

(1) د.عاطف عبد المجيد، مرجع سابق ، ص ص 146، 147 .

1. وضع قائمة تفصيلية بأنشطة المنشأة الأساسية والمساعدة حيث يفيد إعداد هذه القائمة في بيان تتابع هذه الأنشطة وعلاقتها المتشابكة في ضوء الأهداف الكلية للمنشأة . يرى الباحث أنه في هذه الخطوة يتم الإعتماد على تحليل سلسلة القيمة لأنه كما سبق الإشارة اليه يعمل على تقسيم أنشطة المنشأة الى الأساسية والمساعدة (الداعمة).
2. الحصر الفعلي لتكاليف كل نشاط من الأنشطة الأساسية عن فترة معينة والتي يمكن تتبعها مباشرة وفقاً لمسببات تكاليف الموارد بما يعكس إستهلاك الأنشطة من عوامل الإنتاج من حيث الكم والوقت .
3. إعداد مصفوفة الارتباط بهدف فحص وإيضاح العلاقة السببية بين إستخدام الموارد ومخرجات كل نشاط عن طريق إقتراح عدد متنوع من مسببات التكلفة التي ترتبط بحدوث تكلفة كل نشاط.
4. توثيق علاقة تكلفة كل نشاط بالمسببات المختارة عن طريق إعداد جداول أو ملخصات تظهر تتابع أنشطة المنشأة والمسببات المناسبة لكل نشاط وتكاليف كل نشاط .
5. حساب معدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة ، ويعبر قياس هذا المعدل عن معدل التكلفة لوحدة

$$\text{المسبب حيث : معدل تكلفة وحدة المسبب} = \frac{\text{إجمالي تكاليف النشاط المساعد}}{\text{كمية الموارد اللازمة للنشاط (كمية المسببات)}}$$

يكون نصيب النشاط الأساسي من تتبع تكلفة الخدمات الأنشطة المساعدة = مجموع كمية موارد كل نشاط × معدل التكلفة .

6. تحديد التكلفة الكلية للنشاط ، حيث أن تكاليف النشاط تساوي :

تكاليف التشغيل المباشرة للنشاط + نصيبه من تتبع تكلفة الأنشطة المساعدة .

#### خامساً : متطلبات تحليل مسببات التكلفة :

يتطلب تحليل مسببات التكلفة، معالجة مشكلتين أساسيتين هما<sup>(1)</sup> :

#### 1. تحديد مسببات التكاليف التي يتم إستخدامها في المنشأة :

هذه لها أهمية في تحديد مجال القياس الدقيق للتكلفة مما يؤدي لضمان دقة تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على موضوعات القياس التكلفة ، إذ أن دقة تخصيص التكاليف تتناسب طردياً مع زيادة عدد مسببات التكاليف من ناحية ، ومن ناحية أخرى هناك علاقة تبادلية تعويضية بين عدد مسببات التكلفة ودرجة التعقيد ، فإستخدام عدد قليل من مسببات التكلفة يعني عدد أقل في تنفيذ نظام التكاليف وإيضاً سهولة فهم الإدارة للنظام .

#### 2. المفاضلة بين مسببات التكاليف البديلة الملائمة يرتبط بمجموعة من العوامل تشمل :

(1) تهاني عبدة النشار ، إستخدام مدخل تحليل مسببات التكلفة لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 27 ، العدد 4 ، 2003م)، ص 85 .

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

ب. تكلفة الأخطاء فارتباط مسبب التكلفة بكمية الإستهلاك الفعلي للنشاط يعد الأساس في تفضيل مسبب التكلفة الذي يجب إستخدامه .

ج. تكلفة الآثار السلوكية لإستخدام مسبب التكلفة .

كلما كانت تكلفة الآثار السلوكية لإستخدام مسبب التكلفة مرغوب فيها ، فإن ذلك يعد الأساس في تفضيل مسبب التكلفة وعند المفاضلة بين مسببات التكلفة البديلة لابد من التمييز بين ما يأتي :

أ. مسببات إستخدام النشاط : حيث يمثل مسبب إستخدام النشاط ، العلاقة بين موضوع القياس التكلفة وبين النشاط .

ب. مسببات التكلفة التشغيلية : هي تمثل المسبب الحقيقي الذي يوضح كيفية حدوث التكلفة فهو يمثل تكلفة العملية وليس تكلفة المنتج .

سادساً : تحليل الموقف الإستراتيجي :

كما يرى الباحث أن هذا التحليل هو تحليل متكامل حيث أنه يتناول تحليل (sowt) في الإعتبار ولذلك فهو أداة من أدوات التحليل الإستراتيجي أو ضلع من أضلاع المثلث الذي يجسد التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومكون من أدواته الثلاث الأساسية (سلسلة القيمة ، تحليل محركات التكلفة ، تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة) وكما تمت الإشارة مسبقاً فإن هذه الأدوات الثلاث تعمل بتكامل مع بعضها البعض ويتضح ذلك من خلال العلاقة بين تحليل القيمة وتحليل الموقف الإستراتيجي كتالي<sup>(1)</sup> :

1. تحليل الموقف الإستراتيجي للبيئة الداخلية من خلال تحليل الجوانب الداخلية التي تتعلق بأنشطة الوظائف و التي تتفق مع النظرة الداخلية لمفهوم سلسلة القيمة ، وبالتالي يمكن إستخدام أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي لتحديد :

أ. عوامل القوة التي تشير إلى أية إمكانات داخلية تظهر من خلال أنشطة سلسلة القيمة تساعد على إستغلال الفرص المتاحة والممكنة ومواجهة التهديدات .

ب. عوامل الضعف التي تشير إلى أية ظروف وعوامل نقص داخلية تظهر من خلال أنشطة سلسلة القيمة تعيق من قدرة المنشأة على إستغلال الفرص المتاحة .

---

(1) أحمد سليم الطروانة ، تقييم أثر استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في زيادة كفاءة قرارات التسعير لدى شركات الصناعات الإستخراجية والتحويلية ، (عمان : جامعة عمان العربية ، دكتوراة في المحاسبة منشورة، 2013م) ، ص37.

2. تحليل الموقف الإستراتيجي للبيئة الخارجية من موردين وعملاء ومنافسين والذي يتفق مع النظرة الخارجية لمفهوم سلسلة القيمة ، وبالتالي تم إستخدام أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي في تحديد :

أ. الفرص التي تشير الى أية ظروف أو إتجاهات خارجية ذات أثر إيجابي على المجال الذي تتميز به المنشأة والذي يمكنها من تحقيق ميزة تنافسيه .

ب. التهديدات التي تشير إلى إية ظروف وإتجاهات خارجية ذات تأثير سلبي على المجال الذي تتميز به المنشأة والتي تؤدي إلى ضعف الموقف التنافسي .

إن الإستراتيجية التنافسية هي مجموعة من الإجراءات التي يتم القيام بها لتحقيق مزايا تنافسية بالنسبة لمنتجات أو أسواق معينة وإلهداف معينة ويمكن للشركة أن تتبع أكثر من إستراتيجية تنافسية في وقت واحد ويتم إختيارها بناءً على ظروف المنافسة وقدرات الشركة على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

### 1. إستراتيجية قيادة التكلفة (ريادة التكلفة) :

القيادة التكلفة تعني القدرة على تخفيض التكاليف عند حدود تقل عن متوسط تكلفة الوحدة المنتجة في المنشآت ذات المركز الإستراتيجي للتكاليف والتي تعمل في ذات الصناعة<sup>(2)</sup>.  
تركز إستراتيجية الريادة في التكاليف على تخفيض تكلفة مدخلات الإنتاج مقارنة بالتكلفة التي يحملها المنافسون ، وتهتم الإدارة التي تطبقها بتخفيض تكاليف جميع أنشطتها مثل الإنتاج والتمويل والأفراد والتسويق والبحوث والتطوير ، وتعتكلك الإستراتيجية هي الأكثر إنتشاراً والتي لاقت رواجاً كبيراً عندما ظهرت فكرة منحيات الخبرة<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث أن إستراتيجية ريادة التكلفة هي الإستراتيجية التي تعني التحكم بالتكلفة من خلال خطوتين أولاً تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة ثم إزالة التي لا تضيف قيمة والتخلص من تكلفتها ثانياً تحديد التكلفة الضرورية للأنشطة التي تضيف قيمة والتخلص من تلك الزائدة شريطة أن لا تمس جودة المنتجات .

### أ. مقومات نجاح إستراتيجية قيادة التكلفة

يتطلب تطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة العديد من المقومات تتمثل في التالي<sup>(4)</sup>:

1. وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الأداء .

(1) أ.د محمد الفيومي محمد ، مرجع سابق ، ص 23 .  
(2) عبدالرحمن عليان ، (7مايو 2012م) سلسلة القيمة ، منتدى المحاسبين العرب ، تم إسترجاعها بتاريخ 2018/8/5 من (<http://www.acc4arab.com/acc/archive/index.php/t27120.html>) .  
(3) عبد العظيم ، مرجع سابق ، ص 13 .  
(4) د. شوقي السيد فودة ، مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم أرباح في الشركات الصناعية - دراسة نظرية وتطبيقية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، د.ت) ، ص ص 207-208 .

- ii. توافر إقتصاديات حجم الإنتاج .
- iii. توافر سوق مشتريين على مستوى كاف من الوعي بمستوى الأسعار .
- iv. بناء قاعدة عالية الكفاءة من الإمكانيات والتسهيلات الفنية .
- v. وجود نظم جيدة للتحكم في التكاليف والرقابة عليها .
- vi. تقليل النفقات في مجالات البحث والتطوير والبيع والإعلان إلى أدنى حد ممكن .

#### ب. مزايا إستراتيجية قيادة التكلفة :

عندما يتم إختيار إستراتيجية قيادة التكلفة كإستراتيجية عامة وعندما تخطط وتوضع بصور واضحة وقابلة للتطبيق من خلال العاملين في المنشآت المختلفة فإن ذلك يؤدي الى تحقيق عدة مزايا تتمثل في التالي (1) :

- i. زيادة القدرة على وضع أسعار أقل من أسعار المنافسين مع الإحتفاظ بنفس مستوى الربح .
- ii. المحافظة على الحصة السوقية من خلال تقديم أسعار أقل من أسعار المنافسين .
- iii. تساعد على دخول أسواق جديدة من خلال تقديم أسعار أقل من أسعار المنافسين .
- iv. المقدرة على الحصول على حصة سوقية أكبر عن طريق جذب العملاء الذين لديهم حساسية تجاه الأسعار .

#### ج. مخاطر فشل إستراتيجية التكلفة

قد يواجه تطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة عدة مخاطر قد تؤدي الى الفشل فيها وهذه المخاطر تم تحديدها كالتالي (2) :

- i. قد يتمكن المنافسون من إستخدام طرق ووسائل إنتاجية أكثر تطوراً تساعد على إنتاج منتجات بتكلفة مماثلة أو أقل من الشركة الرائدة ، ويزداد هذا الخطر مع زيادة التقدم التكنولوجي أو إستخدام عمالة بتكلفة أقل .
- ii. تزايد احتمالات لجوء المنافسين الى محاكاة أساليب وأدوات الشركة الرائدة (فائدة التكلفة).

#### د. مراحل تطبيق قيادة التكلفة :

يمر تطبيق التحليل الاستراتيجي بمراحل عدة هي (3) :

- i. مرحلة بناء استراتيجية قيادة التكلفة ( التحليل الإستراتيجي للمنشأة )
- ii. مرحلة تطبيق استراتيجية قيادة التكلفة .
- iii. مرحلة رقابة وتقويم إستراتيجية قيادة التكلفة .

(1) أ. أحمد محمد ربيع طيفور ، دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق ريادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج ، (حطوان : المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حطوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد 2 ، 2011م) ، ص 374 .

(2) أ. أحمد محمد ربيع طيفور ، المرجع السابق ، ص 375 .

(3) المرجع السابق ، ص 377 .



## 2. إستراتيجية التميز :

تقوم إستراتيجية التميز على أساس إستمرار المنشأة في المنافسة عن طريق تقديم منتج بخصائص جذابة تدفع العميل إلى تفضيلة على المنتج الذي يقدمه المنافسون ، أو إبتكار منتج ينظر إليه العميل على أنه منتج مختلف أو منفرد بشكل ما ، مما يزيد من قدرة المنشأة على فرض سعر أعلى من السعر الذي يفرضه أقرب المنافسين ، كما تهدف إستراتيجية التميز إلى تقوية المركز التنافسي للشركة من خلال تميز منتجاتها وخدماتها عما يقدمه المنافسون وتكون الشركة القادرة على تحقق التميز لمنتجاتها ، قادرة على فرض سعر عال لمنتجاتها المتميزة يكون أعلى من متوسط السعر في الصناعة ، إلا أن المشكلة الأساسية التي تلازم تطبيق هذه الإستراتيجية ، تكون في قدرة الشركة على الإحتفاظ بتميزها في أعين العملاء على المدى الطويل ويرجع ذلك لتقليد المنافسين إنتاج المنتجين كما في كوكاكولا ، التفوق في الخدمة كما في آي بي إم ودليل ، دعم شبكة التوزيع كما في كاتريلو ، وتصميم المنتجات كما في هيوليت باكارد<sup>(1)</sup>.

تجدر الإشارة الى أن قدرة المنشأة على زيادة الإيرادات من خلال فرض أسعار عالية نتيجة لتمييز المنتج عن منتجات المنافسين بدلاً من تخفيض التكاليف يتحقق إذا ما كانت القدرة منخفضة للتنافس عن طريق تخفيض التكاليف ، فالشركة التي تسعى الى التمييز تكون لديها تكاليف أعلى من تلك التي تتبع إستراتيجية تخفيض التكاليف<sup>(2)</sup>.

إستراتيجية التميز السلعي تتحقق إستراتيجية التميز السلعي عن طريق تقديم المنشأة شيء ما في المنتج أو الخدمة يدركه المستهلكون على أنه فريد ، ومن مداخل تميز المنتج<sup>(3)</sup>:

i. الولاء للماركة (مثل مارينا في منتجات الألبسة الرجالية).

ii. خدمات ممتازة للزبائن (مثل شركة سيرينال للهواتف الخلوية).

iii. الشبكة المنتشرة (مثل شركة سيرينال للهواتف الخلوية).

iv. تصميم المنتج وصفات/خصائص المنتج (ستارمكس للأدوات الكهربائية) .

يرى الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة لا يمكن حصره فقط فيما يتعلق بالتكاليف كباقي النظم التكلفة لأنه يتضمن تحليل للبيئية ومراقبة للمنافسين والعملاء والأسواق والموردين ومن هذا المنطلق فإن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعد نظام تكلفي ونظام إنتاجي ونظام تسويقي ونظام إستراتيجي معقد يعمل من خلال أدواته المختلفة على توفير جميع المعلومات التي تساعد

(1) خلف إبراهيم الجنابي ، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة ، (بغداد : مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 7 ، العدد 2 ، 2012م) ، ص ص 177-178.

(2) Blocher, J., Edward, Stout E., David and Cokins, Cary, **Cost Management: A Strategic Emphasis**, 5<sup>th</sup> Edition, McGraw-Hill , International Edition, 2010, P.18.

(3) عفاف مبارك محمد ، مرجع سابق ، ص 82.

على إتخاذ اقرارات المختلفة في الأنشطة أعلاه ومن هنا فإن المقاييس التي يضعها التحليل الإستراتيجي لتقييم الأداء هي المقاييس الأصح والأشمل مقارنة بنظم الجزئية الأخرى .

### 3. إستراتيجية التركيز

إستراتيجية التركيز تعني تركيز المنشأة على جزء معين من السوق والتوجه إلى فئة محددة من المستهلكين أو الزبائن أو لقسم خط إنتاج معين أو سوق جغرافية بهدف تقديم خدمة أفضل من المنافسين ، تقوم هذه الإستراتيجية على أساس إختيار شريحة محددة أو خاصة من العملاء أو التركيز على الوفاء بإحتياجاتهم المتميزه التي تختلف عن إحتياجات بقية العملاء ، وذلك من خلال تخصيص خطوط إنتاجية لمنتج محدد أو التركيز على سوق معين لتتمكن من خلال هذه الإستراتيجية تحقيق ميزة تنافسية<sup>(1)</sup> .

يرى الباحث أن المنشآت في هذه الإستراتيجية تستخدم نظامين إنتاجين إحداها مخصص لفئة معينة أو شريحة مخصصة يتمتع المنتج الخاص بها بموصفات معينة وهذه الإستراتيجية أقرب ما تكون الى نظام الأمر الإنتاجية أو أن يكون المنتج يستهدف به كشط (قشطة) السوق ويمكن القول أن إستراتيجية التركيز هي الإستراتيجية التي تقسم العملاء الى فئات تركز على إحداها وتعمل على تصنيع المنتج الملائم لهذه الفئة وغالباً ما يتم إستخدام إستراتيجية تسويقية واحدة.

#### أ. عناصر إستراتيجية التركيز

تتكون إستراتيجية التركيز من عدة عناصر تتمثل في<sup>(2)</sup>:

- i. التركيز على منتج معين أو إشباع حاجات مجموعة معينة من المستهلكين .
- ii. التركيز على خدمات قطاع معين من السوق الكلي وليس كل السوق .
- iii. برنامج تسويقي يشبع رغبات قطاعات محددة من السوق ، بتقديم منتج مقارنة بالمنافسين وبتكاليف أقل أو التمييز والتكلفة الأقل معا .

#### ب. أبعاد إستراتيجية التركيز

تتمثل هذه الإستراتيجية في شكلين أساسيين هما<sup>(3)</sup>:

- i. التركيز على تخفيض التكلفة أو تقديم منتج عالي الجودة بالقياس إلى المنافسين ، أو التركيز على التكلفة الأقل والجودة في نفس الوقت وهذا من أجل التميز .

---

(1) أ. بلقاسم رابح ، أ. وعيل ميلود، مداخل التنافسية وإستراتيجيات للمؤسسات الصناعية في ظل المنافسة العالمية ، (الجزائر: المركز الجامعي بالبويرة ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، 2010م) ، ص 19 .

(2) عثمان عبد الجواد أحمد عبد الرحمن ، إستخدام نموذج سلسلة القيمة في تحليل التكاليف بهدف ترشيدها وأكتساب ميزة تنافسية ، (الاسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، 2006م) ، ص 34 .

(3) بلقاسم رابح ، أ. وعيل ميلود، مداخل التنافسية وإستراتيجيات للمؤسسات الصناعية في ظل المنافسة العالمية ، (الجزائر: المركز الجامعي بالبويرة ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، 2010م) ، ص 19 .

ii. التركيز على فئة محددة من الزبائن والمستهلكين ، لهم حاجات مختلفة عن المستهلكين والزبائن الآخرين ، أو يرغبون في خدمات متميزة .

### سابعاً : خطوات تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة

لكي يحقق أي نظام الأهداف المناطة به يجب أن يطبق بشكل صحيح وملائم وهذا الأمر ينطبق على التحليل الإستراتيجي للتكلفة حيث يتم إتباع عدد من الخطوات التي تساعد على توفير المعلومات الإستراتيجية والتي تساعد متخذي القرار على إخاذ قراراتهم الإستراتيجية المختلفة وتنقسم هذه الخطوات في مرحلتين هما<sup>(1)</sup>:

**المرحلة الأولى :** تحليل الظروف البيئية المحيطة بالمنشأة والمنافسة والأسواق والعملاء وهي تشمل خطوات فرعية هي :

1. تحليل ظروف البيئة المحيطة بالمنشأة وذلك من ناحيتين : الأولى تحليل الظروف العامة للبيئة المشتملة على البيئة الإقتصادية والتكنولوجية والسياسية والقانونية ، والثانية تشمل البيئة الخاصة متمثلة في المنافسة وتجار الجملة وتجار التجزئة وكذلك الموزعين وجهات التسويق بالإضافة إلى منشآت الأعمال المساندة والموردين والعملاء .

2. تحليل المنافسة وهو يشتمل على تحديد مصادر المنافسة وتحديد مستوى حدة المنافسة وحصص كل المنافسين الرئيسيين في لسوق ، فضلاً عن تحديد خصائص وأداء المنافسين والمزايا التي يتمتعون بها .

3. تحليل الأسواق والعملاء وهو يشتمل على تحديد الأسواق بالنسبة للمنتجات والأنشطة التي تعمل بها حالياً وكذلك الأنشطة التي من المحتمل أن تزاولها مستقبلاً ، هذا بالإضافة إلى تحديد قطاعات العملاء وحجم كل منها بالنسبة لأنواع المنتجات وسلوك القطاعات من حيث إستخدام المنتجات .

4. تحليل المنشأة ، وهو يشتمل على تحليل الإدارة العليا من حيث إتجاهات وقيم وخبرات أعضاء الإدارة العليا وتحليل موارد المنشأة ، تحليل نظم المنشآت العاملة والمساندة التابعة للمنشأة الأم تحليل أهداف وإستراتيجيات المنشأة وتحليل أداء المنشأة .

**المرحلة الثانية :** تحديد مظاهر القوة والضعف وتحديد الفرص و التهديدات (SOWT) :

تستلزم هذه المرحلة المواءمة بين الظروف الداخلية والخارجية وهو ما يعرف بالتحليل

الرباعي (SOWT) وهذه المرحلة تشتمل على<sup>(2)</sup> :

### 1.تحديد مظاهر القوة

(1) سالم بإعجاجة ، مرجع سابق ، ص ص 113-116 .

(2) نجاتي إبراهيم عبدالعليم ، مرجع سابق ، ص ص 21-51.

إن تمتع المنشأة بمظاهر القوة يمكنها من إستغلال الفرص المتاحة التي قد تنتج من تغير الظروف البيئية أو ظروف السوق أو سلوك العملاء أو ظروف المنافسة بصورة افضل ، كما تمكنها من التغلب على المخاطر المحتملة أو الحد من آثارها ، وتتمثل مظاهر القوة في موارد المنشأة وخصائص سلوك إدارة الموارد البشرية والبحوث والتطوير وغيرها من النظم ومظاهر القوة .

## 2.تحديد مظاهر الضعف

تعكس مظاهر الضعف انخفاض الموارد والكفاءات مقارنة بالمنافسين كضعف برامج البحوث والتطوير وضعف تسهيلات الإنتاج والتسويق مما ينعكس سلباً على أداء الشركة .

## 3.تحديد الفرص

تأتي الفرص من البيئة الخارجية للمنشأة مثل توقع إقبال المستهلكين على منتج جديد ، تحسين مستوى جودة المنتج نتيجة للتطور التكنولوجي وتخفيض تكاليف الإنتاج ، ولا تكون الفرص حقيقة إلا اذا توافرت لدى المنشأة الموارد والنظم والإمكانات اللازمة لإستغلال هذه الفرص .

## 4.تحديد التهديدات

يقصد بالتهديدات ظروف غير مواتية أو عوائق أمام حاضر ومستقبل المنشأة كارتفاع تكاليف المواد الخام المستخدمة في إنتاج منتج معين أو أكثر من منتجات المنشأة نتيجة انخفاض الكمية المعروضة من المنتج والذي يؤدي إلى إرتفاع الأسعار وبالتالي إتجاه المستهلكين نحو إستخدام منتجات بديلة ، كما تمثل التهديدات أيضاً تغيير أذواق المستهلكين وقلة إقبالهم على المنتج، هذا بالإضافة إلى التطور التكنولوجي الذي ينتج عنه تقديم منتجات من قبل المنافسين تكون أكثر ملاءمة من المنتج الذي تقدمه المنشأة حالياً وهذا يؤكد ضرورة إغتنام الفرص للتصدي للتهديدات.

## ثامناً : معوقات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

هناك عدة معوقات للتحليل الاستراتيجي للتكلفة تحد من تطبيقه تتمثل في التالي:

### 1.عدم وجود كادر خبير لدى المنشآت

إن محاسبة التكاليف الحديثة تحتاج خلال عملية تطبيقها إلى خبراء في تحديد مراكز التكلفة انواع التكاليف ، والقيام بدراسة اجزاء العمل ، وترميز انواع التكاليف والعاملين ، وتصنيف الالات والمواد ، فوجود هؤلاء الخبراء نادر الوجود في بلدان غير ناضجة اقتصادياً<sup>(1)</sup>.

### 2 . قصور في الهيكل المحاسبي المطبق

تأخذ محاسبة التكاليف المعلومات من المحاسبة المالية ، رغم ان كثير من انواع التكاليف تدمج مع بعضها في المحاسبة المالية ولا يلاحظ مكان نشأتها ، وبهذا غالباً لا يمكن الاعتماد على واقع المحاسبة المالية لأغراض محاسبة التكاليف ، فتقف الادارة الراغبة في تطبيق نظام تكاليف

(1) احمد هشام معوض سليم ، أثر محددات البيئة الصناعية الحديثة على نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27 ، العدد 2 ، 2003م) ، ص16 .

حديث حائرة امام امرين اما اعادة هيكله المحاسبة المالية لتطبيق النظام الحديث او البقاء على الوضع الحالي<sup>(1)</sup> .

### 3. جهل في معرفة مهام محاسبة التكاليف :

كثير من ارباب وقادة العمل لا يعرفون شيئاً عن وظائف واهداف محاسبة التكاليف ، ويظنون ان المحاسبة المالية تقدم كل المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات وخاصة عند تسعير المنتجات ، وادحياناً تلجأ بعض المنشآت في تسعير منتجاتها إلى جهات خارجية خبيرة ، والتي بدورها تحاول دراسة تكاليف المنشأة من واقعها الغامض ، ومن ثم تخرج بسعر ربما يكون عالي او متدنياً في بعض الاحيان<sup>(2)</sup> .

### 4. الخوف من ظهور الواقع غير المرضي للعيان :

كثير من قادة العمل خاصة في منشآت قطاع الاعمال العام ذات الطابع الاقتصادي يهابون تطبيق محاسبة تكاليف حديثة خوفاً من ظهور الواقع الانتاجي والاداري غير المرضي للعيان ، خاصة كشف البطالة المقنعة المنتشرة بشكل كبير ، وأيضاً الخوف من تحديد الفاقد ومكان وزمان وقوعه ومساءلة قادة العمل عن ذلك .

### 5. صعوبة تطبيق محاسبة تكاليف حديثة

إن تطبيق محاسبة تكاليف حديثة بنظامها وأساليبها ليس بالامر السهل ويحتاج لأموال ربما لعقد من الزمن حتى يستقر ويؤتي اكله ولسنوات عديدة كثيرة وهذا ما لا يصبر عليه قادة الاعمال ، رغم ما يقدمه الحاسب الالي من تسهيلات في هذا المجال وبذلك نجد ان غالبية الشركات الصناعية تهتم بانظمة المحاسبة المالية وتتجاهل انظمة التكاليف .

### تاسعاً : التكامل بين أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

بالرغم من إختلاف الباحثين في الأدوات الرئيسية المكونة للتحليل الإستراتيجي للتكلفة إلا أن الباحث يرى أن الأدوات المتمثلة في (تحليل سلسلة القيمة ، تحليل مسببات التكلفة ، تحليل الموقف الإستراتيجي) هي الأدوات الرئيسية حيث تتكامل الأدوات الثلاث معاً منتجة قرار إداري فعال يتم من خلاله توفير منتج متميز يتمتع بالجودة المطلوبة في السوق التنافسي بالإضافة الى السعر المطلوب من قبل العملاء وبالتكلفة التي تحقق للمنشآت أعلى عائد ، أن جوهر عملية التحليل الإستراتيجي للتكلفة الشاملة تظهر من خلال الخطوات المختلفة للقيام بتحليلاته المختلفة، وقبل الشروع في التوضيح تجدر الإشارة الى أن القيام بهذه الخطوات لا يتم بصورة منفصلة بل يتم بشكل متداخل حيث يمكن أن تتم خطوه من خطوات تحليل سلسلة القيمة في نفس الوقت يتم تنفيذ

(1) المرجع السابق ، ص 16.

(2) د.كمال خليفة ابوزيد، كمال الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2002م) ، ص 223 .

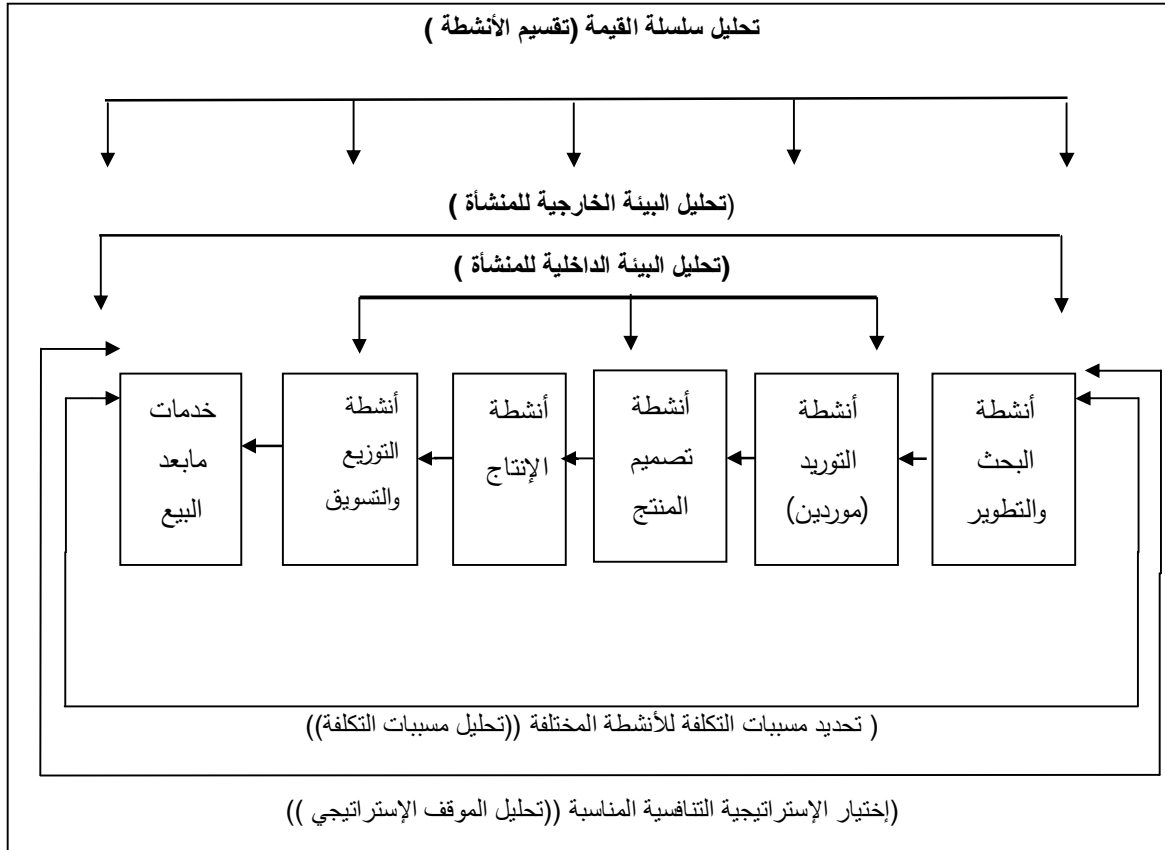
مرحلة من مراحل تحليل مسببات التكلفة وذلك ضمن إستراتيجية تنافسية ضمن إستراتيجيات تحليل الموقف الإستراتيجي، وعلية يتم التكامل من خلال تحليل الأنشطة بإستخدام تحليل سلسلة القيمة حيث يتم التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة وذلك بغرض الرفع من كفاءتها وتحسين أدائها والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة حيث يقوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة بتقسيم المنشأة الى مجموعة من الأنشطة بدءاً من البيئة الخارجية للمنشأة أي من أنشطة التوريد ثم مروراً بالأنشطة الداخلية للمنشأة والمتمثلة بأنشطة تصميم المنتج وأنشطة الإنتاج وتنتهي كما بدأت بأنشطة في البيئة الخارجية من أنشطة التوزيع والتسويق بالإضافة الى أنشطة ما بعد البيع ، وخلال كل تلك المراحل والأنشطة تعمل المنشأة على تحديد مسببات التكلفة المختلفة للأنشطة من خلال تحليل مسببات التكلفة وتجدر الإشارة الى أن المنشأة خلال تلك الأنشطة تقوم بتحديد العناصر المميزة داخل سلسلة القيمة أو تحاول التحكم في مسببات التكلفة واختيار التكلفة المناسبة دون المساس بالجودة وكذلك

يكون نتيجة لتحليل الموقف الإستراتيجي للمنشأة والإستراتيجية التنافسية التي تختارها المنشأة .

يوضح الشكل رقم (5/2/1) التكامل بين ادوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة :

### الشكل (5/2/1)

#### التكامل بين أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة



المصدر : إعداد الباحث ، 2019م.

يوضح الشكل (5/2/1) التكامل بين ادوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة والتداخل الذي يظهر بينها من حيث تقسيم البيئة إلى داخلية وخارجية في تحليل سلسلة القيمة وتقسيم البيئة الداخلية إلى عدد من الانشطة تبدأ من نشاط البحث والتطوير ، وتنتهي بخدمات ما بعد البيع وتحديد مسببات التكلفة لهذه الانشطة فيما يدخل في تحليل مسببات التكلفة ، وتتم الانشطة السابقة في ظل الاستراتيجية التنافسية المناسبة (تحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة).

## الفصل الثاني

### مفهوم و أبعاد الاداء المالي

يتناول الباحث في هذا الفصل تقويم الأداء المالي بدأً من مفهوم الأداء و أنواعه والعوامل المؤثرة عليه ثم يتناول مفهوم تقويم الأداء وخطوات تقييمه ومعوقاته هذا بالإضافة الى مفهوم تقويم الأداء المالي وأهميته وأدواته والعوامل المؤثرة عليه وكيف يتم تقويم الأداء المالي وأخيراً دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تقويم الأداء المالي من خلال المباحث التالية :

**المبحث الأول: مفهوم الأداء وأنواعه ومجالاته والعوامل المؤثرة فيه**

**المبحث الثاني: مفهوم الأداء المالي وأنواعه ومجالاته وخطواته**

## المبدا الأول

### مفهوم الأداء وأنواعه ومجالاته والعوامل المؤثرة فيه

يبقى الأداء مجالاً خصباً للبحث والدراسة لإرتباطه الوثيق بمختلف المتغيرات والعوامل البيئية، سواء أكانت الداخلية أم الخارجية منها، وتتسبب وتتعدد تلك المتغيرات وتأثيرها المتبادل معاً، وإن الاختلاف حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها المدراء والمنشآت وإن هذا الاختلاف يعود لتنوع الأهداف والإتجاهات في دراسة الأداء، وعلى الرغم من هذا الاختلاف، فإن أغلب الباحثين يعبرون عن الأداء من خلال النجاح الذي تحققه المنشأة في تحقيق أهدافها<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث أن الأداء يعد من أكثر المفاهيم في العلوم الإدارية اتساعاً حيث يمكن توليفه مع أي مفهوم آخر فنقول الأداء الإداري أو الأداء المالي وغيره وطبقاً للمفهوم الذي يرتبط به الأداء فإن المقاييس والمعايير التي تستخدم في قياس الأداء والتعبير عنه تختلف وإن الأداء إنما هو ترجمة للخطط على أرض الواقع بمختلف أنواع الأداء بغض النظر من وجود الإنحراف أو عدمه.

