



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا
ماجستير التكاليف والمحاسبة الإدارية

بحث بعنوان:

**إدارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات
التمويلية والتشغيلية في المنشآت الصناعية**

”دراسة ميدانية على عينة من المنشآت بالمنطقة الصناعية الخرطوم- بحري”

**Strategic Cost Management and its role In the Rationization
of Financing and Operational Decision in Industrial
Establishment**
**"A Field Study on a Sample of the Establishment in The
Industrial Area -Khartoum Bahri"**

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الباحثة

ريان إسحق محمد شرف الدين

إشراف الدكتور

فارس الطيب محمد عثمان

1441هـ - 2019م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

﴿رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِن نَّسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة (286)

الإهداء

باسم الخالق الذي أضاء الكون بنوره البهي وحده أعبد وله وحده أسجد
خاشعةً شاكرةً لنعمته وفضله على في إتمام هذا الجهد.
صاحب الفردوس الأعلى وسراج الأمة المنير وشفيعها النذير البشير (محمد
صلّى الله عليه وسلم) فخراً واعتزازاً

إلى

من أثقلت الجفون سهراً وحملت الفؤاد هماً وجاهدت للأيام صيداً
وشغلت البال فكراً ورفعت الأيدي دعاءً وأيقنت بالله أملاً
أغلى الغوالي وأحب الأحباب **أمي العزيزة الغالية**

إلى

من سهر الليالي ونسي القوالي وظل سندي الحوالي وحمل همي غير
مبالي بدر التمام **والدي الغالي**

إلى

القلعة الحصينة التي ألجأ إليها عند شدتي **أصدقائي الأعزاء**

الشكر والتقدير

في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف ليجعلها في كلمات .. تتبعثر الأحرف وعبثاً كان يحاول تجميعها في سطور.. سطوراً كثيرة تمر في الخيال ولا يبقى لنا في نهاية المطاف إلا قليلاً من الذكريات وصور تجمعنا برفاق كانوا إلى جانبنا.. فواجب علينا شكرهم ووداعهم ونحن نخطو خطواتنا الأولى في عمار الحياة.

وأخص بالشكر الجزيل والعرفان إلى كل من أشعل شعلةً في دروب علمنا وإلى من وقفوا على المنابر وأعطى من حصيلة فكره لينير دربنا .. إلى الأساتذة الكرام بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا قسم الدراسات العليا.. وأتوجه بالشكر الجزيل إلى:

الدكتور / فارس الطيب محمد عثمان

الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث فجزاه الله عنا كل خير وله منا كل التقدير والاحترام.

الشكر لأسرة مكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، وأسرة مكتبة جامعة أمدرمان الإسلامية ، وأسرة مكتبة جامعة النيلين لإعانتهم لي بتوفير الدوريات والمجلات العلمية.

الشكر الى إدارة الشركات في المنطقة الصناعية الخرطوم-بحري لمساعدتهم لي كثيرا في هذه الدراسة المتواضعة.

المستخلص

تناولت الدراسة موضوع إدارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية، ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة تبين ان ادارة التكلفة الاستراتيجية لم تعالج مشاكل القرارات التمويلية والتشغيلية بصورة واضحة وفعالة، وهدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي تقدمه مكونات إدارة التكلفة الاستراتيجية (مسببات التكلفة- سلسلة القيمة) في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية، وتم اختبار الفرضيات التالية: هناك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التمويلية ، هناك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التشغيلية، هناك علاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التمويلية، هناك علاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التشغيلية، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على أداة الاستبانة في جمع البيانات ، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: توجد علاقة إيجابية بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية، كما توجد علاقة إيجابية بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية، يمكن الاستفادة من مكونات ادارة التكلفة الاستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة لتحسين كفاءة وفعالية قرارات الادارة المتعلقة بأهداف المنشأة، وأوصت بضرورة تطبيق مفهوم إدارة التكلفة كأحد الاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف وكنظام لتقييم الأداء المالي والتشغيلي.

Abstract

The study examined the cost management strategy and its role in rationalization of operation and finance decisions and by examining the previous studies, the cost management strategy didn't address the problems of operation and finance effectively and clearly. The study aimed to identify the role of the components of cost management strategy, including causes of cost and serial value, in rationalization of operation and finance decisions. The hypotheses were tested as follows: there was a relationship between analyzing the cost causes and rationalization of finance decisions; a relationship between analyzing the cost causes and rationalization of operation decisions; a relationship between analyzing the serial value and rationalization of finance decisions and a relationship between analyzing the serial value and rationalization of operation decisions. The analytical descriptive method was used and the study adopted the questionnaire for collecting data. The most important findings indicated that a positive relationship between analyzing the cost causes and rationalization of operation and finance decisions as well as a positive relationship between analyzing the serial value and rationalization of operation and finance decisions. It was also found that the components of cost management strategy would be useful for providing appropriate information to improve the effectiveness and efficiency of management decisions concerning the organization's objectives. The study recommended that the application of cost management should be implemented as one of the modern trends for cost accounting and system of evaluation for financial and operational performance.

فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع
ب	الاستهلال
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	المستخلص
و	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ي	فهرس الأشكال
المقدمة	
2	أولاً: الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول الإطار النظري لإدارة التكلفة الاستراتيجية	
20	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف إدارة التكلفة
29	المبحث الثاني: مكونات إدارة التكلفة الإستراتيجية
الفصل الثاني الإطار النظري لترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية	
39	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأنواع القرارات التمويلية والتشغيلية
51	المبحث الثاني: دور مكونات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية

الفصل الثالث	
إجراءات الدراسة الميدانية	
58	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية بحري
64	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات
الخاتمة	
90	أولاً: النتائج
91	ثانياً: التوصيات
94	المصادر والمراجع
102	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	الصفحة
(1/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	65
(2/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	66
(3/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	67
(4/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	68
(5/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	69
(6/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة	70
(7/2/3)	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	73
(8/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول	75
(9/2/3)	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول	75
(10/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني	76
(11/2/3)	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني	77
(12/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث	77
(13/2/3)	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث	78
(14/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع	79
(15/2/3)	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع	80
(16/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول	80
(17/2/3)	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول	81
(18/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني	82
(19/2/3)	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني	83

فهرس الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
5	العلاقة بين متغيرات الدراسة	(أ)
65	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
66	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
67	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
68	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
69	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(5/2/3)
70	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة	(6/2/3)

المقدمة

تشتمل على:

- أولاً: الاطار المنهجي
- ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

تتبع العديد من منشآت الأعمال أساليب علمية حديثة لتحقيق أهدافها المنشودة، وتعتبر إدارة التكلفة الاستراتيجية من ضمن الأساليب الحديثة العلمية التي تتبعها المنشأة عندما ترغب في اتخاذ قرار تمويلي أو تشغيلي، وإدارة التكلفة الاستراتيجية هي عملية صنع القرارات المتعلقة بموجهات كلفة معينة ضمن استراتيجية أعمال المنشأة وسلسلة القيمة الداخلية لها، وأن إدارة التكلفة الاستراتيجية لها توجيهات طويلة الامد ووتركز على هيكل مسببات التكلفة، وتم تقديمها كإطار عمل لمنهج كلفة المعلومات مع القرارات المساندة للخطة الاستراتيجية للمنشأة.

القرار هو جوهر العملية الإدارية، وبصورة خاصة فإن القرار التمويلي المتعلق بتحديد وصياغة هيكل التمويل في المنشأة والذي تصل من خلاله المنشأة لاختيار هيكل التمويل الأمثل لتعظيم ثروة الملاك، والقرار التشغيلي المتعلق بتسيير العمليات اليومية في المنشأة، مثل هذه القرارات تحتاج إلى دراسة وتحري ويصعب التنبؤ بنتائجها، لذلك يجب أن يتلاءم اتخاذها مع الأسس النظرية والطرق العلمية.

وتتصف القرارات التمويلية والتشغيلية المتخذة وفقاً لإدارة التكلفة الاستراتيجية بالرشد وذلك نتيجةً للأخذ في الاعتبار مكونات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي لها الدور في تسهيل اتخاذ هذه القرارات وإمكانية التنبؤ بالنتائج المستقبلية.

مشكلة الدراسة:

من خلال عرض الدراسات السابقة التي لديها علاقة بمتغيرات الدراسة اتضح أنها لم تعالج مشاكل القرارات التمويلية والتشغيلية بصورة فعالة وذلك من خلال عدم تناولها لإدارة التكلفة الاستراتيجية بصورة شاملة، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- هل هنالك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التمويلية في المنشآت الصناعية؟
- هل هنالك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية؟

• هل هناك علاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التمويلية في المنشآت الصناعية؟

• هل هناك علاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية؟

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية:

تعتبر هذه الدراسة إضافة في مجال الفكر المحاسبي وخاصة في مجال ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية، حيث يبرز دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية وتقدم توصيات تفيد في عملية إدارة التكلفة الإستراتيجية وترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية.

الأهمية العملية:

تكمن الأهمية العملية للدراسة في أهمية المعلومات التي توفرها إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية في المنشآت الصناعية وما يمكن أن تحققه هذه القرارات من فوائد للمنشأة والتي قد تتمثل في تحسين إنتاجية المنشأة وجودة خدماتها وتعظيم قيمتها وقدرتها التنافسية، الأمر الذي يتطلب استخدام أساليب وأدوات قادرة على توفير معلومات ملائمة لإدارة المنشأة في إتخاذ قراراتها التمويلية والتشغيلية وتحسين وتقوية المركز التنافسي لها وتحقيق أهدافها.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- دراسة العلاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التمويلية.
- دراسة العلاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التشغيلية.
- دراسة العلاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التمويلية.
- دراسة العلاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التشغيلية.

فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفروض التالية:

الفرضية الأولى: هنالك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التمويلية بين المنشآت.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

الفرضية الثالثة: هنالك علاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التمويلية في المنشآت الصناعية.

الفرضية الرابعة: هنالك علاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية.

منهجية الدراسة:

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الحالة وجمع البيانات وتحليلها.

مصادر جمع البيانات:

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

1. المصادر الأولية: تتمثل في إستمارة الإستبيان.
2. المصادر الثانوية: تتمثل في الكتب والمجلات والدوريات والرسائل الجامعية.

حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: المنطقة الصناعية بحري.
2. الحدود الزمانية: عام 2019.
3. الحدود الموضوعية: تناولت الدراسة موضوع إدارة التكلفة الإستراتيجية كمتغير مستقل وركزت على (تحليل مسببات التكلفة، وتحليل سلسلة القيمة) كما ركزت على القرارات التمويلية والتشغيلية كمتغير تابع.

هيكل الدراسة:

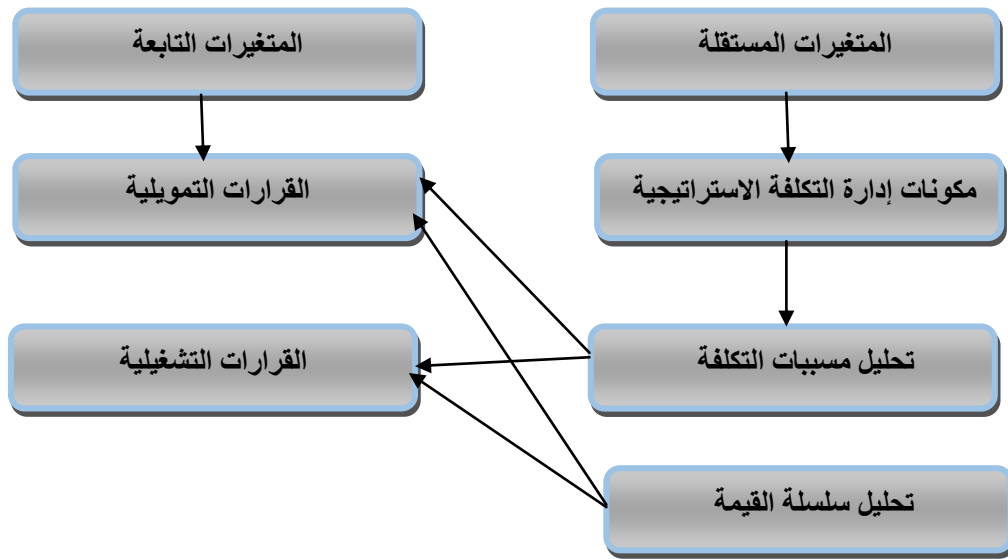
تحتوي هذه الدراسة على مقدمه وثلاثة فصول وخاتمة، حيث تشتمل المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، ويتناول الفصل الأول الإطار النظري لإدارة التكلفة الاستراتيجية مقسماً إلى مبحثين، المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف إدارة التكلفة، المبحث الثاني: مكونات إدارة التكلفة الإستراتيجية (تحليل سلسلة القيمة - تحليل مسببات التكلفة)، أما

الفصل الثاني فتناول الإطار النظري للقرارات التمويلية والتشغيلية مقسماً إلى مبحثين، المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأنواع القرارات التمويلية والتشغيلية، المبحث الثاني: دور مكونات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات التشغيلية والتمويلية، أما الفصل الثالث فتناول الدراسة الميدانية مقسماً إلى مبحثين، المبحث الأول: يتناول نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة، المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات، أما الخاتمة فتشتمل على النتائج والتوصيات.

شكل رقم (أ)

العلاقة بين متغيرات الدراسة

يوضح الشكل المتغيرات المستقلة والتي تشمل مكونات إدارة التكلفة الاستراتيجية والتي تتمثل في تحليل مسببات التكلفة وتحليل سلسلة القيمة، أما المتغيرات التابعة فتتمثل في القرارات التمويلية والقرارات التشغيلية.



المصدر: إعداد الباحث 2019م

ثانياً: الدراسات السابقة:

بعد الاطلاع على العديد من الدراسات التي تناولت أحد مكونات أو متغيرات الدراسة تستعرض الباحثة أهم الدراسات السابقة في مجال الدراسة كما يلي:

دراسة عاصم 2012:⁽¹⁾

تناولت الدراسة اطار مقترح للإدارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الموقف التنافسي للمنشآت الانتاجية في بيئة التصنيع الحديثة، وتتلخص مشكلة الدراسة في عدد من التساؤلات هي: هل يمكن تصميم نظام تكاليف يجمع بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وقياسها وتقييمها في ضوء خصائص النظام الجيد للتكاليف؟، ما هي فعالية نظام التكاليف المقترح في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية بإعتباره نظاماً للمعلومات؟، ماهي المزايا التي يمكن أن يحققها نظام التكاليف المقترح في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الانتاجية في بيئة التصنيع الحديثة؟، وهدفت الدراسة إلى: تصميم نظام تكاليف مقترح متكامل في ضوء خصائص النظام الجيد للتكاليف يجمع بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ورقابتها وقياسها وتقييمها بما يتلائم مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، تقييم فعالية نظام التكاليف المقترح في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية بإعتباره نظام للمعلومات يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المختلفة، إيضاح أهم المزايا التي يمكن أن يحققها نظام التكاليف المقترح في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الانتاجية في بيئة التصنيع الحديثة، وتمت صياغة الفرضيات التالية: يمكن تصميم نظام تكاليف متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية في ضوء خائص النظام الجيد للتكاليف، نظام التكاليف المقترح يكون فعال عند تقييمه في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية، نظام التكاليف المقترح يدعم الموقف التنافسي للمنشآت الانتاجية في بيئة التصنيع الحديثة، وقامت الدراسة بإتباع المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أنه يمكن تصميم نظام متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية قائم على اساس الانشطة وسلسلة القيمة للمنتج، يعتبر نظام التكاليف المقترح فعالاً عند تقييمه في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية، نظام التكاليف المقترح يوفر مزايا عديدة في مجالات إدارة التكلفة

(1) عاصم محمد احمد، نظام مقترح لإدارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الموقف التنافسي للمنشآت الانتاجية في بيئة التصنيع الحديثة، (مصر: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الثاني 2012) ص ص 161-132.

استراتيجياً، وقامت الدراسة بإقتراح عدد من التوصيات هي: ضرورة تبني المنشآت الانتاجية تطبيق نظام التكاليف المقترح خاصة في ظل نظم التصنيع الحديثة، إجراء المزيد من الدراسات الميدانية لبيان مشاكل ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المقترح في المنشآت الانتاجية، دراسة ابعاد العلاقة بين الجوانب المالية وغير المالية وتأثير ذلك على التكلفة والربحية في المنشآت الانتاجية من منظور استراتيجي.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة ركزت على ضرورة تطبيق نظام مقترح لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم الموقف التنافسي للمنشآت الانتاجية، ولم تركز على بيان دور الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية.

دراسة أحمد وأخرون 2012⁽¹⁾

تناولت الدراسة موضوع الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن هنالك ضرورة للبحث عن المرفق المناسب لإدارة تكاليف سلسلة التوريد والعمل علي تنظيم علاقات التعاون الضمني بتحقيق إستقلال كل طرف من الاطراف وإبراز دور المعلومات المحاسبية في إدارة التكاليف كمقيدا لتخفيف تكاليف المنتجات إلي المستويات التنافسية، هدفت الدراسة الي الاستفادة من المعلومات التي تقدمها جداول التكلفة كأداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة للتعرف علي فرص خفض تكلفة المنتج وإختيار الموردين وبدائل المكونات، ولتحقيق أهداف البحث صاغ الباحثون الفرضية التالية: تؤثر الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تأثيراً ايجابياً علي الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد، تناولت الدراسة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة دعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد الي النتائج والتي أهمها مايلي: تحقيق الإدارة الإستراتيجية لتكلفة دعم الميزة التنافسية للمنشآت وذلك من خلال توفير المعلومات التي تساعد علي خفض التكاليف مع الحفاظ علي مستوى مقبول من الجودة، الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة لم تعد ملائمة لمواجهة تغيرات العصر، بسبب إهمال لتلك الأساليب لرغبات العملاء، وفي ضوء الدراسة التحليلية لدراسة ما توصلت اليه نتائج الدراسة التطبيقية توصي الدراسة بما يلي: توجيه البحوث العلمية لدراسة

(1) أحمد محمود الجبري، محمود عبد الفتاح، ابراهيم السيد محمد، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد، (القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية 2012) ص ص 646-673.

مشاكل سلسلة التوريد خاصة في ظل البيئة الإلكترونية، عقد المؤتمرات والندوات العلمية التي تناقش محاور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومفهوم سلسلة التوريد وأثرها علي تخفيف التكاليف ودعم الميزة التنافسية للمنشآت، قيام المنشآت بعرض مشاكل التطبيق التي تواجهها في مجال تحقيق التكاليف عند استخدام جداول التكاليف.

يلاحظ الباحث أن الدراسة ركزت علي الاهتمام بدور المعلومات التي توفرها الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية من خلال سلسلة التوريد وإبراز دورها في خفض التكاليف ولم تهتم بإبراز دور المعلومات التي توفرها الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بدعم وترتيب القرارات التشغيلية والتمويلية.

دراسة حمدي 2013: (1)

تناولت الدراسة مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، وتمثلت مشكلة الدراسة في ظهور بعض التغيرات الجوهرية المتمثلة في زيادة حدة المنافسة العالمية والتقدم التكنولوجي المستمر في طرق الإنتاج، أدت إلى خلق تحديات كبيره للشركات الفلسطينية، كما أصبح من الواجب التوجه نحو تخفيض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها، وهدفت الدراسة إلى محاولة إلغاء الضوء على مدى تطبيق الشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات التي سيجرى اختبارها كما يلي: يحقق نظام التكاليف المطبق حالياً في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين الأهداف الإستراتيجية للشركة، نظم التكاليف المطبقة في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين توفر المعلومات اللازمة في إتخاذ القرارات والتي تتكواب مع متطلبات البيئة التنافسية، تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة، تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحقيق الميزة التنافسية، و لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد علي أسلوبين: أسلوب الدراسة النظرية حيث اعتمد علي عدد من المراجع والكتب والدراسات السابقة بغرض تحليل هذه الدراسات، أسلوب الدراسة الميدانية سعى من

(1) حمدي شحدة محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية، (غزة، الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، يناير 2013) ص ص 29-77.

خلالها الباحث إلى جمع البيانات وتحليلها بهدف إختيار فروض الدراسة، واعتمد الباحث في جمع البيانات على الاستبانة حيث تم توزيع عدد (24) منها إعمدت جميعها لغايات التحليل، وتوصلت الدراسة الي النتائج التالية: أكثر أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية تطبيقاً في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين نظام التكلفة علي أساس النشاط وأسلوب تحليل الميزة التنافسية ولكنها مطبقة بشكل جزئي، نظام التكاليف المطبق حالياً في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لا يحقق الأهداف الاستراتيجية للشركة، تؤدي إدارة التكلفة الإستراتيجية دور رئيسي في الشركات حيث ساعد علي القيام بالعمليات الإدارية بشكل مستقل، ومن خلال الدراسة الميدانية والنظرية التي أجراها الباحث يمكن إبراز أهم التوصيات كما يلي: ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة حالياً في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لتمكينها من تحقيق أهدافها الإستراتيجية وتحقيق الميزة التنافسية، الاهتمام بالتحليل الإستراتيجي لتكاليف وإستخدام أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية لتحقيق التكاليف وتحسين الميزة التنافسية للشركة، ضرورة تبني أهداف ومفاهيم عديدة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية للتوافق مع البيئه الصناعية الحديثة.

يلاحظ الباحث أن الدراسة ركزت علي دعم القدرة التنافسية وأهملت جانب ودور الإدارة الاستراتيجية في دعم القرارات الإدارية المتعلقة بتحقيق أهداف المنظمة.

دراسة سليمان وطلال 2015⁽¹⁾

تناولت الدراسة موضوع أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتتخلص مشكلة الدراسة في عدم وضع مفاهيم وأساليب وأدوات إدارة التكلفة في الأولوية ضمن أهداف إدارة الشركة وعدم الإهتمام بها والأخذ بأساليبها يؤدي إلى ضعف حصتها في السوق، وهدفت الدراسة إلى البحث في أثر إدارة التكاليف الاستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم إستبانة، تم توزيعها علي مديري الدوائر المالية والإنتاج والمبيعات بواقع ثلاث إستبيانات لكل شركة، وتمت صياغة الفرضيات علي النحو التالي: لا يوجد أهمية ذات دلالة إحصائية لتطبيق أدوات

(1) سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريرة، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية، (الأردن: الجامعة الاردنية، مجلة العلوم الادارية، 2015) ص ص 181-198.

إدارة التكاليف الإستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية عند مستوى دلالة معنوية، لا يوجد تطبيق ذات دلالة إحصائية لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، لا توجد إمكانية ذات دلالة إحصائية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بما يحقق الميزة التنافسية عند مستوى دلالة معنوية، اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة الاستطلاعية حول أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، وقد تم استخدام السلوب الوصفي لإبراز هذه الأهمية وإستخدام الاسلوب التحليلي لتحليل بيانات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تؤدي دور مهم في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الإستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، هنالك إمكانية لتطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن وهذا ما تم إثباته خلال الفرضية الثالثة، هنالك تأثير مباشر لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة علي تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الأردنية، أن تطبيق مفاهيم وأنظمة إدارة التكلفة الإستراتيجية في الشركات تلعب دور مهم في توفير المعلومات اللازمة لتقييم مواطن القوة والضعف لأداء الشركة، وفقاً للنتائج إلى تم التوصل إليها يوصي الباحثان بما يلي: أن تقوم الشركات الصناعية التي لا تطبق منهج إدارة التكاليف الإستراتيجية بتطوير علاقات مع الشركات المطبقة لهذا المنهج للاستفادة من خبراتهم في مجال التطبيق، ضرورة الإعتماد علي أساليب وأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل لتحقيق الميزة التنافسية للشركات، المنهج المتكامل لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية يفرض علي إدارة الشركات الانتقال من تطبيق نظام التكاليف التقليدي الي أنظمة متقدمة.