#### أولاً : مفهوم الأداء:

إن أصل كلمة أداء ينحدر من اللغة اللاتينية حيث توجد كلمة (PERFORMARE) والتي تعني كلية الشكل ما، وبعدها اشتقت اللغة الانجليزية منها لفظة PERFORMANCE التي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه<sup>(2)</sup>.

في رأي الباحث أن التعريف السابق تعريف للخطة فالأداء إنما هو الهدف بعد إنجازه وليس الطريقة أو الكيفية التي يحقق بها التنظيم أهدافه.

(1) بن خليفة حمزه ، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة (مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (Edimma) الوادي 2009-2012 ، (الجزائر : جامعة محمد خضير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، 2012م) ، ص 11 .

(2) Abdellatif Khemakhem, *la dynamique du contrôle de gestion*, Dunod, 2 ed, Paris, 1976,P. 310.



يقصد بالأداء أيضاً المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها<sup>(1)</sup>.  
تتاول التعريف السابق الأداء فعلاً كوسيلة أو الطريقة ويرى الباحث أن الأداء ما هو الا  
نتيجة.

إن مفهوم الأداء يتخذ أحد المعاني الثلاث التالية<sup>(2)</sup>:

1. نشاط : فهو يؤدي إلى الوصول إلى نتائج .
  2. أداء : فهو نتيجة النشاط نشاط كونه يعتمد على تقييم النتائج التي تحققها المنشأة.
  3. يمكن أن يعبر الأداء عن المردودية والنتائج المالية .
- كما عرف الأداء بأنه التنفيذ الفعلي لمرحلة العمل ومستوى الكفاءة والجهد المبذول في ذلك  
التنفيذ<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث أن الأداء إنما هو ترجمة للخطط الموضوعة في شكل عمل فعلي وأن هذا العمل  
لا يكون عشوائي ولكن بشكل كفاء حيث إن هذا التحويل التنفيذي للخطط يكون ببذل جهد بالإضافة  
الى أنه لم يحدد أي جهد جسدي أو ذهني .  
كما قد أشار بعض الكتاب الى أنه يمكن تعريف الأداء من خلال مناقشته لعدد من المدخل  
المرتبطة به وهي<sup>(4)</sup>:

- 1.مدخل الأهداف:** هذا المدخل يفترض أن المنشآت تسعى إلى تحقيق أهداف اولية متماثلة ، إذاً هذا  
المدخل يعتبر الاداء بانه هو بلوغ المنشأة لأهدافها .  
يرى الباحث أن المنشآت لديها أهداف أولية ولكن هذه الأهداف ليست متماثلة فهي تختلف  
بإختلاف النشاط، الحجم، الشكل القانوني وغيرها، هذا بالإضافة الى أن الأداء ليس نتيجة فقط وإنما  
يتمثل أيضاً في الطريق المؤدي الى تحقيق هذا النتيجة .
- 2.مدخل موارد المنشأة:** هذا المدخل يؤكد على العلاقة بين المنشآت وبيئتها ، ويعتبر الاداء بأنه قدرة  
المنشأة في الحصول على مواردها .  
في نطاق هذا المدخل يرى الباحث أن هناك إشارة الى أن الأداء وسيلة تستطيع المنشأة من  
خلالها الحصول على مواردها وهذا غير صحيح فالأداء تنفيذ عملي ونتيجة، وأن الأداء بعيد كل البعد  
عن إعتبره عباره عن وسيلة.
- 3.مدخل العملية :** هذا المدخل يعتبر ان الاداء ما هو إلا انعكاسات لسلوك المساهمين في المنشأة .

---

(1) عبد المحسن توفيق محمد ، تقييم الأداء، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1998م) ، ص 30 .  
(2) A.Bourguignon , **Peut ou Finir la Performance** , Revue Française de Comptabilité ,  
N°269 , 1995, P.61 .

(3) مهدي عبدالله حسن ، تقويم الأداء المالي و المحاسبي بمؤسسات التعليم العالي بالسودان ، (الخرطوم : جامعة أم  
درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 1995م) ، ص3.  
(4) د. فلاح حسن ، د. مؤيد عبد الرحمن الدور ، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر ، (عمان : دار وائل  
للنشر ، 2000م) ، ص221 .

إن الأداء عبارته عن سلوك للمساهمين، لأنه يكون من خلال المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشآت وبالتالي يرى الباحث ان هذا المدخل يعبر عن أداء المساهمين لتمويل أداء المنشأة.

**4.مدخل المقوم:** هذا المدخل يميز الاداء بكونه مفهوماً متعدد الابعاد والتقييمات ، أو كل تقويم يكون خاصاً بمتطلبات المقوم حيث ان لكل مقوم مستوى محدد من الطموح .

يرى الباحث أن الأداء يتمثل فعلياً في النتيجة والأنشطة التي تؤدي إليها ولكن قد لا يتوفر عنصري الكفاءة والفاعلية بالضرورة في الأداء ، كما أنه يمكن تعريف الأداء عدة تعاريف فالأداء هو ترجمة للخطط الإدارية أو المالية أو أي مفهوم آخر يرتبط بالأداء المالي على أرض الواقع ، أو هو نتاج لنشاط المنشأة عن فترة مالية محددة مسبقاً ، وأخيراً يمكن تعريف الأداء بأنه مردود الموارد المستهلكة في فترة زمنية معينة وكلما كانت تلك الموارد مستهلكة بشكل أفضل كلما كان الأداء أفضل وبالتالي فإن الأداء المثالي هو الأداء الذي تسعى المنشأة الى تحقيقه وهو الأداء الذي يتوفر فيه عنصري الفعالية والكفاءة ويعرض مصطلح الفعالية سابقاً لمصطلح الكفاءة خلافاً لما جرت عليه العادة في سبق الكفاءة للفعالية بناء على تعريف كليهما ، حيث تعرف الكفاءة بأنها الاستخدام الأمثل للموارد المؤسسية بأقل تكلفة ممكنة ، أما الفاعلية هي مدى قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها ، وبالتالي يتضح للباحث من خلال تعريف المصطلحين أنه من المنطقي البدء بالكفاءة حيث أنه يتم البدء أولاً باستخدام الموارد ثم تحقيق الأهداف .

#### ثانياً : أنواع الاداء:

تم الاشارة سابقاً الى الاختلاف في مفهوم الأداء بحسب وجهة النظر اليه أو بصورة أدق بحسب المعايير والمقاييس المستخدمة ، وتجدر الإشارة الى أن التعريف قد يختلف باختلاف المفهوم الذي تم توليفه مع مفهوم الأداء<sup>(1)</sup> .

بناءً على ما سبق يصبح الاختلاف ووجود أنواع للإداء نتيجة منطقية بل وحتمية ، وبما أن الأداء من حيث المفهوم يرتبط إلى حد بعيد بالأهداف فإنه يمكن نقل المعايير المعتمدة في تصنيف هذه الأخيرة واستعمالها في تصنيف الأداء كمعايير الشمولية والطبيعة، فحسب معيار الشمولية : تقسم الأهداف الى كلية وجزئية ومنه يقسم الأداء الى أداء الكلي: وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر أو الوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها ولا يمكن نسب إنجازها الى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر ، الإنجاز الجزئي : وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره الى عدة أنواع تختلف باختلاف المعايير المعتمدة لتقسيم عناصر المنشأة ، حيث يمكن أن يقسم حسب المعيار الوظيفي الى أداء وظيفة الأفراد ووظيفة الانتاج والوظيفة المالية ، وتجدر الاشارة الى أن الأداء الكلي للمؤسسة في الحقيقة هو نتيجة تفاعل أداء أنظمتها الفرعية ، وحسب معيار الطبيعة الذي يقسم الأهداف الى اقتصادية واجتماعية وتقنية وسياسية ، وأخيراً

(1) السعيد بريش ، نعيمة يحيوي ، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها ، (الجزائر ، ورقلة : الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، ورقلة 22-23 نوفمبر 2011م) ، ص 298.

يقسم حسب معيار المصدر ، وحسب هذا المعيار يقسم الأداء الى داخلي وخارجي والداخلي بدوره ينبع من ثلاث توليفات هي الأداء البشري وهم معاوني المنشأة والذين ترجع لهم الأقدمية لتحسين الفعالية والأداء التقني ويعرف بالقدرة على تحقيق الاستثمار بفعالية وأخيراً الأداء المالي وهو يصف الفاعلية في التعبئة واستخدام الوسائل المالية ، بشكل عام الأداء الداخلي هو الأداء الناتج من الاستغلال الأمثل لمختلف الموارد الداخلية<sup>(1)</sup> .

يرى الباحث أن الأداء الداخلي الأمثل هو الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة الداخلية أي الأداء بكفاءة لأن الكفاءة تتمثل في أفضل استغلال للموارد وبالتالي فعندما فإن الأداء الداخلي هو الاستغلال الأمثل للموارد كما يسمى الأداء الخارجي بالمورث من المحيط وهو يتعلق بجميع التطورات الخارجية هذه التطورات تنشأ خارج المنشأة وتؤدي الى التغيير الحتمي في مسارها، فنجاح المنشأة أو فشلها يتوقف على قدرتها على تحقيق درجة عالية من التلازم بين أنشطتها وبين البيئة التي تنشط فيها .

### ثالثاً : العوامل المؤثرة في الاداء

يتأثر الأداء في المنشأة بالعديد من العوامل والتي يكون من المنطقي تصنيفها الى عوامل داخلية وخارجية (ويشير الباحث الى أن هذا التقسيم مناسب لموضوع الدراسة كون المتغير المستقل التحليل الاستراتيجي للتكلفة يصنف العوامل البيئية المؤثرة على المنشأة إلى عوامل بيئية داخلية وعوامل بيئية خارجية) وتجدر الإشارة انه لا يشترط ان تتغير جميع هذه العوامل ليتأثر الأداء الخاص بالمنشأة بل قد يتغير أداء المنشأة ككل سلباً او ايجاباً بتغير عامل واحد داخلي او خارجي .

### الفرع الاول : العوامل الداخلية المؤثرة على أداء المنشأة:

إن العوامل الداخلية تتمثل في العوامل المرتبطة والخاصة بالبيئة الداخلية للمنشآت والتي تؤثر على الأداء ويمكن القول بأنة تتمثل العوامل الداخلية في (مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المنشأة الداخلية والتي تؤثر على أدائها من خلال التأثير عليها و التحكم بها والتأثير والتحكم بإداء المنشآت على اختلاف أنواعها والتأثير على المنشآت فإنه يقصد التأثير الداخلي)، هذه العوامل متعددة ولكن تصنف هذه العوامل إلى تصنيفين عامين يجمعان كل العوامل الشائعة والمرتبطة ببعضها البعض وهما<sup>(2)</sup>:

### 1. العوامل التقني

تتمثل العوامل التقنية في الآتي:

أ. نوع التكنولوجيا.

ب. نسبة الاعتماد على الآلات مقارنة بعدد العمال.

(1) شباح نعيمه، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، (الجزائر : جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، تخصص تسيير المؤسسات ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م) ، ص 8 .

(2) Jaques Aubert et al, **les notions de compétence dans les differrentes disciplines** (<http://www.e-rh.org>).9/8/2018

- ج. الموقع الجغرافي للمؤسسة وتصميمها من حيث المخازن، الورش، التجهيزات والآلات.
- د. نوعية المنتج، شكله، الغلاف.
- هـ. مدى توافق منتجات المنشأة مع رغبات المستهلكين.
- و. التناسب بين طاقتي الإنتاج والتخزين في المؤسسة.
- ز. نوعية المواد المستعملة في عملية الإنتاج.

يرى الباحث أن العوامل التقنية هي كل العوامل الخاصة بالمكونات الداخلية للمنشآت بإستثناء الموارد البشرية مثل الآلات ومستوى تطورها التكنولوجية والتجهيز والاعداد ولكنها العوامل الخاصة بالتجهيز الداخلي للمنشآت والمنتج وتجدر الإشارة الى أن هذه العوامل خاضعة لتحكم المنشآت، هذا بالإضافة الى أن التصنيف السابق لا يتعلق بالجوانب الفنية فقط ، فمثلاً توافق المنتجات مع المستهلكين له علاقة بالنواحي التسويقية وبالتالي يصنف العوامل السابقة الى عوامل تأثر على المنشأة بشكل عام ولا يجب تخصيصها تحت مسمى واحد .

## 2. العوامل البشرية:

- أ. التركيبة البشرية من حيث السن والجنس .
- هنا يشير الباحث الى ضرورة تحديد أن التركيبة البشرية تتكون من العاملين والزبائن والمنافسين والموردين وغيرها .
- ب. مستوى تأهيل أفراد المنشأة ومدى التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة .
- يرى الباحث أنه بدلاً من مصطلح التكنولوجيا المستخدمة يمكن ان يطلق عليه مستوى التأهيل التكنولوجي لدى العاملين .
- ج. أنظمة المكافآت والحوافز .
- د. العلاقة بين العمال والإدارة .
- هـ. نوعية المعلومات .

تجدر الإشارة الى ان هذه العوامل كثيرة وتختلف في درجة تأثيرها على إداء المنشآت، أيضاً أن من العوامل الداخلية المؤثرة على أداء المنشأة المهارات حيث يمكن تنظيم المهارات في ثلاث مستويات<sup>(1)</sup>:

1. مهارة التقليد : وتمكن من إنجاز أو القيام بالنشاطات المتكررة حسب إجراءات محددة مسبقاً .
- يرى الباحث أنه يمكن أن يطلق عليها المهارات الروتينية أي التي يؤديها العنصر البشري في الأصل وبالتالي يمكن أسقاطها من المهارات .
2. مهارة الإسقاط : تسمح انطلاقاً من وضعية معطاة، بمواجهة وضعيات أخرى شبيهة إلى حد معين الوضعية الأولى .

(1) Ibid.

يرى الباحث أنها حالة شبيهة بالحالة الروتينية يستخدم عليها المورد البشري القياس لما هو روتيني لديه.

3. مهارة الإبداع : تمكن هذه المهارة من مواجهة مشاكل جديدة ، فالفرد مجبر أن يعود إلى رصيده المعرفي ويستغله في إيجاد الحلول ، فحسب هذه الحالة يجب على الفرد أن يكون مبدع في التصرف والتعامل مع حالات جديدة لم يسبق له مواجهتها.

الأنواع الثلاثة مهمة إلا أن مهارة الإبداع هي الأهم، لما لها من تأثير في أداء المؤسسة، بالإضافة إلى الأداء المؤسسي هو الإبداع حيث يعتبر الإبداع الميزة التنافسية التي تكون على مستوى الأفراد فالإبداع يؤدي الى تخفيض التكلفة عن طريق إيجاد حلول متميزة للمشاكل القائمة دون إهدار الموارد بالإضافة الى أن الإبداع في إنتاج وتوزيع وابتكار منتجات للمؤسسة، وهذا النوع من المهارات تعمل المنشأة على إيجاده من خلال الدورات التدريبية المؤهلة للعمالة والموظفين على اختلاف المستويات الإدارية بالمنشآت .

### الفرع الثاني: العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء

المؤسسات الاقتصادية باختلاف أنشطتها وطبيعتها وفلسفتها إنما هي جزء لا يتجزأ من المجتمع بجميع مؤثراته الاجتماعية والاقتصادية الثقافية بل هي جزء منه وبالتالي فمن المسلم به أن تتأثر بالعوامل الخاصة بالبيئة الخارجية المحيطة والتي تعتبر من الأهمية بمكان دراستها لتأثيرها الكبير على الأداء إذ ليس بالإمكان أن تعمل المؤسسات بمعزل عن هذه البيئة، وهذه العوامل يتم تصنيفها كما يلي<sup>(1)</sup>:

#### 1. العوامل الاقتصادية:

تتمثل في مختلف العوامل التي تمثل النظام الاقتصادي المحيط بالمنشأة مثل (الكساد والانتعاش الاقتصادي، القوانين الاقتصادية المختلفة التي تؤثر على نشاط المنشأة) وهذا الوضع الاقتصادي قد يؤثر على أداء المنشآت سالباً أو ايجاباً .

#### 2. العوامل الاجتماعية:

تتمثل في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين، بالعلاقات بين مختلف مجموعات المجتمع وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسات .

يرى الباحث أن العوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري ، ومثل هذه العوامل النمو الديموغرافي ، فئات العمر ، الأقسام الاجتماعية ، ودراسة العوامل الاجتماعية يعمل على تقديم معلومات مفيدة للوظيفة التجارية داخل المنشأة ولرسالة منتج جديد واستهداف حصة من السوق .

(1) Gilles Bressy, Christian Konkuyt, **Economie d'entreprise**, Edition Sirey, Paris,1990, P.16.

إن العوامل الاجتماعية تمثل أهم العوامل التي تؤثر على الأداء الخاص بالموارد البشرية ولكن لا يحظى هذا العامل بالعناية الكاملة أو الاهتمام والتأثير عليه من قبل المنشأة كونه عامل مخفي تظهر آثاره فقط على الأداء<sup>(1)</sup>.

### 3. العوامل السياسية والقانونية:

من بين هذه العوامل الاستقرار السياسي والأمني للدولة، السياسة الخارجية، انتشار الأحزاب السياسية، المنظومة القانونية، أحكام وقرارات المحاكم<sup>(2)</sup>. يرى الباحث أنه دائماً ما كانت الظروف السياسية تلعب دوراً مهماً في الأنواع المختلفة للأداء.

### 4. العوامل التكنولوجية :

من بينها المعارف العلمية ، البحث العلمي ، والإبداعات التكنولوجية ، تداول براءات الاختراع ، تمثل هذه العوامل عناصر بالغة الأهمية ضمن متغيرات الدالة التي تربط المنشأة بعوامل محيطها لأن نوعية التكنولوجية التي تستخدمها تساهم إلى حد بعيد في تخفيض أو تضخيم حجم التكاليف ، تحديد نوعية المنتجات ، تحديد كيفية معالجة المعلومات مما يساهم كله في تدنية أو تعظيم مستويات الأداء ، وعليه يجب على المنشأة متابعة التطورات التكنولوجية والتبؤ بها، وتقييمها، وتحديد آثارها سواء بالنسبة للصناعة التي تنتمي إليها أو إلى الصناعات الأخرى التي تؤثر على مستقبلها ، بل إن دورها لا ينحصر في المتابعة بل يتعدى ذلك إلى تشجيع بحوث التطوير والتنمية على المستوى الداخلي لها من أجل أن تكون سباقة إلى الإبداع والاختراع وبالتالي التحسين الدائم لمختلف أنشطتها سواء كانت تقنية أو تسييرية<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث أن هذه العوامل تمثل البيئة الخارجية للمنشآت وهي العوامل التي يصعب بل لا تستطيع المنشآت التحكم بها وتحتوى على جميع المؤثرات الخارجية التي تؤثر على المنشأة سلباً وإيجاباً والتي لا بد للمنشآت القيام بدراسة هذه البيئة لاستغلال الفرص المتوفرة وتجنب والاستعداد للتهديدات التي يمكن ان تواجهها بناءً على ما سبق يتضح أن العوامل التي تؤثر على المنشآت تنقسم الى قسمين رئيسيين هما عوامل يمكن للمنشأة السيطرة عليها وعوامل لا يمكن السيطرة عليها أو عوامل داخلية وخارجية وهذه العوامل في العموم وعلى اختلافها تؤثر على أداء المنشآت وبالتالي فإنه لا بد من القيام بتحليل (سوات) أو ما يعرف بمصفوفة (سوات) .

(1) Pierre Bergeron, *la Gestion Moderne: Théorie et Cas*, Gaétan Morin éditeur, Québec, 1993, P.3.

(2) عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية – مفهوم والتقييم ، (الجزائر : جامعة بسكرة ، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1 ، نوفمبر 2001م)، ص 95.

(3) منصور حامد محمود ، ثناء عطية فراج، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، (القاهرة : د.ن، 1994م) ، ص ص 78-79.

## رابعاً : مجالات الأداء:

تتنوع وتختلف مجالات الأداء في منشأة الأعمال تبعاً لاختلاف أعمالها وطبيعة نشاطها، فهناك المنشآت التجارية والصناعية والهادفة للربح وغير الهادفة والحكومية والخاصة والمحدودة والمتعددة الجنسيات وغيرها ، وهذا الاختلاف يؤدي الى الاختلاف في المجالات الخاصة بالأداء من حيث تصنيفها رئيسة أم فرعية ، وتجدر الإشارة إلى ان الإدارة الفعالة هي التي تسعى الى قياس الأداء بغض النظر عن اذا ما كان المجال رئيسي أم لا ولكن الاختلاف يكمن في درجات القياس ومبدأ التكلفة والعائد من هذا القياس : وعالية يمكن تقسيم المجالات الخاصة بالأداء الى (1):

### 1. مجال الأداء المالي

هو الجانب المتعلق بالنواحي المادية للمنشأة سواء الداخلية أو الخارجية ، أن مؤشرات الأداء المالي يتم استخدامها كمؤشرات أساسية تستخدم في عملية التحليل الداخلي للمنشأة فالأداء المالي يعتبر استراتيجية مهمة، يمكن للمدراء استخدامها في تحديد مستوى الأداء الكلي في المنشأة، فضلاً عن ما يشير اليه من نقاط قوة داخلية، وتجدر الإشارة الى أهمية الأداء المالي تكمن فيما يتعلق بالعوامل البيئية الخارجية، إذ أن المنشأة ذات الأداء المالي العالي تكون أكثر قدرة على الاستجابة في تعاملها مع الفرص والتهديدات البيئية الجديدة، كما أنها تتعرض لضغط أقل من أصحاب المصالح والحقوق ، وتستخدم لقياسه النسب والمؤشرات المالية كالسيولة والربحية والمديونية وغيرها من النسب التي تمكن المنشآت من تحديد موقفها المالي (2).

### 2/ ميدان الأداء المالي والعملياتي:

إن الاعتماد على النسب المالية فقط في تقييم الأداء يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المنشأة ، لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بمقاييس أداء غير مالية لبناء نظام قياس فعال في المنشأة، كما يمثل ميدان الأداء المالي والعملياتي الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المنشآت، فبالإضافة إلى المؤشرات المالية يجري الاعتماد على مقاييس ومؤشرات تشغيلية في الأداء كالحصة السوقية ، تقديم منتجات جديدة ، نوعية المنتج ، الخدمة المقدمة ، فاعلية العملية التسويقية ، الإنتاجية ، وغيرها من المقاييس (3).

### 3. الفعالية التنظيمية

يمثل ميدان الفاعلية التنظيمية المفهوم الأوسع والأشمل لأداء الأعمال والذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي والعملياتي ، كما أنه من المناسب الاعتماد على الفعالية التنظيمية بمفاهيمها ومقاييسها عند دراسة الأداء في مختلف المجالات الإدارية، وخاصة في مجال بحوث الإدارة

(1) عبد الملك مزهودة ، المرجع السابق، 96 .

(2) Katraman , ven , N.& Ramanujan ,V., **Measurement of Business Performance in Strategy Reseach: A comparsion of Apperoaches**, Academy of Management Review, Vol.11, No.4, 1986, P.804.

(3) بن خليفة حمزه ، مرجع سابق ، ص 19 .

الاستراتيجية ونظرية المنشأة نظراً لما تتطلبه الطبيعة المتشابكة للأهداف التنظيمية وحاجات الأطراف المرتبطة بها من اهتمام، إذ يغطي ميدان الفاعلية التنظيمية أهداف أصحاب المصالح في المنشأة، ويجد القياسات المناسبة لأهداف مختلف الأطراف<sup>(1)</sup>.

#### خامساً : مفهوم تقييم الأداء

على مدى حياة المؤسسات باختلاف طبيعتها وأدائها لأنشطتها المختلفة وتحقيق أهدافها لابد من تقييم ادائها لتحديد ما إذا كانت المؤسسات سائرة في الطريق الصحيح لتحقيق هذه الأهداف ومن هذا المنطلق برز الى الواجهة في فضاء المال والاعمال تقييم الأداء كأحد الأنشطة المهمة للمؤسسات على اختلافها وفي هذا الشأن هناك من يرى أن "تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد فإن تقويم الأداء هو إستقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية"<sup>(2)</sup>، وقد ذهب بعض الكتاب الى أن مفهوم تقييم الأداء هو عملية المقارنة بين ما هو كائن بما يجب أن يكون، ووضع حكم على الفرق الموجود بين ما يجب أن يكون وما هو كائن في أي ميدان كان<sup>(3)</sup>.

إن تقويم الاداء يعتبر مسألة استراتيجية مهمة بالنسبة للمنشآت ولها علاقة بالتخطيط والسياسات الاستراتيجية في ذلك يخلص (أنرو دي سيز لافي ، ومكارك جي وألاس) في كتابهما "السلوك التنظيمي والأداء" إلى ان تقويم الاداء هو عملية استراتيجية يمكن استخدامها كاداة وهو طريقة يتم بموجبها ادارة وتوجيه الاداء نحو أهداف فردية وجماعية وتنظيمية محددة<sup>(4)</sup>.

يرى الباحث أن التلخيص السابق للباحثين إنما هو التعبير الأمثل لتقويم الأداء والذي من خلاله قد تجاوز المعنى التقليدي حيث أشار الى الوجه بعيد المدى للأداء بإعتبره عملية إستراتيجية حيث أن تقويم الأداء يؤدي الى تعديل النتائج في حالة إنحرافها عن مسار تحقيق الأهداف المرجوة من المؤسسة والأهداف في العادة ما تكون بعيدة المدى أي إستراتيجية وبالتالي فإن العملية التي تعمل على تحقيق هذه الأهداف لابد أن تكون عملية إستراتيجية.

يمثل تقييم الأداء أحد مراحل العملية الرقابية ، التي تتحقق اعتماداً على عدد من المقاييس، إلا أن هذه المقاييس متعددة، بحيث تقيس كل مجموعة منها وظيفة أو نشاط محدداً وفقاً لتخصصها، وان استخدام مجموعة دون أخرى يؤدي إلى تقويم جانب من الأداء دون الجوانب الأخرى ، ومن ناحية ثانية فإن المقاييس التي تخص جانباً محدداً من الأداء متعددة مثال ذلك (إن الربحية تقاس

(1) طاهر محسن منصور الغالبي ، وائل محمد صبحي إدريس ، الإدارة الإستراتيجية – منظور منهجي متكامل ، ط10 ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2007م) ، ص 484.

(2) عبد الملك مزهودة ، مرجع سابق ، ص95.

(3) Pierre Bergeron, **la Gestion Moderne: Théorie et Cas**. Gaétan Morin éditeur, Québec, 1993, P.381.

(4) ندرود دي سيز لافي، مارك جي .والآس، السلوك التنظيمي والأداء، ترجمة جعفر أبو القاسم أحمد، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1991م) ، ص379.



بنسبة إجمالي الدخل ونسبة الدخل التشغيلي ونسبة العائد على الملكية والعائد على الاستثمار والسيولة تقاس بنسبة التداول ونسبة السيولة السريعة وغيرها<sup>(1)</sup>.

كما نظر بعض الباحثين الى عملية تقييم الأداء على أنها تمثل الكلفة الأخيرة في سلسلة العملية الأدرية حيث أنها تبدأ عادة وبغض النظر عن المستوى الذي تمارس عليه أو التنظيم الإقتصادي للمجتمع بتحديد الأهداف المرجو تحقيقها نتيجة إستغلال الموارد المتاحة للمؤسسة الإدارية ، ثم توضع خطة برنامج محدد المعالم يرمي الى تحقيق الأهداف الموضوعية ويتم إجراء تنظيم للوحدة الإدارية ومواردها لتنفيذ الخطة الموضوعية ، ويصطب تنفيذ الخطة عملية الرقابة على التنفيذ بهدف تحديد انحرافات النتائج الفعلية عما حددته الخطة الموضوعية والأهداف من نتائج متوقعة، وتقود عملية الرقابة على التنفيذ الى المرحلة الأخيرة في هذا التسلسل للعملية الإدارية وهي عملية تقييم الأداء<sup>(2)</sup>.

لعملية تقييم الأداء عملية تتكون من أربع مراحل مرتبطة مع بعضها البعض وهي عبارة عن عملية دائرية تتم في أربعة مراحل وهي<sup>(3)</sup>:

1. وضع معايير تسجيل الاداء الفعلي .
2. بيان مستويات الاداء .
3. مراجعة الاداء على ضوء تلك المعايير .
4. تحديد الإجراءات التصحيحية.

تشكل تلك الخطوات الاربعة مجتمعة الوظيفة الرقابية ، اذ يلعب تقويم الاداء دوراً رئيسياً في العملية الرقابية لأنه يؤدي مهمة المراجعة وتسهيل عملية المراقبة وتقويم الاداء ، إذاً هو اسلوب للتدقيق تتولد عنه المعلومات اللازمة للرقابة وتوجيه العمليات داخل المنشأة .

بناءً على ما سبق تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد اتفاق تام بين الباحثين حول مفهوم معين لتقويم الأداء، والسبب في ذلك هو اختلاف المقاصد التي يقصدها المقيم من عملية التقييم والتقويم، فعلى سبيل المثال هناك من يفرق بين تقييم الأداء وتقويم الأداء، حيث أن التقويم يأتي بعد التقييم ويرمي إلى تصحيح الاهداف والرشد لأداء المنشأة ، بمعنى أن تقويم الأداء هو إجراء مقارنة لقياس الأداء الفعلي للأعمال بالنتائج التي تحققت لمعرفة مدى تحقق الأهداف الرئيسية للمنشأة ومن ثم إتخاذ ما يلزم من تصحيح للانحرافات أو الأخطاء التي حدثت خلال فترة زمنية معينة<sup>(4)</sup>.

(1) بن خليفة حمزة، مرجع سابق، ص55.

(2) قمري زينة ، مداخلة بعنوان واقع استخدام الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية في المؤسسات المينائية (سكيكدة) ، (الجزائر: جامعة سكيكدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، ص3، على الموقع

<http://www.kantakji.com/media/2056/F264.doc> consulté le 14/03/2014 à 19 :18

(3) أندرو دي سيز لاقى، مارك جي. والأس ، السلوك التنظيمي و الأداء ، ترجمة جعفر أبو القاسم أحمد، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 1991م)، ص 379 .

(4) سعود سلمان حسين ، تصميم برنامج محوسب لتقويم أداء الشركات الصناعية بأسلوب المقارنة المرجعية الافتراضية - دراسة ميدانية في الشركات العاملة في أسمنت (العراقية، الشمالية، الجنوبية) ، (بغداد : كلية

يرى الباحث بأن عملية تقييم الأداء هي عملية مستمرة وتتمارس بشكل عام في المؤسسات الاقتصادية وتقوم على التأكد من تحقيق أهداف محددة وفي ضوء ذلك يتم تحليل الخطط ومراجعتها والتأكد من الاستغلال الأمثل للموارد بأقصى كفاءة ممكنة.

#### سادساً : فوائد تقييم الأداء:

تتمثل فوائد تقييم الأداء في التالي<sup>(1)</sup>:

1. يعتبر تقييم الأداء من أهم الركائز التي تبنى عليها عملية المراقبة والضبط.
2. يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها، ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشأة.
3. يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات مهمة سواء للتطوير أو الاستثمارات أو عند إجراء تغييرات جوهرية.
4. يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط .
5. يعتبر تقييم الأداء من أهم دعائم رسم السياسات العامة، سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الدولة .

#### سابعاً : أهداف تقييم الأداء

تجدر الإشارة الى أن لأهداف التقييم اتجاهات متعددة الأغراض، منها ما هو رقابي ومنها ما يتعلق بالتخطيط للمستقبل أو في كفاءة استخدام الموارد البشرية والمالية، وعليه تم تحديد أهداف التقييم كما يلي<sup>(2)</sup>:

1. يساعد في تحقيق مدى قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها حتى يمكن معرفة تطابق الانجاز الفعلي مع الخطط الموضوعة إذ لا بد من توفير مجموعة من الأسس والأساليب التي تقيس، وعملية تقويم الاداء هي أحد أهم الأساليب التي يمكن استخدامها لهذه الغاية ، ومن خلال عملية تقويم الاداء يمكن تحديد مواطن الضعف والقوة في المنشأة .  
يرى الباحث ان هذا الهدف يعتبر الاساسي لعملية تقويم الاداء .
2. إن عملية تقويم الأداء تسلط الضوء على مدى كفاءة المنشأة في استغلال مواردها المتاحة سواء كانت موارد مادية او موارد بشرية ، بصورة أفضل والتقليل من الإهدار والضياع وترشيد النفقات وتنمية الإيرادات .

---

الإدارة و الاقتصاد ، قسم الإدارة الصناعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2007م)، ص 11 .

(1) عبد المحسن توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 3 .  
(2) د .أمال إبراهيم محمد ، تقويم أداء الوحدات الإدارية الحكومية ، (القاهرة: جامعة المستقبل ، كلية الاقتصاد ، مجلة الإدارة ، المجلد 3 ، العدد 4 ، 2004م) ، ص ص 461 – 462 .

حيث من خلال تقويم الأداء في حاله وجود الإنحراف يوضح كون هناك إهدار أو إستخدام غير سليم للموارد .

3. تحديد ما يجب أن يعرفه المسؤول لتحقيق أداء عال فنماذج تقويم الأداء تشتمل على مجموعة من المتغيرات المترابطة والمنظمة التي تساهم في رفع مستوى الأداء والتي يتم إتباعها مما يساعد الادارة على السعي نحو تحسين مستوى الأداء بصورة علمية .

4. الإسهام في تطوير المنشأة لأن عملية تقويم الاداء الفعالة تتضمن تشخيص المشاكل التي تعاني منها المنشأة ومحاولة معالجتها بعد تقويمها من خلال وجود معايير محددة .

5. تحقيق تقويم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على نتائج تقويم الاداء ابتداء بالمنشأة ثم الصناعة ثم القطاع وصولاً للتقويم الشامل .

6. تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الذي يوزان بين الطموح والإمكانات المتاحة حيث تشكل نتائج تقويم الاداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن المزاجية والتقدير غير الواقعية .

يرى الباحث أنه عند تقويم الأداء قد يتم اكتشاف أن هناك مشكله في المعايير الموضوعية سالفاً بحيث يمكن أن تكون اعلى من الطاقات المتاحة أو أقل وبالتالي فأن تقويم الأداء يساعد على تقويم المعايير والمؤشرات ايضاً .

7. تقديم تصور عام للادارة العليا في البلاد عن اداء الانشطة المختلفة في الاقتصاد الوطني وهذا ما يمكنها من اجراء مراجعة تقويمية شاملة تساعد على الارتقاء بالادارة الاقتصادية نحو الافضل . يرى الباحث أن الهدف السابق يكون عندما تقوم الدولة بتقويم النشاط الإقتصادي بشكل عام لتحدد الى أين مسار الاقتصاد الوطني.

8. تنشيط الأجهزة الرقابية على اداء عملها عن طريق المعلومات التي يقدمها تقويم الاداء فيكون بمقدورها التحقق من قيام المؤسسات العامة بنشاطها بكفاءة عالية وانجازها لأهدافها المرسومة كما هو مطلوب حيث تقدم تقارير الأداء أفضل المعلومات التي تستخدم في متابعة وتطوير المتطلبات الادارية والاقتصادية والمالية لمختلف الوحدات الاقتصادية .

كما أشار الباحث سابقاً فإن الرقابة قد تعتبر مرحلة من مراحل تقويم الأداء حيث أنه بعد ان يتم تحديد المؤشرات يتم الرقابة على الوحدات المختلفة داخل المنشأة للمحافظة على سيرها وفقاً لهذه المعايير المحددة سلفاً وبعد انتهاء النشاط والقيام بتقويم الأداء والذي قد يتم أيضاً من خلال الوحدة الرقابية داخل المنشأة وتحديد ما إذا كان هناك تحقيق للأهداف المحددة حسب المؤشرات أو إنجر اف سلبي أو إيجابي يتم جمع المعلومات المترتبة على هذا التقويم وتعميم النتائج والاستدلال بها في وضع المؤشرات للعام القادم.

كما يرى بعض الباحثين أن هناك أهداف أخرى لتقييم الأداء<sup>(1)</sup>:

1. التأكد من أن المنشأة تسير نحو تحقيق هدفها المحدد لها في قانون تأسيسها أو نظامها الداخلي.
  2. اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية منعاً لتكرارها ويساعد ذلك مختلف المستويات الإدارية على ممارسة الوظيفة الرقابية عن طريق مبدأ الإدارة بالاستثناء ، إذ يركز المدراء على الانحرافات وفي نفس الوقت يتفرغون لمهامهم الأخرى.
  3. ترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية.
  4. ترشيد الإخفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام المنشأة لمواردها المتاحة بشكل جيد.
  5. تحفيز العاملين على الإبداع لوجود تقييم موضوعي لجهودهم.
  6. إجراء المقارنة بين أداء المنشآت ضمن المنشأة الواحدة وبين المؤسسات في الوزارة الواحدة وبين الوزارات في القطاع ثم بين القطاع والقطاع.
  7. الرقابة على المدراء التنفيذيين أو مدراء الأقسام حينما تتبع الإدارة العليا نظاماً لتقييم العاملين فهي تجبر المدراء التنفيذيين على مراقبة العاملين بصورة منتظمة وتقديم نتائج ذلك على شكل تقارير دورية مرفوعاً لها.
  8. وسيلة عادلة لإنصاف المجددين لان التقييم الموضوعي البعيد عن التحيز يقلل من إغفال كفاءة العاملين المجددين الذين يعملون دون ضجيج .
  9. تقييم سياسات الاختبار والتدريب ومعرفة آثار ذلك وانعكاساته على العاملين وقدراتهم.
- كما أن أهداف تقييم الأداء تشمل الهدف العام لعملية تقييم الأداء وهو التأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقاً للخطط الموضوعية، وهناك أهداف أخرى لعملية تقييم الأداء وتتمثل أهدافه فيما يلي:
1. تخفيض معدل مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط.
  2. تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم في الخطط والاستراتيجيات.
  3. توجيه الجهود اللازمة لتنفيذ الخطط.
  4. الوقوف على مستوى انجازات المنشأة ومقارنتها بأهدافها المسطرة.
  5. العمل على الحصول على أفضل عائد ودفع حركة التنمية حيث أن تحقيق التنمية يتم عادة من خلال التوسع وإقامة المنشآت الجديدة ، بالإضافة إلى زيادة وقدرة وكفاءة المنشآت الموجودة والقائمة فعلاً .
  6. التأكد من سير التطورات الاقتصادية ، والاجتماعية طبقاً للأهداف المرسومة مقدماً .
  7. تحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.
  8. الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط المنشأة وإجراء تحليل شامل لها، والهدف من ذلك وضع الحلول المناسبة لها وتصحيحها.

(1) عبد المحسن توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 3 .

9. الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة.

ثامناً : أهمية عملية تقييم الأداء والجهات المستفيدة من تقييم الاداء:

إن عملية تقييم الأداء ذات أهمية كبيرة لجميع الأطراف المختلفة ذات الصلة بنشاط المنشأة من أفراد عاملين وإدارة وملاك بل حتى للمجتمع وللدولة بشكل عام وتكمن أهمية تقييم الأداء في النقاط التالية<sup>(1)</sup>:

1. يساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.
2. يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المنشأة في المستقبل ، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتمييزها وكذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها .
- يرى الباحث أن هذا يمكن أن يتمثل في (قرار ؛ إضافة خط إنتاجي أو التخلص منه).
3. مساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم.

كما تتمثل أهمية تقييم الأداء في النواحي التالية<sup>(2)</sup> :

1. يساعد تقييم الأداء المستمر المنشآت في الكشف عن الانحرافات عند بدايتها ويؤدي إلى اتخاذ خطوات علاجية من أجل تعديل الانحرافات التي تحدث وتوجه العمل نحو المسار الصحيح .
2. يساعد في الكشف عن الانحرافات في وقت مبكر وفي موقع محدد ، كما يساعد على عدم تسربه إلى المواقع الأخرى مما يؤدي إلى تحجيم الانحراف وتقليل الخسائر ، وكذلك يساعد على منع انتقال الانحراف إلى وحدات أخرى بسبب الترابط فيما بينها .
3. تعد مرحلة تقييم الاداء مرحلة مهمة لمراحل التخطيط إذ يرتبط تقييم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط سواء على مستوى الصناعة او على مستوى الاقتصاد القومي لأن عملية التخطيط لا تقتصر على وضع الخطة فقط بل تشمل كذلك متابعة وتنفيذ اهداف الخطة لذلك فان تقييم الاداء هو الاختيار الاساسي من اجل التحقق من تنفيذ جميع مراحل العمليات الصناعية بكل دقة وعلمية .
4. التحقق من معايير الجودة للنتاج ومدى مطابقة الانتاج للمواصفات المطلوبة والمحددة مسبقاً .
5. تبرز أهمية تقييم الاداء من خلال الاهمية التي يتمتع بها القطاع الصناعي في الاقتصاد القومي وعليه فان تقييم اداء هذا القطاع يتم من خلال تقييم اداء المنشأة .
6. يظهر إمكانية المنشأة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية ويتمثل في المرحلة التي تكشف المدى الذي استطاعت به المنشأة استغلال مواردها المادية والبشرية في سبيل تحقيق الاهداف المحددة لها من خلال انشطتها المختلفة.

(1) منصور حامد ، ثناء عطية ، مرجع سابق ، ص ص 78-79.

(2) د. عبدالوهاب مطر الدهراوي ، تقييم المشاريع ودراسات الجدوى الاقتصادية ، (بغداد : دار كتاب الحكمة للطباعة والنشر ، 1995م) ، ص ص 430، 431.

7. تقويم الاداء المستمر للمنشأة يساعد في الكشف عن الانحرافات بصورة سريعة عند بدايتها ويؤدي إلى اتخاذ الخطوات العلاجية السريعة في تعديل الانحرافات التي تحدث وتوجه العمل نحو مساره الصحيح .

8. تقويم الاداء يساعد على معرفة الانحرافات الناجمة من خلال تنفيذ الخطة ومعالجتها مما يؤدي إلى تلافي مثل هذه الانحرافات عند وضع الخطط في المستقبل ، بالاعتماد على التقييمات السابقة لكفاءة الاداء والتقارير الفنية والاقتصادية المتعلقة بها .

9. إظهار مدى التزام الشركة تجاه الشركات الاخرى وفي جميع المجالات سواء كانت مجالات انتاج او تسويق او اي مجالات اخرى مما ينعكس على التنمية الاقتصادية .

10. إن الاسراع في الكشف عن الانحرافات في موقع محدد يساعد على عدم تسريه إلى المواقع الاخرى من نفس الموقع ، مما يؤدي إلى تحجيم الانحراف وتقليل الخسائر .  
تتمثل اهمية تقويم الاداء ايضاً في الاتي (1) :

1. إن تقويم الأداء يساعد في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية.
2. يوضح العلاقة التبادلية بين القطاعات الاقتصادية والالتزام بها ويساعد على التحقق من قيام الوحدات بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة.
3. ترتبط أهمية تقويم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط على كافة المستويات سواء على المستوى القومي أو على المستوى القطاعي أو على مستوى الوحدة.
4. يساعد تقويم الأداء في التالي:
  - أ. توضيح سير العمليات داخل المنشآت الصناعية.
  - ب. تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه النشاط الاقتصادي
  - ج. تحقيق معايير الجودة للأنشطة المختلفة داخل المنشآت الصناعية على أساس المواصفات المحددة مسبقاً .

#### تاسعاً : مقومات تقييم الأداء

عند تطبيق أي مفهوم من المفاهيم الإدارية المختلفة لابد من توفير العديد من الأسس أو بمعنى آخر المقومات لضمان نجاح تطبيق المفهوم والا سيكون إنفاق فقط للتكاليف دون طائل، وعليه كان لابد من التطرق الى مقومات تقييم الأداء والتي تتم في الآتي (2):

---

(1) عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات ، (عمان : دار حامد للنشر ، 1999م) ، ص 191 .  
(2) مريم شكري محمود ، تقييم الاداء المالي باستخدام بطاقة الاداء المتوازن - دراسة إختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية ، (عمان : جامعة الشرق الأوسط ، كلية إدارة الأعمال ، قسم المحاسبة والتمويل ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة منشوره ، 2013م) ، ص 47 .

1. **تحديد أهداف المنشأة:** لكل منشأة أهداف تسعى إلى تحقيقها ، لذلك ينبغي أولاً تحديد هذه الأهداف ودراستها والتحقق من واقعيتها ، كما يجب ترتيب هذه الأهداف حسب أهميتها ، وتحدد أهداف المنشأة على أساس عدد من المجالات وأوجه نشاط هذه الوحدات ، وتتمثل أهداف المنشأة عادة في الإنتاج والتسويق ، الربحية ، البقاء والاستمرارية ، التجديد والابتكار وكذلك يجب التنسيق بين كل هذه الأهداف سواء استراتيجية أو تكتيكية أو تنفيذية .
2. **وضع الخطط التفصيلية لتحقيق الأهداف :** يتمثل هذا الأساس في ضرورة وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات النشاط (ويقصد بالخطط التفصيلية وضع خطة أو أكثر لكل مجال من مجالات النشاط في المشروع لتحديد طرق تنفيذ الأهداف المحددة بمعنى وضع بدائل من الخطط لكل مجالات النشاط مثل المجال المالي و المجال التسويقي والانتاجي وغيرها وذلك في الفترة المحددة له) .
3. **تحديد مراكز المسؤولية :** تتطلب عملية تقييم الأداء ضرورة تحديد مراكز المسؤولية المختلفة والتي تتمثل في الوحدات التنظيمية المختصة بأداء نشاط معين ، ولها إتخاذ القرارات الكفيلة بتنفيذ هذا النشاط وفي حدود الموارد الإنتاجية الموضوعة تحت تصرفها وتتطلب عملية تقييم الأداء إيضاح اختصاصات كل مراكز المسؤولية ، ونوع العلاقات التنظيمية التي تربط هذه المراكز ببعضها البعض ، ومدى تأثير نشاط كل مركز على أنشطة المراكز الأخرى<sup>(1)</sup> .
- يرى الباحث أن هذا المقوم يعني تقسيم المنشأة الى عدد من مراكز المسؤولية و إعطاء كل مركز مسؤولية الموارد وحرية إتخاذ القرارات المتعلقة بهذا المركز ويتم محاسبة كل مركز على حدا ومن هنا جاءت تسمية مراكز المسؤولية في حين أنه لضمان التنظيم ووضوح العلاقات بين مراكز المسؤولية المختلفة ليتم تقويم الأداء يتم وضع أسس هذه العلاقات ولا يتم تركها الى المراكز .
4. **تحديد معايير أداء للنشاط :** تعتبر خطوة تحديد المعايير التي على أساسها يتم تقييم أداء المنشأة ، بأكملها ، أو تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية فيها من أهم الجوانب في عملية التقييم ، وبالتالي تتعدد المعايير والمؤشرات المتاحة لذا يجب انتقاء المعايير والمؤشرات المناسبة لمستوى الأداء<sup>(2)</sup> .
- يرى الباحث أن لا تقييم للأداء دون توافر المعايير اللازمة و لا فكيف سيتم التقييم دون توافر شروط معيارية يتم بناء عليها التقييم هل حقق النشاط هذه المعايير أم لا .
5. **توفر جهاز مناسب للرقابة على التنفيذ :** تتطلب عملية تقييم الأداء ضرورة وجود جهاز للرقابة يختص بمتابعة ومراقبة التنفيذ الفعلي وتسجيل النتائج لاستخدامها في الأغراض الإدارية ويستمد جهاز الرقابة أهميته من الارتباط الوثيق بين فعالية الرقابة ومدى دقة البيانات المسجلة .

(1) نوري الغرابية ، وجعفر داوود ، مضمون الأرقام المحاسبية من المعلومات في الشركات المساهمة الأردنية ، (بغداد : جامعة اليرموك ، مجلة أبحاث اليرموك ، المجلد 4 ، العدد 1 ، 2008م) ، ص ص 201-233 .

(2) عطية صبري إسحاق عطية ، دراسة تحليلية لقائمة التدفقات النقدية ودورها في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008) ، ص 86 .

يرى الباحث أن عملية تقييم الأداء وتواجد جهاز رقابي ليس مناسب فقط بل عالي الكفاءة أحد الشروط الأساسية لتقويم الأداء وليس فقط بسبب الصلة الوثيقة بين نظام الرقابة ولكن لأن العديد من المنشآت العاملة يتم تقييم الأداء فيها من خلال الجهاز الرقابي.

6. تصميم نظام معلومات لمتابعة وحصر البيانات المتعلقة بالأداء الفعلي : مما لا شك فيه إن نجاح أي عمل يتطلب ضرورة توفر نظام معلومات خاص به ، يؤدي انسياب المعلومات والبيانات ولنجاح عملية تقويم الأداء يتطلب الأمر وجود نظام للمعلومات يعمل على تجميع البيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ الفعلي حتى يمكن استخدامها كمدخلات للدراسة والتحليل لغرض الوصول إلى النتائج المتعلقة بتقييم أعمال المنشأة وإدارة التقرير الخاص بذلك (1).

يرى الباحث ان النظام هو إدخال البيانات التي تتمثل في نتائج العمليات المختلفة التي تؤديها مراكز المسؤولية والتي تتم عليها عملية المعالجة والتي تعني هنا مقارنة النتائج بالشروط والمعايير الموضوعية مسبقاً أما النتائج التي تمثل مخرجات هذا النظام هل هذه النتائج تتطابق أم تخالف سلباً او ايجاباً المعايير وهذه العملية أو النظام يتم بتعاون بين تقييم الأداء والجهاز الرقابي المشار اليه سابقاً .

كما يرى باحث آخر أن مقومات تقويم الأداء المالي تتمثل في التالي (2):

1. تحديد البيانات والمعلومات والتقارير الضرورية لأداء التقويم في شتى ميادين النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية أو مراكز المسؤولية.
2. حصر جميع أنواع البيانات الأولية والإحصاءات اللازمة لحساب المؤشرات وعمل التقارير المطلوبة لتقويم وتحديد مصادرها.
3. وضع إطار تحليلي واضح يكفل تحويل البيانات الأولية إلى المعلومات والمؤشرات المطلوبة.
4. وضع نظام فعال للاتصال بين مصادر البيانات المختلفة وأجهزة الرقابة أو التقويم الداخلية والخارجية بحيث يتم الحصول على البيانات المطلوبة والكاملة وفي الوقت المحدد وبدون تأخير .  
ايضاً من مقومات الأداء ما يلي (3) :

1. الشمول بما يغطي كافة أداء المؤسسة، ويعطي في نفس الوقت انطباعاً ورؤية واضحة عن موقف المؤسسة محل التقييم من كافة جوانب الأداء.
2. الارتباط بنشاط المؤسسة محل التقييم وأهدافها، مع ضرورة تعرف القائمين والعاملين بهذه المؤسسة على المؤشرات والأهداف المرجوة بما يكفل توفير الرغبة في تقبل نتائجها.

---

(1) Mattel, Chris, **Managing Bank Capital, Allocation and Performance Measurement**, West Sussex: John Willy and Sons, 2006.

(2) د. أحمد محمد موسى ، تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات ، (القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1999م) ، ص ص 36 ، 37 .

(3) صلاح الدين حسن السيسى ، نظم المحاسبة والرقابة وتقويم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية ، (بيروت: دار الوسام للطباعة والنشر ، 1998م) ، ص 244 .



3. أن يعكس النواحي الكيفية في الأداء بجانب النواحي الكمية ، كما يجب أن يعكس الترابط بين الوظائف الإدارية المختلفة بالمؤسسة
4. أن يتمكن الوصول إلى نتائج ايجابية والى تحسين الأداء ، ورفع الكفاءة، بتوضيح المسارات السليمة للأداء فيما بعد، وأن لا تقتصر على أوجه الخلل والانحرافات فقط.
5. التكامل مع أنواع الرقابة الأخرى، مع مراعاة السهولة والسلطة، وارتكازه على عدد قليل من النماذج والمؤشرات التفصيلية.
6. من المفضل اختيار معيار أو مؤشر رئيسي واحد أو عدد محدود جدا منها، يقيم على أساسه أداء الإدارة، ويكون قادراً على استيعاب كفاءة أداء المؤسسات من كافة جوانبها بما يمكن من قياس كفاءتها الكلية.
7. الاستمرار في تطبيق النظام المفتوح لتقييم الأداء، بمعنى عدم الاقتصار على مدة زمنية، بل يجب أن يقسم هذا النظام بالدورية والانتظام في فترات قصيرة ، لمواجهة الانحرافات قبل استفحال آثارها في الجهات غير المرغوبة و توجيهها نحو خطوط السير المرسومة.

#### عاشراً : خطوات تقييم الأداء

خطوات تقييم الأداء تتمثل في التالي<sup>(1)</sup>:

1. رسم سياسة التقييم و إعلانها على كافة الأفراد الذي يتأثرون بها: يجب أن تبلغ السياسة لجميع من يعينهم الأمر سواء القائمين بالتقييم أو الذين يخضعون لتقييم أدائهم من خلال معرفة الهدف من السياسة والهدف الذي تستخدم من أجله.
  2. اختيار الطرق التي تتبع في التقييم : يتوقف اختيار الطريقة على الشخص الذي سيتولى إعداد التقرير ، والأفراد الذين يتم وضع التقرير عن أدائهم.
  3. تدريب المقومين : حتى يكون هناك نجاح في إعداد التقارير لابد أن يكون الأفراد ملمين بالهدف من إعداد تلك التقارير وطريقة استخدامها ومزاياها و عيوبها.
  4. تحليل السياسة والنتائج : لابد أن يحدد الوقت الذي يتم فيه التقييم بحيث تنتهي العملية بالنسبة لأي مجموعة من الأفراد في ظروف محددة.
- يرى الباحث أن عملية تقويم الأداء عملية تتم على ثلاث مراحل أساسية ومرحلتين ثانويتين:

المرحلة الثانوية الأولى: تتضمن في جمع المعلومات الضرورية التي يتم عليها وضع المؤشرات والمقاييس المختلفة لتقويم الأداء سواء كانت هذه المعلومات عن لوائح وسياسات المنشأة أو النظام

(1) مجيد الكرفي ، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية ، ( عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2007م) ، ص44.

المطبق بها أو غيره وهنا تجدر الإشارة الى اختلاف المعلومات التي يتم جمعها باختلاف الأداء الذي سوف يتم تقييمه .

المرحلة الاساسية الأولى : هي التي تتمثل في وضع المعايير والمؤشرات بناء على المعلومات التي تم الحصول عليها في المرحلة السابقة .

المرحلة الاساسية الثانية: تتمثل في تحديد المحقق من الإنجاز.

المرحلة الاساسية الثالثة: تكون من خلال مقارنة المخطط مع الفعلي و التعرف على الانحرافات وهنا أما أن تكون الانحرافات سلبية وأما أن تكون إيجابية .

المرحلة الثانوية الثانية: تتمثل في محاولة التعرف على أسباب الانحرافات والتغذية العكسية .

أيضاً من خطوات تقييم الاداء ما يلي:

### 1. جمع المعلومات الضرورية:

تتطلب عملية تقييم الأداء توفر المعلومات التي تعد مورداً أساسياً في عملية التقويم بمختلف مستوياته إلا أن توفرها ليس بالشيء الكافي بل يجب أن تتميز بالجودة العالية وأن تكون في الوقت المناسب وهناك ثلاث مصادر تتحصل المنشأة من خلالها على المعلومات وهي:

أ. الملاحظة الشخصية : وتتمثل في وجود الملاحظين في الميدان وملاحظة ما يجري فيه.

ب. التقرير أو البيان الشفوي : تتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومروؤوسيه.

ج. التقارير الكتابية : تتمثل في الميزانية و جدول حسابات النتائج واليومية وغيرها .

يرى الباحث أن جمع المعلومات يكون قبل عملية التقويم وخلالها وبعدها اي تتم في ثلاث مراحل تبدأ بجمع المعلومات وتنتهي بعملية جمع المعلومات بدءاً يتم جمع المعلومات لتكوين المعايير والمؤشرات التي يتم من خلالها تقييم الأداء ، ثانياً يتم جمع المعلومات خلال عملية الأداء والتي تتمثل في ما يسمى بنظام المتابعة تحسباً لأي إنحرف أثناء الأداء وأخيراً بعد الانتهاء من عملية تقييم الأداء والتي قد ينتج عنها إنحراف في الأداء وهنا المعلومات تكون لمعرفة السبب في هذا الانحراف .

### 2. قياس الأداء الفعلي

تمكن هذه المرحلة المنشأة من قياس كفاءتها و فعاليتها ، وذلك من خلال اختيارها مجموعة مؤشرات ومعايير ، ويشمل قياس الأداء بجانبه الكمي والنوعي ، وعليه فإن قياس الأداء يهدف إلى التشخيص وتحديد الانحرافات .

يرى الباحث أن عملية تقييم الأداء الفعلية تتكون من شطرين أساسيين هما قياس الأداء الفعلي ومرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له أما المرحتين الآخريتين إنما هي مراحل

فرعيه أو ثانوية ولا يعني الباحث بذلك أنها ليست ضرورية لعملية تقييم الأداء بل على العكس لا تتم عملية تقييم الأداء دونهما ، وفي هذه المرحلة يتم قياس الأداء أو النشاط أو الإنجاز المحقق خلال الفترة الفعلية باستخدام المعايير والمؤشرات المحددة مسبقاً .

### 3. مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المرغوب

في هذه المرحلة تقوم المنشأة بمقارنة الأداء الفعلي (المحقق) بالأداء المرغوب تحقيقه فيما إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك اختلاف ويعتمد في عملية المقارنة على كل من عامل الزمن وعلى أداء الوحدات والأهداف.

يرى الباحث أنه خلال هذه المرحلة يكون محدد مسبقاً الأداء المخطط ومن خلال المرحلة السابقة تم تحديد الأداء الفعلي وهنا يتم مقارنة الادائين لتحديد الانحرافات.

### 4. دراسة الانحراف وإصدار الحكم

هذه العملية هي الخطوة الأخيرة في عملية تحديد الانحراف ونوع هذا الانحراف سواء كان انحراف موجب أو سلبى أو إنحراف معدوم وأما إذا كان الانحراف موجب فيكون لصالح المنشأة ، أما إذا كان الانحراف سالب يكون ضد المنشأة أما الانحراف المعدوم لا يؤثر على نتائج المنشأة لذا فعلى المسؤولين تحليل الانحراف وتحديد أسباب هذا الانحراف لتشجيع ما هو ايجابي ومعالجة ما هو سلبى يرى الباحث أنه بنهاية المرحلة السابقة يتم تحديد الانحرافات وبغض النظر عن كون هذا الانحراف سلبى أو ايجابي فلا بد من تحديد أسبابه ومعالجته فقد يكون هناك اختلال في المؤشرات والمعايير فيكون الأداء أعلى من المؤشرات أو الأداء الفعلي أقل من المخطط فيكون الخلل في الأداء الفعلي وبالتالي وبالتالي في كلا الحالتين لابد من معالجة الانحرافات .

### الحادي عشر: معوقات تقييم الأداء

قد تواجه عملية تقييم الأداء عدد من المعوقات التي قد تؤثر فيها ، وهذه المعوقات يمكن إيجازها في مايلي (1) :

#### 1. المشاكل الذاتية :

تتضمن هذه المشاكل مجموعة من الأخطاء التي يمكن ان ترتكب خلال عملية تصميم نظام تقييم الاداء وتتمثل أهم هذه المشاكل في الاتي :

أ. خصائص المقوم : تتعلق هذه المشكلة بخصائص الفرد الذي يقوم بأعمال التقييم بشكل مباشر او غير مباشر فالمديرين يجب أن تتوفر فيهم الخبرة الادارية والادراك والاستقرار العاطفي والاعتزاز بالنفس والقدرة على التفاعل الاجتماعي .

(1) د. خالد عبدالرحيم مطر الهيتي ، مدخل استراتيجي- إدارة الموارد البشرية ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع، 1999م) ، ص ص، 190-191.

ب. التساهل والرفق : حيث يميل بعض القائمين بعملية التقويم إلى الرفق بالآخرين والتساهل معهم مما يعكس على نتائج التقويم بشكل سلبي ويفقد العملية الهدف الأساسي لها .  
ج. التحيز الشخصي : تظهر هذه المشكلة بسبب انحياز المقوم لصالح الشخص الذي يقوم اداءه لأسباب كثيرة منها القرابة والصداقة والقبيلة والوطن وغيرها من الاسباب التي تجعل عملية القياس والتقويم بعيدة عن الموضوعية .

## 2.المشاكل الموضوعية :

ترتبط اغلب هذه المشاكل بمدخلات وعمليات ونشاط القياس والتقويم والتي تتلخص في الآتي:  
أ. عدم الوضوح في تحديد اهداف التقويم فقد تخطئ المنشأة في تحديد الهدف الأساسي من التقويم وبالتالي تصبح العملية هدراً للمال والوقت .  
ب. سوء اختيار معايير التقويم تظهر هذه المشكلة بسبب عدم قدرة المنشأة على فهم غايات المعيار الذاتي او الموضوعي وهنالك هذا الامر يضيع على المنشأة فرص استثمار هدف عملية القياس والتقويم .  
ج. الخطأ في اختيار وقت التقويم ، من المعروف ان المنشآت تتباين في عدد مرات تقويم الاداء فمنها من يقوم بالعملية سنوياً ومنها من يقوم بها فصلياً ، ويعتمد عدد مرات ممارسة العملية على امكانات المنشأة ومستوى اداء العاملين .

## الثاني عشر : أخطاء تقويم الأداء :

ان عملية أو نشاط تقويم الأداء كغيرها من العمليات والأنشطة المختلفة داخل المنشأة تخلص الى عدد من النتائج وهذه النتائج بناء عليها يتم التعرف على الانحرافات المختلفة (أن وجدت) ومن ثم القيام بتعديلها وبناء على ذلك يتم إجراء التعديلات المختلفة وتجدر الإشارة الى أن الأخطاء قد لا تكون في المؤشرات فقط أو مستوى الأداء وإنما قد تكون أيضاً في عملية تقويم الأداء في حد ذاتها وهذا يرجع الى عدد من العوامل والتي تتمثل في التالي<sup>(1)</sup> :

1. الانطباع الشخصي : وتعتمد على التفضيل الشخصي للمشرف أو الرئيس، فقد يفضل المشرف عاملاً أو موظفاً ما ويميزه من بقية زملائه، وقد لا يميل لموظفين أو عمال محددين فيعطيهم تقويماً غير منصف، وقد يهتم المشرف بعامله الذين يتفوقون مع ميوله وآرائه وتوجهاته وقد يكون للعلاقات الشخصية تأثير قوي في حكم المشرف على كفاءة وأداء العاملين فيتساهل إذا قويت تلك العلاقات ويتشدد إذا فترت وضعفت، وتختل عملية التقويم نتيجة أن تقويمات العاملين أنفسهم مختلفة من مشرف إلى آخر، وترجع تلك الاختلافات إلى الاضطرابات في العلاقات الشخصية بين الرؤساء والمرؤوسين لاختلاف المصالح الشخصية ويعطي المشرف الجديد نتائج مغايرة عن

(1) كمال جعفر المفتي، الرقابة وتقويم الأداء، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1991م) ، ص ص 55 ، 56 .

النتائج التي قدمها المشرف القديم، فيعطي للنشيط تقويماً متدنياً وللضعيف منهم تقويماً جيداً، لكي يبين للإدارة أن المشرف القديم كان ذاتياً متحيزاً أو متساهلاً أو تتقصه الخبرة .

يرى الباحث أنه لمعالجة العامل السابق لابد من التركيز على الأساليب العلمية لتقويم الأداء للموظفين المختلفين عن ذلك ينتج أنه مهما اختلف المقوم تبقى نتيجة التقويم على ماهي عليه .

2. التحيز : Bias هي تأثير المشرف بنسب العامل أو عائلته أو بلدته أو مستوى تحصيله العلمي أو صفات ذاتية. ففي هذه الحالة يركز الرئيس أو المشرف على متغيرات اجتماعية أو نفسية أو شخصية أو عشوائية أو قرابية بعيدة كل البعد عن مستويات الأداء الموضوعي، أو قد يعتمد في تقويمه على أداء العاملين من أجل مآربه الخاصة ومصالحته الشخصية الأنايية فيظلم فئة معينة من العمال على حساب فئة أخرى، ولذلك قد لا يعطي الأداء الحقيقي للعاملين .

يرى الباحث أنه لمعالجة العامل السابق لابد من تقويم مدى الحساسية لدى المدير أو المشرف على أي نوع من أنواع المتغيرات الاجتماعية ومدى أن تؤثر على تقويمه وفي حاله وجود أن تأثيرها كبير عليه يكون هنا من الإصحح أن لا يقوم المشرف أو المدير بعملية التقويم.

3. التساهل : حيث يقوم المشرف بإعطاء أبهى صورة لعمال قسمه ليبين للإدارة أن إشرافه ومراقبته لعماله فعالة، فيعطي تقويماً جيداً لأغلب العاملين حتى يتجنب النقد من الإدارة في حال تقصيره في واجباته، ولكي يكسب مودة العاملين ويبتعد عن معاداتهم أو تعاطفاً معهم أو ظناً منه بأن التقويم عشوائي وعديم الفائدة، فهو أمر شكلي وروتيني لا جدوى منه، فلماذا لا تكون أحكامه وتقييماته مرضية للعاملين كافةً والإدارة .

4. التشدد : هناك مشرفون غير متساهلين شديدون في أحكامهم، وقد يرجع سبب تلك الشدة لصفات المشرف الشخصية من خشونة أو صرامة أو جدية مفرطة ونظرته المتعالية لمن هم أدنى منه، فهو يراهم دائماً مقصرين في عملهم ومستويات أدائهم في انخفاض دائم، ويرمي المشرف بشدته تلك من أجل مضايقة بعض العاملين من أجل تحقيق أهدافه وغاياته الشخصية .

يرى الباحث أن عملية تقويم الأداء عملية وسطية تقوم على أساليب علمية ولا بد أن يتم توجيه المشرفين والمدراء للقيام بها وفقاً لما تقاضيته مصلحة المنشأة .

5. الحياد أو التوسط وهو إعطاء صفة المركزية والاعتدال والتوسط إلى معظم المرؤوسين، حيث يعود ذلك إلى عدم معرفة المشرف للفروق الفردية بين العاملين وعدم قدرته على كشفها وتحديدها وقياسها ، وغياب البيانات والمعلومات اللازمة سبباً يدفعه لإعطاء تقويمات متوسطة لأغلب المرؤوسين وتكثر هذه الطريقة عادة في المنشآت ذات الأعداد الكبيرة من العاملين، وربما يلجأ المشرف إلى هذه الطريقة لكي لا يحدث انقساماً بين عماله إلى عمال

مُثابرين وعمال كسولين، ولا يظهر المشرف المقصرين والضعفاء في أدائهم أمام الإدارة لكي يتهرب أو يتجنب سؤال الإدارة لماذا لم يتم تدريبهم وإصلاحهم والارتقاء بمستوى أدائهم .

6. الاعتماد على التعميم: يعتمد المشرف في تقويمه لمؤوسيه على صفة واحدة تميزه من غيره من العاملين، فقد يتميز عامل معين بصفة معينة (كتعاونه مع زملائه) فتطغى هذه الصفة على باقي صفاته، ويقوم المشرف بتقويمه على أساس هذه الصفة ويتناسى باقي صفاته وتغيب عن المشرف هفوات ذلك العامل، فالتركيز على صفة ما والاقتصار عليها يؤدي إلى تحجيم باقي الصفات، وبذلك تضيع الأخطاء والعيوب فيكون تقويمه العام عالياً بسبب تلك الصفة، والعكس صحيح فقد تكون لعامل معين صفة سلبية فيقوم المشرف بتقويمه تقويماً متدنياً معتمداً على تلك الصفة السيئة فقط، ويكون حكمه ذاتياً غير موضوعي وغير منصف بحق ذلك العامل .

7. التأثير بالتقويمات السابقة: وفيها يرى المشرفون صلاحية التقويمات السابقة وصدقها واستمرار فاعليتها واعتقادهم بأن مستوى أداء الفرد ثابت لا يتغير، فالعامل المثابر هو نشيط بشكل دائم ويكون تقويمه عالياً بشكل دائم، والعامل الكسول دائماً يتمتع بمستوى أداء متدن، فإذا كان العامل في التقويم السابق جيداً يعد حالياً جيداً حتى لو انخفض مستوى أدائه ويبقى العامل الضعيف في أدائه على التقويم السابق نفسه حتى ولو ازداد مستوى أدائه وتحسنت قدراته وكفاءته .

8. الحكم على الأداء وفق الوظيفة أو المركز: فكلما ارتفع المنصب الوظيفي الذي يشغله الموظف كان التقويم عالياً ، وكأنما التقويم يعطى للوظيفة أو المركز وليس للشخص الذي يشغل تلك الوظيفة والعكس صحيح، فالتركيز هنا على اسم الوظيفة ومرتبها الإدارية وسمعتها ولا يكثرث بالأداء الواقعي لشاغل تلك الوظيفة.

### الثالث عشر: معالجة أخطاء عملية التقويم

لمعالجة أخطاء عملية التقويم على المنشآت المختلفة أن تقوم بما يلي (1) :

1. تدريب المشرفين تدريباً علمياً شاملاً لمراحل عملية التقويم جميعها، وفق معايير وركائز موضوعية يتمكن المشرف من خلالها قياس الأداء وتقويمه، ووضع أسس ومعايير ثابتة لنشاطات العاملين وسلوكهم جميعها .

2. المناقشة المستمرة والحوار الفعال لاكتشاف الثغرات والمآخذ والعمل على علمية إصلاحها وتجاوزها، فالندوات والحلقات الدورية تؤدي بالنتيجة إلى العلمية والمنطقية في الحكم والتقويم

(1) Dales, Beach, Personnel, **The Management of People at Work**, New York: The Macmillan Company, 1970, P.324.

واكتشاف نواحي القوة والضعف والاقتراحات والنقد الموضوعي والتوجيه نحو الأفضل وتحقيق الرضا والطمأنينة في نفوس العاملين جميعهم.

3. أن يقوم المشرف بتقويم كل مرؤوسيه بالنسبة إلى عامل واحد من عوامل التقويم، فإذا انتهى من ذلك فيقوم بتقويمهم جميعاً بالنسبة إلى عامل آخر، وهكذا، بدلاً من أن يقوم كل واحد منهم بالنسبة إلى عوامل التقويم جميعها مرة واحدة، فيتعرض لتأثير الهالة أو التقويم، وحتى يتمكن من مقارنة المرؤوسين كلهم بالنسبة إلى معيار محدد .