يلاحظ الباحث أن الدراسة ركزت علي أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية وأهملت دور إدارة التكلفة الإستراتيجية.

تناولت الدراسة أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمشات، تمثلت مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة عن عدم الدقة في احتساب التكلفة، وضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية الحالية، وهدفت الدراسة إلى الآتي: إبراز أهمية أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق الميزة التنافسية، التعرف على حكومة الشركات وانعكاس تطبيقها على تحقيق الميزة التنافسية، التعرف على أهمية تفعيل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتطبيق حكومة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية، تحقيقاً لأهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على المناهج العلمية التالية: المنهج الاستقرائي: بهدف دراسة واستقراء بعض الدراسات السابقة، المنهج الاستنباطي: وهو الذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والجوانب المختلفة لحكومة الشركات، وتمت صياغة فروض الدراسة كما يلي: توجد علاقة ارتباطية بين تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت، توجد علاقة ارتباطية بين تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات وبين تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت، وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: يؤدي استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين، تم اثبات الفرض الأول وهو توجد علاقة ذات دلالة عند مستوى $a=0.05$ بين تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية، تم اثبات الفرض الثاني وهو توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a=0.05$ بين تطبيق حكومة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية، تم اثبات الفرض الثالث وهو توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة إحصائية $a = 0.05$ بين تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية، وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة توصي الباحثة بما يلي: ضرورة أن تسعى الشركات الصناعية لزيادة قدرتها التنافسية كهدف

(1) منال حامد فراج، أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، مجلة الفكر المحاسبي ٢٠١٥) ص 817-

استراتيجي بشكل يتفق مع متطلبات النظام الاقتصادي العالمي الجديد، ضرورة تركيز اهتمام إدارات الشركات بتفعيل استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة حتى يتم تدعيم قدرتها التنافسية، ضرورة التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات والذي يحقق المزايا التنافسية.

يلاحظ الباحث أن الدراسة ركزت على قياس أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية وأهملت جانب قياس أثر إدارة التكلفة الاستراتيجية في دعم وترشيد القرارات التشغيلية والتمويلية والتي سيتم تناولها في هذا البحث.

دراسة أميمة 2015: (1)

تناولت الدراسة مدخل مقترح للتكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، وتمثلت مشكلة الدراسة في مدى وجود علاقة تبادلية بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات والاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنظمة ومحاولة التوصل إلى مدخل للتكامل بينها، وعلى ضوء مشكلة الدراسة تمثل الهدف الرئيسي في اقتراح مدخل للتكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية: عرض أدوات وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتوضيح طبيعة حكومة الشركات، التوصل لمدخل مقترح للتكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات، تقييم أثر المدخل المقترح للتكامل على تحسين الاداء وتدعيم القدرة التنافسية، وتمت صياغة الفرضيات على النحو التالي: لا يوجد تأثير جوهري لأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحسين القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، لا يوجد تأثير جوهري لحكومة الشركات على تحسين القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتكامل بين ادوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات على دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، واتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي، وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: أن ادوات

(1) أميمة رزق علي مدخل مقترح للتكامل بين ادوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات بهدق تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال، (القاهرة ، جامعة بور سعيد ، كلية التجارة ، مجلة البحوث المحاسبية والتجارية ، العدد الاول 2015) ص ص 455-478.

الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تدعم ابعاد حكومة الشركات المحاسبية، وجود قصور في تطبيق قواعد ومبادئ حكومة الشركات في منظمات الأعمال، توجد مجموعة من الضوابط لتحسين القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال من أهمها أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات، يؤدي المدخل المقترح إلى تدعيم الموقف التنافسي للمنظمة وخلق نظام جيد للحكومة وتحقيق التحسين المستمر لجميع أنشطة المنظمة وتحسين القيمة المضافة لمنظمات الاعلى، ووفقاً للنتائج التي تم التوصل إليها أوصت الدراسة بعدد من التوصيات هي: ضرورة تطوير ادوات وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بصفة مستمرة حتى تتناسب مع تطورات التكنولوجيا المعاصرة، التطبيق الالزامي لقواعد ومعايير حكومة الشركات وتوعية المنظمات بأهمية الالتزام بهذه القواعد والمعايير، ضرورة إجراء التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات باستخدام مُتايرات بحثية مُختلفة بهدف قياس وتقييم اداء المنظمة.

يلاحظ الباحث أن الدراسة أعلاه ركزت على ضرورة التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات وذلك بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، ولم تركز دراسة جانب من دور الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية.

دراسة أمجد 2016:⁽¹⁾

تناولت الدراسة موضوع التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتلخصت مشكلة الدراسة في مدى امكانية تحقيق التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية، وتهدف الدراسة إلى تقديم إطار مقترح للتكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية واختبار صلاحية هذا الإطار المقترح بعناصره المختلفة في بيئة الشركات الصناعية

(1) أمجد عبدالفتاح العلاوين، التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات المساهمة العامة الاستراتيجية الداخلية بالشركات الصناعية الاردنية، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة الاسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، العدد الثالث 2016) ص ص 430-470.

المساهمة والمدرجة في سوق الاوراق المالية الأردني، وقد قامت الدراسة باختبار فرض رئيسي واحد هو: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أسلوب الإدارة الاستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية على تحسين جودة الإفصاح المحاسبي بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، واعتمدت الدراسة على المنهج الإيجابي والذي يعتبر أحد أشكال البحوث التجريبية في مجال المحاسبة، وقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: أن المعلومات الداخلية تعد أهم مسببات ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى وجود أضرار على سوق رأس المال والاقتصاد القومي ككل، يلعب الإفصاح المحاسبي دور حيوي لتحقيق كفاءه في سوق رأس المال، الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية والداخلية ما هو إلا نوع من الإفصاح الاختياري يترتب عليه تحقيق الشركة العديد من الفوائد، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق وتحقيق التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر للمعلومات الاستراتيجية الداخلية، ضرورة اتباع الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب إدارة التكلفة الاستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية بما يساهم في تحقيق شفافية الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.

يرى الباحث تركيز الدراسة الواضح على ضرورة التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد مصادر الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية، وإهمالها التركيز على الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية.

دراسة حسام وخولة 2016: (1)

تناولت الدراسة موضوع إدارة التكلفة الاستراتيجية للعمليات الانتاجية في الحقول النفطية، وتمت صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي: هل أن إدارة عمليات الانتاج وفقاً لمنهج الحيود السداسي للتحسين المستمر يؤدي إلى تحسين أداء أنشطة العمليات الانتاجية المختلفة في الحقل؟، وهدفت الدراسة إلى تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وبيان اثرها على تحسين العمليات الانتاجية، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في تناول مشكلة

(1) حسام الدين خالد، خولة حسين حمدان، إدارة التكلفة الاستراتيجية للعمليات الانتاجية في الحقول النفطية، (العراق: جامعة بغداد مجلة دراسات محاسبية ومالية 2016) ص ص 88، 89.

الدراسة واثبات صحة فرضياته وتم تجميع البيانات المطلوبة من خلال الاعتماد على المنهج الوصفي، وقامت الدراسة بصياغة فرضية واحدة هي: أن استخدام تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية للحقول النفطية سيؤدي إلى تحديد مشاكل العمليات الانتاجية للحقول النفطية والتحليل المقارن لخطط التطوير بما يحقق جودة العمليات الانتاجية، حيث توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها : اعتماد الشركة لسعر موحد في تسعير منتجاتها أدى إلى تحقيق خسارة، أن استخدام تقنية مدخل الحيوود السداسي للتحسين المستمر وفي ضوء تبني تطبيق خطوات حلقة DMAIC للتحسين قد ساهم في وضع خطة مدروسة للتحسين المستمر لتحقيق أهداف التكلفة الاستراتيجية وزيادة كمية الإنتاج، وأوصت الدراسة باعتماد سعر تخطيطي لكل حقل بهدف تفويم كفاءة واقتصادية اداء أنشطة الحقول كل على حدة، أن انظمة التطوير تؤدي إلى تلافي الخسائر الناجمة عن انخفاض الانتاجية في المستقبل.

يلاحظ الباحث أن الدراسة اعلاه استخدمت إدارة التكلفة الاستراتيجية لقياس وتقويم مدى كفاءة وفاعلية العمليات الانتاجية وتغطية اوجه القصور التي لا يغطيها نظام التكاليف المعتمد حالياً من قبل الشركة واهملت دور إدارة التكلفة الاستراتيجية في دعم وتقويم العمليات التشغيلية والتمويلية.

دراسة هاني 2016⁽¹⁾

تناولت الدراسة موضوع دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة، وتمثلت مشكلة الدراسة في سؤال رئيسي هو: ما مدى تأثير أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق الاستراتيجية التي اختارتها المنشأة؟ وهدفت الدراسة بصورة أساسية إلى اتباع دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة لتعزيز المزايا التنافسية، وقامت الدراسة باستخدام المنهج الاستنباطي لاشتقاق فروض الدراسة وإعداد اطارها النظري والمنهج الاستقرائي في اختبار الفروض، وتمت صياغة الفرضيات التالية: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية، لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات التعلم والنمو، لا توجد

(1) هاني احمد محاريق، دور اساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة، (مص: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية ديسمبر 2016) ص 54.

علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة، لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وتحقيق استراتيجيات تمايز المنتجات، اعتمدت الدراسة في الحصول على البيانات واختبار الفروض على قائمة الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات حيث تم توزيع 140 قائمة استقصاء على فئات معينة كما تم الاعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية، وتصل الدراسة لعدد من النتائج أهمها: تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بصورة مثالية بفرض على إدارة المنشأة الانتقال من تطبيق النظم التقليدية إلى أنظمة متقدمة، تركز إدارة التكلفة الاستراتيجية على أربعة أبعاد هي: (الجودة، التكاليف، الوقت والعمليات) فالسيطرة على هذه الأبعاد والتحكم فيها سيساعد على خلق ميزات تنافسية والمحافظة عليها، تلعب إدارة التكلفة الاستراتيجية دور رئيسي في المنشآت حيث تساهم في القيام بالعمليات الإدارية بشكل مستقل ومتوازن، وقد أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أبرزها: ضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية، ضرورة تطوير أساليب التقرير عن معلومات التكاليف من حيث نوعية التقارير ومحتوياتها وأساليب عرضها، ضرورة إعادة هيكلة النظم المحاسبية التقليدية لتحقيق حالة من التعاون بين الأقسام الهندسية والمحاسبية تتماشى مع تبني المنظور الاستراتيجي لإدارة التكلفة.

يُلاحظ أن هذه الدراسة استخدمت وأوضحت دور أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحقيق استراتيجية المنشأة وتعزيز الميزة التنافسية ولم توضح دور الإدارة الاستراتيجية في تعزيز القرارات التمويلية والتشغيلية وهذا ما سوف يتم تناوله في هذه الدراسة.

دراسة طارق 2017: (1)

تناولت الدراسة موضوع العلاقة بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ونظام تخطيط موارد المنشأة وأثرها على الأداء المالي للمنشآت الصناعية، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن النظم التقليدية للتكلفة والنظم الأخرى للتخطيط لم يكن لها الدور الكبير في تطوير وتحسين الأداء المالي للشركات الصناعية، وهدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب النظم الإدارية

(1) طارق محمد صالح ، العلاقة بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ونظام تخطيط موارد المنشأة وأثرها على الاداء المالي للمنشآت الصناعية، (الخرطوم، جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير 2017) ص 284.

الاستراتيجية للتكلفة والتعرف على نظام تخطيط موارد المنشأة والعوامل المؤثرة في تطبيق وتحديد العلاقة بين نظام تخطيط موارد المنشأة والإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحديد أثر تطبيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ولغرض تحقيق أهداف الدراسة وإيجاد الحلول قامت الدراسة بإختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظم تخطيط موارد المنشأة والإدارة الاستراتيجية للتكلفة، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة والأداء المالي للشركة، كما توجد علاقة إحصائية بين تطبيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والأداء المالي للشركة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن المعرفة الجيدة بنظام الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ونظام تخطيط موارد المنشأة يساهم في تخفيض التكاليف الغير ضرورية في المنشأة، يساهم تطبيق نظامي الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتخطيط موارد المنشأة إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة، يساعد نظام الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ونظام تخطيط موارد المنشأة إلى الأداء المالي الجيد للمنشأة، وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: ضرورة تطوير نظم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في شركة الأعلاف الليبية لتوفير المعلومات اللازمة ودعم القدرة التنافسية للمنتج، ضرورة تبني مدراء الشركة الليبية لمفهوم نظام تخطيط موارد المنشآت، تبني الأساليب المحاسبية الحديثة للتكاليف ومواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع المتغيرات المستمرة.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة ركزت على دراسة العلاقة بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ونظام تخطيط موارد المنشأة وبيان أثرها على الأداء المالي دون التركيز على أثر دور إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية.

دراسة سامي وآخرون 2017⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة إطار مقترح لتطوير نظم المعلومات المحاسبية لدعم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن نظم المعلومات المحاسبية الحالية لا تواكب متطلبات المحاسبة الإدارية والمحاسبة عن التكاليف ولا يوجد توافق استراتيجي بين نظام المعلومات المحاسبية واستراتيجية الشركات فيما يتعلق بإدارة التكلفة،

(1) سامي عبدالرحمن، محمد السعيد علي، شيرزاد نوري، إطار مقترح لتطوير نظم المعلومات المحاسبية لدعم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية، (القاهرة: جامعة المنصورة كلية التجارة المصرية للدراسات التجارية، العدد الثاني)، ص357.

وهدفت الدراسة إلى تطوير نظم المعلومات المحاسبية لدعم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية، وتمت صياغة فرضية أساسية وهي: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تطوير نظم المعلومات المحاسبية والإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وتم تقسيم هذا الفرض إلى فروض فرعية وهي: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تطوير نظم المعلومات المحاسبية وتوفير معلومات تكاليف ذات جودة عالية، لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تطوير نظم المعلومات المحاسبية والإدارة الاستراتيجية للتكلفة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، كما اعتمدت في جمع البيانات على قائمة الاستقصاء لإجراء الدراسة التطبيقية حيث تم توزيع عدد ١٠٨ قائمة استقصاء على فئتين من العاملين في الشركات الصناعية بالإضافة إلى المقابلات الشخصية وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: يترتب على تطبيق الاطار المقترح مجموعة من المزايا التي تعود على المنشآت الصناعية وتمثل هذه المزايا في: تعزيز جودة التقارير المالية والادارية فيما يختص بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبالتالي يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة المنتجات، وتخفيض مختلف أنواع المخزون، وأخيراً أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: على الشركات الاستفادة من أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كنظام متكامل، ضرورة تدريس الأدوات والأساليب الخاصة بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة، إجراء مزيد من الدراسات المستقبلية التي لها علاقة بموضوع الدراسة. يلاحظ الباحث أن الدراسة أعلاه ركزت على أهمية الاساليب الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق التكاليف وتعزيز جودة المنتجات واهملت جانب من دور الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تعزيز العمليات والقرارات التمويلية والتشغيلية وتنمى دراستي بدراسة القرارات التمويلية والتشغيلية.

الفصل الأول

الإطار النظري لإدارة التكلفة الاستراتيجية

تتناول الباحثة في هذا الفصل إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال استعراض نشأة ومفهوم ومكونات إدارة التكلفة، وسوف يتم تناول الفصل من خلال مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: نشأة ومفهوم إدارة التكلفة
- المبحث الثاني: مكونات إدارة التكلفة الاستراتيجية

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف إدارة التكلفة

أولاً: نشأة وتطور إدارة التكلفة:

تعرضت محاسبة التكاليف في الثمانينيات لتغيرات جوهرية أدت إلى إعادة النظر في أساليب محاسبة التكاليف وأنظمة الرقابة الداخلية، ويمكن ارجاع تطور أساليب محاسبة التكاليف التي تستخدمها المنشآت في الآونة الأخيرة إلى التطور الذي شهدته بيئة التصنيع الحديثة وبالرغم من التغير الملحوظ في ابعاد وطبيعة المنافسة بين المنشآت إلا أن التطور في تصميم وتطبيق أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية كان ضئيلاً مما أدى إلى ضرورة دراسة وفهم النظم والإستراتيجيات اللازمة لمواكبة هذا التطور، ولقد قام (Kaplan,1984) بدراسة تطور المحاسبة عن التكلفة ونظم المحاسبة الإدارية حيث أوضح أن نشأة التكلفة بدأت بنظام القيد المحاسبي المزدوج للمعلومات الخاصة بتكلفة المنتجات النهائية ومدى كفاءة انتاجية العمال والرقابة على تسلم المواد الخام، ثم تطورت بعد ذلك إلى تلخيص المعاملات النقدية وإعداد تقارير مالية ملخصة العمليات الخاصة بالوحدات الفرعية بالإضافة إلى ذلك تم تطوير هذه التقارير بصورة تفصيلية لتشمل بعض المؤشرات المالية⁽¹⁾.

ثانياً: مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية:

1. مفهوم التكلفة :

هي عبارة عن مجموعة الأعباء التي تعبر عن مستوى معين وفي مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها لزبون وتعرف التكلفة بصفة عامة على أنها "تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل".

(1) إيمان صالح فضل، استخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين لحد من ممارسات إدارة الأرباح (الإسكندرية:الدار الجامعية، 2012)، ص 35.

وعرفت التكلفة أيضا أنها "المردود المضحى به لغرض تحقيق هدف محدد، وتقاس كالمواد الأولية والإعلان "بوحدّة نقدية يجب دفعها للحصول على السلع أو الخدمات لكن يجب التمييز بين التكلفة الفعلية (التي تتحقق فعلياً) والتكلفة المتوقعة (التكلفة المستقبلية)⁽¹⁾. ترى الباحثة أن التكلفة هي التضحية الاختيارية بالموارد الاقتصادية من قبل المنشأة بهدف الحصول على المنافع حاضراً أم مستقبلاً.

2. مفهوم إدارة التكلفة:

عرفت أيضا أنها (الأداء والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال ادخال وتضمين وربط التكلفة منطقياً بوظيفتي التخطيط والرقابة وعلى المدى القصير والطويل)⁽²⁾. وعرفت إدارة التكلفة أيضاً أنها "عبارة عن مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير والطويل الأجل فضلاً عن الرقابة عن التكاليف"⁽³⁾. ويمكن أن تصف إدارة التكلفة بأنها إدارة تعمل من منظور متطور بهدف تقديم منتجات وخدمات بمواصفات وجودة تشبع أذواق الزبائن المتجددة بصفة مستمرة وبأسعار تنافسية اعتماداً على أدوات واساليب فنية متطورة تستجيب لتوجه المسيرين والمحاسبين لإهتمامهم بالتعرف على الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتهديدات التي تواجههم ولذلك نشأ توجه جديد يسمى (إدارة التكلفة الإستراتيجية)⁽⁴⁾. ترى الباحثة أن إدارة التكلفة هي عبارة عن إدارة تقوم باتخاذ القرارات التي تهدف إلى ترشيد التكاليف وتقديم خدمات بالمواصفات التي ترضي الزبون وتحقق أهداف المنشأة.

3. مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية:

هي "إدارة للتكلفة بغرض تحقيق مزايا تنافسية عالية سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل" وتعد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه

(1) بن مزوزية إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط القياس تكلفة الخدمات العمومية (الجزائر: جامعة فاصدي مرياح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، رسالة ماجستير منشورة، 2012)، ص 6.

(2) رياض حمزة البكري، نظام التكلفة على أساس النشاط، (العراق: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية والإدارية، العدد 8، 2009)، ص 216.

(3) مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، (مصر: الإسكندرية، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001)، ص 316.

(4) عبد الوهاب بن بريكة، أ. حفصة بكرون، إدارة التكلفة استراتيجياً باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، (الجزائر: جامعة الأغواط، مجلة دولية علمية محكمة، العدد 28، 2017)، ص ص 151-152.

الاستراتيجي الذي يقدم المعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق زيادة في الأرباح وتدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل للوحدات الاقتصادية، وكذلك المعلومات التي تحتاج إليها إدارة الشركة في إتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء واكتساب رضاهم في ذات الوقت، ويضم مدخل إدارة التكلفة مجموعة من الأدوات التي قد يستخدم أحدها منفرداً لدعم قرار محدد أو قد تستخدم مع لدعم العملية الإدارية ككل للوحدة الاقتصادية عند تخطيط ورقابة تكاليف الأنشطة المرتبطة بتحقيق الأرباح في الأجل القصير، وتدعيم القدرة التنافسية من خلال الإستراتيجيات ذات الأجل الطويل⁽¹⁾.

كما عرفت إدارة التكلفة الإستراتيجية أنها "عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة فيها على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها بالوصول بالتكلفة إلى أدنى حد مع الأخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف تقديم منتجات (خدمات) بمواصفات وخصائص تلبي إحتياجات العملاء وذلك بإستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها بهدف إيجاد ميزة تنافسية للشركة وتحسين الوضع الإستراتيجي لها"⁽²⁾.

وعرفت أيضاً أنها "عملية صنع القرارات المتعلقة بموجهات كلفة معينة ضمن إستراتيجية أعمال المنظمة وسلسلة القيمة الداخلية لهذه المنظمة وموقع هذه الموجهات على إمتداد كامل سلسلة القيمة من التطوير واستعمال الموارد الى المستهلكين النهائيين إذ أن إدارة التكلفة الإستراتيجية لها توجهات طويلة الأمد وتركز على هيكل موجهات الكلفة التي وقد قدموها بوصفها إطار عمل لدمج كلفة المعلومات مع القرارات المساندة لخطة المنظمة الإستراتيجية"⁽³⁾.

وتركز إدارة التكلفة الإستراتيجية على ثلاثة أفكار رئيسية هي⁽⁴⁾:

1. تحليل موجه التكلفة: أي دراسة العوامل التي تسبب أو تؤثر في حدوث الكلفة.
2. تحليل الوضع الإستراتيجي: أي تحليل الطرق الأساسية التي تستعملها المنشأة في المنافسة لبيع منتجاتها أو خدماتها وذلك بإستعمال أدوات التحليل الإستراتيجي.

(1) صباح جابر هاشم، محاسبة المؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم الفني، (العراق: جامعة بابل، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 1، 2013)، ص 85.

(2) صباح فوزي صالح، الإدارة الاستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، (فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، رسالة ماجستير منشورة، 2014) ص 28.

(3) حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، (الأردن: دار البيزوري للطباعة النشر والتوزيع، 2010)، ص 119.

(4) حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، المرجع السابق، ص 114-115.

3. تحليل سلسلة القيمة: دراسة الأنشطة التي تنتج قيمة ابتداء من المواد الأولية الأساسية إلى الإستهلاك النهائي للمنتج أو الخدمة.

تري الباحثة أن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة هي إدارة تهدف إلى تحقيق مزايا تنافسية من خلال تتبع التكلفة على مدار حياة المنتج، وفي جميع مراحلها وذلك بهدف تخفيض التكلفة واتخاذ القرارات المتعلقة بموجهات التكلفة وذلك بهدف تحقيق أهداف المنشأة وضمان استمراريتها.

ثالثاً: أهمية إدارة التكلفة الاستراتيجية:

تهتم إدارة التكلفة بتشخيص وقياس وتجميع وتحليل والإبلاغ عن المعلومات الخاصة بعوامل النجاح الحاسمة (الكلفة، الجودة، الوقت، الإبداع) بشكل موثوق وبالاسلوب المناسب، ويتطلب ذلك وجود تقنيات معينة لأداء هذه المهام، ومجموعة تقنيات ادارة التكلفة التي تعمل سوية لدعم اهداف وانشطة المنظمة تسمى بنظام إدارة التكلفة، ويوفر نظام إدارة التكلفة معلومات تحدد المصادر المختلفة للميزة التنافسية وأهم هذه المصادر كما ذكر آنفاً في المبحث تأتي من داخل المنظمة وتعتمد على قدرتها على فهم نقاط قوتها واستثمارها وتحديد نقاط ضعفها والحد من تأثيرها أو إزالتها، ويمكن بيان أهمية إدارة التكلفة للمنظمة في مجموعة من النقاط أهمها⁽¹⁾:

- تدعم إدارة الكلفة صنع قرارات الإدارة الاستراتيجية بتميز نقاط قوة وضعف المنشأة والطرق الأفضل لاستعمال أو تحسين نقاط القوة أو إزالة نقاط الضعف.
- دعم وحماية الميزة التنافسية بإعتماد التفكير الاستراتيجي الذي يحقق القدرة على الرؤيا الشاملة للوحدة باستعمال ادوات التحليل الاستراتيجي.
- بالرغم من محاولة ادارة التكلفة لتخفيض التكاليف ينبغي أن لا تكون على حساب رضا الزبون وعليه فإن الهدف المثالي لإدارة الكلفة هو اتخاذ الإجراءات التي تخفض التكلفة وتعزز رضا الزبون.
- أن عوامل النجاح الأساسية لإدارة التكلفة لا تشمل فقط العوامل المالية والكفاء والإيرادات بل تشمل أيضاً العوامل غير المالية مثل تطوير منتج جديد، وجودة المنتج،

(1) حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، مرجع سبق ذكره، ص ص 120-122.

وإرضاء الزبون وما شابه، لذا تظهر أهميته في تشخيص وقياس وتجميع وتحليل المعلومات الخاصة بعوامل النجاح الأساسية (سواء كانت مالية أو غير مالية) بشكل موثوق وبالأسلوب المناسب لدعم عملية اتخاذ القرارات.

- إن إدارة التكلفة الاستراتيجية ذات أهمية كبيرة للمنظمة لأنها ليست عملية قياس والتقارير عن تكاليف المنتج أو الخدمة فحسب بل هي فلسفة واتجاه فكري ومجموعة من التقنيات لخلق قيمة أكثر وبأقل كلفة ممكنة.
- توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المنظمة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية عن التكلفة والإيرادات أم غير مالية حول الانتاجية والنوعية.
- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتجديد وتقويم الأنشطة الجديدة التي بها يمكن تصور استراتيجية المنظمة وتحسين اداءها مستقبلياً.
- تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل الى جانب تحسين النوعية ووالرضا للزبائن والتوقيت للملائم للمعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات.

رابعاً: أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية:

إن التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال المعاصرة لا يمكن تجنبها وتعتبر إدارة التكلفة الاستراتيجية مجرد تحدي لإدارة تكاليف المؤسسة استراتيجياً، فالإدارة الاستراتيجية للتكاليف تأخذ شكلاً ديناميكياً فهي تعمل باستمرار على تخفيض التكاليف وبطريقة تحافظ على الجودة الشاملة للمنتج أو الخدمة، فالمؤسسة بدورها تقوم بالبحث عن نقاط الضعف لديها للعمل عليها حتى تصل لمستوى منافسيها فهذه التغيرات والاتجاهات الحديثة فرضت على المؤسسة العمل على تبني تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وتخفيض التكاليف والعمل على تحقيق الجودة مما يتطابق مع متطلبات الزبائن وهذا ما عجزت عنه الأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة⁽¹⁾. وهناك

(1) د. عبد الوهاب بن بريكة، أ. حفصة بكرون، إدارة التكلفة استراتيجياً باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مرجع سبق ذكره، ص ص 152-153.

مجموعة واسعة من الأهداف التي تسعى إدارة التكلفة الاستراتيجية إلى تحقيقها وتشتمل على الآتي⁽¹⁾:

- دراسة تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل.
- تشخيص هيكل وسلوك تكاليف المنشأة لدعم الرقابة والتحسين المستمر.
- دعم التخطيط الاستراتيجي الواقعي والموثوق به.
- عكس سلوك فرق العمل والأفراد باتجاه تحقيق الاهداف.
- تحديد ورقابة الموارد المستعملة مقابل رسالة واستراتيجية المنشأة.
- تقديم الإرشادات عندما يكون هنالك هبوط بالمؤشرات المالية.
- تسهيل إعادة هيكلة الموارد.
- مساعلة الأفراد والجماعات عن أداءهم طبقاً لمعايير الأداء.
- المساعدة في تحليل نقاط الربحية، الزبون، العمليات، المنتجات وغيرها.

خامساً: مراحل تنفيذ آلية عمل ادارة التكلفة الاستراتيجية:

إن انجاز عمل إدارة التكلفة الاستراتيجية يجري بأربع مراحل يمكن وصفها كآلية لتنفيذ هذه العمليات وتتمثل هذه المراحل في الآتي⁽²⁾:

المرحلة الأولى:

دراسة وتقويم أنشطة وفعاليات المنشأة وتحليل القيمة العادلة Value Process Analysis اذ تشخص الانشطة وتوصف وتحلل لكل عملية وتشخص الكلف وموجهاتها وسلوكها بالشكل الذي يمكن من ربطها مع مقاييس الأداء وبما يساعد في قياس أثر التغيرات على الانشطة والموارد.

المرحلة الثانية:

تحدد التكاليف على أساس النشاط ABC عند مستوى العملية بتحديد الموارد وربطها بالانشطة اعتمادا على معدلات الاستهلاك ثم تربط هذه الانشطة باهداف الكلفة النهائية وفق معدلات الاستهلاك أيضا وذلك عن طريق معرفة العلاقة السببية بين موجهات الكلف والأنشطة.

(1) حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، مرجع سبق ذكره، ص 125.

(2) حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، مرجع سبق ذكره، ص ص 125-127.

المرحلة الثالثة:

تحدد فيها تكاليف العمليات والمنتجات فالجهود المبذولة لخفض الكلف المنجزة في المرحلة الثانية ستصبح نتائجها في كلف العمليات وكلف المنتجات إذ تقدم صورة واضحة وحقيقية عن الكلف الكلية إذ يساعد استعمال المؤشرات والنتائج لتحليل العمليات وتحديد التكاليف على أساس الأنشطة علي تحديد كلف المنتجات بشكل أكثر دقة وموضوعية.

المرحلة الرابعة:

يجري في هذه المرحلة تكامل المعلومات المالية الناتجة عن تحليل وإدارة الأنشطة لغرض اعداد التقارير المالية والادارية. ويتبين أن عمل إدارة التكلفة يجري في اربع مراحل تركز الأولى منه على تقييم المنشأة عن طريق تحليل العملية؛ أما المرحلة الثانية فتركز علي تحديد تكاليف العملية على أساس النشاط وفي ضوء المعلومات الناتجة يجري تكوين مجموعة مقاييس للأداء يمكن استعمالها لغرض تطبيق محاسبة المسؤولية وإدارة استثمارات المنشأة؛ اما المرحلة الثالثة فيجري بها تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وعلى أساس هذه المراحل الثلاث يستعمل في المرحلة الرابعة البيانات المحاسبية في التقرير عن المعلومات المستخرجة من تحليل وإدارة أنشطة المنشأة.

سادساً: خصائص إدارة التكلفة الإستراتيجية:

هنالك ثلاثة خصائص لإدارة التكاليف الإستراتيجية يمكن تطبيقها بشكل واسع وتتمثل في⁽¹⁾:

1. حساب كلفة المنتجات، والخدمات، ووحدات حساب الكلفة الأخرى:

يقوم نظام محاسبة التكاليف بتتبع التكاليف المباشرة وتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات من أجل تقديمها للمديرين لغرض إستخدامها في صياغة الإستراتيجيات وإنجاز عملية التسعير وتحديد مزيج المنتج وإتخاذ قرارات إدارة الكلفة.

2. الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط والسيطرة وتقويم الأداء:

(1) حيدر شاكر نوري، تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية، (العراق: جامعة ديالى، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة ديالى، 2015)، ص 288.

تستخدم الموازنة بشكل واسع كأداة في عملية التخطيط والسيطرة إذ تقوم الموازنة بتوجيه المديرين للنظر إلى الامام ولترجمة الإستراتيجية إلى خطط وللتسيق والإتصال داخل المنظمة ولتوفير موازنة مرجعية لأغراض تقويم الأداء.

3. تحليل المعلومات ذات الصلة بصناعة القرارات:

عند صناعة القرارات المتعلقة بتصميم الإستراتيجية وتنفيذها يجب على المديرين إدراك نوع التكاليف والإيرادات التي يجب أن يهتموا بها وماهي التكاليف والإيرادات التي يفترض تجاهلها حيث يقوم المحاسبين الإداريين بمساعدة المديرين في تحديد نوعية المعلومات ذات الصلة بموضوع القرار وماهية المعلومات التي لا ترتبط به.

سابعاً: التحديات التي تواجه إدارة التكلفة:

هنالك مجموعة من التحديات نجد من الضروري إثارها والتي تواجه الإدارة الإستراتيجية من بين هذه التحديات مايلي⁽¹⁾:

1. تسارع التغيرات الكمية والنوعية في بيئة الأعمال:

نعيش اليوم في عالم سريع التغير في كل نواحيه ومظاهره عالم تكاد تتلاشى فيه حدود الزمان والمكان بين ما هو قديم وجديد ويظهر هذا التغير في البيئة السياسية والإجتماعية الإقتصادية والتكنولوجية والمعلوماتية ومن ثم فقد أصبح وضع الاستراتيجيات والتعامل مع الفرص والتهديدات أمراً حيوياً وهاماً في مختلف انواع المنظمات العربية.

2. ازدياد حدة المنافسة:

لم تعد المنافسة مقتصرة على السعر وجودة المنتج فقط كما كان الوضع سابقاً بل تعددت الآن أسس المنافسة لتشمل كل الأنشطة المنظمة ولتصبح منافسة كونية ايضاً Global Competition، وتتضح هذه الصورة في ظهور منافسين جدد باستمرار وزيادة حدة المنافسة بصورة عامة الأمر الذي يفرض على الإدارة العليا تحدي ووضع خطط استراتيجية كفاء وبعيدة المدى لمعالجة وضع المنظمة في اسواق مختلفة.

3. التحالفات الاستراتيجية:

(1) حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-23.

لقد تلاشت من عالم الأعمال حدود السيادة بين الدول وذلك مع تزايد الطبيعة الاعتمادية المتبادلة للاقتصاديات ونمو المنافسة الأجنبية في الأسواق المحلية وندرة الموارد الطبيعية وحرية التبادل التجاري هذه العوامل وغيرها جعلت الشركات (اليابانية مثلاً) تتجه نحو إقامة تحالفات استراتيجية مفتوحة مع الشركات العالمية الأخرى بحيث يتعرف كل طرف على عناصر القوة والتقنية عند الطرف الآخر.

4. ندرة الموارد:

كما أصبح الصراع على موارد الطاقة والماء والكفاءات العلمية النادرة سمة العصر وترتب على المنظمات وضع الاستراتيجيات التي تضمن توفير الموارد بالقدر وبالمواصفات المطلوبة وفي الوقت المناسب فقد انتهى عصر الوفرة للعديد من مستلزمات الإنتاج واتضح أن الندرة هي السمة الغالبة في الوقت الحاضر.

5. ظهور المنظمات المتعلمة:

أمام التغيرات البيئية السريعة وغير المؤكدة أصبح لزاماً على المنظمات امتلاك القدرة على التنافس الناجح في مثل هذه البيئات ولا يتحقق لها ذلك إلا إذا امتكلت مرونة استراتيجية تمكنها من تكوين ميزه تنافسية مستدامة وتتطلب المرونة الاستراتيجية التزاماً طويل الأمد لتطوير وتنمية المواد ذات الأهمية الاستثنائية، كما تتطلب إلزامية أن تصبح المنظمة متعلمة وتركز بشكل مباشر للحصول على المعرفة.

المبحث الثاني

مكونات إدارة التكلفة الإستراتيجية

(تحليل سلسلة القيمة - تحليل مسببات التكلفة)

تحليل سلسلة القيمة: Value Chain Analysis

أولاً: مفهوم تحليل سلسلة القيمة:

ظهرت فكرة سلسلة القيمة لأول مرة في عام 1985م كطريقة لعرض بناء القيم للمستهلك النهائي وذلك اعتماداً على على سلسلة الأنشطة المسؤولة عن إنتاج السلع والخدمات، فقد كانت في بادئ الأمر تقتصر على الأنشطة الداخلية التي تؤديها الشركة بهدف خلق القيمة، إلا أن مفهومها اتسع بعد ذلك وركز على جميع الأنشطة الداخلية والخارجية، وذلك بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتجات للمستخدم النهائي⁽¹⁾.

وعلى ذلك يمكن تعريف تحليل سلسلة القيمة كما عرفها Porter على أنها: "مجموعة مرتبطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق البضائع والخدمات من استخدام المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج للمستهلك النهائي"⁽²⁾.

أما Day فقد عرفها على أنها "المهارات والمواد المطلوبة لتنفيذ كل من الأنشطة المنظمة لإيصال البضائع أو تقديم الخدمات عبر منافذ التسويق"⁽³⁾.

وقد أعطى Ansari تعريفاً لسلسلة القيمة يشير إلى أنها "تفاعل عدة أطراف، المجهز، أقسام المنظمة، الموزع، وجميع تلك الأطراف تضيف قيمة في عدة أطراف لعمليات سلسلة القيمة"⁽⁴⁾.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن أن نستنتج أن سلسلة القيمة هي مجموعة مرتبطة من النشاطات الضرورية داخل وخارج المنشأة بدايةً من الحصول على المواد الخام وحتى إيصالها للمستهلك النهائي.

(1) مكي سامي محمد الشباسي، استخدام مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لخدمة صنع القرار في شركات التأمين، رسالة ماجستير منشورة، (مصر:، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة، 2011، ص21).

(2) Porter M., Competitive Advantage, free press, Inc., (U.S.A., 1985, p. 37).

(3) Day S., Market Driven Strategy, Irwin, Inc., (U.S.A., 1990, p.153).

(4) Ansari L., Target Costing the Frontier in Strategic Cost Management Irwin, Inc., (U.S.A 1997, p.82).

ثانياً: أهداف تحليل سلسلة القيمة:

تهدف تحليل سلسلة القيمة في المقام الأول إلى تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية ولكن هنالك العديد من الأهداف الفرعية التي سنستعرض عدداً منها:

1. إنتاج كمية من البضائع أو تقديم الخدمات من خلال تكامل الأنشطة داخل المنظمة بالتعاون مع الأطراف الأخرى.
2. التركيز على زيادة مصلحة كل الأطراف العاملة عن طريق إدارة وربط نشاطات السلسلة الكلية من مجهزي المواد الأولية إلى المستخدمين النهائيين.
3. أن العمل ضمن السلسلة الكلية للصناعة يؤدي إلى تطوير سلاسل قيمة تنافسية ليحقق الحصول على نتائج إيجابية من خلال تعظيم قيمة المنظمات المشتركة ضمن السلسلة الكلية⁽¹⁾.

4. تحديد العوامل التي تحدد تكاليف الأنشطة المختلفة والأهمية النسبية لكل منها.
5. تحديد الأنشطة التي تمارسها الشركة ومنافسيها بكفاءة وعدم كفاءة.
6. تحديد ما هي الأنشطة التي يجب أن تضطلع بها الشركة وما هي الأنشطة التي يجب أن يوكل إلى الغير تأديتها⁽²⁾.

ثالثاً: أهمية تحليل سلسلة القيمة:

يمكن تلخيص أهمية سلسلة القيمة بالآتي:

1. يساعد تحليل سلسلة القيمة في تخفيض كلف العمليات.
2. يساعد المنظمة في ترتيب أدائها.
3. يساعد المنظمة في تحديد الفرص لتطوير أعمال المنظمة.
4. يساعد المنظمة في تحديد مؤشرات الأداء لأنشطة المعلومات الإدارية في المنظمة.
5. يساعد في تحسين اتخاذ القرارات⁽³⁾.

(¹) Gerffie , G., "International Trade & Industrial Upgrading in the Apparel Commodity Chain" Journal of International of Economics, vol. 48, No ., 1999, p.9.

(²) ماري تريز طلعت نجيب، تحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض التكلفة، منظور استراتيجي، "رسالة ماجستير منشورة"، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، (2009) ص4.

(³) Kaplan, R., & Atkinson A., Advanced Management Accounting, Hall, Inc., (U.S.A., 1998. p.9)

رابعاً: أنشطة تحليل سلسلة القيمة:

1. الأنشطة الرئيسية وتتمثل بالآتي:

أ. المدخلات: وهي تلك الأنشطة التي ترتبط مع مناولة المواد الأولية، عمليات الفحص، نقل المواد، رقابة المخزون، الاستلام والتخزين، توزيع المدخلات التي تستخدم لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة.

ب. العمليات الإنتاجية: وهي تلك العمليات الخاصة بإدارة المواد اللازمة لإنتاج السلعة أو الخدمة التي تقوم المنظمة بتقديمها إلى الأسواق، وتختص أنشطة الإنتاج بكل من الجودة، والتكاليف، وخدمات المستهلك والتسليم وزمن الاستجابة كما ترتبط العمليات الإنتاجية بعمليات الشراء وتصميم واستخدام الآلات والرقابة على الإنتاج⁽¹⁾.

ج. المخرجات: تتضمن عدة نشاطات منها التوزيع حيث تعتمد المنظمات على الوسطاء في تصريف أو بيع منتجاتها إلى المستهلك، وتعتبر نظم التوزيع إحدى الموارد الأساسية للمنظمة التي ينبغي الاهتمام بها ووضع خطة توزيع ترتبط باختبار قنوات التوزيع وتحديد مستوياتها⁽²⁾.

د. التسويق والبيع: تعد أنشطة التسويق من الأنشطة الأساسية التي تسهم في التعرف على فهم حاجات المستهلك أو اكتشاف الفرص التسويقية الجديدة، والسعي لتحقيق التوازن بين حاجات السوق وبين إمكانية المنظمة، ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة.

هـ. الخدمة: وتتمثل بخدمات ما بعد البيع مثل عمليات الصيانة، وتوصيل السلع للزبون⁽³⁾.

2. الأنشطة المساندة:

أ. إدارة الشراء: تختص إدارة الشراء بتوفير المواد الخام أو الأجهزة والمعدات للقيام بعملية الإنتاج، ويجب على إدارة الشراء أن تتميز بامتلاكها قدرة عالية على تحقيق الكلفة الانسب والتي تتمثل في إمكانية تقليل الكلفة مع الحفاظ على مكونات النوعية للسلعة أو الخدمة.

(1) الحسيني، فلاح حسن، إدارة الاستراتيجية، (الأردن: دار وائل للطباعة والنشر، 2000، ص 11).

(2) الدوري، زكريا مطلق، الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، (الأردن: دار الجازوري للطباعة والنشر، 2005) ص 284.

(3) السيد، اسماعيل محمد، الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية، (الإسكندرية: المكتب العربي الحديث للطباعة والنشر، 1999) ص 130-145.

ب. تطوير التكنولوجيا: يتعلق هذا التطوير بالأنشطة خاصة التي تهدف إلى تحسين طرق الإنتاج بما يتلاءم ومقاييس الجودة الشاملة، وأنظمة الأيزو الحديثة التي تتطلب الاعتماد على الحاسب الآلي في الأعمال المطلوب إنجازها.

ج. إدارة الموارد البشرية: يُعد الأفراد العاملين هم الموارد البشرية والتي يتطلب بذل الاهتمام اللازم لها من قبل إدارة المنشأة لأن ذلك ينعكس بشكل كبير على نشاطها.

د. البنية التنظيمية: تتكون البنية التنظيمية الأساسية للمنظمة من كافة المستويات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ الأنشطة المختلفة والمتمثلة في الإدارة العامة، التخطيط الاستراتيجي، الحسابات، الشؤون القانونية والعلاقات العامة والأمن الصناعي، حيث يتطلب أن تكون جميع مستويات البنية التنظيمية متماشية مع ملامح الفكر الأساسي للمنظمة القابل للتغيير وبما يتلاءم مع المستندات والتغيرات⁽¹⁾.

خامساً: خطوات تحليل سلسلة القيمة:

1. تحديد العمليات اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة وتسجيلها في خرائط العمليات.
2. تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ العمليات وتعريفها فيم يعرف بـ"قاموس الأنشطة".
3. تحديد قيمة أو منفعة الأنشطة على أساس فردي وهو ما يؤدي إلى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة non-value added activities وتدعيم وتحسين الأنشطة التي تضيف قيمة value-added activities وذلك باستخدام أدوات التحليل مثل إعادة هندسة العمليات Reengineering Process وعمليات التحسين المستمر (2) Improvement Continues.

تحليل مسببات التكلفة:- Cost-Effect-Analysis

أولاً: مفهوم مسببات التكلفة:

إن مفهوم مسببات التكلفة يُعنى بتكلفة حديد أسباب حدوث التكلفة عن طريق تحديد الشكل المعقد أو السلسلة المعقدة لحدوث التكلفة متمثلة في الأنشطة الرئيسية والفرعية⁽³⁾.

(1) Coroinj.., Doing More Business on the Internet, Irwin, Inc., (U.S.A., 1995, p.5)

(2) عفاف مبارك محمد علي، "دور نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة" (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الثاني 2003) ص 74.

(3) محمد هنداوي، "دور استخدام أسلوب ستة سيجما في تحقيق أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2016) ص 25.

وعرفها أسعد صعصع عكرب على أنها هي العوامل التي ترتبط بشكل مناسب مع استهلاك النشاط لموارده وبالتالي يمثل تحليل مسببات التكلفة التغيير في سلوك تكلفة النشاط، وتساعد في تحقيق القياس الدقيق لتكلفة الأنشطة بما يساهم في تنفيذ إستراتيجية زيادة التكلفة على مستوى أنشطة الوحدة الإقتصادية⁽¹⁾.

وبناءً على ما سبق ذكره نجد أن (lord) قد عرف مسببات التكلفة على أنها تلك الأسباب أو العوامل المحركة أو المحدثة للتكلفة وأن ضبط وتحليل تلك المسببات والتحكم فيها يساعد على ضبط التكلفة وترشيد استخدام الموارد مما يحقق متطلبات زيادة التكلفة⁽²⁾.

كما أشار Bjornenak إلى أن مسببات التكلفة هي تلك العوامل التي تحدث التغيير في التكلفة الكلية المرتبطة بهدف معين فهي تعكس الطلب على الأنشطة عند مستويات مختلفة للإنتاج ومن ثم عن مقدار الاستهلاك الخاص بمنتج معين أو مجموعة من المنتجات لموارد المنشأة⁽³⁾.

أما عصافت، فيرى أن مسبب التكلفة هو القياس الذي يجب أن يتصف بدرجة عالية من الإستجابة لنوعين من المتغيرات هما: الطلب الذي يخلقه النشاط على الموارد والطلب الذي يستقبله النشاط من جانب وحدات التكلفة على مخرجاته⁽⁴⁾.

كما يؤكد الجبالي على أن مسبب التكلفة هو العامل المحرك لحدوث تكلفة النشاط والذي يمثل الطلب على موارد المنشأة النادرة، كما أنه يعتبر الأساس المناسب لتحديد وتخصيص التكاليف على الأنشطة المختلفة وبالتعبية على المنتجات التي استهلكت واستفادت من تلك الأنشطة⁽⁵⁾.

(1) أسعد صعصع عكرب، التحليل الإستراتيجي للتكاليف في ضوء متطلبات الأيكولوجي لدعم الميزة التنافسية المستدامة "دراسة تطبيقية"، (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 40، 2017، ص 10).

(2) Lord B.R, "Strategic Management Accounting: The Emperrs New Clothes", Management Accounting Research, vol.7, N 3, Sep 1996, p. 352

(3) Bjornenak T, "Understanding Cost Differences in the Public Sector: A Cost Drivers Approach", Management Accounting, Research, No 2000, p.193

(4) د.عصافت سيد أحمد، "المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة"، دراسة حالة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الثانية، (1998)، ص 14-15.