4. مشاركة المرؤوسين في عملية التقويم وإلى أكبر درجة ممكنة في جو من الصراحة والثقة، لكي يتمكنوا من إعطاء ملاحظاتهم وآرائهم حول التقويمات التي أصدرت بحقهم، فالتقويم ليس حكراً على المشرفين وخصوصاً بهم، فالعملية التقويمية يجب أن تكون تبادلية قائمة على الديمقراطية والمشاركة الفعالة في درجات التنظيم الاجتماعي من أدناه إلى أعلاه حتى تؤتي ثمارها وتحقق مسعاها .

5. اختيار الطرائق المناسبة لطبيعة الأعمال وخصوصيتها وعدد العاملين ومراعاة الظروف الخارجية والبيئة التي تؤثر في المنظمة، وأن تكون تلك الطرائق منظمة ومدروسة في أكثر من مكان حتى تثبت جدواها وفعاليتها.

6. الابتعاد عن الذاتية والعلاقة الشخصية في التقويم، وإهمال علاقات القرابة والتقليدية ومعالجة الأمراض الاجتماعية (محسوبة ومحاباة ورشوة وغيرها) التي تؤثر في مصداقية التقويم، والقضاء على نواحي التفضيل الشخصي والتحيز والأخطاء الإنسانية المختلفة التي تترافق مع تقويم الأداء. وأن تكون كفاءة الفرد ومؤهلاته ومقدار ما يقدمه العامل من جهد وعرق هي المعيار الأساسي .

7. الاستفادة من تجارب المنظمات المتطورة والدول المتقدمة في هذا المضمار، والابتعاد عن طرائق التقويم القديمة .

## المبحث الثاني

### مفهوم وأنواع ومجالات الأداء المالي

من المتعارف عليه أن المؤسسات الاقتصادية تؤدي العديد من الأنشطة المختلفة خلال مسيرتها الإنتاجية من أنشطة بشرية وإنتاجية وتسويقية وغيرها ، ولكن بين كل تلك الأنشطة يبقى النشاط المالي هو الأهم وذلك لأن جميع تلك الأنشطة أما ان تبدأ بنشاط مالي أو تنتهي به ؛ فعلى سبيل المثال النشاط الإنتاجي يبدأ بدراسة المنتج وينتهي بإخراج منتج تام وهذه العملية تحوي العديد من المصاريف والتكاليف المختلفة وبالتالي فإن النشاط المالي أو الأداء المالي يعتبر جزء لا يتجزأ من أي نشاط في المنشأة ، وفي هذا المبحث يتم تناول الأداء المالي مروراً بتعريفه وأنواعه ومجالاته والعوامل المؤثرة فيه وصولاً الى تقييمه .

#### أولاً: مفهوم الأداء المالي

يعد مفهوم تقويم الأداء المالي مفهوماً ضيقاً بحيث أنه يركز على استخدام نسب تستند الى مؤشرات مالية يفترض أنها تعكس إنجاز الأهداف الاقتصادية للمؤسسة<sup>(1)</sup>:

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف ويعبر عن أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية إحتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم<sup>(2)</sup>؛ ومما سبق فإن الأداء المالي<sup>(3)</sup>:

- 
- (1) خديجة درازيت ، معط الله مبروكة ، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، تخصص مالية مؤسسة ، مذكرة لنيل شهاد البيسانس في علوم التسيير ، 2013م) ، ص 13 .
  - (2) محمد محمود الخطيب ، العوامل المؤثرة على الأداء المالي- الأداء المالي و أثره على عوائد أسهم الشركات ، (عمان : دار الحامد ، 2010م) ، ص 48 .
  - (3) عباسي عصام ، تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وإتخاذ القرارات (دراسة حالة ليند غاز 2011/2009م) ، (الجزائر : جامعه قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة ، 2012م) ، ص 60 .



1. أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

2. أداة لتدارك الثغرات والمشاكل التي قد تظهر .

إن الأداء المالي بأنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل من خلال الإعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج، والجداول الملحقه، ولكن لا جدوى من ذلك إن لم يأخذ أن الطرف الإقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المنشأة النشطة في الإعتبار ، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الإقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح (1).

يرى الباحث ان التعريف السابق يشير الى البيئة الخارجية للمؤسسة معبراً عنها بالظرف الاقتصادي والقطاع الصناعي بالإضافة الى إستخدام المصطلحات تتميز بالعمق والفلسفة في توضيح معنى الأداء المالي. كما يعرف الأداء المالي أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم .

كما عرف الأداء المالي بأنه مدى قدرة المنشأة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل الثروة (2).

عرف تقويم الاداء المالي بأنه حكم على إدارة الموارد الطبيعية المادية والمالية المتاحة للمؤسسة وذلك لخدمة رغبات أطراف مختلفة أي يعتبر تقويم الاداء المالي للمؤسسة قياساً للنتائج المحققة او المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً (3).

يرى الباحث أن الأداء المالي هو ذلك الأداء الذي يمكن المؤسسات المختلفة من الاستمرار حيث أنه يمثل العصب المحرك لجميع الأنشطة المختلفة داخل المؤسسات فيبدأ النشاط بحدث مالي وينتهي بحدث مالي.

كما عرف تقويم الاداء بانه مسح ميداني شامل للوحدة الإقتصادية بغرض التعرف على سائر عملياتها الإنتاجية والوقوف على العلاقات التي تربط بين مختلف مراحل الإنتاج والتوصل إلى خصائص النشاط الإنتاجي الذي تمارسه المنشآت الإنتاجية، وأثر ذلك على إدارتها ودراسة اقتصاديات برامج التشغيل المختلفة توصلاً إلى محاسبة المسؤولين عن المنشأة الإنتاجية، تمهيداً للوصول إلى الإجراءات العلاجية اللازمة في الأداء والعمل على استمرار نجاح الوحدة الاقتصادية في المستقبل (4).

(1) Amaud thausron, **Evaluation des Entreprises: Technique de gestion edition econonmica**, parris, 2005, P.23.

(2) دادان عبد الغني ، كعاسي محمد الأمين ، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية ، (الجزائر : جامعة ورقلة ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، 2005م) ، ص 304.

(3) السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000م) ، ص 38 .

(4) د. أحمد محمد موسى، تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1999م) ، ص 636 .

يرى الباحث انه تم التركيز في تعريف تقويم الأداء على النشاط الإنتاجي فقط أي تناوله من حيث الأداء الإنتاجي في حين أن الأداء يختلف فهناك أداء مالي إداري وغيره والتي كان ولا بد أن يتم تناولها في التعريف .

كما عرفنا باب الإدارة تقويم الأداء بأنه تقويم للفرد شاغل الوظيفة وليس للوظيفة في حد ذاتها طالما أن الأفراد يعملون في المشروع حتى يمكن التعرف على مدى تقدمهم ويمكن الاستفادة من القوة العاملة إلى أقصى حد ممكن، وأن تقويم الأداء في أبسط تعريف له هو تقرير دوري يكشف عن مستوى أداء وسلوك كل موظف أو عامل داخل المنظمة الإداري يوثق كلاً ف شؤون الأفراد الرؤساء المباشرين بكتابة تقارير الأداء والتي تستخدم في أغراض عديدة مثل توزيع المكافآت وزيادة الأجور والترقية والتدريب والتحصير والمحاسبة والفصل من الخدمة ومعالجة معوقات الأداء الفنية والتنظيمية والسلوكية، وبناءً على هذا المفهوم فإن تقويم الاداء هو آلية من آليات الادارة يستخدم لقياس الأداء الفعلي للفرد أو الأفراد المعنيين لتحديد المستوى الحقيقي للأداء، ومن ثم مكافأة الأداء الجيد ومعالجة الأداء الضعيف<sup>(1)</sup>.

عرف تقويم الاداء بانه رصد وتحليل وتقويم مستويات الموظفين من حيث الانجاز، ونوعية الأداء، والعلاقات الوظيفية، والخصائص الشخصية للفرد، ويتم ذلك عادة من خلال التعامل اليومي بين الرؤساء والمرؤوسين فيما يتصل بالإشراف عليهم ومراقبتهم وتوجيههم لأداء العمل<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث أن التعريف السابقة إنما حدد تقويم الأداء كمفهوم عام ولم يحدد نوعيه الأداء الذي يتم تقييمه هنا كما تجدر الإشارة الى أن عملية تقويم الأداء قد لا يتم عن طريق الإتصال المباشر بين الرئيس والمرؤوسين فقد يتم التقويم بناء على النتائج والمؤشرات المحددة سلفاً ورقياً وليس عن طريق إتصال مباشر .

كما عرف تقويم الأداء على أنه نظام للتعرف على مدى تنفيذ إستراتيجيات المنشأة أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها وغاياتها، من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلاً مع ما هو مخطط وتعديل الإستراتيجية على أساس نتائج التنفيذ، وبذلك تتحسن قدرة المنشآت على انجاز أهدافها وغاياتها<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث أن التعريف السابق قد أشار الى أن تقويم الأداء يرتبط بالاستراتيجية الكلية للمنشأة وقد يؤدي الى تعديلها في حالة كون الأداء لا يتسق معها ولكن لا يرى الباحث أن تقويم الأداء عبارة عن نظام بل هو جزء من النظام الرقابي داخل المنشأة وعملية لا بد من القيام بها لتحديد مسارات المنشأة هل تحقق ما تصبو اليه من أهداف أم لا .

---

(1) الهادي علي مصطفى علي، تقويم الأداء المالي والمحاسبي للبنوك الإسلامية، (الخرطوم : جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2004م)، ص 18.

(2) حسين حسن عمار، إدارة شؤون الموظفين، (الرياض : معهد الإدارة العامة، 1993م) ، ص 237.

(3) د. علي أحمد ابو الحسن، د. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، ط2، (القاهرة: مطبعة الدار الجامعية، 2001م) ، ص3.

ينظر لعملية تقييم أداء منشأة الأعمال على أنها عملية مراقبة ولكن في الحقيقة أن عمليات تقييم الأداء هي جزء مهم في المراقبة الكلية والغاية من التقييم تحديد المشكلة التي تعترض أداء المنشأة<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث أن التعريف السابق يعني تقويم الأداء جزء من عملية الرقابة الكلية لأن عملية الرقابة تتكون من قياس الأداء وتقويم الأداء ، بل يذهب الباحث الى أن تقويم الأداء إنما هو جوهر عملية الرقابة وأن المعنى من أن غاية تقويم الأداء تحديد المشكلة التي تعترض أداء المنشأة هو تحديد سبب الإنحرافات الناتجة من الاختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المخطط .

كما عرف بأنه تسليط الضوء وفحص المحاور التالية من خلال عملية التحاكي<sup>(2)</sup>:

1. العوامل المؤثرة في المردودية المالية.
2. أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.
3. مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية و تحقيق فوائض من الأرباح.
4. مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

يرى الباحث أن التعريف السابق قد تناول حقيقه المفهوم الفعلي والحقيقي لتقويم الأداء المالي فهو فعلاً يقف على بناء المؤشرات لتحديد أيها يؤدي الى تحقيق الأرباح للمنشأة وهل السياسات المالية جدية أم لا وتحقيق هل هذا الفائض فعلي أم نتائج لقياس أو مؤشر خاطئ وهل تم تغطية المصاريف من المردودية أم لا وحققت ربح .

كما عرف ايضاً بأنه عملية تهدف إلى قياس ما تم إنجازه خلال فترة زمنية محددة مقارنة بما تم التخطيط له كماً ونوعاً باستخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات مع تحديد أوجه القصور والانحراف إن وجدت وسبل علاجها في الحاضر والمستقبل<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث أن التعريف السابق قد تناول الفحوى الحقيقه لتقويم الأداء ، أن عملية أو نشاط تقويم الأداء يهدف أو يكون نتاجه تقييم مدى جدوى الأنشطة المختلفة في المنشآت على إختلاف أنواعها وتحديد ممدى سيرها على المسار المخطط لها بناءً على المؤشرات المحددة مسبقاً ، فاذا كان نتائج هذا التقييم وجود إنحراف عن المسار يبدأ الجزء الثاني من عملية تقويم الأداء والمتمثلة في تحديد أسباب هذا الإنحراف وتصحيح لها المؤشرات المحددة سلفاً أو تصحيح العمليات المختلفة داخل المنشأة وذلك يتم بناء على تحديد أي منهما هو السبب في وجود الإنحراف.

تجدد الإشارة الى أن تقييم الأداء المالي أهدافه تتناول المنشأة ككل وليس قسم دون الآخر كما هو الحال في الأهداف الخاصة بأقسام بعينها ، مثل هدف إنتاج منتج ذو مواصفات معينة وجودة

(1) أرشد فؤاد التميمي، تحليل أثر تغيير مقسوم الأرباح في كلفة التمويل وأسعار الأسهم، (بغداد : الجامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراة ، 1998م) ، ص51.

(2) قلو رفيق، دراسة أثر التمويل الإسلامي على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة - دراسة حالة الجزائر، (الجزائر : جامعة المدينة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير تخصص محاسبة ومالية غير منشورة، 2011م) ، ص 133 .

(3) د. أمال إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص 24.

معينة والذي يختص بإدارة الإنتاج وبالتالي ومما سبق يرى الباحث أن أهداف تقويم الأداء المالي هي أهداف لنشاط يبدأ بالمستويات التشغيلية ثم المستويات العليا بل يتجاوز نطاق المنشأة ليتناول الإقتصاد القومي ككل وكما اشار الباحث فإن الأداء المالي بكل مؤثراته يعتبر من أهم الأنشطة والعصب المحرك فلا إقتصاد ولا أداء ولا عمل ولا نمو ولا إنتاج دون الأداء المالي وبالتالي فإن أهمية تقييم الأداء المالي تتبع من أهمية المال في حد ذاته .

### ثانياً : تقييم الأداء المالي

عرف تقييم الأداء المالي على أنه "عملية تهدف الى تقييم الإيجابيات ومناطق القوة في الأداء الحالي أو (الفعلي) ، والتغلب على السلبيات ومناطق الضعف في الأداء الحالي أو (الفعلي) ، وبالتالي يعتبر تقويم الأداء المالي إحدى وسائل تطوير وتحسين الأداء لدى العاملين بالمنشأة<sup>(1)</sup> . كما أن مفهوم تقويم الأداء المالي مفهوماً مهماً حيث أنه يركز على استخدام مؤشرات مالية تعكس إنجاز الأهداف الإقتصادية للمنشأة ، كما يمكن تقويم الأداء المالي من خلال دراسة المبيعات والإيرادات<sup>(2)</sup> . وعملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة تعني تقديم حكم له قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة وذلك لخدمة رغبات أطرافها المختلفة ، أي يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفاً<sup>(3)</sup> . وتعتبر عملية تقييم الأداء المالي في المنشأة عملية بالغة الأهمية ، لأنها تخدم مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمنشأة وذلك للأهداف التالية<sup>(4)</sup> :

1. تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج، مما يسمح بالحكم على الفعالية.
2. تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الفاعلية .

يرى كلاً من ( Jones & George ) إلى أن تقييم الأداء المالي وسيلة لتزويد إدارة المنشأة بالتغذية العكسية ، التي تسترشد بها في صياغة استراتيجياتها للنهوض بمستوى أدائها من أجل تطويره بخطط مستقبلية ، ويزودها بوثائق داعمة لقرارات المتعلقة بالأمر المالية<sup>(5)</sup> .

يرى الباحث أن تقويم الأداء المالي عملية لتحفيز اتخاذ القرارات الاستثمارية حيث تبدأ العملية الخاصة بتقييم الأداء المالي بوضع الموازنات التخطيطية حيث يكون هنا بدأ اتخاذ القرارات ومن ضمنها القرارات الاستثمارية فقد يتم أيضاً خلال هذه المرحلة تحديد الحوافز المختلفة للمديرين وبما أن

---

(1) مدحت محمد أبو النصر ، الأداء الإداري المتميز ، (القاهرة : المجموعة العربية للتدريب والنشر ، 2012م) ، ص 126 .

(2) فلاح حسن الحسيني ، الإدارة الإستراتيجية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000م) ، ص 144 .

(3) دادان عبد الغني ، كمامسي محمد الأمين ، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية ، (الجزائر : جامعة ورقلة ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنشآت والحكومات ، 2005م) ، ص 304 .

(4) السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000م) ، ص 304 .

(5) مشعل جهم المطيري ، تحليل وتقييم الأداء لمؤسسة البترول الكويتية ، (عمان : جامعة الشرق الأوسط ، رسالة ماجستير في المحاسبة منشوره ، 2011م) ، ص 12 .

- عملية التقويم للأداء المالي تشمل بالإضافة الى عملية اكتشاف الأخطاء تحليل أسبابها ومن ثم تداركها أو يكون الاكتشاف بعدي فيتم تصحيح الأخطاء وبالتالي تحسين الأداء المالي .
- كما أن عملية قياس وتقويم الاداء هي عملية مركبة تتضمن ثلاثة عمليات فرعية وهي<sup>(1)</sup>:
1. قياس الاداء المتحقق مقارنة بالمعايير الموضوعية ويطلق على هذه العملية (القياس).
  2. تحديد مستوى الاداء المتحقق فيما إذا كان جيداً او ضعيفاً ، أي بمعنى إعطاء الاداء قيمة ويطلق على هذه العملية (التقييم) .
  3. تعزيز نقاط القوة أو معالجة نقاط الضعف في الاداء المتحقق ويطلق على هذه العملية (التقويم)
- ثالثاً : أهداف تقييم الأداء المالي:**

- الأهداف الرئيسية لعملية تقييم الأداء تم إيرادها فيما يلي<sup>(2)</sup> :
1. متابعة تنفيذ اهداف الشركة المحددة ، الامر الذي يتطلب متابعة تنفيذ الاهداف المحددة كماً ونوعاً ضمن الخطة المرسومة المحددة لها ، ويتم ذلك بالاستناد إلى البيانات والمعلومات المتوافرة عن سير الاداء .
  2. قياس مدى نجاح الشركة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق اهدافها ، وتوفير المعلومات لمختلف المستويات وللجهات الاخرى خارج الشركة .
  3. الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط المصرف واجراء تحليل شامل لها مع بيان مسبباتها ، وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها ، والعمل على تلافي الاخطاء مستقبلاً .
  4. توفير البيانات والمعلومات الاحصائية عن نتائج تقييم الاداء في الشركات إلى الاجهزة الرقابية مما يسهل عملها ويمكنها من اجراء المتابعة الشاملة المستمرة لنشاط الشركة لضمان تحقيق الاداء الافضل والمتناسق .
  5. تقديم قاعدة بيانات ومعلومات عن اداء الشركة ، تسهم في وضع السياسات والدراسات والبحوث المستقبلية التي تعمل على تحسين انماط الاداء ورفع كفاءته .
  6. مساعدة الادارة في حسن الاستخدام الامثل للموارد المتاحة ، فاذا اريد اختيار مشروع استثماري لابد ان يخضع المشروع إلى دراسة علمية وان يتم اختياره من بين عدة مشروعات مقترحة حتى يكون ناجحاً ، اما المشروعات الفردية التي يتم اختيارها بدون دراسة علمية وبدون مفاضلة وتقويم تعد فاشلة .
  7. وسيلة تساعد في التقليل من درجة المخاطرة واختيار البديل المناسب من بين عدة بدائل مختلفة ، فكلما كانت الاموال المستثمرة كبيرة كلما كان عنصر المخاطرة اكبر ، وكلما كانت الاموال المستثمرة قليلة كان عنصر المخاطر قليل.

(1) أندرو دي سيز لافي ، مارك جي .والأس ، مرجع سابق ، ص 379.

(2) د. مصطفى كامل ، إدارة الموارد البشرية ، (القاهرة : الشركة العربية للنشر ، 1994م) ، ص 301 .

8. المساعدة على توجيه الاموال في المشروعات التي تحقق الاهداف المحدودة فاذا لم يتم المفاضلة بين المشروعات واختيار البديل المناسب الذي يحقق الاهداف ، فان هذه الاموال سوف توجه إلى مشروعات فاشلة لا تحقق تلك الاهداف المحددة .

9. قياس الكفاءة الاقتصادية في استخدام الموارد .

10. يؤدي إلى الكشف عن العناصر ذات الكفاءة العالية وتحديد العناصر التي تحتاج إلى مساعدة من اجل النهوض بادائها .

11. يساعد على ايجاد نوع من المنافسة بين الاقسام والادارات المختلفة وهذا بدوره يدفع الوحدات لتحسين مستوى ادائها وفق المطلوب .

12. يظهر مدى التطور الذي حققته المؤسسة في مسيرتها نحو الافضل .

13. يوفر معلومات لمختلف المستويات الادارية في المؤسسة لاغراض التخطيط .

14. يوفر قياساً لمدى نجاح المؤسسة من خلال سعيها الجاد لمواصلة نشاطها بغية تحقيق اهدافها. كما يهدف تقييم الأداء المالي الى ما يلي (1) :

1. الوقوف على مستوى أداء المنشأة مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية.

2. الكشف عن الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية إجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها بهدف وضع الحلول اللازمة وتصحيحها.

3. تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به، من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام من أجل رفع مستوى أداء الوحدة.

4. الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة.

5. تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الصحيح بما يوازن بين الطموح والإمكانات ، حيث تشكل نتائج تقييم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العملية البعيدة عن المزاجية والتقدير غير الواقعية.

6. تسهيل تحقيق تقييم شامل للأداء على مستوى الإقتصاد الوطني بالاعتماد على نتائج تقييم الأداء لكل مشروع في قطاع معين وصولاً إلى التقييم الشامل.

تجدر الإشارة الى أن تقييم الأداء المالي أهدافه يتناول المنشأة ككل وليس قسم دون الآخر كما هو الحال في الأهداف الخاصة بأقسام بعينها ، مثل هدف إنتاج منتج ذو مواصفات معينة وجودة معينة والذي يختص بإدارة الإنتاج .

بالإضافة الى هذه الأهداف التي تسعى المنشأة ومراكز المسؤولية الى تحقيقها ، تقوم المنشأة ايضاً بممارسة مجموعة من الأنشطة المالية كتوفير المال اللازم وبأقل تكلفة والذي يمكن إعتباره أهم

(1) محيد الكرخي، مرجع سابق، ص 32 .

نشاط مالي تقوم به ، لذلك فالمنشأة بحاجة الى معيار للحكم على هذا النشاط في حقيقة الأمر لا يمكن تحديد هذا المعيار لأن مؤشراتته توزع بين التوازن المالي والسيولة فدراسة هذين الأخيرين تعني دراسة تحكم المنشأة في التمويل ، بتعبير آخر فإن دراسة التوازن المالي والسيولة يعني ضمناً دراسة نشاط التمويل ولكي تستطيع المنشأة تحقيق الإستمرارية في نشاطها يجب أن تكون متوازنة مالياً ويتمثل عامل النجاح الذي تركز عليه لتحقيق هذا الهدف هو تمويل الإستخدامات طويلة الأجل بموارد دائمة وتحقيق فائض موجب بين ما تتحصل عليه من نقد وما تدفعه نقداً ، المؤشرات التي تسمح بمتابعة ومراقبة العامل السابق هي عموماً رأس المال العامل ، إحتياج رأس المال العامل والخزينة ، كما أن هدف السيولة من الأهداف التي يجب على المؤسسات الإقتصادية أن تولي له الأهمية الكافية ، لأن المساس بهذا الهدف يؤدي بالمنشأة الى سحب الثقة منها أو الافلاس ولبلوغ هذا الهدف لا بد للمؤسسة (كعامل نجاح) أن تحقق مستوى كاف من السيولة لمواجهة الإلتزامات القصيرة وتوليد تدفقات نقدية معتبرة لمواجهة الإلتزامات طويلة الأجل والمؤشرات التي يمكن الإرتكاز عليها لمعرفة ما إذا تحكمت المنشأة في هذا العامل هي تلك التي تعتمد في حسابها على المقارنة بين الأصول السائلة ، بإعتبارها هي المصدر الأساسي والأول للسيولة والإلتزامات قصيرة الأجل ، والمقارنة أيضاً بين التدفقات النقدية و الإلتزامات طويلة الأجل، كما أن هدف المردودية الذي يرتبط دائماً بالوظيفة المالية هو في الحقيقة الأمر هدف المنشأة ككل ، فتحقق هذا الهدف لا يتم إلا بتضافر جهود جميع الوظائف وعامل نجاح المنشأة لتحقيق هذا الهدف هو التخصيص الأمثل للموارد المتاحة ، المؤشرات التي تمكن من قياس المردودية هي تلك التي تقارن بين النتيجة والوسائل المستخدمة في ذلك فالمؤسسة التي استطاعت أن تتحسن مع بقاء الوسائل المستخدمة على حالها أي دون زيادة حسنت مردوديتها<sup>(1)</sup>.

مما سبق يرى الباحث أن أهداف تقييم الأداء المالي هي أهداف لنشاط يبدأ بالمستويات التشغيلية ثم المستويات العليا بل يتجاوز نطاق المنشأة ليتناول الإقتصاد القومي ككل وكما تم التماس مسبقاً فإن الأداء المالي بكل مؤثراته يعتبر من أهم الأنشطة والعصب المحرك فلا إقتصاد ولا أداء ولا عمل ولا نمو ولا إنتاج دون الأداء المالي وبالتالي فإن أهمية تقييم الأداء المالي تتبع من أهمية المال في حد ذاته .

هنالك اهداف اخرى لتقييم الأداء تتمثل في التالي<sup>(2)</sup> :

1. تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة والتخطيط الإستراتيجي طويل الأجل بالنسبة للمنشأة والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المهمة.

(1) تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة التجهيزات المنزلية، (الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة اعمال ، رسالة ماجستير، 2012م) ، ص20.  
(2) د. أمال إبراهيم محمود، مرجع سابق، ص ص 461 – 462 .

2. وضع معايير لتقويم فعالية قرارات الاختيار والتعيين والتدريب والتطوير للعاملين بما في ذلك تناسب المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات.
3. تعتبر من أهم الركائز التي تبني عليها عملية المراقبة والضبط.
4. يؤدي تقويم الأداء إلى الكشف عن الانحرافات المختلفة التي يمكن أن تحدث في مجال التنفيذ العملي.
5. يساعد المنشأة في تنفيذ وظائف إدارتها بناء على ما تحصل عليه من معلومات، والتعرف على نتائج أعمالها وأداء إدارتها والعوامل المؤثرة على النتائج.
6. يساعد تقويم الأداء على توافر الدقة في متابعة تنفيذ المشروعات في القطاعات المختلفة، بحيث تستطيع المستويات العليا أن تعرف على وجه التحديد مدى التقدم في تنفيذ مشروعات الخطة الاقتصادية.
7. قياس مدى كفاءة الوحدة الاقتصادية في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، والحكم على مدى نجاحها في تحقيق الأهداف المخطط لها.
8. عملية تقويم الأداء توفر أساساً موضوعياً لنظام سليم للحوافز والمكافآت التشجيعية حتى يكون هناك دافع قوي مادي ومعنوي يدفع الأفراد إلى العمل الناجح.
9. تساعد نتائج تقويم الأداء على حسن تطبيق مبدأ وضع الرجل المناسب في المكان المناسب، من خلال تقويم أداء كل فرد، ومعرفة قدرته ومؤهلاته مما يؤدي إلى الارتقاء بالكفاءة الوظيفية.
10. مساعدة الإدارة في توجيه انتباهها إلى نقاط الضعف والقصور في أداء مراكز المسئولية والعاملين ودراستها والخروج بحلول جذرية تساعد في التغلب على تلك الظروف والصعاب عن طريق نظام دقيق وسليم للمساءلة.
11. تقويم مدى الكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الوحدة الاقتصادية وفقاً للأساليب الحديثة "نظام المساءلة" والنتائج التي تم تحقيقها من الوحدة الاقتصادية.
12. يساعد تقويم الأداء على تقديم بيانات مالية دقيقة للمستثمرين بالإضافة إلى أنها تساعد في رسم السياسات المالية للقطاع، وله أثر على نتائج التحليل المالي كالتحكم في السيولة والوقوف على حجم رأس المال العامل واستخراج كافة المؤشرات.
13. يوفر تقييم الأداء مقياساً لمدى نجاح المنشأة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها، إن النجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة وبالتالي فهو أشمل من أي منهما وفي كلتا الحالتين تستطيع المنشأة أن تواصل البقاء والاستمرار في العمل.
14. يوفر نظام تقييم الأداء معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المنشأة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية .

رابعاً : أهمية عملية تقييم الأداء المالي



لا مناص من إعتبار الأداء أو النشاط المالي أهم الأنشطة في المنشآت المختلفة على اختلاف أنشطتها وتبعيتها وكما أشار الباحث سابقاً فإن تقييم الأداء المالي يستمد أهميته من أهمية المال حيث تم توضيح أهمية تقييم الأداء المالي كالتالي<sup>(1)</sup>:

1. المكافأة : بالإضافة إلى الأجر الذي يتحصل عليه العاملون فإن المنشأة تكافئ المصلحة أو الفرد الذي يقدم أكثر مما يطلب منه، ويؤدي هذا الأسلوب إلى خلق جو المنافسة بين مختلف العاملين والمصالح، فهو أداء للتحفيز على العمل وتحسين النتائج داخل المنشأة.
2. التكوين : إن تطبيق برنامج تكوين الأفراد يتطلب إجراء تحليل دقيق لحاجات التكوين، هذه الأخيرة تشمل على مجموعة من المراحل من بينها تقييم الأداء، فتقييم الأداء يساعد إلى حد كبير في عملية تكوين الأفراد.
3. التحرك الداخلي : إن تنقلات الأفراد المتمثلة عموماً في الترقية ، التحويل ، تخفيض الرتبة ، التسريح وغيرها ، قليلاً ما تتحدد على أساس الأقدمية في المؤسسات الواعية وخاصة إذا تعلق الأمر بالإطارات ، ففي أغلب الحالات يظهر الأداء كعامل محدد لمختلف التنقلات التي تتم في المؤسسة ، فعملية تقييم الأداء تبدو مهمة للغاية عندما يتعلق الأمر بقرارات الترقية والتحويل.
4. التدريب : إن قياس الأداء وتحليل الانحراف يمكن من تحديد أوجه القصور في الأداء والجوانب التي تحتاج إلى تحسين ، لذلك تلجأ المنشأة الى تدريب العناصر الذين كانوا السبب في حدوث الانحرافات السلبية ، ومن المستحسن للمؤسسة أن تجري قياس لأداء المتدربين ثم مقارنته بأدائهم السابق.

إن أهمية تقييم الأداء المالي في تمكين المنشأة من تخطي مراحل حياتها بصورة جيدة وفي الوقت المحدد لكل دورة من خلال القدرة على البقاء ، النمو ، والاستقرار ، والقيادة الرائدة للمنشآت الأخرى ، وضمان جودة الأداء من خلال تحقيق الأهداف بأقصى كفاءة ممكنة وترشيد الطاقات في المنشأة إضافة إلى ترشيد الإنفاق ، تزويد كافة المستويات الإدارية بوسائل قياس تكفل قياس الأداء بأفضل الأدوات لإكتشاف الانحرافات وتحفيز العاملين بجانب توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تحتاج الى إشراف بصفة عاجلة أي أن تسعى الإدارة لمعالجة الانحراف بأقصى سرعة ممكنة ، والكشف عن بعض جوانب الأداء غير الكمية وهي تلك التي يصعب التعبير عنها كمياً كالأداء الاجتماعي والتنظيمي وإسهام المنشأة في الحفاظ على البيئة<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث أن الأهمية السابقة تختزل الأهمية الفعلية لتقييم الأداء المالي بكل جوانبه المختلفة وأنها تجسد رأي الباحث.

---

(1) عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة (2000-2002)، (الجزائر : جامعة محمد خضير كلية الحقوق والعلوم والاقتصادية، قسم التسيير ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، 2002 م) ، ص 21 .  
(2) محمد مرشد الرحيلي ، أحمد سعيد نصارة ، تقييم أداء مشروعات الحكومية ، (الرياض : معهد الإدارة العامة، 1994م) ، ص ص 312- 313.

كما إن أهمية الاداء المالي تتمثل في<sup>(1)</sup>:

1. يوفر تقويم الاداء المالي قياساً لمدى نجاح المنشأة في تحقيق اهدافها فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة في تعزيز أداء المنشأة لمواصلة البقاء والاستمرار .
2. يظهر تقويم الاداء المالي مدى إسهام الوحدة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من النتائج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل التبذير والهدر والضياع في الوقت والجهد والمال .
3. يوفر نظام تقويم الأداء المالي المعلومات الضرورية لمختلف المستويات الادارية في المنشأة لأغراض التخطيط ، الرقابة واتخاذ القرارات .
4. يظهر تقويم الاداء المالي تطور المنشأة في مسيرتها نحو الأفضل او التحول نحو الاسوء عن طريق نتائج الاداء الفعلي زمنياً من فترة إلى اخرى ومكانياً بالمنشآت المماثلة .
5. يساعد على ايجاد نوع من المنافسة بين الاقسام والادارات والمنشآت المختلفة مما يؤدي إلى تحسين ادائها .
6. يؤدي إلى تحديد العناصر الكفؤة لوضعها في الموقع الكفء الاكثر انتاجية وتحديد العناصر التي تحتاج إلى المساعدة والتدريب للنهوض بادائها .
7. تقويم الأداء المالي يساعد على تحقيق الاهداف المحددة في الخطط والعمل على ايجاد نظام سليم للحوافز والمكافآت .
8. تحديد عملية تقويم الاداء المالي المركز الاستراتيجي للمنشأة ضمن البيئة الاقتصادية التي تعمل بها وتحديد الآليات للتغيير لتحسين المركز التنافسي .
9. تحقيق درجة من المواءمة والانسجام بين الاهداف والاستراتيجيات المعتمدة والبيئة التنافسية .
10. تحديد درجة الاتساق بين الاهداف والاستراتيجية المحددة لتحقيقها وقدرة الادارة على اختيار البدائل الاستراتيجية.

كما تتمثل أهمية تقويم الأداء ايضاً في الآتي<sup>(2)</sup>:

1. إن عملية تقويم الأداء تعتبر أساس عمليات الاصلاح الإداري، فعمليات الإصلاح الإداري ترتبط بالعديد من الجوانب ومن بين هذه الجوانب عدم ارتباط الأجر بالجهود المبذولة وعدم وجود التدريب بقدر كاف، ونظام تقويم الأداء يكشف عن مقدار الجهود المبذولة كما يكشف عن مدى الحاجة إلى التدريب، وبالتالي يساعد في عمليات التنمية الإدارية.

---

(1) سيد محمد علي، تصميم نظام لتقويم الأداء بالمصارف التجارية في ضوء مخرجات نظم المعلومات المحاسبية ، (بغداد : الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في الاقتصاد ، غير منشورة ، 2009م) ، ص35.

(2) د. عرفة المتولي، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية ، (القاهرة: دار أبو المجد للطباعة، 1989م)، ص 387.

2. إن نظام تقويم الأداء يكشف عن الطاقات الكامنة لدى الأفراد والتي لا تستغل في العمل وبالتالي يمكن إسناد أعمال ملائمة لهم، فقد يتضح خلال تقويم الأداء أن الأفراد قد يؤدون أعمالاً قد لا تطلب منهم ولكنها متصلة بالعمل وتكشف عن قدرات معينة.