(5) د. محمد مصطفى الجبالي، "إستخدام العوامل السببية لحدوث التكلفة والعناصر المحركة للأداء في صياغة نموذج موضوعي لتقييم الأداء تحقيقاً لأهداف المشروعات الإنتاجية الحديثة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث السنة الثامنة، (1998)، ص 226.

وترى الباحثة أن مسببات التكلفة هي العوامل أو الأسباب التي تحدث التكلفة وتساعد في تحقيق القياس الدقيق لها، كما تساعد في ضبط التكلفة وترشيد استخدام الموارد.

ثانياً: العوامل (البيئية) المؤثرة على مسببات التكلفة:

تؤثر مسببات التكلفة على الأعمال أو العمليات من خلال خمس عوامل بيئية وهي:

1. مكاسب وأرباح الملاك والتشغيليين.
2. أنشطة الإنتاج والتشغيل الخاصة بالمنظمة.
3. إدارة الأعمال والعمليات.
4. مصادر أو موارد الأعمال والعمليات.
5. ثقافة المنظمة⁽¹⁾.

ثالثاً: أهداف مسببات التكلفة:

إن الإعتقاد على مدخل تحليل التكلفة يمكن أن يحقق هدفين أساسيين:

الأول: إعداد نموذج موضوعي لاستهلاك الموارد مما يفيد في دقة القياس ومتطلبات خفض التكلفة.

الثاني: تقدير التكلفة في أحوال مختلفة اعتماداً على كميات ومعدلات متوقعة لمسببات التكلفة مما يساعد على تخطيط وإدارة التكلفة داخل دورة حياة المنتج⁽²⁾.

رابعاً: أنواع مسببات التكلفة:

بناءً على إدارة التكلفة الاستراتيجية SCM يمكن تقسيم مسببات التكلفة الى نوعين أساسيين:

1. **مسببات التكلفة الهيكلية (Structural cost Drivers (SCD):** هي التي تتأثر بالهيكل

الاقتصادي للمنشأة والذي تتحكم بشكل أساسي في هيكل التكاليف⁽³⁾.

وتقدم خمس اختيارات استراتيجية تتناول مجالات أهمها:

(1) Yahu Xu "A Study on Strategic Value Chain and Cost Driver and PEST Analysis Method", China – USA Business Review, Vo1.4, No.6, June, 2005, p 21.

(2) عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم ربحية المنشأة"، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الثاني، 2003، ص 145.

(3) ناصر نور الدين عبداللطيف، "محاسبة التكاليف المتقدمة" الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة.

أ. الحجم: أي حجم الاستثمارات في البحوث والتطوير في التصنيع ، الموارد المرتبطة بالتسويق.

ب. المجال: ويتبع ذلك تحديد درجة التكامل الرأسي.

ج. الخبرة: ويتبع ذلك تحديد إلى أي مدى يمكن الاستفادة من آثار ظاهرة التعلم واثـر ذلك على هيكل التكاليف في المنشأة حيث تمثل الخبرة باعتبارها مسبباً للتكلفة خفض في تكلفة الوحدة نتيجة للتعلم⁽¹⁾.

د. التكنولوجيا: ويتبع ذلك تحديد نوعية التكنولوجيا المستخدمة في كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة.

هـ. درجة التعقد: ويتبع ذلك تحديد تأثير درجة تعقد العمليات أو المنتجات على هيكل التكاليف، وهو المجال الذي أصبح يلقي إهتماماً كبيراً في ضوء نظام التكاليف على أساس النشاط⁽²⁾.

2. مسببات التكلفة التنفيذية (Operational Cost Driver(OCD): هي التي تتوقف عليها قدرة المنشأة على أن تنفذ بنجاح ما تم اختياره في الهيكل الاقتصادي⁽³⁾. وتم تقسيمها إلى ست فئات وهي:

أ. مشاركة العنصر البشري: أي مدى التزام العنصر البشري بمفهوم التطوير والتحسين المستمر.

ب. إدارة الجودة الشاملة : وذلك من خلال تبني مفهوم تكلفة كازين Kazien costing ومفهوم صفر عيوب Zero Defects.

ج. استغلال الطاقة: وتشير إلى مدى استغلال طاقة المصنع

د. كفاءة تصميم المصنع.

هـ. مكونات المنتج.

و. استغلال العلاقات المتداخلة مع العملاء⁽¹⁾.

(1) Bloker, Edward j., Kung H.chen and Thomas lin, 2002, Cost Management: A Strategic Emphasis, (San Francisco McGraw Hill companies, p. 247)

(2) Shank johan & Vijay Gonrindara, Jan 1993, Strategic Cost Management: The New Tool for competitive Advantage, N.Y: The free press A Division of Macmillan, Inc., and p.20)

(3) ناصر نور الدين عبداللطيف، "محاسبة التكاليف المتقدمة" الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة.

خامساً: الخطوات الأساسية لتطبيق نموذج تحليل مسببات التكلفة:

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.
2. الحصر الفعلي لتكاليف كل نشاط من الأنشطة الأساسية عن فترة زمنية معينة والتي يمكن تتبعها مباشرة وفقاً لمسببات تكاليف الموارد بما يعكس استهلاك الأنشطة من عوامل الإنتاج من حيث الكم والوقت.
3. إعداد مصفوفة الارتباط بهدف فحص وإيضاح العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط عن طريق إقترح عدد متنوع من مسببات التكلفة التي ترتبط بحدوث كل نشاط.
4. توسيق علاقة تكلفة كل نشاط بالمسببات المختارة عن طريق إعداد جداول أو ملخصات تظهر تتابع أنشطة المنشأة والمسببات المناسبة لكل نشاط.
5. إحتساب معدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة ويعبر قياس هذا المعدل عن معدل التكلفة لوحدة المسبب حيث:

معدل تكلفة وحدة المسبب = إجمالي تكاليف النشاط المساعد

كمية الموارد اللازمة للنشاط (كمية المسببات)

ويكون نصيب النشاط الأساسي من تتبع تكلفة خدمات الأنشطة المساعدة يساوي =

مجموع كمية موارد كل نشاط × معدل التكلفة

6. تحديد التكلفة الكلية حيث أن تكاليف النشاط تساوي تكاليف التشغيل المباشرة للنشاط + نصيبه من تتبع تكلفة الأنشطة المساعدة⁽²⁾.

سادساً: مشكلات تحليل مسببات التكلفة:

يتطلب تحليل مسببات التكلفة معالجة مشكلتين هامتين:

(¹) Ricardo Sivli, "Knoleged management: A strategic cost Management Perspective", International Symposium on learning Management and Technology Development in The Information and Internal Age, forli, No. V, 2002, p.7

(²) محمد أحمد عوض، "إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الربحية"، (جامعة بني سويف، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 2012) ص ص 47-48.

المشكلة الأولى: تحديد عدد مسببات التكلفة: وتعتبر هذه المشكلة ذات أهمية في مجال القياس الدقيق لضمان دقة تكاليف الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على موضوعات القياس التكاليفي ويشير Cooper إلى وجود ثلاثة عوامل تحدد إمكانية تحديد مسبب تكاليفي واحد وأن يكون هذا السبب مقبولا وهذه العوامل هي:

- تنوع المنتجات: وهذا يعني إختلاف المنتجات في إستخدام الأنشطة المختلفة.
 - حجم التكاليف النسبي للأنشطة الفرعية التي يتم تجميعها وتقاس عن طريق تحديد النسبة المئوية لتكلفة كل نشاط من التكاليف الكلية للأنشطة المراد تجميعها وكلما زاد حجم التكاليف النسبي لأنشطة معينة كلما زادت درجة التسوية.
 - تنوع الحجج : ويكون ذلك في حالة إنتاج المنتجات على دفعات مختلفة الحجم وكلما زادت درجة تنوع الحجم زادت الحاجة إلى عدد أكبر من مسببات التكلفة.
- المشكلة الثانية: المفاضلة بين مسببات التكلفة: يرتبط قرار اختيار مسببات التكلفة الملائمة بثلاثة عوامل:

- **تكلفة القياس:** ويعني تكلفة قياس مسبب التكلفة فكلما كانت تكلفة القياس أقل كلما كان مسبب التكلفة أفضل.
- **تكلفة الأخطاء:** وذلك نتيجة إلى أن درجة الإرتباط غير ملائمة وتحدث تشوهات ويتم إتخاذ قرارات غير سليمة.
- **تكلفة الآثار السلوكية لإستخدام مسبب التكلفة:** كل ماكانت الآثار السلوكية لإستخدام مسبب التكلفة مرغوب فيها فإنه يعتبر الأساس في تفضيل مسبب التكلفة وحجم إختياره⁽¹⁾.

(1) د. تهناني محمود عبده النشار، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلة المصرية للدراسات التجارية العدد الرابع، 2003، ص 100-

الفصل الثاني

الإطار النظري لترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية

تتناول الباحثة في هذا الفصل الإطار النظري لترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية من خلال استعراض مفهوم وأهمية وأنواع القرارات التمويلية والتشغيلية وبيان دور مكونات إدارة التكلفة في ترشيدها ، وسوف يتم تناول الفصل من خلال مبحثين:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأنواع القرارات التمويلية والتشغيلية

المبحث الثاني: دور مكونات إدارة التكلفة في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية

المبحث الاول

مفهوم وأهمية وانواع القرارات التمويلية والتشغيلية

أولاً: القرارات التمويلية:

1. تعريف التمويل:

يعرف التمويل بأنه الإمداد بالأموال في أوقات الحاجة إليها

التمويل في اللغة: يقصد به "الإمداد بالمال".

في الإصطلاح: هو قيام الشخص بتقديم شئ ذي قيمة مالية لشخص آخر اما على سبيل التبرع أو على سبيل التعاون بين الطرفين من أجل استثمار بقصد الحصول على أرباح تقتسم بينهما على نسبة يتم الإتفاق عليها مسبقا وفق طبيعة عمل كل منهما ومدى المساهمة في رأس المال وإتخاذ القرار الإداري والإستثماري، ويعني أيضا تقديم المال إلى مستخدمه بصورة تشرك الممول ومستخدم المال في نتيجة توظيف المال⁽¹⁾.

ويعرف بأنه توفير المبالغ النقدية اللازمة لإنشاء أو تطوير مؤسسة خاصة أو عامة⁽²⁾.

تري الباحثة أن التمويل هو تقديم المال بغرض استثماره للحصول على الأرباح أو تطوير مؤسسة خاصة أو عامة.

2. تعريف قرار التمويل:

هو ذلك القرار المتعلق بتحديد وصياغة هيكل التمويل لمنشأة الأعمال والتي تصل من

خلالها لاختيار هيكل التمويل الأمثل لتعظيم ثروة الملاك أو تعظيم القيمة السوقية للسهم⁽³⁾.

ويتمثل في عرض الأموال في المؤسسة والذي يتم من خلاله تحديد المزيج الأمثل لمصادر التمويل المختلفة، سواء كانت مملوكة أو مفترضة. ويغطي قرار التمويل ثلاث قرارات رئيسية هي:

- اختيار الهيكل المالي، أي التوزيع بين الأموال المقدمة من طرف المساهمين والديون المالية.

(1) زهواني رضا، وصيف فائزة، سميير بوعافية دور الادارة المالية في صنع القرارات المالية، (الجزائر: جامعة الشهيد حمد لخضر، مجلة العلوم الإدارية والمالية، العدد، 1، 2017)، ص 242.

(2) أحمد بورس، تمويل المنشآت الاقتصادية، (الجزائر: دار العلوم للنشر، 2008) ص 24.

(3) حمزه محمود الزبيدي "الادارة المالية المتقدمة"، (الأردن: أوراق للنشر والتوزيع، 2004) ص 72.

- سياسة توزيع الأرباح، أي الإختيار بين إعادة إستثمار النتيجة (احتجاز أرباح) وبين توزيع الأرباح على المساهمين.
 - الإختيار بين التمويل الداخلي (التمويل الذاتي)، والتمويل الخارجي (الأموال المقدمة من طرف المساهمين أو الإستدانة المالية)⁽¹⁾.
- ترى الباحثة أن قرار التمويل هو القرار المتعلق بصياغة وتحديد هيكل التمويل المناسب ليتم من خلاله تحديد المزيج الأمثل لمصادر التمويل.

3. مبادئ اتخاذ قرارات التمويل:

يتركز قرار التمويل على العديد من المبادئ التي يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ قرار التمويل وهي كالآتي:

- الموازنة بين المخاطرة والعائد.
- الأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.
- كفاءة أسواق رأس المال: الهدف من التمويل هو تعظيم ثروة الملاك أو حملة الاسهم حيث لا يمكن قياس هذه الثروة الا من خلال كفاءة الاسواق المالية والسوق الكفاء هو ذلك السوق الذي تعكس فيه قيم الاصول والسندات مقدار المعلومات المتاحة لدى الجمهور.
- التأثيرات الضريبية: القرارات التمويلية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التأثيرات الضريبية بحيث يجب حساب جميع التدفقات النقدية بعد الخصم الضريبي⁽²⁾.

4. مقومات التمويل:

وتتمثل مقومات التمويل في الآتي :

- من المقومات الأساسية للتمويل هو ظهور الثورة التكنولوجية وما أفرزتهو أنتجته من اجهزة متقدمة أصبحت لا يمكن الإستغناء عنها أو ممارسة النشاط بدونها إلا كانت نتائجه غير مؤكدة ومشكوك فيها وفي سلامتها وأدى ذلك إلى توسيع وتنوع الإحتياجات والرغبات.

(1) د. أشرف سالم عبد الكافي، د. علي مفتاح النائب، "أثر معلومات قائمة التدفقات النقدية على فعالية منح قرارات التمويل المصرفي"، (ليبيا، مجلة الجامعة الأسمرية الإسلامية العدد الثلاثون، الجزء الأول 2017)، ص 232.

(2) محمد بوشوشه، "مصادر التمويل وأثرها على الوضع المالي للمؤسسة"، (الجزائر جامعة بسكرة، رسالة ماجستير في الاقتصاد، 2007)، ص ص 7-8.

- ومن المقومات أيضا الإحتياجات والرغبات الخاصة بالمستهلكين في الأسواق المالية والدولية المختلفة وازدياد قدرة المشروعات المماثلة والمنافسة على إشباع هذه الإحتياجات والرغبات.
- الارتفاع المستمر في الدخل وسيادة المستهلك وسيادة قوى المنافسة ونظم البيع الإلكتروني التي توفر الوقت والجهد والتكلفة⁽¹⁾.

5. أهمية قرارات التمويل:

تأتي أهمية قرار التمويل من الحاجة إلى الأموال وتتعاضم كلما تعاضمت الحاجه إليها، وبعد قرار التمويل من أهم وظائف الإدارة المالية من حيث حجم ونوع ومدى التمويل المناسب لكل نوع من أنواع الموجودات من أجل تحقيق أهداف المنشأة، وبعد قرار التمويل من أهم القرارات التي تتخذها الإدارة لأنه لا يمكن أن يتخذ قرار استثماري قبل أن يعرف كيفية توفير التمويل اللازم له، وقبل اتخاذ القرار التمويلي لابد للإدارة المالية التأكد من أن الأموال المطلوبة يمكن توفيرها في الوقت المناسب وباقل تكلفة ممكنة وخلال فترة زمنية مناسبة ولا بد من التأكد من أن جوهر قرارات التمويل تدور حول تحديد المزيج الأمثل من مصادر التمويل، الاستثمارات، وهيكل التمويل أي تحديد تشكيلة التمويل من مصادر التمويل المتاحة، فاختيار حصص من مصادر التمويل المقترضة ومصادر التمويل المملوكة لتمويل الاستثمارات تشكل محور القرار التمويلي⁽²⁾.

6. أنواع القرارات التمويلية:

- قرارات تعنى بتحديد المزيج الملائم للتمويل قصير وطويل الأجل وهو من أهم القرارات التي تؤثر على الربحية والسيولة.

(1) أ.د. محمد الفاتح محمود بشير، التمويل والإستثمار في الإسلام، الطبعة الأولى، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، (القاهرة)، ص 77.

(2) هنادي عبدالمنعم احمد الاحمر، "أثر مكونات هيكل رأس المال في القرارات التمويلية والاستثمارية بقطاع التأمين السوداني"، (المملكة العربية السعودية: جامعة القصيم، مجلة أماربارك، العدد 28، 2018)، ص 79-80

- قرارات تعنى بتحديد أيهما أكثر منفعةً للمؤسسة القروض قصيرة الأجل أم طويلة الأجل في وقت محدد من خلال الدراسة المعمقة للبدائل المتاحة وتكلفة كل بديل والآثار المترتبة عليه في الأجل الطويل⁽¹⁾.

7. مصادر التمويل:

يمكن تقسيم مصادر التمويل إلى مصادر أموال طويلة الأجل في الإستثمارات الطويلة، ومصادر تمويل قصيرة الأجل في الإستثمارات قصيرة الأجل وتتمثل فيما يلي:

1. **مصادر التمويل قصيرة الأجل:** ويقصد بالتمويل قصير الأجل تلك الأموال التي تحصل عليها المؤسسة من الغير وتلتزم بردها خلال فترة لاتزيد عن على العام عادةً، وتكون تلك الأموال موجهة لنشاط الإستغلال.⁽²⁾

أنواع مصادر التمويل قصيرة الأجل: توجد عدة مصادر للتمويل قصير الأجل ويمكن إجمالها بنوعين أساسين هما :

- **الائتمان التجاري:** هو عبارة عن تمويل قصير الأجل يمنحه المورد إلى المشتري مقابل شراء بضاعة بقصد إعادة البيع أو إستخدامها كمادة أولية لإنتاج بضاعة مصنعة ويحتاج المشتري إلى هذا النوع من التمويل في حالة عدم كفاية رأس المال العامل.
- **الائتمان المصرفي:** تحتاج المشاريع عادة خلال دورتها الإستثمارية التشغيلية إلى التمويل قصير الأجل خلال فترة زمنية محددة لتغطية الاحتياجات خلال هذه الدورة أو التوسع في نشاط المؤسسة، وعادة يشترط أن يتم تسديد قيمة القرض في فترة أقل من سنة⁽³⁾.

2. **مصادر التمويل طويلة الأجل:** هي تلك المصادر التي تكون مدتها أكثر من سنة، وتستخدم في الإستثمارات طويلة الأجل أو لتلبية الاحتياجات الدائمة لبعض الأصول المتداولة وتنقسم إلى قسمين⁽⁴⁾:

- مصادر التمويل الخارجي.

(1) خولة بحورة، "دور لائحة القيادة في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة قساري - ورقلة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير 2015، ص 6.

(2) منير ابراهيم هندي، "الفكر الحديث في مجال مصادر التمويل"، (الاسكندرية: منشأة المعارف للنشر، 1998، ص 5)

(3) دريد كامل آل شبيب، "مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة"، (الأردن: دار الميسر للنشر والتوزيع، 2006) ص 218-227.

(4) دريد كامل آل شبيب، "مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة"، مرجع سابق، ص 200.

• مصادر التمويل الداخلي.

مصادر التمويل الخارجي:

وهي المصادر التي يمكن الحصول عليها من خارج المؤسسة وتتنف إلى ما يلي:
أ. **الأموال الملكية:** تعرف الأموال الملكية بأنها الأموال التي يقدمها أصحاب المؤسسة، وتمثل المصدر الأول للتمويل بالنسبة للمؤسسات الجديدة، وتعتبر القاعدة التي تستند إليها المؤسسة القائمة عند الافتراض وهي:

- **الأسهم العادية:** تمثل الأسهم العادية من وجهة نظر الإدارة ركناً مهماً ووسيلةً رئيسية للحصول على التمويل المناسب فهي رأس المال الأساسي للمؤسسات المساهمة.
- **الأسهم الممتازة:** عبارة عن مصدر مهم من مصادر التمويل طويل الأجل، وتشكل الأسهم الممتازة والأسهم العادية رأس المال للشركات المساهمة، وسميت ممتازة لأنها تمتاز وتعطى أولوية على الأسهم العادية.⁽¹⁾

ب. **الأموال المقترضة:** يمكن الحصول عليها بواسطة السندات أو القرض طويل الأجل:

- **السندات:** هي أوراق مالية ذات قيمة إسمية واحدة تصدرها الشركة وتطرح للتداول إلى الأفراد والمؤسسات بهدف الحصول على تمويل طويل الأجل، وبفائدة سنوية ولها تاريخ استحقاق.
- **القروض المصرفية طويلة الأجل:** تعد إحدى مصادر التمويل طويلة الأجل والتي تمنح مباشرة من الجهاز المصرفي وتكون مدتها أكثر من سنة، وتمنح مثل هذه القروض من البنوك ومؤسسات الأموال الأخرى المحلية من داخل البلد أو خارجية من خارج البلد ويتم تحديد مبلغ القرض وسعر الفائدة وطريقة الدفع بالاتفاق مع المقترض وكذلك أسلوب إعادة المبلغ المقترض.⁽²⁾

مصادر التمويل الداخلي:

ويمكن تصنيفها كما يلي:

- **الاهتلاك:** تعرف الإهتلاكات على أنها "عملية تناقص القيمة المحاسبية لأصل من الأصول، ناتج عن استعماله بمرور الزمن أو عن تطور التكنولوجيا أو آثار أخرى.

(1) هيثم محمد الزعبي، مرجع سابق، ص 86، 90.

(2) دريد آل شبيب، مرجع سابق، ص 200، 218.

- **المؤونات:** هي مبالغ مالية موجودة لمواجهة حوادث محتملة لها تأثير مباشر على نشاطات المؤسسة، وتصنف إلى ثلاث مجموعات:
 - مؤونات تدهور قيم عناصر المخزونات.
 - مؤونات تدهور قيم الحقوق من الزبائن، أوراق مالية وتجارية.
 - مؤونات الأعباء والخسائر من أخطار وضمانات وغيرها⁽¹⁾.

8. العوامل المؤثرة في قرارات التمويل:

تتأثر قرارات التمويل التي تتخذها إدارة المنشأة بمجموعة من العوامل التي ترجع أساساً إلى تكلفة كل مصدر من مصادر التمويل وكذلك حجم وطبيعة النشاط ودرجة المخاطرة والعائد من وراء هذه المصادر.⁽²⁾ ومن هذه العوامل:

1. تكلفة التمويل من كل مصدر داخلياً كان أم خارجياً فالتمويل مهما كان مصدره فله تكلفة يجب مراعاتها.
2. ملائمة التمويل للمجال الذي يستخدم فيه التمويل، فإذا كان الهدف من التمويل هو التوسيع الرأسمالي فيستحسن أن يكون التمويل طويل الأجل، أما إذا كان الهدف من تمويل رأس المال العامل فعندها يستحسن أن يكون التمويل قصير الأجل وذلك من أجل تخفيض تكلفة التمويل.
3. السيولة النقدية في المؤسسة، وهنا يجب مراعاة وضع السيولة النقدية في المؤسسة التي ترغب في التمويل، فإذا كان هذا الوضع حرجاً فعلى المؤسسة أن تغض النظر عن تكلفة هذا التمويل.
4. الشروط التي تفرضها الجهة التي تقوم بالتمويل، فبعض المقرضين يفرض شروطاً على المؤسسة التي تطلب التمويل مثل: الضمانات التي يجب تقديمها، نوعيتها، توزيع الأرباح، قدرة المؤسسة على طلب تمويل إضافي من مصادر أخرى.

(1) أحلام قساوى، مرجع سابق، ص 49.

(2) فدوى محمد الفاضل، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التمويلية في القطاع المصرفي"، (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، قسم الدراسات النظرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2017) ص

5. الوفورات الضريبية التي يحققها التمويل الخارجي في الوقت الذي لا يحققها التمويل الداخلي، حيث أن الفوائد المدفوعة على القروض التي يتم تحميلها على الربح، في حيث أن توزيعات الأسهم لا عبء عليها⁽¹⁾.

(1) نعيم نمر داؤود، مرجع سابق، ص 154.

9. الآثار المترتبة على قرارات التمويل:

تنتج قرارات التمويل التي تتخذها الإدارة آثاراً على قيمة المنشأة والأرباح التي تحققها وكذلك سعر السهم في السوق، بالإضافة إلى أثرها على قرارات الاستثمار وفيما يلي أهم هذه الآثار:

1. أثر الهيكل المالي للمنشأة من حيث إجمالي الخصوم وحقوق الملكية، وكذلك عناصر كل منها ونسبة كل مصدر إلى الإجمالي، الأمر الذي ينعكس على نسبة إجمالي الإلتزامات إلى إجمالي الأصول.

2. الأثر على الأرباح: حيث يشير خبراء التمويل إلى أن هيكل التمويل الأمثل يؤدي إلى زيادة في أرباح المنشأة وزيادة في القيمة السوقية للسهم، ولهذا الغرض تقوم إدارة المنشأة قبل إتخاذ قرار التمويل بالتنبؤ بالأرباح المتوقع تحقيقها في ظل التمويل عن طريق السندات أو عن طريق زيادة رأس المال.

3. الأثر على الإقتراض من الغير، قد يترتب على إتخاذ قرار التمويل عن طريق إصدار السندات إلى عدم مقدرة المنشأة في الحصول على قروض طويلة الأجل من البنوك، إذ لم يتم استخدام حصيلة بيع السندات في زيادة العائد على الإستثمار في الأصول أو في زيادة الأرباح العامة.

4. الأثر في وقت واحد (التمويل بالسندات والأسهم الممتازة والقروض طويلة الأجل) إلى عجزها عن سدادات الإلتزامات المستحقة عليها في موعدها وعجزها أيضاً عن إستخدام هذه المصادر للإستخدام الأمثل⁽¹⁾.

ثانياً: القرارات التشغيلية:

1. مفهوم القرارات التشغيلية:

هي القرارات المعنية بعملية تحويل مدخلات معينة من المواد إلى مخرجات مرغوبة، وهي لا تعني بصفة عامة بما يجب أن تكون عليه تلك المدخلات والمخرجات. وعموماً فهذه القرارات يتخذها مديرون يعملون في المستويات الدنيا والوسطى للهيكل التنظيمي. وتتسم القرارات التشغيلية بطبيعة روتينية وهذا يعني أنها متكررة وحينما تحدث مشكلات متشابهة

(1) عمر وصفي عقيل، "مفاهيم ادارة الاصول"، (الأردن، دار الزهران للنشر) ص 92.

بصورة منتظمة فغالباً ما يمكن التعرف على طريقة عامة للتعامل معها بالرغم من أنه قد لا يوجد حل محدد لهذه المشكلة⁽¹⁾.

أو هي القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية في المنشأة كما عرفها "حسان" وقال أن القرارات التشغيلية في الشركات الصناعية غالباً ما تصنف حسب الوظائف الأساسية التالية:

1. قرارات تتعلق بالعنصر البشري أو الأفراد.

2. قرارات تتعلق بمشتريات المواد الأولية للإنتاج.

3. قرارات تتعلق بالتسويق وتحديد حجم المبيعات⁽²⁾.

ترى البحثة أن القرارات التشغيلية هي قرارات يومية تعنى بتحويل المدخلات إلى مخرجات تؤخذ من قبل المديرين في الإدارة الدنيا والوسطى تكون متعلقة بالموارد البشرية وتحديد محتوى مهارات العاملين، تحديد مستوى الجودة، المخزون، التخطيط والسيطرة على الإنتاج.

أمثلة للقرارات التشغيلية :

- القرارات التي تتعلق بالموارد البشرية وتحديد مستوى المهارة للعاملين، الاهتمام بمستويات وبرامج التدريب، وضع الاسس لتقويم الأداء، الاهتمام بسلم الرواتب والأجور، منح الحوافز والمكافآت. وتعتبر هذه من الاعتبارات المهمة لسير العملية الإنتاجية وضمان تحسين الإنتاجية للعاملين في الوحدة الإنتاجية.
- القرارات التي تتعلق بالتخطيط والسيطرة على الإنتاج والتي تؤثر في الكلفة وجودة المنتج.
- القرارات التي تتعلق بتحديد مستوى الجودة المرغوب في المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الجودة الإنتاجية.
- القرارات التي تتعلق بالمخزون والاختيار بين مستويات عالية أو متوسطة أو منخفضة من المخزون⁽³⁾.

(1) أحمد يوسف عريقات، "المفاهيم الإدارية الأساسية النظرية والتطبيق"، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2011) ص 269.

(2) حسان ادريس فاضل العبادي، "أثر المقاييس المشتقة من قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية في الشركات الصناعية المساهمة العامه المدرجة في بورصة عمان"، (عمان: جامعة العلوم الإسلامية، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، 2017) ص 33.

(3) أسماء خضر ياس، "أثر القرارات الهيكلية على القرارات التشغيلية في تحسين الإنتاجية"، (بغداد: الكلية التقنية الإدارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 42، 2014) ص 79.

2. مميزات القرارات التشغيلية:

تتميز القرارات التشغيلية بالآتي:

1. من اختصاصات الإدارة التنفيذية.
2. قصيرة لآمد لارتباطها بأسلوب العمل اليومي.
3. يتم اتخاذها على ضوء الخبرات السابقة وبشكل فوري⁽¹⁾.
4. الاستراتيجيات التي تؤثر عليها القرارات التشغيلية:

تؤثر القرارات التشغيلية بشكل عام على تحقيق واحد من استراتيجيتين مهمتين:

الأولى: تحقيق الأرباح والتوسع على أساس انتاج سلع بجودة عالية أو تقديم خدمات بمستوى متميز وبأسعار أو مقابل منخفض أو معقول.

الثانية: تحقيق الأرباح والنمو على اساس قابليتها لتوفير أو عرض منتجات أو تقديم خدمات متفردة أو مبتكرة والتي عادةً ما تكون بأسعار أعلى من أسعار المنجات أو الخدمات التي ينتجها أو يقدمها المنافسون في السوق.

وتتطلب عملية اتخاذ القرار التشغيلي امتلاك تصور واضح ومتكامل عن مجموعة البدائل باستخدام المعلومات المتاحة والتقديرية الممكنة في ظل البيئة السئدة وبما يتلاءم مع أهداف المنشأة⁽²⁾.

5. خطوات اتخاذ القرارات التشغيلية:

لابد أن يرافق كل عملية اتخاذ قرار معين اتباع مجموعة من الخطوات التي تساعد

في اتخاذ القرارات، وبصورة عامة يمكن تلخيص خطوات اتخاذ القرار التشغيلي بما يأتي:

1. **تحديد المشكلة:** وتحديد وتعريف المشكلة يعد المهمة الأولى في عملية اتخاذ القرار ويعني تعريف المشكلة أن تكون هناك مشكلة وأن يتم تشخيصها ومعرفة أبعادها.
2. **تحديد هدف ومعيار القرار:** بموجب هذه الخطوة يحدد المدير النتائج المطلوب تحقيقها من جراء أداء معين والتي يجب أن تتحقق بواسطة قدر معين، فهذه تمثل أهدافاً تسعى الإدارة نحو تحقيقها.

(¹) مؤيد السالم، تصميم المنتجات وتحليلها، (الامارات العربية المتحدة، جامعة العين للعلوم والتكنولوجيا، دار حيمثرا للنشر، الطبعة الأولى، 2018)ص 192.

(²) جيوار أحمد سالارا محمد، حازم هاشم محمد، "تحليل الإيرادات والتكاليف الملائمة لأغراض القرارات التشغيلية"، (جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 29، 2013) ص 235.

3. **تطوير البدائل:** تمثل هذه الخطوة التفتيش والتحري عن الحلول المختلفة لحل المشكلات التي يمكن تشخيصها بدقة، وتعتمد هذه الخطوة على قدرة الإدارة على التحليل والابتكار لإيجاد الحلول الجديدة بالاعتماد على التجارب والسجلات السابقة.
4. **تحليل وتقويم البدائل:** بموجب هذه الخطوة يجب على الإدارة أن تقارن كل البدائل في كافة الظروف، وهذا يتطلب إجراء تنظيم لكل البدائل المتاحة بالشكل الذي يسمح بمقارنة كافة البدائل باستخدام منهجية القرار.
5. **اختيار البديل:** عملية تقويم أو اختيار البدائل تؤدي إلى اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة والتي تمت المفاضلة بينها.
6. **تنفيذ البدائل:** تعتبر خطوة تنفيذ البدائل هي الخطوة الفعالة في طريق نجاح القرار أو فشله، وهذا يعتمد على الفريق الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف القرار، وحتى يكون التنفيذ ناجحاً فإنه يستلزم الاستخدام الأمثل للموارد ووجود إدارة فعالة وناضجة وذات مهارات عالية، ونظام فعال للاتصال، وفاعلية جيدة لفريق العمل المخول بعملية اتخاذ القرار.
7. **تقويم البدائل:** تمثل ما اذا كانت المشكلة قد تم حلها، ويتم ذلك من خلال معرفة، هل القرار حقق النتائج المطلوبة؟ وماذا سيحصل إذا كانت نتائج التقويم تشير إلى أن المشكلة مازالت موجودة؟ فهذه الاسئلة يجب أن يكون لها أجوبة مثالية من قبل المدير وذلك قبل اتخاذ القرار النهائي بتبني بديل نهائي⁽¹⁾.

6. أنواع القرارات التشغيلية:

تم تصنيف القرارات إلى تصنيفات مختلفة ومتعددة كالاتي:

1. القرارات حسب امكانية برمجتها إلى ما يلي:

أ- قرارات مبرمجة:

هي القرارات المخططة سلفاً والمحددة بواسطة قواعد واجراءات المنظمة، والتي تشرح بالتفصيل كيفية معالجة مشكلة روتينية متكررة ومعروفة. وأن هناك درجة عالية من التأكد من نتيجة القرار وتأثيرها على علاج المشكلة. ومن أمثلة القرارات المبرمجة هي ما يظهر في لوائح المشتريات، والشؤون المالية وشؤون العاملين.

(1) الرفاعي، حسين عمران، صلاح مهدي، "دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية"، (العراق: جامعة بابل، مجلة جامعة بابل-العلوم الانسانية-، العدد الأول، 2010).

ب- القرارات غير المبرمجة:

وهي تتصف بأنها غير مخططة وغير محددة سلفاً، كما أنها تتناول مشاكل غير معروفة بصورة مسبقة ومشاكل جديدة، ولا يمكن اتباع أساليب روتينية ولائحية في علاجها، وبالتالي يمكن أن تكون هناك درجة عالية من عدم التأكد في تأثير القرار على علاجه للمشكلة.

2. القرارات حسب العلاقة بالمستوى الإداري:

يتخذ المديرون في كل المستويات الإدارية العديد من القرارات، وتختلف المستويات الإدارية فيما بينها في عدد القرارات التي تتعامل معها وفي خطورة هذه القرارات وهذه الإدارات هي الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة التشغيلية كالآتي:

أ- المستوى الاشرافي (التشغيلي):

يتخذ المديرون والمشرفون في هذا المستوى الإداري عدد كبير من القرارات وتنتم هذه القرارات بأنها مبرمجة وأن معظمها روتيني ومحكوم بلوائح وقواعد إجرائية محددة بصورة سالفة، وتصنع القرارات التشغيلية في المستويات الدنيا بالمنشأة وتتعلق بالعملية التشغيلية.

ب- الادارة الوسطى:

يقوم المديرون في كل من الإدارة الوسطى والعليا بإتخاذ عدد أقل من القرارات، على أن تنتم هذه القرارات في الغالب بأنها غير مبرمجة ولا تحدث بصورة متكررة وتؤثر على مجالات تنظيمية واسعة مما يجعل تكلفة القرار الخاطئ والسيئ تكلفة عالية.

ج- الإدارة العليا:

يتعامل المديرون في الإدارة العليا مع قرارات استراتيجية هامة تمس نشاط ومستقبل المنشأة ككل وبالرغم من قلة عدد هذه القرارات إلا أن تكلفتها وخطورتها عالية جداً.

3. القرارات الجماعية:

تتخذ القرارات ليس فقط بواسطة الأفراد، وإنما أيضاً بواسطة الجماعات ويعتمد المديرون في بعض الأحيان على رأي الآخرين من خلال عقد اللجان والاجتماعات المناسبة، كما يشيع استخدامها كلما صعدنا إلى أعلى في السلم الإداري، والسبب في ذلك يرجع إلى أن القرارات غير المبرمجة تنتم بالتعقيد وتحتاج إلى العديد من الآراء البديلة والمناقشة والتقييم من الخبراء وذوي الرأي والمتخصصين.

هناك العديد من مداخل اتخاذ القرارات الجماعية وهي تختلف فيما بينها في درجة تأثير أفراد الجماعة على القرار النهائي، ويمكن التفريق في هذا المجال في ثلاثة مداخل كالآتي:

أ- أفراد الجماعة ينصحون المدير وهو الذي يتخذ القرار:

وهنا تتجلى مساهمة أفراد اللجنة أو المشتركين في الاجتماع في إبداء الآراء البديلة ومناقشتها وتقييمها وإبداء النصيحة للمدير الذي يدير اللجنة أو الاجتماع ثم ينفرد المدير بمسؤولية اتخاذ القرار سواء أخذ أم لم يأخذ برأي الأفراد.

ب- أفراد الجماعة لابد أن يجمعوا بالموافقة على القرار النهائي:

وهنا يكون دور المدير في اللجنة والاجتماع هو إدارة النقاش وتميمته والتعرف على البدائل والوصول إلى قرار شبه نهائي، يلي ذلك اقتراح أعضاء الجماعة أو تصويته على هذا القرار فإذا أجمع جميع أفراد الجماعة على صلاحية القرار، اتخذ هذا القرار وكان نافذاً.

ج- أغلبية الجماعة توافق على القرار النهائي:

وهنا لا يلزم إجماع كل أفراد الجماعة بل يلزم أن تكون هناك أغلبية على القرار. فإذا كان أفراد الجماعة خمسة فإن موافقة ثلاثة منهم كافية لاتخاذ القرار، فوجود خمسة أفراد في الجماعة كلهم موافقين هذا يسمى إجماعاً، ووجود ثلاثة أو أربعة موافقين هذا يسمى أغلبية وفي حالة وجود عدد زوجي يرجح غالباً جانب الرئيس فإذا كان أفراد الجماعة ستة ووافق ثلاثة وعارض ثلاثة فتؤخذ الأغلبية في الجانب الذي ينتمي إليه الرئيس⁽¹⁾.

(1) محمد عبدالله الشيخ محمد، التكلفة الملائمة ودورها في ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية 2016) ص 65.

المبحث الثاني

دور مكونات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية

أولاً: دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية:

1. مساهمة بيانات التكاليف في ترشيد القرارات:

تساهم محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات من خلال توفيرها لبيانات تحليلية فيما يتعلق بتكاليف الأنشطة التي تمارسها المنشأة وذلك باعتبار محاسبة التكاليف نظام للمعلومات "وتعد القوائم التكاليفيه لكل نشاط على حدة" وذلك باعتبارها نظام محاسبي" وتعد معايير التكلفة والأداء نظام رقابي" واعداد الموازنات التخطيطية باعتبارها نظام تخطيطي.

2. التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات:

تنقسم التكلفة في مجال اتخاذ القرارات الى تكاليف ملائمة وتكاليف غير ملائمة "والتكلفة الملائمة هي التكلفة المتوقعة مستقبلاً والتي تختلف أو تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار" وتتميز التكلفة الملائمة بخاصيتين أساسيتين تعدان معيار للتمييز بينها وبين التكاليف غير الملائمة هما: أنها تكلفة مستقبلية اي تكلفة يتوقع حدوثها مستقبلاً ولم تحدث بالفعل" وأنها تكلفة تفاضلية اي تكلفة تختلف وتتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار⁽¹⁾.

وصنفت التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار إلى:

1. تكاليف يمكن تجنبها: وهي التكاليف المباشرة والمرتبطة بوحدة تحلب فرعية والتي قد تكون قسم انتاجي "خط انتاجي" ويمكن التخلص منها اذا تم التخلص من الوحدة الفرعية.
2. تكاليف الفرصة البديلة: تعرف بأنها هامش المساهمة المفقود والمضحى به نتيجة لتبني بديل آخر.
3. التكلفة التفاضلية: هي عناصر التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة عدم اختيار هذا البديل أو هي عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة فقط في حالة اختيار تنفيذ هذا البديل.

(1) صلاح مهدي جواد، حسين عمران الرفاعي "دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية" (مجلة التقى، العدد 20، السنة الثانية) ص 70.

4. **التكلفة المضافة (الجيدة):** هي الزيادة في التكلفة التفاضلية الخاصة ببدل معين عن الكلف التفاضلية الخاصة بأقل البدائل كلفة⁽¹⁾.

3. الصفات التي يجب أن تتميز بها التكاليف حتى تعتبر ملائمة:

أ. ان تكون البيانات متعلقة بالمستقبل وتأخذ في الحسبان أثر الزمن على النقود التكاليفية. كالتضخم، اسعار الصرف الاجنبي واسعار الفوائد على القروض وان تأخذ حالة عدم التأكد في الحسبان.

ب. ان تؤدي هذه التكاليف الى اختيار افضل البدائل المتاحة وان تأخذ في حسانها التكاليف الضمنية الى جانب البنود الصريحة⁽²⁾.

المتغيرات البيئية الصناعية الحديثة المؤثرة على ادارة التكلفة:

من الممكن القول أن هنالك العديد من المتغيرات المرتبطة ببيئة التصنيع الحديثة التي جعلتها تختلف بصورة جذرية عن بيئة الاعمال التقليدية، مما أدى الى حدوث تقادم في الاطار الفكري الذي يحكم نظم التكاليف ومخرجاتها من المعلومات، حيث تتميز بيئة التصنيع الحديثة في ظل المتغيرات البيئية والتصنيعية والتسويقية الحديثة بمجموعة من الخصائص، ومن أهمها:

1. حدوث تطور هائل في مجال نظم وطرق الانتاج والعمليات الصناعية التي تهدف الى احلال الآلات واستخدام الحاسبات الآلية محل القوى البشرية فيما يتعلق بمرحلة التصميم والتخطيط والتنفيذ وتصنيع المنتجات والأوامر والرقابة على عمليات التصنيع، وبناءا عليه ظهرت برامج التصميم بالاستعانة بخدمات الحاسب الالى في مرحلة التصميم، والذي يساعد في تصميم المنتجات ويوفر مجموعة من البدائل داخل قاعدة بيانات مرتبطة بمجالات تصميم المنتج أو في مرحلة التخطيط حيث يتم استخدام نظام تخطيط المصنع، او في مرحلة التنفيذ والرقابة عن طريق استخدام التصنيع المرن الذي يستخدم أساليب التحكم الرقمي الذي يساعد في صنع المواد المستخدمة للإنتاج آليا وتتميز هذه النظم بقصر وقت الاستجابة.

(1) صلاح مهدي جواد ، حسين عمران الرفاعي، مرجع سابق ص 72.

(2) أ. د محمود عبدالفتاح العشاوي، " محاسبة التكاليف للمنظورين التقليدي والحديث"، (الأدرن: دار البازوري للنشر 2011) ص ص 339-343.

2. تغير حاجات ورغبات المستهلكين، فالمستهلك أصبح أكثر وعياً بخصائص المنتجات، وأصبح نجاح المنشأة يقاس بمدى قدرتها على تلبية احتياجات ورغبات العملاء ومدى نجاحها في اشباع تلك الاحتياجات بكفاءة وفاعلية تفوق المنافسين، وأن نجاح منظمات الاعمال في استخدام الموارد بشكل يؤمن رغبات العملاء انعكس وبشكل اساسي على صياغة استراتيجيات هذه المنشآت وبما يحقق رضا العملاء.

3. محاربة الضياع ومحاولة القضاء عليه بطرق متعددة منها: تحليل الانشطة الصناعية وتحديد الانشطة التي تضيف قيمة والانشطة التي لا تضيف قيمة ومحاولة التخلص تدريجيا من الانشطة التي لا تضيف قيمة، بحيث يكون وقت التصنيع مساويا لوقت التشغيل فقط، وبالتالي تقليل او القضاء على الضياع في الوقت أو التكاليف.

4. الحاجة إلى وجود تركيز مزدوج فيما يتعلق بقياس الأداء سواء كان للبيئة الداخلية أو الخارجية وسواء كان هذا القياس في صورة كمية أو مالية، ولذا يجب ألا يقتصر تركيز الادارة على الأداء الداخلي فقط بل يجب أن يمتد الى المقارنة مع الاداء الخارجي لمجموعة الوحدات المماثلة العاملة في نفس المجال⁽¹⁾.

4. أهمية سلسلة القيمة في ادارة التكلفة واتخاذ القرارات:

تكمُن أهمية سلسلة القيمة في تخفيض التكلفة وتحسين العمليات وذلك بما توفره من معلومات لازمة لفهم سلوك التكلفة بشكل أفضل مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها وذلك من خلال الحد من الانشطة التي لا تضيف قيمة او خدمة للمنتج وتتمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي الى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة انتاج المنتج أو تقديم الخدمة نتيجة لرفع مستوى كفاءة أداء تلك الانشطة التي تضيف قيمة.

كما يعتبر تحليل سلسلة القيمة طريقة علمية للمعرفة بالقياس الكمي لعناصر تكلفة المنتج للقيام بحساب قيمته والاستعانة بأرقام لتعزيز الجودة الاقتصادية للمنتج التي تساعد متخذ القرار على اتخاذ القرار الصحيح⁽²⁾.

(1) محمد احمد شاهين "حو استخلاص اطار نظري ومفاهيمي لمحاسبة التكاليف في ظل المستحدثات البيئية الحديثة" (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، السنة الـ 18، 2014) ص ص 372-373.

(2) عطوى راضية، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، (الجزائر: جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2008) ص 76.

وترى الباحثة أن أسلوب سلسلة القيمة يؤدي إلى استكشاف مناطق الخلل لدى عملية الانتاج في المنشأة، حيث ان معرفة منطقة الخلل يسهل من اتخاذ القرارات اللازمة لعلاجها وبالتالي يصبح لدى المنشأة معرفة بإدارة تلك الأنشطة وذلك من خلال اكتشاف الأنشطة التي تضيف قيمة واتخاذ القرار باستبعادها بالإضافة الى معرفة مسببات التكلفة في كل نشاط وتتبع علاقتها مع الأنشطة الأخرى وعلى ضوء ذلك تقوم المنشأة باتخاذ القرار بتخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة الى المنتج للوصول الي تحقيق اهداف المنشأة.

5. دور مسببات التكلفة في ترشيد القرارات:

مسببات التكلفة هي احد المكونات الرئيسية لإدارة التكلفة الاستراتيجية وتهدف الى تقدير التكلفة اعتمادا على كميات ومعدلات متوقعة لمسببات التكلفة مما يساعد على تخطيط وإدارة التكلفة داخل دورة حياة المنتج.

ويجب معرفة مسببات التكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف لكونها تساعد على تحليل التكاليف بشكل سليم، وان من شأن ذلك التحليل تقسيم النشاط بشكل مفصل الى عدد من الاجزاء وكل جزء يتم تحميله بالتكاليف الخاصة به وهذا الامر يؤدي الي تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها والإيرادات التي حققها وبالتالي يؤدي الى المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لان عملية اتخاذ القرارات تحتاج بالدرجة الاولى الى معرفة مسببات التكلفة ومقدار التكاليف المحملة والإيرادات المتحققة لكل نشاط وترتبط عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المنشأة بتقارير التكاليف لكون تقارير التكاليف تشتمل على دراسته للنتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وكذلك عرض النتائج المتوقعة اذا ما اتخذت قرارات بديلة وهذا يتحقق من خلال توفير البيانات اللازمة لكل مستوي اداري بشكل متكامل وفي التوقيت المناسب وهكذا نستطيع القول ان من شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط علي حدة ومعرفة مقدار التكاليف المتحققة من ذلك النشاط المساعدة في تقسيم ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي وبالتالي المساعده في ترشيد عملية اتخاذ القرارات⁽¹⁾.