3. تساعد عملية تقويم الأداء على توفير درجة أكبر من العدالة بين العاملين حيث تعد هذه التقارير على أساس سليم ومعايير موضوعية من أجل الترقيات ومنح المكافآت، حيث يكون البديل لهذه التقارير هو استخدام المؤشرات الموضوعية والانطباعات الشخصية وهو ما قد يشعر العاملين بعدم العدالة واتخاذهم المواقف المضادة.

4. إن عملية تقويم الأداء تساعد على تحسين العملية الرقابية عن طريق الملاحظة المستمرة من جانب الرئيس، فكتابة تقرير الكفاءة يستلزم من الرئيس التفرقة على أساس صحيح بين العامل الممتاز وغير الممتاز واحتفاظه بمعدلات إنتاج كل مرؤوس والتعرف على نقاط القوة والضعف وذلك لا يمكن توافره للرئيس إلا من خلال تقويم الأداء وبأساليب متقدمة .

يرى الباحث أن عملية تقويم الأداء إنما هي عملية متكاملة لها أهمية كبيرة فالتقويم يعني إكتشاف موطن الخلل ومن ثم تصحيحه ، وبالتالي فإنه في حالة وجود الإنحرافات أو عدمها يعمل تقويم الأداء على ترشيد إستخدام الموارد وتحديد مدى جدوى الإستراتيجية المحددة من قبل إدارة المنشأة بالإضافة الى تحديد مدى قدرة المديرين وسياساتهم الى تحقيق الأهداف المرجوة وبالتالي فإن أهمية تقويم الأداء تستمد من أهمية المنشأة ككل .

#### خامساً : مجالات تقويم الأداء

هنالك ثلاث مجالات رئيسية لتقويم الأداء<sup>(1)</sup> :

##### 1. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها

يفترض أن أي خطة تضعها المنظمة تهدف إلى تحقيق وضع أفضل خلال فترة زمنية محددة ويتم ترجمة هذه الخطة إلى أهداف رقمية قيمة أو كمية، لذلك يستلزم الأمر متابعة ما تم تحقيقه من الأهداف وفقاً للمواعيد المحددة أي مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخططة. وفي حالة عدم تطابق الأهداف المحددة مع نتائج التنفيذ لابد من تحديد الانحرافات ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المرسومة ويجب مراعاة مراقبة تنفيذ الأهداف على فترات زمنية متقاربة لتدارك أي قصور في الوقت المناسب، كذلك الاهتمام بالأهداف الرقمية لأن أي قصور في أحداها يؤثر على باقي الأهداف الموضوعية على مستوى المنظمة.

##### 2. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفاً منها

يقصد بذلك تقييم النتائج المترتبة على التنفيذ للتأكد من أن التطورات والتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت نتيجة تنفيذ الخطة في حدود ما هو مستهدف منها وبشرط ألا تؤدي إلى الإخلال بالتوازن الاقتصادي القومي ويلاحظ أنه لا فائدة من تحقيق أهداف أي خطة بكفاية إذا ما

(1) د. منصور حامد محمود، د. ثناء عطية، مرجع سابق، ص 85 – 87 .

انحرفت نتائج التنفيذ عن فلسفة المجتمع وقيمه، وبذلك يكون من الضروري تقييم نتائج الأعمال التي تتحقق من حيث معرفة أثرها على التطورات الإقتصادية والاجتماعية ومحاولة اكتشاف أوجه الخلل والضعف منها ومواجهتها .

### 3. الرقابة على كفاية الأداء

يقصد بذلك التأكد من قيام المنظمة بمختلف أوجه نشاطها وتنفيذ أهدافها بأعلى درجة ممكنة من الكفاية ، فضلاً عن التأكد من تحقيق الترابط والتوازن والتكامل والتناسق بين أوجه النشاط في المنظمة والرقابة على كفاية الأداء ذات أهمية في جميع الأنشطة وجميع النظم الإقتصادية سواء كانت نظم اشتراكية أو نظم رأسمالية وسواء كانت المنظمة من قطاع الأعمال العام أو قطاع الأعمال الخاص، وذلك نظراً لضرورة تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد .

### سادساً : عناصر تقويم الأداء المالي

تتمثل العناصر اللازمة لتقويم الأداء المالي فيما يلي<sup>(1)</sup>:

1. عنصر الفاعلية : هو مصطلح يتعلق بعمل الأشياء بنجاح كما تعني الدرجة التي تستطيع فيها الوحدة تحقيق أهدافها .
2. عنصر الكفاءة : هو مصطلح يتعلق بتحقيق النتائج اي المخرجات باستخدام أقل قدر من الموارد المدخلات ، كما تعرف بانها العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات والموارد التي استخدمت في انتاجها .
3. عنصر الاقتصادية : هو مصطلح يتعلق بكلف الموارد المستخدمة في انجاز الانشطة المختلفة مع مراعاة المحافظة على الجودة كما ان الاقتصادية تشير إلى ضمان أن مواد الوحدة تستخدم بأقل كلفة ممكنة مع الأخذ بنظر الاعتبار الجودة المطلوبة إلا انه يتوجب مراعاة ان يتم الانتاج بالكميات المحددة .
4. عنصر الاداء الاجتماعي : هو مصطلح يتعلق بمسؤولية الوحدات عن تحسين احوال المجتمع والمحافظة على البيئة وتحقيق امان المنتجات والمحافظة على العاملين والموارد الطبيعية إذ اضحى الاداء الاجتماعي يشكل احد التحديات الهامة التي تواجهها الوحدات الاقتصادية بحيث اصبح استمرارها وازدهارها الوحدة الاقتصادية في الامد البعيد مرهوناً بمدى تحقيقها لهذا العنصر .

### سابعاً : الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء المالي

لتقييم الأداء المالي للمنشآت المالية لابد من توفر مجموعة من الأدوات والتي تعرف بما يسمى بمؤشرات الأداء والمؤشر هو عبارة عن علاقة يمكن الإستفادة منها في تقييم النشاط الكلي

(1) الجبوري نصيف جاسم ، مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاسها على نظم قياس الأداء والحوافز في الشركات المساهمة العراقية ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، 1999م) ، ص ص 42 ، 43 .

للمنشأة و أنشطتها الداخلية، بحيث يكون لكل مؤشر (مقياس) معدل خاص به حتى يكون ذا مدلول وليس رقماً مبهماً، كما يتضمن مدى يتراوح فيه الأداء الفعلي بحيث يكون أي إنحراف عن هذا المدى غير مرغوب فيه إذا كان في غير صالح المنشأة<sup>(1)</sup>:

1. مقاييس الكفاءة : يقصد بها القدرة على تحقيق المطلوب إنجازة ، فهي عنصر من عناصر النمو والتقدم للأفراد والمؤسسات ، وهي تتطلب وجود رغبة لدى الأفراد في أعمالهم وقدرتهم عليه كي يستطيعوا إتقان عملهم .
2. مقاييس الفاعلية : يقصد بها القدرة والنجاح في تحقيق الأهداف المنشودة ، فإذا نجح المديرون في تحقيق أهداف المنشأة فإنهم يوصفون بأنهم فعالون ، وهكذا فإن الفاعلية تتعلق بالحصول على النتائج المتوخاة<sup>(2)</sup>.
3. مقاييس المسؤولية الاجتماعية: هي مقاييس تتعلق بدمج المنشأة بين الاهتمامات المجتمعية والبيئية في تعاملها مع أصحاب المصلحة والملاك والمساهمين والعمال في الأسواق المستهدفة بشكل طوعي.
4. المؤشرات المالية : هي تلك المؤشرات التي تعتمد في حسابها على المعلومات المالية المحاسبية بالمنشأة ، مثل العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية والقيمة الاقتصادية المضافة وغيرها ، ومن أهم ما تتميز به هذه المؤشرات هو سهولة حسابها ، وتصور الأحداث بوحدة قياس قابلة للمقارنة ، ولكن يؤخذ على مؤشرات الأداء المالية بأنها تاريخية بطبيعتها ، فهي تركز على التقرير عن الأنشطة التي حدثت في الفترة السابقة ، كما أنها لا تساعد المديرين على إدراك العوامل التي توجة نجاح في منشأتهم ولا تحفز المهارات والكفاءات التي تحاول المنشأة أن تبديع فيها ، فضلاً عن اختلاف طرق حساب هذه المقاييس مما يؤثر سلباً على دلالتها<sup>(3)</sup>، وسوف يتم التركيز على المؤشرات المالية لتقويم الأداء المالي .

#### ثامناً للمؤشرات المالية لتقويم الأداء المالي

يعد أسلوب المؤشرات أو النسب المالية من أساليب التحليل المالي، حيث يرجع الى بداية القرن العشرين نتيجة ظهور طبقة المديرين المحترفين وانفصال الملكية عن الإدارة في المشروع وما استتبع ذلك من ضرورة نشر النتائج والتقارير الدورية وقد لزم ذلك الاتجاه الى إعداد كثير من النسب

(1) مريم شكري محمود ، تقويم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن - دراسة إختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية ، (عمان : جامعة الشرق الأوسط ، كلية إدارة الأعمال ، قسم المحاسبة والتمويل ، رسالة ماجستير ، 2013م) ، ص 47 .

(2) مشعل جهز المطيري، مرجع سابق ، ص 17 .

(3) خشارمة حسين ، تقويم أداء شركات القطاع العام في الأردن من وجهة نظر الشركات نفسها والأجهزة المسؤولة عنها ، (عمان : الجامعة الاردنية ، كلية العلوم الادارية ، مجلة الدراسات التجارية ، المجلد 29، العدد 2، 2001م) ، ص ص 297-304.

والمؤشرات المالية التي تخدم جميع الأطراف، ويرجع الفضل للبنوك في إكشاف نسبة هامة في التحليل المالي عام 1908م وهي نسبة التداول<sup>(1)</sup>.

يقوم أسلوب المؤشرات المالية على حقيقة أن هناك دائماً حجوماً نسبية أو معدلات أو علاقات بين عناصر القوائم المالية المختلفة في تاريخ معين ، ويتخلص هذا الأسلوب في حساب مجموعة من النسب ، أو المؤشرات المالية النمطية مقدماً بين عناصر القوائم المالية المختلفة ، وتختلف هذه النسب والمؤشرات حسب النشاط وخبرة المحلل وهدف الشخص القائم بالتحليل ، كما تتوقف الدقة في هذه المؤشرات المالية على سلامة الفروض والمبادئ العلمية والقواعد والعرف في السنوات المختلفة ، وبالرغم من ذلك فإن هذه النسب والمؤشرات لا تعتبر جادة أو ثابتة بل يجب أن تتمتع بالمرونة الكافية لمواجهة كافة المتغيرات الداخلية والخارجية ، ولذلك يجب أن تتغير باستمرار كل فترة أو كل عدد من السنوات . وفي نهاية كل فترة زمنية يقوم المسؤولون في الشركات بحساب مجموعة النسب والمؤشرات الفعلية أو الواقعية، ثم تقارن هذه النسب بمثلتها من النسب والمؤشرات النمطية والمحسوبة مقدماً أما الخاصة بالمنشأة نفسها أو بالصناعة أو بالدولة ككل ، لتحديد الفروق والانحرافات بين الفعلي والمتوقع أو النمطي ثم دراسة هذه الفروق وأسبابها<sup>(2)</sup>، وهناك إتجاهين رئيسيين لتقييم أداء المنشآت هما الإتجاه التقليدي (النموذج المحاسبي) والإتجاه الحديث (النموذج الإقتصادي) :

### 1. الإتجاه التقليدي (النموذج المحاسبي) لتقييم الأداء:

إن النموذج المحاسبي يتمتع بمزايا شتى حيث تم إيجازها في أنه يتوافق مع المبادئ المحاسبية وسهل الإستخدام ، حيث أن هذا الإتجاه يركز على العلاقة بين سعر السهم ونصيب السهم من الأرباح التي حققتها المنشأة ، وأن أسعار الأسهم تتحدد عن طريق هذه الأرباح المحققة ، كما أن هذا النموذج يقدم اساس لقياس أداء المنشأة بإستخدام تحليل النسب المالية ، وبالإعتماد على القوائم المالية التي تم إعدادها على مدار الزمن أو تم مقارنتها مع المنافسين ، من أجل بناء النسب وتحليلها استناداً الى المعلومات الواردة في هذه القوائم ، حيث يمكن بناء عدة نسب كالربحية والكفاءة والسيولة وغيرها . يرى الباحث أن هذا النموذج لا يعتبر مقياساً فاعلاً في كل الحالات وفي هذا الإتجاه من الصعب الإعتماد على هذا النموذج في حالة تقييم أداء المنشأة من وجهة نظر تعظيم ثروة الملاك، فمقاييس الأداء المحاسبية لا تعني بالضرورة وجود قيمة للمالكين، وذلك بسبب عدم وجود علاقة مؤكدة بين هذه المقاييس للأداء في السوق المالية، إضافة إلى وجود إختلافات بين الأرقام المحاسبية التي تعكسها النسب المالية وبين القيم السوقية لهذه الأرقام وهذه الإختلافات تتمثل بمايلي:

أ. تمثل الأرقام المحاسبية نظرة خلفية، فيما تمثل القيم السوقية نظرة أمامية.

(1) Sinkey, Joseph, **Commercial Bank Financial Management**, 5<sup>th</sup> Ed. New jersey: 2008, P.153.

(2) Mattel, Chris, **Managing Bank Capital, Allocation and Performance Measurement** West Sussex: John Willy and Sons , 2006, P. 85.

ب. أن القيم المحاسبية لا تعكس بشكل كامل القيم السوقية، كما أن أنها لا تأخذ بعين الإعتبار العلاقة بين المخاطرة والعائد، فالأرقام المحاسبية التي تأتي من القوائم المالية تعكس الطرق المبنية على أساس الإستحقاق وليس على الأساس النقدي.

## 2. الإتجاه الحديث لتقويم الأداء (النموذج الإقتصادي):

ظهرت الحاجة إلى إستخدام مقاييس أداء جديدة لتقدم معلومات مباشرة ، حول كيفية قيام المنشأة بالمساهمة في تعظيم ثروة المالكين وتوليد القيمة لهم ، حيث يبنى النموذج الإقتصادي على فرضية أساسية وهي النظرية المالية ، مفادها أن المستثمر الرشيد يقوم بتقييم سهم الشركة التي يريد الإستثمار فيها ، بناء على قيمة التدفقات المستقبلية التي يمكن أن يحصل عليها من هذا السهم ، الأمر الذي أدى الى زيادة الإهتمام بالقيمة الإقتصادية المضافة كأداة مباشرة تركز على الجانب الإقتصادي والنظرة الى الأمام ، وهي تعتبر مقياساً ممولياً للربحية وإدارة المخاطر معاً ، وبالتالي فإن هذه المقاييس توجه الجهود نحو إحداث تأثير إيجابي على سعر السهم في السوق ، وبالتالي تحقيق هدف تعظيم الثروة وتوليد القيمة ، لذلك فإن أهمية هذا المدخل تكمن في أنه يركز على القيمة طويلة الاجل بدلاً من الأرباح المحاسبية قصيرة الأجل ، مما يجعل العلاقة بين القيمة الإقتصادية المضافة ومقاييس الأداء تقوم على أساس المخاطرة<sup>(1)</sup>.

## تاسعاً : مؤشرات الأداء المالية المبنية على الربح المحاسبي

تعد مؤشرات الربحية من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المحللون الماليون ومستخدمو القوائم المالية في تقييم أداء الوحدة الإقتصادية وتسعى الوحدات الإقتصادية ذاتها إلى تحقيق الأهداف الأخرى مثل السيولة وغيرها اقتناعاً منها بأهمية هذه المؤشرات في تقييم الأداء. إلا أن إعتقاد هذه المؤشرات على الأرباح المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الإستحقاق فقط، يجعل نظام المحاسبي المعد بناءً على أساس الإستحقاق وما يقدمه من معلومات للمستخدمين يشوبه القصور وأوجه النقص، خاصة وأن هناك العديد من الإنتقادات يتم توجيهها إلى الأرباح المعدة وفقاً لأساس الأستحقاق المحاسبي<sup>(2)</sup>.

تجدر الإشارة الى أنه نتيجة لزيادة إهتمام إدارة الوحدات الإقتصادية بتقييم الأداء فقد شاع إستخدام مؤشرات الأداء المبنية على الربح المحاسبي، مثل العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية وربحية السهم والتدفقات النقدية للسهم وغيرها، وتعتبر هذه المؤشرات ترجمة مالية لنتائج

(1) Shaked, Allen & Oirre Leroy, **Creating Value Through EVA: Myth or Reality** Strategy Management, Journal of Accounting Research; Vol. 9, No. 3, 9, 2007, PP. 16-41.

(2) عطية صبري إسحاق عطية ، دراسة تحليله لقائمة التدفقات النقدية ودورها في تقييم أداء الوحدات الإقتصادية - دراسة تطبيقية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م)، ص 86.

القياس التشغيلي، التي تستخدم في تحديد مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، ومؤشرات الأداء المالية المبنية على الربح المحاسبي هي كالتالي<sup>(1)</sup>:

### 1. معدل العائد على الأصول:

يعد مقياس العائد على الأصول من أكثر مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي شيوعاً، ويعبر هذا المقياس عن العلاقة بين الأرباح المحاسبية وحجم الأموال المتاحة للإستخدام من قبل إدارة المنشأة وذلك بغض النظر عن الطريقة التي تم بها تمويل أصول المنشأة، كما يساعد هذا المقياس على قياس قدرة الإدارة على تحقيق الأرباح من الأموال المتاحة لها والخاضعة لسيطرتها، وهو بذلك يعكس أثر الأنشطة التشغيلية والاستثمارية بالمنشأة ولا يعكس أثر الأنشطة التمويلية في الربحية، ويتم حساب العائد على الأصول بقسمة الأرباح الصافية على إجمالي الأصول، فإذا كانت هذه النسبة مرتفعة فإنها تدل على كفاءة السياسات الاستثمارية والتشغيلية في المنشأة أما إذا كانت هذه النسبة منخفضة فإنها تعكس ضعف إنتاجية استثمارية المنشأة<sup>(2)</sup>.

### 2. معدل العائد على حقوق الملكية

يهتم هذا المؤشر بقياس العائد على كل جنيه مستثمر من قبل حملة الأسهم العادية، حيث أن هذا المقياس يأخذ أثر الأنشطة التشغيلية والتمويلية معاً، وهو يتأثر بدرجة الرفع المالي وحجم الديون في هيكل رأس المال، بالإضافة الى معدل العائد على الأصول، ويتم حساب العائد على حقوق الملكية بقسمة الأرباح الصافية بعد الضريبة على حقوق المساهمين، والتي تشمل كل من رأس المال المدفوع وعلاوات الإصدار والإحتياطيات والأرباح المحتجزة، ويقوم هذا المؤشر بقياس العائد الذي يحققه المساهمون على أموالهم الموظفة في رأس مال المنشأة، فإرتفاع نتيجة هذا المؤشر تدل على كفاءة قرارات الإستثمار والتشغيل في المنشأة، وتدلل على إعتداد المنشأة على التمويل بالدين بأكثر من المتوسط المقبول في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة لأنه من الممكن للإدارة تحقيق عائد مرتفع على حقوق المساهمين، بالرغم من ضعف العائد على الأصول، وذلك بإستخدام الدين في التمويل بنسب عالية<sup>(3)</sup>.

### عاشراً: العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

هناك عدة عوامل تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة تم تلخيصها في التالي<sup>(4)</sup>:

- (1) عبد الحفيظ محمد كريم، إختبار وتقييم العلاقة بين تكلفة رأس المال والعوائد السوقية للأسهم دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق عمان المالي، (عمان: الجامعة الأردنية، مجلة العلوم الإنسانية، السنة الرابعة: العدد 29: دبت)، ص 21.
- (2) محمود الخليفة، العلاقة بين مؤشرات الأداء المحاسبية ومؤشرات الأداء السوقية، (عمان: الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلد 28، العدد 1، 2001م)، ص 93.
- (3) نوري الغرابية، وجعفر داؤود، مضمون الأرقام المحاسبية من المعلومات في الشركات المساهمة الأردنية، (بغداد: جامعة اليرموك، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 4، العدد 1، 2008م)، ص ص 201-233.
- (4) تالي رزيقة، مرجع سابق، ص 21.



1. الهيكل التنظيمي: هو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمنشأة، وهو يؤثر على أداء المنشأة من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال التي ينبغي القيام بها وتخصيص الموارد لها وتحديد الأفراد من أجل إخاذ القرارات بأكثر فاعلية.

2. المناخ التنظيمي: يقوم المناخ التنظيمي على ضمان الأداء بصورة إيجابية وكفائه من الناحيتين الإدارية وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال المؤسسات.

3. التكنولوجيا: هي عبارة عن المهارات المعتمدة في المنشأة لتحقيق الأهداف المنشودة، لذلك لابد على المنشأة تحديد نوعها المناسب لطبيعة أعمالها وأهدافها لأنها من أبرز التحديات التي تواجه المنشأة لهذا، عليها التكيف مع أداؤها وتطويره بهدف الموائمة بين النقدية والأداء.

4. الحجم: هنالك علاقة طردية بين حجم المنشأة والأداء، حيث كل ما زاد حجمها يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بها وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المنشأة.

كما تم تقسيم العوامل المؤثرة على تقويم الأداء المالي للمؤسسة إلى:

1. عوامل داخلية: هي تلك العوامل التي تؤثر على أداء المنشأة والتي يمكن للمنشأة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل ما يلي:

أ. التكاليف.

ب. كفاءة الإستخدام للموارد المالية المتاحة.

ج. تكلفة الحصول على الأموال.

2. عوامل خارجية .

**عاشراً : خطوات تقييم الأداء المالي:**

تمر عملية تقييم الأداء بالخطوات التالية<sup>(1)</sup>:

1. دراسة وتقييم المؤشرات المعتمدة لتقييم الأداء المالي، وبعد إستخراج النتائج يتم معرفة الإنحرافات والفروقات ومواطن ضعف الأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع.

2. الحصول على مجموعة القوائم والتقارير المالية السنوية ، حيث أن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات المالية والقوائم السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معينة.

(1) محمد محمود الخطيب ، مرجع سابق ، ص 51 .

3. حساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء المالي مثل نسب الربحية والسيولة والرفع المالي، اختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء.

4. وضع التوصيات الملائمة على عملية تقييم الأداء المالي التي تمت . يرى باحث آخر أن خطوات أو مراحل تقويم الأداء تتضمن فيما يلي<sup>(1)</sup>:

1. جمع البيانات والمعلومات الإحصائية : يتم الحصول على البيانات والمعلومات الإحصائية من القوائم المالية المتمثلة بقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي والقوائم الأخرى والملاحظات المرفقة بالتقارير المالية إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة والبيانات المتعلقة بنشطة المنشآت المشابهة .

يرى الباحث أن التقويم المالي فبالنظير ستكون الحاجة إلى معلومات مالية والتي سوف يتم الحصول عليها من خلال القوائم المالية .

2. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية المتعلقة بالنشاط : حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات (مثل استخدام مقياس كرونباخ الفا).

3. إجراء عملية التقويم : باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية التقويم النشاط العام للوحدة الاقتصادية وذلك بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه .

يرى الباحث أن استخدام أي مقاييس غير صحيحة ومناسبة لنشاط المنشأة قد يؤدي للوصول إلى نتائج خاطئة وذلك يكون إهدار للموارد وزيادة في التكلفة .

4. تحديد الانحرافات : ذلك بمقارنة نتائج التقويم مع الأهداف المخططة للوحدة وان الانحرافات التي حصلت في النشاط قد تم حصرها وتحديد أسبابها وان الحلول اللازمة لمعالجة الانحرافات قد اتخذت وان الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل .

يرى الباحث أن الإنحرافات قد لا تكون انحرافات سلبية فقط قد تكون إيجابية أيضاً والإيجابية تكون في حالة كون المخطط أقل من المحقق فيما يتعلق بالتكاليف من أداء ويعزى السبب في ذلك إلى كون المقاييس غير صحيحة وقد تم التخطيط بأدنى من المدى الملائم للمنشأة وفي هذه الحالة يتم التعديل في المقياس، وفي حالة الإنحراف السلبي قد يكون المشكلة في المقياس وقد تكون في أي عنصر آخر من الموارد هذا وبعد معرفه هذه الأسباب لا بد للمنشأة من القيام بحل أي مشكلة كانت لتحقيق الأهداف المنوطة بها.

---

(1) د. وليد ناجي الحياي، الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2004م)، ص 18 .

5. متابعة العمليات التصحيحية للانحرافات : بتزويد نتائج التقييم إلى الإدارات المختلفة داخل الوحدة للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة .  
بمعنى أن هناك رقابة مواكبة لعملية القيام بالأداء ورقابة على عملية تنفيذ الإجراءات التصحيحية.

كما تتمثل خطوات تقييم الأداء المالي في الآتي (1) :

### 1. جمع المعلومات الضرورية :

حيث تتطلب عملية تقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة عن نشاط المؤسسة، حيث يتم الحصول عليها من حسابات الإنتاج والأرباح والخسائر والميزانية العمومية، المعلومات المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية ورأس المال وعدد العاملين، إن جميع هذه المعلومات تخدم عادة عملية التقييم خلال السنة المعنية، إضافة للمعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة والبيانات عن أنشطة المؤسسات المشابهة في القطاع نفسه أو في الاقتصاد الوطني أو مع بعض المؤسسات في الخارج لأهميتها في إجراء المقارنات .

### 2. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:

للقوف على مدى دقتها وصلاحياتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء، حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات .

### 3. إجراء عملية التقييم:

باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية تقييم النشاط العام للوحدة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه .

### 4. اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم:

إن نشاط الوحدة يرتكز على ضمان الأهداف المخططة وإن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها وبتحديد أسبابها فإن الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت و الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل .

### 5. تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات :

إن تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات التي حدثت في الخطة الإنتاجية وتغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي تمخضت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة(2) .

(1) مجيد الكرخي، تقييم الأداء، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2007م) ، ص 3 .

(2) مجيد الكرخي، المرجع السابق، ص 3 .

## الحادي عشر : دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تقويم الأداء المالي

إن مهية تقويم الأداء المالي تستلزم القيام بتوفير المؤشرات التي بناءً عليها سوف يتم تقويم الأداء المالي للمنشآت المختلفة وبالتالي فإنه بدأً لا بد من توفير هذه المؤشرات وبما أن هذا الأداء هو أداء مالي فإن المؤشرات ستكون مؤشرات مالية من السيولة والمديونية والربحية والنشاط وغيرها من المؤشرات الأخرى وكل هذه المؤشرات المختلفة وأن كانت تظهر مؤشرات مالية إلا أن ترتبط وتبنى على عناصر غير مالية فمثلاً مقياس الربحية يرتبط ويبنى على الحصة السوقية وسياسة المنافسين والعلاقات مع الموردين وغيرها وهنا التحليل الإستراتيجي وعبر أدواته المختلفة يوفر المؤشرات الغير مالية لتساعد على تحديد المؤشرات المالية ويوفر كذلك مؤشرات ماليه ، وكل هذه المؤشرات تقيس الأداء المالي ولتحديد الإنحراف لابد من أن تكون هناك مؤشرات تقديرية موضوعة مسبقاً لتحديد مدى الإنحراف في الأداء المالي للمنشآت .

يرى الباحث أن ما تم الإشارة اليه مسبقاً من قبل الباحثين على أنه عبارة عن خطوات عملية تقويم الأداء المالي إنما هو عبارته عن المكونات الثالث لتقويم الأداء المالي.

يؤثر التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تقويم الأداء المالي كالتالي:

1. تبدأ عملية تحديد المؤشرات والعناصر التي تستخدم في قياس الأداء المالي مع أول خطوة من خطوات تحليل سلسلة القيمة حيث تقسم الأنشطة الى أنشطة أساسية وأنشطة داعمة وتجدر الإشارة الى أنه عندما يتم تقسيم هذه الأنشطة يتم تحديد التكلفة الخاصة للقيام بها وهذه التكلفة تعد تكلفه ومصروف تشغيلي تؤثر على رأس مال العامل فالأنشطة الأساسية من بحث وتطوير ومروراً بالتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع ووصولاً الى خدمات العملاء والأنشطة الداعمة الأخرى كل هذه الأنشطة توفر مؤشر من المؤشرات المالية أو غير المالية التي تؤثر على الأداء المالي .
2. نشاط البحث والتطوير بالإضافة للمؤشر الخاص بالتكاليف المتوقع إنفاقها أثناء القيام بهذا النشاط فانه خلال هذه المرحلة من المفترض أن تكون المنشآت قامت بدراسة السوق وتعرفت على إحتياجات المستهلكين والقدرة الشرائية وبناءً على ذلك يتم تحديد السعر والربح والربحية للمنشآت وهنا أيضاً يتداخل مع سلسلة القيمة أداة أخرى من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة حيث يتم تحديد مسببات التكلفة من محركات هيكلية للتكلفة حيث يتم تحديد حجم الإستثمار اللازم لتمويل الإنتاج والمراحل الأخرى لسلسلة القيمة من بحوث وتطوير وتسويق وتوزيع وخدمات عملاء وما هو المصدر المناسب لهذا التمويل هل المصادر قصيرة الأجل أم المصادر طويلة الأجل وبالتالي تحديد هيكل التمويل والذي يتم بناء عليه تحديد مؤشرات المديونية بالإضافة الى تحديد المدى والخبرة والتكنولوجيا المستخدمة والتكلفة المترتبة على هذه التكنولوجيا .

3. أما مرحلة التصميم والإنتاج فهي المرحلة التي يبدأ فيها الانفاق الفعلي للمصروفات التي تم تحديدها مسبقاً خلال مرحلة البحث والتطوير (وبالتالي فإن من أول مرحلة قد توافرت المؤشرات حيث يتم تحديد ما هو المنتج وكم يجب أن يتكلف إنتاجه بناءً على السعر الذي تحدد مسبقاً) .

4. بعد أن تتم مرحلة الإنتاج تبدأ مرحلة التسويق للمنتج وهي مرحلة خاصة أيضاً بتكوين جزء من التكلفة وأخيراً خدمات ما بعد البيع (كل هذه التكلفة المنصرفة تعتبر جزء من الأداء المالي ينبغي أن تغطي لاحقاً من خلال الربح).

5. أما ما يتعلق بالأنشطة الداعمة كالموارد البشرية والتي يترتب عليها التكلفة الخاصة بالموارد البشرية من مرتبات وأجور، وإدارة الموارد فإنها تحدد مؤشر كم ينبغي أن يتم الصرف أو الاستخدام من الموارد المالية وكذلك تحديد المصروفات الخاصة بنظام المعلومات والبنية التحتية للمنشأة.

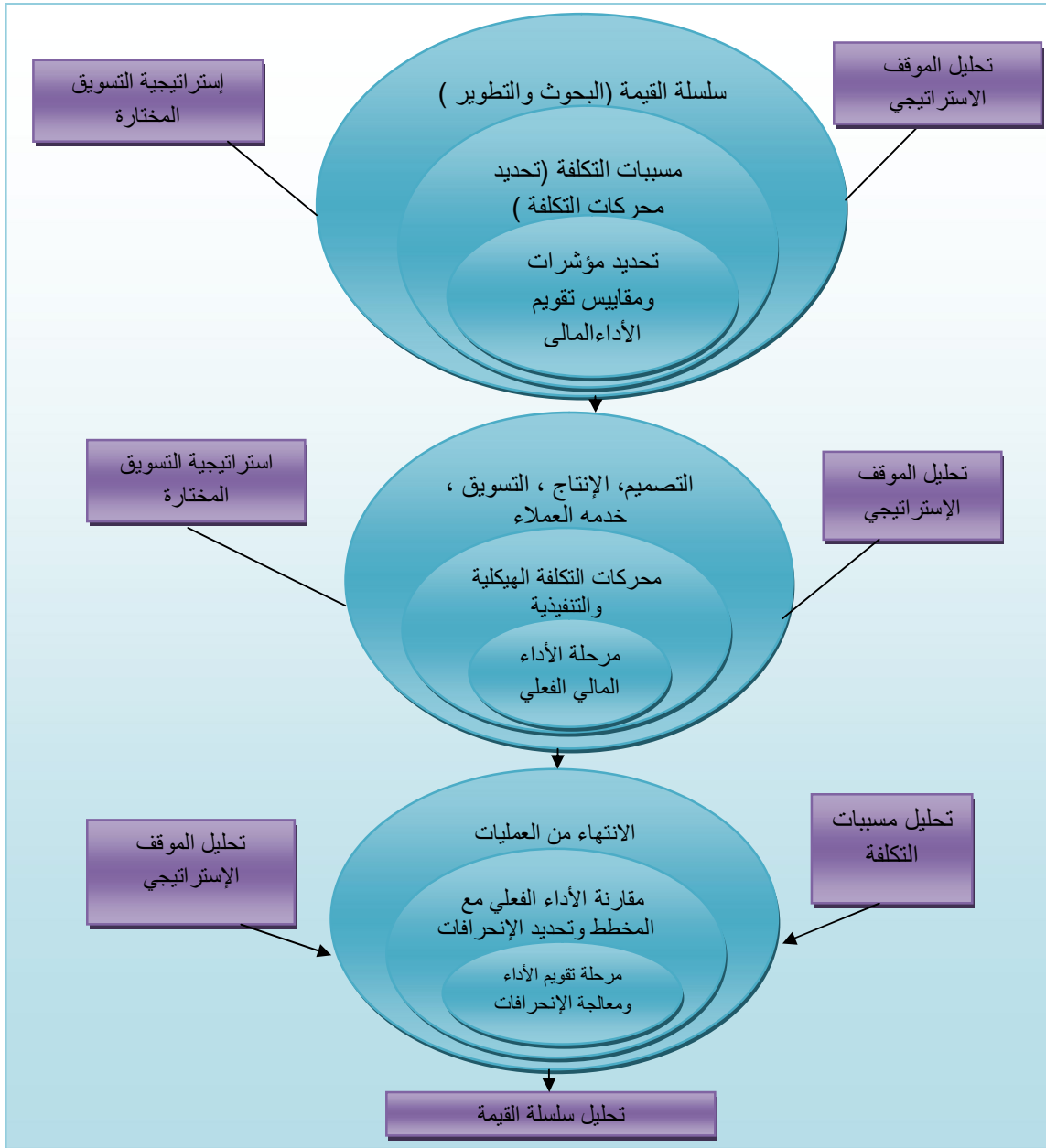
6. تجدر الإشارة إلى أن جميع المصروفات بعد مرحلة البحث والتطوير تدخل ضمن نطاق الأداء المالي في حين أن مرحلة البحث والتطوير تمثل الخطوة أو المرحلة الخاصة بالتقدير وبعد الانتهاء من جميع أنشطة سلسلة القيمة تبدأ مرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ثم مرحلة تقييم الأداء المالي .

7. أما فيما يتعلق بالأداة الأخيرة الخاصة بالموقف الإستراتيجي فلها أيضاً تظهر جلياً في أول مرحلة من المراحل حيث يتم في مرحلة البحث والتطوير بالإضافة إلى تحديد مسببات التكلفة تحديد إستراتيجية التسويق الملائمة للتنفيذ بحسب أهداف المنشأة والأداء المالي الذي يترتب على كل إستراتيجية تسويقية.

مما سبق يتضح التداخل الكبير بين خطوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقييم الأداء المالي وبالتالي فإن تطبيق نظام التحليل الإستراتيجي بشكل جيد يترتب عليه توفير معلومات ملائمة بل وتميزة تخدم تقييم الأداء المالي للمنشآت. حيث يوضح الشكل رقم (1/2/2) دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تقييم الأداء المالي :

## الشكل (1/2/2)

### دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تقويم الأداء المالي



المصدر: إعداد الباحث ، 2019م .

يتضح من الشكل (1/2/2) دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تقويم الاداء المالي من حيث مدى تداخل ادوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة مع المراحل المختلفة لتقويم الاداء .

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل الدراسة الميدانية على عينة من الشركات الصناعية بالقطاع الصناعي السوداني من خلال عينة تم اختيارها عشوائياً من الموظفين العاملين بالقطاع الصناعي السوداني، حيث يتناول الباحث ذلك من خلال الآتي:

**المبحث الأول: نبذة تعريفية عن القطاع الصناعي السوداني والشركات الصناعية**

**بولاية الخرطوم**

**المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات**

## اله أول

### نبذة تعريفية عن القطاع الصناعي والشركات الصناعية بولاية الخرطوم

#### أولاً : مفهوم الصناعة:

الصناعة هي جميع العمليات والأنشطة الضرورية واللازمة لإنتاج السلع للإستهلاك النهائي أو الوسيط بإستخدام الوسائل والآليات الملائمة لطبيعة النشاط الإنتاجي ونوعية المخرجات عن طريق تفاعل عوامل الإنتاج وإستخدام أفضل الطرق الفنية والهندسية وفقاً لمفهوم الرشد الاقتصادي مع عدم التضحية بجودة المنتج ان الصناعة تتميز بالسمات الآتية<sup>(1)</sup>:

1. الإعتماد على مجموعة من مستلزمات الإنتاج الصناعي وتختلف مكونات هذه المستلزمات حسب طبيعة الإشتراطات الفنية للوحدات المنتجة.
2. تعتمد فى عمليات التشغيل على مجموعة من الوسائط والآليات التي تتناسب مع طبيعة النشاط والهدف من المخرجات.
3. تستخدم أفضل الطرق الفنية والهندسية في عمليات الإنتاج.
4. تعتمد على مفهوم الرشد الإقتصادي في توفير عوامل الانتاج وفي عمليات الانتاج.
5. تتمثل مخرجاتها فى إنتاج سلع للإستهلاك النهائي أو الوسيط .
6. يشترط عدم التضحية بجودة المنتجات .

من المفهوم السابق يرى الباحث أن الصناعة هي عملية تحويل المادة الخام الأولية إلى منتج وسيط أو منتج نهائي بإستخدام أفضل الوسائل الفنية والهندسية في عمليات الإنتاج ، مع التركيز على جودة المنتجات.

---

(1) مقابلة مع السيد / مصطفى محمد محمد ، وزاره الصناعة والتجارة ، ولاية الخرطوم ، 2018 م .



## ثانياً : مفهوم المناطق الصناعية

تعرف المنطقة الصناعية بأنها أرض خارج المدن والتي يتم تخصيصها وتطويرها لإستيعاب نوع معين من النشاط الصناعي أو مناشط صناعية متنوعة بالإضافة إلى الخدمات المساندة ، ان التعريف السابق بمفهومه الحالي ينطبق على المناطق الصناعية في السودان حيث تؤكد التجربة السودانية في هذا المجال على التطور التاريخي للمناطق الصناعية في السودان (بإستثناء عدم نشأتها بقانون) ، وقد درجت كافة الدول على ترخيص مناطق صناعية بعيداً عن المدن وذلك عند التخطيط لمجمعات أو مدن سكنية أو إعادة تخطيطها وذلك بغرض توطين صناعات خفيفة ومتوسطة بها وليس بالضرورة صناعات ثقيلة و التي يخضع توطينها لعوامل إقتصادية معينة بحكم طبيعتها .

## ثالثاً : أهداف المناطق الصناعية :

بجانب الأهداف التخطيطية العمرانية والتي أهمها الآتي :

1. توفير الخدمات المادية التحتية اللازمة بهذه المناطق فيما يعرف بالخدمات المتكاملة .
2. تخفيض تكاليف تلك الخدمات وإتاحة الفرصة لكل منشآت التي يتم توطينها داخل تلك المناطق للإستفادة منها بأسعار واقعية .
3. الحد من التلوث وتأثيره على الإنسان خاصة التلوث الناتج عن العمليات الصناعية والخدمات المساعدة كالنقل وتخزين بعض المدخلات وغيرها .
4. كما يساعد قيام المناطق الصناعية بعيداً عن المناطق السكنية على التطبيق العملي لقوانين البيئة وعدم الإضرار بها والقوانين الجديدة أو المتوقعة لمكافحة ظاهرة الإحتباس الحراري وتقوم السلطات المسؤولة بالرقابة اللازمة وضمن تطبيق حرفية تلك القوانين بالنظر إلى أن المناطق السكنية معزولة تماماً عن المناطق الصناعية .
5. أن بعد المناطق الصناعية عن المناطق المأهولة بالسكان والمجمعات العمرانية والتي تعتبر سوقاً رئيسياً لمنتجات لبعض تلك المصانع ، ربما يؤثر على التكاليف الصناعية المتمثلة في إرتفاع أسعار النقل ولكن يجب مراعاة أن الآثار البيئية الضارة التي قد تحدثها تلك المصانع ترجح قيامها بعيداً بغض النظر عن التكاليف .

إضافة إلى الأهداف السابقة تهدف ولاية الخرطوم إلى تحقيق أهداف أخرى من أنشائها

للمناطق الصناعية تتمثل في الآتي :

1. تحقيق التنمية في مجال الصناعة في المنطقة التي يقام بها .
2. النهوض بالخبرة الصناعية ، وتهيئة الأجواء للتوعية الصناعية والتعريف بالصناعة في حاضر الدولة ومستقبلها .
3. توفير الخدمات الصناعية المختلفة مثل الخدمات الفنية والتدريبية ، الصحية والأمنية والخدمات العامة والتي قد لا تتوفر للصناعات التي تتباعد مصانعها ، مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف تلك

الخدمات وإتاحة الفرصة لكل المنشآت الصناعية التي يتم إقامتها داخل تلك المناطق للإستفادة منها بأسعار واضحة .

4. تهيئة المناخ الصناعي الذي يساعد على جذب المستثمرين وتشجيعهم على الإستثمار في الصناعة .

5. إستغلال طبيعة الموقع بالمدينة مثل القرب من الموانئ والمطارات ومساقط المياه ومصادر الطاقة والثروات الطبيعية والمواد الخام وطرق النقل .

6. إنشاء وحدات متنوعة فيها الماكينات والمعدات والخدمات للإرتقاء بالإنتاج وتهيئة سبل النجاح والنمو داخل المنطقة الصناعية .

7. التوزيع الإستراتيجي للصناعة بالدولة وعدم تركيزها في مناطق بعينها قد تكون مصدر خطر عليها أو خطر على نسبة تركيز التلوث وإحداث الضوضاء .

#### رابعاً : أهم العوامل المؤثرة في قيام المناطق الصناعية

يوجد العديد من العوامل الإقتصادية التي تؤثر بشكل مباشر على نشأة المناطق الصناعية يمكن إيجازها في التالي :

1. هناك صناعات ينبغي أن تقوم بالقرب من توفر الخدمات مثل الصناعات التي تستخدم كميات كبيرة من الخامات قليلة التكلفة مثل الأسمنت والأسمدة والطوب وكذلك الصناعات قليلة الوزن ويقصد الصناعات المعدنية وصناعة مستخرجات الألبان .
2. توفر الأيدي العاملة التي يمكن أن تسهم في النشاط الإقتصادي .
3. الصناعات الحديثة تنتج إنتاجاً وفيراً يتطلب توفير الأسواق أما محلية أو خارجية .
4. توفر رأس المال قد يكون عاملاً مهم في توطيد للصناعة كما أن له أثر كبير في توزيع الصناعة والمدن .

5. تشكل الزراعة أحد الركائز المهمة في خدمة الصناعة كالمنتجات الزراعية تمثل المدخلات إنتاج رئيسية للعديد من السلع والخدمات .

#### خامساً : الوضع الراهن للصناعة في ولاية الخرطوم

1. أدى عدم ثبات السياسات إلى تعديلات متلاحقة لقانون تشجيع الإستثمار خلال الفترة (1990-2007م) حيث تم سحب بعض الإمتيازات الضريبية التي كانت تتمتع بها المشروعات الصناعية الجديدة مما أوجد فارق في القدرة التنافسية بين المصانع الجديدة والقائمة .
2. توقف العديد من المصانع لإرتفاع تكلفة الإنتاج لإرتفاع تكاليف التشغيل ودخول سلعة مثيلة منافسة تتمتع بميزات تفضيلية وفق الإتفاقيات الإقليمية التي وقعتها السودان (الكوميسا ، السوق الحر العربية الكبرى) .
3. صعوبة الحصول على التمويل التشغيلي والرأسمالي وإرتفاع تكلفته .

4. في إطار النهضة التكنولوجية العالمية ظهر ضعف قدرات العمالة المحلية وعدم مواكبتها للكثير من التقنيات الأمر الذي أدى لإدخال العمالة الأجنبية في كثير من المجالات .
5. التخلف التكنولوجي في كثير من المجالات الصناعية أفرز الكثير من السلبيات سواء في رفع تكلفة الإنتاج أو نوعية المنتجات وجودتها أو التأثير البيئي .
6. إفتقار المناطق الصناعية للكثير من البنيات الأساسية لتضطر بعض الصناعات الجديدة من تحمل نفقات بعض الخدمات كالكهرباء والمياه و متطلبات الصرف الصحي مع عدم وجود المربعات المتخصصة .
7. التنازع حول الصلاحيات والإختصاصات نتيجة للتضارب بين قوانين عدة جهات مع قانون إدارة الصناعة مثل قانون العمل .
8. ليس هناك تحديد واضح للجهة التي تقوم بدراسات الجدوى الخاصة بالمشروعات الجديدة اوصدار التوصية بالموافقات المبدئية تارة يتم التحويل للإدارة الولائية وتارة للاتحادية .
9. تدخل إدارة الجمارك بتعديل كشف إحتياجات المصانع المجاز من قبل إدارة الصناعة سواء للماكينات والمعدات أو مدخلات الإنتاج وقطع الغيار .
10. يتم نزع الأراضي المخصصة للمشروعات الصناعية الجديدة دون علم أو إستشارة الإدارة العامة للصناعة بالولاية بالرغم من أنها الجهة المشرفة أو المتابعة لمراحل تنفيذ المشروعات الجديدة وفق قانون تشجيع الإستثمار .
11. في ظل سياسة التحرير الإقتصادي فقدت بعض القطاعات المزايا التي كانت تتمتع بها من حيث المزايا والسعر التشجيعي لمدخلات إنتاجها كصناعة الغزل والنسيج والملابس الجاهزة لتتوقف العديد من المصانع في ظل المنافسة الشرسة من المنتجات المثيلة المستوردة منخفضة التكلفة التي أغرقت الأسواق وعلى سبيل المثال أصبح سعر القميص الجاهز المستورد يقل حتى عن تكلفة الخياطة محلياً لمن يمتلك القماش .
12. تفرض على القطاع الصناعي العديد من الضرائب والرسوم الإتحادية والولائية والمحلية ومعظمها غير مرتبطة بخدمات وحتى المرتبطة بخدمات في أحيان كثيرة لا يتم القيام بها وفي حالة قيام المصنع بذلك يتعرض لرسوم أخرى كما هو الحال في مجال النفايات .
13. عدم وجود حوافز تشجيعية للإستثمارات ذات الأولوية التي تلبى تطلعات الولاية الإنمائية وتتناسب مع إمكانياتها وطبيعتها وكثافتها السكانية وإمكانية الترابط مع القطاعات الأخرى ذات العلاقة كالقطاع الزراعي وقطاع الطاقة والنقل .
14. عدم وجود إدارة مختصة بالمناطق الصناعية تتولى الإشراف والرقابة وتقديم الخدمات والمتابعة

سادساً : معوقات القطاع الصناعي

يواجه القطاع الصناعي العديد من المعوقات التي تواجهه على مستوى السودان وعلى مستوى ولاية الخرطوم على وجه خاص وتتمثل في التالي:

**1. التمويل :** ظل شح التمويل الوطني يلعب يمثل أهم معوقات النمو الصناعي بالبلاد ، بالرغم من التحسن النسبي الذي يحققه أداء الكثير من الصناعات التحويلية خلال الفترة (1992-2000م) ، واصبح من الضروري إتباع سياسات جديدة تمكن من حل مشكلة التمويل للقطاع الصناعي .

**2. الضرائب :** في ظل العولمة والسوق المفتوح ودخول السودان في إتفاقيات منظمة التجارة الدولية (WTO) وتوقيع إتفاقية السوق المشتركة لدول شرق ووسط أفريقيا (الكوميسا) وموافقة على الإنضمام لإتفاقية السوق العربية المشتركة التي تتطلب حرية إنسياب التجارة بين الدول الأعضاء دون فرض رسوم على التجارة فيما بينها وصولاً لتعرفة موحدة مشتركة ، كان لابد من تهيئة المناخ للصناعات المحلية لتقوية قدرتها التنافسية من خلال إزالة كل القيود المتعلقة بالضرائب والتي بدأت بمرحلة الإصلاح الضريبي في عام 1996م للضرائب غير المباشرة .

**3. الجمارك :** أهم المشاكل المتعلقة بالجمارك تتمثل في :

أ. عدم الإعتراف بالإسعار المقدمة في الفواتير بالنسبة للواردات الصناعية واللجوء للتقييم الجزافي.

ب. تدخل الجمارك في الأمور الفنية المتعلقة بالمواد الخام المستوردة والمغفية من الجمارك وإعتبارها سلع تجارية وفرض رسوم جمركية عليها .

ج.إعتراض إدارة الجمارك على تطبيق الإمتيازات على بعض المواد و التي منحت بنص قانون الإستثمار .

د. دخول السلع المهريه والمنافسة للإنتاج الصناعي والوطني .

**4. الجبايات المصلحية والولائية :** تعاني الصناعة الوطنية من فرض جبايات أخرى عدة من المصالح والولايات المختلفة مثل صندوق دعم الطلاب ، دعم الشرطة وغيرها ، وذلك بفرض رسوم على المنتجات الصناعية ، هذه الرسوم والضرائب والجبايات تؤدي الى رفع تكلفة الإنتاج الصناعي وإضعاف قدرته التنافسية مع المستورد .

**5. المشتريات الحكومية وشبه الحكومية :** درجت جهات حكومية وشبه حكومية عديدة على إستيراد مشترياتها من الخارج على اعتبار عدم كفاءة وكفاية الإنتاج المحلي ، إلا انه وبقليل من الجهد والتنسيق يمكن الإستغناء عن عمليات إستيراد السلع والمنتجات الصناعية من الخارج لتصبح كل المشتريات الحكومية وشبه الحكومية من الإنتاج الوطني .

**6. إغراق الأسواق :** أصبحت المنتجات الصناعية الواردة من خارج البلاد تشكل تهديداً حقيقياً للمنتجات الوطنية خاصة المنسوجات والملبوسات التريكو والجوارب والشاش الطبي والمنتجات الجلدية والحلويات والمطبوعات الكرتونية وغيرها ولاشك أن ذلك قد يؤدي الى إغراق الأسواق

الوطنية بفوائض المنتجات الصناعية من الأسواق الأجنبية مما يكون له أثر سالب على الصناعة الوطنية وهذا يستوجب سياسات دقيقة ومدروسة للإستيراد ووضع التشريعات التي تنظمه وتضبطه.

**7. الطاقة :** تمثل الطاقة أحد المعوقات الرئيسية التي يعاني منها القطاع الصناعي ويشمل عدم توفر الطاقة أو تذبذبها وارتفاع اسعارها مقارنة مع الدول المجاورة والمنافسة خاصة الكهرباء وهذا يتطلب ضرورة بذل أقصى جهد ممكن لتوفير الطاقة للقطاع الصناعي وبأسعار مشجعة .

**8. الإنتاج الزراعي :** للإنتاج الزراعي أثر كبير على الصناعة من ناحية حجم الإنتاج ونوعيته وسعره، ففي كثير من الأحيان يكون الإنتاج الزراعي أقل من طاقة المصانع التصنيعية كما هو الحال بالنسبة للحبوب الزيتية والقمح ، وفي أحيان أخرى يكون للإنتاج الزراعي مشاكل متعلقة بالأمراض الزراعية مثل القطن ، وفي أحيان ثالثة تكون أسعار المنتجات الزراعية عالية أو غير مناسبة كما هو الحال بالنسبة للقطن حيث تصر شركة الأقطان على بيعه بالأسعار العالمية وحيثاً بعد نقله لبورتسودان وتحمل المصانع تكلفة نقله ذهاباً وإياباً .

**9. سياسات التصدير :** كثير من المنتجات الوطنية التي تصدر في شكل خام الى خارج البلاد تحتاج لسياسات تحد من تصديرها اذا أمكن تصنيعها محلياً حتى لا تفقد البلاد القيمة المضافة التي يمكن أن يتم الحصول عليها بعد تصنيعها .

**10. التقنيات الصناعية :** تعتبر معظم الماكينات والآليات والمعدات المستخدمة في الصناعة في السودان غير مواكبة للتقنيات العالمية الحديثة ، إذ أن أكثر التقنيات إستجلبت منذ السبعينات ولم يتم إحداث أي تطوير أو تجديد لها .

يرى الباحث أن الصناعة تمثل عصب الإقتصاد القومي وأنها وخلال الفترة الراهنة تمر بمرحلة عصبية للغاية في ظل قانون الجمارك والإفتقار الى العملة النقدية الأمر الذي ترتب عليه إرتفاع أسعار العملات الأجنبية والتي تعتبر ضرورة ملحة لتوفير المواد الخام والآلات اللازمة للإنتاج والتي يعجز المنتج الوطني عن توفيرها بنفس الجودة الخاصة بالمنتج الأجنبي ، حيث أن السبب في ذلك السياسات الحكومية غير القادرة على إعادة دفة الإستقرار الى الصناعة وسياسات بنك السودان غير الداعمة والجمارك وتغير التعرفة الجمركية وغيرها من الإجراءات الخانقة والتي صارت بمثابة الطوق الخانق للقطاع الإقتصادي والتي لا بد من إعادة النظر بهو لا بد من الإرتقاء بمستوى الجودة للمنتج الوطني ليرقى الى مستوى جودة المنتج الأجنبي الأمر الذي يساعد على التخفيف من وطئة ومساوى الإستيراد ويؤدي الى رفع وتيرة التصدير الأمر الذي يؤدي الى توفير النقد الأجنبي .

### **سابعاً : واقع الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم**

تعددت الشركات الصناعية بولاية الخرطوم وتتنوع حسب نوع الملكية وحسب القطاعات الرئيسية الصناعية ، الشركات الصناعية حسب نوع الملكية إلى (قطاع عام ، قطاع خاص ،

قطاع خاص أجنبي ، قطاع مختلط بين العام والخاص ، قطاع مختلط بين العام والأجنبي ، قطاع مختلط بين الخاص والأجنبي) ، والجدول رقم (1/1/3) يوضح عدد الشركات الصناعية الكبيرة في ولاية الخرطوم حسب نوع الملكية وحسب القطاعات الرئيسية للصناعة مرتبة ترتيباً تنازلياً .

### جدول رقم (1/1/3)

#### عدد المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم حسب نوع الملكية

النسبة المئوية	عدد الشركات	نوع الملكية
89.30%	1477	قطاع خاص سوداني
5.38%	89	قطاع عام
2.35%	39	قطاع خاص سوداني + قطاع خاص أجنبي
2.30%	25	قطاع خاص أجنبي
1.03%	17	قطاع عام + قطاع خاص سوداني
0.42%	7	قطاع عام سوداني + قطاع خاص أجنبي
100%	1654	الجملة

المصدر : جمهورية السودان ، ولاية الخرطوم ، وزارة الصناعة الولائية ، المسح الصناعي الشامل ، مجلد رقم 3 ، 2005 م ، ص 24 .

### جدول رقم (2/1/3)

#### الحصر الصناعي للمنشآت الصناعية العاملة والمتوقفة في ولاية الخرطوم

نسبة المنشآت الصناعية المتوقفة	نسبة المنشآت الصناعية العاملة	إجمالي	متوقف	عامل	الأنشطة الصناعية
26.98	73.02	63	17	46	الغزل والنسيج والملابس الجاهزة
20.94	79.06	769	161	608	الكيمويات
20.55	79.45	326	67	259	الماكينات والمعدات الكهربائية والإلكترونية والتجميع وقطع الغيار
18.97	81.03	58	11	47	المدايع والمنتجات الجلدية
26.35	73.65	167	44	123	المنتجات الخشبية
20.07	79.93	304	61	243	المنتجات المعدنية
31.61	68.39	174	55	119	المنتجات الورقية والطباعة والنشر
28.83	71.17	895	258	637	غذائيات
26.15	73.85	283	74	209	مواد البناء والتشييد

14.08	85.92	71	10	61	صناعات مختلفة
24.37	75.63	3110	758	2352	الإجمالي
		%100	%24.37	%75.63	النسبة الإجمالية

المصدر : ولاية الخرطوم - وزارة الصناعة والاستثمار - إدارة تقنية المعلومات (2017) .

### ثامناً : نظام التكاليف المطبق في أغلبية الشركات الصناعية بولاية الخرطوم

يعتبر تطبيق محاسبة التكاليف في السودان ودول العالم الثالث من الممارسات الحديثة على الشركات الصناعية عامة والشركات الصناعية بولاية الخرطوم على وجه الخصوص ، وفي أغلبية الشركات الصناعية بولاية الخرطوم لا يوجد نظام تكلي واضح لتحديد وحساب تكلفة الوحدة الواحدة وتعتمد أغلبية الشركات الصناعية بولاية الخرطوم على طرق حساب التكلفة المتمثلة في تكاليف المراحل الإنتاجية والأوامر الإنتاجية والمقاولات ، وهذا لا ينفي وجود شركات صناعية تطبق نظام التكاليف بصورة كاملة ، حيث توجد شركات صناعية تعتمد على العمالة الأجنبية والتي بدورها نقلت الممارسات المحاسبية من شركاتها الصناعية إلى الشركات الصناعية بولاية الخرطوم، وهذه الشركات تعمل على مواكبة التطورات والمستجدات في البيئة الصناعية وكذلك التطورات التكنولوجية ، والتطورات في نظام التكاليف ، لتتمكن من إنتاج منتجات بأسعار بيع منخفضة تساعدها على البقاء في السوق الذي يتميز بالمنافسة التامة<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث أن الشركات الصناعية بولاية الخرطوم تحتاج الى تطوير في أنظمتها التكاليفية وهذا يلزم عليها الشفافية في البيانات المالية حتى يتمكن الباحثون من عمل الدراسات التطبيقية على الشركات المختلفة دون وجود قيود على بحوثهم ومن ثم تظهر الإختلافات بين الأنظمة المختلفة وتصبح الصورة أوضح للشركات العاملة وميزات الأنظمة المختلفة تظهر بصورة واضحة ومن ضمن هذه الأنظمة نظام التحليل الإستراتيجي للتكلفة موضوع الدراسة .

(1) مقابلة مع السيد / مصطفى محمد محمد ، وزاره الصناعة والتجارة ، ولاية الخرطوم ، 2018م .

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول الباحث في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي إتبعها 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 : إجراءات الدراسة الميدانية:

#### 1. مجتمع الدراسة وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين الماليين ومحاسبين التكاليف والمراجعين الداخليين والمر اجعين لخارجيين ومدراء الإدارات التسويق والانتاج العاملين بالقطاع الصناعي السوداني.

عينة الدراسة تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (300) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ، والإداريين في القطاع الصناعي السوداني ، واستجاب (250) فرداً أي ما نسبته (83.3%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

فيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة (والذي تم فيه استخدام الاسلوب الاحصائي المتمثل في التكرارات والنسب المئوية والأشكال البيانية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات عينة الدراسة وتحديد إجابات أفرادها تجاه عبارات فرضيات الدراسة) وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص المبحوثين):

أ. متغير العمر :

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد

عينة للدراسة وفق متغير العمر :

#### جدول رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30	62	23.4%
30-35 سنة	89	33.6%

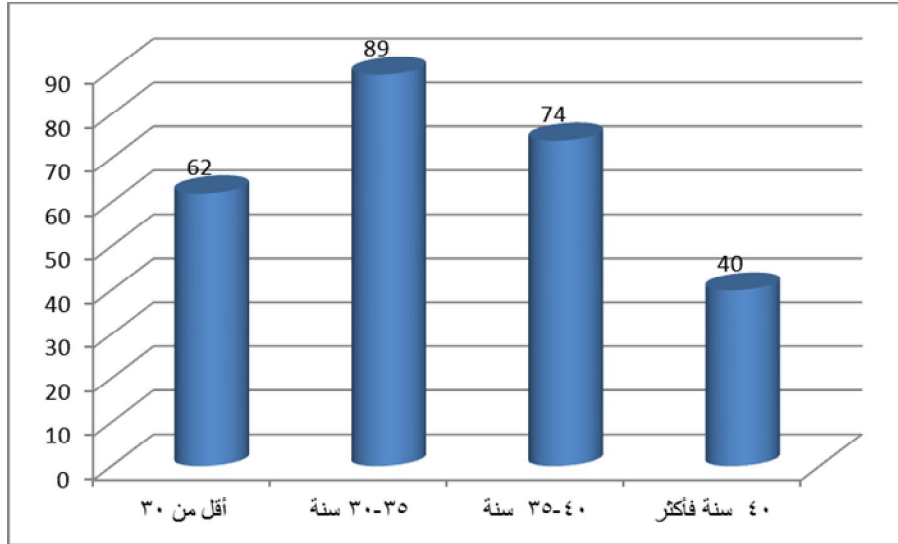


40-35 سنة	74	27.9%
40 سنة فأكثر	40	15.1%
المجموع	265	100%

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

### شكل رقم (1/2/3)

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



المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن العمر أقل من 30 سنة شكل 23.4% ، أما من 30 - 35 سنة 33.6% ، 27.9% كانوا من 30 - 40 سنة ، أما أكثر من 40 سنة 15.1% وهذا يعني أن غالبية أفراد الدراسة عينة الدراسة تقع أعمارهم بين (30-35) وهذا يدل على أن أفراد العينة على المام بالأساليب الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية .  
ب. متغير المؤهل العلمي :

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المرهل العلمي :

### جدول رقم (2/2/3)

#### التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

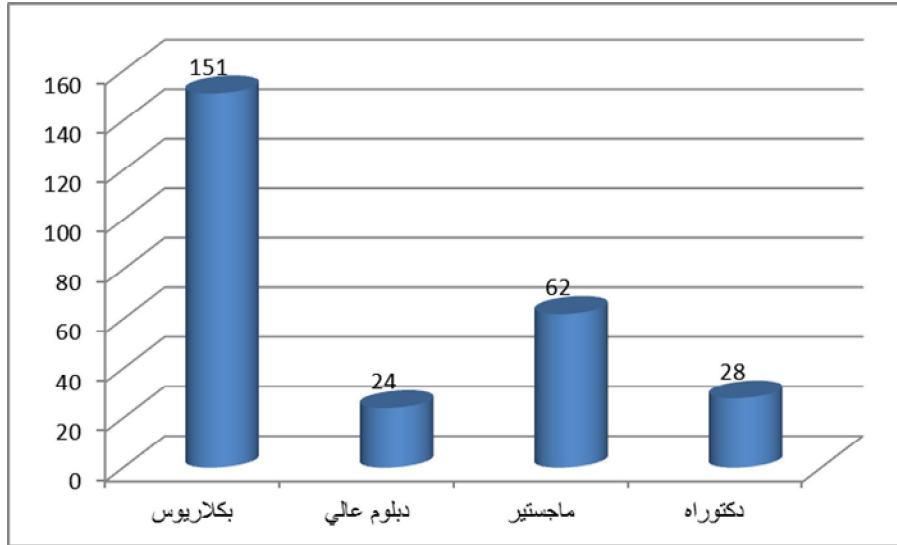
المؤهل العلمي	لتكرار	النسبة
بكالوريوس	151	57%
دبلوم عالي	24	9.1%
ماجستير	62	23.4%

دكتوراه	28	10.6%
المجموع	265	100%

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

### الشكل رقم (2/2/3)

#### التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن 57% كانوا بكالوريوس ، بينما دبلوم عالي 9.1% ، اما ماجستير كانوا 23.4% ، أما حملة الدكتوراه 10.6% وهذا يعنى أن العينة مؤهلة جامعيًا وفوق الجامعي.

#### ج. متغير التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي:

### جدول رقم (3/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

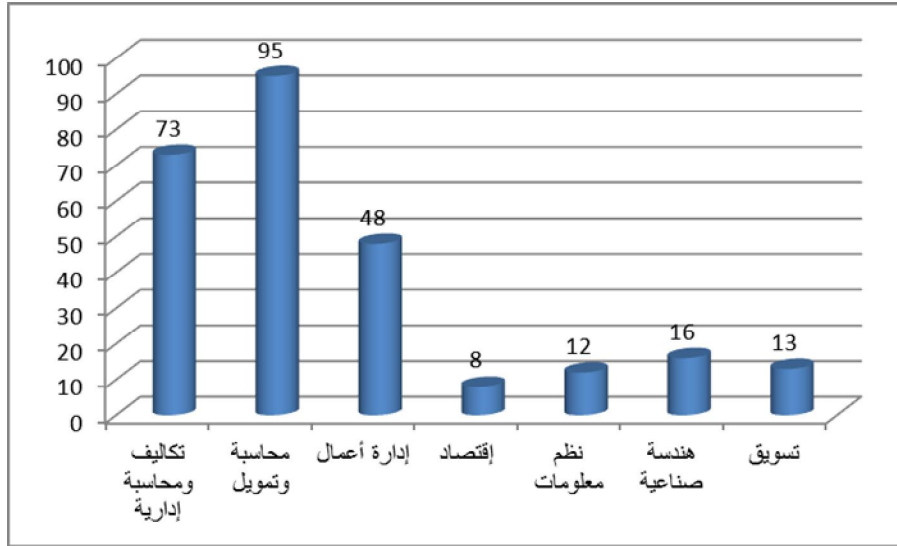
النسبة	التكرار	التخصص العلمي
27.5%	73	تكاليف ومحاسبة إدارية
35.8%	95	محاسبة وتمويل
18.1%	48	إدارة أعمال
3%	8	إقتصاد
4.5%	12	نظم معلومات

هندسة صناعية	16	6%
تسويق	13	4.9%
المجموع	265	100%

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

### الشكل رقم (3/2/3)

#### التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر : من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

يتضح من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن 27.5% كانت تكاليف ومحاسبة إدارية ، 35.8% كانوا محاسبة وتمويل ، بينما إدارة أعمال 18.1% ، أما إقتصاد 3% ، دراسات نظم معلومات 4.5% ، دراسات هندسة صناعية 6% ، دراسات تسويق 4.5% بناءً عليه يمكن القول بأن النسبة العالية للمتخصصين في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف من عينة مجتمع الدراسة ، وإن ذلك يدل على إلمام غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة بموضوع الدراسة.

#### د.متغير المؤهل المهني :

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد

عينة الدراسة وفق المؤهل المهني:

### جدول رقم (4/2/3)

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

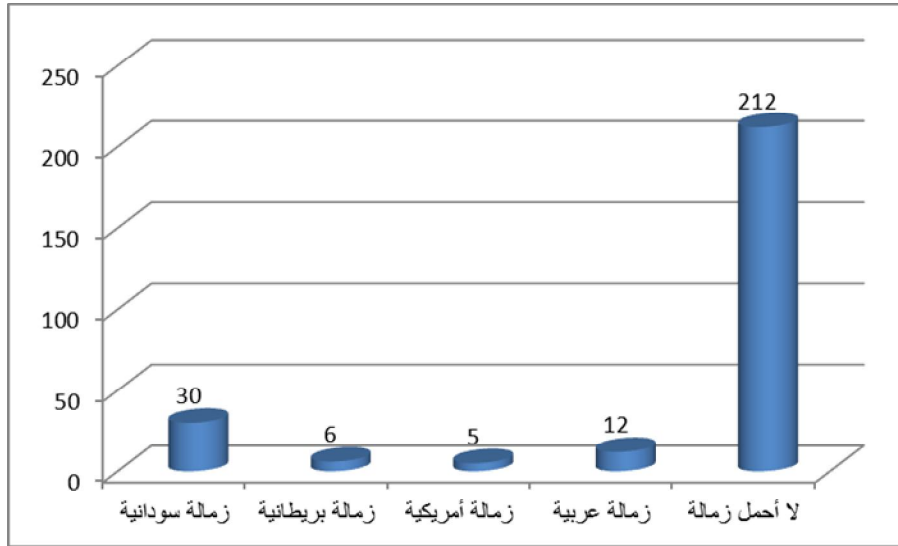
المؤهل المهني	التكرار	النسبة
زمالة سودانية	30	11.3%
زمالة بريطانية	6	2.3%

زمانة أمريكية	5	1.9%
زمانة عربية	12	4.5%
لا أحمل زمانة	212	80%
المجموع	265	100%

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

### الشكل رقم (4/2/3)

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



المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م .

يتضح من الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) ان الزمانة السودانية بلغت 11.3% اما الزمانة البريطانية 2.3% ، الزمانة الأمريكية كانوا 1.9% ، اما الزمانة العربية 4.5% ، بينما لا توجد زمانة كانوا 80% ، وهذه البيانات تشير الى أن غالبية أفراد العينة لا يحملون شهادات مهنية .

#### هـ. المسمى الوظيفي

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد

عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي :

### جدول رقم (5/2/3)

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

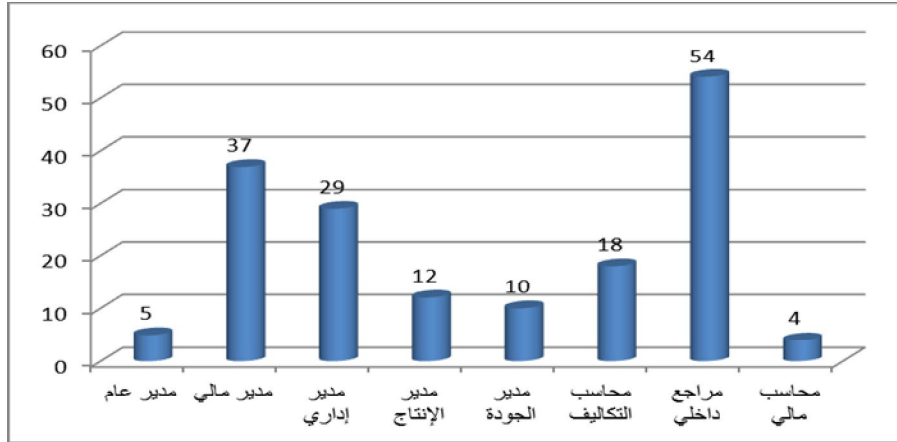
المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة
مدير عام	5	1.9%
مدير مالي	37	14%
مدير إداري	29	10.9%
مدير الإنتاج	12	4.5%
مدير الجودة	10	3.8%

محاسب التكاليف	18	6.8%
مراجع داخلي	54	1.5%
محاسب مالي	4	36.2%
المجموع	169	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

### الشكل رقم (5/2/3)

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



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) ان نسبة مدير عام 1.9%، ومدير مالي كانت 14% ، اما بالنسبة للمدير الاداري يشكلون 10.9% ، اما مدير إنتاج 4.5% ، مدير جودة 3.8% ، محاسب تكاليف 6.8% ، مراجع داخلي 1.5% ، و محاسب مالي 36.2% وبالتالي فإنه كانت الغالبية للمحاسبين من مراجعين ومحاسبين ماليين ومحاسب التكاليف على وجه الخصوص .

#### و. سنوات الخبرة :

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة :

### جدول (6/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

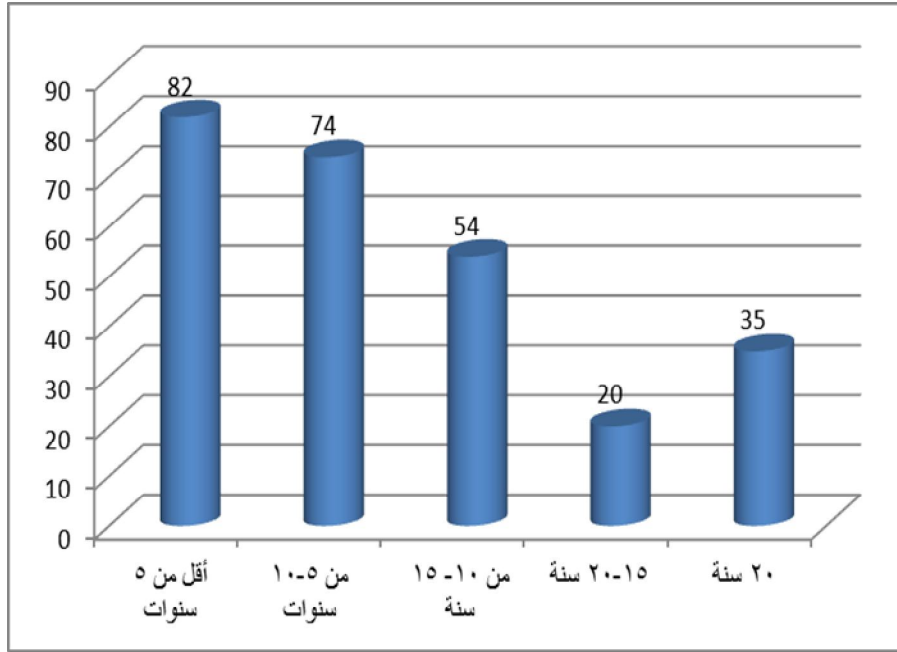
سنوات الخبرة	تكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	82	31%
من 5-10 سنوات	74	27.9%
من 10-15 سنة	54	20.4%

20-15 سنة	20	7.5%
20 سنة	35	13.2%
المجموع	265	100%

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

### الشكل رقم (6/2/3)

#### التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر : إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات بلغت نسبتهم 31% ، والذين تتراوح خبراتهم من 5 - 10 سنوات بلغت نسبتهم 27.9% ، أما 20.4% كانوا من 10 - 15 سنة ، 7.5% كانوا من 15 - 20 سنة ، من 20 سنة فأكثر شكلوا نسبة 13.2% ، ومما سبق يدل على ان الغالبية كانت لسنوات الخبرة التي تزيد عن الخمس سنوات وهذا يدل على أن آرائهم ستكون سليمة لأغراض البحث العملي .

### 2. أداة الدراسة :

أداة الدراسة هي 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 إعتد الباحث على الإستبيانات كأداة رئيسية لجمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:

أ. يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

ب. قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.

- ج. سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه .  
 د. يوفر الاستبيان وقت المستجيب ويعطيه فرصة التفكير .  
 هـ. يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها

### 3. وصف الاستبيان :

أُرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويرهم بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان .  
 وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين: (راجع الملحق رقم (1)) :  
**القسم الأول:** وشمل البيانات الشخصية للأفراد عينة الدراسة حيث يحتوي على البيانات الآتية: العمر - المؤهل العلمي - التخصص العلمي - المسمى الوظيفي - سنوات الخبرة .  
**القسم الثاني:** وشمل مجموعة من الأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة وطلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إستجاباتهم 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 الثلاث .

### 4. الثبات والصدق الإحصائي :

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 (12) محكم ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. (الملحق رقم (2))  
 وبعد استعاده الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليه .

### 4.الاعتمادية :

للتأكد من درجة الاعتمادية تم اختبار أسئلة الاستبانة بالاعتماد على مقياس الاعتمادية وذلك لتأكد من أن الأسئلة المصاغة لإختبار فرضيات الدراسة صحيحة ومتناغمة مع الدراسة بالإضافة الى ثباتها حيث يوضح الجدول أدناه العبارات المكونة لمتغيرات الفرضية الأولى (0.82) , الفرضية الثانية (0.77) الفرضية الثالثة (0.86) أدناه وهذا يدل على أن الفرضيات متوافقة وجيدة وصالحة لأختبار الفرضيات .

يوضح الجدول رقم (7/2/3) معامل الاعتمادية (كرونباخ ألفا) لأجابات افراد العينة على عبارات أختبار الفرضيات:

### جدول (7/2/3)

معامل الاعتمادية (كرونباخ ألفا ) لأجابات افراد العينة على عبارات أختبار الفرضيات

المتغيرات	عدد العبارات	Cronbach's alpha
الفرضية الأولى	10	0.82

0.77	10	الفرضية الثانية
0.86	10	الفرضية الثالثة

المصدر إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

##### 5. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

التحليل الوصفي لعبارات الفرضيات يتم حساب الانحراف المعياري لقياس التجانس في الإجابات والوسط الحسابي لمعرفة إجابة آراء عينة الدراسة (للتحقق من صحة المتغير) ومن ثم التوزيع التكراري لعبارات الفرضيات لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية كما في الجداول الآتية:

يوضح الجدول رقم (8/2/3) المتوسطات الحسابية للانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

##### جدول (8/2/3)

##### المتوسطات الحسابية للانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اسم المتغير
0.75	2.54	الفرضية الأولى
0.81	2.90	الفرضية الثانية
0.86	2.74	الفرضية الثالثة

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

الجدول رقم (8/2/3) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية لكل متغيرات الدراسة فنجد ان الانحراف المعياري لجميع المتغيرات اقل من الواحد وهذا يدل على ان هنالك تجانس بين اجابات افراد العينة عن جميع عبارات المتغيرات ، كما يتضح ان المتوسط لجميع المتغيرات اقل من الوسط الفرضي وهو (3) وتجدر الإشارة الى أنه كلما قل الوسط الحسابي وأقترب من (3) واقترب الانحراف المعياري من (1) دل ذلك على تجانس إجابات العبارات التي تختبر صحة الفرضية وتجاهها نحو الاثبات، حيث إتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابي الفرضية الأولى (2.54) والانحراف المعياري (0.75) ، أما الفرضية الثانية كان الوسط الحسابي (2.90) والانحراف المعياري (0.81) ، أما الفرضية الثالثة كان الوسط الحسابي (2.74) والانحراف المعياري (0.86) وتم ذلك حسب مقياس ليكارت الخماسي حيث يتم إعطاء وزن لكل إجابة على النحو التالي : أعطى الرقم (1) لإجابات المبحوثين (أوافق) ، الرقم (2) لإجابات المبحوثين (أوافق بشدة) ، الرقم (3) لإجابات المبحوثين (محايد) ، الرقم (4) لإجابات المبحوثين (أوافق) ، الرقم (5) لإجابات المبحوثين (أوافق بشدة) ، ثم تم



حساب المتوسطات الحسابية بضرب إجابات المبحوثين في أوزانها ويتم تحديد الإتجاه العام لإجابات المبحوثين وفقاً لصيغ التالية :

### جدول (9/2/3)

#### الإتجاه العام لإجابات المبحوثين

الوزن 1.0-1.5	الإجابة أقرب الى الوزن	أوافق
الوزن 1.5-2.5	الإجابة أقرب الى الوزن	أوافق بشدة
الوزن 2.5-3.5	الإجابة أقرب الى الوزن	محايد
الوزن 3.5-4.5	الإجابة أقرب الى الوزن	لا أوافق
الوزن 4.5-5.0	الإجابة أقرب الى الوزن	لا أوافق بشدة

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

#### ثانياً : تحليل البيانات

فيما يلي يتم عرض التوزيع التكراري لعبارات الفرضيات لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات الفرضية وذلك كما في الجداول الآتية:

#### الفرضية الأولى :

(هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل مسببات التكلفة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقييم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية).

يوضح الجدول رقم (10/2/3) لتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات

الفرضية الأولى:

### جدول (10/2/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

م	العبارات	النسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	يوفر تحليل مسببات التكلفة معلومات عن تكاليف البحث والتطوير.	156	92	16	1
		58.9%	34.7%	6%	0%
2	ساعد على معرفة عدد الموردين والمقارنة بينهم من حيث التكلفة والأثر المالي .	144	91	19	10
		54.3%	34.3%	7.2%	3.4%
3	يوفر معلومات عن تكاليف ومكونات وهيئة المنتجات وانعكاسها المالي .	123	101	32	8
		46.4%	38.1%	12.1%	3%
4	يساعد على تحليل أجزاء ومكونات المنتج	121	111	23	10

					المتسببة في تكلفة الإنتاج.
5	109	113	25	14	يعمل على تحديد تكاليف وفحص وتسليم ومتابعة المنتج.
6	81	117	46	17	تحديد عدد مرات صيانة الماكينات المتسببة في تكلفة التصنيع .
7	86	107	55	11	تحديد عدد مرات فحص المنتج المتسببة في تكلفة جودة المنتج ومدى أثرها المالي .
8	84	107	58	13	تحديد عدد مرات تسليم المنتج المتسببة في تكلفة أنشطة البيع والتوزيع.
9	85	98	47	27	عدد مرات متابعة المنتج المتسببة في تكلفة خدمات مابعد البيع ونتائجها المالية.
10	130	89	27	12	يساعد على تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة.
	49.1%	33.6%	10.2%	4.5%	

المصدر إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية (2018)

يتضح من الجدول رقم (10/2/3) الآتي :

1. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يوفر معلومات عن تكاليف البحث والتطوير حيث بلغت نسبة موافقتهم (93.6%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (0.4%) ، وأن نسبة (6%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.
2. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يساعد على معرفة عدد الموردين والمقارنة بينهم من حيث تكلفة . حيث بلغت نسبة . موافقتهم (88.6%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (3.8%) ، وأن نسبة (7.2%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .
3. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يوفر معلومات عن تكاليف ومكونات وهيئة المنتجات حيث بلغت نسبة . موافقتهم (84.5%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (3.4%) ، وأن نسبة (12.1%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .

4. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يساعد على تحليل أجزاء ومكونات المنتج المتسببة في تكلفة الإنتاج . حيث بلغت نسبة موافقتهم (87.6%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (3.8%) ، وأن نسبة (8.7%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية الدراسة وقبول العدم في حدود العبارة المذكورة.
5. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يعمل على تحديد تكاليف وفحص وتسليم ومتابعة المنتج حيث بلغت نسبة موافقتهم (83.7%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.9%) ، وأن نسبة (17.4%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .
6. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يعمل على تحديد عدد مرات صيانة الماكينات المتسببة في تكلفة التصنيع حيث بلغت نسبة موافقتهم (74.8%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.9%) ، وأن نسبة (17.4%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .
7. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يعمل على تحديد عدد مرات فحص المنتج المتسببة في تكلفة جودة المنتج حيث بلغت نسبة موافقتهم (72.9%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (6.5%) ، وأن نسبة (20.8%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .
8. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يعمل على تحديد عدد مرات تسليم المنتج المتسببة في تكلفة أنشطة البيع والتوزيع حيث بلغت نسبة موافقتهم (72.1%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (6%) ، وأن نسبة (21.9%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .
9. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يعمل على تحديد عدد مرات متابعة المنتج المتسببة في تكلفة خدمات ما بعد البيع حيث بلغت نسبة موافقتهم (69.1%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.1%) ، وأن نسبة (17.7%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .

10. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل مسببات التكلفة يساعد على تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة حيث بلغت نسبة موافقتهم (82.7%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.1%) ، وأن نسبة (10.2%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدارسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .

#### الفرضية الثانية :

(هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل سلسلة القيمة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية).

يوضح الجدول رقم (11/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات

#### الفرضية الثانية:

#### جدول (11/2/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

م	العبارات	النسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يمكن تحليل سلسلة القيمة من توفير معلومات مالية عن أنشطة البحث والتطوير .	145	88	27	5	-
		54.7%	33.2%	10.2%	1.9%	0%
2	عدد مرات متابعة المنتج المتسببة في تكلفة أنشطة البيع والتوزيع.	128	102	29	13	5
		48.3%	38.5%	10.9%	1.9%	4%
3	يعمل تحليل سلسلة القيمة على تحديد تكلفة تحليل أنشطة تصميم المنتجات.	110	112	29	13	1
		41.5%	45.3%	10.9%	2.3%	4%
4	يقوم تحليل سلسلة القيمة بدراسة وتحليل وتحديد تكلفة أنشطة العمليات الإنتاجية .	106	120	30	6	3
		40%	45.3%	11.3%	2.3%	1.1%
5	يتم دراسة وتحليل أنشطة الجودة الشاملة وأثرها المالي .	103	115	39	7	1
		38.9%	43.4%	14.7%	2.6%	4%
6	يتم توفير معلومات عن تكلفة أنشطة البيع والتوزيع .	105	110	39	13	7
		39.6%	41.5%	11.3%	4.9%	2.7%
7	يقوم التحليل بدراسة أنشطة التسليم المنتج وخدمات مابعد البيع وما نتاجها المالي .	84	118	41	22	-
		31.7%	44.5%	15.5%	8.3%	-%

3	9	44	122	87	8	يقوم تحليل سلسلة القيمة على التحليل الوظيفي للمنتج وذلك بتحديد الوظائف وتحليلها واثره المالي .
%1.1	%3.4	%16.6	%46	%32.8		
4	18	29	107	107	9	يعمل تحليل سلسلة القيمة على تحديد الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج المادية والمالية .
%1.5	%6.8	%10.9	%40.4	%40.4		
6	13	26	109	111	10	يقوم تحليل سلسلة القيمة بتحليل البيئة الداخلية للمنشأة لتحديد مراكز القوة والضعف في المنشأة ومدى انعكاس ذلك على الجانب المالي .
%2.3	%4.9	%9.8	%41.1	%41.9		

المصدر إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2019 م .

يتضح من الجدول رقم (11/2/3) الآتي :

1. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل سلسلة القيمة يمكن من توفير معلومات عن أنشطة البحث والتطوير حيث بلغت نسبة موافقتهم (87.9 %) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (1.9%) ، وأن نسبة (10.2%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.
2. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل سلسلة القيمة يساعد على تحديد عدد مرات متابعة المنتج المتسببة في تكلفة أنشطة البيع والتوزيع، حيث بلغت نسبة موافقتهم (83.8%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (5.3%) ، وأن نسبة (10.9 %) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .
3. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل سلسلة القيمة يعمل على تحليل أنشطة تصميم المنتجات حيث بلغت نسبة موافقتهم (86.8 %) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (2.3%)، وأن نسبة (10.2%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .
4. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل سلسلة القيمة يقوم بدراسة وتحليل أنشطة العمليات الإنتاجية ، حيث بلغت نسبة موافقتهم (85.3 %)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (3%) ، وأن نسبة (14.7%) من عينة

الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية الدراسة وقبول العدم في حدود العبارة المذكورة .

5. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أنه من خلال تحليل سلسلة القيمة يتم دراسة وتحليل أنشطة الجودة الشاملة. المنتج حيث بلغت نسبة موافقتهم (82.3%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (3%)، وأن نسبة (14.7%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .

6. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أنه و من خلال تحليل سلسلة القيمة يتم توفير معلومات عن أنشطة البيع والتوزيع حيث بلغت نسبة موافقتهم (81.1%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.5%) ، وأن نسبة (11.3%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .

7. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل سلسلة القيمة يقوم بدراسة أنشطة تسليم المنتج وخدمات ما بعد البيع. حيث بلغت نسبة موافقتهم (76.1%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (8.3%) ، وأن نسبة (15.5%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .

8. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل سلسلة القيمة يقوم على التحليل الوظيفي للمنتج وذلك بتحديد الوظائف وتحليلها. حيث بلغت نسبة موافقتهم (87.8%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.3%)، وأن نسبة (16.6%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .

9. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل سلسلة القيمة يعمل على تحديد الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج حيث بلغت نسبة موافقتهم (80.8%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.2%) ، وأن نسبة (9.8%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .

10. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل سلسلة القيمة يقوم بتحليل البيئة الداخلية للمنشأة لتحديد مراكز القوة والضعف في المنشأة حيث بلغت نسبة موافقتهم (83%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.2%)، وأن نسبة (9.8%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

#### الفرضية الثالثة :

(هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل الموقف الإستراتيجي كأداة من أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية) .

يوضح الجدول رقم (12/2/3) لتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات

الفرضية الثالثة:

#### الجدول (12/2/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

م	العبارات	النسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	يساهم تحديد الموقف الإستراتيجي للشركة من البيئة التنافسية المحيطة في تقويم الأداء المالي .	172	71	15	5
		64.9%	26.8%	5.7%	1.9%
2	يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على الإستفادة من نقاط ضعف المنافسين لزيادة العوائد المالية.	151	80	24	10
		57%	30.2%	9.1%	3.8%
3	يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على الإستفادة من الفرص المتاحة لزيادة العوائد المالية .	135	96	28	5
		50.9%	36.2%	10.6%	1.9%
4	يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي دراسة وتحليل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنشأة.	113	104	35	12
		42.6%	39.2%	13.2%	4.5%
5	يساعد تحليل الموقف الإستراتيجي على الإهتمام المستمر برغبات واحتياجات العملاء مما يزيد المبيعات.	136	94	31	4
		51.3%	35.5%	11.7%	1.5%
6	يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على دراسة وتحليل تكاليف وأسعار الشركات المنافسة .	94	118	39	9
		35.5%	44.5%	14.7%	3.4%
7	يتم دراسة جهود أفعال المنافسين تحاة	89	108	44	18

					أسعار المنشأة .	
5	13	47	105	95	يوفر معلومات عن ردود أفعال العملاء تجاه قرارات المنشأة التسويقية.	8
%2.3	%6.8	%16.6	%40.8	%33.6		
5	10	47	113	90	يقوم بدراسة ردود أفعال المنافسين تجاه قرارات المنشأة تسويقية .	9
%1.9	%4.9	%17.7	%39.6	%35.8		
7	13	22	109	114	يركز تحليل الموقف الإستراتيجي على تطبيق إستراتيجية تنافسية المناسبة في سوق .	10
%2.6	%4.9	%8.3	%41.1	%43		

المصدر إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية (2019م)

يتضح من الجدول رقم (12/2/3) الآتي :

1. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يساهم في تحديد الموقف الإستراتيجي للشركة من البيئة التنافسية المحيطة والذي يساهم في تقويم الأداء المالي والتطوير . حيث بلغت نسبة موافقتهم (91.7%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (2.7%)، وأن نسبة (5.7%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة..
2. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يعمل على الإستفادة من نقاط ضعف المنافسين لزيادة العوائد المالية ، حيث بلغت نسبة موافقتهم (87.2%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (3.8%) ، وأن نسبة (9.1%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.
3. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يعمل على تحليل الموقف الإستراتيجي للإستفادة من الفرص المتاحة لزيادة العوائد المالية حيث بلغت نسبة موافقتهم (87.1%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (2.3%)، وأن نسبة (10.6%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.
4. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يعمل على دراسة وتحليل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنشأة ، حيث بلغت نسبة موافقتهم (81.8%)، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (4.9%)، وأن نسبة (13.2%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددة على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية الدراسة وقبول العدم في حدود العبارة المذكورة.



5. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يساعد على الإهتمام المستمر برغبات واحتياجات العملاء مما يزيد المبيعات حيث بلغت نسبه. موافقتهم (86.8%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (1.5%) ، وأن نسبة (11.7%) ، من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددده على هذه العبارة .
6. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يعمل على دراسة وتحليل تكاليف وأسعار الشركات المنافسة حيث بلغت نسبة موافقتهم (80%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (5.3%) ، وأن نسبة (14.7%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددده على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.
7. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يوفر معلومات عن ردود أفعال العملاء تجاه قرارات المنشأة التسويقية ، حيث بلغت نسبة موافقتهم (74.4%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (9.1%) ، وأن نسبة (16.6%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددده على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.
8. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يوفر معلومات عن ردود أفعال العملاء تجاه قرارات المنشأة التسويقية ، حيث بلغت نسبة موافقتهم (85.4%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (6.7%) ، وأن نسبة (17.7%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددده على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.
9. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يقوم بدراسة ردود أفعال المنافسين تجاه قرارات المنشأة تسويقية ، حيث بلغت نسبة موافقتهم (76.9%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (5.7%) ، وأن نسبة (17.7%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددده على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.
10. أن غالبية أفراد عينة مجتمع الدراسة من العاملين بالقطاع الصناعي السوداني يوافقون على أن تحليل الموقف الإستراتيجي يركز على تطبيق استراتيجيات تنافسية المناسبة في سوق حيث بلغت نسبة موافقتهم (84.1%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.5%) ، وأن نسبة (8.3%) من عينة الدراسة كانت إجاباتهم غير محددده على هذه العبارة مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

ثالثاً : اختبار فرضيات الدراسة :

كذلك تم إختبار فرضيات الدراسة من خلال حساب قيمة إختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق بين إجابات المبحوثين على عبارات كل فرضية وبالتالي لإثبات أو نفي الفرضية يتم مقارنة دلالة مربع كاي مع مستوى الدلالة 5% ، فإذا كانت القيمة المحسوبة لمربع كاي مرتفعة ومستوى الدلالة أقل من 5% دل ذلك على عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين .

### الفرضية الاولى :

(توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل مسببات التكلفة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية).

يوضح الجدول رقم (13/2/3) إختبار الفرضية الاولى:

### جدول (13/2/3)

#### إختبار الفرضية الأولى

م	العبارة	مربع كآي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
1	يوفر تحليل مسببات التكلفة معلومات عن تكاليف البحث والتطوير.	180.630a	1.4792	.62	3	0.000
2	يساعد على معرفة عدد الموردين والمقارنة بينهم من حيث التكلفة والأثر المالي .	256.792b	1.6151	.80	4	0.000
3	يوفر معلومات عن تكاليف ومكونات وهيئة المنتجات وانعكاسها المالي .	219.057b	1.7283	.81	4	0.000
4	يساعد على تحليل أجزاء ومكونات المنتج المتسببة في تكلفة الإنتاج.	236.526b	1.7057	.78	4	0.000
5	يعمل على تحديد تكاليف وفحص وتسليم ومتابعة المنتج.	214.340b	1.9396	2.11	4	0.000
6	تحديد عدد مرات صيانة الماكينات المتسببة في تكلفة التصنيع .	192.415b	2.0415	.93	4	0.000
7	تحديد عدد مرات فحص المنتج المتسببة في تكلفة جودة المنتج ومدى أثرها المالي .	84.358a	2.0340	.95	3	0.000
8	تحديد عدد مرات تسليم المنتج	196.868b	2.0340	.91	4	0.000

					المتسببة في تكلفة أنشطة البيع والتوزيع .
0.000	4	1.07	2.1509	189.321b	9 عدد مرات متابعة المنتج المتسببة في تكلفة خدمات مابعد البيع ونتائجها المالية .
0.000	4	.98	1.7811	208.264b	10 يساعد على تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة .

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من الجدول رقم (13/2/3) الآتي :

1. الأوساط الحسابية لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية انحصرت بين (1.47) و(2.15)، وهذا الأوساط جميعها تتراوح في قيمة الوزن الفرضي (أوافق بشدة) ، ذلك يعني أن المبحوثين موافقين وبشدة على ما جاء في عبارات الفرضية الأولى .
2. اما الانحراف المعياري لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية لانحصر بين (0.62) و(1.7) وهذه القيم تشير الى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على عبارات الفرضية الأولى.
3. الوسط الحسابي والانحراف ودرجة الحرية والقيمة الاحتمالية للعبارات والوسط الحسابي الفرض الصحيح أقرب الى (3).
4. قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين على ما جاء في جميع عبارات الفرضية انحصرت بين 84.358 و 256.792 وبما أن هذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المعنوي 5% فإن ذلك يسير الى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين ولصالح الموافقين بشده على عبارات الفرضية.

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الأولى والتي تنص على: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل مسببات التكلفة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية) تم التحقق من صحتها في جميع عبارات الفرضية وبالتالي تكون الفرضية قد أثبتت .

#### 5. الفرضية الثانية :

(هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل سلسلة القيمة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية).

يوضح الجدول رقم (14/2/3) إختبار الفرضية الثانية:

#### الجدول (14/2/3)

#### إختبار الفرضيه الثانية

م	العبارة	مربع كأي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
---	---------	----------	---------------	-------------------	-------------	-------------------

0.000	4	.74	1.5925	393.094b	يمكن تحليل سلسلة القيمة من توفير معلومات مالية عن أنشطة البحث والتطوير.	1
0.000	3	.94	1.6981	185.974b	عدد مرات متابعة المنتج المتسببة في تكلفة أنشطة البيع والتوزيع.	2
0.000	4	.84	1.8038	268.038a	يعمل تحليل سلسلة القيمة على تحديد تكلفة تحليل أنشطة تصميم المنتجات.	3
0.000	4	.81	1.7925	205.849a	يقوم تحليل سلسلة القيمة بدراسة وتحليل وتحديد تكلفة أنشطة العمليات الإنتاجية.	4
0.000	3	.80	1.8226	162.306b	يتم دراسة وتحليل أنشطة الجودة الشاملة وأثرها المالي.	5
0.000	4	.96	1.8943	195.132a	يتم توفير معلومات عن تكلفة أنشطة البيع والتوزيع.	6
0.000	4	.89	2.0038	147.849a	يقوم التحليل بدراسة أنشطة التسليم المنتج وخدمات مابعد البيع وما نتاجها المالي.	7
0.000	4	.85	1.9396	158.642a	يقوم تحليل سلسلة القيمة على التحليل الوظيفي للمنتج وذلك بتحديد الوظائف وتحليلها وأثره المالي.	8
0.000	5	.95	1.8868	259.943c	يعمل تحليل سلسلة القيمة على تحديد الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج المادية والمالية.	9
0.000	4	.94	1.8453	217.623a	يقوم تحليل سلسلة القيمة بتحليل البيئة الداخلية للمنشأة لتحديد مراكز القوة والضعف في المنشأة ومدى انعكاس ذلك على الجانب المالي.	10

المصدر إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م .

يتضح من الجدول رقم (14/2/3) الآتي :

1. الأوساط الحسابية لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية انحصرت بين (1.59) و (2.00)، وهذا الأوساط جميعها تتراوح في قيمة الوزن الفرضي (أوافق بشدة) ، ذلك يعني أن المبحوثين موافقين وبشدة على ما جاء في عبارات الفرضية الثانية .
2. اما الانحراف المعياري لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية انحصرت بين (0.74) و (0.96) وهذه القيم تشير الى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على عبارات الفرضية الثانية .
3. الوسط الحسابي والانحراف ودرجة الحرية والقيمة الاحتمالية للعبارات والوسط الحسابي الفرض الصحيح أقرب الى (3).
4. قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين على ما جاء في جميع عبارات الفرضية انحصرت بين (147.849 و 393.094) وبما أن هذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المعنوي 5% فإن ذلك يسير الى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين ولصالح الموافقين بشده على عبارات الفرضية الثانية .

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الثانية والتي تنص على: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل سلسلة القيمة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية) تم التحقق من صحتها في جميع عبارات الفرضية وبالتالي تكون الفرضية قد أثبتت .

**الفرضية الثالثة :**

(هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل الموقف الإستراتيجي كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية).

يوضح الجدول رقم (15/2/3) إختبار الفرضية الثالثة:

### الجدول (15/2/3)

إختبار الفرضية الثالثة

م	العبارة	مربع كآي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
1	يساهم تحديد الموقف الإستراتيجي للشركة من البيئة التنافسية المحيطة في تقويم الأداء المالي .	233.974b	1.4679	.75	3	0.000

0.000	4	.80	1.5962	291.208b	يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على الإستفادة من نقاط ضعف المنافسين لزيادة العوائد المالية .	2
0.000	4	.77	1.6453	233.472b	يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على الإستفادة من الفرص المتاحة لزيادة العوائد المالية .	3
0.000	3	.85	1.8075	151.468a	يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي دراسة وتحليل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنشأة .	4
0.000	3	.74	1.6340	311.928b	يساعد تحليل الموقف الإستراتيجي على الإهتمام المستمر برغبات واحتياجات العملاء مما يزيد المبيعات .	5
0.000	4	.89	1.9170	162.755c	يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على دراسة وتحليل تكاليف وأسعار الشركات المنافسة .	6
0.000	4	.98	2.0340	150.604b	يتم دراسة ردود أفعال المنافسين تجاه أسعار المنشأة.	7
0.000	4	.95	1.9736	150.981b	يوفر معلومات عن ردود أفعال العملاء تجاه قرارات المنشأة التسويقية.	8
0.000	4	20.335	3.2113	109.170b	يقوم بدراسة ردود أفعال المنافسين تجاه قرارات المنشأة تسويقية .	9
0.000	4	.96	1.8302	220.717b	يركز تحليل الموقف الإستراتيجي على تطبيق إستراتيجية تنافسية المناسبة في سوق	10

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من الجدول رقم (15/2/3) الآتي:

1. الأوساط الحسابية لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية انحصرت بين (1.46) و (3.21)، وهذا الأوساط جميعها تتراوح في قيمة الوزن الفرضي (أوافق بشدة) ، ذلك يعني أن المبحوثين موافقين وبشدة على ما جاء في عبارات الفرضية الثالثة .
  2. اما الانحراف المعياري لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية انحصرت بين (0.74) و(0.99) وهذه القيم تشير الى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على عبارات الفرضية الثالثة .
  3. الوسط الحسابي والانحراف ودرجة الحرية والقيمة الاحتمالية للعبارات والوسط الحسابي الفرض الصحيح أقرب الى (3).
  4. قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين على ما جاء في جميع عبارات الفرضية انحصرت بين (109.170 و 311.928) وبما أن هذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المعنوي 5% فإن ذلك يسير الى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين ولصالح الموافقين بشده على عبارات الفرضية الثالثة .
- مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الثالثة والتي تنص على: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل الموقف الإستراتيجي كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية السودانية) تم التحقق من صحتها في جميع عبارات الفرضية وبالتالي تكون الفرضية قد أثبتت.

## الخاتمة

تشتمل على الاتي :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

ولاً : النتائج :

- من خلال استعراض الجانب النظري وا :ه الدراسة تم التوصل إلى النتائج الآتية:
1. الاختلاف الأساسي بين التكاليف الاستراتيجية والتكاليف التقليدية أن هدفها ليس تقليدي في تحديد التكلفة فقط بل هدف غير عادي يتمثل في معرفة هل هذه التكاليف ملائمة للمنشآت الاقتصادية أم لا.
  2. أن التطور الطبيعي للمحاسبة الأدرية والتكاليف الناتج عن تطور المجتمع الاقتصادي قد عمل على دحض فروض الثبات التي تقوم عليها معظم النماذج والأساليب الخاصة بالتكاليف والمحاسبة الإدارية مما أدى الى ظهور التحليل استراتيجي للتكلفة كنظام قادر على مواكبة هذا التطور وقائم على فرضية عدم استقرار وثبات البيئة الاقتصادية.



3. نظام التحليل الإستراتيجي للتكلفة نظام تكلفي مستحدث يأخذ في الاعتبار النظرة المستقبلية للمنتج وجميع من يؤثر ويتأثر به.
4. أن الاختلاف بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي أساسي حيث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة نظام يحلل تحليلاً مستقبلياً قائم على سلسلة القيمة ورؤية العملاء والمنافسين وأهداف الإدارة والعاملين وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ككل وبالتالي هو نظام يحلل التكلفة من منظور متكامل وشامل وكل هذا غير متواجد في التحليل التقليدي.
5. أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة جاء في الأساس أو أُستحدث للإيفاء بمتطلبات البيئة التصنيعية الحديثة والتي تقف الأنظمة التقليدية عاجزة أمامها وهنا تتمثل أهميتها.
6. من خلال تحليل سلسلة القيمة ينظر الى المنشأة على أنها نظام مفتوح على البيئة يؤثر ويتأثر بها.
7. يمكن التعبير عن سلسلة القيمة على أنها سلسلة متميزة تبدأ بالعمل وتنتهي به بالإضافة الى أنها تقسم المنشأة الى مجموعة من الأنشطة المتناسقة والتي تقسم الى مجموعتين رئيسيتين أنشطة أساسية وأنشطة داعمة.
8. يرى تحليل مسببات التكلفة بأن هناك العديد من العوامل التي تؤدي الى حدوث التكلفة في حين أن التحليل التقليدي للتكلفة يرى أن الحجم يعتبر المؤثر الوحيد في سلوك التكلفة وهذا يعد تفسيراً خاطئاً وقاصر لمسببات التكلفة.
9. أن كل أداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة تستعين بالأخرى وتعتمد عليها وتقضي اليها.
10. أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة لا يعد كبقية النظم التكلفة وذلك لأنه يضم في فحوه تحليل البيئة ومراقبة المنافسين والعملاء والأسواق والموردين ومن هذا المنطلق فأن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعد نظام تكلفي إنتاجي ونظام تسويقي ونظام إستراتيجي معقد.
11. قد يقف أمام تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة معوقات مثل عدم وجود كادر محاسبي تكلفي خبير لدى المنشآت وقصور في الهيكل المحاسبي التكاملي والجهل في نظام محاسبة التكاليف بالإضافة الى التخوف من النتائج غير المرضية .
12. أن المؤشرات التي يتم دراستها وتقييمها لاستخدامها في عملية تقييم الأداء المالي يتم الحصول عليها من خلال ثلاثية التحليلات المكونة للتحليل الإستراتيجي للتكلفة.
13. أن المؤشرات الخاصة بالأداء المالي ترتبط وتتأثر وتبنى على مؤشرات غير مالية مثل العلاقات بين مؤشر زيادة الحصة السوقية ومؤشر الربحية.
14. أن الإختلاف الأساسي في مفهوم تقويم الأداء المالي ينبع من المرحلة الثالثة والتي قد توجد في نشاط دون آخر وذلك بناءً على وجود إنحراف من عدمه.

15. أن ما تم الإشارة إليه مسبقاً على أنه عبارة عن خطوات عملية تقويم الأداء المالي إنما هو عبارة عن المكونات الثالث لتقويم الأداء المالي .
16. هناك تداخل كبير بين أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومكونات عملية تقويم الأداء المالي.
17. يقوم تحليل الموقف الإستراتيجي على تحديد الإستراتيجية التسويقية المناسبة وبناءً على ذلك يتم تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية .
18. يقوم تحليل سلسلة القيمة على تحليل وظائف المنتج وتحديد تكلفتها و ثم تحديد سعر بيعه بصورة ملائمة.
19. يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على الإستفادة من نقاط ضعف المنافسين لزيادة العوائد المالية .
20. يقوم تحليل سلسلة القيمة على تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة محدداً مواطن القوة والضعف والفرص والتحديات ومن ثم يتم بوضع المؤشرات المالية بناءً على ذلك.
21. يساعد تحليل مسببات التكلفة على معرفة عدد الموردين والمقارنة بينهم وبالتالي اختيار الأنسب مما يؤدي الى تحسين الأداء المالي.
22. الغالب الأعم من المنشآت الصناعية السودانية العاملة في الخرطوم لا تطبق نظام التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتستخدم النظام التقليدي لتحليل التكاليف.
23. تحليل سلسلة القيمة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة يساعد على تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.
24. تطبيق مسببات أو محركات التكلفة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل توفير مؤشرات تمكن من تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.
25. إن تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة كأداة من أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة يمكن من تقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية.
26. يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على توفير معلومات غير مالية تمكن من تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.
27. التحليل الإستراتيجي للتكلفة كنظام تكلفي مستحدث يمكن من تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية العاملة.

## ثانياً : التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالاتي :

1. البدء بالتحول التدريجي من الأنظمة التكلفة التقليدية الى الأنظمة التكلفة الحديثة.
2. عند تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة يجب أن يتم هذا التطبيق من خلال مفهوم فرق العمل حيث يتم عمل فريق من المتخصصين في المجال المحاسبي المالي والمجال المحاسبي التكلفة والتسويق والموارد البشرية ونظم المعلومات الإدارية والمحاسبية لضمان أفضل نتائج لهذا التطبيق .
3. الحرص على الغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات وتعمل على زيادة التكاليف المالية.
4. العمل على المراجعة الدورية للمؤشرات والمقاييس المستخدمة لقياس الأداء المالي للتحقق من مدى قدرتها على توفير المعلومات الملائمة.

5. الاهتمام بدراسة البيئة الداخلية للمنشآت الصناعية والبيئة الخارجية وعدم القيام بتحليل إحداهما بمعزل عن الأخرى
6. عند القيام بأي نشاط في المنشأة سواء تعلق بتحليل أو تقويم أداء يجب ربط ذلك برؤية الاستراتيجية.
7. لتحقيق الاستفادة الكاملة من التحليل الإستراتيجي للتكلفة ينبغي القيام بتطبيق أدواته الثالثة (تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف الإستراتيجي، تحليل مسببات التكلفة) .
8. تعريف المنشآت الصناعية السودانية بأهمية ومزايا إستخدام نظام التحليل الإستراتيجي للتكلفة.
9. على المنشآت الصناعية القيام بتحديد مسببات ومحركات التكلفة المختلفة لتحديد أي منها يمكن تخفيضه دون الإضرار بمستوى الجودة.
10. عند اختيار الإستراتيجية الخاصة بالموقف الإستراتيجي ينبغي الأخذ بعين الإعتبار ومراعاة الاستراتيجية العامة للمنشأة.
11. **توصية ببحوث مستقبلية:**
  - أ. التكامل بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتكلفة المستهدفة ودوره في تقويم الأداء المالي وتحقيق مزايا تنافسية تخفيض التكلفة كمتغير وسيط.
  - ب. التحليل الإستراتيجي ودوره في تخفيض التكاليف الإنتاجية.
  - ج. دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحديد تكلفة الوحدة الخدمية - قطاع الاتصالات.

## المصادر والمراجع

### قائمة المراجع

القران الكريم

أولاً : المراجع باللغة العربية :

#### 1.الكتب :

- أحمد محمد موسى ، تقييم الأداء الأقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات ، (القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1999م) .
- أندرو دي سيز لافي، مارك جي وآس، السلوك التنظيمي والأداء، ترجمة جعفر أبو القاسم أحمد، (الرياض : معهد الإدارة العامة، 1991م) .
- حسن حياتي ، نظرية التكاليف ، (حلب : جامعة حلب ، كلية الاقتصاد ، 2005م) .
- حسين حسن عمار، إدارة شؤون الموظفين، (الرياض : معهد الإدارة العامة، 1993م) .

- حسين محمد عيسى ، دراسات في نظم إدارة التكلفة ، كلية التجارة ، (القاهرة : دن ، 2002م)
- خالد عبد الرحيم الهيتي ، مدخل استراتيجي - إدارة الموارد البشرية ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع، 1999م) .
- السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000م).
- سمير ابو الفتوح صالح ، محاسبة التكاليف مدخل معاصر للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، (المنصورة : مكتبة الإجلء الحديثة المنصورة 1998م) .
- شوقي السيد فودة ، مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم أرباح في الشركات الصناعية - دراسة نظرية وتطبيقية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، د.ت).
- صلاح الدين حسن السيسى ، نظم المحاسبة والرقابة وتقويم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية ، (بيروت: دار الوسام للطباعة والنشر ، 1998م) .
- طاهر محسن منصور الغالبي ، وائل محمد صبحي إدريس ، الإدارة الإستراتيجية - منظور منهجي متكامل ، ط10 ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2007م) .
- عبد المحسن توفيق محمد ، تقييم الأداء ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1998م) .
- عبدالوهاب مطر الدهراوي ، تقييم المشاريع ودراسات الجدوى الاقتصادية ، (بغداد : دار كتاب الحكمة للطباعة والنشر ، 1995م).
- عرفة المتولي، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية ، (القاهرة: دار أبو المجد للطباعة، 1989م).
- عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات ، (عمان : دار حامد للنشر ، 1999م) .
- علي أحمد ابو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، ط2 ، (القاهرة: مطبعة الدار الجامعية ، 2001م) .
- فلاح حسن ، د. مؤيد عبدالرحمن الدوري ، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000م) .
- فلاح حسن الحسيني ، الإدارة الإستراتيجية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000م) .
- كمال جعفر المفتي، الرقابة وتقويم الأداء، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1991م) .
- كمال خليفة ابوزيد، كمال الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر الجديدة للنشر ، 2002م) .
- مجيد الكرفي ، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2007م) .

- محمد الفيومي محمد ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والتجليد، 2012م) .
- محمد محمود الخطيب ، العوامل المؤثرة على الأداء المالي- الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات ، (عمان : دار الحامد ، 2010م) .
- محمد مرشد الرحيلي ، أحمد سعيد نصارة ، تقويم أداء مشروعات الحكومية ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1994م) .
- مدحت محمد أبو النصر ، الأداء الإداري المتميز ، (القاهرة : المجموعة العربية للتدريب والنشر ، 2012م) .
- مصطفى كامل ، إدارة الموارد البشرية ، (القاهرة : الشركة العربية للنشر ، 1994م) .
- منصور حامد محمود ، ثناء عطية فراج ، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء ، (القاهرة : دن ، 1994م) .
- نادية تاهمي ، الإدارة الإستراتيجية - تكوين وتنفيذ إستراتيجية التنافس ، (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2003م) .
- وليد ناجي الحياي ، الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2004م) .

## 2. الرسائل الجامعية:

- أبوبكر أحمد الهادي عبد الرحيم ، أساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم الميزه التنافسية للقطاع الصناعي السوداني ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رساله دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشوره ، 2013م)
- أحمد سليم الطروانة ، تقييم أثر استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في زيادة كفاءة قرارات التسعير لدى شركات الصناعات الإستخراجية والتحويلية ، (عمان : جامعة عمان العربية ، دكتوراة في المحاسبة منشورة، 2013م) .
- أرشد فؤاد التميمي، تحليل أثر تغيير مقسوم الأرباح في كلفة التمويل وأسعار الأسهم، (بغداد : الجامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد ، رساله دكتوراة ، 1998م) .
- أشرف حسين محمود علي، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية - دراسة استطلاعية ، (الاسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، رساله ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م) .

- أشرف خوفو عزيز خير ، نموذج محاسبي مقترح لإستخدام المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء والتنبؤ بالأزمات المالية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، 2008م).
- الجبوري نصيف جاسم ، مفاهيم نظرية الوكالات ونعكاساتها على نظم قياس الأداء والحوافز في الشركات المساهمة العراقية ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 1999م).
- أماني رمضان إبراهيم عيد ، منظور التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الادارية في المنشآت الصناعية ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، الدراسات العليا والبحوث قسم المحاسبة ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2006م).
- أماني زكريا مصطفى ناصف ، دراسة تحليلية لأساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م).
- أمجاد محمد محمد الكومي ، إستخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية ، (القاهرة : جامعه عين شمس ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة منشوره ، 2002م) .
- بن خليفة حمزه ، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة - دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي (Edimma) الوادي 2009-2012 ، (الجزائر : جامعة محمد خضير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، 2012م) .
- تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة التجهيزات المنزلية، (الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة اعمال ، رسالة ماجستير، 2012م) .
- جلييلة بن خروف ، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، (الجزائر : جامعة بورمداس ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة ، 2012م).
- حافظ هارون إبراهيم أحمد ، التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودوره في زيادة الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، 2016م).
- خديجة درازيت ، عطا الله مبروكة ، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة قصادي مرياح ورقلة ، تخصص مالية مؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة اليسانس في علوم التسيير ، 2013م) .



- درية بله أحمد مهدي ، دور المداخل الحديثة للتكلفة والتحليل الإستراتيجي في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال ، (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة الدكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2015م) .
- رزان حسين كمال شهيد ، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة - دراسة حالة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، 2003م) .
- سارة قدروي ، دور استخدام أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية ، (الجزائر : جامعة قاصدي مباح ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، 2015م) .
- سيد محمد علي ، تصميم نظام لتقويم الاداء بالمصارف التجارية في ضوء مخرجات نظم المعلومات المحاسبية ، (بغداد : الجامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة ماجستير في الاقتصاد غير منشورة، 2009م)
- سعود سلمان حسين ، تصميم برنامج محوسب لتقويم أداء الشركات الصناعية بأسلوب المقارنة المرجعية الافتراضية - دراسة ميدانية في الشركات العاملة في أسمنت (العراقية، الشمالية، الجنوبية) ، (بغداد : كلية الإدارة و الاقتصاد ، قسم الإدارة الصناعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2007م) .
- سلوى النور عبد المحمود أحمد ، أثر البيئة الخارجية في تقويم الأداء المالي للمنشأة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير المنشورة ، 2010م) .
- سيد عبدالفتاح سيد، نموذج مقترح للتكامل بين إبتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً ، (حلوان جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2010م) .
- شباح نعيمه، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، (الجزائر : جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، تخصص تسيير المؤسسات ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م) .
- شريف رأفت أحمد حافظ ، إطار مقترح لترشيد التكاليف البيئية باستخدام مدخل التحليل الاستراتيجي لتكاليف ، (الزقازيق : جامع الزقازيق ، كليه التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة منشورة ، 2009م) .
- صباح فوزي صالح ، الإدارة الإستراتيجية ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشوره ، 2014م) .

- عادل الزيتري ، استخدام التحليل الإستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف دراسة نظرية تطبيقية على المنشآت الصناعية اليمنية ، (اسيوط : جامعة أسيوط ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة ، 2010م) .
- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة (2000-2002)، (الجزائر : جامعة محمد خضير كلية الحقوق والعلوم والاقتصادية، قسم التسيير ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، 2002م) .
- عباسي عصام ، تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية اتخاذ القرارات دراسة حالة ليند غاز 2009-2012م ، (الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، 2012م).
- عبدالله إدريس سليمان عبدالله ، أثر التدفقات النقدية في تقويم الأداء المالي لشركات صناعة النفط في السودان ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2012م).
- عثمان عبد الجواد أحمد عبد الرحمن ، استخدام نموذج سلسلة القيمة في تحليل التكاليف بهدف ترشيدها وأكتساب ميزة تنافسية ، (الاسماعيلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، 2006م) .
- عصام على فرج بدر ، إطار مقترح لمعالجة مشكلات التحليل الإستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية دراسة نظرية تطبيقية ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2006م) .
- عطية صبري إسحاق عطية ، دراسة تحليله لقائمة التدفقات النقدية ودورها في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008).
- عطية صبري إسحاق عطية ، دراسة تحليله لقائمة التدفقات النقدية ودورها في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م).
- علي عبدالرحمن مصطفى، دور الإتجاهات الحديثة للتحليل المالي في تقويم الأداء المالي للشركات الصناعية، (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، 2016م).
- علياء محمد الشماع ، نحو تكامل مفهوم التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة في ضوء ظروف المنافسة ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2003م) .

- قلو رفيق، دراسة أثر التمويل الإسلامي على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة - دراسة حالة الجزائر، (الجزائر : جامعة المدية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير تخصص محاسبة ومالية غير منشورة، 2011م) .
- ماري تيز طلع نجيب ، تحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض التكلفة - منظور إستراتيجي - دراسة تطبيقية على قطاع الأسمت في في مصر ، (القاهرة : أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) .
- مجاهد حسين جلابي أحمد ، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي ودورها في تقويم الأداء المالي للمصارف، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، 2016م).
- محمد أحمد عوض محمود الكومي ، إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الربحية ، (بني سويف : جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2012م).
- محمد سيد حنفي عبد الحي ، أثر حوسبة تكامل أساليب والتكاليف الحديثة على الرقابة وضبط التكلفة وتقويم الإداء في قطاع الإنشاءات والمقاولات السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، 2017م) .
- محمد نبيل مرسى ، دور التوزيع في الإستراتيجية التنافسية الإنتاجية ، (الجزائر : جامعة محمد بوضياف ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، 2006م).
- محمد نجيب محمد عثمان ، إستخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في شركات إنتاج الكهرباء لدعم القدرة التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م).
- محمود عبدالله جمعة أبو عنجة ، أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة منشورة ، 2015م).
- مريم أم عمر بيلي ، العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي والمحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2012م).
- ، دور الموزنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء المالي دراسة تطبيقية على الشركة السودانية للإتصالات المحدودة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم

والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، (2008م).

- مريم شكري محمود ، تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن - دراسة إختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية ، (عمان : جامعة الشرق الأوسط ، كلية إدارة الأعمال ، قسم المحاسبة والتمويل ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة منشوره ، (2013م) .

- مشعل جهز المطيري ، تحليل وتقييم الأداء لمؤسسة البترول الكويتية ، (عمان : جامعة الشرق الأوسط ، رسالة ماجستير في المحاسبة منشوره ، (2011م) .

- منال محمد حمودة ، تطوير نظم التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، (جدة : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإقتصاد والإدارة ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، (2006م).

- مهدي عبد الله حسن ، تقويم الاداء المالي والمحاسبي بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، (الخرطوم : جامعة ام درمان الاسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (1995م).

- موساوي أحمد عابد ، دور التدقيق الداخلي في التقييم المالي في للمؤسسات الإقتصادية ، (الجزائر : جامعة محمد خضير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير العلوم التجارية ، رساله ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية غير منشورة ، (2015م).

- وهيبه رمضان محمد حسن ، أثر إستراتيجية التميز في الأداء المالي في المصارف التجارية جودة الخدمات المصرفية كمتغير وسيط ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، (2014م) .

- يوسف عبد الباقي محمد بخيت ، التحليل الإستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة - دراسة نظريه تطبيقية ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه منشورة ، (2003م).

- الهادي علي مصطفى علي ، تقويم الاداء المالي والمحاسبي للبنوك الاسلامية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (2004م).

### 3.المجلات والدوريات العلمية

- أحمد محمد ربيع طيفور ، دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق ريادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج ، (حلوان : المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد 2 ، (2011م) .

- احمد هشام معوض سليم ، اثر محددات البيئة الصناعية الحديثة على نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية ، (المنصورة :جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 27 ، العدد 2 ، 2003م) .
- أسامة سعيد عبدالصديق ، أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للدخل التشغيلي على تفعيل استراتيجيات المنافسة في السوق المصري ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 29 ، العدد 1 ، 2005م).
- آمال إبراهيم محمد ، تقويم أداء الوحدات الإدارية الحكومية ، (القاهرة: جامعة المستقبل ، كلية الاقتصاد ، مجلة الإدارة ، المجلد 3 ، العدد 4 ، 2004م) .
- إنعام محسن زويلف ، دور التحليل الإستراتيجي لأبعاد بيئة التحكم المؤسسي في إستمرارية للمنظمة وتجنب الأزمات المالية ، (بغداد : مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة ، العدد 20 ، 2009م) .
- تهاني محمود عبدة النشار ، إستخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 27 ، العدد 4 ، 2003م) .
- جديني سامية ، سحنون جمال الدين ، تقييم وتحليل الأداء المالي للبنوك الإسلامية ، (الجزائر: جامعة حسيبة بوعلي بالشلف ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 16 ، 2017م) .
- حمدي شحده محمود زعرب ، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين - دراسة ميدانية ، (غزة : مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 21 ، العدد1، 2013م) .
- خشارمة حسين ، تقييم أداء شركات القطاع العام في الأردن من وجهة نظر الشركات نفسها والأجهزة المسؤولة عنها ، (عمان : الجامعة الاردنية ، كلية العلوم الإدارية ، مجلة الدراسات التجارية ، المجلد 29، العدد 2 ، 2001م) .
- خلف إبراهيم الجنابي ، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة ،(بغداد : مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 7 ، العدد 2 ، 2012م) .
- رندا مرسي كيوان ، إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم المزايا التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي، الجزء 2 ، العدد 1، ابريل 2015م) .

- زينب جبار يوسف ، أثر استخدام منحى التعلم في إدارة وتخفيض تكاليف القيمة - دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الإنشائية ، (بغداد : هيئة التأهيل المهني ، مجلة التقني ، العدد 22 ، 2009م) .
- سالم سعيد باعجاجة ، التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه على شركات الاسمنت بالمملكة العربية السعودية ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد 1 ، 2009م) .
- سهى السيد حسن فرج ، المنظور الإستراتيجي للرقابة وتخفيض التكاليف كأداة لتحقيق التكلفة التنافسية ، (بورسعيد : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ببورسعيد مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد 2 ، الجزء 1 ، 2009م) .
- سهير الطملي ، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف حتمية تنافسية في البيئة المؤتمتة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، المجلد 1 ، العدد 3 ، 2002م) .
- شوقي السيد فودة ، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، (كفر الشيخ : جامعه كفر الشيخ ، كليه التجاره ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 44 ، 2007م) .
- صلاح محمد عمران ، المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية - مدخل التوجه بالسوق ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، العدد 1 ، 2005م) .
- عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، إعادة هندسة نظم التكلفة لمواكبة متطلبات البيئة الصناعية والإدارية الحديثة ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، العدد 2 ، 1999م) .
- عبد الحفيظ محمد كريم ، إختبار وتقييم العلاقة بين تكلفة رأس المال والعوائد السوقية للأسهم دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق عمان المالي ، (عمان : الجامعة الأردنية ، مجلة العلوم الإنسانية ، السنة الرابعة : العدد 29 : د.ت) .
- عبد العظيم محمد، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، (الإمارات : جامعه الامارات العربيه المتحددة، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1 ، 2005م) .
- عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية - مفهوم والتقييم ، (الجزائر : جامعة بسكرة ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 1 ، نوفمبر 2001م) .
- عبدالحميد عبدالفتاح المغربي ، الإدارة الإستراتيجية في البنوك الإسلامية ، (جدة منشورات البنك الإسلامي للتنمية ، 2004م) .

- عصافت سيد أحمد عاشور ، إستراتيجية تنافسية سعرية مبنية على الميزة التنافسية ، المركز الإستراتيجي للتكاليف و الإطار الفكري لسلاسل القيمة ، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 1 ، 1998م) .
- عفاف مبارك محمد على، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 2 ، 2003م).
- محمود أحمد إبراهيم ، التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية ، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والإقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد 32 ، العدد 101 ، 2010م).
- محمود الخاليلة ، العلاقة بين مؤشرات الأداء المحاسبية ومؤشرات الأداء السوقية ، (عمان : الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلد 28، العدد 1، 2001م) .
- محمود عبد الفتاح إبراهيم ، جداول التكلفة كأداة لتدنية تكاليف سلسلة التوريد مع دراسة تطبيقية ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30 ، العدد 2 ، 2005م) .
- نجاتي إبراهيم عبدالعليم، التحليل الإستراتيجي كمدخل لتطوير بيانات التكاليف في ظل المتغيرات الدولية المعاصرة، (بيني سويف : جامعة القاهرة، كلية التجارة ببني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 12 ، 1995م) .
- نوري الغرابية ، جعفر داؤود ، مضمون الأرقام المحاسبية من المعلومات في الشركات المساهمة الأردنية ، (بغداد : جامعة اليرموك ، مجلة أبحاث اليرموك ، المجلد 4 ، العدد 1 ، 2008م) .
- هاني أحمد محاريق، دور أدوات إدارة التكلفة في تحقيق فاعلية آليات حوكمة الشركات - دراسة نظرية وميدانية، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية ، العدد 4 ، 2012م) .

#### المؤتمرات :

- بلقاسم رباح وعيل ميلود مداخل التنافسية وإستراتيجيات للمؤسسات الصناعية في ظل المنافسة العالمية ، (الجزائر : المركز الجامعي بالبويرة ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، 2010م) .
- دادان عبد الغني ، كعاسي محمد الأمين ، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية ، (الجزائر: جامعة ورقلة ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، 2005م) ، ص 304.

- السعيد بريش ، نعيمة يحياوي ، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها ، (الجزائر ، ورقلة : الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات الطبعة الثانية ، ورقلة 22-23 نوفمبر 2011م) .
- عماري عمار ، أهمية التحليل الإستراتيجي في تقييم المؤسسات ، (سكيكدة ، جامعة سكيكدة، الملتقى الوطني حول تقييم المؤسسات ، 2014م) .
- فراس الشلبي ، خالد بنى حمدان ، أثر ثقافة المعلومات في الإبداع المنظمي ، شركة توليد الكهرباء المركزية - دراسة حالة ، (عمان : جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، المؤتمر العلمي الثالث ، تحت شعار إدارة منشآت الأعمال : التحديات العالمية المعاصرة ، 2009م) .

### المقابلات:

- مقابلة مع السيد / مصطفى محمد محمد ، وزيره الصناعة والتجارة ، ولاية الخرطوم ، 2018م .

ثانياً : المراجع بلغة الأجنبية :

### 1.Books:

- Abdellatif Khemakhem, **la dynamique du contrôle de gestion**, Dunod, 2 ed, Paris, 1976.
- Amaud thausron, **Evaluation des Entreprises: Technique de gestion edition econonmica**, parris, 2005.
- Blocher, Edward J. & Chen, Kung H. & Lin, Thomas W., **Cost Management, A Strategic Emphasis**, 2<sup>nd</sup> Ed., McGraw- Hill Irwin, U.S.A, 2002. 2002.
- Blocher, J., Edward, Stout E., David and Cokins , Cary, **Cost Management: A Strategic Emphasis** , 5<sup>th</sup> Edition , McGraw-Hill, International Edition , 2010.
- Brownish M .Bahamian A. **Management Accounting Evaluation not Revolution**, CIMA Publication , London,1989.
- Dales, Beach, Personnel, **The Management of People at Work**, New York: The Macmillan Company, 1970.
- Gilles Bressy, Christian Konkuyt, **Economie d'entreprise**, Edition Sirey, Paris,1990.



- Hansen Don R. & Maryanne M. Mowen, **Cost Management Accounting and Control**, 5<sup>th</sup> Ed., Thomson ,South Western ,2006
- Horngren, Charles T., et.al., **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**, 14<sup>th</sup> Ed., New Jerse: Prentice Hall , 2011.
- K. Shank and Govindarajan, **Strategic cost management: The New Tool for Competitive Advantage**, New York: Division of Macmillan, Inc, 1993.
- Mattel, Chris, **Managing Bank Capital, Allocation and Performance Measurement West Sussex: John Willy and Sons , 2006 .**
- Pierre Bergeron, **la Gestion Moderne: Théorie et Cas**, Gaétan Morin éditeur, Québec,1993.
- Shank.J. & Govindarajan, **Strategic Cost Analysis: the Evolution from Managerial to Strategic Accounting**, Homewood, IL: Irwin, 1989.
- Sinkey, Joseph, **Commercial Bank Financial Management**, 5<sup>th</sup> Ed. New jersy: 2008.

## **2.Periodicals :**

- A.Bourguignon ,**Peut ou Finir la Performance** , Revue Française de Comptabilité , N°269 , 1995.
- AL-Hazmi, Mohammad, **Strategic Choices :the Case of Management Accounting System**, The Journal of Applied Business Ressarch, Vol. 26, No. 6, 2010.
- H.E. Nystrom,& Other, **A Strategic Cost Analysis Tool For Manufacturing Competitiveness Within NAFTA**, CIM System Research Center Arizona State University, Vol.29, No.1-4, 1995.
- Jensen .M, **Stategic Cost Management**, Journal of Management Accounting Research, 1990.
- John K. Shank, **Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles**, Journal of Management Accounting Research, Vol. 1, Fall 1989.

- Katraman , ven , N.& Ramanujan ,V., **Measurement of Business Performance in Strategy Reseach: A comparsion of Approaches**, Academy of Management Review,Vol.11,No.4, 1986.
- Kirli. M. and Gumus, H,. **The Implementation of Strategic Management Accounting Based on Value Chain Analysis**, International Journal of Social and Humanity Studies.3, 2011.
- Nachiket M.Vechalekar, **Cost and Strategic Management for Growth of SME Sector**, The Management Accountant, Vol. 45 ,No.5, May 2010.
- Shaked, Allen & Oirre Leroy, **Creating Value Through EVA: Mythor Reality Strategy Management**, Journal of Accounting Research; Vol. 9, No. 3, 9, 2007.
- Wilson, R, **Strategic Cost Analysis**, Management Accounting, Vol. 68, No. 9, 1990.
- Yahu Xu, **A Study on Strategic Value Chain and Cost Driver and PEST Analysis Method**, China- USA Business Review, Vol. 4, No. 6, June 2005.

### **3.Others:**

- Ingrid Lumley and Malin Gergely, **The Value Perspective in Strategic Cost Management**, Master Degree Project in Accounting , School of Business , Economics and law ,University of Gothenburg , 2015 .
- Riccardo Silvi, **Knowledge Management: A Strategic Cost Management and Technology Development in the Internal Age**, Forli , Nov, 2002.
- Robert, Even & peter, Adams, **Strategic Cost Management**, Curtin University of Technology, 2007.
- Sauravd Dutta, **Institute of Management Accounting (IMA) Ernst and Young**, Survey of Management Accounting, 2003.

ثالثاً : المواقع الالكترونية

- Anderson, Shannon W, **Managing, Costs and Cost Structure Throughout the Value Chain**, Research on Strategic Cost Management, Rice University, Available in Swa @ Rice. Edu, 20052.
- D. Gliubicas & R. Kanapickiene, **Contingencies Impact On Strategic Cost Management Usage In Lithuanian Companies**, Procedia - Social and Behavioral Sciences 213(2015) PP. 254-260 . Available Online at [www. Scncedirect.com](http://www.Scncedirect.com)
- Jaques Aubert et al, **les notions de compétence dans les differrentes disciplines** (<http://www.e-rh.org>).
- أحمد علي ابو سمك ، التحليل الاستراتيجي وسلاسل القيمة ، منتدى المحاسبين المصريين ، 2008م على الموقع [www.aliahmedali.com](http://www.aliahmedali.com) 2018/8/3
- عبدالرحمن عليان ، (7مايو 2012م) سلسلة القيمة ، منتدى المحاسبين العرب ، تم إسترجعها من (<http://www.acc4arab.com/acc/archive/index.php/t27120.html>) بتاريخ 2018/8/5
- قمري زينة ، مداخلة بعنوان واقع إستخدام الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية في المؤسسات المينائية (سكيدة) ، (الجزائر: جامعة سكيكدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، على الموقع <http://www.kantakji.com/media/2056/F264.doc> consulté le 14/03/2014 à 19 :18

# الملاحق

ملحة ، اقد (1)

استماره اءسنيانه



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد / السيدة :..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

## الموضوع : إستمارة إستبانة

يقوم الباحث بإجراء هذه الدراسة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ،  
بعنوان (التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية) دراسة  
ميدانية .

عليه أرجوا منكم التكرم بالمساعدة في إتمام هذه الدراسة عن طريق الإجابة عن الأسئلة التي  
تتضمنها الإستبانة المرفقة ، مؤكداً على أن جميع البيانات سيتم التعامل معها بسرية تامة ، وسوف  
تستخدم لغايات البحث العلمي فقط ، وسيتم تزويدكم بنتائج الدراسة في حال الأنتهاء منها إذا رغبتهم  
في الإطلاع عليها .

يتقدم لكم الباحث بفائق الشكر والإحترام على تخصيص جزء من وقتكم الثمين في الإجابة  
على هذه الإستبانة .

ولكم جزيل الشكر والتقدير ،،،،،

الباحث :

هبة عبدالوهاب التوم

القسم الأول:البيانات الشخصية :

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام الإشارة المناسبة :

1.العمر

<input type="checkbox"/>	أقل من 30 سنة	<input type="checkbox"/>	30 - 35 سنة
<input type="checkbox"/>	30-40 سنة	<input type="checkbox"/>	40 سنة فأكثر

2. المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	بكالوريوس	<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي
<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	

ماجستير   
 دكتوراه

### 3. التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبة إدارية   
 محاسبة وتمويل   
 إقتصاد   
 نظم معلومات   
 تسويق   
 إدارة أعمال   
 هندسة صناعية   
 أخرى

### 4. المؤهل المهنية :

زمالة سودانية   
 زمالة بريطانية   
 زمالة أمريكية   
 زمالة عربية   
 لا أحمل زمالة   
 أخرى

### 5. المسمى الوظيفي :

مدير عام   
 مدير مالي   
 مدير إنتاج   
 محاسب مالي   
 مدير إدارة   
 مدير جودة   
 مراجع داخلي   
 محاسب تكاليف   
 أخرى

### 6. سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات  10-5 سنوات  15-10 سنة   
 20-15 سنة  20 سنة فأكثر

### القسم الثاني: فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل مسببات التكلفة وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية .

م	العبرة	مستوى الموافقة على العبارات			
		لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	وافق
1	يوفر تحليل مسببات التكلفة معلومات عن				

					تكاليف البحث والتطوير.
					2 يساعد على معرفة عدد الموردين والمقارنة بينهم من حيث التكلفة والأثر المالي .
					3 يوفر معلومات عن تكاليف ومكونات وهيئة المنتجات وانعكاسها المالي .
					4 يساعد على تحليل أجزاء ومكونات المنتج المتسببة في تكلفة الإنتاج.
					5 يعمل على تحديد تكاليف وفحص وتسليم ومتابعة المنتج.
					6 تحديد عدد مرات صيانة الماكينات المتسببة في تكلفة التصنيع .
					7 تحديد عدد مرات فحص المنتج المتسببة في تكلفة جودة المنتج ومدى أثرها المالي .
					8 تحديد عدد مرات تسليم المنتج المتسببة في تكلفة أنشطة البيع والتوزيع .
					9 عدد مرات متابعة المنتج المتسببة في تكلفة خدمات مابعد البيع ونتائجها المالية .
					10 يساعد على تحديد تكلفة المنتج بصورة دقيقة.

الفرضية الثانية : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل سلسلة القيمة وتقويم الأداء المالي للمنشآت الصناعية.

م	العبارة	مستوى الموافقة على العبارات			
		لا	لا	محايد	وافق
		وافق بشدة	وافق	وافق	وافق
1	يمكن تحليل سلسلة القيمة من توفير معلومات مالية عن أنشطة البحث والتطوير .				
2	عدد مرات متابعة المنتج المتسببة في تكلفة أنشطة البيع والتوزيع.				

					3	يعمل تحليل سلسلة القيمة على تحديد تكلفة تحليل أنشطة تصميم المنتجات.
					4	يقوم تحليل سلسلة القيمة بدراسة وتحليل وتحديد تكلفة أنشطة العمليات الإنتاجية .
					5	يتم دراسة وتحليل أنشطة الجودة الشاملة وأثرها المالي.
					6	يتم توفير معلومات عن تكلفة أنشطة البيع والتوزيع .
					7	يقوم التحليل بدراسة أنشطة التسليم المنتج وخدمات ما بعد البيع وما نتاجها المالي.
					8	يقوم تحليل سلسلة القيمة على التحليل الوظيفي للمنتج وذلك بتحديد الوظائف وتحليلها وأثره المالي .
					9	يعمل تحليل سلسلة القيمة على تحديد الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج المادية والمالية .
					10	يقوم تحليل سلسلة القيمة بتحليل البيئة الداخلية للمنشأة لتحديد مراكز القوة والضعف في المنشأة ومدى انعكاس ذلك على الجانب المالي.

### الفرضية الثالثة :

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل الموقف الإستراتيجي وتقييم الأداء المالي للمنشآت الصناعية .

م	العبارات	مستوى الموافقة على العبارات			
		لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	وافق بشدة
1	يساهم تحديد الموقف الإستراتيجي للشركة من البيئة التنافسية المحيطة في تقييم الأداء المالي .				
2	يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على الإستفادة من نقاط ضعف المنافسين				



					لزيادة العوائد المالية .
					يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على الإستفادة من الفرص المتاحة لزيادة العوائد المالية .
					يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي دراسة وتحليل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنشأة .
					يساعد تحليل الموقف الإستراتيجي على الإهتمام المستمر برغبات واحتياجات العملاء مما يزيد المبيعات .
					يعمل تحليل الموقف الإستراتيجي على دراسة وتحليل تكاليف وأسعار الشركات المنافسة .
					يتم دراسة ردود أفعال المنافسين تجاه أسعار المنشأة.
					يوفر معلومات عن ردود أفعال العملاء تجاه قرارات المنشأة التسويقية.
					يقوم بدراسة ردود أفعال المنافسين تجاه قرارات المنشأة التسويقية .
					يركز تحليل الموقف الإستراتيجي على تطبيق إستراتيجية تنافسية المناسبة في سوق

## ملحق رقم (2)

### محكمو الاستبانة

الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
1 أ.د. كمال أحمد يوسف	أستاذ	جامعة النيلين - كلية التجارة
2 د. الهادي أدم	أ.مشارك	جامعة النيلين - كلية التجارة
3 د.فتح الرحمن الحسن منصور	أ.مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
4 د. أبوبكر أحمد الهادي	أ.مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
5 د.مصطفى نجم البشاري	أ. مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية

الدراسات التجارية			
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية	أ.مشارك	د. بابكر إبراهيم الصديق	6
جامعة النيلين - كلية التجارة	أ.مشارك	د. عبدالرحمن البكري منصور	7
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية	أ.مشارك	د. الطاهر احمد محمد علي	8
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية	أ. مساعد	د. محمد حسن أزرق	9
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية	أ. مساعد	د. أمنية عبدالقادر علي	10
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية	أ. مساعد	د. زهير محمد علي	11
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية	أ. مساعد	د. محمد الناير محمدين	12