(1) زينب جبار يوسف و هيفاء عبدالغني عودة "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات"، (بغداد، جامعة بابل، كلية العلوم الإنسانية، مجلة جامعة بابل، المجلد 22، العدد 4، 2014) ص 939.

وترى الباحثة ان لمسيبات التكلفة وما توفره من معلومات عن التكلفة وضبطها وتخفيضها وتحليلها والرقابه عليها دور فعال في مساعدة متخذي القرار على اتخاذ القرارات التي من شأنها ان تحقق اهداف المنشأة.

6. دور سلسلة القيمة في ترشيد القرارات التمويلية:

بالاطلاع على دراسة ابو حمام 2013 بعنوان "اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات حيث ذكرت احدي النتائج ان اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تخفيض المخاطر وثبات الارباح للشركات المطبقة لها وخفضت ايضا من مخاطر التمويل" فقد رأى سعيد انه يمكن اضافة أنشطة التمويل المالي ودورها في خفض التكاليف واعتبارها من ضمن الأنشطة الداعمة لسلسلة القيمة من خلال دراسة التمويل الامثل للمنشأة وذلك من خلال قيام المنشأة بالسعي للحصول على الاموال بأقل تكلفة ممكنة وبشكل يمكنها من تحقيق اهدافها الاستراتيجية.

ويمكن ربط تحقيق هذه الاهداف بقرار اختيار الهيكل التمويلي الذي يحقق للمنشأة فوائد الوفورات التكاليفية. على راس المال للوصول الي الهيكل الامثل لرأس المال ويقصد به(الخليط المتجانس من مصادر التمويل التي تشمل التمويل الممتلك والتمويل المقترض، الذي يمكن الادارة من تعظيم مستوى الربحية وتحقيق هدفها المتمثل في تعظيم القيمة السوقية للسهم الواحد من خلال جعل كلفة التمويل في حدها الادنى وقيمة المنشأة في حدها الاعلى، وذلك من خلال دراسة المنشأة لهيكل التمويل الذي تحدد فيه بداية مصادر التمويل فهناك عدة مصادر للتمويل سواء كان تمويل داخليا ويتمثل في أنشطة التمويل الداخلي أو التمويل الخارجي ويتمثل في أنشطة التمويل الخارجي.

كما يرى سعيد ان تكامل أنشطة التمويل التي تؤدي الى تخفيض تكلفة التمويل وبالتالي على ربحية المنشأة مع أنشطة سلسلة القيمة المرتبطة بالعملية الانتاجية، التي تحقق وفورات تكاليفية تؤثر على تكلفة المنتجات بشكل يؤدي الي قدرة المنشأة على التعامل مع صراعات المنافسة الذي من شأنه ان يزيد من كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وإعطائها مصدر قوة واستمرارية في مواجهة المنشآت المنافسة إيجاباً علي سمعتها لدى مما ينعكس المستهلكين

نتيجة جودة منتجاتها واسعارها المنافسة لمنتجات المنشآت المنافسة وبالتالي اهتمام المستثمرين بالتفكير في الاستثمار في الاسهم المنشأة الامر الذي يعود بالانتفاع على قيمة اسهم المنشأة⁽¹⁾. وتري الباحثة من خلال ما سبق ذكره ان سلسلة القيمة لها تأثير ودور كبير فيما يتعلق باتخاذ القرارات التمويلية وذلك من خلال المساعدة في اختيار هيكل التمويل المناسب والمعلومات التي تقدمها للإدارة والتي تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل سواء كان تمويل طويل الاجل ام تمويل قصير الاجل.

7. دور سلسلة القيمة في ترشيد القرارات التشغيلية:

تساهم سلسلة القيمة في فهم طبيعة المنظمة وهيكل قدراتها واستخدام موارد المنشأة في عملياتها التشغيلية والاستثمارية لتصحيح نقاط الضعف ودعم نقاط القوة بالشكل الذي يؤدي الي اضافة اكبر قيمة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة للمساعدة في اتخاذ القرارات التشغيلية وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة .

وتعتبر العمليات التشغيلية أحد محاور العمليات الداخلية لسلسلة القيمة تختص بكافة القرارات التشغيلية المتعلقة بانتاج السلع والخدمات وتوزيعها الى الزبائن من اجل تحقيق قيمة قصيرة الامد، حيث تبدأ الانشطة في هذا المحور باستلام طلبات الزبائن وتنتهي باستلام الزبائن للمنتج او الخدمة، وتتميز هذه المرحلة بتكرار عملياتها بالشكل الذي يمكن المنشأة من تطبيق الادارة العلمية واتخاذ قراراتها التشغيلية المتعلقة بتحسين عمليات استلام اوامر البيع وتنفيذ الطلبات⁽²⁾.

وترى الباحثة ان دور سلسلة القيمة في ترشيد القرارات التشغيلية يظهر من خلال ما توفره سلسلة القيمة من معلومات مفيدة عن الموارد والمدخلات وطلبات الزبائن بشكل متكرر وبصورة مستمرة مما يساعد الإدارتين الوسطى والدنيا من اتخاذ القرارات التشغيلية اللازمة لتحقيق أهداف المنشأة.

(1) سعيد خالد محمد نور "دور المحاسبة الادارية باستخدام اسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة (عمان) الاردن، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة، 2015)ص ص 60-62.

(2) علي محمد ثجيل المعموري " نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة- مدخل استمرارية القيمة باستخدام ادارة تكاليف الجودة" (الاردن، جامعة الاسراء الخاصة، كلية العلوم الادارية، قسم المحاسبة، 2006)ص ص 7، 12.

الفصل الثالث

تتناول الباحثة في هذا الفصل نبذة تعريفية عن عينة الدراسة (المنطقة الصناعية بحري) ووصف للطريقة والإجراءات التي اتبعتها في تنفيذ هذه الدراسة، وذلك من خلال مبحثين:

1. المبحث الأول: نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية بحري

2. المبحث الثاني: تحليل البيانات و اختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية بحري

أولاً: المفهوم والتعريف:

يندرج تعريف المدينة الصناعية ضمن عدد من المفاهيم الأساسية وهي:
الميدان الصناعي، ومنطقة صناعية، المجمع الصناعي والمناطق الصناعية المؤهلة⁽¹⁾.

المنطقة الصناعية:

عبارة عن تجمع صناعي غير منظم، والخدمات المقدمة في المنطقة الصناعية تقتصر على تحديد الأراضي المتخصصة للمشاريع الصناعية بتخصيص مساحة معينة لكل مشروع حسب حاجته، وحسب تقدير الجهات ذات العلاقة لهذه الحاجة.

ويصبح كل مشروع مسؤول عن إدارة مشروعه لعدم وجود إدارة موحدة، وتضم المنطقة الصناعية صناعات من الأنواع والأحجام كافة.

الميدان الصناعي:

عبارة عن قطعة أرض لها مواصفات معينة تقع ضمن النسيج الحضري للمدن المخصصة للصناعة ويتم تقسيمها وتخطيطها بشكل منسق وفق خطة شاملة تحقق التكامل في الهيكل الحضري وظيفياً وجمالياً.

المنطقة الصناعية:

تعرف بأنها منطقة لم تجري أي تحسينات وهي معدة للاستخدام الصناعي وتكون جزءاً من خطة التصميم الأساسي للمدينة، تشمل نوع الصناعة وكثافتها والمتطلبات الأخرى ولا توجد وظيفة تنمية مقدمة في منطقة الصناعة وإنما فقد تحديد تنظيمي لتخصيص الأرض للنشاط الصناعي.

المجمع الصناعي:

عبارة عن وحدات مجمعة ويعرفه الكاتب البريطاني bale بأنه عبارة عن وحدات مجمعة متداخلة تكنولوجياً واقتصادياً تتطور حول صناعة واحدة تشكل بؤرة المجمع.

(1) الإدارة العامة للتخطيط والبحوث، التقرير الختامي للعصر الميداني لبيانات ومعلومات المنطقة الصناعية الخرطوم بحري، الإدارة العامة للتخطيط والبحوث، 2003، ص 2.

المناطق الصناعية المؤهلة:

مناطق محددة جغرافياً تحدها حكومة الدولة المضيفة وتوافق عليها حكومة الولايات المتحدة الأمريكية، وهي تكفل تمتع صادرات تلك الدولة من المنتجات الصناعية من هذه المناطق بإعفاء كامل من الرسوم الجمركية عند مرورها بالمناطق الخاضعة للسلطات الجمركية الأمريكية.

ثانياً: نشأة المدن والمناطق الصناعية:

تعود نشأة المناطق الصناعية الي العصور الوسطى تحديداً في عهد الإمبراطورية الرومانية حيث تم إنشاء العديد منها في ذلك الوقت لهدف زيادة النشاط التجاري والاقتصادي. أما تطبيق فكرة المناطق الصناعية بدا عملياً منذ اواخر القرن التاسع عشر عندما اقيمت أول منطقة صناعية قرب مدينة مانشستر ببريطانيا عام 1869، ثم لحقتها منطقة صناعية أخرى أقيمت بالقرب من مدينة شيكاغو بالولايات المتحدة الأمريكية في عام 1899م وبعدها بخمس سنوات أقيمت منطقة صناعية أخرى في نابلوي بإيطاليا في 1904 من ثم بدأت هذه الظاهرة في الانتشار في منتصف القرن العشرين حيث أخذت كل الدول المتقدمة والنامية في إدخال المناطق الصناعية طمن خططها التنموية.

ثالثاً: أهمية إنشاء المدن الصناعية:

تمهيد:

للمدن الصناعية ايجابيات اقتصادية واجتماعية وتنموية اعمق من مجرد كونها تجمعات لعدد من المصانع في مكان واحد فهي احد مصادر التنوع الاقتصادي ورافد اساسي لتوفير فرص العمل والحد من البطالة واثارها السلبية لكل أبعادها.

الهدف الرئيسي:

تطوير القطاع الصناعي وتشجيع الاستثمار الصناعي بتوفير بيئة صالحة للإنتاج.

اهداف بيئية:

- تلافي التأثير الناتج من المخلفات الصناعية على المناطق السكنية
- التحكم في تأثير التلوث الصادر من الصناعات المختلفة.
- توفير مسطحات مناسبة من المناطق الخضراء بالمناطق الصناعية.

- المحافظة على مصادر المياه من خلال نظام اعادة التدوير.
- سهولة معالجة المياه المتخلفة من الصناعة واستخدامها في ري المزروعات.
- سهولة جمع ونقل المخلفات الخطرة من المدن الصناعية وفقاً للقوانين والمحددات الموضوعية.

اهداف صناعية:

- ايجاد علاقة صناعية جيدة بين مختلف الصناعات المقامة بالمنطقة.
- الفصل بين انواع الصناعة التي تؤثر سلباً على بعضها البعض.
- الجمع بين الأنشطة المختلفة التي تحتاج الى خدمات متشابهة.

اهداف اجتماعية:

- توفير الخدمات الخاصة للعاملين بالمدينة الصناعية بمعدلات مناسبة
- خلق وتوفير فرص عمل كبيرة للمناطق السكنية المجاورة للمدينة.
- تطبيق القوانين والتشريعات المساندة للنشاط الصناعي بيسر.

اهداف اقتصادية:

- توفير بنية تحتية متخصصة وبتكلفة اقل.
- جذب المستثمرين المحليين والعرب والأجانب
- تقديم الخدمات الدارية وعمل الإجراءات للمستثمرين داخل المدينة.
- دعم القطاع الخاص وتفعيل دوره في تطوير القطاع الصناعي
- تقديم تسهيلات للصناعيين بتخفيض الضرائب وبعض الاعفاءات.
- تحسين القدرة التنافسية عن طريق تحفيز التعاون من خلال تجميع العمال ذات الصلة.
- تجميع المرافق التي تحتاجها الصناعة مما يساهم في تقليل تكلفتها
- تجميع الصناعة في مدينة محددة يؤدي الى الاستغلال المثل للأراضي.
- تقليل البطالة وخلق فرص عمل متنوعة وابعاد كبيرة.
- تطوير الاقتصاد الوطني الاشرافي الجيد على المصانع والورش وغيرها من قبل الجهات المختصة.

رابعاً: التحديات التي تواجه المدن الصناعية في السودان:

1. التكلفة العالية لتنفيذ البنية التحتية.
2. عدم إهتمام الوزارات والوحدات الحكومية بأداء دورها ومهامها داخل المناطق والمدن
3. الصناعية مثل (المراكز الصحية ، الدفاع المدني الخاص بالمنشآت الصناعية ، الصرف الصحي وغيرها)
4. عدم مقدرة الدولة على توفير تمويل كافي لتنفيذ المدينة بصورتها المثالية.
5. مشاكل تتعلق بالتوفير المستمر للطاقة.
6. التقاطعات في القوانين والمهام والمسؤوليات الحكومية بين الولايات والحكومة الاتحادية وعدم التنسيق بينهما في كثير من الأحيان.
7. وجود أنشطة غير صناعية ومغيقة للعمليات الصناعية بالمناطق الصناعية القائمة.
8. كثرة المخلفات الإدارية والتنظيمية داخل المناطق القائمة والصعوبة الكبيرة في حلها مثل (السكن العشوائي والعمال العشوائية).

خامساً: البعد الإقتصادي للمدن الصناعية :

- وتتبع أهمية المدن الصناعية من أهمية الصناعة كقطاع أساسي يركز عليه الإقتصاد الوطني في اي بلد والذي تتمثل أهميته في⁽¹⁾:
- المساهمة في زيادة الدخل الوطني فعندما ترتفع نسبة اسهام قطاع الصناعة في الناتج المحلي الإجمالي تزداد الصادرات ويقل عندئذ الإعتدال على تصدير المواد الأولية كالنفط مثلاً المساهمة في رفع مستوى الإنتاجية وذلك لأنه من اكثر القطاعات قدرة على تطبيق استخدام التقنية والتكنولوجيا الحديثة وهذا يسهم في رفع الإنتاجية.
 - المساهمة في رفع معدل النمو في الإقتصاد الوطني ويساعد على رفع النمو في القطاعات الأخرى أيضاً مثل قطاع الزراعة وقطاع الخدمات لترابط العلاقات بينهم وبين القطاعات الأخرى.
 - المساهمة في انتاج السلع النهائية مما يؤدي إلى تطور عدة قطاعات اقتصادية مثل (الخدمات، النقل، الزراعة) كما تنتج سلع استهلاكية ترفع المستوى المعيشي للأفراد.

(1) الإدارة العامة للتخطيط والبحوث، التقرير الختامي للعصر الميداني لبيانات ومعلومات المنطقة الصناعية الخرطوم بحري، الإدارة العامة للتخطيط والبحوث، 2003، ص3.

- استقطاب الاستثمار العالمي لما له من فوائد في دخول رؤوس أموال أجنبية ونقل التكنولوجيا.
- تقليل نسبة البطالة بتوفير فرص العمل في القطاع.
- اعمار المناطق المجاورة وخلق حراك بها.
- يسهم قطاع الصناعة في توفير موارد للقطع الأجنبية وذلك بتصنيع سلع تحل محل المستوردات أو تصنيع سلع للتصدير الخارجي في الاستفادة من السيولة المالية المحلية التي تهدر في المصاريف المالية أو تجمد في العقارات والأراضي.
- تعزيز الاستقلال السياسي والاقتصادي ويدعم تحقيق الاكتفاء الذاتي.

سادساً: المنطقة الصناعية بحري:

تعتبر منطقة بحري الصناعية من أوائل المناطق الصناعية بالبلاد، حيث شهدت ميلاد الصناعة السودانية الحديثة، وهي من المناطق التي عاصرت التقنين في مجالات الاستثمار الصناعي ومواكبة وتطور تلك القوانين والتشريعات، حيث تقع المنطقة الصناعية في الناحية الشمالية الشرقية من مدينة الخرطوم بحري، بدأت الصناعة بهذه المنطقة منذ زمن بعيد ، وبالتحديد بالأربعينيات من القرن الماضي وسارت عبر الحقب وإذا كانت في الخمسينات، وتركز على الصناعات في مجال المواد الغذائية (زيوت ، حلويات الخ) وفي فترة الستينات أكثر ما كان يميزها صناعة النسيج والمطاعم، وشهدت حقب السبعينات والثمانينات قيام الكثير من الصناعات في القطاعات المختلفة توسعا وامتداداً، ويمكن أن يقال أن طفرة صناعية قد حدثت وبالذات في مجال صناعة الغزل والبطاريات السائلة والجافة وصناعة البطاطين، كما أن حقبة التسعينيات شهدت قيام الكثير من صناعات الأدوية، وشهدت نهاية هذه الحقبة قيام المطاحن العملاقة، وما زال عطاء هذه المنطقة مستمراً.

تتميز منطقة بحري الصناعية بالميزات والخصائص الآتية :

1. من أقدم وأعرق المناطق الصناعية بالبلاد.
2. أكثر منطقة صناعية مرتبة من ناحية تخطيطية.
3. تحظى بخدمات صرف صحي مناسبة.
4. بها أكثر الاستثمارات المتمثلة في رؤوس الأموال الضخمة المستثمرة.
5. تتمتع بقدر لباٍس به من البنىات الأساسية.

6. بها أكبر طاقات صناعية ودوائية في البلاد.

7. بها أكبر طاقات طحن غلال في البلاد..

و تتوفر بوجود مصانع لا توجد في غيرها من المناطق الصناعية بالبلاد مثل:

أ - صناعة البطاريات الجافة (النيل الأبيض للبطاريات) .

ب - صناعة البطاطين (مصنع البطاطين الوطني) .

ت - أطباق البولسترين (مصنع أطباق البولسترين) .

ث - السيراميك (مصنع سيراميك أطلس) .

تبلغ المساحة الكلية للمنطقة حوالي 46788 م، وعدد المنشآت القائمة بها 1122 منشأة، تتكون

من 9 مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية المصانع بها.

ج - صناعة البطاريات الجافة (النيل الأبيض للبطاريات) .

ح - صناعة البطاطين (مصنع البطاطين الوطني) .

خ - أطباق البولسترين (مصنع أطباق البولسترين) .

د - السيراميك (مصنع سيراميك أطلس) تبلغ المساحة الكلية للمنطقة حوالي 4678 م ، وعدد

المنشآت القائمة بها 1122 منشأة ، تتكون من 9 مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية

المصانع بها⁽¹⁾.

(1) الإدارة العامة للتخطيط والبحوث، التقرير الختامي للعصر الميداني لبيانات ومعلومات المنطقة الصناعية الخرطوم بحري، الإدارة العامة للتخطيط والبحوث، 2003، ص5.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

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

1-مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين في جميع الوحدات الحكومية وغير الحكومية. أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (80) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين، والإداريين وبعض الأكاديميين في عدد (8) مصانع بالمنطقة الصناعية بحري، واستجاب (78) فرداً أي ما نسبته (98%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1- الأفراد من مختلف الفئات العمرية (30 سنة فأقل، 30-35 سنة، 35-40 سنة، 40-45 سنة).
- 2-الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).
- 3-الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (تكاليف ومحاسبة إدارية، محاسبة مالية، إدارة أعمال، إحصاء، اقتصاد، نظم معلومات، دراسات مصرفية، أخرى).
- 4-الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين البريطانية، زمالة المحاسبين الأمريكية، زمالة المحاسبين العربية، زمالة المحاسبين السودانية، لا احمل زمالة، زمالة أخرى).
- 5-الأفراد من مختلف المسمى الوظيفي (مدير مالي، محاسب تكاليف، محاسب مالي، مراجع، رئيس قسم، مدير إداري، أخرى).

6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من خمسة سنوات، 5-10 سنوات، 10-15 سنة، 15-20 سنة، 20 سنة فأكثر).

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

1- العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (1/2/3)

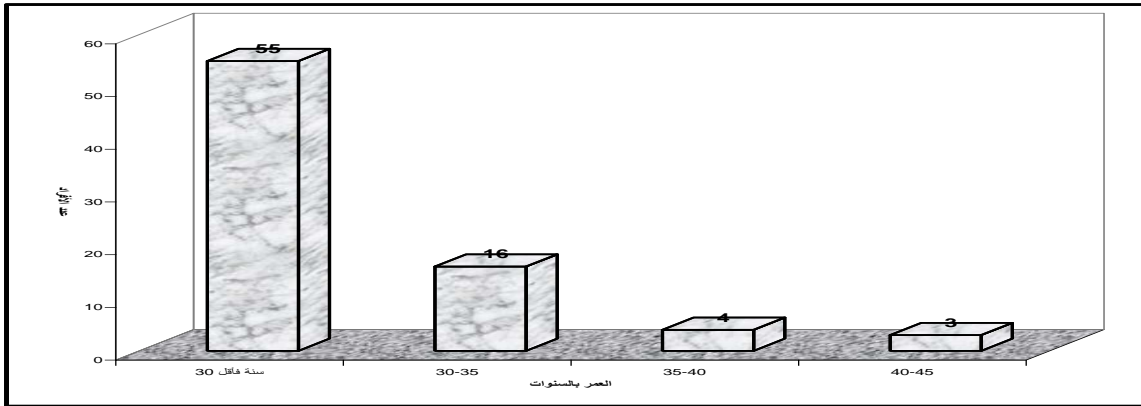
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر بالسنوات	العدد	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	55	70.5%
35-30	16	37.9%
40-35	4	44.3%
45-40	3	7.1%
المجموع	78	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م.

شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يبين الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما بين (أقل من 30) سنة، فقد بلغ عدد هؤلاء الأفراد (55) فرداً وبنسبة (70.5%) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (35-30) سنة (16) فرداً وبنسبة (20.5%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (40-35) سنة (4) أفراد وبنسبة (3.8%)، كما تضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (5.1%) أعمارهم ما بين (45-40) سنة.

- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (2/2/3)

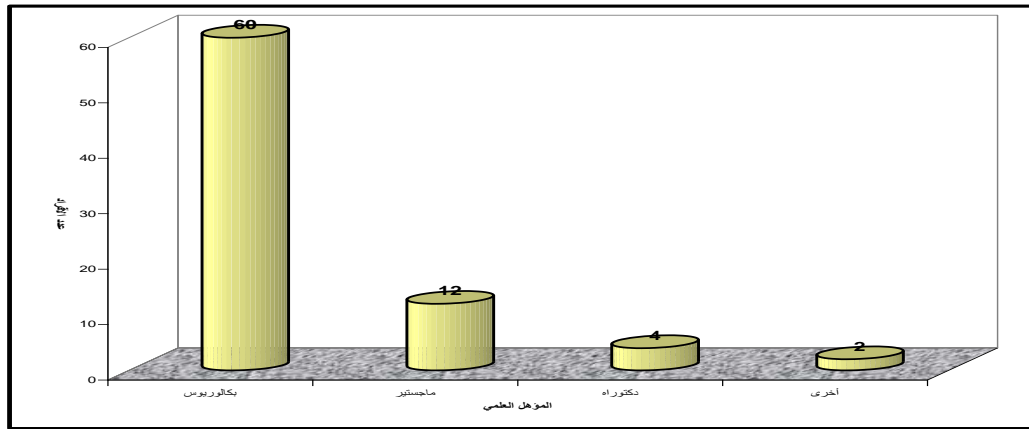
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
79.9%	60	بكالوريوس
15.4%	12	ماجستير
5.1%	4	دكتوراه
2.6%	2	أخرى
100%	78	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

ينتضح من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (60) فرداً ويمثلون ما نسبته (79.9%) من العينة الكلية، وتضمنت العينة على (12) فرداً وبنسبة (15.4%) من حملة شهادة الماجستير، و (4) أفراد وبنسبة (5.1%) من حملة شهادة الدكتوراه. كما تضمنت العينة على فردين وبنسبة (2.6%) من حملة له مؤهل غير المؤهلات المذكوره اعلاه.

3- التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (3/1/3) والشكل رقم (3/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (3/2/3)

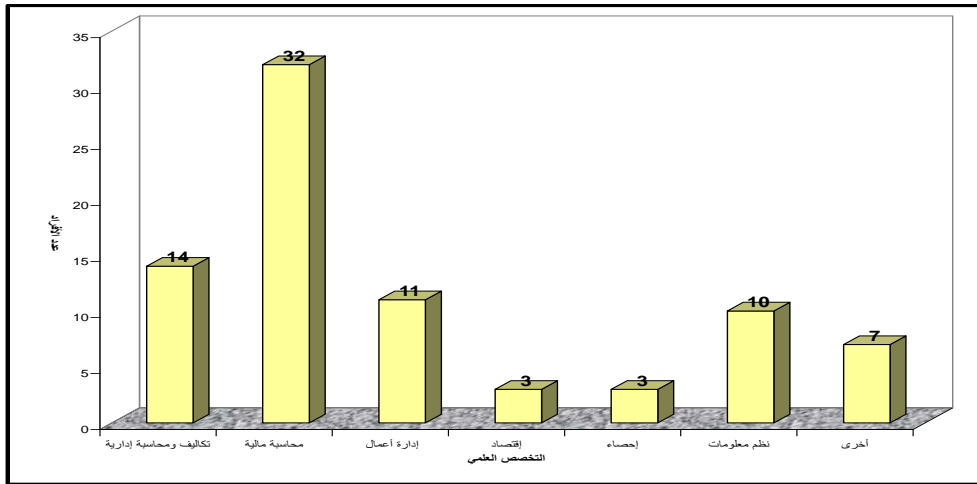
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
17.9%	14	تكاليف ومحاسبة إدارية
41.0%	32	محاسبة مالية
14.1%	11	إدارة أعمال
3.8%	3	اقتصاد
3.8%	3	إحصاء
10.3%	10	نظم معلومات
9.0%	7	أخرى
100%	78	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير نوع التخصص



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن التخصص العلمي

لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (32) فرداً وبنسبة (41.0%) ، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين تكاليف ومحاسبة إدارية في العينة (14) فرداً وبنسبة (17.9%) ، وعدد الأفراد المتخصصين نظم معلومات في العينة (8) أفراد وبنسبة (10.3%)، وعدد الأفراد المتخصصين إدارة أعمال في العينة (11) فرداً وبنسبة (14.1%)، وعدد الأفراد المتخصصين إحصاء في العينة (3) أفراد وبنسبة (3.8%)، وعدد الأفراد المتخصصين إقتصاد في العينة (3) أفراد وبنسبة (3.8%) . وتضمنت العينة على (7) أفراد وبنسبة (9.0%) لهم تخصصات أخرى غير المذكورة اعلاه .

4- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم جدول رقم (4/2/3) والشكل رقم جدول رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (4/2/3)

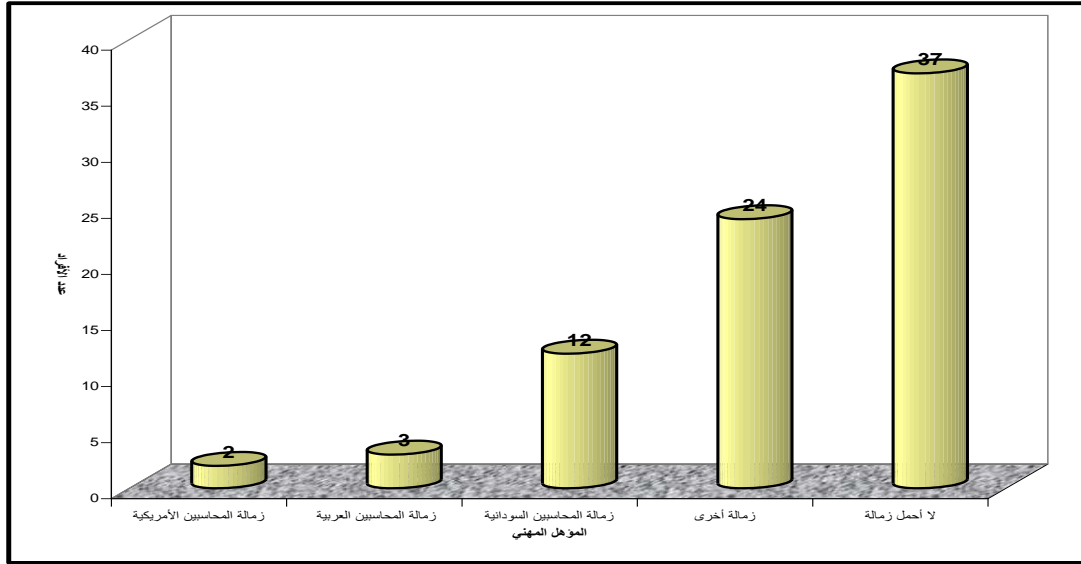
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
2.6%	2	زمالة المحاسبين الأمريكية
3.8%	3	زمالة المحاسبين العربية
15.4%	12	زمالة المحاسبين السودانية
46.2%	24	زمالة أخرى
47.4%	37	لا أحمل زمالة
100%	78	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم جدول رقم (4/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م
يتضح من الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) ان غالبية أفراد عينة الدراسة لا يحملون زمالة حيث بلغ عدد هؤلاء (37) فرداً بنسبة (47.4%) ، فردين وبنسبة (2.6%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين الأمريكية)، و(3) أفراد وبنسبة (3.8%) لهم مؤهل مهني (زمالة المحاسبين العربية)، و(12) فرداً وبنسبة (15.4%) له مؤهل مهني (زمالة المحاسبين السودانية). وتضمنت العينة (24) فرداً وبنسبة (46.2%) لهم مؤهلات مهنية أخرى غير التي ذكرت.

5- المسمى الوظيفي :

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

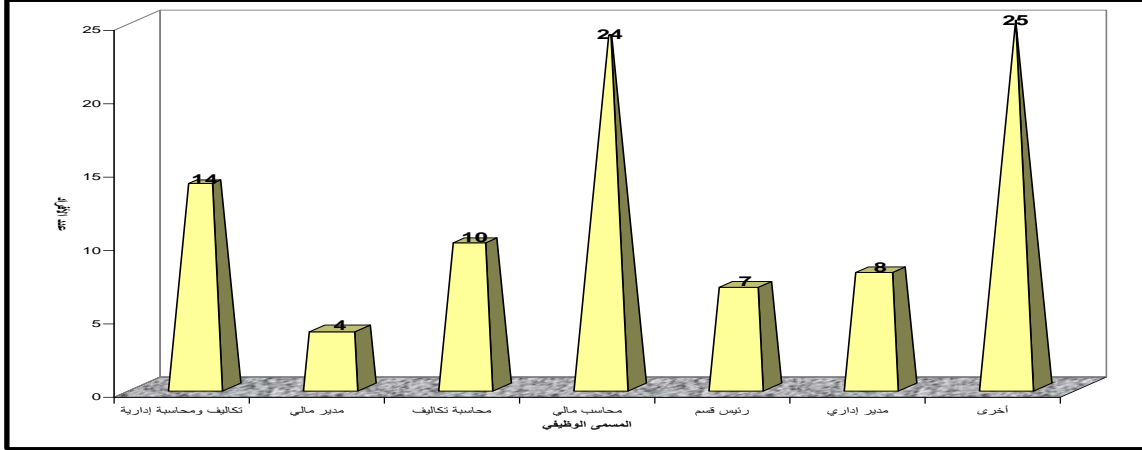
جدول رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
5.1%	4	مدير مالي
12.8%	10	محاسبة تكاليف
30.8%	24	محاسب مالي
9.0%	7	رئيس قسم
10.3%	8	مدير إداري
32.1%	25	أخرى
100%	78	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م
شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يظهر الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم مسميات وظيفية أخرى إذ بلغ عددهم (25) فرداً وبنسبة (32.1%)، و (4) فرداً وبنسبة (5.1%) مساهم الوظيفي مدير مالي، و (10) فرداً وبنسبة (12.8%) مساهم الوظيفي محاسب تكاليف، و (24) فرداً وبنسبة (30.8%) مساهم الوظيفي محاسب مالي، و (8) أفراد وبنسبة (10.3%) مساهم الوظيفي مدير إداري.

6- عدد سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة.

جدول رقم (6/2/3)

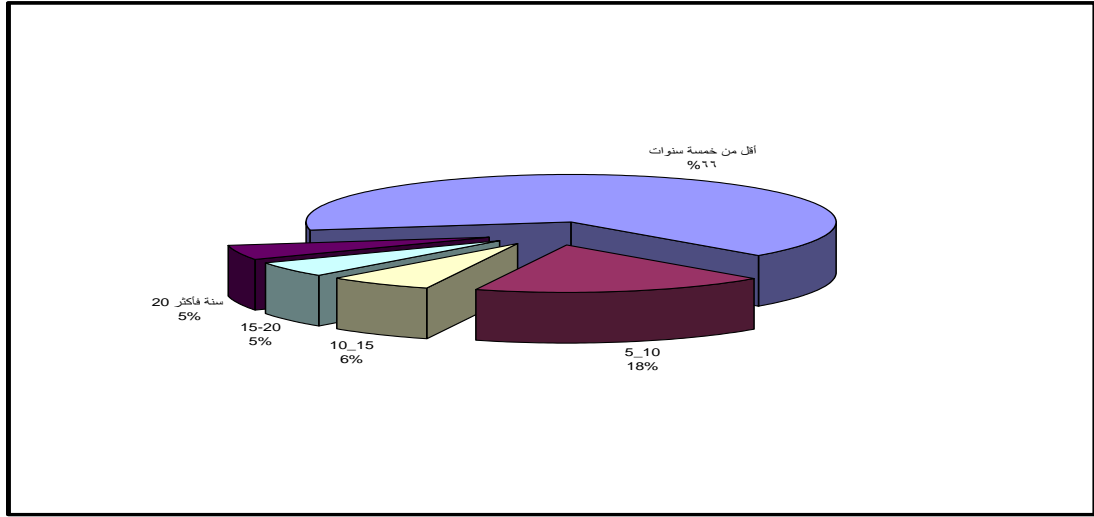
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
64.5%	51	أقل من خمسة سنوات
17.9%	14	10-5
6.4%	5	15-10
5.1%	4	20-15
4.1%	4	20 سنة فأكثر
100%	78	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتضح من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن هناك (51) فرداً وبنسبة (64.5%) لهم خبرة ما (أقل من خمسة سنوات)، وهناك (14) فرداً وبنسبة (17.9%) لهم خبرة ما بين (5-10 سنوات)، وهناك (5) أفراد وبنسبة (6.4%) لهم خبرة ما بين (11-15 سنة)، هناك (4) أفراد وبنسبة (5.1%) لهم خبرة ما بين (15-20 سنة). تضمنت العينة على (4) أفراد وبنسبة (5.1%) لهم خبرة (20 سنة فأكثر).

2- أداة الدراسة

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

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

وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسين: (راجع الملحق رقم (1))

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

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (22) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة الأربع كما يلي:

- المحور الأول: تتضمن (4) عبارات.
- المحور الثاني: تتضمن (3) عبارات.
- المحور الثالث: تتضمن (4) عبارات.
- المحور الرابع: تتضمن (3) عبارات.
- المحور الخامس: تتضمن (4) عبارات.
- المحور السادس: تتضمن (4) عبارات.

3- إختبار ثبات وصدق أداة الدراسة

الثبات والصدق الظاهري

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

الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق

للمقاييس التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له⁽¹⁾. قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

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

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:⁽²⁾

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

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

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (7/2/3)

(1) عبد الله عبد الدائم (1984م): التربية التجريبية والبحث التربوي، بيروت، دار العلم للملايين، ط2، ص355.

(2) سعد عبد الرحمن (1998م): القياس النفسي-النظرية والتطبيق، القاهرة، دار الفكر العربي، ط3، ص149.

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.73	0.84	0.92
الثاني	0.77	0.87	0.93
الثالث	0.72	0.84	0.91
الرابع	0.81	0.90	0.95
الخامس	0.66	0.80	0.89
السادس	0.75	0.86	0.93
الاستبيان كاملاً	0.85	0.92	0.96

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح من نتائج الجدول رقم (7/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة

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

- 1- الأشكال البيانية .
- 2- جدول التوزيع التكراري للإجابات .
- 3- النسب المئوية .
- 4- معامل ارتباط بيرسون لحساب معامل الثبات للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة .
- 5- معادلة سييرمان - براون لحساب معامل الثبات .
- 6- الإنحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.
- 7- الارتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة .
- 8- معامل التحديد لتحديد مساهمة المتغيرات المستقلة على المتغير التابع
- 9- الإنحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة .
- 10- الوسيط لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة .

5 -تطبيق أداة الدراسة

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (78) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لأوافق، لأوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية.

ثالثاً : التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول:

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

جدول (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تحدد مسببات التكلفة الهيكلية نوعية التكاليف والموارد المستنفذة في أداء أنشطة المنشأة.	18 %23.1	54 %69.2	6 %7.7	0 %0.0
2	تعتبر مسببات التكلفة الهيكلية السبب الرئيسي في تكوين التكاليف وهيكلها العام.	21 %26.9	45 %57.7	11 %14.1	1 %1.3
3	تتأثر مسببات التكلفة الهيكلية بعدد خطوط الانتاج.	27 %34.6	43 %55.1	7 %9.0	1 %1.3
4	نوع التكنولوجيا المستخدمة يعتبر أحد المؤشرات على هيكل التكاليف.	25 %32.1	47 %60.3	5 %6.4	1 %1.3

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (8/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل البعد الهيكلية (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

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

جدول رقم (9/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تحدد مسببات التكلفة الهيكلية نوعية التكاليف والموارد المستنفذة في أداء أنشطة المنشأة.	4	0.54	أوافق
2	تعتبر مسببات التكلفة الهيكلية السبب الرئيسي في تكوين التكاليف وهيكلها العام.	4	0.68	أوافق
3	تتأثر مسببات التكلفة الهيكلية بعدد خطوط الانتاج.	4	0.66	أوافق
4	نوع التكنولوجيا المستخدمة يعتبر أحد المؤشرات على هيكل التكاليف.	4	0.62	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (9/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات البعد الهيكلية.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.54 - 0.66) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثاني:

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

جدول (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني

ت	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تحدد مسببات التكلفة التنفيذية كيفية اداء وتنفيذ المنشأة لأنشطتها وأعمالها.	18 %23.1	54 %69.2	6 %6.7	0 %0.0
2	تتأثر مسببات التكلفة التنفيذية بمدى فعالية تصميم المنتج.	26 %33.3	43 %55.1	8 %10.3	1 %3.3
3	من العوامل التي تؤثر في التكلفة كيفية تنفيذ العاملين لإجراءات التحسين المستمر.	30 %38.5	38 %48.7	8 %10.3	2 %2.6

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (10/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني البعد التنفيذي (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

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

جدول رقم (11/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تحدد مسببات التكلفة التنفيذية كيفية اداء وتنفيذ المنشأة لأنشطتها وأعمالها.	5	0.54	أوافق
2	تتأثر مسببات التكلفة التنفيذية بمدى فعالية تصميم المنتج.	5	0.67	أوافق
3	من العوامل التي تؤثر في التكلفة كيفية تنفيذ العاملين لإجراءات التحسين المستمر.	5	0.74	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (11/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على البعد التنفيذي.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.54 - 0.74) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثالث:

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

جدول (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث

ت	التكرار والنسبة %				العبارة	
	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة		
1	16 %20.5	50 %64.1	8 %10.3	3 %3.8	1 %1.3	يتناسب مستوى المنتجات المتوفرة مع مقدار التكلفة.
2	22 %28.2	41 %52.6	6 %7.7	1 %1.3	0 %0.0	تستخدم إدارة المنشأة أحدث التقنيات في عمليات التخزين.

ت	التكرار والنسبة %	العبارة	ت	التكرار والنسبة %	العبارة	ت
3	30 %38.5	41 %42.6	6 %7.7	1 %1.3	0 %0.0	تعمل إدارة المنشأة على دعم الابتكارات في قسم الإنتاج.
4	23 %29.3	47 %60.3	7 %9.0	1 %1.3	0 %0.0	تسعى إدارة المنشأة للعمل بمستويات أداء عالية وتسليم المنتجات في الوقت المحدد.

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (12/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث بعد العمليات الداخلية (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

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

جدول رقم (13/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يتناسب مستوى المنتجات المتوفرة مع مقدار التكلفة.	4	0.76	أوافق
2	تستخدم إدارة المنشأة أحدث التقنيات في عمليات التخزين.	4	0.73	أوافق
3	تعمل إدارة المنشأة على دعم الابتكارات في قسم الإنتاج.	4	0.66	أوافق
4	تسعى إدارة المنشأة للعمل بمستويات أداء عالية وتسليم المنتجات في الوقت المحدد.	4	0.64	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (13/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات بعد العمليات الداخلية.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.76 - 0.64) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الرابع:

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

جدول (14/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	التعاون الجيد مع الموردين يعد وسيلة لتعزيز الميزة التنافسية.	41 %52.9	33 %41.0	4 %5.1	1 %1.3
2	توجه المنشأة جهودها نحو مجموعة من العملاء المربحين وتجاهل العملاء غير المربحين.	22 %28.2	37 %47.4	7 %9.0	7 %9.0
3	يتم إنتاج المنتجات بناءً على حاجات ورغبات العملاء.	29 %37.2	38 %48.7	7 %9.0	3 %3.8

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (14/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع بعد العمليات الخارجية (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الرابع، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (15/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	التعاون الجيد مع الموردين يعد وسيلة لتعزيز الميزة التنافسية.	4	0.66	أوافق
2	توجه المنشأة جهودها نحو مجموعة من العملاء المربحين وتجاهل العملاء غير المربحين.	4	1.14	أوافق
3	يتم إنتاج المنتجات بناءً على حاجات ورغبات العملاء.	4	0.84	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (15/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات بعد العمليات الداخلية.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.66 - 1.14) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الأول:

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

جدول (16/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول

ت	العبرة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	لدى المنشأة أرباح محتجزة تمول بها أنشطاتها المختلفة.	14	47	13	2	2
		%17.9	%60.3	%16.7	%2.6	%2.6
2	قرارات التمويل في المنشأة تعمل على فتح مصادر التمويل على ضوء حجم الاحتياجات المالية .	15	46	14	3	0
		%9.2	%59.0	%17.9	%3.8	%0.0

ت	التكرار والنسبة %	العبارة	ت	التكرار والنسبة %	العبارة	ت
0	1.3%	7	41	29	عند إتخاذ قرار التمويل لابد من الموازنة بين العائد والمخاطرة.	3
0	2.9%	10	46	20	تفرض إدارة المنشأة رقابة على تنفيذ الخطة التمويلية من اجل تطويرها.	4

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (16/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول القرارات التمويلية، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

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

جدول رقم (17/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول

ت	العبارة	الوسيط	الإحراف المعياري	التفسير
1	لدى المنشأة أرباح محتجرة تمويل بها أنشطاتها المختلفة.	4	0.82	أوافق
2	قرارات التمويل في المنشأة تعمل على فتح مصادر التمويل على ضوء حجم الاحتياجات المالية .	4	0.73	أوافق
3	عند إتخاذ قرار التمويل لابد من الموازنة بين العائد والمخاطرة.	4	0.67	أوافق
4	تفرض إدارة المنشأة رقابة على تنفيذ الخطة التمويلية من اجل تطويرها.	4	0.70	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (17/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات التابع الأول (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات القرارات التمويلية.
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.67 - 0.83) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم منفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الثاني:

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

جدول (18/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تهدف القرارات التشغيلية للمفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أفضلها	26 %33.3	46 % 59.0	6 %7.7	0 %0.0
2	تقوم إدارة المنشأة بعملية فحص المشاكل التي تواجهها وتفسيرها لاتخاذ قرارات تشغيلية رشيدة	33 %42.3	41 %52.6	4 %5.1	0 %0.0
3	ترتبط القرارات التشغيلية بتسيير العمليات اليومية في المنشأة	28 %35.9	41 %51.3	7 %9.9	3 %3.8
4	يتم وضع العديد من مسارات العمل البديلة لتحقيق أهداف المنشأة على المدى القصير	18 %23.1	41 %52.6	13 %16.7	4 %5.1

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (18/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني القرارات التشغيلية ، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع الثاني ، ويتم حساب

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (19/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني

ت	العبارة	الوسيط	الإحراف المعياري	التفسير
1	تهدف القرارات التشغيلية للمفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أفضلها.	4	0.59	أوافق
2	تقوم إدارة المنشأة بعملية فحص المشاكل التي تواجهها وتفسيرها لاتخاذ قرارات تشغيلية رشيدة .	4	0.58	أوافق
3	ترتبط القرارات التشغيلية بتسيير العمليات اليومية في المنشأة.	4	0.76	أوافق
4	يتم وضع العديد من مسارات العمل البديلة لتحقيق أهداف المنشأة على المدى القصير .	4	0.91	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (19/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات التابع الثاني (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات القرارات التشغيلية.
2. كما تراوحت قيم الإحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.58 - 0.91) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

رابعاً : اختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية في المنشآت الصناعية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة "لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لأختبار فرضيات الدراسة.

1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

"هنالك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التمويلية في المنشأة الصناعية".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن مسببات التكلفة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) و القرارات التمويلية كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مسببات التكلفة و القرارات التمويلية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.417	1.794	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.974	0.297	\hat{B}_1
			0.73	معامل الارتباط (R)
			0.53	معامل التحديد (R^2)
			23.895	أختبار (F)
النموذج معنوي				
$Y_1 = 1.794 + 0.297X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من جدول رقم (1/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مسببات التكلفة كمتغير مستقلة و القرارات التمويلية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.73).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.53)، هذه القيمة تدل على أن مسببات التكلفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (53%) في القرارات التمويلية (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (23.895) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 1.794: متوسط القرارات التمويلية عندما مسببات التكلفة يساوي صفرًا.
 5. 0.297: وتعني زيادة مسببات التكلفة وحدة واحدة يساهم القرارات التمويلية بـ 30%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " هنالك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التمويلية في المنشأة الصناعية " قد تحققت. وهذا يعني أن مسببات التكلفة لها تأثير في ترشيد القرارات التمويلية، أي أن مسببات التكلفة الهيكلية التي لها علاقة بالهيكل الاقتصادي تؤثر في اتخاذ قرار التمويل.

2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

- تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:
- "هنالك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التشغيلية في المنشأة الصناعية".
- لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن مسببات التكلفة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) و القرارات التشغيلية كمتغير تابع ممثل بـ (Y_2) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (2/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مسببات التكلفة و القرارات التشغيلية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.417	1.995	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.974	0.282	\hat{B}_1
			0.72	معامل الارتباط (R)
			0.52	معامل التحديد (R^2)
			20.192	أختبار (F)
النموذج معنوي				
$Y_2 = 1.995 + 0.282X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح جدول رقم (2/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مسببات التكلفة كمتغير مستقلة و القرارات التشغيلية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.72).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.52)، هذه القيمة تدل على أن مسببات التكلفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (52%) في القرارات التشغيلية (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (20.192) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.995: متوسط القرارات التشغيلية عندما مسببات التكلفة يساوي صفرًا.
 5. 0.282: وتعني زيادة مسببات التكلفة وحدة واحدة يساهم القرارات التشغيلية بـ 28%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " هنالك علاقة بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التشغيلية في المنشأة الصناعية " قد تحققت. أي أن مسببات التكلفة تؤثر على القرارات التشغيلية.

3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"هنالك علاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التمويلية في المنشأة الصناعية ".
لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن سلسلة القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) و القرارات التمويلية كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (3/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين سلسلة القيمة و القرارات التمويلية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.693	1.427	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.688	0.619	\hat{B}_1
			0.77	معامل الارتباط (R)
			0.59	معامل التحديد (R^2)
			27.981	أختبار (F)
$Y_1 = 1.427 + 0.619X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح جدول رقم (3/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين سلسلة القيمة كمتغير مستقلة والقرارات التمويلية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.59)، هذه القيمة تدل على أن سلسلة القيمة كمتغير مستقلة تساهم بـ (59%) في القرارات التمويلية (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (27.981) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 1.427: متوسط القرارات التمويلية عندما سلسلة القيمة يساوي صفراً.

5. 0.619: وتعني زيادة سلسلة القيمة وحدة واحدة يساهم القرارات التمويلية بـ 62%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " هنالك علاقة بين سلسلة القيمة وترشيد القرارات التمويلية في المنشأة الصناعية " قد تحققت. وذلك من خلال المساعدة في اختيار هيكل التمويل المناسب.

4- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

- "هنالك علاقة بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التشغيلية في المنشأة الصناعية".
- لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن سلسلة القيمة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) و القرارات التشغيلية كمتغير تابع ممثل بـ (Y_2) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين سلسلة القيمة و القرارات التشغيلية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.349	1.734	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.308	0.348	\hat{B}_1
			0.75	معامل الارتباط (R)
			0.56	معامل التحديد (R^2)
			24.308	أختبار (F)
$Y_2 = 1.734 + 0.348X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح جدول رقم (4/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين سلسلة القيمة كمتغير مستقلة والقرارات التشغيلية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.59)، هذه القيمة تدل على أن سلسلة القيمة كمتغير مستقلة تساهم بـ (59%) في القرارات التشغيلية (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (22.308) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.734: متوسط القرارات التشغيلية عندما سلسلة القيمة يساوي صفراً.
 5. 0.348: وتعني زيادة سلسلة القيمة وحدة واحدة يساهم القرارات التشغيلية بـ 35%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " هنالك علاقة بين سلسلة القيمة وترشيد القرارات التشغيلية في المنشأة الصناعية " قد تحققت. وهذا يعني أن سلسلة القيمة تساعد في ترشيد القرارات التشغيلية باعتبار أن العمليات التشغيلية هي أحد محاور العمليات الداخلية لسلسلة القيمة تختص بكافة القرارات التشغيلية المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات وتوزيعها إلى الزبائن من أجل تحقيق قيمة قصيرة الأمد.

الخلاصة

تشتمل على:

- النتائج
- التوصيات

أولاً: النتائج:

بعد الدراسة النظرية والميدانية توصلت الدراسة الى :

النتائج الميدانية:

مناقشة النتائج مع الدراسات السابقة:

1. توصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة إيجابية بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التمويلية، وهذا يعني أن البعد الهيكلي والتنفيذي لمسببات التكلفة يساهمان في ترشيد القرارات التمويلية، ومعرفة الهيكل الاقتصادي للمنشأة وتوفر المعلومات اللازمة عنه يساعد في ترشيد القرارات التمويلية وهذه النتيجة مؤيدة لدراسة طارق (2017) التي توصلت إلى أن نظام الإدارة الاستراتيجية للتكلفة يساعد المنشأة على الأداء المالي الجيد.
2. توصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة إيجابية بين تحليل مسببات التكلفة وترشيد القرارات التشغيلية وهذا يعني أن البعد التنفيذي لمسببات التكلفة له علاقة بالقرارات التشغيلية وذلك من خلال توفير المعلومات اللازمة عن المنتج ومكوناته وجودته وخصائصه مما يساعد في العمليات التشغيلية الخاصة بالمنتج واتخاذ القرارات المتعلقة بها، وهذه النتيجة أيدت ما توصلت إليه دراسة هاني (2016) والتي توصلت إلى أن إدارة التكلفة الاستراتيجية تلعب دور رئيسي في المنشآت حيث تساهم في القيام بالعمليات التشغيلية والإدارية بشكل مستغل ومتوازن.
3. توصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة إيجابية بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التمويلية وهذا يعني ان سلسلة القيمة تساعد في اتخاذ قرارات التمويل من خلال مساعدتها في اختيار هيكل التمويل المناسب وتتفق هذه النتيجة مع دراسة سليمان وطلال (2015) والتي توصلت الى ان الادارة الاستراتيجية للتكلفة تؤدي دور مهم في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية.
4. توصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة إيجابية بين تحليل سلسلة القيمة وترشيد القرارات التشغيلية وهذا يعني أن سلسلة القيمة لها دور في ترشيد واتخاذ القرارات التشغيلية وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه دراسة احمد وآخرون (2012) والتي تنص علي أن

الإدارة الاستراتيجية للتكلفة توفر معلومات تساعد على خفض التكاليف مع الحفاظ على مستوى مقبول من الجودة.

النتائج النظرية:

1. يمكن الاستفادة من مكونات ادارة التكلفة الاستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة لتحسين كفاءة وفعالية قرارات الادارة المتعلقة بتحقيق اهداف المنشأه.
2. تلعب سلسلة القيمة دور كبير في عملية اتخاذ القرارات التشغيلية حيث تساعد متخذ القرار في التعرف على حاجات ورغبات العملاء.
3. تلعب ادارة التكلفة الاستراتيجية دور رئيسي في المنشأة حيث تساهم في القيام بالعمليات الادارية بشكل مستقل ومتوازن.
4. الادارة الاستراتيجية تؤدي دور مهم في توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية.
5. يمكن تصميم نظام متكامل لادارة التكلفة الاستراتيجية قائم على اساس الانشطة وسلسلة القيمة للمنتج.
6. تعتبر ادارة التكلفة الاستراتيجية من ضمن الاساليب الحديثة التي تتبعها المنشأة عندما ترغب في اتخاذ قرار تمويلي او تشغيلي.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج المستخلصة توصي الباحثة بالاتي:

1. على الشركات والقائمين بعملية اتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية استخدام الاساليب العلمية الحديثة لادارة التكلفة الاستراتيجية وعدم الاعتماد على الخبرة الشخصية في اتخاذ القرارات.
2. الاتجاه نحو تبني الاساليب الحديثة لادارة التكلفة الاستراتيجية في القطاع الصناعي لما توفره من معلومات تفيد تقييم الاداء الداخلي للمنشأة والمساهمة في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة.
3. الاهتمام بمكونات ادارة التكلفة الاستراتيجية لما لها من دور كبير في تقديم المعلومات التي تساعد الادارة في اتخاذ القرارات التمويلية والتشغيلية.

4. ضرورة نشر الفكر النظري لمفهوم ادارة التكلفة.
5. ضرورة تطبيق مفهوم ادارة التكلفة الاستراتيجية في المنشآت الصناعية كأحد الاتجاهات المعاصرة في اساليب محاسبة التكاليف وكنظام لتقييم الاداء المالي والتشغيلي للمنشأة.

6.التوصية ببحوث مستقبلية:

- أ.أهمية تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية في المنشآت الخدمية ودورها في تحسين جودة الخدمات وتخفيض التكلفة.
- ب. دور الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الاستراتيجية في تخفيض التكاليف واتخاذ القرارات.
- ج. مكونات إدارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم.

1. المصادر باللغة العربية:

- أحمد بورس، "تمويل المنشآت الاقتصادية"، الجزائر، دار العلوم للنشر، 2008.
- أحمد يوسف عريقات، "المفاهيم الادارية الاساسية النظرية والتطبيق"، عمان دار الحامد للنشر والتوزيع، 2011.
- الحسين، فلاح حسن، "الادارة الاستراتيجية"، الاردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2000.
- الدوري زكريا مطلق، "الادارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية"، الأردن، دار البازوري للطباعة والنشر 2005 .
- السيد اسماعيل محمد، "الادارة الاستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية"، مصر، الاسكندرية، المكتب العربي الحديث للنشر 1999.
- إيمان صالح فاضل، "استخدام أساليب ادارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسة إدارة الأرباح"، مصر، الاسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2012.
- حمزة محمود الزبيدي، "الادارة المالية المتقدمة"، الأردن، أوراق للنشر والتوزيع، 2004.
- دريد كامل آل شبيب، "مقدمة في الادارة المالية المعاصرة"، عمان، الأردن، دار الميسر للنشر والتوزيع، 2006.
- عمر وصفي عقيل، "مفاهيم ادارة الاصول"، الأردن، دار زاهر للنشر.
- أ.د محمد الفاتح محمود بشير، "التمويل والاستثمار في الإسلام"، القاهرة، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، 2018.
- أ.د. محمود عبد الفتاح العثماوي، "محاسبة التكاليف للمنظورين التقليدي والحديث"، الأردن، دار البازوري للنشر، 2011.
- منير إبراهيم هندي، "الفكر الحديث في مجال مصادر التمويل"، مصر، الاسكندرية، منشأة المعارف للنشر، 1998.

- مكرم عبدالمسيح باسيلي، "المحاسبة الادارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء"، مصر، الإسكندرية، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001.

2. المجالات العلمية:

1. د. أشرف سالم عبد الكافي، د. علي مفتاح التائب، "أثر معلومات قائمة التدفقات النقدية على فعالية فتح قرارات التمويل المصرفي"، ليبيا، مجلة الجامعة الأسمدية الإسلامية، العدد 30، الجزء الأول، 2017م.
2. أسماء خضر ياس، "أثر القرارات الهيكلية محل القرارات التشغيلية في تحسين الإنتاجية"، بغداد، الكلية التقنية الإدارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 42، 2014م.
3. الرفاعي حسين حمدان، صلاح مهدي، "دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية"، العراق، جامعة بابل، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، العدد الأول، 2010.
4. أسعد صعصعع عكرب، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ضوء متطلبات الأيكولوجي لدعم الميزة التنافسية المستدامة"، مصر، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 40، 2017.
5. أمجد عبد الفتاح العلاوين، "التكامل بين أسلوبي الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مصر، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، الإسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، العدد الثالث، 2016.
6. أميمة رزق علي، "مدخل مفتوح للتكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال"، القاهرة، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية والتجارية، العدد الأول، 2015.
7. أحمد حمود البحيري، محمود عبد الفتاح، إبراهيم السيد محمد، "الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد"، القاهرة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، 2012.

8. تهاني محمود عبده النشار، "استخدام مدخل لتحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي"، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الرابع، 2003.
9. حسام الدين خالد، خولة حسين حمدان، "إدارة التكلفة الاستراتيجية للهيئات الانتاجية في الحقول النفطية"، العراق، جامعة بغداد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2016.
10. حمدي شحدة ملحد زعرب، "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية"، غزة، الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، يناير 2013.
11. حيدر شاكر نوري، د. حمد حسن جمعة، "تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية"، العراق، جامعة ديالى، مكتبة الإدارة والاقتصاد، مجلة ديالى، العدد الثالث والستون، 2014.
12. رياض حمزة البكري، "نظام التكلفة على أساس النشاط"، العراق، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية والإدارية، العدد الثامن، 2009.
13. زهواني رضا، وصيف فايزة، سمير بوعافية، "دور الإدارة المالية في صنع القرارات المالية"، الجزائر، جامعة الشهيد حمد لخضر، مجلة العلوم الإدارية والمالية، العدد الأول، 2017.
14. زينب جبار يوسف، وهيفاء عبد الغني عودة، "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات"، بغداد، جامعة بابل، كلية العلوم الإنسانية، مجلة جامعة بابل، المجلد 22، العدد الرابع، 2014.
15. سليمان حسين البنساوي، طلال سليمان جريدة، "أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية"، الأردن، الجامعة الأردنية، مجلة العلوم الإدارية، 2015.
16. سامي عبد الرحمن، أحمد السيد علي، شيراز توري، "إطار مقترح لتطوير نظم المعلومات المحاسبية لدعم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية"، القاهرة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الثاني، 2003.

17. صباح هشام جابر، "محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني"، العراق، جامعة بابل، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد الأول، 2013.
18. صلاح مهدي جواد، حسين عمران الرفاعي، "دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية"، مجلة التقى، العدد العشرون، السنة الثانية.
19. عاصم حمد أحمد، "نظام مقترح للإدارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الموقف التنافسي للمنشآت الإنتاجية في بيئة التصنيع الحديثة"، مصر، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الثاني، 2012.
20. عبد الوهاب بن بويكة، أ. حفصة بكروت، "إدارة التكلفة استراتيجياً باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة"، الجزائر، جامعة الأغواط، مجلة دولية علمية محكمة، العدد 28، 2017.
21. عفاف مبارك محمد علي، "دور نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة"، مصر، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الثاني، 2003.
22. د. عصافت سيد أحمد، "المركز الاستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة"، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول، النسخة الثانية، 1998.
23. هتاك حامد فراج، "أثر التكامل بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية للتكلفة وحكومة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت"، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مجلة الفكر المحاسبي، 2015.
24. هنادي عبد المنعم أحمد الأحمر، "أثر مكونات هيكل رأس المال في القرارات التمويلية والاستثمارية بقطاع التأمين السوداني"، المملكة العربية السعودية، جامعة القصيم، مجلة أمارباراك، العدد 28، 2018.
25. مزوزية إبراهيم، "اعتماد طريقة التكاليف المستقرة لنشاط قياس تكلفة الخدمات العمومية"، الجزائر، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، رسالة ماجستير منشورة، 2012.

26. محمد أحمد شاهين، "نحو استخلاص إطار نظري ومفاهيمي بمحاسبة التكاليف في ظل المستحدثات البيئية الحديثة"، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، السنة 18، 2014.

27. د. محمد مصطفى الجبالي، "استخدام العوامل المسببة لحدوث التكلفة والعناصر المحركة للأداء في صياغة نموذج موضوعي لتقييم الأداء تحقيقاً لأهداف المشروعات الإنتاجية الحديثة"، جامعة القاهرة، كلية التجارة ببني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية "العلوم الإدارية"، العدد الثالث، السنة الثامنة، 1998.

28. هاني أحمد محاريق، "دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة"، مصر، جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، ديسمبر، 2016.

3. الرسائل الجامعية:

29. الزمطة حسام الدين البشير، "نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة"، غزة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير منشورة، 2015.

30. حسان إدريس قاضي العبادي، "أثر المقاييس المشتقة من قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، عمان، جامعة العلوم الإسلامية، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، 2017.

31. خولة بحورة، "دور لوحة القيادة في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة قساري- ورقلة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير منشورة، 2015.

32. قساوي أحلام، "دور تحليل القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية"، الجزائر، جامعة محمد لخضير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير منشورة، 2016.

33. طارق محمد صالح، "العلاقة بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ونظام تخطيط موارد المنشأة وأثرها على الأداء المالي للمنشأة الصناعية"، السودان، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية والدراسات العليا، رسالة ماجستير منشورة، 2017.
34. سعيد خالد محمد نور، "دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، الأردن، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة، 2015.
35. صباح فوزي صالح، "الإدارة الاستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة"، فلسطين، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، رسالة ماجستير منشورة، 2014.
36. فدوى محمد الفاضل، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التمويلية في القطاع المصرفي"، السودان، جامعة أم درمان الإسلامية، معهد البحوث ودراسات العالم الإسلامي، قسم الدراسات النظرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2017.
37. ماري تويز، طلعت نجيب، "تحليل سلسلة القيمة، كأداة لخفض التكاليف من منظور استراتيجي"، رسالة ماجستير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 2009.
38. محمد بوشوشة، "مصادر التمويل وأثرها على الوضع المالي للمؤسسة"، الجزائر، جامعة بسكرة، رسالة ماجستير في الاقتصاد، 2007.
39. محي سامي، محمد محمد الشباسي، "استخدام مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لخدمة صنع القرار في شركات التأمين"، مصر، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير منشورة.
40. محمد عبد الله الشيخ محمد، "التكلفة الملائمة ودورها في ترشيد القرارات التشغيلية الخاصة"، السودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2016.
41. محمد هندأوي، "دور استخدام أسلوب ستة سيجما في تحقيق أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية"، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة، 2016.

42. محمد أحمد عوض، "إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الربحية"، جامعة بني سويف، كلية التجارة قسم المحاسبة، رسالة ماجستير منشورة، 2012.

المراجع باللغة الأجنبية:

43. Lord B. R., Strategic Management Accounting: The Emperors New Clothes, Management Accounting Research, Vol.7, N.3, Sep 1996.
44. Bjornenak T., Understanding Cost Differences in the Public Sectors A Cost Drivers, Approach, Management Accounting Research No 2000.
45. Yahuxu, "A Study Strategic Value Chain and Cost Driver and PES Analysis Method", China- U.S.A, Vol 4, June 2005.
46. Prorter M.E., "Competative Advantage: Creating and Sustaining Superict Performance", 1985.
47. Blocher, Edward J., Kung H. Chen and Thomas in Cost Management: A Strategic Emphasis, San Francisco McGrow Hill Companies, 2002.
48. Shant John and Vijay Convinderajon, Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage, ""The free press, 1993.
49. Ricardo Silvi, "KJnowledge Management: A Strategic Cost Management Pererspective, International Symposioum on Learning Management and Technologu. Development in th Information and Internal Age, forli, Nov 2002.
50. Porter M., Competitive Advantage, (Free Press) Inc., U.S.A., 1990.
51. Ansari L., Target Costing the Frontier in Strategic Cost Management, Irwin, Inc., U.S.A, 1997.
52. Cereffi, G., "Internationak Trade and Indusltrial Upgrading in tha Apparel Commodity China, Journal of International Economic, Vol. 48, No.1, 1999.
53. Kaplan, R., and Atkinson A., Advanced Management Accounting Hall, Inc, U.S.A, 1998.
54. Coroinjoo, Doing More Business on the Internet, Irwin, Inc., U.S.A, 1995.

الملاحق

ملحق رقم (1)

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية

الموضوع: إستبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان: إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات التمويلية والتشغيلية في المنشآت الصناعية.

كأحد متطلبات الحصول على درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ولتحقيق نتائج الدراسة يتطلب ذلك الحصول على بيانات من ذوي الخبرة بموضوع الدراسة، ونفيدكم بأن البيانات التي تدلون بها ستكون في غاية السرية وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، ولذلك فإن تعاونكم في ملء الإستبيان يساعد كثيراً في إنجاح هذه الدراسة.

ولكم مني جزيل الشكر على حسن التعاون،،،

القسم الأول: البيانات الأساسية

أرجو التكرم بوضع علامة أمام الخيار المناسب:

1/ العمر:

- | | | | |
|--------------------------|---------------|--------------------------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | 30 سنة فأقل | <input type="checkbox"/> | 30 سنة وأقل من 35 سنة |
| <input type="checkbox"/> | 35 سنة-40 سنة | <input type="checkbox"/> | 40 سنة وأقل من 45 سنة |

2/ المؤهل العلمي:

- | | | | | | |
|--------------------------|------------|--------------------------|---------|--------------------------|---------|
| <input type="checkbox"/> | بكالوريوس | <input type="checkbox"/> | ماجستير | <input type="checkbox"/> | دكتوراه |
| <input type="checkbox"/> | دبلوم عالي | <input type="checkbox"/> | أخرى | <input type="checkbox"/> | |

3/ التخصص العلمي:

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

4/ المؤهل المهني:

- | | | | |
|--------------------------|----------------------------|--------------------------|---------------------------|
| <input type="checkbox"/> | زمالة المحاسبين البريطانية | <input type="checkbox"/> | زمالة المحاسبين الأمريكية |
| <input type="checkbox"/> | زمالة المحاسبين العربية | <input type="checkbox"/> | زمالة المحاسبين السودانية |
| <input type="checkbox"/> | زمالة أخرى | <input type="checkbox"/> | |

5/ المسمى الوظيفي:

- | | | | | | |
|--------------------------|-----------|--------------------------|--------------|--------------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | مدير مالي | <input type="checkbox"/> | محاسب تكاليف | <input type="checkbox"/> | محاسب مالي |
| <input type="checkbox"/> | مراجع | <input type="checkbox"/> | رئيس قسم | <input type="checkbox"/> | مدير إداري |
| <input type="checkbox"/> | أخرى | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | |

6/ عدد سنوات الخبرة

- | | | | | | |
|--------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من خمسة سنوات | <input type="checkbox"/> | 5 وأقل من 10 سنوات | <input type="checkbox"/> | 10 وأقل من 15 سنة |
| <input type="checkbox"/> | 15 وأقل من 20 سنة | <input type="checkbox"/> | 20 سنة فأكثر | <input type="checkbox"/> | |

القسم الثاني : قياس متغيرات الدراسة :

أرجو التكرم بوضع علامة أمام مستوى الموافقة المناسب:

أولا : تحليل مسببات التكلفة: ويعني الأسباب أو العوامل المحدثة للتكلفة وتحليل وضبط هذه المسببات يساعد على ضبط التكلفة وترشيد استخدام الموارد.

الرقم	العبارات	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
البعد الأول: البعد الهيكلي:						
1	تحدد مسببات التكلفة الهيكلية نوعية التكاليف والموارد المستنفذة في أداء أنشطة المنشأة.					
2	تعتبر مسببات التكلفة الهيكلية السبب الرئيسي في تكوين التكاليف وهيكلها العام.					
3	تتأثر مسببات التكلفة الهيكلية بعدد خطوط الانتاج.					
4	نوع التكنولوجيا المستخدمة يعتبر أحد المؤشرات على هيكل التكاليف.					
البعد الثاني: البعد التنفيذي:						
1	تحدد مسببات التكلفة التنفيذية كيفية اداء وتنفيذ المنشأة لأنشطتها وأعمالها.					
2	تتأثر مسببات التكلفة التنفيذية بمدى فعالية تصميم المنتج.					
3	من العوامل التي تؤثر في التكلفة كيفية تنفيذ العاملين لإجراءات التحسين المستمر.					

ثانياً: تحليل سلسلة القيمة: هي المهارات والمواد المطلوبة لتنفيذ كل أنشطة المنشأة وإيصال البضائع او تقديم الخدمات عبر منافذ التسويق.

الرقم	العبارات	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشده
البعد الأول: بعد العمليات الداخلية						
1	يتناسب مستوى المنتجات المتوفرة مع مقدار التكلفة.					
2	تستخدم إدارة المنشأة احدث التقنيات في عمليات التخزين.					
3	تعمل إدارة المنشأة على دعم الابتكارات في قسم الإنتاج.					
4	تسعى إدارة المنشأة للعمل بمستويات أداء عالية وتسليم المنتجات في الوقت المحدد.					
البعد الثاني: بعد العمليات الخارجية						
1	التعاون الجيد مع الموردين يعد وسيلة لتعزيز الميزة التنافسية.					
2	توجه المنشأة جهودها نحو مجموعة من العملاء المربحين وتجاهل العملاء غير المربحين.					
3	يتم إنتاج المنتجات بناءً على حاجات ورغبات العملاء.					

ثالثاً :القرارات التمويلية: هي القرارات المتعلقة بتحديد وصياغة هيكل التمويل للمنشأة والتي تصل من خلالها لإختيار التمويل الأمثل لتعظيم ثروة الملاك أو تعظيم القيمة السوقية للسهم.

الرقم	العبارات	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشده
1	لدى المنشأة أرباح محتجزة تمول بها أنشطاتها المختلفة.					
2	قرارات التمويل في المنشأة تعمل على فتح مصادر التمويل على ضوء حجم الاحتياجات المالية .					
3	عند إتخاذ قرار التمويل لابد من الموازنة بين العائد والمخاطرة.					
4	تفرض إدارة المنشأة رقابة على تنفيذ الخطة التمويلية من اجل تطويرها.					

رابعاً: القرارات التشغيلية: هي القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية في المنشأة.

الرقم	العبارات	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشده
1	تهدف القرارات التشغيلية للمفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أفضلها.					
2	تقوم إدارة المنشأة بعملية فحص المشاكل التي تواجهها وتفسيرها لاتخاذ قرارات تشغيلية رشيدة .					
3	ترتبط القرارات التشغيلية بتسيير العمليات اليومية في المنشأة.					
4	يتم وضع العديد من مسارات العمل البديلة لتحقيق أهداف المنشأة على المدى القصير .					

ملحق رقم (2)
قائمة محكمي الاستبانة

م	الاسم	الرتبة العلمية	العنوان
1.	د. محمد عبدالحميد محمود	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2.	د. إسماعيل عثمان محمد النجيب	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3.	د. هدى سراج الدين	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا