Damascus University

College of Economics

Accounting Department

The Role of the Comprehensive Benchmarking in Improving the Competitive Capability: an Applied Study in Industrial Firms

Thesis Submitted for the Degree of Doctor of philosophy in Accounting

Prepared By

Khaddooj Ezzi Abdo Haddad

Supervisor

Prof Dr. /Nwaf Fakher

Damascus University

CO- Supervisor

Assoc. prof .Dr Abdullah Hizam

Aden University

2015

جـــامعة دمشق

كـلية الاقــتصاد

قــسم المحاسبة

دور القياس المرجعي الشامل في تحسين القدرة التنافسية

دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة

إعداد

خدوج عزي عبده حداد

المشرف العلمي الرئيسي

الأستاذ الدكتور/ نواف فخر

جامعة دمشق

المشرف المشارك

الأستاذ المشارك الدكتور/ عبدالله حزام

جامعة عدن

2015

جـــامـعـة دمشـــق

كلية الاقتصـاد

قسم المحاسبة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة والحكم والموضح أسماءنا أدناه بأننا أطلعنا على هذه الرسالة الموسومة

"دور القياس المرجعي الشامل في تحسين القدرة التنافسية

- دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية- "

وناقشنا الطالبة في محتوياتها وفيما له علاقة بها وتقرر أنها جديرة بالقبول لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة وبتقدير امتياز.

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة:

الأسماء	التوقيعات
د. صافي فلوح .....(رئيساً)	
الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق.	
د. نواف فخر .....(عضواً مشرفاً)	
الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق.	
د. إبراهيم ميده .....(عضواً)	
الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق.	
د. رسلان خضور .....(عضواً)	
الأستاذ في قسم الاقتصاد بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق.	
د. عصام قريط .....(عضواً)	
الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق.	

تصريح

دور القياس المرجعي الشامل في تحسين القدرة التنافسية – دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية-

أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي آخر ، ولم يسبق أن قبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية .

خدوج عزي عبده حداد

2015

تصريح

مدخل إدارة التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج لدعم نظم الإدارة الإستراتيجية– دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية-

أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي آخر ، ولم يسبق أن قبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية .

نورا ياسين اسماعيل سعيد

2015

بسم الله الرحمن الرحيم

((وعلمك ما لم تكن تعلم وكان فضل الله عليك عظيما))

صدق الله العظيم

سورة النساء - الآية 113.

الإهداء

إلى من فتح أمامي آفاق النور والحياة في هذا الوجود

إلى من أخذ بيدي بجهد طويل وحب كبير وصدر رحب

أبي وأمي

إلى كل من أعطاني شعاع أمل أسير على خطاه في مسيرتي العلمية

إلى كل من أعطاني دفعة أمل في لحظة ألم

إخوتي وأخواتي

إلى من علمني حروف الهجاء من الألف حتى الواو والياء

إلى كل من ينير لي الطريق في ليل مظلم

أساتذتي الكرام

إلى كل من يتصفح عملي المتواضع ليستفيد منه أو ليضيف إليه

إلى كل من أبحر ويبحر في محيط المعرفة

إلى وطني الغالي يمن الإيمان والحكمة

إلى هؤلاء جميعاً:

أهدي هذا العمل المتواضع



بعد أن اكتملت الأطروحة في صورتها النهائية، من الواجب أن أرد الفضل إلى أصحابه، اعترافاً بفضل كل ذي فضل علي، وأول من أتوجه إليه بالشكر والامتنان أستاذ المحاسبة الأستاذ الدكتور نواف فخر الذي شرفني بقبوله ليكون مشرفاً على أطروحتي، وطوقني بأفضاله فكان لتوجيهاته الصائبة ومتابعته المستمرة عظيم الأثر في إخراج هذا العمل حتى أصبح حقيقة تسطر هذه الصفحات.

والشكر موصول للأستاذ الدكتور عبد الله سعيد حزام المشرف المشارك، فقد كانت ملاحظاته القيمة وتوجيهاته الرشيدة عوناً لي لإتمام هذه الأطروحة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أساتذتي الأفاضل رئيس وأعضاء قسمي المحاسبة في جامعتي دمشق والحديدة، لما أسدوه من النصح والرأي.

واليوم أقدم خالص شكري وعظيم امتناني واعترافي بالجميل للأساتذة الأكارم رئيس لجنة المناقشة وأعضائها، الذين تفضلوا بقبول مناقشة هذه الأطروحة، لسد نقصها، وتقويم اعوجاجها، فجزاهم الله عني خير الجزاء، وجعل ذلك في ميزان حسناتهم، وجعلهم ذخراً لطالبي العلم.

والشكر أجزله لجميع الأفراد المنتسبين لمجمع باجل للصناعات الغذائية، وأخص بالذكر الأخوين: الأستاذ خالد عبد الرب؛ المدير العام للمجمع، والأستاذ خالد الشيباني؛ مدير إدارة التكاليف، لتعاونهما ومساعدتهما إياي بإمدادي بالبيانات والمعلومات الخاصة، فبفضلهما سُهلت الدراسة التطبيقية.

وأخيراً ألتمس العذر ممن فاتني ذكره ولم يفتني شكره، داعية للجميع بكل خير.

الباحثة

قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
قائمة المحتويات	أ
قائمة الجداول	د
قائمة الاشكال	و
الملخص باللغة العربية	ز
الإطار العام للدراسة	19-1
المقدمة	1
مشكلة الدراسة	3-2
أهمية الدراسة	3
أهداف الدراسة.....	4
الدراسات السابقة.....	17-4
فرضيات الدراسة	17
منهجية الدراسة.....	18
مجتمع الدراسة	18
مصادر جمع البيانات.....	19-18
الفصل الأول :الإطار النظري للقياس المرجعي	62-20
المبحث الأول: القياس المرجعي – المفهوم والأهمية والهدف .	33-20
مقدمة	20
التطور التاريخي للقياس المرجعي	22-21
مفهوم القياس المرجعي	26-22
أهمية القياس المرجعي	29-26
صعوبات القياس المرجعي	32-29
أهداف القياس المرجعي	33-32
المبحث الثاني : القياس المرجعي – أنواعه ومراحل التطبيق .	46-34
أنواع المقاييس المرجعية	37-34
مراحل القياس المرجعي	43-38
مقومات القياس المرجعي	45-43
اخلاقيات القياس المرجعي	46-45
المبحث الثالث: تكامل القياس المرجعي مع المداخل في ظل بيئة الأعمال الحديثة	62-47
القياس المرجعي ومدخل التكلفة المستهدفة	47
الإطار العام لمدخل التكلفة المستهدفة	50-47
تكامل القياس المرجعي و مدخل التكلفة المستهدفة	50
القياس المرجعي و أسلوب التحسين المستمر	50
الإطار العام لأسلوب التحسين المستمر	51-50
تكامل القياس المرجعي و أسلوب التحسين المستمر	52
القياس المرجعي و إدارة الجودة الشاملة	52
الإطار العام لإدارة الجودة الشاملة	54-52
تكامل القياس المرجعي و إدارة الجودة الشاملة	54

القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن	55
الإطار العام لبطاقة الأداء المتوازن	56-55
تكامل القياس المرجعي و بطاقة الأداء المتوازن	58-56
القياس المرجعي ونظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط.	59
الاطار العام لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط	61-59
تكامل القياس المرجعي ونظام التكلفة على أساس النشاط	62-61
الفصل الثاني :القياس المرجعي باستخدام المقاييس الإجمالية والتحليلية على مستوى المنشأة.	113-63
المبحث الأول : القياس المرجعي باستخدام القاييس المالية .	77-63
مقدمة	63
مقاييس الأداء المالية	64
أهم مقاييس الأداء المالية	65
مؤشر ربحية السهم العادي	66- 65
مؤشر العائد على الأصول	66
العائد على حقوق الملكية	67-66
العائد على الاستثمار	68-67
مؤشر الدخل المتبقي	69-68
القيمة الاقتصادية المضافة	71-69
الخصائص الواجب توافرها في نظام قياس الأداء في بيئة التصنيع الحديثة	73-72
الانتقادات الموجهة للمقاييس المالية التقليدية	77-74
المبحث الثاني : القياس المرجعي باستخدام المقاييس غير المالية .	94-78
مقاييس الأداء غير المالية	78
التحديات التي تواجه المنشآت في ظل بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على نظم تقييم الأداء	81-79
مزايا استخدام المقاييس غير المالية	83-81
الأسباب والمبررات التي دعت للتفكير في المؤشرات غير المالية	84-83
أنواع مقاييس الأداء غير المالية	85
مقاييس الجودة	90-85
مقاييس أداء التسليم	91-90
مقاييس إعداد وتجهيز الآلات	92-91
مقاييس تخفيض المخزون	93-92
مقاييس المرونة والابتكار	94-93
المبحث الثالث : القياس المرجعي باستخدام مقاييس تحليلية على مستوى حلقات سلسلة القيمة	113-95
مرحلة ما قبل الانتاج (أنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتج)	103-95
أهم مقاييس أنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتج	103
مرحلة الانتاج (الانشطة التصنيعية)	106-104
مقاييس الأنشطة التصنيعية (الانتاجية)	107
مرحلة ما بعد الانتاج (أنشطة التسويق وخدمات ما بعد البيع)	112-107
مقاييس نشاط التسويق وخدمات ما بعد البيع	113-112
الفصل الثالث :التحليل الاستراتيجي التنافسي لمنشآت الأعمال في القطاع الصناعي	147 -114
المبحث الأول : تحليل الوضع التنافسي .	130-114
مقدمة	114
تحليل الوضع التنافسي	117-115

مفهوم القدرة التنافسية	118-117
استراتيجية ريادة التكلفة	120 -118
استراتيجية التميز	121-120
استراتيجية التركيز	123-121
عناصر الموقف التنافسي	124
أولا البيئة الداخلية للمنشأة	125-124
ثانيا البيئة الخارجية للمنشأة	126
البيئة الخارجية على مستوى الصناعة	127-126
البيئة الخارجية على مستوى المنشأة	130-128
المبحث الثاني : تحليل سلسلة القيمة .	140-131
تحليل سلسلة القيمة	135-131
سمات تحليل سلسلة القيمة	135
مقومات تحليل سلسلة القيمة	136
أنشطة القيمة	136
الاهداف	138-137
القيمة	138
نموذج سلسلة القيمة	139
تقارير الاضافة للقيمة	140-139
المبحث الثالث : تحليل مسببات التكلفة .	147-141
تحليل مسببات التكلفة	147-141
الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية في المنشآت الصناعية اليمنية	219 -148
المبحث الأول : نبده عن الشركات موضوع المقارنة أو المقايسة .	156-148
المبحث الثاني : المقارنة على مستوى المؤشرات الإجمالية والتحليلية .	190-157
المبحث الثالث : خطوات رفع القدرة التنافسية وتحسين الأداء	219-191
النتائج والتوصيات	226 -220
النتائج	224-220
التوصيات	226-225
قائمة المراجع	255-227
أولا المراجع باللغة العربية	242-227
ثانيا المراجع باللغة الانجليزية	255-242
ملخص الاطروحة باللغة الانجليزية	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	قائمة المسببات الهيكلية للتكلفة	142
2	قائمة المسببات التنفيذية للتكلفة	143
3	الأساليب المتبعة في تقييم الأداء	151
4	السياسات المحاسبية المتبعة في مجمع باجل للمواد الغذائية	153
5	السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية (الشركة المنافسة)	156
6	تكلفة العلبة الواحدة لدى المنافس (الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية)	161
7	مقارنة هيكل التكلفة لمجمع باجل للمواد الغذائية مع هيكل التكلفة للشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	163
8	مؤشرات سلسلة القيمة للمورد	166
9	مؤشرات مرحلة البحث والتطوير وتصميم المنتج	168
10	مؤشرات الأداء المستندة للمبيعات (مؤشرات أداء منسوبة للمبيعات)	169
11	مؤشرات الأداء المستندة لتكلفة الصنع	172
12	مقاييس إعداد وتجهيز الآلات	174
13	مقاييس جودة التشغيل	177
14	مقاييس المرونة والابتكار	182
15	مقاييس جودة المدخلات والمخرجات	183
16	مؤشر البيع وخدمات ما بعد البيع	184
17	مؤشرات الربحية	185
18	مؤشرات نسب السيولة	186

19	مؤشرات أخرى	189
20	الانتاج التالف في خطوط التشغيل	195
21	القيمة الدفترية لخطي البقوليات	196
22	مساحة زراعة البقوليات في الجمهورية اليمنية	198
23	نسبة هامش الربح للمنتج	199
24	تكلفة العلب المحلية والمستوردة ومتوسط الاحتياج السنوي من العلب	204
25	المردود الاقتصادي لصيانة لآلة القفل	205
26	نموذج مقترح لمتابعة أعمال الصيانة	206
27	إجمالي تكاليف الأنشطة لمنتج البقوليات	208
28	تكلفة منتج البقوليات على اساس الانشطة وتطبيق اسلوب التحسين المستمر لخفض التكلفة	211

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	مقارنة بين المدخل التقليدي للتكلفة ومدخل التكلفة المستهدفة	49
2	الترابط والتكامل بين القياس المرجعي وبطاقة الاداء المتوازن	58
3	تبويب مقاييس الجودة	88
4	الادوات والاساليب لتخفيض التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة للمنتج	111
5	الاستراتيجيات التنافسية	123
6	عناصر الموقف التنافسي	129
7	خطوات تطبيق القياس المرجعي في الشركة محل الدراسة	158

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	إشعار بالتطبيق الميداني في مجمع باجل للصناعات الغذائية

ملخص الدراسة

دور القياس المرجعي الشامل في تحسين القدرة التنافسية – درساة تطبيقية في المنشآت الصناعية

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تحسين القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية اليمنية لاستخدامها القياس المرجعي، وبيان العلاقة التكاملية بين مخرجات النظم والمداخل الحديثة، ومؤشرات القياس المرجعي الممكن استخدامها، وإجراء المقارنة المرجعية في الواقع العملي، من خلال اقتراح رؤية متكاملة من المؤشرات الإجمالية والتحليلية للمنشأة، وأثر ذلك رفع كفاءة الأداء الشامل وتحسين الموقف التنافسي.

وتكمن مشكلة الدراسة في دراسة الوضع التنافسي للمنشآت الصناعية اليمنية وتحليله، وإجراء مقارنة مع منشآت أخرى تعمل في القطاع الاقتصادي نفسه، من أجل تقييم الأداء في إطار المستويات والمؤشرات الإجمالية والتحليلية، وتحديد المزايا التي تتمتع بها المنشأة، وأيضاً فجوة الأداء بينها وبين المنشآت، أو المنشآت المرجعية، بهدف رفع كفاءة الأداء، وتحسين القدرات التنافسية.

وتحقيقاً للهدف العام من الدراسة، قامت الباحثة بتقسيم البحث إلى أربعة فصول كالآتي:-

الفصل الأول:- تناولت فيه الباحثة بالدراسة والتحليل للمقاييس المرجعية، فعرضت التطور التاريخي للقياس المرجعي، ومفهومه، وأهمية استخدامه والهدف منه، وأنواعه، ومراحل التطبيق، وأخيراً تكامله مع المداخل في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

الفصل الثاني:- تناولت فيه الباحثة بالدراسة والتحليل لمقاييس الأداء المالية، وأهم تلك المقاييس، والخصائص الواجب توافرها في نظام قياس الأداء في بيئة التصنيع الحديثة، والانتقادات الموجهة للمقاييس المالية التقليدية، ومقاييس الأداء غير المالية وانواعها، والتحديات التي تواجه المنشآت في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وأثرها على نظم تقييم الأداء، ومزايا استخدام المقاييس غير المالية، والأسباب والمبررات التي دعت للتفكير في المؤشرات غير المالية، ، ومرحلة ما قبل الإنتاج؛ (أنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتج)، وأهم مقاييسها، ومرحلة الإنتاج؛ (الأنشطة التصنيعية)، وأهم المقاييس المستخدمة فيها، ومرحلة ما بعد الإنتاج؛ (أنشطة التسويق وخدمات ما بعد البيع)، والمقاييس المستخدمة فيها.

الفصل الثالث:- حاولت الباحثة في هذا الفصل عرض التحليل الاستراتيجي التنافسي لمنشآت الأعمال في القطاع الصناعي، متضمناً تحليل الوضع التنافسي ودراسة عناصره، وعرض أهم

الاستراتيجيات التنافسية، وتحليل سلسلة القيمة من حيث مفهومه، ومميزات استخدامه، و سماته، ومقوماته، وتحليل مسببات التكلفة كمفهوم وهدف وأنواع.

الفصل الرابع:- أفردت الباحثة هذا الفصل للدراسة التطبيقية، للوقوف على مدى أهمية المقاييس المرجعية، وارتباطها بالواقع العملي في الجمهورية اليمنية، فقدمت نبذة عن الشركات موضوع المقارنة أو المقايسة في القطاع الصناعي اليمني، ثم قامت الباحثة بالمقارنة بينهما، على مستوى المؤشرات الإجمالية والتحليلية، من أجل تحديد الفروق بينهما، ومعرفة أسبابها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها، والتخلص منها، وأخيراً تم التطرق إلى خطوات رفع القدرة التنافسية، وتحسين الأداء في الشركة موضوع الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة ، إن هناك قصور في أساليب تقييم الأداء في مجمع باجل للصناعات الغذائية وبالتالي الحاجة إلى مقارنته مع المنافسين ، أن تطبيق القياس المرجعي على مجمع باجل للصناعات الغذائية من خلال مؤشرات مالية وكمية وعلى مراحل سلسلة القيمة للمنتج ومقارنة ذلك مع الشركة المنافسة سيسهم في تحسين أدائه وتخفيض تكلفة منتجاته ومن ثم تحسين قدرته التنافسية .

الإطار العام للدراسة

المقدمة :-

شهدت العقود الثلاثة الأخيرة تطورات هائلة في المجالات التكنولوجية والاقتصادية والإدارية، على أثر العولمة وتحرير التجارة العالمية، وتدفق رؤوس الأموال ،وشدة المنافسة على الصُّعد كافة ، مما أدى إلى الانتقال إلى بيئة أعمال حديثة إلى جانب التقليدية تتصف في القطاع الصناعي بأنها بيئة تصنيعية مرنة مؤتمتة، تستجيب لمتغيرات السوق بدرجات متباينة ، وتنتج سلعاً جديدة متنوعة ومتطورة ومنافسة من حيث الجودة والسعر وتوقيت تقديمها .

وقد أصبح من المؤكد أن النظم والمداخل التقليدية لا تنتج بيانات ملائمة للأغراض الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة ،وأن النظم والمداخل الحديثة التي استحدثت خصائصها وأهدافها من متغيرات السوق، وخصائص البيئة التصنيعية والإنتاجية الداخلية ،استطاعت إحداث تغيير جوهري ونوعي في الفكر الإداري ،يخدم تحقيق الإستراتيجيات لمنشآت الأعمال في الفترات الطويلة الأجل في ظل نظم إدارية ومعلوماتية مفتوحة، تسود فيها مفاهيم وأساليب تعكس فلسفات التحسين المستمر، والجودة ،والرقابة الشاملة على الأداء .

ونتيجة لذلك كان لزاماً على منشآت الأعمال ضرورة مواكبة تلك التغيرات والتفاعل معها ، والتنسيق المستمر بين خصائص الأنظمة الصناعية ومقوماتها ومتطلبات المتغيرات الداخلية والخارجية وأبعادها المحيطة بالمنشآت ،بما يحقق التطوير المستمر لتلك الأنظمة ،ويدعم قدرتها على البقاء والاستمرار وتحقيق الأهداف، كما تحتّم على المنشآت إعادة النظر في أولويات أهدافها وتبني إستراتيجيات من شأنها تحقيق هذا التفاعل، والرؤى المستقبلية لوضع المنشأة، وحصتها في السوق ،وتأثيرها النسبي ضمن قطاع الأعمال ،ودعائم قدراتها التنافسية [1].

وفي ضوء ما سبق أصبحت قطاعات الأعمال في أي بلد من بلدان الدول النامية ومنها اليمن وخاصة قطاعات الصناعة تتضمن منشآت متباينة في أحجامها ومرونتها ، أي في درجة استيعابها لخطوط إنتاج أو نظم إنتاجية، وتقنيات فنية وتكنولوجية متطورة واحتوائها .

لكن المؤكد أن لا خلاف على أن متغيرات السوق – المنافسة - ومتطلبات العملاء المتنوعة والمتجددة تشكل بيئة واحدة على مستوى الصناعة والاقتصاد الوطنيين .

[1] - عبد الرحمن ، عاطف عبد المجيد ، مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد 15 ، العدد 1 ، 2001 م ، ص 52 .

وهذا يقتضي من كل منشأة أن تعمل بصورة مستمرة على تقييم أدائها ،ومعرفة نقاط القوة والتميز لديها ،وتجنب نقاط الضعف التي يمكن أن تهدد بقاءها وموقفها التنافسي .

ويعد القياس المرجعي من أهم الأدوات الإدارية الحديثة في تقييم الأداء ،من أجل الحكم على مؤشرات (نتائج) المنشأة المالية (المبيعات ، التكاليف ، الربحية) ..إلخ ، والمؤشرات غير المالية (رضا العملاء ، مرونة العملية الإنتاجية، دورة التصنيع والتسليم ، جودة المنتجات)...إلخ ،والعوامل والمسببات والأنشطة المؤثرة على ذلك ، يمثل القياس المرجعي إحدى الإستراتيجيات المحاسبية المهمة في بيئة الأعمال الحديثة ،لكفاءته وفاعليته في بناء الإستراتيجيات ، والخطط التكتيكية ،والرقابة على التنفيذ ، وهذا يؤدي في النهاية إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية الطويلة الأجل[1] ومن هنا تنبع أهمية اختيار موضوع هذا البحث .

مشكلة الدراسة :

تعاني المنشآت الصناعية اليمنية من قصور في مواجهة متغيرات البيئة الصناعية المعاصرة، وفي التعبير عن مدى قدرتها على تحقيق أهدافها ، خاصة في ظل ظروف المنافسة، وانفتاح الأسواق وظهور المنظمات الدولية ، وتنوع رغبات العملاء واحتياجاتهم ، لذلك يجب عليها الخروج من الإطار التقليدي الضيق لتقييم الأداء ، وإجراء المقارنات مع أفضل المنافسين .

ونظراً لتباين إمكانات منشآت الأعمال وقدراتها في ظل بيئة تنافسية شديدة خارجياً وداخلياً تحوي منافسين كثر ، لابد من دراسة الوضع التنافسي المحيط بالمنشآت وتحليله، وإجراء قياس مع منشآت أخرى تعمل في القطاع الاقتصادي نفسه وكذلك إجراء مقارنة معها ، من أجل تقييم الأداء في إطار المستويات والمؤشرات الإجمالية والتحليلية ، وتحديد المزايا التي تتمتع بها المنشأة ، وفجوة الأداء التي تفصلها عن المنشآت أو المنشآت المرجعية لرفع كفاءة الأداء وتحسين القدرات التنافسية .

وعلى الرغم من أهمية القياس المرجعي في تقييم الأداء، فإن المنشآت الصناعية اليمنية ومنها (مجمع باجل للصناعات الغذائية)، لم تُعر الأهمية الكافية لهذه الأداة الإدارية الإستراتيجية المهمة، في تكريس المزايا ،وتلافي أسباب القصور والضعف، بالشكل الذي يسهم في تحسين

[1] - العفيري ، فؤاد أحمد محمد ، تقييم الأداء المحاسبي وإستراتيجيات تطويره في شركات الصناعات التحويلية في اليمن ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ،كلية الاقتصاد ، دمشق ، 2006 م ، ص 130.

القدرات التنافسية وتعزيزها، ويمكن الإحاطة بالمشكلة بطريقة تفصيلية من خلال طرح الأسئلة الآتية :

1- هل هناك قصور في أساليب تقييم الأداء في مجمع باجل للصناعات الغذائية؟

2- هل تتوافر المقومات والإمكانات لاستخدام القياس المرجعي في مجمع باجل للصناعات الغذائية؟

3- هل يسهم القياس المرجعي الشامل في تحسين القدرة التنافسية لمجمع باجل للصناعات الغذائية؟

أهمية الدراسة :- تنطلق أهمية الدراسة من تناولها لمفهوم يتسم بالحداثة ، ويحظى باهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية ،ألا وهو القياس المرجعي .

ومن ثم تنبع أهمية الدراسة من الآتي :-

- شدة المنافسة التي تواجهها المنشآت الصناعية اليمنية ، والتي تستلزم ضرورة استخدام الأساليب الإدارية الحديثة لتقييم أدائها مع أفضل المنافسين، من أجل رفع قدرتها التنافسية .
- حاجة الإدارة في المنشآت الصناعية اليمنية لمعلومات شاملة عن الأداء وتقييمه على مستوى المؤشرات الإجمالية والتحليلية، بالشكل الذي يمكنها من تحديد المزايا ونقاط الضعف والقصور.
- التحفيز على استخدام الأساليب الإدارية المتطورة، لتحقيق الأهداف والإستراتيجيات، وتدعيم الموقف التنافسي .
- افتقار المكتبة اليمنية للأبحاث والدراسات التي تتناول الموضوعات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية .

أهداف الدراسة :

ارتباطاً بمشكلة الدراسة وأهميتها، يكون الهدف الأساسي من استخدام القياس المرجعي تحسين القدرات التنافسية للمنشآت الصناعية اليمنية . وفي ضوء ذلك تتحدد أهداف الدراسة المشتقة من الهدف الرئيسي وهي كالآتي:

1- بيان العلاقة التكاملية بين مخرجات النظم والمداخل الحديثة ،ومؤشرات القياس المرجعي الممكن استخدامها .

2- تحديد أوجه القصور في أساليب تقييم الأداء في مجمع باجل للصناعات الغذائية.

3- إجراء المقارنة المرجعية في الواقع العملي على مستوى المؤشرات الإجمالية والتحليلية .

4- بيان أثر القياس المرجعي في تحسين القدرة التنافسية لمجمع باجل للصناعات الغذائية.

الدراسات السابقة :- حظي القياس المرجعي بصفته أحد الأساليب الإدارية في تقييم الأداء باهتمام متزايد من جانب الشركات الصناعية والخدمية ، والباحثين في مجال تقييم الأداء، وستحاول الباحثة تقديم عرض موجز لأبرز الدراسات ذات الصلة بالموضوع ،وسيتم البدء باستعراض الدراسات العربية ثم الأجنبية ، حسب تسلسلها التاريخي وذلك على النحو الآتي :

أولاً الدراسات العربية

1- دراسة (ربابعة 2011 م) [1]

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مفهوم المقارنة المرجعية وأنواعها ،ودورها كمدخل لتحسين الأداء المؤسسي في المنظمات العامة الأردنية خاصة في المجلس الأعلى للعلوم والتكنولوجيا ، وتوصلت الدراسة إلى أن المجلس الأعلى للعلوم والتكنولوجيا يطبق المقارنة المرجعية سواء الداخلية أم الخارجية وعلى مستوى عملياته وإستراتيجياته ، وأن ممارسة المقارنة المرجعية بأنماطها المختلفة، ووجود مقومات تطبيقها يمكنان المجلس من تحقيق درجة عالية في الأداء ، كما بينت النتائج أن هناك علاقة ارتباطية بين جوانب المقارنة المرجعية مجتمعة ومؤشرات الأداء المؤسسي في المجلس الأعلى للعلوم والتكنولوجيا.

2- دراسة (عبد المنعم 2010م)[2]

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل الحاكمة في تطبيق أسلوب القياس المرجعي في المنشآت الصناعية المصرية وتحليلها ، وتقييم دور أسلوب القياس المرجعي في تطبيق الاتجاهات الحديثة في مجال تقييم الأداء المعتمدة على مؤشرات الأداء المرجعية المالية وغير المالية، وصولاً إلى مستويات الأداء في المنشآت المتميزة والرائدة ، وقد عرضت الدراسة مفهوم تطبيق القياس المرجعي وأسسه ، وإطاره وخطواته وصعوباته ، وطُبقت

[1] - ربابعة ، فاطمة علي ، " المقارنة المرجعية مدخل لتحسين الأداء المؤسسي في المنظمات العامة :دراسة تطبيقية على المجلس الأعلى للعلوم والتكنولوجيا " .مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 26، العدد السابع، 2011 م

[2] –عبد المنعم ، هيثم أحمد حسين ، " العوامل الحاكمة في تطبيق أسلوب القياس المرجعي في المنشآت الصناعية المصرية – دراسة ميدانية على شركات صناعة الدواء في مصر ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، العدد 4 ، الجزء الثاني ، 2010م ، ص69-128.

الدراسة على عينة عشوائية من شركات صناعة الدواء في مصر، وعددها 10 شركات، منها 6 شركات قطاع عام ،وشركتان قطاع خاص، والباقي قطاع مختلط .

و توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها :

- أن عملية القياس المرجعي برزت في الآونة الأخيرة نتيجة التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال المعاصرة ، ومحاولة المنشآت منافسة أو محاكاة أفضل الممارسات أو محاكاتها .
- كي ينجح القياس المرجعي لا بد من توافر مجموعة من المقومات الأساسية ،وكذلك الحرص على أخلاقيات هذه العملية .
- أن إطار القياس المرجعي يبرز التطورات التي حدثت في هذا المجال ،ويستهدف قياس الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي تقييمه و في بيئة الأعمال المعاصرة .

3- دراسة (عبد الدايم 2010م)[1]

هدفت الدراسة إلى تطبيق مدخل المقارنة المرجعية على إحدى المنشآت المصرية ،وذلك للتحقق من مدى فاعلية هذا المدخل كأداة لإدارة التكلفة ،بهدف تحسينها والوصول بها إلى أفضل مستوى تكلفة للمنافسين في السوق، وأثر ذلك على تحقيق المنشأة لميزة تنافسية ، وقد تناولت الدراسة مفهوم المقارنة المرجعية ومنافعها، وحددت نماذج للمقارنة المرجعية إلى نوعين فقط هما مقارنة داخلية ،ومقارنة خارجية وهي تمثل محور اهتمام الدراسة ،وقد طبقت الدراسة على شركتين متقاربتين في الجودة تعملان في تصنيع أجهزة التكييف وتجميعها ، وتمت عملية المقارنة على هيكل التكلفة للشركتين.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

- تعد المقارنة المرجعية أسلوباً فعالاً لتحديد أفضل الممارسات ، فهي تساعد على معرفة المجالات التي تحتاج للتحسين المستمر ، كما أنها جزء أساسي في العديد من برامج التغيير .
- إن استخدام مدخل المقارنة المرجعية يتيح للمنشأة معرفة التطورات التكنولوجية، والأساليب التي يستخدمها المنافسون ، ومن ثم تحديد نقاط الضعف التي تعاني منها المنشأة ،بما يسمح لها بتقييم أدائها .

[1] - عبد الدايم ، صفاء محمد ، دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الاتجاهات الحديثة لإدارة التكاليف ودعم القدرة التنافسية (دراسة تطبيقية) ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، العدد 76، السنه49 ، 2010م .

- إن استخدام المقارنة المرجعية يؤدي إلى تحسين كفاءة أداء المنشأة وفاعليته ،ومن ثم إدارة التكلفة ،لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة .
- من دراسة الحالة أمكن تحديد الفجوة التكاليفية بمقارنة هيكل المنشأة محل الدراسة مع تكلفة المنافس الرئيسي ، وبمعرفة مسببات التكلفة يمكن تحديد عناصر التكلفة المراد تخفيضها ،ووسائل تحقيق ذلك .

4- دراسة (الرشايدة 2009م) [1]

هدفت الدراسة إلى معرفة درجة إلمام أعضاء هيئة التدريس العاملين في جامعة مؤتة بمفهوم القياس المقارن ، وممارستهم له، وتأثر درجة تلك المعرفة بمتغيرات المسمى الوظيفي ، والخبرة الجامعية ،والكلية .

وقد عرضت الدراسة مفهوم القياس المقارن، وأهميته وأنواعه ،وطبقت على عينة عشوائية من اعضاء هيئة التدريس العاملين في جامعة مؤتة للعام 2007-2008 ، بلغ عددها 106، وكشفت الدراسة عن درجة معرفتهم بمفهوم القياس المقارن ، ودرجة ممارستهم له ،وتأثر درجة تلك المعرفة بمتغيرات المسمى الوظيفي ، والخبرة الجامعية والكلية.

5- دراسة (الغبان 2009م)[2]

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية تقويم الأداء الإستراتيجي في الوحدات الاقتصادية العراقية، والخروج بها من دائرة النشاط المحدود غير الفاعل إلى دائرة النشاط المميز الكفؤ ، القادر على منافسة بدائله محلياً وعالمياً ، عن طريق تطبيق تقنية العلامات المتوازنة من خلال ما تتضمنه من مؤشرات مالية وغير مالية ، فضلاً عن محاولة تحقيق التكامل عن طريق مقارنتها مرجعياً مع أداء مماثل أو مع عمليات مماثلة أو مع إستراتيجيات مماثلة، وقد تناولت هذه الدراسة مفهوم بطاقة الأداء المتوازن، ومفهوم المقارنة المرجعية وخطواتها ، ومشاكلات تطبيقها . وقد طبقت على شركتين من شركات الصناعات الكهربائية من خلال استخدام مؤشرات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن كخطوة أولية ،ويلي ذلك استخدام مخرجات بطاقة الأداء المتوازن كمدخلات لتقنية المقارنة المرجعية .

وتوصلت هذه الدراسة إلى الآتي :

---

[1] - الرشايدة ، نايل سالم ، " درجة معرفة أعضاء هيئة التدريس العاملين في جامعة مؤتة بمفهوم القياس المقارن ودرجة ممارستهم له " ، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات ، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية ، المجلد 24 ، العدد 6 ، 2009 م .

[2] الغبان ، حسين ، التكامل بين بطاقات العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الإستراتيجي في الوحدات الاقتصادية ، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد20 ، 2009 م.

- افتقار مداخل تقويم الأداء التقليدية المعمول بها حالياً إلى إمكانية تحقيق المنافع الإستراتيجية ،نتيجة التطورات والتغييرات السريعة في بيئة الأعمال التنافسية .
- تعزيز الأداء الإستراتيجي وتقييمه يتم بالتكامل بين تقنية الأعمال المتوازنة والمقارنة المرجعية في الوحدات الاقتصادية.
- صعوبة تحديد معايير للأداء الإستراتيجي المستهدف .

6- دراسة (باسيلي 2009م) [1]

هدفت الدراسة إلى اقتراح أسلوب المقارنة المرجعية بالمنافسين كأداة مكملة لأسلوب الجودة الشاملة ،بغرض إدارة التكلفة، وتحقيق ميزة تنافسية .

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

- استخدام أسلوب المقارنة المرجعية بالمنافسين كأداة مكملة لأسلوب الجودة الشاملة، يعد الأساس الملائم لمواجهة القصور في أسلوب الجودة الشاملة، والعمل على تطويره.
- استخدام أسلوب المقارنة المرجعية بالمنافسين يتيح للمنشأة معرفة الاتجاهات في المنتجات الرئيسية ،والتطورات التكنولوجية في عمليات التصنيع والتوزيع، والأساليب التكنولوجية ، ومن ثم تحديد نقاط الضعف والقصور التي تعاني منها المنشأة .

7- دراسة (نوار 2008 م)[2]

هدفت الدراسة إلى دارسة فلسفة المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة وتحليلها، وبيان دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة .

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها :

- تعد المقارنة المرجعية إحدى الأساليب المهمة المستخدمة من قبل بعض الشركات التي تطبق التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة، وذلك لغرض مقارنة مستوى أدائها مع أداء الشركات الأفضل.

---

[1] - باسيلي ، مايكل صموئيل ، " دراسة تحليلية لاستخدام المقارنة المرجعية بالمنافسين كأداة مكملة للجودة الشاملة بغرض إدارة التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية "، ،رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قناة السويس ، 2009م .

[2] - نوار ، عباس ، " دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة" ،،مجلة الإدارة والاقتصاد ، العراق ، العدد 69 ، 2008 م.

- تلعب المقارنة المرجعية دوراً أساسياً في تحديد سعر البيع، باعتماد أساس السوق (التكلفة المستهدفة) في التسعير ، إذ توفر المعلومات اللازمة عن أسعار السلع المنافسة.
- أثبت استخدام المقارنة المرجعية في تحديد سعر البيع على أساس أسعار المنتجات المنافسة فارقاً كبيراً فيما لو تم استخدام أساس التكلفة زائد هامش الربح ، مما يعني اختلاف نوعية المعلومات التي تتحصل عليها الإدارة،والتي يبنى عليها العديد من الخطط والقرارات، وفي مقدمتها قرارات التسعير.

8- دراسة (البرواري ، الخطيب 2005م)[1]

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المقارنة المرجعية في تحسين الأداء المنظمي، في إحدى شركات صناعة الأصباغ في العراق .

وتوصلت الدراسة إلى الاستنتاجات الآتية :-

- ما يزال تطبيق المقارنة المرجعية عند بداياته الأولى في المنظمات العربية والعراقية .
- تعد شركة زيروكس الأمريكية الرائدة والمؤسسة للمقارنة المرجعية كأسلوب يعتمد على خطوات محددة في التنفيذ .
- انعكس تطبيق المقارنة المرجعية إيجابياً على مؤشرات الأداء في عينة الدراسة، ومنها الربحية والانتاجية و الحصة السوقية و رضا العاملين .

9- دراسة (سليم2005م)[2]

هدفت الدراسة إلى محاولة الوصول لإطار عام لاستخدام أسلوب القياس المقارن في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية دعما للقدرة التنافسية للمنشأة ، وتوضيح دور المحاسب الإداري في مجال تطبيق هذا الأسلوب .

و أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي :

- تستطيع المنشأة من خلال القياس المقارن الحصول على المعلومات اللازمة عن المنتجات والعمليات والإستراتيجيات الخاصة بالمنشآت المنافسة ، ومن ثم تحديد

[1] - البرواري ، نزار عبد المجيد ، الخطيب ، سمير كامل، " أثر المقارنة المرجعية على الأداء المنظمي : دراسة حالة مع نموذج مقترح " ،التعاون الصناعي ، العدد 98 ، 2005م.

[2] - سليم ، أحمد هشام معوض ، " استخدام أسلوب القياس المقارن لإدارة التكلفة دعماً للقدرة التنافسية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، المجلد 29 ، العدد 2 ، 2005 م .

نقاط الضعف وأوجه القصور التي تعاني منها المنشأة ، ثم إجراء مقارنات بين المنشأة والمنافسين ،تمهيداً للإجراءات التصحيحية والتعديلات اللازمة ،وذلك عبر الاستفادة من تجارب الآخرين .

- يتطلب تطبيق أسلوب القياس المقارن مراحل عدة: وهي الدراسة الداخلية والتحليل المبدئي التنافسي ، وتحديد شركاء القياس المقارن ، وتجميع المعلومات ،وطرق المشاركة ، اتخاذ الإجراءات لتحقيق أسلوب القياس المقارن أو تجاوزه.
- هناك إشكالات قد تحد من فعالية استخدام القياس المقارن ،منها الإسهام غير الكافي من جانب الإدارة العليا ، والاختيار غير السليم لفرق العمل المكلفة بالدراسة والتطبيق ، إذ يجب أن يضم فريق القياس المقارن التخصصات المختلفة ذات المهارة العالية والتقنية .
- يتطلب الوصول إلى النتائج المستهدفة من القياس المقارن تعاوناً كبيراً بين جميع أفراد فريق القياس ، ومن الأمور التي تضيف صعوبة في هذا السبيل ،أن آثار القرارات المتخذة لتنفيذ نتائج القياس المقارن قد لا تنعكس على القوائم المالية إلا بعد مرور فترة قد تزيد عن العامين على أقل تقدير .

10- دراسة (عبد الهادي 2005م)[1]

سعت الدراسة إلى بلوغ هدفها الرئيس، المتمثل في معرفة كيفية التنافس بمرتبة عالمية ،من خلال مقارنة مرجعية لشركة وطنية مع أخرى عالمية في الصناعة ذاتها .

وانتهت الدراسة إلى النتائج الآتية :

١ .إن اقتصار الشركة الوطنية على المقارنة التقليدية الداخلية، في إطار بيانات صناعية محلية، قد يجعلها تؤمن بكونها الأفضل، مما يبعدها عن الحالة التنافسية.

٢ .المقارنة المرجعية عملية تدريب مستمرة، تستند إلى التعلم من الآخرين ذوي الممارسات الأفضل، فضلاً عن معرفة معدل تطور المنافسين، مستهدفة اللحاق بهم، وتجاوز أدائهم.

٣. دأبت الشركة العالمية على مراجعة مستمرة لإستراتيجياتها لتغدو أكثر تنافسية في ظل تغير الأسواق والزبائن والمنافسة، عن طريق تحديد رؤية واضحة لما ينبغي أن تبدو عليه مستقبلاً، في حين تفتقر الشركة المحلية إلى رؤية واضحة ورسالة محددة في مجال نشاطيها الحالي والمستقبلي.

[1] - عبد الهادي ، إيثار ، " المقارنة المرجعية الإستراتيجية في صناعة الألكترونيات " ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ،العدد 54 ، 2005م.

11- **دراسة (خطاب 2004م)**[1]

تناولت الدراسة أوجه القصور في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وتأثير أسلوب المقارنة المرجعية في معالجة ذلك ، من خلال دراسة ميدانية في شركات تصنيع الأدوية، توضح المعالجة ودورها في تحقيق الريادة التكاليفية ،من خلال إطار مقترح لتطوير أسلوب التكلفة المستهدفة .

ومن أهم نتائج الدراسة :

- أن محاسبي التكاليف والمديرين الماليين في عينة الدراسة أوضحوا استجابات لضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ،وأجمع محاسبو التكاليف ، والمديرون الماليون على وجود مشاكلات تعوق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ،مع أهمية دعمه بأسلوب المقارنة المرجعية .

- أن أفضل طريقة لمواجهة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هي دعم أساليب أخرى له، مثل إدارة الجودة الشاملة، والمقارنة المرجعية .

12- **دراسة (القاضي 2002م)** [2]

هدفت الدراسة إلى تقديم بعض الخطوط العريضة والإرشادية لعملية تطبيق القياس المرجعي على صناعة البناء والتشييد، كما ركزت على كيفية مواءمة مفهوم القياس المرجعي مع بيئة العمل المتميزة لصناعة البناء والتشييد التي تختلف عن الصناعات الإنتاجية الأخرى .

وتوصلت الدراسة إلى أن نجاح عملية القياس المرجعي في أنشطة الصناعات الإنتاجية والخدمية ، جذب انتباه الباحثين والممارسين في صناعة البناء والتشييد تجاه مزاياها في قياس أداء الصناعة وتحسينها، ويجب أن ينظر إلى القياس المرجعي على أساس أنه جزء متكامل لعملية مستمرة ومتواصلة ،تهدف إلى تحسين القدرة الإنتاجية لصناعة البناء والتشييد .

---

[1] - خطاب ، جمال سعيد ، مشاكل تطبيق التكلفة المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق ريادة التكلفة – دراسة ميدانية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، العدد 1، 2004 م .

[2]- القاضي ، محمد بهاء الدين ،" دراسة تحليلية لاستخدام المقاييس المرجعية من أجل تحسين الأداء والقدرة الإنتاجية في صناعة البناء والتشييد " ،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، العددان 4,3 ، 2002 م.

13- دراسة (منصور2002م)[1]

هدفت الدراسة إلى تحليل المداخل الحديثة المقترحة و دراستها وهي القيمة المضافة الاقتصادية ، و المقاييس المقارنة ، و القياس المتوازن للأداء لقياس الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي وتقييمه في منشآت الأعمال المعاصرة، وكذلك معرفة أهم التطورات في نظم قياس الأداء وتقييمه ، وبيان أهداف التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في ظل بيئة التصنيع التنافسية .

وتوصلت الدراسة إلى الآتي :

- يؤدي استخدام المقاييس المقارنة إلى تحديد المجالات الحرجة واكتشافها ،وهي المجالات التي تظهر فيها المنشأة أداء غير مرض مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين ، وإمكانية الاستفادة من عملية التعلم المستمر من أفضل الممارسات الخاصة بالآخرين .
- يمثل مدخل القياس المتوازن للأداء إحدى المداخل الحديثة المقترحة لقياس الأداء وتقييمه في الأجل الطويل ، كما أنه يشتمل على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التشغيلية والإستراتيجية .
- تستقي المداخل المقترحة لقياس الأداء المالي والتشغيلي والإستراتيجي وتقييمه أهميتها من كونها تمثل أحدث الاتجاهات والفلسفات المعاصرة في مجال تطوير نظم المحاسبة الإدارية وأساليبها وأدواتها في الوقت الحاضر .

ثانياً :الدراسات الأجنبية

1- دراسة (Sajjad Faiza& Amjad Shehla2012)[2]

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية القياس المرجعي في تقييم أداء المنشآت ، وتحديد المنافع المختلفة للمنشأة عند استخدامها القياس المرجعي في إدارة الجودة الشاملة ،وقد طبقت هذه الدراسة على عينة في قطاع الاتصالات في الباكستان ، وعلى العديد من الدول مثل الهند ، والولايات المتحدة الأمريكية والمكسيك والصين و النرويج .

وانتهت الدراسة إلى أن القياس المرجعي يلعب دوراً مهماً في تطوير المنشآت ، ويعد العامل الحاسم في نجاح أدائها ، كما أن لإدارة الجودة الشاملة آثاراً إيجابية على الربحية، والمركز التنافسي ،والحد من شكاوى العملاء، وتخفيض التكاليف .

---

[1] - منصور ،محمد حسين ، المداخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة قناة السويس العدد 1، 2002 م.

[2] - Sajjad Faiza& Amjad Shehla ," Role of Benchmarking in Total Quality Management: Case of Telecom Services Sector of Pakistan" , Business Management Dynamics , Vol.1, No.8, Feb 2012.

2- دراسة (Al-Fawaeer Moayyad & others2012)[1]

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير القياس المرجعي على رضا العملاء وولائهم داخل المصارف التجارية الاردنية ، من خلال اختبار نموذج يدعم تأثير القياس المرجعي على رضا العملاء وولائهم واختباره ، ويتكون النموذج من نوعين من المتغيرات المستقلة (القياس المرجعي) ، والمتغير التابع (رضا العملاء وولائهم).

وطبقت هذه الدراسة على عينة عشوائية من الموظفين العاملين في المصارف التجارية الاردنية ، وأشارت النتائج إلى أن هناك تأثيراً جيداً للقياس المرجعي على رضا العملاء وولائهم ، وأوصت الدراسة بتوسيع نطاق هذه النتائج في مناطق جغرافية ، وفي دول عربية أخرى ، عبر مجموعة من الصناعات والقطاعات الخدمية، بصرف النظر عن الصناعات المصرفية ،كي يتم التحقق من صحة النموذج .

3- دراسة (Magd Hesham2011)[2]

الغرض الرئيسي من هذه الدراسة التحقق من استخدام المقاييس المرجعية في المنشآت المصرية ،واسباب عدم استخدامها، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن 60% من العينة بررت عدم استخدامها للمقاييس المرجعية يعود لنقص البيانات وعدم توافرها ،ونقص في الموارد ، بينما 17% من عينة الدراسة رفضت استخدامها، وتمثلت فوائد استخدام المقاييس المرجعية في زيادة القدرة التنافسية ،وتحقيق الربحية وزيادتها ،والتحسين المستمر للمنشآت ، زيادة رضا العملاء، ويتطلب استخدام المقاييس المرجعية الحصول على مزيد من التزام الإدارة العليا ،إلى أن يصبح هذا الالتزام مؤثراً للقياس المرجعي وفعاليته .

4- دراسة (Ahuja Vanita & others2010)[3]

بحثت هذه الدراسة في تزويد منشآت صناعة البناء والتشييد بإطار من المقاييس المرجعية الشاملة لتقييم استخدامها لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وقد عرفت الدراسة القياس المرجعي ،وناقشت أهدافه ومتطلبات إطار المقاييس المرجعية وتطويره ،واقترحت إطار

---

1 - Al-Fawaeer Moayyad & others, " A Study of Benchmarking Influence on Customer Satisfaction" , International Journal of Business and Management Vol. 7, No. 8; April 2012.

2 - Magd Hesham , " Best Practice through Benchmarking in Egyptian Organizations: An Empirical analysis " , Global Business and Management Research: An International Journal , Vol. 3, No. 1, 2011.

3 - Ahuja Vanita & others," Benchmarking Framework to Measure Extent of ICTAdoption for Building Project Management " , JOURNAL OF CONSTRUCTION ENGINEERING AND MANAGEMENT © ASCE / MAY 2010.

المقاييس المرجعية بعد دراسة واسعة للأدبيات المرتبطة به ، واعتمدت الدراسة على استبيان وزع على منشآت البناء والتشييد الهندية .

وانتهت الدراسة إلى أن استخدام المنشآت الهندية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات مازال بطيئاً ومتأخراً ، وأن إطار عملية القياس المرجعي مقسم إلى أربع خطوات أو مراحل، بناء على مستويات التنظيم والصناعة ، كما أن الإطار المقترح يقدم مجموعة من الأهداف التنافسية لمنشآت صناعة البناء والتشييد في الهند ،ويمكن تطبيقه على العديد من الدول بعد مراعاة التزاماتها القانونية.

5- دراسة (Ajelabi Ifeoluwa and Tang Yinshang 2010)[1]

هدفت الدراسة إلى بيان تطبيق القياس المرجعي ودوره في تقييم عملية إدارة المشروعات وتحسينها، وقد تناولت الدراسة مفهوم القياس المرجعي والغرض منه وأنواعه ،وتوصلت إلى أن القياس المرجعي هو البحث عن أفضل الممارسات التي من شأنها أن تؤدي إلى التفوق في الأداء، من خلال خلق ثقافة التحسين المستمر، وتعلم أفضل الممارسات الإدارية من المشروعات المنافسة .

6- دراسة (Milichovsky Frantisek2010)[2]

الهدف الأساسي من الدراسة هو إعطاء وجهة نظر مختلفة في مجال التسويق ،باستخدام أساليب نوعية مساعدة مثل إدارة الجودة الشاملة والقياس المرجعي ، وقد تناولت الدراسة تعريف التسويق وأهدافه وكذا تعريف القياس المرجعي وأنواعه وخطوات تطبيقه ، وانتهت الدراسة إلى أن القياس المرجعي يساعد المنشآت على تحقيق مزايا تنافسية من خلال المقارنة مع الشركات المنافسة والرائدة ،خاصة إذا تم تحديد النقاط المرجعية ، والحصول على معلومات تساعد في تحسين الأداء .

[1] -Ajelabi Ifeoluwa and Tang Yinshan, " The Adoption of Benchmarking Principles for Project Management Performance Improvement " International Journal of Managing Public Sector Information and Communication Technologies (IJMPICT) Vol. 1, No. 2, December 2010.

[2] - Milichovsky Frantisek , " BENCHMARKING AS MARKETING SUPPORT" , ECONOMICS AND MANAGEMENT,2010.

7-دراسة (Agus Arawati & Hassan Za'faran2009)[1]

بحثت الدراسة أثر استخدام القياس المرجعي على الأداء في منشآت صناعة الألكترونيات في ماليزيا ، وأظهرت الدراسة أن القياس المرجعي هو البحث عن أفضل الممارسات لتحسين منتجات المنشآت من خلال إدارة الجودة الشاملة ، وقدمت الدراسة دليلاً موضوعياً على أهمية تطبيق القياس المرجعي في رفع كفاءة الأداء، عبر محاكاة افضل الممارسات في المنشآت المنافسة .

8- دراسة (Luu Van Truong & others 2008)[2]

هدفت الدراسة إلى تطبيق القياس المرجعي لتقييم أداء إدارة المشروعات بين المنشآت الكبيرة في فيتنام وتحسينه ، من خلال استخدام مؤشرات رئيسية للأداء .

وانتهت الدراسة إلى أن مدخل القياس المرجعي يساعد شركات البناء على مقارنة أدائها مع المنافسين ، والتعلم من الممارسات الجيدة من الآخرين ،والقيام بالتغييرات اللازمة من أجل التحسين المستمر في الأداء ، إضافة إلى تشجيع الممارسين على الاستفادة من منهج القياس المرجعي .

9-دراسة (.Dayana B ,Costa and others 2006)[3]

وصفت الدراسة الخطوات المبدئية لعملية القياس المرجعي ، وناقشت التجارب المستفادة ،وفرص التحسين التي قد يُحصل عليها جراء عملية المقارنة ، وطبقت هذه الدراسة على مجموعة من الشركات الصناعية في كل من البرازيل وشيلي والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى أن المقارنة المرجعية عملية منهجية لقياس أداء المنشآت ومقارنته مع أداء المنشآت المماثلة ، وأن التجارب المستفادة من الشركات المماثلة يمكن استخدامها في وضع أهداف للتحسين، وتشجيع التغيرات الإيجابية في المنشأة ، كما أنها تساعد على خلق أرضية خصبة للأفكار المنطقية في بيئة عمل متقبلة ، وأوصت الدراسة بمزيد من الأبحاث حول استخدام القياس المرجعي .

---

[1] - Agus Arawati & Hassan Za'faran " Can Benchmarking Through TQM Implementation Improve Performance? : Some Empirical Evidence" World Journal of Management, Vol.1 No.1 September 2009.

[2]- Luu Van Truong & others , " Improving project management performance of large contractors using benchmarking approach " International Journal of Project Management 26 (2008).

[3] - Dayana BCosta and others " Benchmarking Initiatives in the Construction Industry: Lessons Learned and Improvement Opportunities" Journal of Management in Engineering, Vol. 22, No 4, October 1,. 2006.

10- **دراسة (SimatupangTogar M.& Sridharan Ramaswami 2003)**[1]

هدفت الدراسة إلى وضع مخطط للقياس المرجعي يمكن أ ن يساعد سلسلة التوريد التعاونية لفهم العلاقة بين مقاييس أداء سلسلة التوريد ، والعوامل المساعدة لها ، وركزت الدراسة على قياس سلسلة التوريد في مجموعة من الشركات المقارنة، بدلاً من تركيزها على قياس سلسلة التوريد داخل شركة واحدة فقط ،ويساعد المخطط المقترح على دراسة وضع سلسلة التوريد بين الأعضاء المتشاركين ، وتحديد فجوة الأداء ، وتنظيم مبادارت التحسين .

11- دراسة (Kozak Metin2002)[2]

تضمنت الدراسة تحقيق هدفين رئيسين هما :-

- التحقق من الأساليب المستخدمة لتقييم الأداء وتحديد فجواته .
- التأكد من مدى إمكانية تطبيق القياس المرجعي على قطاع السياحة في تركيا وماريوكا.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن القياس المرجعي قادر على تحديد فجوات الأداء ، ويُعد وسيلة لتعلم أفضل الممارسات من الغير ، غير أن تطبيقه قد يكون محدوداً لأسباب سياسية وثقافية واقتصادية .

12- دراسة (Rowian, et al2002)[3]

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية التحسين والتطوير في الإنتاج في المشروعات الصغيرة، باعتباره أداة قياس تنافسية ناجحة سواء أتم تطبيقه في منشآت صناعية أم خدمية .

وأشارت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن المنشآت التي تسعى إلى تطوير منتجاتها ،لتنافس منتجات أخرى في الصناعة أو في الخدمة نفسها ،ستصبح قادرة على بناء إستراتيجية تضمن الاستقرار في المستقبل ،وتصويبها نحو الاتجاه الصحيح إذا استخدمت الأداء المقارن مقياساً لأداء الأعمال المنجزة .

---

[1] - Simatupang Togar M.& Sridharan Ramaswami " A Benchmarking Scheme for Supply Chain Collaboration " *An International Journal*, Vol. 9 No. 6, 2003.

[2] - Kozak Metin , " DESTINATION BENCHMARKING " Annals of Tourism Research, Vol. 29, No. 2, 2002.

[3] - Rowian, ; et al ,cycle of strategy Benchmarking for organizations performance measurement, www Emerraldinssight.com,international Journal of operation production management 2115.3620.2002.

13- دراسة (**Alexander Kouzmin and others 1999**)[1]

قدمت الدراسة تحليلاً انتقادياً في بعض ادوات قياس الأداء من أجل تحديد نقاط الضعف فيها ، وأوضحت الدراسة ان الاداريين اتخذوا من القياس المرجعي أداة أو وسيلة لتقييم أداء المنشآت ، ولتسهيل نقل الأفكار والممارسات الإدارية الجديدة وتعلمها من المنشآت الأخرى ، و بينت الدراسة أن استخدام القياس المرجعي في القطاع العام في مراحله المبكرة ، وتعد الشكوك حول فائدة نقل الأفكار من القطاع الخاص إلى القطاع العام وملاءمتها له ، ومقاومة قبول التغيير التنظيمي، نتيجة ضرورية لاستخدام القياس المرجعي في القطاع العام .

14- دراسة (love & smith 1999) [2]

ركزت الدراسة على تطبيق المقاييس المرجعية في قطاع البناء والتشييد في الشركات الأسترالية ، وأوضحت الدراسة أن مفهوم المقاييس المرجعية تم تطبيقه بنجاح في العديد من الصناعات ، غير أنه لم يحظ باهتمام كبير في قطاع البناء والتشييد ، ويمكن تغيير هذه النظرة خاصة في ظل زيادة حدة المنافسة ،والبحث المستمر عن أفضل الممارسات .

ما يميزالدراسة عن الدراسات السابقة :

استفادت الدراسة من الدراسات السابقة بتعميق المعرفة بمفهوم القياس المرجعي ومميزاته وأنواعه وخطوات تطبيقه ، كما استقت منها عدّ القياس المرجعي أداة من الادوات الحديثة لتقييم أداء المنشآت وتحسينه.

ومما يميز هذه الدراسة الآتي :

- تناول البيئة الصناعية اليمنية ،بهدف معرفة الدور الذي يمكن أن يلعبه القياس المرجعي في تحسين الأداء للمنشآت الصناعية اليمنية ورفع كفاءته ،بما يحسن الوضع التنافسي.
- البحث عن كيفية تطبيق القياس المرجعي ، ودراسة مستوى تطبيقه ،والفوائد المتحققة من تطبيقه في المنشآت الصناعية اليمنية .
- تناول كل المؤشرات الإجمالية والتحليلية والمالية والكمية، المرتبطة فيما بينها بعلاقات سببية تفسح المجال لاستنباط النتائج بصورة علمية وموضوعية ، وذلك في إطار المقارنة المرجعية.

---

[1] - Alexander Kouzmin and others " Benchmarking and performance measurement in public sectors Towards learning for agency effectiveness" The International Journal of Public Sector Management Vol. 12 No. 2,1999.

[2] - love P .E & J smith " The propagation of Benchmarking metrics for construction " International j ournal of Qualtiy Relibility Management , vol 16 no 7 , 1 999.

- قلة عدد الدراسات اليمنية التي أجريت في هذا المجال، وتكاد هذه الدراسة تكون هي الأولى - حسب علم الباحثة - في البيئة الصناعية اليمنية ، كما أن محاولات تطبيق هذا المدخل أو الأسلوب مازالت في بداياتها وضمن حدود ضيقة ، وقد تزداد هذه المحاولات على أثر التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال اليمنية أبرزها شدة المنافسة .
- اختلاف بيئات الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث عن البيئة اليمنية ، وقد تم الاسترشاد بنتائج تلك الدراسات على الرغم من اختلاف الظروف والحالات .

فرضيات الدراسة :

بعد تحديد مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها، واستعراض الدراسات السابقة ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة بموضوع الدراسة، جاءت فرضيات الدراسة على النحو الآتي :

الفرضية الأولى :- هناك قصور في أساليب تقييم الأداء في مجمع باجل للصناعات الغذائية.

الفرضية الثانية :- تتوافر المقومات والإمكانات لاستخدام القياس المرجعي في مجمع باجل للصناعات الغذائية.

الفرضية الثالثة:- يسهم القياس المرجعي الشامل في تحسين القدرة التنافسية لمجمع باجل للصناعات الغذائية. وتنبثق عن هذه الفرعية فرضيتان فرعيتان هما:-

الأولى :- يسهم القياس المرجعي الشامل في تحسين الأداء لمجمع باجل للصناعات الغذائية.

الثانية : - يسهم القياس المرجعي الشامل في تخفيض تكلفة المنتجات في مجمع باجل للصناعات الغذائية.

منهجية الدراسة :

استناداً إلى الإطار المعرفي ذي الصلة بالمداخل والنظم الإدارية والمحاسبية المستحدثة في نطاق البيئة التنافسية والتصنيعية المرنة الحديثة ، والأدوات والوسائل المتوافرة، والأهداف والإستراتيجيات المعاصرة لبيئة الأعمال، فإن الدراسة تستخدم المنهج التحليلي الوصفي ، من خلال مجموعة من الخطوات والإجراءات ،هي كالآتي :

- بحث الإطار النظري من خلال التغطية النظرية الشاملة للقياس المرجعي ،ودوره في تدعيم الموقف التنافسي ،وذلك بالرجوع إلى المصادر العلمية المحاسبية ذات العلاقة المباشرة وغير مباشرة بموضوع البحث .
- إجراء دراسة تحليلية تتناول كل المؤشرات الإجمالية والتحليلية والمالية وغير المالية، وتأثيرها على إستراتيجية تدعيم الموقف التنافسي .

- إجراء دراسة تحليلية تطبيقية من خلال مقارنة مؤشرات إحدى المنشآت الصناعية مع منشأة أخرى، أو بعض أقرانها من الشركات الصناعية ،ممن لها دور أساسي في تحديد مؤشرات السوق ،وتمتلك بيئة تنظيمية وتكنولوجية متطورة .
- ربط التحليل في الدراسة التطبيقية مع الإطار النظري والمعرفي للبحث ،وإجراء الإسقاطات اللازمة ،والاستدلال المنطقي المطلوب .
- البرهان والاستدلال على صحة الفروض أو عدمها ،ومن ثم تقديم الاستنتاجات والتوصيات اللازمة .

مجتمع الدراسة وعينتها:

مجتمع الدراسة هو المنشآت الصناعية الغذائية في الجمهورية اليمنية ، وعينة الدراسة تتألف من منشأتين إحداهما موضوع الدراسة؛ (مجمع باجل للصناعات الغذائية)، والاخرى الشركة المنافسة المرجعية؛ (الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية).

وكان من دواعي اختيار مجتمع الدراسة الآتي :-

- أن الصناعات الغذائية تُعد من أهم الصناعات الملتزمة بالمعايير والمواصفات المحلية والدولية .
- اتسام هذه الصناعات (صناعة البقوليات وتعليبها) بالمنافسة المحلية والدولية ، لازدياد استيراد هذا النوع من المنتجات .
- محدودية القطاع الصناعي اليمني وعدم تنوعه.

ومن أسباب اختيار عينة الدراسة الآتي :-

- إمكانية الحصول على المعلومات المتعلقة بهاتين الشركتين بشكل مباشر وغير مباشر لإجراء عملية المقارنة، في ظل الأوضاع السياسية والاقتصادية التي يمر بها اليمن، وهي أوضاع شكلت عائقاً أمام الباحثة، وحالت دون الحصول على العديد من البيانات والمعلومات ، كما أثرت سلباً على الشركات الصناعية فتوقف بعضها مؤقتاً عن الإنتاج تماماً .
- تحصُّل هاتين الشركتين على شهادة الآيزو للجودة في صناعة الأغذية .
- تمتع الشركة المنافسة بإمكانية تصدير منتجاتها إلى الأسواق الخليجية والافريقية .

مصادر جمع البيانات :-

1- المصادر الأولية :-

1-1 **التقارير السنوية :-** تم الاطلاع على التقارير السنوية ، ومراجعة البيانات والمستندات والسجلات المحاسبية الخاصة بمجمع باجل للصناعات الغذائية للفترة الواقعة بين (2007- 2011 م) كي تتمكن الباحثة من احتساب المؤشرات المالية وغير المالية ، كما تم الاطلاع على تقارير الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية في الفترة نفسها من الادارة العامة لكبار المكلفين ، بالإضافة إلى الحصول على بعض بيانات الشركة بطريقة غير مباشرة.

2-1 **المقابلات الشخصية :-** قامت الباحثة بإجراء المقابلات الشخصية مع عدد من المختصين والمسؤولين في مجمع باجل للصناعات الغذائية والشركة الحديثة للمنتجات الغذائية للحصول على المعلومات الضرورية التي ستفيد في إجراء الدراسة التطبيقية .

2- **المصادر الثانوية :-** تتمثل في المراجع والكتب والدوريات العربية والأجنبية التي لها صلة بموضوع الدراسة، والتي تمت الاستعانة بها لتغطية الجزء النظري من الأطروحة .

الفصل الأول

الإطار النظري للقياس المرجعي

المبحث الأول: القياس المرجعي – المفهوم والأهمية والهدف

المبحث الثاني : القياس المرجعي – أنواعه ومراحل التطبيق

المبحث الثالث: تكامل القياس المرجعي مع المداخل في ظل بيئة الأعمال الحديثة

الفصل الأول

الإطار النظري للقياس المرجعي

المقدمة : -

أدى التغيير والتطوير المستمران في بيئة الأعمال وما تتسم به من سمات مميزة مثل زيادة حدة المنافسة، والتغيرات التكنولوجية في مجالات الإنتاج والتصنيع والخدمات، إضافة إلى المتغيرات الاقتصادية على المستوى العالمي، كالاتفاقيات الاقتصادية الدولية، وحرية انتقال السلع والخدمات ذات الجودة العالية ،إلى زيادة الاهتمام بمفاهيم الإدارة الإستراتيجية للحصول على مزايا تنافسية ، وكذلك الاهتمام برغبات العملاء المتجددة من خلال التحسين المستمر لجودة الإنتاج والخدمات، وتقديمها للسوق بأقل تكلفة ممكنة وفي أسرع وقت ممكن للوصول إلى الأرباح المرغوب في تحقيقها.

وتتمثل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في الوسائل والأدوات التي تعتمد عليها الإستراتيجية في تحليل التكلفة وتخطيطها والرقابة عليها ، وتشمل مجموعة من الأدوات الحديثة مثل التكلفة المستهدفة ، وهندسة القيمة ، والمقارنة المرجعية .....إلخ.

ويُعد القياس المرجعي (المقارنة بالأفضل) واحداً من أهم الأساليب الإدارية الحديثة التي تستخدمها المنشآت في مقارنة أداء عملياتها ومنتجاتها بأفضل منافسيها لمعرفة نقاط قوتها وضعفها ، والبحث عن مواطن تحقيق التفوق على منافسيها، وخلق ميزة تنافسية. ويساعد استخدام مبدأ المقارنة بين المنشآت في الوصول إلى تكلفة أفضل المنافسين (best of the best)، ومحاولة تحسينها للوصول إلى مستويات أفضل ، والبحث عن مناطق تخفيض تكلفة المنتج دون الإخلال بجودته .

ويتضمن هذا الفصل المباحث الآتية :

المبحث الأول : القياس المرجعي – المفهوم والأهمية والهدف .

المبحث الثاني : القياس المرجعي – أنواعه ومراحل التطبيق .

المبحث الثالث: تكامل القياس المرجعي مع المداخل في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

المبحث الأول

القياس المرجعي – المفهوم والأهمية والهدف

التطور التاريخي للقياس المرجعي :

تعود دلالات القياس المرجعي إلى عام 1810م عندما قام الصناعي الانجليزي(Hewol Sicnarf) بدراسة أفضل الأساليب المستخدمة في معامل الطحين البريطانية للوصول لأكثر التطبيقات نجاحا في هذا المجال[1].

وفي أعقاب الحرب العالمية الثانية أخذ اليابانيون على عاتقهم مهمة نقل التكنولوجيا وشراء المعرفة من الدول الأوروبية ، وعلى الرغم من هذه الجهود إلا أنها لا تعد أساساً قوياً يمكن أن يُعول عليه ،إذ لم تكن هناك أية أسس أو إستراتيجيات يمكن اتباعها كنموذج يُحتذى به ، بالنسبة للشركات لكون أن القياس المرجعي أحد أساسيات المحاسبة الإدارية ، إلا أن الفضل يعود إلى شركة Xerox في وضع الإطار النظري للقياس المرجعي وتفعيل دوره كإحدى الأدوات الهامة للمحاسبة الإدارية .

وقد تأسست شركة Xerox في عام 1956م جراء عملية دمج بين شركتين من أكبر الشركات ،وهما شركة Xerox الأمريكية و شركة Rank Organization في المملكة المتحدة بهدف إنتاج آلات الطباعة الأمريكية وتسويقها في السوق الأوروبية . وإلى عام 1970م كانت شركة Xerox هي المحتكر الوحيد لهذا الطراز من آلات الطباعة ، وبانتهاء فترة الاحتكار تمكن اليابانيون من اختراق السوق بإنتاج آلات لها الكفاءة نفسها وبتكلفة أقل وسعر منخفض، مما جعل الحصة السوقية لشركة Xerox تهبط إلى 35% في عام 1981م[2] ،وعندئذ قام (ديفيد كيرنز) كبير مسؤولي التنفيذ في شركة Xerox بإرسال فريق تنفيذي إلى اليابان، وقرر دراسة الموقف التنافسي بالكامل ،ومحاولة تتبع الخُطا التي انتهجها اليابانيون لخفض التكلفة ، إذ قررت الشركة أن تقارن أداءها بأداء المنافسين كي تقف على الإستراتيجيات الواجب تطبيقها، التي تعمل على

[1] - طالب ، علاء فرحان ، محمد ، عبد الفتاح جاسم ، " أساسيات المقارنة المرجعية ، دار صفاء للنشر والتوزيع و عمان ، الطبعة الأولى، 2009 م ،ص 26 .

[2] - عبد الدايم، صفاء ، مرجع سابق ، ص 216.

زيادة الإنتاجية ،وفي الوقت ذاته تخفيض التكلفة، وهو ما يعد البلورة الرئيسية لفكرة القياس المرجعي .

وقد كان لتطبيق القياس المرجعي في الشركة نتائج إيجابية فقد تمكنت من تخفيض تكلفة إنتاجها إلى النصف ، وانخفاض عدد الموردين من 5000إلى 500 مورد ، وخفض نسبة فحص المواد الأولية الداخلة إلى 5% ،وانخفاض في مشاكل الجودة وزيادة قدرها عشرة الأضعاف في حجم الإنتاج وجودة العمليات ، والبيع بأسعار اقل من منافسيها .

وفي عام 1995 م عادت الحصة السوقية للشركة لما كانت عليه مما جعلها أول شركة عالمية تنجح في استعادة حصتها السوقية، إذ قامت الشركة بتطبيق القياس المرجعي وحصلت على جائزتي (Malcome Baldrige National Quality Award) و European Quality Award

مفهوم القياس المرجعي:

يُعد مدخل المقاييس المرجعية Benchmarking Approach حديث العهد في مجال أدبيات الإدارة بشكل عام وفي الدراسات المحاسبية المعاصرة بشكل خاص ، إذ كانت بداية تطبيقه من مطلع التسعينيات من القرن العشرين .

فقد ظهر مفهوم القياس المرجعي كأداة لتحسين الأداء ، و بدأت المنشآت اليابانية باستخدامه ثم تبعتها الشركات الأمريكية بعد أن وجدت أنه الأسلوب الأفضل لتحسين أدائها ،والقضاء على الفجوة في المنافستين المحلية والعالمية [1]،وبرز في الآونة الأخيرة كأداة مهمة نتيجة التغيرات والتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة، ومحاولة المنشآت منافسة أفضل الممارسات أو محاكاتها داخل الصناعة، أو بين الصناعات المختلفة [2] .

ويتمثل جوهر القياس المرجعي في التعلم والتطور والاستفادة من تجارب المنافسين ، إذ يعد أداة للتحسين الذي يتحقق من خلال المقارنة بأفضل المنافسين، للوصول بالأداء نحو

[1] - Fitz , E, J ., " Beanchmarking Best Practice " **canadian Business Review** , vol 19 , iss.4 , 1992 , p 28 .
[2] - E lnathan , D , and Kim , O ," partner selection and Group for Motion in corporate Beanchmarking ", **journal of accounting and Economics** ,1995, p 345.

الأفضل، وتحقيق التميز عن طريق خفض التكاليف ، وتوفير الكثير من الوقت والجهد والمال نتيجة تجنيب المنشأة الكثير من الأخطاء التي يمكن أن تحدث لها والتي وقعت فيها المنشآت الأخرى .

وعلى الرغم من ما كتب عن المقاييس المرجعية مازال هناك غموض في تحديد ماهيتها، كما برزت اختلافات في التعبير عن هذا المصطلح فهناك من يسميها أداة ، ومن يسميها عملية ، ومن يراها أسلوب ، ويراها أخرون طريقة. ومع هذه الفروقات اللفظية إلا أن هناك شبه اتفاق على المعنى المقصود والفائدة المتحققة من التطبيق .فغالباً ما يستخدم هذا المصطلح عند إجراء أية عملية مقارنة، فهي تتضمن عنصرين جوهريين هما القياس والتحسين بهدف التميز عن طريق التعليم الفعال من أفضل الممارسات على المستوى المحلي والاقليمي والدولي[1] .

فقد ظهرت تعريفات عديدة للقياس المرجعي منها تعريف David Sherman[2] الذي يرى أن " القياس المرجعي هو أداة المحاسبة الإدارية لتحديد أفضل الممارسات التي تؤدي إلى تحسين أداء المنشأة وتبنيها ".

وعرفه Davies & Kochhar[3] " بأنه مقارنة بين مستويات الأداء للمنشآت الراغبة في التطور ، ويتم اختيار نوع المقارنة بناء على طبيعة النشاط المراد تطويره".

ويرى Feeny& Rogers[4] أن القياس المرجعي "أداة تحليلية يمكن أن تساعد على فهم طبيعة أداء المنشآت ، عن طريق مقارنة أداء المنشأة مع مجموعة من المنشآت المتميزة في الصناعة ".

---

[1] - Menachof, D, w.Otto ," The application of benchmarking techniques by road transport companies in Unied Kingdom and Netherlands ", Transportation Journal , vol 40, iss 2 winter2000,p41

[2] - H.David Sherman &Joe zhu ,"Beanchmarking to seek lower – cost high – Quality service with data Envelopment Analysis : Evidence from Au.s . bank Application " Annalas of operations research , Vol 145 , No 1 , July 2006 , p 1 .

[3] - A. Davies & A.Kochhar" why Briitish Companies Don't Do Effective Beanchmarking " , Integrated Manufacturing systems , Vol 10 , No 1 , 1999 , p 36 .

[4] - Feeny, Simon& Rogers, Mark" Innovation and Performance:Benchmarking Australian Firms" , Melbourne Institute Working Paper No. 7/01, June 2001, p 7 . .

و ذهب Simpson and Kondouli [1] إلى أن المقاييس المرجعية "تعني التحرك نحو المجالات التي تدعم دور العامل في نجاح المنشأة وتقويه مثل الجودة وخدمة العميل و العلاقات مع الموردين و فريق العمل" .

أما Kenneth , et al[2] فقد عرف المقاييس المرجعية بأنها " أداة يمكن عن طريقها إجراء التحسينات في عمليات المنشأة ووظائفها بطريقة فعالة".

و أشار الزمر [3] إلى المقاييس المرجعية بأنها "البحث المستمر عن أفضل الممارسات التي تقود المنشأة إلى الأداء التنافسي ، فهي تكيف خارجي للمنشأة مع المنشآت الأخرى الأكثر تطوراً وتقدماً ، إذ تهدف المقاييس المرجعية إلى محاولة القضاء على الفجوة التي قد توجد بين إحدى المنشآت والمنشآت الأخرى التي تعمل في المجال نفسه أو التي تعمل في مجالات مشابهة ، من خلال المقارنة مع التجارب الناجحة والمتميزة لدى الآخرين" .

ومن ناحية أخرى، يمكن تحديد مفهوم القياس المرجعي على أساس أنه تجميع لثلاثة مفاهيم هي[4]:

- القياس المرجعي Benchmarking
- التعلم المرجعي Bench learning
- العمل المرجعي Bench action

فالقياس المرجعي هو طريقة قياس إستراتيجية المنشأة محل الدراسة وأدائها، ومقارنته مع المنشآت الأفضل ، وهو الخطوة الأولى لإنجاز التحسينات المطلوبة ، ويُعد التعلم المرجعي الخطوة الثانية في مجال التحسين، فهو يقوم على تحديد أفضل الممارسات وتبنيها بفضل جهود القياس المرجعي بهدف تحسين الأداء ، و العمل المرجعي هو بمثابة التنفيذ الفعلي للوصول إلى مستوى التحسين المطلوب .

---

[1]- Simpson , M , and , D. K ondouli ., " Apractical Approach to Beanchmarking in three service in dusties " Total Quality Management , Vol 11, NO 4-6 , July 2000, p. 624 .

[2] -Kenneth , A ., J, R , Bruder ,and ,M . Edward ., " public sector Beanchmarking : Apractical Approach " public Management , vol 76 , No9 septemper 1994 , p. 9 .

[3] - الزمر . عماد سعيد زكي ،" تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم إستراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال – ل دراسة تحليلية تطبيقية" ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2005 م ، ص 9 .

[4] - Fong .P, s ., et al ., A Framework for Benchmarking the value Management process , Benchmarking : an international journal , Vol 8 , No 5 , 2001,pp 308-318 .

و القياس المرجعي هو أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، يهدف إلى المقارنة المستمرة والمنتظمة لمؤشرات الأداء المالية وغير المالية ،المرتبطة بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة وفقاً لإستراتيجياتها سواء أكانت إستراتيجية ريادة التكلفة أم إستراتيجية التميز أم أية إستراتيجية أخرى تتبعها المنشأة ، و مؤشرات الأداء الخاصة بالمنشآت المتميزة في مجال الصناعة ، وتتيح إستراتيجية المنشأة نفسها التي تتم المقارنة لصالحها إضافة إلى المقارنة الداخلية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالوحدات أو الأقسام المتميزة داخل المنشأة سالفاً ،معرفة فجوة الأداء ومحاولة التغلب عليها ، لإجراء التحسينات المستمرة في أداء المنشأة وجعلها من رواد الصناعة [1].

وعرفه المركز الأمريكي للجودة والإنتاجية (AmericanProductivity and Quality center) بأنه" عملية لتحسين الأداء وذلك من خلال دراسة الممارسات والعمليات البارزة داخل المنظمة وخارجها وتحليلها وتطبيق أفضل الممارسات التي تؤدي إلى مركز تنافسي أفضل "[2] .

ومن التعاريف السابقة تستنتج الباحثة ما يأتي :

- يعد القياس المرجعي أسلوباً من الأساليب الإدارية الحديثة التي تستخدم في تقييم الأداء، و يمكن من خلالها إجراء التحسينات في عمليات المنشأة ووظائفها بطريقة فعالة .
- يعد القياس المرجعي إحدى أدوات التحليل الإستراتيجي للتكاليف، من خلال المقارنة مع المنشآت المنافسة ومعرفة نقاط القوة والضعف .
- يُعد القياس المرجعي أداةً تحليلية للمقارنة بين المنشآت من حيث الممارسات ومستويات الأداء، وذلك بهدف معرفة فجوة الأداء بين المنشأة والمنشآت الأخرى التي تعمل في المجال نفسه أو في مجالات مشابهة ، ومحاولة التغلب عليها ، والوصول إلى التحسينات المطلوبة حتى تصبح المنشأة أكثر قدرة على المنافسة.

---

[1] - علي ، إيمان أحمد ، " نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال مع دراسة تطبيقية " أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة قناة السويس ، 2009 ، ص 97 .

[2] - A(American Productivity and Quality center" What is Benchmarking ?" APQC Reporting , U. S.A ,1997 .

نقلا عن

- عبد الدايم ، صفاء محمد ، " مرجع سابق ، 2010م ، ص 206 .

- تعد المقاييس المرجعية عملية مستمرة لمؤشرات الأداء المالية وغير المالية المرتبطة بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة .
- تتضمن المقاييس المرجعية جانب التعلم من الآخرين ،لكونه يركز على المنافسين المتميزين .
- لا تقتصر المقاييس المرجعية على تحقيق حصة سوقية أفضل، بل تتعداها إلى حصة سوقية تجعل المنشأة هي الرائدة في مجال صناعة معينة .
- القياس المرجعي هو السعي إلى العوامل المؤثرة في نجاح المنشأة والتركيز عليها.

وترى الباحثة أن القياس المرجعي هو أداة إدارية حديثة ، تهدف إلى القياس و التقييم المستمرين للمنشأة موضوع المقارنة مع تلك المنشآت المتميزة، سواء على مستوى البيئة الداخلية أم البيئة الخارجية ، عن طريق استخدام مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية ،بهدف تحديد نقاط القوة والعمل على تحسينها وتنميتها ،وتحديد نقاط الضعف والعمل على معالجتها ،وصولاً إلى التحسينات المطلوبة ،ودعم المزايا التنافسية للمنشأة ،أو الحصول على مزايا تنافسية جديدة .

أهمية القياس المرجعي :

أجمع الكتاب والباحثون على أهمية القياس المرجعي في كتاباتهم وبحوثهم مجسدين تلك الأهمية فيما تقدمه المقاييس المرجعية من فوائد ومزايا ، ويمكن تحديد أهمية المقاييس المرجعية من خلال الآتي :

1. تغيير الثقافة : تساعد المقاييس المرجعية على توفير المناخ الملائم ،وتعزيز الرغبة لدى قيادة المنشأة والعاملين فيها من أجل تبني التغيير[1] ، من خلال تطبيقها بصورة جيدة بحيث تتمكن المنشأة من وضع الأهداف الواقعية والجديدة لأدائها ،الأمر الذي يتطلب أن تعمل المنشأة على إفهام العاملين فيها أن هناك آخرين يقومون بعمل الأشياء أفضل منهم ، حتى يتولد لديهم الاعتقاد بأن هناك حاجة للتغيير والتحسين المستمر ، والرغبة في التعلم من المنشآت الأخرى التي حققت التغيير في مجالات مشابهة ،وكذلك العمل على توفير مناخ يساعد على

[1] - سلمان ، علاء جاسم ، فرج ، مشتاق كامل، " دور المقارنة المرجعية في تحسين أداء المنظمة بالتطبيق في بنك سبأ الإسلامي وبنك التضامن الاسلامي " ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، جامعة بغداد ، العدد 40 ، 2014م ، ص284

التحسين المستمر ، وبمعنى آخر البدء في عملية التعلم الفعال وتكيف العاملين مع الافكار الجديدة .

2. تحسين الأداء وتوفير المعلومات [1]: تسمح المقاييس المرجعية للمنشأة بمعرفة أفضل الممارسات وتوفير المعلومات الضرورية التشغيلية لتحسين الجودة، و الخدمة والكفاءة وأنظمة التكاليف المتعلقة بالمنافسين الخارجيين ،.....إلخ ، مما يساعد في قياس الأداء المالي والتشغيلي للمنشأة وتقييمه ، وتحديد فجوة الأداء، ومجالات الضعف، من أجل وضع أهداف وخطط للتحسين المستمر على مستويات المنشأة جميعها، وتوفير أداة تصميم المنتجات والخدمات لتحقيق مخرجات تقابل توقعات العميل أو تزيد عنها .
3. زيادة القدرة التنافسية الخارجية للمنشأة : في ظل المقاييس المرجعية يكون هناك فهم واضح وإدراك لمدى ضرورة الابتكار، والبحث المستمر عن أفضل فرص التحسين والتميز في الأداء ، فالمقاييس المرجعية تتيح للإدارة فرصة الاطلاع على التجارب العملية للمنشأة المنافسة ، واستخدام المعلومات التراكمية لهذه المنشآت لتحقيق قفزات كبيرة في التحسين ، مما يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة ،واستمرار بقائها في السوق التنافسية [2].
4. الموارد البشرية : يوفر مدخل المقاييس المرجعية أساساً للتدريب إذ يبدأ العاملون بإدراك الفجوة بين ما يفعلون وما يجب أن يفعلوه بطريقة أفضل، ولإغلاق هذه الفجوة يجب إشراكهم عند إجراء التطويرات اللازمة ، و وضع أساليب لحل المشكلات وتحسين العمليات ، مما يساعد في بناء مخزون من الأفكار الابتكارية، لإحداث تحسينات في إنجاز العمليات ،وتحقيق نتائج أفضل [3].
5. تلبية متطلبات العملاء : ينعكس دور المقاييس المرجعية كعائد ملموس في جذب العملاء وزيادة الأرباح ،وتقليل التكاليف ، ومن ثم مساعدة المنشأة في إمكانية التفكير باتجاه إنجاز أهداف الأداء الكلي ،بما يسهم في تلبية متطلبات الزبائن .

---

[1] - الجبوري، ميسر إ براهيم أحمد ، النعيمي ،أحمد هاني محمد ، " بناء بيت الجودة باستخدام المقارنة المرجعية -أنموذج مقترح في التعليم العالي" ، تنمية الرافدين ، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل ، العدد 95 المجلد 31 ، 2009 ، ص 73

[2] -السعيد ، أنس عبد الجليل ،" تأثير استخدام القياس المرجعي على تكاليف دورة حياة المنتج لغرض ترشيد القرارات الاستراتيجية – دراسة تطبيقية على عينة من الشركات " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلب ، 2010.،ص6-7

[3] -الطنملي ، سهير ،" رؤية استراتيجية تنافسية حول أسلوب القياس المرجعي ومداخل خفض التكلفة – دراسة تطبيقية "، مجلة المال والتجارة ، مصر ،العدد481، 2009ص15

6. إنجاز مستوى حقيقي من الإنتاجية : تعُد الإنتاجية حلاً جذريا للمشكلات التي تواجه المنشآت ، فعندما يهتم العاملون بفهم مخرجاتهم وكيف لها أن تلبي احتياجات الزبون سيتمكنون من تركيز نشاطهم على إشباع حاجات الزبائن ورغباتهم [1] .
7. دعم أساليب المحاسبة التقليدية والحديثة :- وذلك عبر :-

- دعم القياس المرجعي التكاليف المعيارية وتطويرها من خلال :

- تعديل المدى الزمني للقياس : أي أن وضع المعايير يجب ألا يقتصر على دورة مالية واحدة ، و أن تكون المعايير طويلة الأجل تتناسب مع الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل ، والهدف من المقاييس المرجعية .
- النظرة الخارجية للبيئة المحيطة بالمنشأة : بمعنى ألا يقتصر وضع المعايير على النظرة الداخلية للمنشأة ، فمن الواجب إعداد المعايير وفق النظرة الخارجية، وتحليل المنافسين .
- الحصول على المعلومات اللازمة لتقييم الأداء : يتم تعديل المعايير بناء على المعلومات التي يوفرها القياس المرجعي قبل فوات الأوان ،ووقوع المنشأة في أخطاء .

- تركيز القياس المرجعي على مؤشرات أساسية لتحسين الأداء ،وهي الوقت والتكلفة والجودة ، ويتم ذلك باتباع النظم الحديثة التي تنشد ارتفاع الجودة وتميز المنتج ، وخفض تكلفة الإنتاج، وخفض مدى وقت الإنتاج من أجل التسليم في الوقت المحدد ، وخفض المخزون إلى أقل مستوى ممكن ، لإرضاء العميل والاحتفاظ به وتحقيق قيمة له ،وكسب عملاء جدد، والدخول في أسواق جديدة لتحقيق التميز ،ودعم القدرة التنافسية.[2]

وفي ضوء ما سبق يتبين أن للمقاييس المرجعية أهمية لكونها أداة تستخدم لقياس الأداء وتقييمه ، من أجل تحديد نقاط القصور والضعف و معالجتها ، وتعزيز نقاط القوة و

[1] - الطنملي ، سهير، المرجع نفسه ، ص15

[2] - Andy Williams " Benchmarking Fundamentals " Http // www Better management ,com , 2006 pp 1-22
نقلاً عن علي ، ايمان أحمد ، مرجع سابق ، ص 105 .

تحسينها ، و تطبيق أفضل الطرق المؤدية للتحسين المستمر، والبحث عن أسرار النجاح والتفوق في المنشآت المتميزة ، ومن ثم بلوغها .

ويضيف Menachof, D,w.Otto [1] مجموعة من مزايا المقاييس المرجع ومنافعها ومنها :-

- تحسين التخطيط الاستراتيجي .
- تقييم مواطن القوة والضعف في العمليات الرئيسية للمنشأة .
- تعزيز الطرق التنظيمية والممارسات الجديدة وتشجيعها .
- تحقيق وفر جوهري في التكلفة ، إلى جانب تحقيق تحسينات في المنتجات والخدمات وعمليات المنشأة عن طريق مقارنتها بالأفضل .

صعوبات القياس المرجعي :- على الرغم مما يوفره برنامج المقاييس المرجعية من معلومات مفيدة لعملية تقييم الأداء ، إلا أنه قد يواجه صعوبات تنشأ من عملية التطبيق، كما أنه كغيره من أساليب المحاسبة الإدارية لم يسلم من الانتقادات من قبل الآخرين . ويرى البعض أن أسلوب القياس المرجعي يواجه صعوبات عند التطبيق ومنها:-

1) صعوبة الحصول على معلومات عن المنافسين ، واللجوء إلى أساليب غير أخلاقية للحصول على بيانات عنهم : فالمنافسون يمكن أن يرفضوا المشاركة في مشروع القياس المرجعي أو يعترضوا عليه، و جمع معلومات عن المنافسين يتطلب وقتاً وجهداً وتكلفةً يمكن ألا تتحملهم المنشأة ، وهذا يدفع للجوء بعض المنشآت إلى أساليب غير أخلاقية وغير قانونية للحصول على بيانات عن المنافسين[2].

ويعود مثل هذا الإجراء إلى [3]:

- الفهم السيئ لأسلوب القياس المرجعي .
- عدم الفهم الواضح للغاية من تطبيقه ، ولكيفية هذا التطبيق ، وللأطراف المزمع إجراء المقارنات معها .
- خوف بعض المنشآت من التغييرات الجذرية جراء تطبيق هذا الأسلوب .

---

[1] - Menachof, D, w.Otto , op ,cit , p42

[2] - عداس، ضحى محمد أسعد، "استخدام أسلوب القياس المرجعي لتحسين أداء شركات الأدوية– دراسة تطبيقية على شركات القطاع الدوائي في الجمهورية العربية السورية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004م. ص 55

[3] - علي ، إيمان أحمد ، مرجع سابق ، ص 114

- الافتقار إلى وجود قواعد بيانات ونظم معلومات عن المنشآت الأخرى .

إن وجود مثل هذه الاعتقادات لا يعني أن القياس المرجعي غير فعال ولا يمكن تطبيقه، بل يعني أن هناك نقصاً في الفهم الدقيق والواضح لهذا الأسلوب، أو وجود تناقض في شرحه وتفسيره من قبل البعض، إضافة إلى أن في المنشأة بعض الأشخاص ذوي الأفكار الرافضة لكل جديد والساعيين إلى تشويه معالم كل ما هو مبتكر في أي مجال من مجالات المعرفة .

2) صعوبة القياس المرجعي للخدمات عن المنتجات : إذ تتضمن الخدمات عوامل نوعية من الصعب قياسها والتعبير عنها كمياً ،على الرغم من ارتباط هذه الخدمات بالمنتجات [1]..

ويمكن التغلب على هذه الصعوبة باستخدام مقاييس تقييم الأداء؛ (مالية وغير مالية) المجمعة في نظام قياس الأداء المتوازن ، التي تنتهج الرقابة في تحقيق المنفعة من إعداد المعايير، وصولاً لتحقيق الأهداف الإستراتيجية المنشودة .

3) صعوبة تبني القياس المرجعي كعملية مستمرة ،ويمكن التغلب على ذلك بنشر الوعي الثقافي لدى الإدارة العليا، وبقية الأقسام الداخلية في المنشأة وتأكيد أن هذه العملية ليست وقتية ،بل مستمرة لملاحقة المستجدات التي تطرأ على بيئة الأعمال.

4) عدم الاقتناع بإمكانية تطبيق القياس المرجعي في دول عدة نتيجة الاعتقاد السائد بأن هذا الأسلوب مستورد من دول بعينها ،ويطبق فقط على الدول التي صدر منها ، وعلى العمليات الخاصة بها ، من ثم لا يمكن تطبيقه في دول أخرى[2] .

وللرد على ذلك ترى الباحثة أن أسلوب القياس المرجعي هو كبقية أساليب المحاسبة الإدارية ،يتم تطبيقه على مجموعة من المنشآت ، ولكن بعد فهم نواحي التشابه والاختلاف وإدراكها ، بين المنشآت في الدول المختلفة ،ومراعاة التغيرات الاقتصادية وفقاً لكل دولة ، ومن الخطأ عدُّه مشروعاً مستورداً ، فالفهم الصحيح للقياس المرجعي ، ومراعاة متغيرات كل ما هو مستورد ، سوف يعطيان النتائج الايجابية نفسها التي حصلت عليها منشآت عالمية استخدمت هذا الأسلوب ،وحققت نجاحاً في تطبيقه .

[1] - عبد المنعم ، هيثم أحمد حسين ، مرجع سابق ،ص 95-96
[2] - عداس، ضحى محمد أسعد، مرجع سابق ، ص 56

5) ضيق مجال الدراسة والأبحاث في تطبيق مزايا أسلوب القياس المرجعي :إذ إنه يشكل عقبة أمام انتشار أسلوب القياس المرجعي .

ويرد على ذلك بأن ضيق الدراسة في هذا الموضوع يشكل حافزاً للعديد من الباحثين لتوجيه اهتمامهم إلى القيام بالمزيد من الأبحاث لتغطية مجال تطبيق هذا الأسلوب .

6) فقد التركيز على العملاء : يعود ذلك إلى الاستمرار في الاعتماد على التقييم الذاتي أكثر من التقييم الخارجي مما يسبب فقد المنشأة لعملائها ، بدرجة التركيز نفسها التي تعطيها المنشآت الأخرى المشابهة للعملاء .

7) فقد التركيز على الموظفين [1]: إن سعي المنشآت نحو تحقيق ربحية أكبر ولو باستخدام القياس المرجعي سيجعلها تهمل موظفيها ،مع أنهم الأداة الأساسية لتحقيق أهدافها، وينتج عن عدم مشاركتهم مقاومة بعضهم للتغيرات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب.

ولمعالجة تلكما العقبتين يجب غرس القناعة التامة لدى المسؤولين عن اتخاذ القرار في المنشأة بأن الهدف من القياس المرجعي ليس محصوراً في زيادة الربحية بقدر ما هو تحسين الأداء كله ، كما يجب إشراك العاملين ،وزيادة الكفاءة في الأداء ، والاعتماد على الرؤية الخارجية لأداء المنشآت الصناعية والتعلم منها من أجل تحقيق التميز والريادة في السوق .

وهناك من يرى [2] ضرورة تجنب مجموعة من الأخطاء المؤدية حتماً لانحراف عملية القياس المرجعي عن أهدافها ومن ذلك : -

1- الاعتقاد بوجود دلالات ثابتة للقياس المرجعي ، فمثلًا اعتماد مبلغ محدد كتكلفة مرجعية قد لا يتوافق مع الأسواق والعملاء والموارد المتاحة للمنشأة .
2- اعتماد عمليات مقارنة مرجعية واسعة جداً ومعقدة وتصعب إدارتها .
3- عدم المواءمة ، بمعنى اختيار موضوعات مقارنة مرجعية لا تتوافق مع الإستراتيجية العامة للمنشأة وأهدافها.
4- اختيار موضوع غير ملموس ،ومن الصعب قياسه .
5- اختيار شريك غير مناسب ،أو غير متعاون .

[1] - عداس، ضحى محمد أسعد، مرجع سابق ، ص 56

[2] - أحمد ، ميسر إبراهيم ، "اخلاقيات الجودة – أخلاقيات المقارنة المرجعية نموذجًا تقاربات نظرية " تنمية الرافدين ، جامعة الموصل ، المجلد 29 ، العدد 88 ، 2007 م، ص96،.

أهداف القياس المرجعي :

تتمثل الفكرة الرئيسية للقياس المرجعي في تحقيق تقدم حقيقي في الأداء ،من خلال تحديد أفضل الممارسات التي تسهم في تحسين الأداء ، إذ يحفز القياس المرجعي على التعلم بسرعة من الآخرين بتحديد أعلى مقاييس التفوق والريادة أو معاييرهما في كل من المنتجات والخدمات ، ومن ثم القيام بعمل التحسينات الضرورية واللازمة للوصول لتلك المقاييس [1] .

وهناك ثلاثة أوجه جوهرية لمدخل المقياس المرجعي، تتمثل في الآتي [2]:

1) إمكانية مقارنة الأداء : توفر إمكانية المقارنة الثقة بمقاييس مقارنة الأداء وتحديد الفجوات ، فإذا كانت مقاييس الأداء الخارجية غير مناسبة وغير ملائمة بسبب المحتوى أو البيئة فإنه من المحتمل رفضها وفشل عملية المقارنة المرجعية . فخاصية المقدرة على المقارنة يجب تضمينها في إجراءات المقارنة ومنهجيتها .
2) معرفة أفضل الممارسات : يستخدم القياس المرجعي لتحديد الممارسات المفيدة والأعمال والأفكار الجديدة والمبتكرة، وإجراءات التشغيل الفعال ، لمعرفة مقدار فجوة الأداء بين المنشأة والمنشآت المنافسة ، ولا شك أن المقارنة الفعالة سوف توجه فريق المقارنة نحو مجالات الممارسة التي تظهر ارتباطاً مباشراً بالأداء الأفضل[3] .
3) إمكانية تطبيق أفضل الممارسات التي يمكن الاستفادة منها وتنفيذها من خلال المنشأة : تعُد المقاييس المرجعية أداة جوهرية في تعليم المنشآت ، إذ أنها تساعد المنشآت على تحقيق الأداء الأفضل لعملياتها ومن ثم معرفة الممارسات الأفضل ، وطرق حل المشكلات ،والتي يمكن أن تمنع التطبيق الناجح للمنشآت[4] .

---

[1] - Simatupang M. Togar & Sridharan Ramaswami , op cit , 2003 , p 5.

[2] - عبد الدايم ، صفاء محمد ، مرجع سابق ، ص208.

[3] - HEE LONG, LEE , " BENCHMARKING MANAGEMENT PRACTICES AND MANUFACTURING PERFORMANCE OF MANUFACTURING COMPANIES IN PENANG " , RESEARCH REPORT SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENT FOR THE DEGREE OF MASTER OF BUSINESS ADMINISTRATION , 2005 , p2.

[4] -- Fitz , E, J .,, op, cit p 30.

ويحـدد الـبعض تفاصـيل أكثـر قيمـة عـن الـدوافع الحقيقيـة فـي لجـوء المنشـآت لاسـتخدام المقاييس المرجعية ،تتمحور حول[1] :

- الرغبة في التحدي في إطار أهداف عقلانية .
- تشخيص سبل إنجاز الأهداف .
- تحديـد الفجـوة بـين أداء المنشـآت وأداء أفضـل المنافسـين، مـع تشـخيص نقـاط القـوة والضعف .
- تحسين مستمر ومتسارع للبقاء في حالة التنافس .
- فقدان المنشأة لحصتها السوقية مع حاجتها للمناورة لاستعادتها .

ونسـتنتج ممـا سـبق أن مـدخل المقـاييس المرجعيـة يمتلـك القـدرة علـى مقارنـة الأداء مـن خـلال مجموعـة مـن المقـاييس المرجعيـة المناسـبة ، و تحقيـق الاسـتفادة الكاملـة مـن تطبيقـه عـن طريـق معرفـة أفضـل ممارسـات المنشـآت المنافسـة والتركيـز عليهـا ،مـن خـلال التحـرك نحـو العوامـل التـي تسـاعد فـي تحقيـق النجـاح والتميـز والتوجـه إليهـا ، ممـا يسـهم فـي تحديـد فجـوة الأداء ،والوصول إلى التحسين المطلوب.

[1] - طالب ، علاء فرحان ، محمد ، عبد الفتاح جاسم ، مرجع سابق ، ص 50 .

المبحث الثاني

القياس المرجعي – أنواعه ومراحل التطبيق

أنواع المقاييس المرجعية :

اتضح من المفاهيم السابقة ،أن المقاييس المرجعية للأداء تستخدم أفضل الممارسات Best Practices، داخل المنشأة وخارجها كأساس لتقييم أداء المنشأة وتحسينه، وقد اختلف الكتاب والباحثون في تصنيف أنواع المقاييس المرجعية، واعتمد بعضهم على الأنواع الآتية للمقاييس المرجعية : المقارنة الداخلية / المقارنة الخارجية / المقارنة التنافسية / المقارنة الوظيفية / مقارنة التشغيلية /مقارنة العمليات .....إلخ . و من الضروري التعدد في نماذج المقاييس المرجعية للأداء وأنواعها ،التي يمكن تحديدها طبقاً لأسس عدة منها على سبيل المثال :

- تحديد الشيء الذي ستتم مقارنته .
- تحديد الطرف الآخر الذي ستتم المقارنة به .
- تحديد الهدف من المقارنة .

وتؤيد الباحثة تصنيف القياس المرجعي إلى نوعين فقط داخلي وخارجي وذلك كما يأتي :

أ- مقاييس مرجعية داخلية Internal Benchmarking:

يقصد بها مقارنة أداء وحدات أو أقسام داخل المنشأة مع الوحدات أو الأقسام الأفضل في المنشأة نفسها ، وهذا النوع من أسهل أنواع المقاييس المرجعية ، كما يتميز هذا النوع أيضاً بسهولة الوصول للمعلومة ،وسهولة نقلها، والاستفادة منها بتحويلها إلى أجزاء أخرى في المنشأة[1]، ويعد القياس المرجعي الداخلي الخطوة الأولى عند تطبيق القياس المرجعي الخارجي ، إذ تهدف المنشأة من خلاله إلى تحديد مناطق التحسين داخل هيكلها ،من خلال مقارنة عمليات المنشأة الوظيفية مع الأفضل ، ومن ثم وضع أهداف جديدة يجب تحقيقها واختيار الممارسات الأفضل الواجب أداؤها ،وهذا النوع مقتصر على المقارنة الداخلية فقط ، وهو ما يحدث بالفعل من خلال عمليات التحليل المالي للمنشآت داخلياً من عام لآخر، وهو ليس

[1] - Ahuja Vanita & others, op cit, p540 .

بجديد أو مستحدث و لا يحتاج إلى عمل مقارنة خارجية ، لكن قد يكون هناك قصور، فهذه العمليات أو الإجراءات الداخلية قد لا تكون هي الأفضل " Best of class ".

ب- **المقارنة المرجعية الخارجيةExternal Benchmarking** :- تتضمن المقارنة المرجعية الخارجية مع الأفضل من المنافسين ،أي مع منشآت أخرى رائدة تعمل في مجال عمل المنشأة نفسه أو في مجال آخر ، ومن مميزاتها أنها تحقق الانفتاح على تجارب الاخرين ونجاحاتهم ، وتشمل الأنواع الآتية :-

❖ **مقاييس مرجعية تنافسية Competitive Benchmarking :**

تستخدم أمام منافسي المنشأة المباشرين لبيان الممارسات الأفضل لديهم واكتشاف طرق جديدة لأداء هذه الممارسات [1]،وتُعد أكثر إبداعاً من الأفكار التقليدية الموجودة داخل الصناعة، إذ يمكن تطويرها بالنسبة للعمليات أو المنتجات والخدمات.

وهذا النوع من المقاييس ذو فائدة كبيرة للمنشآت ، فهو يسمح بمعرفة أداء المنافسين ،وتحديد الفجوات الموجودة في أداء المنشأة أو عملياتها واقتراح الطرق الكفيلة بسدها من خلال تقييم الأداء ،ومتابعة برامج التنفيذ العملي لإستراتيجية المنشأة المستهدفة [2]. ويواجه هذا النوع من المقاييس صعوبة بالغة في الحصول على المعلومات من المنافسين، لذلك يقتضي الأمر تحمل الصعوبات واللجوء للحيل ،من خلال استخدام قواعد البيانات والشبكات الإلكترونية أو الزيارات الميدانية للمنشأة المنافسة ،لتبادل المعلومات التي تساعد على تطبيق هذا النوع من القياس المرجعي .

[1] - القاضي ، محمد بهاء الدين ، مرجع سابق ، ص69

[2] -James .R , Old." The use of multi-attribute utility theory to determine the overall best in Class performance in a benchmarking study " , benchmarking : an international journal , vol 9 , no 5, 2007, p440.

❖ **مقاييس مرجعية وظيفية Functional Benchmarking :**

ويسمى هذا النوع بالمقارنة المرجعية للعملية، وتتضمن مقارنة وظيفة معينة (التسويق /الموارد البشرية) أو عملية معينة (تدريب العاملين /أساليب التخزين) بمثيلاتها في المنشآت الأخرى [1].إذ تتم مقارنة المنشأة مع منشآت المتميزة في مجال معين و تقوم بإنتاج منتجات أو تأدية خدمات مماثلة للمنشأة، ولكنها ليست منافسة للمنشأة في السوق نفسها، ومن ذلك مقارنة عملية استقبال مرضى في مشفى مع عملية استقبال زبائن في فنادق ، ويلاحظ أن شركاء المقاييس المرجعية في هذا النوع تكون لديهم رغبة أكثر في المشاركة وتبادل المعلومات ، ولكن قد يكون هناك عائق قوي ،ألا وهو أن العمليات أو الوظائف من المحتمل ألا تكون ملائمة ،أو قابلة للتطبيق بالنسبة للعمليات والوظائف المرغوب في تطبيقها [2].

❖ **مقاييس مرجعية عامة Generic Benchmarking:-**

ويقصد بها إجراء المقارنات المتعلقة بالعمليات والمنتجات المختلفة في كل المنشآت بغض النظر عن نوع الصناعة التي تقوم به المنشأة .

ويعُد هذا النوع مفيد على المستوى التنافسي العام للمنشآت فهو يسمح بالحصول على المعلومات[3] ،ومعرفة المنشآت المتميزة على مستوى الصناعات غير المتماثلة و يولد تحسينات على قطاع صناعي بكامله ، غير أن هناك صعوبات في تنفيذ ذلك منها صعوبة اكتشاف التشابه بين العمليات في الصناعات المختلفة ،لأنها تحتاج إلى تصور كبير لعمليات المنشآت المتشابهة جميعاً، وفهم كامل لإجراءاتها ، وصعوبة اختيار الشركات التي تصلح لتطبيق القياس المرجعي عليها ، إضافة إلى طول الوقت اللازم لوضع الخطة الملائمة ، وارتفاع التكاليف التي تتحملها الشركات مقابل تطبيق هذا النوع من القياس المرجعي .

❖ **مقاييس مرجعية للأداء Performance Benchmarking**

وتتم في هذا النوع من المقاييس مقارنة مقاييس الأداء بغرض تحديد مقدار جودة المنشأة أو مداها مقارنة بالمنشآت الأخرى. ويرى البرواري والخطيب في أن

[1] - البرواري ، نزار عبد المجيد ، الخطيب ، سمير كامل ، مرجع سابق ، ص 19.

[2] - القاضي ، محمد بهاء الدين ، مرجع سابق ، ص70

[3] - Galletti, Dena W. & others, " Competitive benchmarking for fleet cost management" , Total Quality Management , Vol. 21, No. 10, October 2010,p1049.

المقاييس المرجعية للأداء هي المقاييس المرجعية التنافسية لكون عملية المقارنة تتم مع أفضل المنافسين لتحقيق مستويات أفضل في الأداء[1].

بينما قسم endersen[2] المقاييس المرجعية - حسب شركاء المقاييس المرجعية - إلى مقاييس داخلية و تنافسية و ثالثة مرجعية وظيفية ، بينما تقسم المقاييس المرجعية حسب مجال تطبيق المقاييس المرجعية إلى مقاييس مرجعية متعلقة بالعمليات، ومقاييس مرجعية استراتيجية ، إضافة إلى مقاييس مرجعية متعلقة بالأداء إذ يتم دراسة معايير الأداء ،ومقارنتها مع المنشآت الأخرى.

❖ **مقاييس مرجعية استراتيجية Strategic Benchmarking**

ويعتمد هذا النوع من المقاييس على دراسة إستراتيجيات المنشآت الأخرى ،وكيفية اتخاذ القرارات الإستراتيجية ، ودراسة أسباب اختيار المنشأة لإستراتيجية معينة دون غيرها[3] . ويتم استخدام هذا النوع للقيام بالقياس المرجعي لإستراتيجيات السوق أو التكنولوجيا أو التكاليف .....إلخ لتوضيح الإستراتيجية التنافسية الجيدة ،إلا أن هناك انتقادا موجها لذلك ، فالإستراتيجية لا يمكن تقليدها أو محاكاتها كما هي بل يجب تطويرها لكونها عاملاً أساسياً في جعل المنشأة أفضل حالاً .

والأنواع الأربعة الأولى متعارف عليها وشائع استخدامها ، اما النموذجان الخارجيان الأخيران فقد ظهرا مؤخراً لأهمية قياس الأداء[4].

وترى الباحثة أن المقاييس المرجعية تركز على التحسين المستمر، وذلك بالاستفادة من أفضل ممارسات المنشآت المتميزة كأساس لتقييم أداء المنشأة وتحسينه، وأن تحديد أي نوع من أنواع المقارنة يعتمد على ما تخطط المنشأة لمقارنته وتهدف إليه ، ويرتبط ذلك بمدى خبرة المنشأة في استخدام المقاييس المرجعية وتطبيقها، ومدى توافر الموارد المتاحة لديها للقيام بذلك .

[1] - البرواري ، نزار عبد المجيد ، الخطيب ، سمير كامل ، المرجع نفسه، ص 19.

[2] - Andersen , B ., " Industrial Benchmarking for competitive advantage " H uman system s management , vol 18 , isse 3/4 , 1999 p 38-39 .

[3] - elnathan , D,w, lin, and Young .,op cit , p43

[4] - القاضي ، محمد بهاء الدين بديع ، مرجع سابق ، ص 71.

مراحل القياس المرجعي :

تمر مراحل القياس المرجعي بخطوات رئيسية كالآتي : -

1- مرحلة التخطيط :

وتتضمن هذه المرحلة الأنشطة الآتية :

- اختيار مجال تطبيق المقاييس المرجعية : يُعد اختيار المجال الملائم لتطبيق المقاييس المرجعية عاملاً جوهرياً في نجاح مشروع المقاييس المرجعية ، فقد يترتب على الاختيار غير الملائم لمجال التطبيق ضياع موارد ،والوصول إلى نتائج ضعيفة ،أو نتائج قد تحسن الأداء في عمليات ليست جوهرية في تأثيرها على الوضع التنافسي للمنشأة، كما يجب أن يكون مجال تطبيق المقاييس المرجعية ملائماً من حيث نطاقه، حتى لا يتم استهلاك موارد أكثر من اللازم ، وظهور كمية كبيرة من البيانات قد يصعب استخدامها في تحسين العمليات[1] ، ويتم تحديد مجال تطبيق المقاييس المرجعية (الوظائف /العمليات / المنتجات) اعتماداً على عوامل النجاح الرئيسية للمنشأة ، ومدى قابلية مجال التطبيق للتحسين ،والتأكد من عدم وجود معوقات جوهرية لإجراء التحسينات المطلوبة.
- تكوين فريق المقاييس المرجعية: يتطلب التنفيذ السليم لبرنامج القياس المرجعي تكوين فريق عمل متخصص مكون من خبراء في كل المجالات ومن ذوي الاتصالات المتعددة والواسعة ،بحيث تخدم عملية التنفيذ ، ويعتمد عدد أفراد هذا الفريق على مجال تطبيق المقاييس المرجعية ، وعلى الموارد المتاحة، وهناك مجموعتان أساسيتان لفريق العمل هما :[2]

- فريق العمل الثابت : إذ يتكون فريق عمل بشكل دائم ،يتعاون مع كل العاملين في المنشأة ،ويخصص له قسم خاص داخل المنشأة، وإدارة ،ومجموعة موظفين مختصين بتنفيذ برنامج القياس المرجعي.
- فريق العمل الوظيفي : يتم تكوين فريق وقتي يعمل على تنفيذ برنامج القياس المرجعي مرة واحدة وبعد الانتهاء منه يتم تسريح الفريق .

[1] - Hutton , R and M. Zairi .," Effective Benchmarking Through a prioritization Methodology " Total Quality Management , vol 6 ,iss 4 , September 1995 , pp 399-400.

[2] - Institute of management Accountants ," Effective Benchmarking " Statement on management Accounting , No 4v , July 2003, pp 16-17 .

إلا أنه من الأفضل أن يكون هناك فريق عمل ثابت داخل المنشأة للعمل بشكل مستمر، بحيث لا يتطلب الأمر إجراء دراسة للمنشأة في كل مرة تتم فيها إعادة تنفيذ البرنامج ، إضافة إلى إن اعتياد العاملين في المنشأة على العمل مع فريق ثابت، يجعلهم يشعرون بالراحة تجاه هذا الفريق ،مما يحقق مزيداً من الثقة والولاء للمنشأة ،وسهولة الحصول على المعلومات من خلال قاعدة بيانات مصممة وفق كفاءة عالية. ويمكن أن يقوم فريق العمل الموكل بمهمة تحديد المقاييس المالية وغير المالية لمؤشرات الأداء على أساس (الجودة – الإنتاجية – التكلفة) ، من أجل تحديد فجوة الأداء التي يجب معالجتها ،بهدف تحسين أداء المنشأة ،والوصول للمستوى المرغوب .

2- مرحلة البحث وجمع المعلومات : يتم في هذه المرحلة تحديد المنشآت المتميزة في مجال الصناعة ،من أجل تحديد شركاء القياس المرجعي ، كما يتم إجراء المقابلات والزيارات من أجل الوصول لدراسة إمكانية تعاون تلك المنشآت وتبادل المعلومات والخبرات المكتسبة في تحسين الأداء، وتحديد نوعية المعلومات التي يتم جمعها لأغراض المقاييس المرجعية ، والطريقة المستخدمة في جمع المعلومات المطلوبة للمقارنة بالأفضل .

وهناك طريقتان رئيسيتان لجمع المعلومات المطلوبة للمقارنة ،هما [1]:

1. الطريقة الفردية أو الذاتية : في ظل هذه الطريقة تقوم المنشأة بصفة مستقلة بجمع البيانات اللازمة عن منشأة ما أو أكثر من المنشآت الرائدة في مجال الصناعة ، وعادة يتم جمع هذه المعلومات من مصادرها الرسمية ، ويمكن للمنشأة الحصول على تلك المعلومات بوسائل كثيرة منها الغرف التجارية والصناعية، ومن خلال الاحصاءات الدورية التي تصدرها الهيئات المتخصصة .
2. الطريقة التعاونية أو الجماعية: - تتم المشاركة في المعلومات من خلال اتفاقيات متبادلة ،وتشمل هذه الطريقة ثلاث طرق فرعية وهي :

[1] - Atkinson ,A,.A,R. Banker,R.S.Kaplan ,and S.M.Young , management accounting , 2th ed, prentice, Hall , inc., new jersey .1997 pp 632-633.

- طريقة المقاييس المرجعية على قاعدة البيانات :- يتم في هذه الطريقة تخصيص قاعدة بيانات خاصة بالمقاييس المرجعية ،تضم كل البيانات والمعلومات، التي تساعد على تطبيق المقاييس المرجعية بين المنشآت المختلفة، وفي ظل هذه الطريقة تدفع المنشأة مقابلاً ما لإمكانية الدخول إلى هذه القاعدة والحصول على المعلومات اللازمة ،من خلال خبراء مسئوولياتهم تجميع المعلومات ومراجعتها قبل توفيرها للمستخدمين ، والجدير بالذكر أنه في ظل هذه الطريقة لا يوجد اتصال بين المنشآت، ولا يتم الكشف عن مصادر البيانات.

وتتميز هذه الطريقة بأن المعلومات التي تتم المشاركة بها في مجال القياس المرجعي يمكن الحصول عليها من داخل الصناعة نفسها أو من صناعات مختلفة [1].

- طريقة المقاييس المرجعية للطرف الثالث غير المباشر :- فيها تتم الاستعانة بمستشار خارجي، لديه اتصالات وعلاقات متبادلة ،مع العديد من المنشآت، ويتولى عملية توصيل المعلومات ونقلها بين المنشآت.
- طريقة المقاييس المرجعية الجماعية :- في إطار هذه الطريقة يجتمع المشاركون في برامج المقاييس المرجعية مع بعضهم البعض ، وتتم مناقشة الطرق والأساليب والممارسات ،وتوضيح الإستراتيجيات المشتركة ، ولعل أبرز الأمثلة على تطبيق هذه الطريقة واستخدامها ما قامت به شركة Xerox ، إذ قامت بتجميع عدداً من المنشآت ونسقت بينها للقيام بالمقاييس المرجعية .

وتتفق الباحثة مع البعض[2] على أن اختيار أية طريقة من الطرق السابقة يعتمد على التكلفة وعائد كل طريقة ،واختيار أفضلها ، ففي ظل طريقة المقاييس المرجعية المعتمدة على قاعدة البيانات ،فهي طريقة تناسب الكثير من المنشآت، خصوصاً المنشآت ذات الأداء العادي أو الضعيف، التي ليست لديها عوامل جذب تمكنها من الدخول في شراكة مع المنشآت الأخرى في مجال تطبيق المقاييس المرجعية ، ومع ذلك يؤخذ على هذه الطريقة أنها تتيح المعلومات فقط ، ولا تكشف عن كيفية استخدام تلك المعلومات ، الأمر

[1] - عبد المنعم ، هيثم أحمد حسين ، مرجع سابق ، ص 90.
[2] - الزمر ، عماد سعيد ، مرجع سابق ، ص 28.

الـذي يجعلهـا أقـل فعاليـة مـن طريقـة المقـاييس المرجعيـة للطـرف الثالـث غيـر المباشـر . أمـا طريقـة المقـاييس المرجعيـة الجماعيـة فهـي تنطـوي علـى اتصـال مباشـر واحتكـاك بـين شـركاء المقـاييس المرجعيـة ، ومـع ذلـك يلاحـظ أن هـذه الطريقـة قـد لا تناسـب بعـض المنشـآت، خصوصا تلك التي تزداد حدة المنافسة فيما بينها.

3- **مرحلـة تحليـل البيانـات** [1]: بعـد جمـع البيانـات والمعلومـات عـن ممارسـات الشـركاء، يـتم تحليـل هـذه البيانـات بغـرض تحديـد مقترحـات التحسـين ،وتتضـمن مرحلة التحليل الخطوات الآتية :

- فرز البيانات والمعلومات التي تم تجميعها .
- تسـوية البيانـات Normalize the data ، بمعنـى إعـادة تقيـيم البيانـات فـي ظـل ظـروف المنشـأة محـل الدراسـة ،مـع الأخـذ فـي الحسـبان جميـع العوامـل المـؤثرة علـى اتجـاه تلـك البيانـات، سـواء أكانـت تلـك العوامـل اقتصـادية أم سـوقية أم سياسية .
- تحديد الفجوة في مستويات الأداء .
- تحديد مسببات تلك الفجوة.

4- **تنفيذ التحسينات المطلوبـة [2]:-** بعد تحديد الفجوة التنافسية، وأهم النواحي الحرجة التـي تظهر فيها الشركة أداءاً سيئاً، مقارنـة بأفضـل منـافس، يتم وضـع الخطـط المناسبة لمحاولـة سد هذه الفجوة خصوصـا فـي النـواحي الحرجـة،من خـلال تحسين الأداء، وقد تتطلـب هـذه الخطـط الحصـول علـى مـوارد جديـدة، أو تغييرالسياسـات والأهـداف الإستراتيجية ، أو محاولـة البحث عن تدعيم من خـلال الآخـرين؛ (مثلاً كالاندماج معهم) بل قد يتطلب الأمر في بعض الأحيان اتخاذ قرار بتغيير الصناعة التي تعمل فيها الشركة،إذا لم تتوصل الإدارة إلى الحلول المناسبة للمشكلات التي تحول بينها وبين التحسينات المطلوبة، لسد الفجوة التنافسية مع أفضل منافس.

5- **مرحلـة تقيـيم برنـامج القيـاس المرجعـي** : بعـد الانتهـاء مـن تنفيـذ برنـامج القيـاس المرجعـي، يـتم تقيـيم أداء المنشـأة مـن جديـد باسـتخدام المقـاييس المرجعيـة ،لتحديـد مسـتوى

[4]- Andersen , B, op cit pp 291-294 .

[2] - نوار ، عباس ، مرجع سابق ، ص 28-29 .

التحسين في الأداء ، وما إذا تم الوصول إلى المستوى المرغوب فيه أم لا ، وبالطبع فإن النجاح في تطبيق برنامج لا يعني أنه انتهى، بل من الضروري الدراسة المستمرة لكل المتغيرات التي تؤثر على أداء المنشآت ، وإجراء التعديلات اللازمة للتلاؤم معها، والمحافظة على الوضع التنافسي المتميز للمنشأة ،وهذا لن يتحقق إلا بالاستمرار في تطبيق برنامج القياس المرجعي .

وفي هذا الصدد أشار Berretta, et al. لوجود ثلاثة عوامل رئيسية يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تنفيذ المقاييس المرجعي وهي: [1]

- ❖ عوامل بيئية : وتشمل العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية ، ويجب أن يُراعى عند تنفيذ الممارسات الجديدة التي يسفر عنها برنامج المقاييس المرجعية التشريعات القانونية الضريبية ، و بيئة الصناعة والتطور التكنولوجي السائد .
- ❖ الهيكل الإستراتيجي : ويتضمن مدى جودة العلاقات مع العملاء والموردين والمنافسين والجهات المنظمة لبيئة الأعمال .
- ❖ الهيكل التنظيمي : وينطوي على مدى اتباع سياسات المركزية واللامركزية ، وخطوط السلطة والمسؤولية ، ومدى كفاءة الموارد البشرية ،والثقافة التنظيمية السائدة ، ونظم الحوافز ونظم التقارير.

وترى الباحثة أن مراحل القياس المرجعي قد تختلف من منشأة لأخرى ،لكن ذلك لا يعني الاختلاف في جوهر عملية القياس ذاتها، كما أن التطبيق الجيد لمراحل القياس المرجعي يتطلب الفهم من جميع العاملين في المنشأة واقتناعهم التام بكل العمليات، التي تتم داخل المنشأة ، وما إذا كان تطبيق المقاييس المرجعية سوف يضيف قيمة إيجابية للمنشأة .

إن القياس المرجعي ليس هدفاً في حد ذاته لكنه وسيلة، وعملية مستمرة، والتطبيق الناجح لبرنامج القياس المرجعي، لا يعني انتهاء العمل به ، لأن هناك العديد من المتغيرات التي تحدث باستمرار، وتؤثر على أداء المنشأة ،لذا من الضروري إجراء التطوير اللازم

[1]- Berrtta , S,A , .Dossi , : and H . Grove " Methodological Strategies for Benchmarking Accounting process " , Benchmarking for quality Management &Technology , Vol 5 , NO, 3,1998,PP178-180.

لبرنامج القياس المرجعي، ليتلاءم مع المتغيرات البيئية ،من أجل إيجاد أفضل ممارسات يمكن أن تطبق ،وتؤدي لتحسن مستمر، وتحقيق المزايا التنافسية للمنشأة .

مقومات القياس المرجعي : - يتطلب نجاح المنشأة في تطبيق القياس المرجعي توافر مجموعة من المقومات أهمها:

1) ضرورة أن تكون عملية القياس المرجعي منهجية مستمرة ومنتظمة، الأمر الذي يتطلب تحديثها باستمرار، وأن يكون هدفها النهائي تحديد المجالات التي توجد فيها مشكلات أو مواطن ضعف، من أجل صياغة خطة التحسين والتطوير المناسبة .
2) دراسة عملية وضع المقاييس المرجعية وبحثها ، واختيار شركاء القياس المرجعي، والذين يمكن مشاركتهم والتعاون معهم في هذا الشأن ، من خلال دراسة مجالات الأداء ومستوياته وتحليليها ، ومحاولة إيجاد مجموعة متكاملة ومتوازنة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية ؛الكمية والوصفية ، وتحديد المعايير المناسبة لاختيار المنافسين المتميزين في العمليات والوظائف والأنشطة، ومن ثم تحديد الأداء الأفضل، وأفضل الممارسات ،من أجل تحديد مجالات التحسين المطلوبة ،من خلال مقارنة أداء المنشأة الحالي مع الأداء المتميز لأفضل المنافسين .
3) التزام الإدارة العليا بتوفير الوقت والموارد البشرية والمادية اللازمة لتنفيذ برنامج القياس المرجعي ، بالإضافة إلى قيامها بتوصيل رؤيتها وأهدافها واستراتيجياتها إلى كل المستويات في المنشأة ، وأن يتفهم كل من المساهمين والعاملين جميع النقاط التي تتضمنها عملية القياس المرجعي [1].
4) توفير الوقت الكافي لعمليات التخطيط والتدريب الفعال للعاملين، بغرض تنمية أدائهم وسلوكهم ، وفهم الجوانب والأبعاد المتعلقة بعملية القياس المرجعي ، خاصة ما يتعلق بمنافع هذه العملية ومحدداتها[2].

[1] - طالب ، علاء فرحان ، مرجع سابق ، ص45
[2] -منصور ، بهاء محمد حسين ، مرجع سابق ، ص 290

5) إتاحة الوقت الكافي لتجميع البيانات الداخلية والخارجية المطلوبة للمقارنة، وتحليل النتائج وتفسيرها ، وتحديد أساليب جمع البيانات المطلوبة للمقارنة، ومنها مثلاً[1]):
   - تصميم قوائم الاستقصاء اللازمة للحصول على البيانات المطلوبة للمقارنة.
   - جمع البيانات المطلوبة عن طريق زيارة المواقع التي تم اختيارها ، أوعن طريق توزيع قوائم الاستقصاء السابق إعدادها .
6) عدُّ التغير في بيئة العمل أمراً ضرورياً لإحداث تغيير في عمليات المنشأة وأنشطتها ، ولذلك ينبغي أن يدرك القائمون على إدارة المنشأة أن البيئة العالمية سريعة التغير ، وأنه يجب توجيه التحسينات لتكون أفضل في المستقبل قياساً باليوم ، لذلك يتطلب التحسين المستمر إجراء دراسات القياس المرجعي بشكل دوري، حتى تتحقق الأهداف المطلوبة[2].
7) استخدام كل أنواع القياس المرجعي قدر الإمكان بهدف تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة ، أي أنه يجب تطبيق عملية القياس المرجعي داخل المنشأة وخارجها قياساً بالمنافسين .
8) انعكاس تكلفة استخدام أسلوب القياس المرجعي على أداء المنشأة في شكل عائد ملموس ، كجذب عملاء جدد ، وزيادة نصيب المنشأة في السوق ، وزيادة الكفاءة ، وتقليل التكاليف غير الضرورية ، وزيادة أكثر في الأرباح .

   هذا وقد اوضح[3] . Berrtta , et al أن مقاييس الأداء يجب أن تركز على عمليات المنشأة وانشطتها التي تولد قيمة ، فكل مؤشر من مؤشرات الأداء يستمد أهميته من أثره المحتمل على عمليات المنشأة .
9) توثيق العمليات : تعد ركناً أساسياً لإجراء عملية المقارنة لما تحققه من فوائد أهمها [4]:
   - تقديم الفهم عما يجري داخل المنشأة لجميع المرتبطين بالعملية . .

[1] - عبد المنعم ، هيثم احمد حسين ، مرجع سابق ، ص84

[2] عبد المنعم ، هيثم احمد حسين ، مرجع سابق ، ص84

1- Berrtta, at al, op cit 167.

[4] - طالب ، علاء فرحان ، مرجع سابق ، ص 47

- تعيين العمليات التي تحتاج إلى تحسين أدائها بصورة أكثر من غيرها ، والتعريف بنواحي قصورها ،من أجل إيجاد سبل المعالجة، وتنفيذها من قبل فريق العمل .

10)توفير أنظمة اتصال : يتطلب ذلك توفير أنظمة اتصال، تساعد على نشر البيانات بين أعضاء الفريق، وتسهم في نقل الأفكار لإجراء المعالجات العاجلة[1] .

ويشكل الحرص على أخلاقيات القياس المرجعي أحد العوامل الأساسية لنجاح تطبيق هذه العملية ، و أوضح B , Andersen ,[2] أن الإرشادات الأخلاقية للمقاييس الجوهرية تقوم على أساسين جوهريين هما :-

- يجب على المنشآت معاملة شركاء القياس المرجعي بالطريقة نفسها التي ترغب معاملتها بها .
- يجب الابتعاد عن أي نشاط يبدو غير قانوني أو غيرأخلاقي .

وتتحدد أخلاقيات القياس المرجعي في الآتي[3]):

- الثقة : بمعنى عدم نقل أية معلومات تم الحصول عليها من شريك في عملية القياس المرجعي إلى طرف آخر إلا بموافقة الشريك [4].
- التبادل : بمعنى الاستعداد لإعطاء الشريك القدر نفسه من المعلومات من النوع ذاته، ومن الأفضل توضيح هذا الاستعداد في اللقاء الأول .
- الاتصال : بمعنى عدم الاتصال مباشرة بالوحدة أو القطاع الذي يتم تطبيق القياس المرجعي فيه داخل منشأة الشريك، بل يجب أن يكون من خلال المديرين المسؤولين .

---

[1] - طالب ، علاء فرحان ، مرجع سابق ، ص46

[2] - Andersen , B ., op cit , p 290.

[3] - لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى :

- محمود ،فائزة إبراهيم ، الغبا ن، ثائر صبري ، " إمكانية الاعتماد على تقنية المقارنة المرجعية لتحديد احتياجات التحسين المستمر في أداء الوحدات الاقتصادية العراقية " ، مجلة جامعة ذي قار العلمية ، المجلد 7 ، العدد 2 ، 2012م ، ص10.
- الشعباني ، صالح إبراهيم يونس واخرون ، " استخدام تقنية المقارنة المرجعية في تقويم أداء القطاع السياحي بالتطبيق على عينة من فنادق بعض المحافظات العراقية " ، مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة البصرة ، المجلد 8 ، العدد 32 ، ، 2013م ، ص146 .
- عبد المنعم ، هيثم أحمد حسين ، مرجع سابق ، ص 85-86 .
- الزمر ، عماد سعيد الزكي ، مرجع سابق . ص 21-23.

- الاستخدام : بمعنى عدم استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من القياس المرجعي في الدعاية والإعلان والتسويق ، بل يجب استخدامها فقط في تحسين العمليات .
- الشرعية :بمعنى تجنب أي عمل قد يعد من قبيل سرقة مجهودات الآخرين، ومعرفة أسرار لا يرغب الآخرون كشفها ، واستخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها في الإضرار بالآخرين ، ويتضمن ذلك البعد عن التصرفات التي تحتمل الشك ،أو الرجوع إلى مستشار قانوني عند الشك .
- الإعداد : ويعني توضيح الالتزام بكفاءة المقاييس المرجعية وفعاليتها ،من خلال الإعداد والتجهيز الجيدين لها ، و مساعدة الشركاء، وتسهيل القيام بالمقاييس المرجعية عن طريق تقديم قوائم الاستقصاء قبل زيارتهم.
- الإتمام : ويعني إتمام المقاييس المرجعية حتى نهايتها ،كي يتحقق الإشباع الكامل لجميع الشركاء .
- الفهم والتصرف : ويعني فهم كيفية معاملة شركاء القياس المرجعي ، وأن يكون العرف السائد هو المعاملة بالطريقة نفسها التي يرغبها الطرف الأخر.

و الباحثة ترى أن الاتفاقيات التي تبرم بين الشركاء يجب أن توضح نوعية المعلومات الواجب تبادلها ، والغرض من استخدامها ، وطريقة جمع البيانات ، والمسؤولين الذين يجب التعامل معهم ، والإعداد والتجهيز الجيد والمناسب للقيام بالمقارنة ، وكذلك الالتزام بالسرية، و إتمام مشروع المقاييس المرجعية ،حتى يتحقق الهدف الكامل من استخدامه .

المبحث الثالث

تكامل القياس المرجعى مع المداخل فى ظل بيئة الأعمال الحديثة

يُعد الاهتمام بدراسة الأساليب الحديثة، ومدى تكاملها مع بعضها البعض ،من الخطوات الهامة التي تساعد المنشآت على اتخاذ القرارات الصائبة ، وتدعيم قدرتها التنافسية ، حيث يتطلب التقييم الفعال لأسلوب قياس الأداء ، ضرورة توافر نظام معلومات شامل عن المنشأة والمنشآت الأخرى المنافسة يلائم متطلبات البيئة الحديثة ، وبحيث يؤدي إلى التحسين المستمر في جودة الإنتاج ، وتخفيض التكلفة ، وزيادة الحصة السوقية ،وبالتالي تدعيم قدرتها التنافسية .

وفيما يلي شرح مختصر لدراسة العلاقة التكاملية ،بين القياس المرجعي وأهم الأساليب الحديثة ،التي يمكن أن تساعد أسلوب القياس المرجعي في مجال قياس الأداء الشامل وتقييمه للمنشآت وصولاً للميزة التنافسية .

1- القياس المرجعي ومدخل التكلفة المستهدفة :

1-**1الإطار العام لمدخل التكلفة المستهدفة :-** بدأ ظهور مدخل التكلفة المستهدفة في اليابان عام 1960 ، حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى في اليابان تتبع هذا المدخل ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية، واكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة .

و تعرف التكلفة المستهدفة بأنها "نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتجات ، ويضمن جودة المنتج ، ويفي بمتطلبات المستهلك وذلك عن طريق فحص جميع الأفكار المحتملة التي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة التخطيط وبحوث تطوير المنتج ، بالإضافة إلى مرحلة إنتاج النموذج . وهذا النشاط ليس أسلوب لخفض التكلفة فحسب ، ولكنه جزء من استراتيجية شاملة لنظام يرمي إلى إدارة الأرباح"[1] .

[1] - صالح ، سمير أبو الفتوح ، " المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم الإدارة في البيئة التنافسية ، 2004م ، ص 101 .

ويتميز مدخل التكلفة المستهدفة بالعديد من المميزات أهمها ؛ بان له أثر دافعي قوي على مهندسي التصميم لخفض التكاليف ، ويؤدي إلى إحداث تغيرات جذرية على ثقافة واتجاهات التنظيم والافراد ، ويساعد على تقييم ربحية المنتجات قبل انتاجها من خلال التركيز علة هامش الربح المستهدف للمنتجات في الأجل الطويل والقصير ،كما يُعد ذات توجه مستقبلي لأنه يحاول الاجابة على سؤال ما سوف تكون عليه تكلفة المنتجات المستقبلية [1].

ويهدف مدخل التكلفة المستهدفة إلى إشباع رغبات ومتطلبات العملاء ، والتخطيط للتكلفة في ضوء كل من الإمكانيات الداخلية والمنظور الخارجي الذي يأخذ في الاعتبار تكلفة المنافسين وأسعار البيع التنافسية ،الرقابة على التكلفة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المستهدفة ، وتحديد الفجوة في التكلفة وأسبابها ومحاولة سد هذه الفجوة [2].

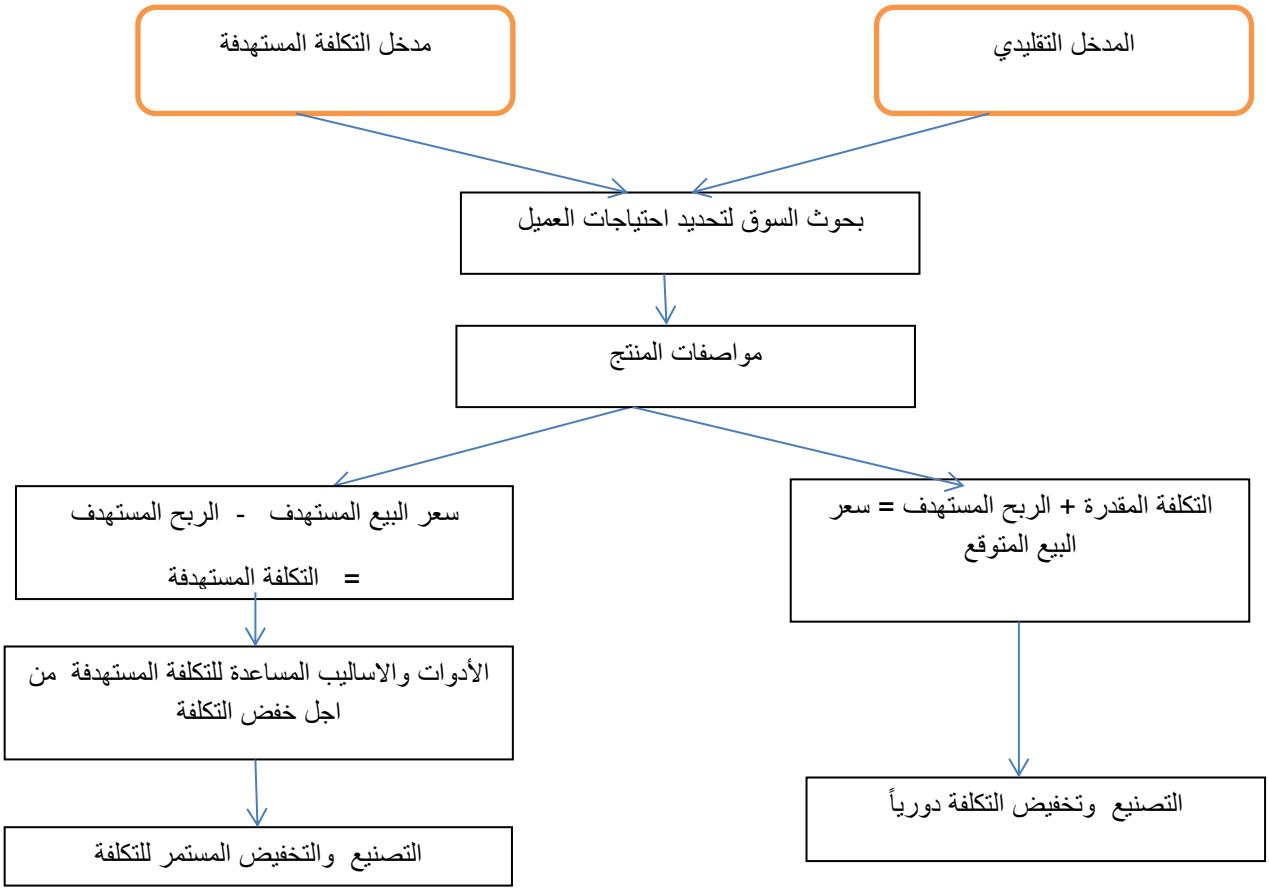
ويختلف مدخل التكلفة المستهدفة عن أساليب تخفيض التكاليف وفقا للنظام التقليدي ، ففي إطار نظام التكاليف التقليدي نجد الإدارة تحدد التكلفة و الربح المناسب ، ومن ثم تحدد سعر البيع، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن المنشأة لا تستطيع البيع بهذا السعر فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل ما يمكن ، في حين أن مدخل التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تحديد هامش الربح المخطط والفرق بينهما يمثل التكلفة المستهدفة .ويوضح الشكل التالي التباين بين أساليب تخفيض التكاليف وفقاً للمدخل التقليدي وبين التكلفة المستهدفة .

[1] - جابر ، صالح علي ، مرجع سابق ، ص 260-261.

[2] Arthur Andersen IIp, :"practices and Techniques: Tools and Techniques for implementing Target costing " statement on management Accounting , No 4 , 2004 , pp 3-5 .

الشكل رقم (1)

مقارنة بين المدخل التقليدي للتكلفة ومدخل التكلفة المستهدفة



المصدر : من إعداد الباحثة.

يلاحظ من الشكل السابق ،أن المدخل التقليدي ومدخل التكاليف المستهدفة يتفقان في أن كليهما يبدأ بالبحث في السوق لتحديد احتياجات ورغبات العملاء ،إلا أنهما يختلفان عن بعضهما ، ففي ظل مدخل التكلفة المستهدفة يتم تحديد سعر البيع المستهدف، ثم تحديد الربح المستهدف، ومن ثم تحديد التكلفة المستهدفة.

أما في ظل المدخل التقليدي فيتم تحديد التكلفة المقدرة للمنتج والربح المرغوب، فمصممو المنتج وفقاً للمدخل التقليدي، لا يسعون إلى تحقيق أية تكاليف مستهدفة ، أي أن تكاليف المنتج المستهدفة لا تعتبر عاملاً أساسياً في عملية تصميم المنتج .

وبالتالي يمكن القول بأنه في ظل المدخل التقليدي فأن التكلفة هي المتحكمة في السعر ، أما في ظل التكلفة المستهدفة فأن السعر هو المتحكم في التكلفة ، يضاف إلى ذلك أن المدخل التقليدي كان يلائم بيئة صناعية اتسمت ببعض الخصائص مثل الإنتاج الضخم لعدد قليل من المنتجات ، عدم تعقد تكنولوجيا التصنيع ، ضعف المنافسة ، أما الآن فقد تميزت خصائص البيئة الصناعية وأصبحت منشآت الأعمال تعمل في ظل منافسة حادة ، وتعقد تكنولوجيا التصنيع ، تعدد المنتجات وتنوعها .

2-1 تكامل القياس المرجعي و مدخل التكلفة المستهدفة :-

أن استخدام أسلوب القياس المرجعي عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، يمكن من توفير معلومات عن المنافسين، والمقارنة بين تكاليف تلك المنشآت وتكاليفهم المستهدفة، من أجل تحديد الفجوة في التكلفة ومعرفة أسبابها ، كما ان اعتماد المنشأة على أسلوب القياس المرجعي في تخطيط التكلفة يساعد على النجاح في تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة حيث يساعد على معرفة مواصفات المنتج وخصائصه التي تحددها المنشآت المنافسة ،والوصول إلى مستوى تكاليف المنافسين ، و إلى منتج بمواصفات معينة يرضي رغبات العميل ويشبع احتياجاته ،ويحقق الريادة في الأسواق المحلية والعالمية . ويمكن أسلوب القياس المرجعي من التعلم من المنافسين بما يحقق التكلفة المستهدفة، وبالتالي يمكن خفض الوقت اللازم لتصميم المنتج وتصنيعه وفقا لمستوى التكلفة المحددة، و القضاء على الهدر في الوقت في إجراء عدة محاولات لإعادة تصميم المنتج بحيث يمكن الاستفادة من خبرات المنشأة الأفضل بما يتلاءم مع ظروف المنشأة ويحقق رضا عملائها ، ويعد القياس المرجعي أحد الاعتبارات الهامة لخفض التكلفة المستهدفة ، فهو يقارن بين تكاليف ومخرجات منشأة معينة مع المنشآت المنافسة ،وبالتالي فهو عنصر أساسي في إتمام فلسفة التكلفة المستهدفة .

2- القياس المرجعي و أسلوب التحسين المستمر

2-1 الإطار العام لأسلوب التحسين المستمر

تعود جذور التحسين المستمر Continuous Improvement الى اليابان، إذ اعتُمد من قبل بعض الشركات الصناعية، لغرض تحقيق التخفيض المستمر في تكاليف

الإنتاج ، وتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال إجراء التحسينات بصورة تدريجية، واصلاحات بسيطة في انشطة العمليات التي تمر بها الوحدات الانتاجية ، لاسيما وان الهدف الاساسي من استخدامه يقتصر على تخفيض التكاليف[1] .

و يعرف التحسين المستمر بأنه " عملية لإجراء التحسينات بشكل مستمر لتخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية[2] " ، ويهدف هذا الأسلوب إلى الخفض المستمر في تكاليف الإنتاج من خلال تطوير وتحسين إجراءات وخطوات التصنيع، فهو يقوم على استخدام طرق جديدة لتحقيق خفض مستمر للتكلفة خلال مرحلة الإنتاج ، ورفع جودة تصنيعه من خلال تخفيض المنتجات المعيبة والتالفة[3] .

ويمر أسلوب التحسين المستمر بمجموعة من الخطوات وكما يلي[4]:-

1- التعرف على مجالات التحسين المستمر :- ويتمثل ذلك في مجالين هما
   - تحسين النشاط .
   - تحسين العملية .
2- تحديد أسباب ارتفاع تكلفة النشاط من خلال دراسة الطرق المتبعة في الانتاج والقضاء على الفاقد بهدف خفض التكلفة مع الحفاظ على الجودة .
3- تحديد افضل الحلول الممكنة .
4- تطبيق أفضل الحلول ومراجعة النتائج .

---

[1] - Gautam , Rajesh & others , " Kaizen Implementation in an Industry in India: A Case Study " , IJRMET , vol 2, no 1 ,2012 , p 25-27 .

[2] - Jayeola ,OLABISI & others ," Kaizen Cost Management Technique and Profitability of Small and Medium Scale Enterprises (SMEs) in Ogun State, Nigeria " , Research Journal of Finance and Accounting , Vol 3, No 5, 2012, p 105.

[3] - - Okoye, Pius& others , " Product Cost Management via the Kaizen Costing System: Perception of Accountants " Journal of Management and Sustainability; Vol. 3, No. 4; 2013 , pp,16-17.

[4]- سرور ، عاصم محمد احمد، بطاقة الأساليب المتكاملة أسلوب مقترح لتحسين القيمة المضافة لمنشآت الأعمال- دراسة تحليلية " مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، جامعة سوهاج ، مجلد 36، العدد 2 ، 2012م ، ص 290-291.

2-2 تكامل القياس المرجعي و أسلوب التحسين المستمر .

يمكن اعتبار القياس المرجعي أفضل أداة تساعد على تحقيق أهداف التحسين المستمر ، حيث يوفر القياس المرجعي معلومات من خلال المقارنة مع المنافسين في مجال الصناعة، خاصة وان عالم المنافسة المعاصر اليوم، لا يعطي مجالاً للتحسين التدريجي في المجالات التي تعمل فيها المنشآت ، ويساعد على تحقيق الخفض المستهدف في التكلفة أثناء عملية الانتاج من وجهة نظر المنافسين ، والتعلم منهم لتحقيق الخفض في التكلفة ، كما أنه يحدد معلومات عن الأنشطة الخاضعة لبرنامج التحسين المستمر من أجل توجيه اهتمام المنشأة نحوها من اجل تحقيق الخفض في التكلفة وتحقيق الجودة في المنتج بما يحافظ على رضا المستهلك ،و يسرع في الوصول إلى النتائج المرجوة، وتحقيق ميزة تنافسية في الصناعة . و يوفر القياس المرجعي معايير قياس الأداء المرجعية التي تساعد على قياس وتقييم الأداء وتحسينه، مما يساعد في تحقيق أهداف التحسين المستمر .

3- القياس المرجعي و إدارة الجودة الشاملة :

3-1 الإطار العام لإدارة الجودة الشاملة :- ظهر الاهتمام بإدارة الجودة الشاملة في مطلع الثمانينات، بعد أن حقق عدد من منشآت الأعمال مكاسب عديدة، وسمعة جيدة جراء تطبيقها لمبادئ فلسفة إدارة الجودة الشاملة [1].وانتشر استخدام هذه الفلسفة بين المنشآت ،لما لها من ميزة تنافسية من خلال تركيزها على إقامة علاقات مع العملاء، والموردين ،والعمل بروح الفريق في إطار العمل بإستراتيجية التحسين المستمر[2]. وتعرف إدارة الجودة بأنها " عملية التحسين المستمر التي تبحث عن الفرص لزيادة رضا المستهلك وكذلك تحقيق أهداف المشروع معا "[3] .

ونتيجة للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة ، فقد تغيرت النظرة في السنوات الأخيرة إلى مفهوم الجودة ، فلم يعد يُنظر إليها من تلك الزاوية الضيقة على أنها أسلوب اختيار

[1] - الحوري ، فالح عبد القادر ، " تشخيص واقع إدارة الجودة الشاملة في المستشفيات الأردنية " مجلة البصائر ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2008 م، ص 149.

[2] - العثمان ، محمد نادر ، " تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة : دراسة ميدانية " أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عين شمس ، 2005 م، ص 92 .

[3] - عبدالله ، مجيب الرحمن ، مرجع سابق ، ص 157.

وفحص نهائي للمخرجات ، بل أصبح ينظر إليها على أنها التكلفة المنخفضة ، الإنتاجية المرتفعة ، العيوب الصفرية ، الميزة التنافسية ، التثقيف المستمر للعاملين ، رضا المستهلك ، حصة سوقية اكبر وبالتالي أرباح مرتفعة[1].

ويحقق تطبيق إدارة الجودة الشاملة في منشآت الأعمال ما يأتي[2]

- تقليص شكاوى المستهلكين و تخفيض تكاليف الجودة، مما يساهم في تحقيق رضا العميل.
- تعزيز الموقف التنافسي للمنشأة ،طالما يجري التركيز على تقديم سلعة/ خدمة ذات جودة عالية للزبون وبالتالي زيادة ولاء الزبون للمنتج/ للخدمة.
- زيادة الإنتاجية و الأرباح المحققة، مما يساعد في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية من خلال زيادة الحصة السوقية.
- زيادة شهرة المنشأة .
- تحسين عملية الاتصال في مختلف مستويات المنشأة وضمان المشاركة الفعالة لجميع أفردها في تحسين الأداء .

وتقوم إدارة الجودة الشاملة على مجموعة من المبادئ هي كالتالي[3]: -

1- رضا العميل :- يعد التركيز على رضا العميل أولى أولويات منهج إدارة الجودة الشاملة ، وقد أكدت المواصفات الدولية (ISO 9000:2000) ان رضا العميل هو احد الأهداف الرئيسية لنظام إدارة الجودة الشاملة .

2- التزام ودعم الإدارة العليا :-مما لا شك فيه إن التزام ودعم الإدارة العليا ،بتطبيق إدارة الجودة الشاملة، يجب أن يكون ناتجاً عن إيمانها واقتناعها بما يمكن ان تحققه المنشأة من فوائد عديدة جراء تطبيقها لإدارة الجودة الشاملة .

[1] - عربي ، محمد بكر ، " أساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية – مدخل مقترح " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1997 م ، ص 213 .

[2] - يوسف ، بو مدين ، "إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز ، مجلة الباحث ، العدد 5 ، 2007 م ،ص31 .

[3] - الجوري ، فالح عبد القادر ، مرجع سابق ، ص 152-154.

3- التحسين المستمر :- ويقصد بذلك إن نجاح مبادرات إدارة الجودة الشاملة يتطلب التغيير في طريقة وأسلوب العاملين في ترجمة عملهم ، من خلال الاستمرار في تحسين العمل والعمليات الإنتاجية .

4- إشراك العاملين وتمكينهم :- ويعني ذلك أنه من الضروري وكمتطلب أساسي من متطلبات إدارة الجودة الشاملة تعظيم مشاركة جميع العاملين ضمن الفريق الواحد.

2-3 تكامل القياس المرجعي و إدارة الجودة الشاملة

إن هدف برنامج الجودة الشاملة هو التحسين المستمر للجودة، عن طريق تحديد نواحي القصور ،وتحديد سبل علاجها وتحسينها ، لذلك فمن المنطقي إجراء مقارنات مع المنافسين لتحديد أوجه القصور وتحديد كيفية علاجها . ويساعد القياس المرجعي في توفير معلومات عن المنافسين، وتمتل هذه النقطة الالتقاء الاساسية بين المقاييس المرجعية وإدارة الجودة الشاملة . يُعد كل من القياس المرجعي وإدارة الجودة الشاملة أساليب جديدة تساعد على التحسين المستمر ، بل تعتبر من أهم الأساليب المستخدمة في التحسين المستمر للأداء . و يجب القول أن القياس المرجعي ليس مجرد إعطاء إشارات ونقل المعلومات حرفيا ، بل أنه أسلوب لقياس وتقييم أداء المنشأة مقارنة مع المنشآت الأخرى التي تعتبر هي الأفضل في مجال القيام بعمل ما [1].

ويُعد القياس المرجعي الأساس عند تطبيق برنامج الجودة الشاملة ، حيث يساعد القياس المرجعي في توفير معلومات عن المنافسين وعن جودة أدائهم ومنتجاتهم وعملياتهم من أجل ملاحظة الفرق بين مستويات الجودة ، وتقليل الفاقد في الإنتاج ، مما يساعد المنشاة على تخفيض الأسعار مقارنة بمنافسيها مع المحافظة على مستوى مقبول من الأرباح ، عن طريق زيادة حجم مبيعاتها وتحسين حصتها السوقية ، فضلاً عن تمكينها من رفع عوائق خروج عملائها من خلال الاستجابة للتغيرات الطارئة في أذواقهم ، وتحقيق جودة عالية ، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية قوية هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يصبح برنامج تخفيض التكلفة أكثر كفاءة وفاعلية عند توفير جودة عالية ، و سرعة في التسليم وتحقيق مرونة أفضل .

[1] - عبد المنعم . هيثم أحمد حسين ، مرجع سابق ، ص 79.

4 – القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن

4-1 – الإطار العام لبطاقة الأداء المتوازن :-

ترجع بداية الاهتمام باستخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى بداية 1992 ، حيث وضع كلٍ من Robert Kaplan، David Norton دراسة لتقييم وفهم طرق جديدة لقياس الأداء إلى أن تم ظهور بطاقة الأداء المتوازن . تمثل بطاقة الأداء المتوازن الإطار العام الذي يقوم على استخدام كل من المقاييس المالية وغير المالية في عملية تقييم الأداء ، والذي يسمح للمنشأة بالتركيز على الأهداف الاستراتيجية من خلال تحقيق التوازن على أربعة محاور (المحور المالي .،محور العملاء ،محور العمليات الداخلية ،محور التعلم والنمو) .

ويعرف Robert Kaplan , David Norton بطاقة الأداء المتوازن بأنها " نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي، يتم بموجبه ترجمة استراتيجية تنظيم الأعمال إلى أهداف استراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة"[1]. أي أن فاعلية بطاقة الأداء المتوازن ترجع إلى قدرتها على ترجمة رسالة المنشأة واستراتيجيتها إلى مجموعة شاملة من مقاييس الأداء.

ويؤدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق جملة من الفوائد أهمها ؛ ترجمة رؤية الإدارة في مجموعة متكاملة ومترابطة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء استراتيجية ، وإعطاء صورة عن أداء المنشأة من أجل اكتشاف نقاط القوة والضعف، وبالتالي توفير أساساً جيداً لاتخاذ القرارات ، تفعيل عملية الاتصالات والمساهمة في فهم اهداف المنشأة واستراتيجيتها من قبل العاملين فيها .

ويتطلب بناء نظام بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من الخطوات إلا أن Howard,Rohm [2] نفذ تلك الخطوات على مرحلتين هما :-

---

[1] -Kaplan, S. Robert and Norton, David P. The Balanced Scorecard measures that drive performance, Harvard business review 1992 p,7.

[2] - Howard Rohm , " performance measurement in action abalancing ACT" perform magazine (2)6 , 2004, p1-6.

المرحلة الأولى : مرحلة إعداد بطاقات الأداء المتوازن وتتكون من الآتي :-

1- تقييم أوضاع المنشأة : ويتم في هذه الخطوة أو المرحلة تقييم وضع المنشأة وأهدافها القصيرة الأجل والطويلة الأجل ووضعها المالي وموقفها التنافسي .
2- إعداد الاستراتيجية الكلية للمنشأة : ويتم في هذه الخطوة على عدة موضوعات استراتيجية هامة مثل ، كيفية بناء الأعمال ، وتحسين كفاءة التشغيل ، وتقديم منتجات جديدة .
3- تجزئة استراتيجيات الأعمال إلى أهداف محددة وقابلة للقياس وتقود عملية تحسين الأداء .
4- تصميم الخريطة الاستراتيجية : ويتم في هذه الخطوة ربط الأهداف والمكونات ببعضها البعض وفق علاقة السبب والأثر.
5- إعداد مقاييس الأداء لتتبع تقدم العمليات وتنفيذ الاستراتيجية .
6- تحديد المبادرات الجديدة : ويتم تحديدها في آخر المرحلة حتى يتم التأكد من نجاح الاستراتيجية المستخدمة .

المرحلة الثانية : مرحلة التنفيذ : وتتكون من المراحل التالية :-

1- إعداد نظام معلومات لبطاقات الأداء المتوازن : ويتم تصميم نظام معلومات مرن يقابل الاحتياجات الحالية ويسمح بالتعديل في المستقبل لمقابلة متطلبات العملاء المتغيرة .
2- إعداد بطاقات الأداء المتوازن بوحدات الأعمال الاستراتيجية الرئيسية والخدمية.
3- تقييم نجاح استراتيجيات الأعمال المختارة : ويتم الإجابة على هذه الخطوة على ما إذا كانت نتائج الأعمال المستهدفة قد تم تحقيقها أم لا .

2-4 تكامل القياس المرجعي و بطاقة الأداء المتوازن :

يظهر تكامل القياس المرجعي مع بطاقة الأداء المتوازن من خلال وضع مقاييس تعطي نتائج رقمية، يتم مقارنتها مع رقم مقارن لأفضل المنشآت المتميزة ، مع الاهتمام بتركيز عدد من المؤشرات لمنع حدوث التضارب فيما بينهما ، حيث يعتمد القياس المرجعي على

تحليل العوامل الخارجية التي تؤثر في مبيعات الشركة؛مثل فاعلية ونشاط المنافسين ،واختلاف رغبات العملاء، فيؤثر القياس المرجعي على بُعد العملاء من خلال دراسة المنافسين، وأنشطتهم ونواحي القوة والضعف واتجاهات الاستهلاك، والأسعار وأساليب التسويق وخدمات ما بعد البيع ،وتقييم احتياجات ورغبات العملاء .ويؤثر القياس المرجعي على بُعد العمليات الداخلية من خلال دراسة العمليات، وتقييم التكنولوجيا المستخدمة ومدى صلاحيتها، وعدد الفروع وتجهيزاتها الداخلية، ومدى إمكانية نقل واستخدام التكنولوجيا الحديثة من أماكن أخرى إلي المنشأة، ويؤثر القياس المرجعي على بُعد التعليم والنمو من خلال تحديد العملية التي تحتاج إلى تحسين، وتجميع المعلومات عن المنشآت المنافسة التي تتميز في الأداء، وإعداد خطة لتطوير الوضع الحالي لتتساوى مع المنافسين، مع القيام بتحفيز العاملين لتوظيف أفكارهم وجهودهم لبلوغ أهداف التحسين، والقيام بتنفيذ عملية التحسين ومتابعة التقدم [1].

كما قد يظهر التكامل بين المقاييس المرجعية وبطاقة الأداء المتوازن في الآتي [2]:

1) البعد المالي : ويتضمن مؤشرات المقاييس المرجعية التالية معدل العائد على رأس المال المستثمر للمنشأة ، معدل العائد على الأصول، صافي التدفق النقدي الموجب ، معدل التطور في الربحية.

2) بعد العملاء : ويتضمن المقاييس الآتية تطور حصة المنشأة في السوق، معدل الجودة المقارن للمنافسين ، معدل السرعة في تقديم منتجات جديدة أو متطورة في السوق عن المنافسين .

3) بعد العمليات الداخلية : ويتضمن مؤشرات المقاييس المرجعية الآتية معدل التطور في الإنتاج، معدل التطور في زمن دورة الإنتاج ، معدل النمو في الإنتاجية، معدل الحصول على شهادات الآيزو 9001 الخاصة بالجودة – الآيزو 14001 الخاصة بنظم الإدارة البيئية .

4) بعد الابتكار والنمو ويتضمن مؤشرات المقاييس المرجعية الآتية معدل النمو في عدد العاملين الذين يتمتعون بالجدارة ، الكفاءة الفنية والإدارية ، معدل التطور في التكاليف الاستثمارية في مجال تكنولوجيا الإنتاج / المعلومات معدل رضا العاملين .

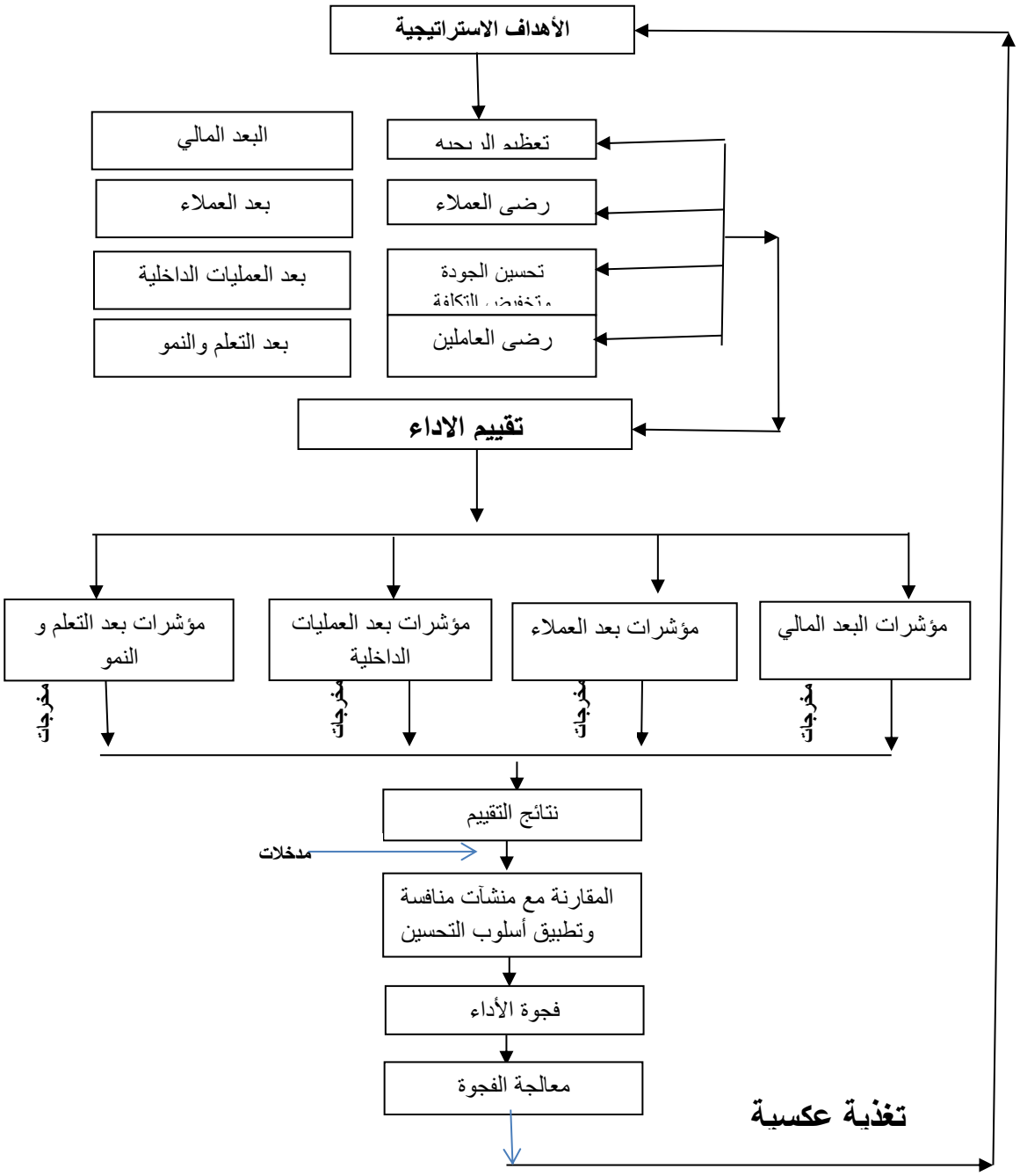
---

[1] - عبد الملك ، أحمد رجب ، مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية – دراسة نظرية تطبيقية " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، 2006م ، ص 116 .

[2] - المطري ، خالد صالح علي ، " استخدام بطاقة الأداء المتوازن بهدف تدعيم استراتيجيات الشركة اليمنية لصناعة الأدوية – دراسة عملية " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2010 م ، ص 175-176 .

الشكل رقم (2)

الترابط والتكامل بين القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن



المصدر : من إعداد الباحثة .

5- أسلوب القياس المرجعي ونظام التكلفة على أساس النشاط.

5-1 الاطار العام لنظام التكلفة على أساس النشاط

ترتب على تطور الظروف البيئية المحيطة زيادة الاعتماد على النظام الآلي ، وبالتالي أصبحت التكاليف الصناعية غير المباشرة تمتل الجزء الأكبر في هيكل التكاليف . ونتيجة لقصور الاساليب التكاليفية التقليدية في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات ظهر نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط باعتباره يمثل تطوراً ملموسا لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة . ويعرف نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط ABC" بأنه هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجمعات للتكلفة (Cost pools) ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي او الخدمة المقدمة باستخدام مسببات تكلفة(Cost driver) مبنية على العلاقة السببية "[1].

يعمل نظام ABC على تحليل الأنشطة ، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات على أساس استهلاكها لهذه الأنشطة ، باستخدام مسببات تكلفة مناسبة ، على عكس ما كان سائداً في النظام التقليدي حيث يستخدم مجمع تكلفة وحيد ومسبب تكلفة واحد ، ويؤدي إلى قياس خاطئ لتكلفة المنتجات [2]. وطبقاً لذلك فإن الهدف الرئيسي لهذا النظام القياس السليم للتكلفة ، وتزويد المديرين بالمعلومات الدقيقة لتكلفة النشاط باستخدام مسببات التكلفة لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة [3] . ويتوقف كفاءة هذا النظام في تحقيق هدفه على المدخلات (تكاليف الانشطة ومحركاتها) ،ومدى الاستفادة من محركات التكلفة التي يتم تشغيلها[4] . ويقوم هذا النظام على افتراض أن الانشطة تستهلك الموارد وان المنتجات تستهلك الانشطة ، ويتم تتبع التكاليف باستخدام مسببات الأنشطة . وينفذ هذا النظام عبر مجموعة من المراحل:-

1- حصر الأنشطة الرئيسية .

---

[1] - يوسف ،زينب جبار ، عودة ،هيفاء عبدالغني. " أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الإدارية – دراسة حالة " ، مجلة جامعة بابل للعلوم الأنسانية ، المجلد 22 ، العدد 4 ، 2014 م، ص934.

[2] - فخر ، نواف ، زكي ، حسن ،" محاسبة تكاليف 2 " ، منشورات جامعة د دمشق ، 2004-2005 م، ص 472.

[3] - Banker, Rajiv D. & others , " The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance", Accounting, Organizations and Society, 33 (2008), p 1.

[4] - اسماعيل ، طارق محمد حسين ، " تحليل وتحميل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط " ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، العددين (2، 3) السنة 29 ، 2000،م، ص 26.

2- تحديد مراكز التكلفة (مجمعات التكلفة) .

3- تتبع التكاليف لمراكز النشاط .

4- اختيار مسببات التكلفة (أسس التحميل)

5- توزيع التكاليف غير المباشرة على كل نشاط وفق النسب المستخرج ة في ضوء مسببات التكلفة للتكاليف غير المباشرة.

6- توزيع تكاليف الأنشطة على كل منتج او خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء مسببات التكلفة للأنشطة .

7- الوصول الى الكلفة الكلية للمنتج او الخدمة وهي تمثل مجموع التكاليف التي حصل عليها المنتج او الخدمة من كل نشاط

ويؤدي استخدام نظام ABC في تحقيق مجموعة من المزايا أهمها ما يأتي:-

1- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن افضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمه[1].

2- زيادة الدور الرقابي في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، حيث أنه يمكن الأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة ، قبل الانتهاء من تصنيع المنتجات النهائية مما يمكن من تلافي اي انحرافات[2].

3- يعتمد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على علاقة حقيقية يتم من خلالها تحديد مسببات التكلفة سواء في المرحلة الأولى لتخصيص الموارد على الأنشطة ، أو في المرحلة الثانية لتخصيص الانشطة على المنتجات[3] .

4- يوفر (ABC)مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة[4].

---

[1] - Banker, Rajiv D. & others , I bid ,p 3

[2] - منصور ، محمد محمد إبراهيم ، " دراسة تحليلية لنظم التكاليف حسب الأنشطة في ظل التغيرات البيئية للصناعة الحديثة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ملحق العدد الثاني ، السنة الرابعة ، 2000م، ص 105.

[3] - منصور ، محمد محمد إبراهيم ، المرجع السابق، ص105.

[4] -درغام ، ماهر موسى ، " مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية " ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007،م، ص692.

وبناءاً على ما سبق أن جوهر نظام ABC يعكس ضرورة توفر علاقة واضحة بين الموارد المتاحة والأنشطة ، وتكاليف الأنشطة وبين الوحدات المنتجة أم الخدمات المقدمة التي استفادت من تلك التكاليف .

2-5تكامل القياس المرجعي و نظام التكلفة على أساس النشاط :-

يتمثل جوهر القياس المرجعي في توفير معلومات خارجية عن المنشآت المنافسة ، ومقارنة أداء المنشأة محل الدراسة مع المنشآت الرائدة في مجال الصناعة من أجل الاستفادة منها في التعرف على فرص تخفيض التكلفة ومجالات خفض التكلفة و في تطوير وتحسين الأداء ، وتحسين الجودة ،وكذا التعرف على مواطن الضعف والقصور في مراحل العملية الانتاجية، ومحاولة التخلص منها . ومثل هذه المعلومات تساعد في التعرف على الانشطة ومسبباتها ، ومقارنتها مع المنشآت الرائدة من أجل إعادة هيكلتها ،أو التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ، وبالتالي فان نظام المحاسبة على اساس النشاط يستخدم معلومات القيا س المرجعي في الوصول إلى التحديد السليم للتكلفة الذي يحقق مستوى أفضل من الدقة في الوصول إلى تكلفة المنتجات المنافسة .

أي أن القياس المرجعي يوفر معلومات خارجية عن أداء المنافسين ويتم توظيفها داخل المنشأة محل الدراسة والاستفادة منها بما يساهم في تحسين الأداء وتطويره ، وخفض التكلفة ، وتحسين الجودة بالشكل الذي يحقق رغبات العميل واحتياجاته ، مما يساهم في الحصول على مزايا تنافسية وتدعيم القدرة التنافسية .

ونستنتج مما سبق إن التغيرات التي حدثت في المجالات الاقتصادية والتكنولوجية والإدارية ، نتيجة المنافسة الشديدة ، وتنوع رغبات واحتياجات المستهلك ،.....الخ ، أثرت على منشآت الاعمال وتطلب من هذه المنشآت مواكبة تلك المتغيرات والتفاعل معها بما يحقق لها التطور والتحسين المستمر في أدائها ، وتدعم قدرتها على البقاء والاستمرار وتحقيق الاهداف المرجوة .

كما أدت تلك التغيرات إلى تغيير النظم والمداخل التقليدية بما يتناسب مع متطلبات بيئة الاعمال الحديثة ، وظهور أساليب إدارية حديثة منها (إدارة الجودة الشاملة ، التكلفة المستهدفة ، التحسين المستمر ، القياس المرجعي .....الخ) ، بمعنى آخر أن بيئة التصنيع الحديثة أثرت

على النظم التقليدية بالشكل الذي جعلها تستجيب بتوظيف العديد من مداخل إدارة التكلفة كمستجدات حديثة ، وعلى الرغم من أهمية تلك المداخل وفاعليتها ومميزاتها ودورها في تحقيق الاهداف المنشودة إلا أن التطبيق العملي أثبت ضرورة تكاملها مع بعضها البعض من خلال الأهداف المشتركة فيما بينها والمكملة لبعضها البعض بالشكل الذي يمكن المنشأة من تلافي نقاط ضعفها ، وتحقيق الأهداف المنشودة ، و تحسين الأداء الكلي لها وتدعيم قدرتها التنافسية .

الفصل الثاني

القياس المرجعي باستخدام المقاييس الإجمالية والتحليلية على مستوى المنشأة

المبحث الأول : القياس المرجعي باستخدام المقاييس المالية .

المبحث الثاني : القياس المرجعي باستخدام المقاييس غير المالية

المبحث الثالث : القياس المرجعي باستخدام مقاييس تحليلية على مستوى حلقات سلسلة القيمة .

الفصل الثاني

القياس المرجعي باستخدام المقاييس الإجمالية والتحليلية على مستوى المنشأة

المقدمة :-

شهدت السنوات الأخيرة تغيرات ملموسة في كل جوانب البيئة الاقتصادية المحلية والعالمية ، وظهر كثير من التكتلات الاقتصادية الدولية ، والعديد من التقنيات العالمية في أنظمة الحاسوب، وبرامج الإنتاج ، ونظم المعلومات ،مما كان له تأثير بالغ على منشآت الأعمال، وأمام هذه التغيرات تواجه المنشآت أحد أمرين هما : إما حتمية التفاعل مع البيئة المحيطة ،أو مغادرة عالم الأعمال، وفي ظل هذه التطورات فإن حاجة رجال الأعمال والباحثين في مجال الإدارة لمقاييس أداء جديدة تعبر عن إستراتيجيتهم التنافسية المتمثلة ،في تحسين الجودة وتخفيض التكاليف ، وسرعة أداء الخدمات هي في مقدمة أولويات إدارة الأداء .

ويُعد تحديد المقاييس المرجعية المالية وغير المالية من أهم خطوات تطبيق القياس المرجعي ، إذ يقوم فريق القياس المرجعي بتحديد المقاييس المرجعية المالية وغير المالية ،بحيث تكون تلك المقاييس هي الأساس الذي يتم الرجوع إليه عند التنفيذ، والمقارنة مع الشركات المنافسة بهدف تحديد نقاط القوة والضعف، والوصول إلى المستوى المرغوب في الأداء، وتدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال كافة.

ويتضمن هذا الفصل المباحث الآتية

المبحث الأول : القياس المرجعي باستخدام المقاييس المالية.

المبحث الثاني : القياس المرجعي باستخدام المقاييس غير المالية.

المبحث الثالث : القياس المرجعي باستخدام مقاييس تحليلية على مستوى حلقات سلسلة القيمة.

المبحث الأول

القياس المرجعي باستخدام المقاييس المالية

مقاييس الأداء المالية :-

نظراً لاهتمام إدارات الشركات بزيادة الربحية ، وتقييم أدائها، انتشر استخدام مقاييس الأداء المالية ،التي تعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية ، ومنها على سبيل المثال العائد على الأصول ،والعائد على الاستثمار والقيمة الاقتصادية المضافة.....إلخ ، وتعد مقاييس الأداء المالية (التقليدية) ترجمة لنتائج القياس التشغيلي التي تستخدم في التأكد من تحقيق الأهداف الإستراتيجية .

وتتسم مقاييس الأداء المالية بمجموعة من المميزات ،أهمها :

- تصوير تأثير القرارات بوحدة قياس قابلة للمقارنة، وهي النقود التي تسمح بتجميع النتائج عبر وحدات الشركة.
- توضيح تكاليف المبادلات بين الموارد، ومن ثم يبقى الأداء المالي مؤشراً ضرورياً لقياس الأداء.
- ربط نظام الأجور والحوافز بالأداء والإنجازات الفعلية، مما يؤدي إلى تطوير أداء العاملين بما يتوافق مع الأهداف الإستراتيجية، وبذل الجهد الكافي في حسن استغلال الموارد، لتحقيق الأهداف المحددة بالكفاءة والفاعلية المطلوبة.

ويضيف.Meek V Lynn and others [1] مجموعة من المميزات أهمها ما يأتي :

- قياس كفاءة استخدام الموارد
- الارتباط بالأهداف العامة للمنشأة
- السماح للمستخدمين بتحديد كيفية أداء الفرد ، ومقارنته مع أداء الأفراد في المنشآت الأخرى.

[1] - Meek V Lynn and others ," Performance Indicators for Assessing and Benchmarking Research Capacities in Universities" , Background Paper prepared for the Global University Network for Innovation – Asia and the Pacific, 2005 , p 17.

أهم مقاييس الأداء المالية : -

إن تحديد مؤشرات تقييم الأداء يعد من أهم المتطلبات في عملية تقييم الأداء المالي ، إذ يتم بموجبها تحديد المؤشرات والمقاييس التي تتخذ أساساً في تقييم أداء المنشأة ككل ، وهذه الأهمية نابعة من العدد الكثير للمعايير والمؤشرات المالية الناتجة عن التنفيذ الفعلي ، الأمر الذي يثير بعض الصعوبات المتعلقة بضرورة انتقاء أكثرها ملاءمة، و تعبيراً صادقاً عن مستوى الأداء لكل مركز ،بحيث يتفق والهدف المحدد له ، وهناك العديد من مقاييس الأداء المالية التي تستخدمها الكثير من منشآت الأعمال في التعبير عن أهدافها ونتائجها المالية، مثل ربحية السهم العادي والعائد على الأصول ،والعائد على حقوق الملكية ، والعائد على الاستثمار، وفيما يأتي عرض مبسط لأنواع المقاييس الشائع استخدامها في بيئة التصنيع الحديثة [1].

أولاً: مؤشر ربحية السهم العادي

يخدم هذا المؤشر محللي الأسهم في أداء مهامهم عند تقييم أداء المنشآت ، كما يخدم المحللين الحاليين والمحتملين الذين يتعاملون في أسواق المال لمعرفة الاتجاهات السوقية لأسعار الأسهم [2].

وتهدف هذه النسبة إلى قياس أداء المنشأة خلال الفترة المالية المعدة عنها التقارير المالية ، لبيان قدرة النشاط على الربحية ، ويعتمد هذا المؤشر في حسابه على عنصري الربح الناتج عن عمليات التشغيل، وصافي الربح . ويتم احتساب النسبة كالآتي :

عائد (ربحية السهم) = ((صافي الربح بعد الضريبة – توزيعات الأسهم الممتازة)/ عدد الأسهم العادية)×100.

ولكن هذا المؤشر يشوبه أنواع من الخلل في بيان الصورة الحقيقية لأداء المنشأة أهمها [3] اعتماده على العديد من الطرق المختلفة في مبادئ المحاسبة ،مما يؤدي إلى اختلاف النتائج بين طريقة وأخرى ، كما أن الأرباح المحاسبية لا تعكس السياسات المالية للمنشأة ، ولا يتضمن التكلفة العادلة للفرصة البديلة ، وأخيرا لا

---

[1]- عبد الملك ، أحمد رجب ، مرجع سابق ، ص 92 .

[2]- مطر ، محمد ، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية ،"دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، عمان ،الأردن ، 2006 م ، ص 57 .

[3] -Nyiramahoro, B .& Natalia S,. " Creating and Measuring Shareholder Value: application and Relevance in selected Sweddish campanies" Master Thesis International Accounting and finance , Graduate Businness School , School of Economic and commercial law , Gote UniversitY , 2001. P 39

يأخذ هذا المؤشر في الحسبان العلاقة بين التغير في القيمة الاقتصادية والأرباح ، وكذلك الاستثمارات في رأس المال العامل وكلها متطلبات أساسية للاستثمار .

ثانياً :مؤشر العائد على الأصول

يقيس هذا المؤشر القوة الإيرادية للأصول المستثمرة في المنشأة ، وبعبارة أخرى يقيس مدى كفاءة الإدارة في استثمار الأموال التي تحصل عليها المنشأة من جميع مصادر التمويل الداخلية والخارجية على حد سواء ، بغض النظر عن الطريقة التي تم بها تمويل الأصول ، ولذا يعد مؤشراً لقياس ربحية المنشأة بشكل عام [1].

ويعكس هذا المؤشر أثر الأنشطة التشغيلية والاستثمارية في المنشأة ، ولا يعكس أثر الأنشطة التمويلية في الربحية ، وتحدد هذه النسبة بالمعادلة الآتية :

العائد على الأصول = (صافي الدخل بعد الضريبة / إجمالي أومتوسط الأصول) ×100

وهي بشكلها هذا تعد من أفضل النسب التي تستخدم لقياس ربحية المشروع فهي تعكس كفاءة المشروع التشغيلية لا المالية ، فضلاً عن أنها تستبعد أثر اختلاف الهيكل التمويلي ،فبسطها ومقامها لا يتأثران بكيفية تمويل المشروع لأصوله ، بصفة عامة يعكس الانخفاض في هذا المعدل ضعف القدرة الكسبية للمشروع ،وكلما ارتفع كان المشروع في وضع أفضل [2].

ويمتاز هذا المعدل بسهولة التطبيق ،إلا أنه يؤخذ عليه تعدد طرق احتساب قيمة الأصول ،فهل يتم احتسابها على التكلفة التاريخية أو الدفترية أو التكلفة التقديرية أو على أساس سعر السوق ،بالإضافة لعدم أخذه كلفة رأس المال في الحسبان [3].

ثالثاً :مؤشر العائد على حقوق الملكية

يعبر معدل العائد على حقوق الملكية عن العلاقة بين الأموال المستثمرة من قبل مالكي المنشأة والعوائد منها ،وهو بذلك يقيس معدل العائد المحقق للمساهمين من أموالهم المستثمرة في المنشأة .

---

[1] - Soutes Dione Olesczuk& Schvirck Eliandro " Forms of measurement of the income and the consequences in the calculation of the ROA " , Brazilian business review , vol 3,no 1 , 2006 ,p80,

[2]- محمد ، حسين شيخ ، وآخرون ،" دور النسب المالية في تقويم أداء المشروع الاقتصادي – دراسة تطبيقية على الشركة العربية السورية للصناعات الإلكترونية " مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث الاقتصادية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 29 ، العدد 2 ، 2007م ، ص 141 .

[1]- Nyiramahoro, B .& Natalia S,, op cit p 40

وتحدد هذه النسبة بالمعادلة الآتية :معدل العائد على حقوق الملكية = صافي الربح بعد الضريبة / إجمالي أو متوسط حقوق المساهمين ×100.

ويعد هذا المؤشر من أكثر المؤشرات استخداماً في قياس أداء المراكز والأقسام ،وهو مهم للمستثمرين لكونه يشبه مقياس العائد على الاستثمار ، ويقيس قدرة المنشأة على تحقيق عوائد على القيمة الدفترية المستثمرة [1].

ويقوم هذا المؤشر بقياس العائد الذي حققه المساهمون على أموالهم ، فارتفاع هذا المؤشر دليل كفاءة قرارات الاستثمار والتشغيل في المنشأة ،واعتمادها على التمويل بالدين أكثر من التمويل بحقوق المساهمين .

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أنه على الرغم من أهمية مؤشرات الربحية السابقة كالعائد على الاصول والعائد على حقوق الملكية إلا أنها تتجاهل ظاهرة تعدد الأهداف التي اصبحت واقعاً مهماً في بيئة الأعمال الحديثة . فالمقاييس ذات البعد الواحد (الهدف الوحيد) ليست مقاييس كاملة يمكن الاعتماد عليها في تقييم الأداء ،و هناك مجموعة من الأهداف (الجودة ، رضا العملاء ، التسليم ، المرونة،....) يجب أن تحققها المنشأة حتى تستطيع الإيفاء بالتزاماتها، ولها تأثير على النتائج المالية لمنشأة الأعمال في الأجل الطويل ، إضافة إلى أن هذه المقاييس لا تبين كيفية قيام الأنشطة بخلق القيمة ، ولا تهتم بالمسببات ، مما يؤثر على دورها الرقابي لنظم قياس الأداء، وتقييمه كما أنها تتجاهل هذه المقاييس تكلفة رأس المال .

رابعاً : مؤشر العائد على الاستثمار يُعد معدل العائد على الاستثمار من المؤشرات التحليلية المهمة التي تستخدم في تقييم أداء المنشآت ، كما يعبر عن الكفاءة في استخدام رأس المال الممتلك والمقترض [2]، وهو من مقاييس الأداء المستخدمة لتقييم كفاءة الاستثمار، أو لمقارنة كفاءة عدد من الاستثمارات المختلفة بغض النظر عن كيفية تمويلها [3]، ويقدم هذا المؤشر في شكل نسبة محاسبية، لأنه يتم الحصول عليه من السجلات المحاسبية .

ويتمثل الغرض من العائد على الاستثمار توفير الأساس المنطقي للاستثمارات المستقبلية ،وتقييم النظم القائمة، التقييم الفردي للمديرين في المنشآت اللامركزية [4].

---

1 --Nyiramahoro, B .& Natalia S,, op cit , p42

2- النعيمي ، شهاب الدين حمد ، " استخدام مؤشري القيمة السوقية المضافة والعائد على رأس المال المستثمر في قياس أداء القطاع المصرفي العراقي " مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 18 ، العدد 68 ، 2012 م، ص74

3 - Botchkarev Alexei& Andru Peter, " A Return on Investment as a Metric for Evaluating Information Systems: Taxonomy and Application" Interdisciplinary Journal of Information, Knowledge, and Management ,Volume 6, 2011 , p246.

4 -I bid p 247.

ويعرف معدل العائد على الاستثمار بأنه نسبة صافي الربح بعد الضريبة إلى مجموع الأموال المستثمرة . وبتحليل معدل العائد إلى مكوناته يتبين أنه عبارة عن حاصل ضرب نسبتين هما :-

- معدل الهامش = الأرباح / المبيعات
- معدل دوران رأس المال المستخدم = المبيعات / رأس المال المستخدم

وبتحليل معدل العائد لمكوناته يمكن معرفة ما اذا كان ناتجاً عن زيادة المبيعات أم كان ناتجاً عن كفاءة الإدارة في استغلال الأصول المتاحة .

ويعاب على معدل العائد على الاستثمار تركيزه على هدف الربحية وتجاهله تعدد الأهداف ،وعدم أخذه لتكلفة رأس المال في الحسبان ،كما أن القياس السنوي للربحية يدفع بالمديرين إلى تفضيل الاستثمارات ذات الأرباح الآنية ،ومن ثم يعد إجحافاً لكثير من الاستثمارات التي تدر عوائد في فترة تزيد على سنة ، وهذا يؤدي إلى ضياع استثمارات عدة تسمح بتحسين أداء المنشآت ، وتغيير أوضاعها .

خامساً : مؤشر الدخل المتبقي

ظهر مؤشر الدخل المتبقي للتغلب على بعض عيوب معدل العائد على الاستثمار ، ويُعد مفهوم الدخل المتبقي قديم في النظرية الاقتصادية، إذ أكد الاقتصاديون منذ" آدم سميث "أن المهمة الاجتماعية للمنشأة هي تعظيم القيمة لملاكها، ومن ثم يجب أن تحقق المنشأة أرباحاً تفوق تكلفة القروض ورأس المال المملوك.

والهدف من استعمال هذا المؤشر تنشيط مراكز المسؤولية وتفعيلها، لكونه يُستخدم في المنشآت التي تعتمد على استقلالية أكبر لوحداتها، وعلى اللامركزية في قراراتها [1].

ويقصد بالدخل المتبقي الزيادة التي يستطيع مركز الاستثمار تحقيقها في صافي الربح التشغيلي عن حد أدنى لمعدل العائد على الأصول التشغيلية [2].

ويعبر عن الدخل المتبقي بالمعادلة الآتية : -

الدخل المتبقي = الربح من العمليات – تكلفة رأس المال.

و تكلفة رأس المال = رأس المال × معدل الفائدة المحتسبة (معدل العائد).

وبذلك يتضمن مفهوم الدخل المتبقي كلاً من الربح من العمليات وتكلفة رأس المال، ويعبر عن الدخل المتبقي في صورة رقم مطلق، من الصعب استخدامه للمقارنة بين

[1]- سويسي ، هواري ، "دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة " ، مجلة الباحث، ، العدد 7 ، 2009-2010 م ، ص6.

[2]- العفيري ، فؤاد أحمد محمد ، مرجع سابق ، ص 90.

أداء الأقسام، حيث سيكون هذا المقياس متحيزاً للأقسام الكبيرة نظراً لضخامة الأموال المستثمرة فيها ، بعكس العائد على الاستثمار الذي يقرر عنه في صورة نسبة مئوية .

وقد وجه بعض الانتقادات لمقياس الدخل المتبقي منها مثلاً عدم إمكانية استخدامه كأساس للمقارنة بين أداء الأقسام ،وخصوصاً في حالة وجود اختلاف في حجم الأقسام [1]، واستخدامه للدخل المحاسبي المتولد في الأجل القصير ، والمعتمد على طرق محاسبية مختلفة، مما يصعب عملية المقارنة ،وصعوبة فهم خصم تكلفة رأس المال المملوك من صافي الربح لدى بعض المديرين ، فضلاً عن صعوبة حساب تكلفة رأس المال المملوك [(2)].

سادساً : القيمة الاقتصادية المضافة

يُعد مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة أحد مفاهيم الربح الاقتصادية، التي شاع انتشارها لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، ولقياس الربحية، وتقييم المشروعات الرأسمالية ، لكونها المقياس المالي الأكثر قدرة على تحديد الربح الاقتصادي الحقيقي للمنشأة[(3)]. وتعد من أفضل مؤشرات القياس المحاسبي في تفسير التغيرات في ثروة الملاك ، فضلاً عن كونها تعمل على تنقية النتائج التي تظهرها التقارير المحاسبية ،لاستبعاد أثر عناصر التشويه لقياس الأداء الحقيقي [(4)].

وتستقي القيمة الاقتصادية المضافة أهميتها من كونها مقياساً شمولياً يستهدف تقييم كفاءة الإدارة في توليد أرباح اقتصادية صافية ،تتجاوز تكلفة رأس المال المستثمر (حقوق الملكية ، القروض الطويلة الأجل) [(5)] .

أي أنه وحسب المفهوم المحاسبي فان معظم المنشآت قد تكون رابحة ، ولكن عند تطبيق القيمة الاقتصادية المضافة قد لا تبدو كذلك، نتيجة لعدم تخفيض تكلفة الأموال التي تم استخدامها في توليد الأرباح من صافي الأرباح بعد الضريبة .

وتُعد القيمة الاقتصادية المضافة نسخة معدلة ومنقحة من الدخل المتبقي، إذ أُعيد تغليفه وتسويقه تحت مسمى القيمة الاقتصادية المضافة ، وهو يختلف عنها باعتماده

---

[1]- العفيري ، فؤاد محمد أحمد ، مرجع سابق ، ص 91 .

[2]- عبد الرحمن ، " تهاني سامي محمد أحمد ، دراسة تحليلية للجوانب المحاسبية لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة كأداة لتقييم الأداء "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة 2005 م ، ص 26 .

-

[3]- التميمي ،أرشد فؤاد ، القيسي ، أحمد فارس ،" أثر الأدوات الداخلية لحوكمة الشركة على رأس المال العامل وانعكاساتهما على القيمة الاقتصادية المضافة – دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية " ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة بغداد ،المجلد 19 ، العدد 70 ، 2013م ، ص 173.

[4] - هويدي ، علي محمد حسن ، "المحتوى المعلوماتي لمؤشرات الأداء الحديثة ، دراسة تجريبية على الشركات المساهمة المسجلة في سوق الوراق المصرية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، العدد 3 ، 2000 م .، ص523

.

[5]- منصور ، بهاء محمد حسين ، مرجع سابق ، ص 272 .

على مخرجات النظام المحاسبي ، بينما تتطلب القيمة الاقتصادية المضافة إجراء عدد كبير من التعديلات والتسويات، تصل إلى 164 تعديلاً لكل من صافي الدخل ورأس المال المستثمر، للوصول إلى قيمة الأرباح الاقتصادية ، لا قيمة الأرباح المحاسبية [1].

وبصورة إجمالية يختلف الدخل المتبقي عن القيمة الاقتصادية المضافة على النحو االآتي :-

الدخل المتبقي = الربح من العمليات – تكلفة رأس المال

القيمة الاقتصادية المضافة = الدخل المتبقي + تعديلات الدخل المحاسبي

في حين أن مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة بالمفهوم الاقتصادي أوسع من ذلك ، فهو يتضمن إضافة إلى ربح التشغيل الأجور التي دفعت للعمال ، والفوائد التي دفعت للبنوك ، والضرائب التي دفعت للدولة ، إضافة إلى القيم الاقتصادية الأخرى التي يصعب قياسها أحياناً.

وتحمل القيمة الاقتصادية المضافة العديد من المميزات وأهمها أنها :-

1- وسيلة لسد الفجوات التي تحدثها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دولياً
2- تقيس العوائد الاقتصادية الحقيقية لإجمالي رأس المال المستثمر.
3- تعترف بصورة صريحة بتكلفة رأس المال سواء المملوك أم المقترض.
4- مؤشر حقيقي لتعظيم سعر السهم في السوق؛ إذ إن هناك علاقة طردية موجبة بين القيمة الاقتصادية المضافة والسعر السوقي للسهم[2] .
5- معيار لنظم الحوافز والتعويضات لمديري الشركات، فهي تجعلهم يتصرفون وكأنهم ملاك للمنشآت[3] .
6- معيار لمقياس النمو الحقيقي لربحية الشركة في الأجل الطويل.
7- معيار يوضح التحسن المستمر والفعلي لثروة المساهمين؛ لأنه يشجع المديرين والعاملين على التصرف وكأنهم أصحاب أسهم ،وملاك للمنشآت[4].
8- يمكن استخدامها من قبل المستثمرين في معرفة المنشآت ذات الأداء المتميز[5] .

---

[1] - Brewer , peter c & Chandra Gyan , " Economic value added (EVA): its uses and limitation " , Sam Advanced Management Juornal , Vol 64 , Isse 2 , 1999 , p 4 .

[2]- الشبلي ، عبد الحسين توفيق ، " استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي والتشغيلي في الوحدات الاقتصادية" ، مجلة العلوم الاقتصادية ، جامعة البصرة ، المجلد 6 ، العدد 23 ، 2009م ، ص153

[3]- الشبلي ، عبد الحسين توفيق ، المرجع نفسه و ص153

[4]- منصور ، بهاء محمد حسين ، مرجع سابق ، ص 276-278 .

[5]- سرور ، عاصم محمد أحمد ، مرجع سابق ، ص299-300

وعلى الرغم من المزايا والمنافع العديدة التي حققها مدخل القيمة الاقتصادية المضافة إلا أنه يواجه مجموعة من الانتقادات يمكن إيضاحها على النحو الآتي[1]:-

1- القيمة الاقتصادية المضافة تقيس الربحية في الأجل القصير فقط .
2- لا تساعد المديرين على تحديد الأسباب الحقيقية لعدم الكفاءة في النواحي التشغيلية .
3- القيمة الاقتصادية المضافة تقيس الأداء في الأجل القصير ، فحساب القيمة الاقتصادية المضافة لا يأخذ في الحسبان آثار القرارات على السنوات المقبلة، ولذلك فتعظيم القيمة الاقتصادية المضافة الحالية قد يتم على حساب الأجل الطويل.
4- الوصول إلى القيمة الاقتصادية المضافة يتطلب إجراء عدد كبير من التسويات الضرورية على صافي الدخل المحاسبي من العمليات قد يتجاوز (164) .
5- مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لا يأخذ في الحسبان الاختلافات في الحجم.
6- نجاح مدخل القيمة الاقتصادية المضافة مرتبط بإعداد برنامج للتحفيز ،إذ يدفع بالمديرين إلى قبول مشروعات لها عوائد سريعة في الأجل القصير ، ورفض مشروعات لها عوائد عالية في الأجل الطويل .

ويُستنتج مما سبق أن القيمة الاقتصادية المضافة تركز على الربحية في الأجل القصير، وتهمل مجموعة من المؤشرات، ومن ثم يجب عند احتسابها الاستعانة بمؤشرات تشغيلية أخرى، تقيس مستوى الجودة ، ودرجة مرونة العمليات الإنتاجية ،وكفاءة عمليات التشغيل والتصنيع ، وسرعة الاستجابة لرغبات العملاء ، وكفاءة عمليات التسليم ، ودرجة رضا العاملين وولائهم ، كما أنها تركز على البيانات التاريخية عند احتسابها ، و تكون متحيزة لصالح الاقسام الكبيرة الحجم عند استخدامها للمقارنة بين الاقسام وهذا ما يضعف مصداقيتها ، بالإضافة إلى إن التعديلات الكثيرة المدخلة عليها قد تحد من استخدامها كمؤشر لتقييم الأداء على الرغم من أن هذه التعديلات تجعلها أقل عرضة للتشوهات والتحيز الناشئين عن المحاسبة على أساس الاستحقاق .

[1] -see to;
- sondavol,E" financial performance measures and share holder value creating : an empirical study for companies " journal of applied business research , vol 17, no3 , 2001, pp109.
- Brewer, Peter ,c ,et al , op cit, p 4.

الخصائص الواجب توافرها في نظام قياس الأداء وتقييمه في بيئة التصنيع الحديثة:

ترى الباحثة أن تعدد الخصائص الواجب توافرها في نظام تقييم الأداء وتنوعها، يجب أن يرتبط بإستراتيجيات المنشأة، وتنوع أهدافها ،ومدى توافر الإمكانات اللازمة لتنفيذ النظام ، وأن نظام تقييم الأداء يتأثر بظروف المنشأة من حيث مستوى عدم التأكد ، ودرجة المنافسة التي تواجهها، والتطور التكنولوجي، وطبيعة الإنتاج ، ومدى التنوع في الأنشطة وتعددها، كما يتأثر بخصائص المنشأة أيضاً .

وفيما يأتي أهم الخصائص الواجب توافرها في مقاييس تقييم الأداء:-

1- **أن تكون مشتقة من إستراتيجيات المنشأة** : ومعنى ذلك أن يكون هناك ارتباط مباشر بين مقاييس الأداء وإستراتيجيات المنشأة ، وأي تغيير في الإستراتيجيات يجب أن يتبعها تغيير في مقاييس الأداء .

2- **أن تكون متدرجة خلال المستويات ،ومتكاملة عبر الوظائف** : و ذلك يتطلب وجود تسلسل هرمي في مقاييس الأداء بحيث تكون مترابطة مع الإستراتيجية ، فيتم وضع الأهداف العامة والإستراتيجيات في قمة الهرم، مع توسيع قاعدة الهرم في الأقسام التشغيلية، وتحليل للأهداف العامة وتوصيفها بدقة أكثر، معبر عنها في صورة مقاييس أداء، إضافة إلى ذلك يجب أن تكون مقاييس الأداء متكاملة أفقياً عبر الوظائف المختلفة [1].

3- **أن تكون مالية وغير مالية :** تواجه بيئة التصنيع الحديثة ضغوطاً متزايدة، وطلبات متنوعة، وتعدداً في منتجاتها وخدماتها ، وكل هذه المتغيرات فرضت على أنظمة قياس الأداء استخدام مجموعتين متكاملتين من المقاييس؛ غير المالية؛ (تشغيلية) ، ومقاييس مالية لتكون بمثابة ترجمة لنتائج القياس التشغيلي [2].

4- **أن تكون داخلية وخارجية :** في ظل اشتداد المنافسة، وعولمة السوق، بات من الضروري للمنشأة استخدام الأساليب الحديثة في تقييم الأداء مثل (Benchmarking) القياس المرجعي ،وبطاقة الأداء المتوازن إلى جانب

[1]- البتانوني ، علاء محمد ،" دراسة تحليلية لتطور أنظمة قياس وإدارة الأداء مع وضع إطار لتحديد العوامل المؤثرة على تصميم واستخدام مقاييس الأداء غير المالية " ، مجلة التجارة والتمويل ، العدد 3 ، 2011م، ص.405

[2]- كلتو ، حسن رضوان ، " بطاقة الأداء المتوازن لقياس الاداء في المنظمات الخدمية – دراسة تطبيقية " ، تنمية الرافدين ، العدد 116 ، المجلد 36 ، 2014 ، ص130

المقارنات الداخلية، إذ يجب التركيز على المقارنة مع المنافسين ،من أجل الوصول بالأداء إلى المستوى المرغوب[1] .

5- **أن تكون وقتية منتظمة :** من متطلبات نجاح نظام قياس الأداء وتقييمه ،أن يشمل على معلومات تغذية عكسية في الوقت المناسب وبصورة منتظمة، تساعد المنشأة على حل المشكلات التي من المحتمل أن تواجهها دون الانتظار لأيام عدة لمعالجتها .

6- **التوازن والمرونة**: ــ هما ضروريان لتدعيم التحسين المستمر ، ويجب أن يحقق نظام قياس الأداء التوازن بين الأهداف القصيرة الأجل والطويلة، كما يجب أن يتصف بالمرونة ،بحيث يمكن تغييرها وتطويرها بصورة تتلاءم مع التغيرات في بيئة العمل وظروف المنافسة[2] .

ونستنتج مما سبق أن التغيرات السريعة والمتلاحقة ، و شدة المنافسة أثرت على نظام تقييم الأداء ،لكون المنشآت تعمل في ظل بيئة متغيرة، مما يتطلب تغيير مقاييس تقييم الأداء بما يتلاءم مع هذه التغيرات ،ويرتبط مع إستراتيجية المنشأة المتغيرة ، إذ إن اي تعديل في الإستراتيجية يتطلب تعديلاً في المقاييس ، ويجب أن تكون الإستراتيجية واضحة من أجل وضوح المقاييس المستخدمة، إضافة إلى أن تأثير المنافسة الشديدة على نظم تقييم الأداء جعل المنشآت تركز على الأهداف غير المالية مثل الجودة والتسليم ورضى العملاء والمرونة ، إلى جانب تركيزها على الأهداف المالية، وأصبح من الضروري عدم الاعتماد على المقاييس ذات الهدف الوحيد، لكون التركيز عليها سيغفل أثر العوامل الأخرى في المنشأة ،وهي عوامل أصبحت ضرورية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، كما يجب أن تكون مقاييس تقييم الأداء مرنة بحيث يمكن تعديلها كلما استدعت ظروف بيئة العمل المتغيرة ،وألاّ يقتصر نظام تقييم الأداء على المقارنات الداخلية فقط ،بل يجب أن تتوافر هناك معلومات عن أداء المنافسين و السوق و التطورات التكنولوجية الحديثة المحيطة بالمنشأة ،لذلك ظهر القياس المرجعي ؛ (المقارنة الأفضل).

[1]- - كلتو . حسن رضوان ، المرجع نفسه ، ص130

[2]- توفيق ، عمر اقبال ، مرجع سابق ، ص71.

الانتقادات الموجهة للمقاييس المالية التقليدية :

أصبحت مقاييس الأداء المالية التقليدية غير ملائمة بمفردها خصوصاً في ظل بيئة الأعمال الحديثة، فالمنشآت باتت تواجه في الوقت الحاضر بيئة متحركة، تتصف بتعقيد احتياجات العملاء والمتمثلة في جودة مرتفعة، وتكلفة منخفضة ،وتسليم أسرع، وتعدد في المنتجات وتنوعها ، إلى جانب مواجهة الضغوط المتزايدة والناتجة عن عولمة السوق ،وشدة المنافسة الحالية، مما أدى إلى ضرورة الاعتماد على مقاييس الأداء غير المالية إلى جانب المقاييس المالية، ويمكن تقسيم الانتقادات الرئيسية الموجهة للمقاييس المالية ودراستها كالآتي : -

1- من حيث المدى الزمني:

- المقاييس المالية التقليدية ذات طبيعة تاريخية ، وذلك يؤدي إلى التقصير في تناول الأحداث والأوضاع الحالية والمستقبلية[1].
- المقاييس التقليدية ساكنة لأنها تعبر عن الأداء في الماضي، وتعتمد على بيانات مالية تاريخية [2].
- يؤدي استخدام مقاييس الأداء المالية التقليدية إلى التركيز على تحقيق النتائج في الأجل القصير على حساب تحقيق النتائج في الأجل الطويل[3]
- مؤشراتها متأخرة لأنها تحدد نتائج الأعمال بعد فترة من الزمن [4].
- عدم فاعليتها في كشف حالات التعثر والإفلاس التي قد تتعرض لها المنشأة، بالإضافة إلى عدم قدرتها على مساعدة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في تحديد قراراتهم الاستثمارية السليمة ، وذلك بسبب اعتماد هذه المقاييس على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس الاستحقاق والقيم التاريخية [5].

1- Salehi Mahdi& Ghorbani Behzad &" A STUDY OF USING FINANCIAL AND NON-FINANCIAL CRITERIA-IN EVALUATING PERFORMANCE: SOME EVIDENCE OF IRAN" Serbian Journal of Management 6 (1) (2011) p 99.

[2]-،عداس، ضحى محمد أسعد، مرجع سابق ، ص 106-107 .

[3] - Gijsel Pim van," THE IMPORTANCE OF NON-FINANCIAL PERFORMANCE MEASURES DURING THE ECONOMIC CRISISP" , Master Thesis MSc Accounting – Track: Accountancy2012, p3.

[4]- C Drury , H EL-Shishini ," Divisional Performance Measurement:An Examination of the Potential Explanatory Factors " , Research Report , Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), March 2005 , p16.

[5]- المشهداني ، عمر اقبال ، " دور بيئة التصنيع الحديثة في تطوير مقاييس الأداء الصناعية – دراسة ميدانية لاتجاهات المديرين في بعض الشركات اليمنية " المجلة العربية للإدارة ، المجلد 31، العدد 2 ، 2011، ص 87.

- لا تعطي وزنا واهتماماً للاستحقاقات الإستراتيجية طويلة الأجل مثل مستوى الجودة و رضا العملاء والاهتمام بأداء المنافسين، ولذلك من الضروري أن تكون مقاييس الأداء داخلية وخارجية [1].

2- من حيث الأسلوب و المنهج :

- عدم ملاءمة المقاييس المحاسبية المالية مفردةً لتقييم الأداء، وبصفة خاصة في ظل بيئة التصنيع الحديثة [2]،ففلسفة التحسين المستمر تقوم على أن تخفيض التكلفة هو بمثابة نشاط مستمر يستلزم تعديل المعايير وتنقيحها بشكل مستمر، وعلى فترات زمنية قصيرة نسبياً[3] .
- توجيه الاهتمام إلى تعظيم المخرجات على حساب الجودة، وذلك من خلال تخفيض التكاليف، مهما انخفض مستوى المخرجات وجودتها[4].
- التحليل الانحرافات الحالي القائم على التكاليف المعيارية لا يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء، لأنه يدفع بالمديرين إلى اتخاذ قرارات معينة لا تتناسب وطبيعة الأهداف التي تسعى إليها الإستراتيجيات الحديثة القائمة على تحقيق أهداف ترتبط بظروف المنافسة مثل ؛تحسين الجودة ، وتخفيض تكلفة المنتجات ، وزيادة مرونة التصنيع تلبية لاحتياجات العملاء الحاليين والمرتقبين[5] .
- الاعتماد على معدلات الربحية كأساس للتقييم قد يعطي نتائج مضللة، إذ يوجد العديد من المتغيرات البيئية ،التي تؤثر على عملية التقييم [6].

3- من حيث نطاق التقييم :

- قصور أساليب المحاسبة التقليدية في رقابة التكلفة ،وتحليل الانحرافات في مرحلة الإنتاج ، فرقابة التكلفة يجب أن تبدأ منذ التصميم الأولي للمنتج، وأية

---

[1]- -الكفراوي ، نرمين محمد ،" تطبيق مدخل التقييم المتوازن للأداء لقطاع الفنادق بمصر " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، 2010 م، ص 25..

[2]- المشهداني ، عمر اقبال ،المرجع السابق ، ص 86.

[3]- توفيق ،عمر إقبال ،" دور بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التحويلية اليمنية " ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد ، المجلد - ٥ / العدد – ١٥ ، 2009م ، ص 59

[4]- سيد، عبد الفتاح سيد ، مرجع سابق ، ص217.

[5] - كيوان ، رندا مرسي ." إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ببنها ، العدد 2 السنة 20، 2000م ، ص 554 ..

5- Barker, R C " financial performance measurement : not a total solution " , Measurment Decision , vol 33, no 2 ,1995, p31

محاولة لخفض التكلفة يجب أن تتم في المراحل الأولى لتصميم المنتج ، مالم يترتب عليه بالتبعية ضعف الإجراءات الرقابية وعدم فعاليتها[1] .

- اهتمام مقاييس الأداء المالية بأداء المنشأة الداخلي أكثر من اهتمامها بالأداء الخارجي للمنافسين ، وذلك نتيجة طبيعية لصعوبة الحصول على معلومات عن مقاييس مقارنة تفصيلية للمنافسين[2] .
- فشل مقاييس الأداء المالية التقليدية في خلق ارتباط مع إستراتيجية التصنيع الحديثة ،لكونها ترتكز على قياس التكلفة ، مما أدى إلى التركيز على التكلفة، وإهمال العوامل الأخرى، التي تهدف إليها إستراتيجية التصنيع الحديثة[3] .

4- من حيث الأهداف :

- التركيز على الجوانب المالية ،وإغفال الجوانب غير المالية، مثل رضا العملاء، وتحقيق مستوى عالٍ من الجودة ،وتخفيض وقت الانتظار للإيفاء باحتياجات العملاء [4].
- المقاييس المالية التقليدية تتجاهل القيمة المالية للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحث والتطوير والشهرة ، كما تتجاهل بعض الجوانب المهمة كسلوك المنافسين، ورضاء العملاء ،ومستوى الجودة[5] .

5- من حيث البعد الإستراتيجي :-

لا تراعي البعد الإستراتيجي ،وتكتفي بالنظرة الداخلية الضيقة ،ولذلك فهي لا تساعد على دراسة أداء المنافسين وتقييمه ،ومن ثم لا تساعد على تقوية مركز المنشأة التنافسي[6] .

من خلال ما تقدم ترى الباحثة أن مقاييس الاداء المالية مفردةً غير ملائمة لقياس الأداء في بيئة التصنيع الحديثة وتقييمه، وأنه يجب تطوير هذه المقاييس، وإيجاد

---

[1]- عبد الرحمن ، عاطف عبد المجيد ، " إعادة هندسة نظم قياس التكلفة لمواكبة متطلبات البيئة الصناعية والإدارية الحديثة " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة سوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد 13 ، العدد 2 ، 1999م ، ص 80 .

[2]- أحمد ، ماجدة يوسف ، " نظم الإنتاج الحديثة وآثارها على القياس المحاسبي لأداء الوحدات الصناعية " أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، 1999م ، ص 105 .

[3]- حسين ، احمد حسين علي ،" متطلبات التطور التلقائي في النظم المحاسبية لقياس وتقييم الأداء في بيئة التصنيع"، المجلة المصرية للدارسات التجارية، جامعة المنصورة – كلية التجارة، العدد الثاني ، 1995 ، ص 110 .

[4]- خضير ، محمد مرسي أحمد ، " إطار محاسبي مقترح لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية في ظل المتغيرات البيئية الحديثة – دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2001 ، ص 74 .

[5] - Ittner , Christopher D.& others , " Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms " Accounting, Organizations and Society 28 (2003) - , p717

[6]- سيد ، عبد الفتاح سيد ، مرجع سابق ، ص217

تشكيلة جديدة من المقاييس المالية وغير المالية، تؤدي إلى زيادة فعالية المنشأة في تحقيق أهدافها، وأن أوجه القصور شجعت على ظهور مداخل جديدة في مجال قياس الأداء وتقييمه، وهذه المداخل أعطت اهتماماً لتحسين مقاييس الأداء ، وتطوير مؤشرات مقاييس غير مالية ،تعكس العوامل الجوهرية لنجاح المنشأة في ظل بيئة التصنيع الحديثة .

وعلى الرغم من الانتقادات السابقة إلا أن للمقاييس المالية فاعليتها وأهميتها الخاصة التي لا يجب الاستهانة بها، إذ يضعها ملاك المنشأة في صدارة الاهتمام و ولكنها ليست كافية بمفردها إلى إرشاد إدارة المنشأة إلى كيفية تحقيق قيمة للمنشأة مقارنة بمنافسيها ، إضافة إلى أن استخدام المقاييس المالية مع المقاييس غير المالية سوف يساعد على تقييم أداء المنشأة بشكل أفضل ، فمقاييس الأداء غير المالية مكملة لمقاييس الأداء المالية ، و من الممكن استخدامها كإضافات للمقاييس المالية ، وهذا ما أكدته بعض الدراسات لكون مقاييس الأداء غير المالية ليست بدائل لمقاييس الأداء المالية[1] .وهذا أيضاً ما أكده عليه كابلان ونورتون إذ اقترحا نموذجاً يناسب متطلبات بيئة التصنيع الحديثة وأطلقا عليه نموذج بطاقة الأداء المتوازن ،و يشتمل على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية ،و تجدر الإشارة إلى أن المقاييس غير المالية بوصفها اتجاهاً حديثاً في تقييم الأداء، لا تلغي بأي حال من الأحوال دور المقاييس المالية وأهميتها، وإنما تسهم في التركيز على بعض الجوانب التي لم تغطها المقاييس المالية .

[1] - Zuriekat Majdy &others ," Participation in Performance Measurement Systems and Level of Satisfaction" International Journal of Business and Social Science ,Vol. 2 No. 8; May 2011 , p160

المبحث الثاني

القياس المرجعي باستخدام المقاييس غير المالية

مقاييس الأداء غير المالية :

من أجل التحسين المستمر في أداء منشآت الأعمال الحديثة، برزت أهمية قياس الأداء وتقييمه لتوضيح الجوانب التي تحتاج إلى التغيير والتطوير والتحديث المستمر، ولذلك أصبح من الضروري تطوير مقاييس جديدة للأداء تقوم على تحقيق الأهداف التشغيلية الجديدة للمنشآت،مثل ارتفاع مستوى الجودة، وزيادة المرونة والابتكارات، وتحسين أداء التسليم، وتقصير زمن دورة الإنتاج، وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء، وتخفيض مستويات المخزون ، مما يسهم في تحسين القدرة التنافسية للمنشأة ، وحصولها على مزايا تنافسية[1] .

ومع التسليم بوجود هذه التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة، أصبح من الضروري تطوير مؤشرات جديدة للأداء، تقوم على تحقيق الأهداف التشغيلية ، وتأخذ في الحسبان نواحي لم تأخذها المؤشرات المالية ، وتهتم بالعوامل المؤثرة على الأداء بشكل أساسي، بدل من التركيز فقط على مؤشرات الأداء المالية قصيرة الأجل .

وبناءاً عليه لم تعد المنافسة تقتصر على إنتاج السلع أو تقديم الخدمة بأسعار منخفضة فقط ، فهناك عوامل أخرى تؤثر على المنافسة ،منها الجودة المرتفعة، والتسليم في الوقت المبكر ، وايجاد تشكيلة واسعة من السلع والخدمات تفي برغبات المستهلك وحاجاته، سيما أنه أصبح الآن محور سياسات الإنتاج، إذ لا ينتج إلا ما يحقق رغباته.

[1]- غريب ، أحمد محمد لطفي ،" استخدام المقاييس المالية وغير المالية في شركات الاعمال المصرية وعلاقتها بخصائص الشركة " المجلة العربية للإدارة ، المجلد 32 ، العدد 1 ، 2012 م، ص 122.

التحديات التي تواجه المنشآت في ظل بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على نظم تقييم الأداء : تختلف بيئة الأعمال الحديثة اختلافاً جوهرياً عما كانت عليه في الماضي، من حيث الاستقرار في السوق ، والتكنولوجيا ، والتشريعات ، إذ شهدت بيئة الأعمال الحديثة تغيرات سريعة ومتلاحقة ، بحيث يصعب التنبؤ بالأحداث في المستقبل ، وتوقع ما سيكون عليه وضع المنشأة في السوق ، وتتمثل أهم التحديات المواجهة للمنشأة في بيئة التصنيع الحديثة في الآتي :

1- زيادة حدة المنافسة على المستويين المحلي والدولي ، مما دفع المنشآت إلى تطوير مؤشرات الأداء الخاصة بها ،لتعكس مدى قدرة المنشأة على الإيفاء بالتزاماتها، وقد ترتب على حدة المنافسة مجموعة من الآثار أهمها:

- ضرورة الاهتمام بالمعلومات غير المالية إلى جانب المعلومات المالية، وذلك لمساعدة الإدارة على مواجهة المنافسة المتزايدة وتدعيم التوجه الإستراتيجي وتوفير المنتجات المتميزة بمستوى مرتفع من الجودة، وتكلفة منخفضة، لتلبية احتياجات العملاء [1].
- انخفاض أهمية العامل البشري، وزيادة التكاليف الثابتة، وتغير طرق تحميل التكاليف الاضافية ؛من تحميلها مباشرة على المنتجات إلى ربطها مباشرة بالأنشطة المستهلكة ، وانعكاس ذلك على مستوى دقة القياس، وتخفيض التكاليف، إذ أصبح العملاء أكثر خبرة ودراية بخصائص المنتجات المختلفة وامكاناتها، والأسواق التي تباع فيها تلك المنتجات[2].
- ظهور مشكلة عدم مقدرة المنشآت على الحفاظ على حصتها السوقية ، وضرورة الاهتمام بالبيئة الخارجية للمنشأة ، والانتباه للفرص التي يمكن استغلالها، والاستفادة منها لتحسين موقفها التنافسي، ومعرفة التهديدات الخارجية التي تؤثر عليها، لمحاولة تفاديها أو مواجهتها.

ويتضح مما سبق أن تصاعد حدة المنافسة فرض على منشآت الأعمال ضرورة توفير معلومات عن البيئة الخارجية، والمعلومات غير المالية ،و يترتب على ذلك اتخاذ العديد من القرارات ذات التأثير المهم على المنشأة، في ظل ظروف المنافسة المتصاعدة، والتطور السريع في المنتجات .

---

[1] - الزعيتري ، عادل عبد الغني قائد ، "استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف ،دراسة نظرية تطبيقية في المنشآت الصناعية اليمنية " أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة أسيوط ، 2010م ، ص 18-19 .

[2] - سرور ، عاصم محمد أحمد ،" نظام مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم الموقف التنافسي للمنشآت الإنتاجية في بيئة التصنيع الحديثة " مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد 26 ، العدد 2 ، 2012 م ،ص 152.

2- تضاؤل مستويات المخزون أو الاستغناء عنه كليةً ، وتخفيض الفاقد في الموارد والوقت، نتيجة الاعتماد على الأوتوماتيكية في مراحل العملية الإنتاجية ،وإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج[1] .

3- مبادرات تحسين الجودة ، وزيادة أهمية التقرير عن تكاليف الجودة المتمثلة في:- [2]

- تكاليف منع وجود معيب.
- تكاليف اكتشاف الوحدات المعيبة.
- تكاليف الفشل الداخلي، أي تكلفة إصلاح الوحدات المعيبة التي تم اكتشافها قبل البيع.
- تكاليف الفشل الخارجي،أي تكلفة إصلاح الوحدات المعيبة التي تم اكتشافها بعد البيع .

والأكثر أهمية في هذا الصدد هو توفير معلومات تكاليفية عن انخفاض مستوى الجودة، إذ أصبح القياس المالي للجودة والتقرير عنها مطلباً ضرورياً وملحاً لمعرفة مدى رضا العميل الأمر الذي يدعم القدرة التنافسية للمنتج [3].

4-الابتكارات التكنولوجية : تساعد المزايا التكنولوجية منشآت الأعمال على عرض تشكيلة أكبر من السلع والخدمات للعملاء ،ويوفر التقدم التكنولوجي فرصاً للإدارة لتحسين أنظمة القياس من خلال دمج تكنولوجيا المعلومات، بأنظمة قياس الأداء ذاتها [4]، ومن أمثلة ذلك الاستعانة بالحاسوب في التصميم والإنتاج وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، إضافة إلى استخدام قواعد البيانات في تشغيل البيانات الداخلية والخارجية ،وإمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بدقة فائقة .

---

[1]- المعاضيدي ، منى سالم حسين مرعي، " التغيرات التي طرأت على دور أنظمة التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع الحديثة المؤتمتة " ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ' المجلد 3 ، العدد 7 ، 2007 م، ص 129.

[2]- البتانوني ، علاء محمد ، مرجع سابق ، ص 400.

[3] - عربي ، محمد بكر ، " إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الإستراتيجية في القطاع الصناعي مع دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد 2 ، 1999 م، ص 173.

[4]- البتانوني ، علاء محمد ، مرجع سابق ، ص429.

و أهم آثار تطور وسائل الاتصال وأنظمة المعلومات ما يأتي:

- توفير المعلومات عن البيئة الداخلية والخارجية ، مما يمكن من اتخاذ القرارات الإدارية الإستراتيجية [1].
- تضمين قواعد البيانات في كل من البيانات الداخلية والخارجية، والتاريخية والمستقبلية، والمالية وغير المالية(التشغيلية)، بما يؤدي إلى سهولة تجميعها، ويساعد في تحليلها، وتقديم المعلومات في الوقت المناسب وبدقه أكبر، ومن ثم تحسين عملية اتخاذ القرارات [2].
- ظهور العديد من المفاهيم الحديثة في مجال قياس الأداء وتقييمه، مثل مفهوم القياس المقارن (المرجعي) ، وبطاقة الأداء المتوازن ، وهذا يعنى أن المعايير يجب أن يعاد فيها النظر على ضوء ما يفعله الآخرون وما يحققونه من نتائج .

5- في ظل البيئة الصناعية الحديثة بات من الضروري أن تحتوي نظم الرقابة التشغيلية على مقاييس تغطى الجوانب غير المالية لأداء الأنشطة المختلفة ، بحيث تتضمن نظم قياس الأداء كلاً من المقاييس المالية وغير المالية للكفاءة والجودة والتسليم.

6-تبني المنشآت لمداخل إدارية حديثة : ترتب على تزايد حدة المنافسة اتجاه العديد من المنشآت إلى تبني مداخل إدارية حديثة أهمها إدارة الجودة الشاملة ، ونظام الإنتاج المرن والإنتاج في الوقت المحدد ، وهي في النهاية تهدف إلى الاهتمام بالمنتج في كل حلقة من حلقات سلسلة القيمة ، كما تحول الاهتمام برقابة الجودة إلى انتهاج سياسة التحسين المستمر ، وتقديم منتج بجودة عالية، وتكلفة منخفضة ،وتسليمه في وقت أقل ، وقد نتجت عن هذا كله مزايا تنافسية .

مزايا استخدام المقاييس غير المالية :-

تحاول منشآت الأعمال الحديثة صياغة إستراتيجيتها من خلال زيادة الاهتمام بالمزايا التنافسية ، وتعمل على إعادة تصميم نظم الأداء المطبقة فيها عبر ربطها بالمضامين والأهداف الإستراتيجية للمنشأة، ومن أهم التغيرات التي حدثت على نظم الأداء هو زيادة الاهتمام بالتقرير عن مقاييس الأداء غير المالية الخاصة بالجودة وزمن التسليم والمرونة ورضا العملاء.

وتتميز مقاييس الأداء غير المالية عن غيرها من المقاييس بالآتي:-

[1]- -منصور ، محمد ، "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد 43 ، 2002 م ، ص 17 .

[2] - الزعيتري ، عادل عبد الغني قائد ، مرجع سابق ، ص 19-20 .

1. هي أكثر ارتباطا بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة ، إذ تتميز بسهولة تتبعها ،كما تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب[1] .
2. المساعدة على تحديد أسباب حدوث الانحرافات في الأداء بشكل مباشر ، ومن ثم معالجة هذه الأسباب قبل زيادة تأثيرها السلبي على الأداء .
3. الملاءمة مع بيئة التصنيع الحديثة [2].
4. الارتباط بالنتائج الطويلة الآجل أكثر من النتائج القصيرة الأجل التي قد تظهر النجاح في الوقت الحالي لكنها قد تؤدي إلى الفشل في المستقبل [3].
5. توجيه النظر نحو البيئة الخارجية والمنافسين ومن ثم فهي تساعد على تحليل أسباب نجاح الآخرين ،والاهتمام بالجودة والمرونة وزمن التسليم [4].
6. استخراجها لا يحتاج إلى جهد كبير من قبل المحاسب ففي الغالب يعبر عنها في صورة كمية، وهي متاحة للاستخدام في المستويات التشغيلية [5].
7. الأكثر قدرة على قياس مدى نجاح المنشأة ،لأنها تركز على المخرجات أكثر من المدخلات .
8. تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة و التركيز عليها وتوجيه الموارد نحوها ،من أجل تحقيق هدف كفاءة التكلفة .
9. تناولها لمشكلة استجابة المنشأة لاحتياجات العملاء في الوقت المناسب .
10. ارتباط عنصر النجاح في العديد من الصناعات بالأصول الثابتة غير الملموسة ، مثل رأس المال الفكري (الإبداع والابتكار) ، أكثر من ارتباطه بالأصول الثابتة الملموسة التي تظهر مقدرة المنشأة المالية والإنتاجية .
11. توفير مؤشرات أفضل للأداء المالي والمستقبلي [1] . فمثلاً ما يتم إنفاقه على البحث والتطوير المحمل على الفترة المالية الواقع فيها يخفض الربح ،مع العلم أنه سيزيد مستقبلاً فيما لو أسفرت النتيجة عن تطوير سلعة تم تسويقها .

---

[1] - BANKER by RAJIV D.& others, " Association of Nonfinancial Performance Measureswith the Financial Performance of aLodging Chain" Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, NOVEMBER Volume 46, Number 4 2005,p395.

[2]- توفيق ، عمر إقبال ، مرجع سابق ، ص62.

[3] Husgafvel, Lasse ," How Non-Financial Customer Based Metrics are Associated with Company Performance? An Analysis of Customer Satisfaction, Customer Retention and Net Promoter Score in Telecommunications Industry" Master's thesis ,2011 , p9.

[4]- الناصر ، خالص حسن يوسف ،" التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية - دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل"، تنمية الرافدين ا، المجلد 32 ،العدد ٩٩، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل ، 2010م ،ص 6.

[5]- الزيدي، مثنى فالح بدر، " تقييم دور مقاييس الجودة غير المالية من منظور نظرية القيود دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل "، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل ، المجلد ٣٣ ،العدد ١٠٣ ، ٢٠١١ م، ص140.

الأسباب والمبررات الداعية للتفكير في المؤشرات غير المالية :

أن الهدف النهائي لأية منشأة هو تحقيق الربح وخلق قيمة لملاكها، وعلى الرغم من أن المنشآت ما تزال تعتمد بشكل كبير على المقاييس المالية [2]، **إلا** أن زيادة حدة المنافسة في الصناعة جعلت العديد من تلك المنشآت يعيد النظر في الأساليب التقليدية المستخدمة في تقييم الأداء ، فقد ظهر العديد من المتغيرات التي كان لها بالغ الأثر على المقاييس المالية التقليدية ، غير المتلائمة مع خصائص البيئة الصناعية الحديثة ، خاصة في ظل ضعف أنظمة تقييم الأداء التقليدية، وإهمالها الرؤية الخارجية للعملاء والسوق والمنافسين ،ومن ثم صار لزاماً على منشأة الأعمال تطوير أدائها لمواجهة التحديات التي تتطلب استخدام مقاييس أداء غير مالية إلى جانب المقاييس المالية .

إن استخدام المقاييس غير المالية يعتبر هاماً بالنسبة لكلٍ من[3]):

1- العملاء : فهم يُعدون من التحديات المهمة التي تواجهها المنشأة ، إذ من الضروري في الوقت الحاضر إرضاء المستهلك وإشباع رغباته ،بدلاً من إرغامه على قبول المنتجات دون النظر لمدى توافقها مع رغباته ، وهذا يتطلب استخدام المقاييس غير المالية ، لقياس رضاهم وإشباع رغباتهم .

2- المستثمرين :إذ تحتاج الأرباح التي يحصل عليها المستثمرون إلى استخدام مقاييس غير مالية من أجل تحديد قيمتها ، و تحديد نوعية الاستثمار الذي يساعد المنشأة على تحقيق الأفضل لها .

3- الموردين : فهم أساس اتخاذ قرارات الإنتاج، وإمكانية الحصول على مصادر خارجية للمواد الأولية كبديل عن المصادر الداخلية للشركة ، ولذلك من الضروري استخدام المقاييس غير المالية من أجل قياس رضا الموردين .

---

[1] - Husgafvel, Lasse , I bid p 8.

[2] -- Husgafvel, Lasse, op cit , p6.

3- Richard Bull , " Awindow on provenance management " Management Accounting , Vol . 71 no 4 - April,1993 pp 29-70 .

نقلا عن

- عداس ، ، ضحى محمد اسعد ، مرجع سابق ، ص 111-112 .

4- العـــاملين: فرضـــاهم يســـاعد علـــى تحســـين الأداء لمقابلـــة احتياجـــات العمـــلاء، والوصول إلى الأرباح المرغوبة .

5- البـاحثين : فهـي مـن أجـل تطـوير أفكـار مسـتقبلية لوضـع معـايير مرجعيـة تكـون أساساً لقياس الأداء وتقييمه في كل المنشآت .

أنواع مقاييس الأداء غير المالية :

يتطلب تقييم الأداء استخدام المقاييس المرجعية غير المالية إلى جانب المقاييس المرجعية المالية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ، وتبوب مقاييس الأداء غير المالية في بيئة التصنيع الحديثة في مجموعة من المقاييس هي [1] :

1- **مقاييس الجودة** : تمثل الجودة أحد المجالات المهة لتقييم الأداء في ظل التطورات الصناعية الحديثة في الوقت الحاضر، فعندما تتبنى المنشآت الاقتصادية نظم الإنتاج الحديثة، فإنها تكون بحاجة إلى مقاييس جديدة لتقييم الأداء المرتبط برقابة الجودة، ومن هنا أصبح من الضروري تطوير مقاييس جودة جديدة لمساعدة القائمين على إدارة تلك المنشآت الإنتاجية ،والتي تسعى باستمرار إلى تخفيض نسبة الإنتاج المعيب والحد منها ما أمكن[2]،و تتوقف قدرة المنشآت على الاستمرار في سوق المنافسة في ظل المتغيرات الصناعية الحديثة على تقديمها منتجات جديدة ومبتكرة ، ذات جودة عالية في فترة قصيرة نسبياً ، و يعتمد معظم المنشآت على المقاييس غير المالية في قياسه الجودة ، ومع ظهور معايير الجودة العالمية ISO أصبح لزاماً على المنشآت الاهتمام بهذه المعايير، ولذلك يجب استخدام المقاييس المرجعية من أجل دراسة معدلات الجودة، و درجة رضا العملاء عن مستوى جودة السلع والخدمات التي تقدمها مقارنة بالمنشآت المنافسة، ويتطلب برنامج تحسين الجودة الاهتمام بها في مرحلة التصميم بدلاً من التركيز على فحص الجودة بعد انتهاء عملية الإنتاج ، وإلزام الموردين بعقود طويلة الأجل لضمان تسلم المواد على درجة عالية من الجودة ،والتركيز على أتمتة الرقابة أثناء العمليات [3]. وعلى فريق القياس المرجعي تحديد معدل مرجعي للجودة يساوي معدل الجودة المحقق لدى المنشآت المنافسة أو يزيد عنه.

ويتطلب برنامج تحسين الجودة العمل في ثلاثة اتجاهات كالآتي[4]:-

- التركيز على بناء جودة المنتجات عند التصميم ،بدلاً من التركيز على فحصها عند انتهاء الانتاج .

---

[1]- حسين ، أحمد حسين علي ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع ،الإسكندرية ،1997م، ص329

[2]- الزيدي، مثنى فالح بدر، مرجع سابق ، ص 133.

[3]- منصور ، محمد ، مرجع سابق ، ص 37 .

[4]- المشهداني ، عمر إقبال ، مرجع سابق 98

- إلـزام المـوردين بعقـود طويلـة الأجـل ،والحصـول علـى مـواد ذات درجـة عاليـة مـن الجودة .
- التركيز على أتمتة الرقابة أثناء العمليات .

وتبوب الجودة حسب علاقتها بالرقابة في ثلاث فئات هي :-

- مقاييس جودة المدخلات (المواد والمكونات) :

تركـز هـذه المقـاييس علـى قيـاس جـودة المـواد عنـد تسـلمها مـن المـورد ، إذ يجـب فحـص المـواد قبـل إرسـالها للمصـنع ، ويمكـن فـي هـذا الصـدد اسـتخدام المقاييس الآتية :

- نسبة تكلفة المواد إلى التكلفة الكلية .
- وقت تسلّم المواد .
- المخلفات كنسبة من المواد الجيدة أو التكلفة الكلية .
- الخسائر الفعلية من المخلفات .

وكثيراً ما يتم تسليط الضوء على تكلفة التالف من المواد، بوصفه مادة منفصلة قائمة بذاتها ، فنقطة الاختلاف بين المقاييس الحديثة والمقاييس التقليدية تتركز في تكلفة المخلفات ، ففي ظل المقاييس الحديثة تفصيل تلك التكلفة في بند مستقل ، ولا توجد نسبة سماح لهذه المخلفات ، بينما تندرج هذه المخلفات ضمن انحرافات كمية المواد في ظل المقاييس التقليدية ، ولكنها لا تشتمل على كل الانحرافات ،نظراً لوجود نسبة سماح طبيعية، تسمح بوجود هذه المخلفات بنسب معينة [1].

وتـرى الباحثـة أنـه مـن الافضـل التعاقـد مـع عـدد معـين مـن المـوردين ذوي السـمعة الحسـنة والعلاقـة الطيبـة مـع المنشـأة ، كـي تضـمن المنشـأة توريـد المـواد المطلوبـة بجـودة عاليـة وفـي الوقـت المناسـب ، وبـذلك تتجنـب المنشـأة أيـة مشـكلات بسـبب تـأخير تسـلم المـواد مـن المـورد ،وتحقـق اسـتمرار العمليـة الإنتاجيـة، و تتميـز هـذه المقـاييس بجـودة مرتفعة، ووقت تسلم قصير ، ورقابة أكثر على المخلفات.

- مقاييس جودة التشغيل (عملية الإنتاج) :

تعتمـد هـذه المقـاييس علـى رقابـة الجـودة أثنـاء عمليـة الإنتـاج، للتأكـد مـن الالتـزام بمواصـفات الإنتـاج ومسـتوياته فـي المراحـل المختلفـة لعمليـة الإنتـاج ، وتهـدف هـذه

[1] - حسين ، أحمد علي حسين، مرجع سابق 330

المقـاييس إلـى قيـاس مرونـة خطـوط الإنتـاج ، تعقيـد خطوطـه ، وجودتـه ، ودرجـة التقادم ،ودرجة الالتزام بالجودة[1] ، ويمكن قياس جودة التشغيل من خلال الآتي [2]:

- عدد الوحدات المعيبة في كل خط إنتاجي .
- معدل الإنتاج السليم إلى الإنتاج الكلي .
- معدل دوران العاملين .
- معدل الغياب .
- معدل الجودة المقارن؛ (حجم الإنتاج المعيب لهذا العام / حجم الإنتاج المعيب لسنة الأساس).
- فاعلية العمالة؛ (ساعات العمل المعيارية المحققة للأهداف / ساعات العمل الفعلية المباشرة وغير المباشرة).

- مقاييس جودة المخرجات(رضا العملاء) :-

يعد رضا العملاء المصدر الأساسي للإيرادات ، والهدف الإستراتيجي لمساعدة المنشأة على البقاء والاستمرار، ولذا على المنشآت التي ترغب في تحقيق الأرباح وزيادة عدد عملائها أن تغير إستراتيجياتها ، وتعمل على ربط مقاييس إرضاء العملاء بإستراتيجياتها ،وهذا بالطبع سيفرض عليها تحويل اهتماماتها من التركيز على المخرجات إلى التركيز على إرضاء العملاء ، لأن ضغوط المنافسين تجعل المنشآت تركز على عملائها، وعدهم مفتاح النجاح الرئيسي، و يجب قياس رضا العملاء عن منتجات المنشأة وخدماتها، عن طريق استخدام أسلوب القياس المرجعي لدراسة مستوى رضا العملاء في المنشآت المنافسة ، ويقوم فريق القياس المرجعي، بوضع المعدل المرجعي لتطور المبيعات وتطور عملاء المنشأة ، بحيث يفوق هذا المعدل ما تحققه المنشآت المنافسة أو يساويه، كما يقوم الفريق بإجراء مقابلات شخصية مع عينة من عملاء المنشأة لاستطلاع آرائهم، إلى جانب قوائم الاستبيان التي ترسل للعملاء من فترة لأخرى لمعرفة تفضيلاتهم ، والخصائص والمواصفات التي يرغبونها في المنتجات الجديدة ،بالإضافة إلى دراسة الطرق التي تتبعها المنشآت من أجل زيادة رضا عملائها ،من حيث شكل المنتج الخارجي أم الداخلي، ويمكن قياس رضا العملاء من خلال المقاييس الآتية :

[1]- غوث ، غادة منصور ، مرجع سابق ، ص 63

[2]- عيسى ، حسين محمد ، "دراسات في نظم إدارة التكلفة "، الطبعة الاولى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ،2000 م ، ص 161

- معدل تطور المبيعات (كمية المبيعات في الفترة الحالية – كمية المبيعات في الفترة السابقة / كمية المبيعات في الفترة السابقة).
- معدل تطور عدد العملاء (عدد العملاء في الفترة الحالية – عدد العملاء في الفترة السابقة / عدد العملاء في الفترة السابقة).
- عدد الوحدات المعيبة التي تم شحنها للعملاء كنسبة من عدد الوحدات الكلية المباعة .
- معدل إعادة التشغيل (حجم الإنتاج المعاد تشغيله / حجم الإنتاج التام).
- معدل تكلفة الإنتاج المعيب (تكلفة الإنتاج المعيب / تكلفة الإنتاج التام).
- عدد مطالبات الإصلاح خلال فترة الضمان كنسبة من عدد الوحدات المباعة .
- عدد شكاوي العملاء كنسبة من عدد الوحدات المباعة .
- التأخير في تسليم الوحدات المباعة .
- معدل مرونة التسليم (معدل دوران التسليم) (عدد الطلبيات التي سلمت في مواعيدها / إجمالي عدد الطلبيات) .
- معدل حصة المنشأة (حجم مبيعات المنشأة / حجم الطلب الكلي للسوق).
- عدد العملاء الجدد .

ونستنتج مما سبق أن هذه المقاييس تركز على قياس نظرة العملاء لمنتجات المنشأة، وبيان المشكلات التي قد يواجهونها العملاء عند تعاملهم معها، وأن قياس رضا العملاء يتم من خلال مجموعة من المؤشرات ، تعطي في مجموعها صورة واضحة ومعبرة عن علاقتهم بالمنشأة ، ومدى قدرتها على تحقيق رضاهم .

و يمكن أن تبوب الجودة بحسب علاقتها مع عناصر الجودة في ثلاث فئات هي [1] :-

- مقاييس جودة التصميم:- تتمثل في المطابقة الفعلية بين مواصفات التصميم واحتياجات العميل وتفضيلاته ، ومن أهم المقاييس المستخدمة فيها ؛ عدد الأجزاء الداخلة في تركيب المنتج ونسبة الاجزاء المشتركة إلى غير المشتركة وعدد أوامر التغيير الهندسية .
- مقاييس جودة المطابقة : - تقيس جودة المطابقة درجة ثبات العمليات التصنيعية على تصنيع المنتج طبقاً لمواصفات الأداء والمواصفات الهندسية ، وتُعد معدلات

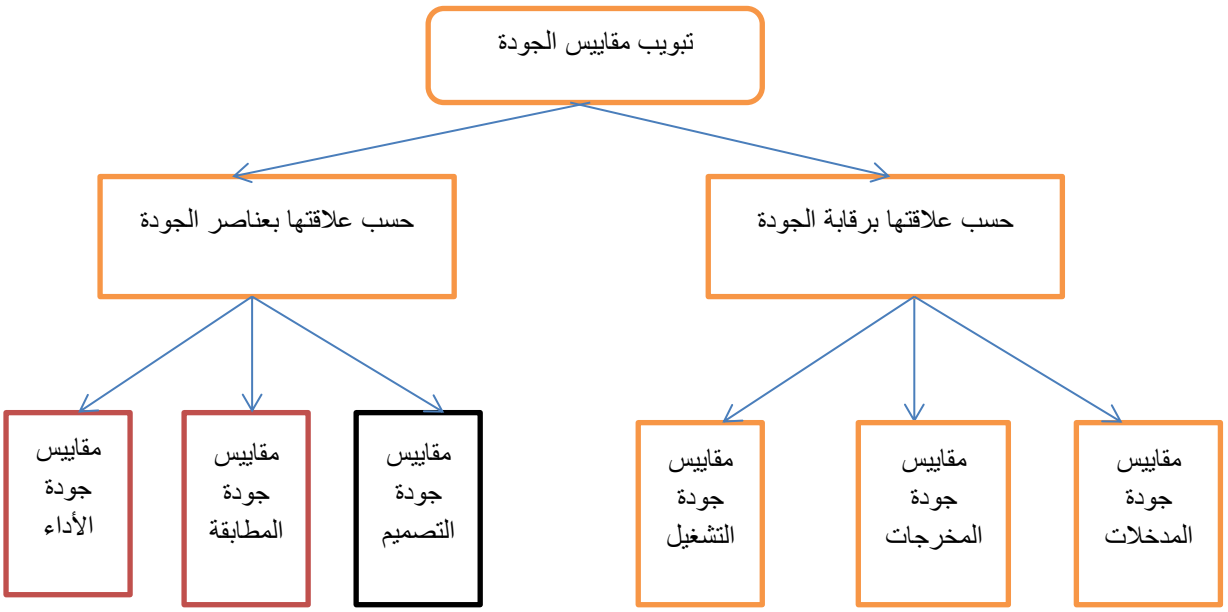
[1]- الزيدي، مثنى فالح بدر ، مرجع سابق ، ص 134.

قياس التلف والمعيب والإنتاج المعاد تصنيعه من أهم المقاييس المستخدمة ضمن هذا النوع .

- مقاييس جودة الأداء :- يُقصد بها ملاءمة المنتج للوظيفة المطلوبة منه ، وتعد مقاييس رضا العميل من أهم المقاييس المستخدمة في هذا النوع .

الشكل رقم (3)

تبويب مقاييس الجودة



المصدر : من إعداد الباحثة .

وترى الباحثة أن متغيرات البيئة الحديثة ،الزمت المنشآت بضرورة الاهتمام بالجودة الشاملة ،إذ تعد الجودة العالية من أهم الأهداف الإستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة، وإحدى العوامل المهمة والرئيسية في تدعيم القدرة التنافسية، لكون الرقابة على الجودة يجب أن تكون شاملة، وفي الوقت المناسب ،ابتداء من تسلّم المواد من المورد إلى تسليم المنتج للعميل، حتى يمكن التخلص من العيوب كلياً، بما يضمن الوصول إلى إنتاج سليم خالٍ من العيوب، و ذلك من أهم مظاهر نجاح المنشأة في بيئة التصنيع الحديثة .

وعلى الرغم من اختلاف تبويب الجودة في المسميات ،إلاّ أن بعض المؤشرات المستخدمة في كل التبويبات متشابهة ، فمثلاً مقاييس جودة الانتاج تماثل مقاييس

جـودة المطابقـة ، و مقـاييس جـودة الأداء تشـبه مقـاييس جـودة المخرجـات (رضـا العمـلاء)، وإن اختلفـت تبويبـات الجـودة فـي مسـمياتها إلا أنهـا لا تختلـف فـي مضـمونها النهائي .

2- **مقاييس أداء التسليم** :- لا تقل أهمية سرعة التسليم عن أهمية الجودة في كسب الزبائن الجدد، أو الاحتفاظ بالزبائن الحاليين، لذا يسعى الكثير من المصنعين باتجاه تحقيق هدف تسليم المنتج للزبون على أساس تنفيذ الطلبيات في الوقت المحدد، مـن خـلال معرفـة الاخطـاء ومحاولـة تصـحيحها ،وإلغـاء العمـل المعـاد (المنتجـات المرتـدة مـن العمـلاء بسـبب عـدم مطابقتهـا للمواصـفات) [1]،فاتبـاع نظـام التسـليم فـي الموعـد المحـدد يسـاعد علـى خفـض كميـة المخـزون ، والوقـت الضـائع ، ومـن ثـم تـدعيم العلاقة مع العملاء وتحقيق رضاهم وزيادة الأرباح.

ويتطلـب إدخـال الأتمتـة ونظـم الإنتـاج المرنـة ذات التكـاليف المرتفعـة كسـب أكبـر عـدد مـن العمـلاء وتنفيـذها بأسـرع وقـت ممكـن، حتـى يمكـن تغطيـة التكـاليف وتحقيـق عائـد مرغـوب ، ويسـاعد اسـتخدام القيـاس المرجعـي فـي تحقيـق هـدف التسـليم فـي الوقـت المحـدد، مـن خـلال تـوفير معلومـات عـن وقـت الإنتـاج والتسـليم فـي المنشـآت المنافسـة، وكيفيـة خفـض دورة الوقـت ،بهـدف الاسـتفادة منهـا فـي تحديـد وقـت مرجعـي يسـاوي الوقت المستغرق في الإنتاج والتسليم لدى المنشآت المنافسة أو يقل عنه.

ومـن أجـل حسـاب كفـاءة دورة التصـنيع ، ومـدى قـدرة المنشـأة علـى الـتخلص مـن الوقت الضائع ،وغير المضيف للقيمة، يمكن استخدام المقياس الآتي[2]:

كفـاءة دورة التصـنيع = وقـت التشـغيل الفعلـي ؛(وقـت يحقـق قيمـة مضـافة) / زمـن الإنتاج.

فـزمن الإنتـاج = الـزمن الفعلـي مضـافةً إليـه أزمنـة أنشـطة أخـرى لا تضـيف قيمـة، مثـل زمن الفحص، وزمن الانتظار، وزمن المناولة .

وتسـعى المنشـآت إلـى جعـل هـذا المقيـاس = (1) أو أقـرب مـا يكـون للواحـد الصـحيح، ولذلك يمكن قياس كفاءة دورة تصنيع كل منتج أو خط إنتاجي مع التقرير عن الاتجاهات في كفاءة التصنيع ،بتخفيض الأنشطة غير المضيفة للقيمة التي تسبب زيـادة غيـر ضـرورية فـي زمـن الإنتاجيـة ،ومـن ثـم تخفـض كفـاءة دورة التصـنيع،

[1]- اللامي ، غسان قاسم داود ، البياتي ، أميرة شكر ولي ،" تحليل مؤشرات أداء العمليات – دراسة حالة في معمل البطاريات " ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، جامعة القادسية ، العراق ،المجلد 10، العدد 1، 2008 م، ص 42.

[2]- حسين ، أحمد حسين ، مرجع سابق ، ص 335

فاقتراب المنشأة من الواحد يدل على خفض الوقت غير اللازم الذي يعطل الإنتاج و قدرتها على تحقيق هدفها في خفض وقتي الإنتاج والتسليم ، ويُعد انخفاض هذا المقياس مؤشراً على أن المنتجات لا تصل إلى أيدي العملاء بالسرعة المطلوبة، مما يتطلب من المنشأة إجراء المزيد من التحليل ، كما أن ارتفاع المعدل يدل على أن كل وقت التصنيع أو معظمه؛ (وقت التشغيل الفعلي) أنشطة مضيفة للقيمة .

وإلى جانب كفاءة دورة التصنيع ،يمكن الاسترشاد بقياس أداء التسليم وفق المقياس الآتي :

معدل دوران التسليم = عدد الطلبيات التي تم تسليمها في موعدها / إجمالي عدد الطلبات).

3-**مقاييس إعداد الآلات وتجهيزها**:- تعد من المقاييس المهمة والمكملة للمقاييس السابقة، وتسعى معظم المنشآت إلى التقليل منها، وجعلها أقرب ما تكون للصفر، ويمكن التأثير على زمن دورة التصنيع من خلال تخفيض الوقت الخاص بتجهيز الآلات وتهيئتها لبدء الإنتاج، فتخفيض وقت إعداد الآلات سيؤدي إلى زيادة إنتاجية المنشأة ، لذلك تركز الإدارة على رقابة وقت إعداد الآلات ،حتى تستطيع أن تجعلها جاهزة للاستخدام أطول فترة ممكنة، وهناك العديد من المقاييس المستخدمة في تحديد درجة استعداد الآلات ومعدل استخدامها هي [1]:

- وقت إعداد الآلة .
- وقت الصيانة .
- وقت الأعطال .
- نسبة زمن التجهيز وإعداد الآلات إلى إجمالي زمن العملية الإنتاجية .
- نسبة زمن تعطل وتوقف الآلات إلى إجمالي زمن العملية الإنتاجية .
- نسبة توقف الآلات لأسباب العطل أو الإعداد أو الصيانة ؛(عدد ساعات الدوران المفقودة نتيجة الأعطال / عدد ساعات الدوران القصوى)
- نسبة استخدام الوقت المتاح من الآلة ؛(نسبة الاستخدام من الطاقة المتاحة)

وترى الباحثة أن التطورات التكنولوجية الحديثة فرضت على المنشآت الاهتمام بمقاييس أداء الآلات ، وجعل معدل توقف الآلات أقل ما يمكن، بحيث تكون الآلات جاهزة للاستخدام أطول وقت ممكن ،بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة إنتاجيتها وتخفيض

[1]- المعاضيدي ، منى سالم حسين مرعي، مرجع سابق ، ص131.

تكلفة منتجاتها، مما يسهم في تقوية مركزها التنافسي ، ومع ذلك قد توجد طاقة غير مستغلة وهذا طبيعي في بعض الأحيان حتى لا يتم تصريف الإنتاج في المراحل التالية للعملية الإنتاجية والتي توجد بها اختناقات مما يترتب عليه تراكم المخزون [1].

4-مقاييس تخفيض المخزون : من أهداف نظم التصنيع المتقدمة العمل على خفض المخزون في كل مرحلة من مراحل الإنتاج ، فتخفيض المخزون هدف أساسي في البيئة التصنيعية، و تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساعد على التخلص من المخزون، ومراقبة عملية التحسن والتقدم ،من خلال حساب معدل دوران كل نوع من أنواع المخزون، وكل نوع من أنواع المنتج ، ويعد معدل الدوران مؤشراً إيجابياً لحفظ كمية المخزون ، فكلما كان معدل دوران المخزون عالياً كان رصيد المخزون صغيراً . ومن الأسباب المؤدية لوجود مخزون في بيئة التصنيع التقليدية، على سبيل المثال لا الحصر [2]:

- طول الزمن اللازم للإعداد والتشغيل .
- أداء تسليم الموردين .
- تعطل الآلات والمعدات نتيجة تأخر الصيانة .
- الحاجة إلى إصلاح وحدات معيبة .

فإذا كان بالإمكان تقليل درجة عدم التأكد من التسلّم و الطلب على المنتجات، تستطيع المنشأة أن تحتفظ بمخزون قليل من المواد الخام والمنتجات التامة ، وإذا تم تقليل زمن الإعداد للتشغيل أمكن عملياً التخلص من الحاجة للاحتفاظ بالمخزون ، وإذا أمكن الاستمرار في العمل دون توقف بسبب عطل الآلات أو الحاجة لإصلاح عيوب، فلن توجد حاجة إلى الاحتفاظ بمخزون احتياطي أمان من الإنتاج تحت التشغيل، ويمكن التخلص من مشكلة طول الزمن اللازم للإعداد للتشغيل باستخدام نظم الإنتاج المرنة ، ومن مشكلة عدم التأكد من التسلّم من الموردين بإلزامهم بعقود طويلة الأجل، وأخيرا يمكن التخلص من مشكلة توقف خط الإنتاج بسبب عطل الآلات أو الحاجة لإصلاح وحدات معيبة من خلال برنامج محكم للصيانة الوقائية للآلات ،بالإضافة إلى تطبيق برنامج التحسين المستمر، وإدارة الجودة الشاملة ، ولاشك أن اتخاذ مثل هذه

[1]- توفيق ، عمر إقبال ، مرجع سابق ، ص 74.

[2]- حميدان ، عبد الناصر ، وآخرون " مقاييس الأداء غير المالية وإمكانية استخدامها في نظم تقييم الأداء في الشركات العامة للصناعات الغذائية في سورية " مجلة بحوث جامعة حلب – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد 46 ، 2006 م ، ص 309 .

الإجراءات في منشأة معينة يجعلها قادرة على الاحتفاظ بأدنى مستوى من المخزون ، إن لم يكن التخلص منه كلية.

ومن المقاييس المستخدمة في تخفيض المخزون ما يأتي :

- معدل دوران المخزون؛ (المواد الأولية - الإنتاج تحت التشغيل - الإنتاج التام).
- معدل التخفيض في تكلفة المخزون ؛ (تكلفة المخزون للعام الحالي / تكلفة المخزون لسنة الأساس).
- معدل التخفيض في تكلفة التخزين ؛ (تكلفة التخزين للعام الحالي / تكلفة التخزين لسنة الأساس).

ونستنتج مما سبق أن مقاييس المخزون من المقاييس المهمة في بيئة التصنيع الحديثة، وإنه يمكن تخفيض المخزون باتباع نظامي الشراء والإنتاج في الوقت المحدد عن طريق برمجة شراء المواد والإنتاج ،وتسليم المنتج للعميل في الوقت المناسب ، على أن يكون ذلك مرتبطاً بإلزام الموردين ذوي العلاقة الطيبة مع المنشأة بعقود طويلة الأجل تضمن تسلّم المواد، وتسليم المنتج للعميل دون أي تأخير .

5-**مقاييس المرونة والابتكار** : هما من الأركان الأساسية لإستراتيجيات التصنيع الحديثة، فالمرونة الإنتاجية تعني قدرة الشركة على تغيير تشكيلة المنتجات، وتقليل زمن الإنتاج، بما يحقق سرعة الاستجابة لطلبات العملاء ، وبصفة عامة يتوقف تحقيق هذه المرونة على مجموعة من العوامل أهمها ؛امتلاك نظام إنتاجي مؤتمت ومرن، يستجيب لمتغيرات السوق، ويمكن من خلاله التحكم بالتوقيت الملائم لطرح منتجات جديدة، فكلما كانت هذه الفترة قصيرة كانت المنشأة أكثر مرونة في تطوير خصائص جديدة للمنتجات ، أما الابتكار فيقصد به القدرة على تقديم عدد أكثر من المنتجات الجديدة، بمواصفات وخصائص فريدة، وعلى مستوى عالٍ من الجودة وبسرعة أكبر، بما يحقق زيادة المنافسة و الحصة السوقية. وتشمل مقاييس المرونة ما يأتي :

- سرعة تغيير تشكيلة المنتجات .
- طول أزمنة الإنتاج .
- نسبة التسليم في المواعيد المحددة .
- متوسط عدد المكونات المختلفة للمنتج.
- متوسط عدد العمليات التي يمر بها المنتج.

أما مقاييس الابتكار فيمكن أن تشمل :

- معدل تطوير الإنتاج (عدد المنتجات الجديدة / عدد منتجات سنة الأساس).
- معدل التطور البحثي (تكلفة البحوث والتطوير / إجمالي تكاليف المنشأة).
- أوقات تقديم هذه المنتجات ،وطول دورة التطوير والمواصفات الجيدة ،مقارنة بالمنافسين.
- التغذية العكسية لمدى رضا العملاء عن المنتجات الجديدة ومواصفاتها .

ويتضح مما سبق أنه يجب على إدارة المنشأة امتلاك قدرة تغيير شكل منتجاتها ، و تقديم منتجات جديدة بمواصفات وخصائص فريدة ، بمستوى جودة عالٍ ، وتسليمها في الوقت المناسب، بالمقارنة مع المنافسين كي تضمن لنفسها الصدارة في السوق والريادة .

وترى الباحثة أن خصائص البيئة الحديثة ،والتي تتميز بأنها تصنيعية وتنافسية مرنة، أدت إلى ظهور أهداف جديدة للمنشأة ، وهذه الأهداف تتطلب توافر معلومات جديدة ومقاييس أداء جديدة ، وتطويراً لمقاييس الأداء المالية ، من أجل مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة ،والتناسب مع تلك الأهداف والإستراتيجيات ، لذا من الضروري إيجاد تشكيلة واسعة من المقاييس التشغيلية ،تغطي عيوب المقاييس التقليدية ، من أجل ابتكار منتجات تلبي احتياجات العملاء ورغباتهم المتجددة ، وتنال رضاهم وتكسب ثقتهم، بما يسهم في زيادة المبيعات والأرباح، وتدعيم المركز التنافسي .

كما أن المقاييس التقليدية لتقييم الأداء في بيئة الأعمال الحديثة، لا تكشف عن قدرة المنشأة على المنافسة والاستمرار، وعلاقتها بالغير، ودرجة رضا عملائها ، ومرد ذلك التركيز على المؤشرات المالية فقط ، التي تتناول نتائج الأداء في الأجل القصير وتهمل النتائج الطويلة الأجل ، مما تطلب اتساع نطاق التقييم ليتضمن أداء المنافسين، ودرجة رضا العملاء ، ومدى قدرة المنشأة على البقاء والاستمرار وتعظيم قيمة حقوق المساهمين وحقوق الملكية .

وهناك ضرورة ملحة لإبراز دور المحاسبة الإدارية في تطوير مقاييس للأداء تهتم بكيفية إدارة النشاط التشغيلي ، وتعد المقاييس المالية بمثابة ترجمة مالية لنتائج القياس التشغيلي ، وهي تدعم مع غير المالية الأولويات الإستراتيجية للمنشأة حتى تواكب متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة ، بحيث تحقق الدقة والشمول والتعبير عن حقيقة الأداء في كل المجالات ، وتساعدان في اكتشاف المشاكل والمعوقات حال وقوعها وتلافيها في الوقت المناسب ، وملاءمتهما مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة والتحديات المعاصرة .

المبحث الثالث

القياس المرجعي باستخدام مقاييس تحليلية على مستوى حلقات سلسلة القيمة

مرحلة ما قبل الإنتاج (أنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتج):-

تنطوي مرحلة ما قبل الإنتاج على التقييم الدقيق لاحتياجات العملاء ورغباتهم في ضوء دراسات السوق وابحاثها ، ثم تطوير المنتج وفقاً لتلك الاحتياجات، وتحديد العمليات الإنتاجية ، والأساليب الفنية الواجب اتباعها .[1]

وهذه المرحلة من أهم مراحل دورة حياة المنتج ، فما بين 80% و90% من التكلفة يتم التحكم فيها وتخطيطها قبل بداية عملية الإنتاج . وتترتب على زيادة الإنفاق في هذه المرحلة زيادة كبيرة في الوفورات في المراحل التالية لها .[2]

وأية منشأة ترغب في التميز والمنافسة لا بد أن تكون لعملية البحث والتطوير فيها وظائف ودور مهم لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، من خلال تطوير منتجات أفضل ،وتحسين العمليات التشغيلية [3] ، فنشاط البحث والتطوير من أهم الأنشطة التي يمكن أن تساعد المنشآت في تطوير أدائها ،وتحسين بيئة العمل ،وتحقيق القدرة التنافسية، كما يعد من الأنشطة الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة ، ودعامة أساسية لتحقيق الأهداف المنشودة .

وبالنظر إلى طبيعة تصميم المنتجات يمكن القول بأنها عملية متصلة أو مستمرة ، ويمثل التصميم الوظيفة الثانية في تسلسل وظائف الأعمال لسلسلة القيمة التي يمر من خلالها المنتج ، وقد زادت أهمية التصميم بين وظائف سلسلة القيمة في بيئة التصنيع الحديثة ، نتيجة زيادة المنافسة بين المنشآت ، وظهور بدائل كثيرة من المنتجات أمام المستهلكين، يتسم جميعها بمستويات عالية من الجودة [4] .

---

[1] - Atkinson, A , R Banker , R, S,.Kaplan & S,M, Young , op .cit ., p610.

[2] - Atkinson, A , R Banker , R, S,.Kaplan & S,M, Young , op .cit ., p610.

[3]- الشعباني ،صالح إبراهيم يونس ، اليامور ،علي حازم ." أثر اعتماد أنموذج التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج على خفض الكلف وتحسين العائد " ،مجلة جامعة كركوك للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 2 ، العدد2 ، 2012 م، ص12ز

[4]- البالكي، فائق مال الله ، " التركيز على مرحلة التصميم في تحديد التكاليف المستهدفة للإنتاج في حدود التكاليف المسموح بها " ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ،جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد ٤ ،العدد ١٢، 2008 م ، ص 161.

و تنطوي وظيفة تصميم المنتج على عمليات فرعية يمكن حصرها في الوظائف الثلاث الآتية: -

- البحوث والتطوير
- تطوير وإعداد السلعة
- التصميم النهائي للسلعة .

ويمكن تناول هذه الوظائف بشيء من التفصيل على النحو الآتي :

أولا : - البحوث والتطوير

لقد تزايدت بصفة عامة أهمية البحث العلمي في العصر الحديث ، وارتفعت مكانته ارتفاعاً كبيراً، ولكن الملاحظ إحجام غالبية الشركات عن تخصيص الموارد الكافية التي تكفل القيام بوظيفة البحوث الأساسية ،على الرغم مما لتلك البحوث من أهمية وضرورة، ويستثنى من ذلك بعض الشركات العملاقة مثل شركة (جنرال موتورز) التي تعطي اهتماماً لمثل هذا النوع من التخصص [1].

وقد تزايدت أهمية البحوث الخاصة بالمنتج ،لارتباطها بتحقيق إستراتيجية تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال في مجالي التكلفة والجودة .

وفي هذه المرحلة تبحث المنشآت في الإجابة عن مجموعة من التساؤلات منها مثلاً: من الزبائن الأكثر أهمية؟ ، ما نوعية المنتجات التي تلبي رغباتهم؟، وما حساسيتهم تجاه الأسعار والجودة والخدمات التي تقدمها المنشأة؟، ما هي التوقعات حول المنتجات التي تقدمها المنشأة؟، ما هي المنتجات البديلة الموجودة في السوق؟، وبماذا تختلف عن المنتجات التي تقدمها المنشأة [2].

وقبل أن يتم القيام بعملية التصميم الأولي للمنتج ينبغي أن تكون فكرة تصميمه وإنتاجه قد خضعت لدراسة وتحليل عميقين لمعرفة مدى إمكانية تسويقه، و ملاءمة إنتاجه للعمليات الإنتاجية المتاحة ،من أجل تحديد أحسن السبل المساعدة على الوصول إلى قرار نهائي بشان تصميم المنتج وانتاجه وتسويقه.

ثانياً :- تصميم المنتج ترتبط وظيفة تطوير تصميم المنتج بوضع مواصفاته الفنية الأولية، التي تفي بمتطلبات الأداء من ناحية ،وبالتكلفة من ناحية أخرى ، ويتم ذلك بإجراء الاختبارات

[1]- السنفي ، عبدالله ، " إدارة الإنتاج والعمليات " دار الفكر المعاصر ، صنعاء ، الطبعة الثانية 1999، ص 262-265.
[2]-الشعباني ،صالح إبراهيم يونس ، اليامور ،علي حازم ، مرجع سابق ص13.

اللازمة على نماذج عدة، ومعرفة مدى توافقها مع اقتصاديات الإنتاج والبنيان الهندسي القابل للتطبيق، إلى أن يتم التوصل إلى النموذج الأولي للمنتج [1].

أي أنه في هذه المرحلة يتم تحديد المتطلبات التصحيحية للمنتج ، والمطلوب توافرها في التصميم الجديد وهي تتضمن ما يأتي :-

- المواصفات الشكلية ،التي تعكس غالباً رغبات المستهلكين وأذواقهم، مثل الشكل الخارجي ، الحجم ، المقاس ، اللون ..إلخ .
- المواصفات الوظيفية ،التي ترتبط بالأداء والإنتاج الفني في صورتهما الأولية، مثل الأجزاء الرئيسية ، والخصائص الفنية ، وظروف التشغيل،...إلخ ، ويقوم بها المهندسون والفنيون على اختلاف تخصصاتهم .
- المواصفات المبدئية ،والمرتبطة بكفاءة التصميم اقتصادياً إضافة إلى جانب التكاليف .

وترتبط مرحلة التصميم مع مرحلة البحث و التطوير ، فالأخيرة هي الأساس في توليد الأفكار المتعلقة بالمنتجات، والتصميم هي مرحلة تحويل هذه الفكرة إلى حقيقة ، و هاتان المرحلتان تسبقان مرحلة الإنتاج ،وكل التكاليف التي تنشا فيهما ملزمة لا يمكن تغييرها عند البدء في الإنتاج[2]، والسيطرة عليها من خلال التركيز على مرحلة التصميم والعملية الإنتاجية ، ومن خلال التركيز على محركات التكلفة المسببة للأنشطة أو المسببة لخصائص المنتج وأجزائه ، وحذف الأنشطة عديمة القيمة أو المسببة للتكلفة المرتفعة، ستؤدي إلى تخفيض تكلفة المراحل الأخرى لدورة حياة المنتج.

وكثيراً ما تثار مجموعة من المشكلات عند تصميم المنتج، وأهمها المتعلقة بمستوى جودته وتكلفته ، لذا يجب ألا تزيد مواصفات المنتج ومكوناته عن حدود الجودة المحددة له[3])، وتستطيع الإدارة من خلال وسائل عدة أن تبين الصورة التي يظهر بها المنتج في السوق من حيث جودته وسعره، في ضوء المنتجات المنافسة .

---

[1]- البالكي، فائق مال الله ، مرجع سابق ، ص 162.

[2]- الشعباني ،صالح إبراهيم يونس ، اليامور ،علي حازم ، مرجع سابق ، ص13.

[3]- اللامي ، غسان قاسم ، البياتي أميرة شكر ، " إدارة الإنتاج والعمليات – مرتكزات معرفية وكمية " دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان ، 2008م، ص86.

ويجب عدم الخلط بين مستوى جودة المنتج ، ومستوى جودة التصميم ،فمستوى جودة المنتج يتعلق بمدى تطابق مواصفاته مع المواصفات المقررة ،بغض النظر عن مستوى جودة تصميم المنتج [1].

ثالثاً :- التصميم النهائي

تتعلق هذه الوظيفة بالمواصفات التفصيلية النهائية التي تشكل التعليمات المحددة لعملية الإنتاج ، فبعد أن يتم الموافقة على تصميم المنتج، يشكل النموذج الأولي ومواصفات التصميم الجوهرية ونتائج الاختبارات الأساس لتصميم المنتج .

ومما سبق ترى الباحثة أنه يجب الاهتمام بمرحلة ما قبل الإنتاج فمع أن تكاليفها تكون مرتفعة ولكنها تضيف قيمة ويمكن التحكم فيها ، ويجب على إدارة المنشأة أن تولي عملية التصميم عناية فائقة من حيث تخطيطها وتنفيذها والرقابة عليها ، كما يجب أن يتم العمل من خلال فريق عمل متخصص ذي خبرة كبيرة، ويلعب القياس المرجعي دوراً مهماً في هذه المرحلة ،إذ يساعد في توفير معلومات عن مواصفات المنتج وخصائصه في المنشآت المنافسة ، وتحليل اجزائه وتكاليفها ومراحل انتاجها ،من أجل الوصول إلى أفضل البدائل بأقل تكلفة وأحسن جودة .

و هناك العديد من الفرص لتخفيض التكاليف في هذه المرحلة عن طريق مجموعة من الأساليب والادوات الشائع استخدامها في الفترة الأخيرة والملائمة لهذه المرحلة وأهمها : مدخل التكلفة المستهدفة ، والأدوات المساعدة لها المتمثلة في هندسة القيمة ،وجداول التكلفة ، وتقنيات التوحيد ، وإدارة الموردين .وفيما يأتي تحليلا تفصيلياً لهذة الأدوات :-

التكلفة المستهدفة :- سبق التحدث عن مدخل التكلفة المستهدفة في الفصل الماضي ، وتقوم فلسفة مدخل التكلفة المستهدفة على أن المستهلك هو محور اهتمام المنشأة ، وتهدف التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مراحل التخطيط والتطوير والتصميم عبر دورة حياة المنتج ، لذلك يجب اجراء التعديلات الهندسية قبل البدء بمرحلة الانتاج [2]، إذ تحاول تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم لسرعة الوفورات التي يمكن تحقيقها وكبر حجمها عنه في المراحل التالية ، و التكلفة المستهدفة أداة تستخدم أثناء عملية التخطيط ،وتساعد على المفاضلة بين التصميمات البديلة للمنتج والعملية الإنتاجية، لاختيار البديل الذي يمكن انتاجه بتكلفة تسمح

[1]- - الخفاف ، نبيل محمد ، الربيعي ، جبار قاسم ، " أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية " ، مجلة التقني ، المجلد 18 ، العدد 4 ، 2005 م، ص177.

[2] - ARZOVA, S. Burak & UYDACI Mert ," THE ROLE OF NON-FOOD SUPPLIERS IN TURKISH RETAILING INDUSTRY IN THE TARGET COSTING PROCESS: CAN TARGET COSTING BE AN ALTERNATIVE IN A COMPETITIVE PRICING ? " www.SSRN,COM2005, P6..

بتحقيق مستوى عالٍ من الأرباح ، في ضوء معطيات محددة ،وهي سعر السوق المقدر للمنتج، وحجم المبيعات المستهدف، والوظائف المستهدفة للمنتج [1]، ويقوم مدخل التكلفة المستهدفة على مرحلتين أساسيتين هما ؛ مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة ، ومرحلة تحقيقها.

ففي مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة يتم تحديد سعر البيع المستهدف ، والربح المستهدف ، ومن ثم تحديد التكلفة المستهدفة .

فالتكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف .

والسعر المستهدف هو ذاك الذي يشبع احتياجات المستهلكين ورغباتهم، ويعتمد على القيمة المحققة للمنتج للعميل ، مع دراسة المنتجات المنافسة وأسعار المنافسين وتحليلها، فالسوق هي التي تحدد السعر في السوق التنافسية ، و يجب على الشركة ان تقوم بوضع سعر لمنتجاتها مقارب لأسعار المنافسين، فعلى سبيل المثال تستخدم الشركات اليابانية طريقة التسعير بالوظائف (pricing by Functions) التي تقوم على أساس أنه يمكن تقسيم سعر المنتج إلى مجموعة من العناصر، يعكس كل عنصر منها قيمة أو وظيفة تقدم للعميل ،المستعد لأن يدفع مقابل ذلك العنصر ، وتتكون المنتجات من الكثير من الوظائف [2].

أما الربح المستهدف فيحدد في ضوء مجموعة من الاستحقاقات أهمها [3]:-

- حجم المال المستثمر ، ومصادره الداخلية والخارجية ،وحجم القروض ،ومعدلات الفائدة .
- المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في المصارف، وبدائل الاستثمار المتاحة .
- المعدلات السائدة لتوزيعات الأسهم في الشركات المنافسة .
- معدل العائد على مبيعات المنتج .
- إمكانات التضحية المتاحة لخفض معدلات العائد، مع عدم الإخلال بهيكل التمويل أو أهداف المستثمرين .

---

[1] -Kaplan , R, S ,. & Atkinson A,A ,." Advanced management accounting " Third edition prentice – Hall, ineeeeternational Inc , 1997 , p222.

[2]- كاظم ، حاتم كريم ، " دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات/دراسة تطبيقية في معمل إسمنت النجف " مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة ، المجلد 2 ، العدد9 ، 2008م ، ص 118.

[3]- عبد الرحمن ، عاطف عبد المجيد ،" مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية "، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة أسيوط ، العدد 28 ، يونيو 2000 م، ص 27.

ويتضح مما سبق أن التكلفة المستهدفة تتطلب معرفة الأسعار المستندة إلى السوق وتحديدها، تحت ظروف هذه السوق ومتطلباتها ، وكذلك شروط المنافسة ،وكمية المبيعات، ودورة حياة المنتج ، ثم فيما بعد يطرح الهامش المطلوب لغرض معرفة تكلفة المنتج المستهدفة، التي تحقق قيمة من وجهة نظر العميل، كما أنها تهدف إلى إحداث توازن بين التكلفة المخططة للمنشأة في ضوء التحليل الداخلي للمنشأة، وتكلفة المنتجات المنافسة في ضوء التحليل الخارجي للسوق، وتتم في مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة مقارنة التكلفة المخططة للمنتج مع التكلفة المستهدفة ،إذ لا يتم الشروع بتصنيع المنتج إلا إذا كانت تكاليفه المخططة أقل من تكاليفه المستهدفة أو تساويها ، وفي حال حدوث العكس لا يتم الشروع في إنتاج المنتج، وعلى المنشأة أن تتغلب على فجوة التكلفة باستخدام مجموعة من الوسائل والأدوات أهمها الآتي :-

1- **هندسة القيمة** :- تمثل هندسة القيمة واحدة من اهم الوسائل التي شاع استخدامها في الفكر المحاسبي للتغلب على فجوة التكلفة والوصول إلى التكلفة المستهدفة ، وتُعرف بأنها "عملية منهجية لاستعراض وظائف المشروع وتحليلها ، خلال مرحلة التصميم والتطوير في دورة حياة المنتج ، من قبل فريق متعدد الاختصاصات"[1]. فجوهر هندسة القيمة يتمثل في تحليل وظيفة المنتح أو العملية ،وإدراج نتائج التحليل في قائمة يطلق عليها قائمة تحليل الوظائف [2].

ويؤدي تحليل هندسة القيمة إلى تحسينات في تصاميم المنتج ، أو تغييرات في مواصفات المواد، او تعديلات في طرق التصنيع ، من خلال إلغاء الوظائف غير الضرورية لأجل تخفيض التكاليف الممكن تحقيقها للمنتج لتصبح مساوية للتكلفة المستهدفة أو قريبة منها [3].

كما يحقق أسلوب هندسة القيمة مجموعة من الفوائد أهمها ؛ سرعة إنجاز العمل ، وتقصير الفارق الزمني بين خطوات العمل، والحفاظ على جودة المنتج باستخدام معايير موضوعية ، وخلق الافكار الجديدة ،ونشر التعاون وروح العمل الجماعي بين العاملين ، ومكافأة العاملين منهم المبدعين والمتميزين [4].

---

[1]- الركابي ،ناجي شايب ، " تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج دراسة حالة لشركة الصناعات الألكترونية – بغداد – " مجلة الإدارة والاقتصاد ، السنة 36– العدد 96/ 2013 م، ص 177.

[2]- باشيخ ، عبد اللطيف محمد ،" نموذج مقترح لترشيد تكلفة المنتج لدعم الصناعة السعودية في ظل الضغوط التنافسية الناشئة عن انضمام المملكة لمنظمة التجارة الدولية " ،المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 35، العدد 1، 2011 م. ص 424.

[3]- الموسوي ، عباس نوري كحيط ، دور هندسة القيمة في تعزيز تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتحقيق المزايا التنافسية للوحدات الاقتصادية " ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 1 ، العدد 3 ، 2010 م، ص166-167.

.

[4]- كاظم ، حاتم كريم ،مرجع سابق، ص 114.

ويتضمن أسلوب هندسة القيمة أجراء مجموعة من التحليلات اهمها ما يأتي [1]:-

- **التحليل الوظيفي Functional Analysis** :- يعد جوهر هندسة القيمة ، ويرتكز محور هذه الأداة على تحديد تكلفة الوظائف التي يوفرها المنتج أو الخدمة للعميل[2] ،فمن خلاله يتم فحص تكاليف الوظائف الرئيسية للمنتج وأدائها، بهدف التوصل إلى التكاليف والأداء الوظيفي المتوازن، ويتطلب تحليل الوظائف طرح مجموعة من الأسئلة أهمها : ما الشيء الذي نعمله ؟ وماذا يجب أن نعمل ؟ وماذا سنعمل ؟ وماذا نستطيع أن نعمل ؟ وما يجب ألا نعمله ؟.
- **تحليل المكونات Component Analysis** :- ترجع أهمية هذا التحليل لكونه يحدد أكثر المكونات تكلفة ، ويركز على العلاقات التكاليفية بين المكونات المختلفة، وعلى معرفة الأثرين الإيجابي والسلبي لإلغاء أحد المكونات، وأثره على تكلفة المكونات الأخرى والتكلفة الإجمالية للمنتج .
- **تحليل العمليات Process Analysis** :- يتضمن تحليل العمليات دراسة الانشطة التي يتم أداؤها في كل عملية وتحليلها، وتحديد الانشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة، كما يتضمن تحليل مسببات التكلفة، وتحليل أزمنة دورات الإنتاج بهدف التوصل إلى سبل خفض تكلفة المنتج ،وفرص لتحسين العمليات .

ونستنتج مما سبق أن هندسة القيمة تعد من أهم الأدوات التي تعتمد عليها التكلفة المستهدفة في مرحلة التخطيط والتصميم، فعندما تفكر المنشأة بإنتاج منتج جديد ، تقوم بتحديد تكلفة المنتج على أساسي ظروف السوق ، وإمكاناتها المتاحة ، ومن ثم المقارنة بين التكلفتين من أجل تحديد الارتفاع في التكاليف والعمل على تخفيضه ،بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة، إذ يتم فحص الأجزاء المحددة للمنتج والتأكد من أنها مناسبة له، وكفيلة بأن تظهره بالصورة المطلوبة وفي حدود تكلفته المستهدفة ، وإن لم يتحقق هذا تتخلص هندسة القيمة من تلك الأجزاء أو الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتستبدلها بالأفضل منها المضيفة للقيمة، وبمعنى آخر تحدد التكلفة المستهدفة الأجزاء والمكونات ذات التكلفة المرتفعة ،وتليها هندسة القيمة بتحليل وظائف هذه المكونات ، ومحاولة إعادة تصميمها ،بما يحافظ على الوظائف الأساسية لتلك المكونات، وجودتها وحسن أدائها ، في حدود تكلفتها المستهدفة، ومن ثم يتأكد أن لهندسة

[1]- اللامي ، غسان قاسم ، البياتي، أميرة شكر ، مرجع سابق ، ص 91-92،

[2]- فودة ، شوقي السيد ، " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة : دراسة نظرية واستكشافية " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة أسيوط ، 2006م ، ص214.

القيمة دوراً في تخفيض تكاليف كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة، من خلال إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وسرعة انجاز العمل ، وتخفيض الفترة الزمنية للعمل ، والتحسين الكبير في الأداء، مع المحافظة على تلبية رغبات العملاء واحتياجاتهم من متطلبات الجودة والمواصفات والوظائف الأساسية للمنتج.

2- **جداول التكلفة** :- تمثل مصدراً من المصادر المهمة عند تحديد التكلفة المستهدفة وتحقيقها، إذ توضح هذه الجداول أثر قرارات التصميم الخاصة بالمواد الخام وطرق الانتاج وتصميم المنتج ووظائفه على تكلفة المنتج ، وتعرف جداول التكلفة بأنها قواعد بيانات مبنية على أساس الحاسبات الآلية ،تحتوي على معلومات شاملة عن مسببات التكلفة، وتبنى الجداول على أساس (ماذا – لو)، بمعنى ماذا يحدث في تكلفة الإنتاج لو تم تغيير النوع المستخدم كمسبب للتكلفة؟ [1] ، وتنقسم هذه الجداول إلى نوعين [2]:-

- النوع الاول :- يستخدم كمعلومات مساندة عند تحديد مواصفات التصميم، بهدف تحسين قيمة المنتج.
- النوع الثاني :- يوفر المعلومات اللازمة للتأكد من أن التصميم يقابل متطلبات التكلفة المستهدفة ، ويساعد على الحد من تعدد تقديرات التكلفة عند تقييم الخطط البديلة ،الناشئة عن تطبيق هندسة القيمة .

كما ان المعلومات المتوافرة في جداول التكلفة تساعد مهندسي التصميم ومحاسبي التكاليف على ما يأتي [3]:-

- تصميم منتجات جديدة بتكلفة تعادل التكلفة المستهدفة .
- اختيار خطوط الإنتاج التي تحقق الأهداف المرغوبة .
- تعديل تصميم المنتجات الحالية ،بغرض تخفيض التكلفة، وصولاً للتكلفة المستهدفة .

3- **تقنية التوحيد** : - تقوم على تنميط الأجزاء وتقليل عددها، بحيث تسهم في تخفيض تكاليف التصميم والإنتاج وخدمات ما بعد البيع .

4- **إدارة الموردين** :- بعد أن يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج ، يتوجب على الإدارة ان تقوم بتوفير هذه المكونات ،والمفاضلة بين التصنيع الداخلي و

---

[1]- الزمر ، عماد سعيد زكي ، مرجع سابق ، ص109.

[2]- باشيخ ، عبد اللطيف محمد ، مرجع سابق ، ص 433.

[3] -Burch , J ,G ,." Cost and management accounting : amodern approach " west publishing company , 1994 , p674.

نقلا عن

فودة ، شوقي السيد ، مرجع سابق ، ص 214.

الشراء من الخارج ، إذا اتضحت أفضلية الشراء من الخارج ،فيجب أن تكون أسعار التوريد مرضية، وفي حدود التكلفة المستهدفة .

مقاييس أنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتج :-

تتمثل اهم مقاييس تقييم نشاط البحت والتطوير في الآتي[1]:-

- معدل التطور البحثي = عدد البرامج البحثية للفترة الحالية / عدد البرامج البحثية للفترة السابقة .
- معدل التطور البحثي = الاستثمارات المخصصة لنشاط البحث والتطوير للفترة الحالية / الاستثمارات المخصصة لنشاط البحث والتطوير للفترة السابقة .
- معدل فعالية النشاط البحثي = عدد البرامج البحثية الناجحة / إجمالي عدد البرامج البحثية المنفذة .
- معدل الكفاية للمخرجات البحثية = التكلفة الفعلية للمدخلات والتطوير / التكلفة المقدرة للمدخلات .

وتضيف الباحثة بعض المقاييس لتقييم نشاط التصميم كالتالي :

- عدد الأجزاء التي يتكون منها المنتج .
- الوقت المستغرق في عملية التصميم .
- الوقت المستغرق في الحصول على أجزاء المنتج .
- الأهمية النسبية لتكلفة أجزاء المنتج (تكلفة الجزء / تكلفة المنتج).

[1]- غوث ، غادة منصور ، مرجع سابق ، ص 76-77.

مرحلة الإنتاج (الأنشطة التصنيعية) :-

تعد مرحلة الإنتاج من أهم مراحل دورة حياة المنتج ، ففيها تتم عملية التحويل المادي للأفكار والتصميم إلى حقيقة في صورة منتجات مادية، أو خدمات مقدمة للعملاء ، ويتركز اهتمام المنشأة على كيفية إتمام العمليات الإنتاجية في ضوء التكلفة المستهدفة السابق تحديدها في مرحلة ما قبل الإنتاج ، وفي ضوء المواصفات والتصميمات المقررة. فغالبية التكاليف التي تم التخطيط لها في المراحل الأولية تحدث خلال هذه المرحلة ،الأمرالذي يتطلب إدارتها والرقابة عليها بالأسلوب الملائم الذي يبقيها في الحدود المسموح بها، كما أن الإدارة الفعالة لتكلفة التصنيع تتطلب اختيار نظام التكلفة الملائم، الذي يوفر المعلومات الدقيقة عن هذه المرحلة[1]، وبمعنى آخر يتم في هذه المرحلة التركيز على إمكانية تطابق التكلفة الفعلية مع التكلفة المخططة والمستهدفة والاهتمام بها ، والعمل على التحسين والتطوير المستمر ، ودعم أنشطة خفض التكلفة .

ويتم في هذه المرحلة استخدام أسلوب التحسين المستمر من أجل تحقيق خفض إضافي للتكلفة ، ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية للمنشآت ، فهدف التحسين المستمر هو خلق الأرباح وخفض التكلفة من خلال تحسين الإنتاجية وجودة المنتج، نتيجة الحد من التكاليف التي قد تنشأ بسبب عدم استخدام أنشطة التحسين المستمر[2].

و الخفض في التكلفة في ظل استخدام هذا الاسلوب يكون صغيراً وليس جوهرياً، لأن المنتج في مرحلة الإنتاج لا يخضع لتغييرات جوهرية لغرض تخفيض التكاليف، و يقوم هذا الأسلوب على تحديد معدل الخفض المستهدف للتكلفة ، ومن ثم إيجاد مقدار الخفض المستهدف ومقارنته بالخفض الفعلي ، وتحديد الانحرافات وأسبابه والمسؤولية عنها ، وعلى ذلك يمكن القول إن الهدف من أسلوب التحسين المستمر ليس العمل على تطابق التكلفة الفعلية مع التكلفة المستهدفة فحسب، بل العمل على الخفض المستمر في تكاليف الإنتاج من خلال تطوير إجراءات التصنيع وخطواته وطرقه.

وترى الباحثة أن مرحلة الانتاج مرحلة مهمة ودقيقة ، ويجب على المنشأة أن تولي الاهتمام الكافي للرقابة على عناصر التكاليف والأداء بشكل عام ،من أجل الحصول على منتج يحتوي على الخصائص المطلوبة والمعدة في مرحلة التصميم ، وبتكلفة تعادل التكلفة المستهدفة للمنافسين أو تقل عنها . ويلعب القياس المرجعي دوراً مهماً في هذه المرحلة ، من خلال

[1]- الشعباني ،صالح إبراهيم يونس ، اليامور ،علي حازم ، مرجع سابق ،ص13.

[2]- Macpherson ,-Wayne, " HOW THE JAPANESE INTERPRET KAIZEN:AN EXPLORATION OF JAPANESE SPIRIT, WWW.SSRN.COM,2008 , P9.

معرفة افضل الممارسات لدى المنافسين ، ونظم الانتاج المتبعة، والأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة، من أجل استبعادها والتخلص منها ، دون التأثير على جودة المنتج.

ومن أجل الوصول إلى التخفيض المطلوب والمستهدف في التكلفة شاع استخدام العديد من الأدوات التي تؤدي إلى تفعيل دور أسلوب التحسين المستمر في مرحلة الإنتاج ، أو تساعد الوصول إلى منتج بمواصفات محددة وتكلفة مستهدفة .

وفيما يأتي أهم الأدوات المستخدمة والمساعدة لأسلوب التحسين المستمر في مرحلة الإنتاج :-

1- **تحليل الأنشطة** :- يطلق على تحليل الأنشطة تحليل القيمة ، وهو يعتمد على الرقابة على الأنشطة المختلفة المحققة للقيمة ،بدلاً من التركيز على رقابة تكلفة الإنتاج ، ويتطلب هذا التحليل ضرورة فحص ما يسمى بسلاسل القيمة ودراستها وتحليلها، ويعرف بأنه "عملية منتظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة ،واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، ومنع التكاليف غير الضرورية في كل مراحل دورة حياة المنتج ،عن طريق دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة، على أساس تنظيم الأساليب الفنية لإنجاز الوظيفة المطلوبة من المنتج بأقل تكلفة ممكنة "[1].

ويسعى مفهوم تحليل القيمة إلى القيام بالتحسينات التي تؤدي إلى تقديم منتج أفضل ،ومصنع بصورة أكثر اقتصادية، ومعرفة أذواق المستهلكين واحتياجاتهم ، مع مراعاة تحسين القيمة، بهدف ترشيد التكاليف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد[2].

ويساعد تحليل الأنشطة على تفعيل دور أسلوب التحسين المستمر في تخفيض التكلفة، خلال مرحلة الإنتاج ، فهذا التحليل يسهم في خفض التكلفة من خلال الآتي[3] :-

- تخفيض النشاط :- يتم من خلال تخفيض الوقت والموارد المطلوبة لأداء النشاط ،عن طريق تحسين كفاءة العمليات .
- استبعاد النشاط :- يتم من خلال التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، ومن ثم محاولة حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج او استبعادها.

[1]- شاكر ، شفيق ،" الإدارة الجامعية وتحديات الجودة ،و مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، جامعة بغداد ،2001 م، ص 551.
[2]جواد ، كاظم أحمد ، استخدام أسلوب هندسة القيمة في تحديد أبعاد الجودة على وفق تفضيلات الزبون - دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة معمل المجمدات " ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 74، 2009 م، ص 75 .
[3]- الزمر ، عماد سعيد زكي ، مرجع سابق ، ص 119.

- اختيار النشاط :- اختيار البديل ذي التكلفة الأقل من مجموعة بدائل التصميم .
- مشاركة النشاط :- إجراء التغييرات اللازمة بما يسمح بمشاركة الأنشطة واستخدامها مع منتجات متعددة لتحقيق اقتصاديات الحجم وزيادة كفاءة الأنشطة وفعالية.

2- **حلقات الجودة** :- تعود تسمية حلقات الجودة بهذا الاسم إلى نشأتها الأولى ، فقد أنصب تركيز اليابانيين على الارتقاء بمستوى جودة الخدمات التي يقدمونها ، وتعرف حلقات الجودة بأنها وحدات عمل ذاتية ،تتكون من مجموعة صغيرة من العاملين، يشتركون في عمل واحد أو منتج معين ، ويرأس هذه المجموعة مشرف او ملاحظ ، وهم يجتمعون بشكل دوري لحل المشكلات الخاصة بالجودة والإنتاج وتحسين الأداء [1].

ويتضح من التعريف السابق أن حلقات الجودة لا تقتصر على مشكلات الجودة فقط ، بل تتناول قضايا ومشكلات إنتاجية عديدة ، فهي تستهدف تطوير أداء المنشأة و تحسينه ، عبر جعل بيئة العمل أكثر جاذبية للعاملين، نتيجة حصولهم على قسط أكبر من المشاركة في العمل من خلال حلقات الجودة ، وبذلك تتحقق للمنشأة الاستفادة الكاملة من مواردها البشرية في حل مشكلات العمل.

[1]- - الزمر ، عماد سعيد زكي ، المرجع نفسه ، ص 124-127.

مقاييس الأنشطة التصنيعية (الإنتاجية)

وتشمل هذه المقاييس معظم المقاييس التي تم التحدث عنها في المبحث السابق، وهي :-

- مقاييس الجودة.
- مقاييس أداء التسليم .
- مقاييس أداء الآلات .
- مقاييس تخفيض المخزون.
- مقاييس المرونة والابتكار .

مرحلة ما بعد الإنتاج (أنشطة التسويق وخدمات ما بعد البيع):-

بإتمام عملية الإنتاج تبدا دورة حياة المنتج في السوق ؛(دورة حياة المبيعات) sales life cycle بداية من مرحلة تقديمه مروراً بنموه ،ونضجه وانتهاءً بمرحلة اضمحلاله، ثم اتخاذ قرار إلغائه ،وتختلف مراحل المنتج في السوق من نوع لآخر، ومن منشأة لأخرى، ومن صناعة لأخرى ،باختلاف سرعة التطور التكنولوجي ، والمنافسة ومرونة العرض والطلب ، وتؤثر كل مرحلة من المراحل على تكاليف المنشأة ،والمبيعات والأرباح ،وإستراتيجيات التسويق لدى المنشأة .

يلعب التسويق دوراً مهماً في نجاح منشآت الأعمال ، فالنشاط التسويقي هو المركز الرئيسي الذي تدور حوله جميع الأنشطة الأخرى في المنشأة، فهو المسؤول عن إيجاد العملاء، والاحتفاظ بهم ،وزيادة عددهم ،وهو الذي يحفظ للمنشآت نموها، ويحدد مستقبلها ، كما كان عنصرا حاكماً في نجاح المنشآت ونموها خلال السنوات الأخيرة ، فالمنشآت التي تمتلك أنشطة تسويقية متطورة تستطيع المنافسة بكفاءة وفعالية ، وقد اعتمدت تجارب دول كثيرة في المقام الأول على تطوير نظمها التسويقية كقاعدة أساسية لأية تنمية صناعية، حتى وصلت إلى ماهي عليه الآن من قدرات إنتاجية وتصديرية، غزت العالم كله بمنتجاتها .

ونتيجة تقدم الأساليب التكنولوجية ، وتطور أساليب الإدارة العلمية ، فقد تمكنت المنشآت من زيادة منتجاتها بما يفوق قدرتها على تصريف ما تم إنتاجه ، مما أدى إلى ظهور مشكلة توزيع السلع وتصريفها وتفاقمها في نهاية العشرينيات وبداية الثلاثينات مع ظهور أزمة الكساد الكبير ، ومن ثم تحول تفكير المنشآت من بيع ما يمكن إنتاجه إلى إنتاج ما يتم

بيعه؛ (المفهوم البيعي) ،وفي هذه الفترة بدأ الاهتمام بدراسة المستهلك ، وظهور الحاجة إلى وظائف تسويقية، من أجل إشباع رغبات العملاء وحاجاتهم ، فهم الضمان الوحيد لبقاء المنشأة في السوق، وتحقيق الأرباح.

ويتضح مما سبق ضرورة دراسة المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج في السوق ، نظراً لتأثيرها على السياسات والبرامج والإستراتيجيات التسويقية الواجب اتباعها ،ولذلك تظهر أهمية مراعاة ترشيد التكاليف ودعم الإيرادات[1] .

وقد يعتقد بعض المنشآت أن دوره ينتهي بمجرد بيع السلعة وتسلم الثمن، فالعملاء قد يحتاجون إلى خدمات أخرى بعد تسلم السلعة، كأن يكونوا في حاجة إلى المساعدة في تركيبها، أو التدريب على استخدامها ،أو صيانتها أو حتى إعادتها لعيب فيها ، وهنا تظهر أهمية خدمة ما بعد البيع ،فهي تعد جزءاً لا يتجزأ من إستراتيجية المبيعات في أية منشأه مهما كان حجمها، وتساعد في الحصول على حصة معقولة من السوق، والمحافظة على العملاء [2].

وتعد خدمات ما بعد البيع من أهم استراتيجيات المنافسة التي تعتمد عليها المنشآت في الوقت الحالي ، ويجب احتساب تكاليفها بدقة واخذها في الحسبان عند تحديد سعر البيع والربح المستهدف ، حيث تمثل تكاليف خدمات ما بعد البيع نسبة كبيرة من التكاليف الشاملة لدورة حياة المنتج ، خاصة في المنتجات المعمرة نسبياً ، التي تتطلب ضماناً ومتابعة وصيانة مستمرة[3] .

وتشمل خدمات ما بعد البيع أعمالاً مؤقتة طويلة كالضمان لسنة أو سنتين أو خمس، وخدمة الصيانة المؤقتة ..إلخ، كما تشمل الأعمال أو الخدمات غير المؤقتة كاستبدال المنتج وتجديده، حين انتهاء دورة حياته بدفع فروق بسيطة القيمة.

وتهدف خدمات ما بعد البيع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها الآتي :

1- خلق سمعة جيدة للمنشأة من خلال تقديم خدمات ما بعد البيع في مستوى يناسب تطلعات الزبائن.
2- زيادة كسب ثقة الزبائن المتعاملين مع المنشأة ، لأن الثقة هي أساس تكرار الإقبال على منتجات المنشأة .

---

[1]- Ryan , C, and W Riggs , op cit , p34.

[2] http://kenanaonline.com/users/DrNabihaGaber/posts/417198.

[3]- الزمر ، عماد سعيد الزكي ، مرجع سابق ، ص 134.

ونستنتج مما سبق أن الهدف من خدمات ما بعد البيع بناء علاقات طويلة الأمد مع العملاء ، و لا يمكن لهذه العلاقات أن تستمر بشكل تلقائي. فهي إما تتحسن أو تسوء تبعاً لخدمات ما قبل البيع أو بعده ، ومن ثم فصون العلاقات مع العملاء وتطويرها، يجب ان يبنى على أساس التحسن المستمر في خدمات العملاء.

وترى الباحثة ضرورة الاستعانة بأسلوب التحسين المستمر في خفض التكلفة ، ومحاولة تحقيق أقصى كفاية ممكنة في أداء الوظائف التسويقية ، من أجل تحقيق المبيعات المستهدفة ، والمحافظة على الحصة السوقية وتدعيم المركز التنافسي .

ويعتمد تطبيق أسلوب التحسين المستمر على دراسة الأنشطة التسويقية ، من أجل تحديد مجالات الضعف والقوة في كل نشاط ، واقتراح وسائل الخفض الممكنة ، مما يجعل من الضروري عند مراعاة خفضها أن يتم ذلك بناءً على دراسات دقيقة لكل جوانبها وتأثيراتها، فالنشاط التسويقي يتميز عن غيره من الأنشطة بما يأتي[1]:

1- التسويق عملية هادفة و مستمرة: فالنشاط التسويقي يسعى لإشباع حاجات العملاء والحصول على رضاهم وولائهم، وتحقيق الأرباح، و التشغيل الأمثل للطاقات، ومن جانب آخر فإن التغيير المستمر لحاجات العملاء و رغباتهم تجعل من المنطقي استمرار الدراسة، و متابعة هذه التغيرات، والعمل على تطوير هذه السلع و الخدمات لمقابلة هذه الاحتياجات.

2- التسويق عملية متكاملة و متطورة: فوظائف التسويق تعمل أثناء إنتاج السلع و الخدمات و بعدها، مما يستوجب إحداث التكامل بين الوظائف عند تخطيط الجهود التسويقية، فالنظام التسويقي مجموعة أنشطة متفاعلة متكاملة تستهدف التخطيط، والتسعير، والتوزيع والترويج للسلع والخدمات التي تشبع رغبات العملاء خاصة ،والمجتمع بشكل عام .

3- التسويق عملية إدارية معقدة: فإدارة العملية التسويقية تسعى لإرضاء المستهلك، وتحقيق أهداف المنشأة، من خلال تخطيط أنشطتها التسويقية وتنظيمها وتوجيها ومتابعتها و مراقبتها ، إضافة إلى تعقد هذه العملية وذلك لنمو الأسواق وإشباعها نتيجة تعدد الحاجات والرغبات.

4- التسويق عملية تبادل للمنافع: يعد جوهر التسويق عملية تبادل المنافع التي تتطلب وجود طرفين أو أكثر، والقدرة على الاتصال ،إذ لدى كل طرف شيء ذو قيمة ومرغوب فيه من قبل الطرف الآخر.

[1]- - باعلوي ، عبد الخالق أحمد ، " مبادئ التسويق " ، دار الفكر ، دمشق ، سورية ، الطبعة الأولى 1996 م، ص 19-25.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن القياس المرجعي يساعد في معرفة مجالات خفض التكلفة في مجال الأنشطة التسويقية ،عن طريق معرفة نوعية العملاء ورغباتهم ، ودراسة تشكيلة المنتجات لدى المنافسين ، ومقارنتها مع منتجات المنشأة ، من أجل تبيّن المنتجات التي تحقق قيمة للعملاء وإشباعاً كاملاً . كما يمد القياس المرجعي المنشأة بالمعلومات اللازمة عن وسائل الإعلان والترويج والتوزيع لدى المنافسين ، حتى تتمكن من اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المنافسين والتغلب عليهم ، وإلى جانب ذلك يوفر القياس المرجعي معلومات عن كيفية متابعة العملاء وخدمتهم ، ونوع الخدمات المقدمة لهم بعد عملية البيع .

ومن اجل تحقيق هدف خفض التكلفة لا بد من تحديد الأساليب المناسبة لخفض التكاليف في مجال الأنشطة التسويقية ، ومحاولة القضاء على نواحي الإسراف والضياع فيها ، ومن أهم هذه الاساليب ما يأتي [1]:-

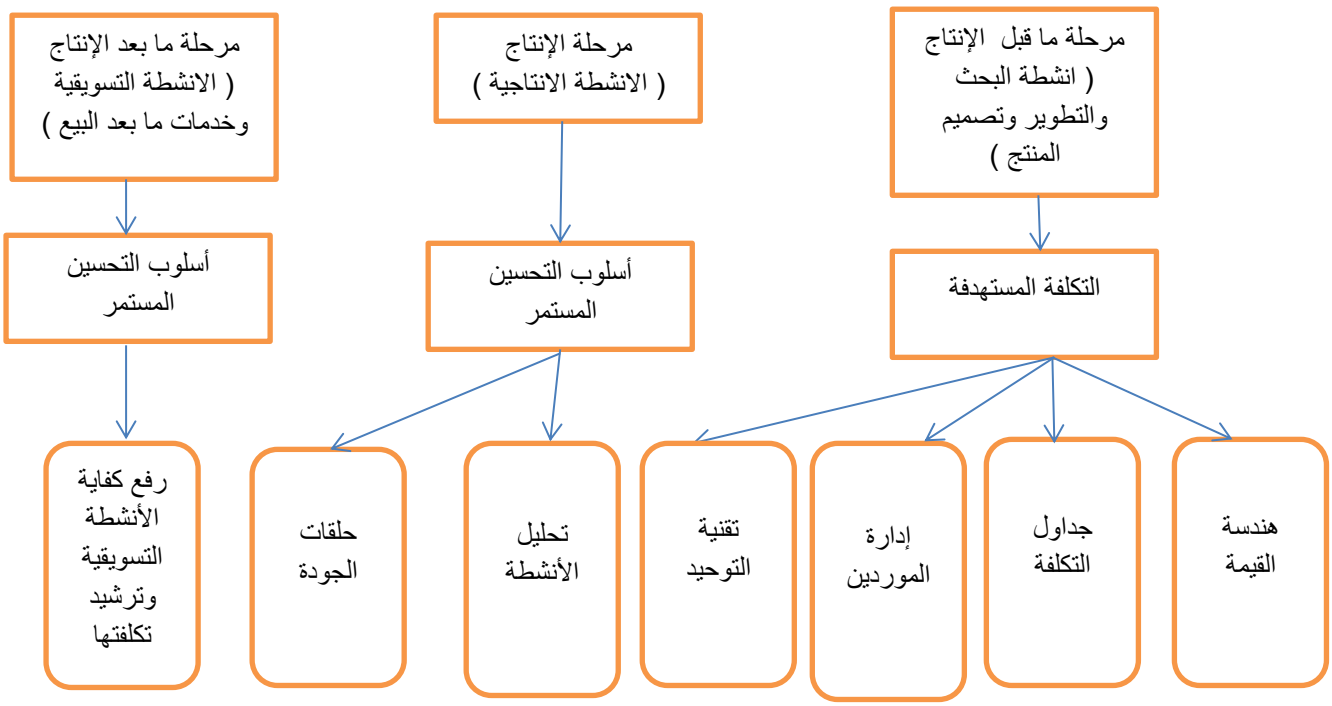
- تنظيم نظم المعلومات التسويقية وتطويرها: أي جمع المعلومات ومعالجتها وتدوينها بالشكل الذي يسمح لها بتزويد الإدارة العليا في المنشأة بالمعلومات التسويقية في الوقت المناسب، حتى تتمكن من اتخاذ القرارات السليمة في جميع مجالات نشاطها .
- خفض رواتب الخبراء والمستشارين غير الفاعلين في المجال التسويقي إلى أدنى حد ممكن لكونها تؤثر على إجمالي تكاليف الدراسات والبحوث المستقبلية .
- دراسة بدائل المواد؛ (المواد التسويقية)المستخدمة في هذه الأنشطة ، واختيار المواد ذات التكلفة الأقل .
- تحديد وضعية المنتج في السوق ، ومقارنته مع المنتجات الأخرى في السوق، وإظهاره بصورة متميزة مع ضرورة أن يكون متوافقاً مع حاجات المستهلك وطبيعة السوق.
- التنسيق والتكامل بين الأنشطة التسويقية، وإيجاد آليات للتكامل بين مختلف الوظائف التسويقية ،بما يحقق أهداف المنشأة .
- دراسة تشكيلة المنتجات التي تستهلك تكلفة أكبر من تكاليف التسويق ، وتحديد مدى أهميتها بالنسبة لحجم المبيعات الكلي.

[1]- لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى
- العبيدي ، علي قاسم حسن ، " أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال – دراسة تطبيقية لشركة زين للاتصالات " مجلة جامعة كربلاء العلمية ، المجلد 8 ، العدد 4 ، 2010م، ص136-140.
- رؤوف، رعد عدنان ، حمدي ، سالم حامد ،" المعرفة التسويقية واستدامة الميزة التنافسية - دراسة ميدانية في عينة من المنظمات الصناعية في محافظة نينوى " ، تنمية الرافدين ، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل المجلد32،، العدد 100، ،2010م ، ص 87-88.

- استخدام أساليب بحوث العمليات مثل نموذجي النقل ونموذج البرمجة الخطية بهدف التخطيط الأمثل لعملية نقل المبيعات.
- دراسة البدائل المختلفة للوسائل الإعلانية ، وتقييمها من حيث عائد كل بديل وتكلفته، واختيار الوسيلة الأكثر فعالية .
- الاختيار الصائب لمندوبي البيع ،لأثره في زيادة المبيعات ومن ثم زيادة الارباح .
- خلق قنوات اتصال بين المندوبين مع بعضهم البعض ، والبحث عن الوسائل المناسبة لتحفيزهم ،بما يزيد من كفاءتهم وفاعليتهم في أداء مهامهم .

الشكل رقم (4)

أدوات و أساليب تخفيض التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة للمنتج



المصدر : إعداد الباحثة

تتضح مما سبق ضرورة تتبع تكاليف الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة وتجميعها والاهتمام بها، ابتداء من أنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتج ،ومرورا بمرحلة الإنتاج وحتى مرحلة ما بعد الإنتاج ،إذ إن معظم أنشطة سلسلة القيمة تعمل على رفع رضا العميل في مجالات مختلفة، منها الوصول إلى أدنى تكلفة ، ولا يعني هذا الوصول تحقيق هدف خفض التكلفة ، ولكنه يعني بداية جديدة في مراحل البحث المستمر لتخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك ،من خلال استخدام الاساليب المقترحة لتخفيض تكلفة كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة .

مقاييس نشاط التسويق وخدمات ما بعد البيع :-

تركز هذه المؤشرات على العملاء ، لكونهم باتوا الآن على دراية كاملة بخصائص المنتجات المختلفة وامكاناتها ، ومن ثم فالاهتمام بالعملاء يعد الأساس للمنشأة حتى تتمكن من تحقيق أرباحها .

وهناك العديد من المؤشرات على ذلك إلا أن أهمها ما يأتي :-

1- المقاييس التسويقية :-

- الحصة السوقية للمنشأة ،وتقاس كما يلي : معدل حصة المنشأة من مبيعات الصناعة = حجم مبيعات المنشأة / إجمالي مبيعات الصناعة.
- الاحتفاظ بالعملاء، ويقاس من خلال طول فترة التعامل مع العملاء ، معدل دوران العملاء ، وعدد العملاء الذين تركوا التعامل مع المنشأة .
- استقطاب عملاء جدد ،ويقاس من خلال نسبة المبيعات للعملاء الجدد / اجمالي مبيعات المنشأة .
- ربحية العميل = ثمن البيع – الخصم الممنوح – تكلفة خدمة العميل
- رضا العميل، ويقاس من خلال تكرار الشراء من المنشأة .

2- مقاييس خدمات ما بعد البيع : وذلك للمقارنة مع المتنافسين ،من حيث:

- خدمة تصليح المنتج وصيانته .
- خدمة استبدال المنتج بمنتج آخر مع دفع فارق السعر.
- طرق الدفع .
- البرامج التدريبية لتعليم أفضل طريقة لاستخدام المنتج أو الخدمة .

وتستنتج الباحثة مما سبق أن استخدام المنشأة للمقاييس المرجعية المالية وغير المالية وعلى مستوى حلقات سلسلة القيمة يساعدها في تشخيص مواطن القوة والضعف بصورة واضحة

ودقيقة ، وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها المنشأة أداء غير مرض ،وهذه المقاييس توجه المنشأة إلى انتقاء أفضل الأساليب والممارسات، وتحقيق وفورات في التكاليف ، خاصة إذا كان ذلك مع شركات منافسة لها في القطاع الصناعي نفسه ، إذ ستساعدها هذه المقاييس في تحديد فجوة الأداء، وأسبابها ومعالجتها من أجل تفاديها مستقبلاً بما يسهم في زيادة القدرة التنافسية .

الفصل الثالث

التحليل الاستراتيجي التنافسي لمنشآت الأعمال في القطاع الصناعي

المبحث الأول : تحليل الوضع التنافسي .

المبحث الثاني : تحليل سلسلة القيمة .

المبحث الثالث : تحليل مسببات التكلفة .

الفصل الثالث

التحليل الاستراتيجي التنافسي لمنشآت الأعمال في القطاع الصناعي

المقدمة :

تعيش منشآت الأعمال في عالم متغير يتزايد فيه المنافسون ، وتظهر قوة المنشأة عند تمتع منتجاتها بمزايا تفوق غيرها من منتجات المنافسين ،مثل ارتفاع مستوى الجودة ، ووجود مواصفات تميزها عن المنشآت المنافسة .

وقد صاحب التقدم التكنولوجي في أساليب الإنتاج اتساع نظرة الإدارة ،لتتسم بالشمول والتركيز على النواحي الإستراتيجية ولا سيما المنافستين العالمية والمحلية ، الأمر الذي فرض على الإدارة ضرورة النظر حولها لمعرفة رغبات العملاء واحتياجاتهم ، ومعرفة أوضاع المنافسين وإمكاناتهم، وهو ما يعني تحول تركيز الإدارة من الاهتمام بدراسة النواحي الداخلية وتحليلها فقط إلى الاهتمام بالنواحي الداخلية والخارجية معاً .

ويهتم القياس المرجعي بدراسة البيئة الداخلية للمنشأة ،وتوفير معلومات عنها ،من أجل مساعدتها في اكتشاف نقاط القوة والضعف في أنشطتها وعملياتها ، وكذلك يهتم بدراسة البيئة الخارجية من أجل معرفة الفرص التي يجب على المنشأة استغلالها، وإدراك التهديدات التي تواجها ،كي تتفاداها وتتخلص من آثارها السلبية .

ويتناول هذا الفصل المباحث الآتية :

المبحث الأول : تحليل الوضع التنافسي.

المبحث الثاني : تحليل سلسلة القيمة .

المبحث الثالث: تحليل مسببات التكلفة .

المبحث الأول

تحليل الوضع التنافسي

تحليل الوضع التنافسي للمنشأة :

يُعد تحليل الوضع التنافسي للمنشأة المدخل الأكثر فاعلية في تمكينها من إيجاد ميزة تنافسية لها، والمحافظة عليها، وقد كان (لبورتر) سبق كبير في أبحاثه عن الميزة التنافسية ، إذ رأى أنه على المنشأة التي تتمتع بقدرة تنافسية ضرورة وجود ميزة تنافسية عالية لها لفترة طويلة الأجل، ويتوقف تحليل الوضع التنافسي على التحليل الاستراتيجي للتكلفة ، فأي اختلاف في مسار المنشأة حيال المنافسة يؤدي بالتبعية إلى اختلاف أساليب قياس التكلفة وتحليلها [1] ، وهذا الأسلوب يعتمد على مصفوفة (SWOT) فنقاط القوة Strengths هي وجود موارد وكفاءات محورية توفر للمنشأة ميزة إيجابية ،وتساعدها على التفوق والتميز ،ونقاط الضعفWeaknesses تتمثل في انخفاض الموارد والكفاءات المحورية مقارنة بالمنافسين، وتعوق قدرتها التنافسية ،وتعبر الفرص Opportunities عن الظروف الإيجابية في بيئة المنشأة الخارجية، وتعكس التهديدات Threats وجود ظروف غير مواتية أو عوائق أمام حاضر المنشأة ومستقبلها [2] . وتمثل هذه المصفوفة أداة مهمة لمساعدة المديرين في تقييم البدائل الإستراتيجية المختلفة، واختيار الإستراتيجية المناسبة من البدائل المتاحة ،فغالباً ما يتوافر لدى المنشأة العديد من الإستراتيجيات البديلة التي يمكن الاختيار من بينها في سبيل الحصول على مزايا تنافسية تضمن لها الاستمرار والنمو، وتحقيق أهدافها، ويتم ذلك من خلال محاولة الاستفادة من نواحي القوة والتميز في الأداء الداخلي لمواجهة التهديدات الخارجية، وخفض آثارها السلبية، وكذلك الاستفادة من الفرص الخارجية لتدعيم نواحي الضعف وأوجه القصور في الأداء الداخلي للمنشأة ، وهو ما يسهم في تدعيم موقف المنشأة الإستراتيجي أو التنافسي [3].

ويرى (Dennis) أن من أهم وظائف الإدارة الحديثة البحث الكثيف من قبل إدارة المنشأة عن فرص خلق ميزة تنافسية للمنشأة في سوق المنتج ، وذلك من خلال تحديد توجهاتها الطويلة الأجل ، وتحديد مجال نشاط الوحدة ، والسوق التي تبيع فيها ، وحصر الموارد المتاحة والممكنة ، وتحديد

---

[1] - Andrea , M, Polo,p ., " experimental analysis of strategic product differenttitation " , www.SSRN.com, jun,2002,pp16-18.

[2]- سيد ، عبد الفتاح :" دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لصناعة الإسمنت في مصر – دراسة تطبيقية " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ،العدد 2 ،2010 م، ص251.

[3] - الكومي ، أمجاد محمد ، "استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2002 م ، ص 301 .

مواطن قوة المنشأة وضعفها ، وأهدافها الطويلة الأجل ، ووضع الإستراتيجيات والخطط المحددة لتحقيق هذه الأهداف، والموارد المطلوبة لهذا الهدف [1].

و تحليل الموقف التنافسي هو الأسلوب المناسب الذي يمكن من خلاله دراسة البيئة الداخلية، وتحديد العوامل الداخلية الإستراتيجية عن طريق مدخل تحديد سلسلة القيمة ،الذي يعد بمثابة نظام متكامل من الأنشطة المتداخلة ،المتصلة مع بعضها البعض ، من خلال روابط تؤثر في طريقة أداء نشاط معين على تكلفة أداء الأنشطة الأخرى وفعاليتها ، وتوفير المعلومات الملائمة عنها وتشخيص أدائها، والعوامل والمتغيرات الخارجية المحيطة بها، وتحديد آثار انعكاساتها الإيجابية والسلبية على أداء أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة، وتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة في اختيار إستراتيجياتها التنافسية الملائمة وصياغتها، وفقاً لتلك الظروف والعوامل والمتغيرات التي يسفر عنها التحليل[2].

وفي هذا الصدد اتجه (Feather)[3] في تحليل الموقف التنافسي للمنشأة إلى استخدام فكرة تحليل الأنشطة التشغيلية ،وإعداد قائمة للقيمة (Value Statement) والتي تستهدف بيان العلاقة بين الأهداف التشغيلية والأهداف الإستراتيجية ، وإبراز ما تقدمه أنشطة المنشأة من قيمة للعميل ، بحيث تصبح منتجاتها محل تفضيل العملاء بالمقارنة مع المنتجات المنافسة، وتتضمن خطوات إعداد قائمة للقيمة ما يأتي :

- تحديد العمليات الإستراتيجية واختيارها.
- رسم خريطة للأنشطة الإستراتيجية .
- توصيف الأنشطة وتحليل القيمة .
- اختيار طريقة تحسين العملية التشغيلية، أو تصميم عملية جديدة .

كما أن تحليل الموقف التنافسي يرتكز بالإضافة إلى تحليل البيئة الداخلية على تحليل البيئة الخارجية ،وتحديد نقاط القوة الخارجية المتمثلة في الفرص الإيجابية المتاحة، وأيضاً نقاط الضعف الخارجية المتمثلة في المخاطر وتهديدات البيئة التنافسية ، ويعد تحليل الموقف الخارجي لمكونات

---

[1]- Dennis , A.R. et al , " Supporting the search for competitive advantage " journal of management information system , No 1, 1991 , pp5-36.

[2] -فودة ، شوقي السيد ، " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة – دراسة نظرية استكشافية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، 2006م ، ص 203.

[3] - محمد ، وليد يوسف عفيفي ، " إطار محاسبي مقترح لاستخدام المقاييس المرجعية ودورها في دعم المزايا التنافسية في الوحدات الاقتصادية – دراسة تطبيقية على قطاع الاتصالات في جمهورية مصر العربية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ، ص 97 .

البيئة الخارجية من وجهة نظر العملاء والمنافسين المسار الأول لتوجيه قدرة المنشأة إلى مواطن تحقيق التميز .

ووفقاً لذلك فإن الأمر يتطلب ضرورة امتداد نطاق التحليل ليشمل أداء الموردين والعملاء، لكونهم جزءاً من سلسلة القيمة، بالإضافة إلى تحليل تكاليف المنافسين وأدائهم، بحيث تحاول المنشأة استغلال نقاط ضعف المنافس لتصبح بمثابة قوة وتميز لديها ، ولتتمكن من مواجهة نقاط القوة التي يمتلكها المنافس .

مفهوم القدرة التنافسية : تمثل القدرة التنافسية العنصر الإستراتيجي المهم ،الذي يساعد المنشأة في اقتناص الفرص من أجل تحقيق أرباح متواصلة مع منافسيها ، وهناك العديد من التسميات المختلفة الشائع استخدامها للقدرة التنافسية مثل الميزة التنافسية والأسبقيات التنافسية(الأولويات التنافسية) وأبعاد التنافس ، وتعرض الباحثة أهم التعريفات التي وردت وهي :

1- القدرة التنافسية هي "مجموعة من الخصائص التي يتصف بها المنتج ، التي تعطي المنشأة بعض التفوق على منافسيها [1].

2- ويراها البعض بانها "قدرة المؤسسة على بيع منتجاتها في الأسواق الخارجية ،وعلى منافسة المنتجات الأجنبية التي تباع في السوق المحلية ، على أن تقاس القدرة التنافسية بواسطة مقارنة الأسعار والتكاليف وتحديد ربحيتها" [2].

3- أما أحمد والمعاضيدي فقد أشارا إليها بأنها "هي التي تمكن المنشأة من تحقيق نتائج أفضل من المتوسط مقارنة بمنافسيها على المدى الطويل "[3]

4- ويعرفها الشيخ وبدر بانها " مقدرة المنشأة على أداء أعمالها بالشكل الذي يصعب على منافسيها تقليده"[4].

5-ويرى آخرون "أن الميزة التنافسية تظهر عندما يجرى تطوير مفهوم سلسلة القيمة للمنتج، ذات الخصائص التي تحقق قيمة عالية من حيث الجودة والخدمة وتوفيرها بتكلفة منخفضة تتميز بها عن المنافسين الآخرين".[1]

---

[1] - الوصابي ، هاني علي نصر ، " دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية - دراسة تطبيقية في مجمع باجل للصناعات الغذائية في الجمهورية اليمنية " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق ، 2013 ، ص 31

[2] - كردين ، محمد ." دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق القدرة التنافسية وتعزيزها لدى المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية على بعض المؤسسات الصناعية بالجماهيرية الليبية " ،أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق 2011م ، ص 112

[3] - أحمد ، ميسر إبراهيم ، المعاضيدي ، معن وعد الله ،" دور محتوى قرارات التسويق في دعم القدرة الإستراتيجية وتعزيز الميزة التنافسية " ، تنمية الرافدين ، المجلد 77 ، العدد27 ، 2005م ، ص 35.

[4] - الشيخ ،فؤاد مجيب، بدر ،فادي محمد ،" العلاقة بين نظم المعلومات والميزة التنافسية في قطاع الأدوية الأردني " ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد 14،العدد 3، 2004م ، ص634.

فالقدرة التنافسية هي الأداء المتفوق عن المنافسين ، والاستخدام الكفء للموارد من أجل تقديم منتجات متميزة للعملاء وبتكلفة مخفضة فضلاً عن الجودة والوقت والابتكار .

وتتعدد وجهات النظر حول تصنيف الإستراتيجيات التنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة، التي يمكن أن تتبناها المنشأة .إلا أن هناك مجموعة من الإستراتيجيات العامة تركز على إيضاح كيفية المنافسة في صناعة معينة، والتفوق على المنشآت والصناعات المماثلة، والتي يمكن تناولها فيما يأتي :-

أولاً : إستراتيجية ريادة التكلفة

الهدف من هذه الإستراتيجية تحقيق ميزة تنافسية عن طريق توفير المنتج أو الخدمة بمستوى الجودة نفسه الذي يقدمه المنافسون، ولكن بتكلفة أقل ، وتخفيض هذه التكلفة يتم في ظل وجود حصة سوقية كبيرة للمنشأة ، والانتاج بكميات كبيرة من أجل الاستفادة من وفورات الحجم [2] .

وتمكن إستراتيجية ريادة التكلفة من استخدام حجم أقل من الموارد في إنتاج القدر نفسه من السلع والخدمات مقارنة بالمنافسين ، مما يحقق للمنشأة اكتساب القدرة التنافسية التكاليفية.

ويتطلب تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة توافر الشروط الآتية[3] :-

1- وجود طلب مرن تجاه السعر، فأي تخفيض في السعر يؤدي إلى زيادة مشتريات المستهلكين للمنتج .
2- - نمطية المنتج المقدمة.
3- عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج
4- وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة لكل المشترين.

[1] --السرحان ، عطا الله فهد ، " دور الابتكار والابداع التسويقي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك التجارية الأردنية " ، أطروحة دكتوراه غير منشوره ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، 2005م ، ص 93.

[2] - Peters Malte L. $& Zelewski Stephan , " Competitive Strategies Their Relevance for Sustainable Development in the Food Industry " Journal of Management and Sustainability; Vol. 3, No. 3; 2013 , p149.

[3] - المرسي ، نبيل محمد ،" الإدارة الإستراتيجية – تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس "الدار الجامعية – الإسكندرية ، 2003 م، ص 284.

وتعد إستراتيجية ريادة التكلفة إحدى السمات المهمة للمنافسة القائمة بين منشآت الأعمال في العصر الحديث ، وسبباً أساسياً في تخفيض التكاليف بصورة مستمرة من خلال الاتجاهين الآتيين [1] : -

الاتجاه الأول : يتم تخفيض التكاليف التي تسمح بتحقيق هامش المساهمة المستهدف من خلال أسعار البيع التي تفرضها السوق ، فالسوق هي التي تفرض أسعار البيع على المنتجين ، ويمكن للمنشأة أن تعظم أرباحها وصافي قيمتها إذا تمكنت من تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن .

الاتجاه الثاني : يؤدي اعتماد المنشآت على هذه الإستراتيجية في ظل المنافسة المرتفعة خاصة في ظل نظام التصنيع المرن ،إلى توفير منتجات تتميز بقصر دورة حياتها، وارتفاع الطلب عليها وزيادة مقدرة المنشأة على مقابلة الطلب القصير الأجل على المنتجات ،وتحسين جودتها ،وتخفيض التكاليف خاصة تكاليف المتعلقة بالاحتفاظ بالمخزون والإشراف والرقابة .

وأثناء التطبيق العملي لإستراتيجية ريادة التكلفة تواجه المنشآت صعوبة في الوصول إلى وجود رائد وحيد للتكلفة، وهو ما حدا بالبعض إلى الاتجاه نحو استخدام مفهوم إستراتيجية التكلفة المنخفضة بديلاً عن إستراتيجية ريادة التكلفة.

ونستنتج مما سبق أن الريادة في التكلفة تتحقق عن طريق الخفض المستمر للتكلفة (التحسين المستمر) ، إذ تتم الاستعانة بالقياس المرجعي لخفض التكلفة إلى أدنى مستوى، ممكن دون المساس بجودة المنتج ، عن طريق معرفة الأنشطة المضيفة للقيمة، والأنشطة غير المضيفة للقيمة، تمهيداً لاستبعادها من أنشطة المنشأة ،وكما تتم الاستعانة بالقياس المرجعي عند مقارنة المنشأة بمثيلاتها من المنشآت المنافسة، بعد وضع المؤشرات المستخدمة للمقارنة ، ودراسة هيكل التكاليف ومعدلات الربحية لدى المنشآت المنافسة، بهدف الوصول إلى الريادة في التكلفة .

[1] - منصور ، محمد محمد ، مرجع سابق ، 2002ص 19 .

وتحقق إستراتيجية ريادة التكلفة مجموعة من المزايا أهمها [1]:-

1- تعزيز المركز التنافسي، فالمنشأة المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من خلال المحافظة على تحسين منتجات المنشأة الحالية ،أو تقديم منتجات جديدة تلبي رغبات العملاء وحاجاتهم مما يسهم في زيادة الربحية والحصة السوقية .

2- اعتماد اقتصاديات الحجم ،وتطبيق نظم التصنيع الحديثة والمتسارعة فذلك يخفض تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة ،ويقضي على معدلات الجودة الرديئة ،وتقليل الأوقات الضائعة، ومن ثم يحقق ميزة التكلفة الأقل .

3- زيادة الكفاءة والفاعلية، إذ تؤدي إلى زيادة تحسين الإنتاجية، وتنظيم العلاقة بين المدخلات والمخرجات، وآثرها في تحسين الربحية .

4-تمكين المنشأة المنتجة بالتكلفة الأقل – مقارنة مع منافسيها –من استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة التي قد تتمتع بأسعار جذابة[2] .

5- -تمتُّع المنشأة المنتجة بتكلفة أقل بحصانة ضد العملاء الأقوياء، إذ لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار[3] .

وتطبيق أية استراتيجية من قبل المنشأة والمنافسين الأخرين ولتكن إستراتيجية ريادة التكلفة ، يتطلب من الإدارة أن تعمل بصورة مستمرة على مراقبة تكلفة المنافسين كمقياس مرجعي ، وهيكل هذه التكلفة (التكاليف الثابتة والمتغيرة) على مستوى المنشآت و حلقات سلسلة القيمة ، ومعدلات تخفيض التكلفة أو زيادتها للسلعة وللأصناف البديلة ، كي تستطيع المنشأة تحديد الدرجة التي وصلت إليها في هذا الشأن في بيئة المنافسة، لتدعيم إستراتيجية القدرة التنافسية .

ثانياً : إستراتيجية التميز :

تتمثل هذه الإستراتيجية في اعتماد المنشأة على تصنيع منتجات متميزة من حيث تصميمها وسمات جودتها ، وتهدف المنشأة من تطبيق إستراتيجية التميز إلى تقديم منتج متميز عن منتجات المنافسين،

[1] - طالب ، مهند مجيد ، استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد ، 2010م ، ص 59 .

[2] - منصور ، محمد محمد ، مرجع سابق ، 2002ص 20

[3] - منصور ، محمد محمد ، المرجع نفسه ، 2002ص 20

ومن ثم تتميز المنتجات بحساسيتها الأقل تجاه التغير في السعر ،إذ تستطيع المنشأة تحديد أسعار أعلى لمنتجاتها[1] .

ويعتمد نجاح إستراتيجية التميز على مدى تحقيق أهداف العميل ورغباته، إذ يتم استخدام القياس المرجعي من أجل معرفة رغبات العملاء وتفضيلاتهم، ومستوى التميز في المنتج أو الخدمة في المنشآت المنافسة، من أجل تحسين مستوى منتجات المنشأة ،والوصول بها إلى التميز المطلوب، وتحقيق مستوى عالٍ من الجودة ، يشبع احتياجات العميل وتفضيلاته .

وتتمتع إستراتيجية التميز بمجموعة من الخصائص أهمها[2] :

1- ميزة الجودة العالية ،فهي تحقق زيادة في الحصة السوقية وتحسين الربحية للمنشأة .

2- زيادة ولاء العملاء لمنتج المنشأة المتميز، وتقليل من حساسيتهم تجاه التحول إلى منتجات بديلة، إذ تستطيع المنشأة زيادة سعر بيع منتجها، بصورة تدريجية مقابل تحسين خصائص الجودة العالية، التي تلبي رغبات العملاء .

ويرى (porter) إلى أن إستراتيجيتي تخفيض التكلفة والتميز هما متكاملتان وليستا بديلتين، ومن ثم لا يمكن اختيار إحداهما وتطبيقها دون مراعاة الأخرى.

ثالثاً : استراتيجية التركيز

تهدف هذه الإستراتيجية إلى بناء ميزة تنافسية، والوصول إلى موقف أفضل في السوق،أما عن طريق إشباع حاجات خاصة لمجموعة من العملاء، أو بوساطة التركيز على سوق جغرافية محدودة، أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج [3].

ويؤدي استخدام استراتيجية التركيز إلى تحقيق مجموعة من المنافع أهمها ما يلي [4]:-

1-تطوير قدرات المنشأة وإمكاناتها، بالتركيز على تغطية قطاع محدد من السوق، والتخلص من تهديدات المنافسين الكبار ، وتأثير منتجاتهم البديلة على الحصة السوقية للمنشأة وربحيتها .

2- تحسين ربحية المنشأة ،من خلال الاستفادة من وفورات تقديم منتجات ذات تكلفة أقل، وجودة أعلى ،تلبي رغبات قطاع محدد من العملاء واحتياجاته .

---

[1] - Tanwar, Ritika , " Porter's Generic Competitive Strategies " , IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM) , Volume 15, Issue 1 (Nov. - Dec. 2013) p 13.

[2] - إبراهيم ،محمود أحمد ، " التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية – دراسة ميدانية " ، تنمية الرافدين ، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل ، المجلد 32،العدد ١٠١ 2010 م، ص87.

[3] Peters Malte L. $& Zelewski Stephan , op cit , p 149 .

[4] - طالب ، مهند مجيد ، مرجع سابق ، ص 61 .

3- تجاوز الوحدة الاقتصادية لمواجهة حرب الأسعار مع المنافسين ،وتوجيه قدراتها استجابة للتغيرات التي تحدث في السوق المستهدفة .

ويتوقف نجاح أيٍّ من الإستراتيجيات على قدرة المنشأة في تحديد المتغيرات ،واختيار عناصر التميز من المتغيرات التي ترتبط بالاتجاهات الرئيسية لإستراتيجية التنافس وهي تشمل الاتجاهات الآتية[1] : -

الاتجاه الأول :- تحديد أسلوب التنافس

تعتمد المنشأة على أساليب عدة لاختيار أسلوب التنافس ، منها المنتج المتميز ، وسعر أدنى ناتج عن تكلفة منخفضة للمنتجات ، وتعتمد ميزة تنافسية كانتشار التوزيع جغرافياً و استخدام طرق إنتاج معتدلة التكاليف .

الاتجاه الثاني :- تحديد مجال التنافس

هناك العديد من المتغيرات التي تساعد المنشأة على اختيار مجال التنافس ، فيمكن لها أن تختاره بالاعتماد على قطاعات معينة من السوق ، أو نوعية متميزة من العملاء ،مما يحقق لها التميز خاصة حين تكون قوى المنافسة محدودة ، وتتعدد التقديرات التي تتعلق بالجودة، والتكلفة ،ونوعية المنتج، وسمات طبيعته ،ومدى قوة المنافسة ،وغيرها

الاتجاه الثالث :- تحديد أساس التنافس

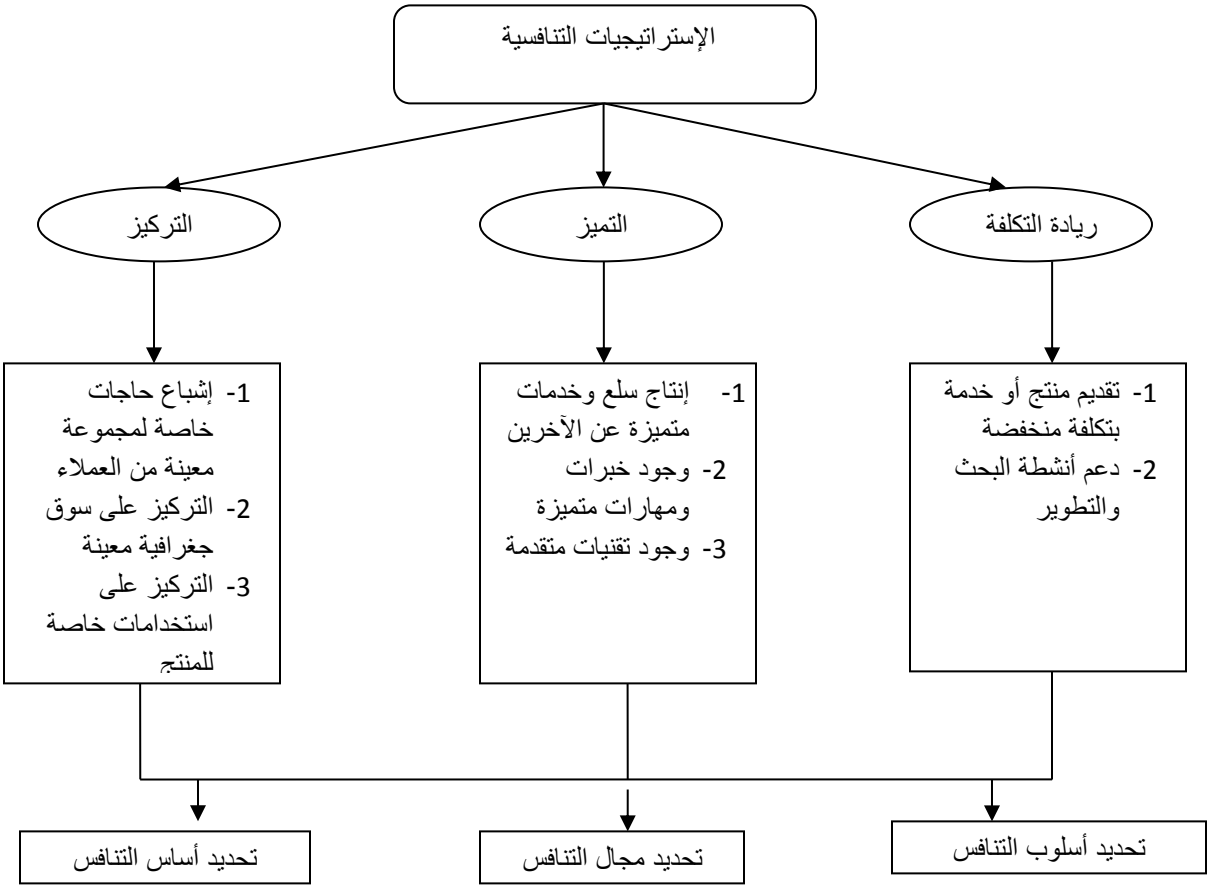
تستطيع المنشأة - في ضوء الاتجاهين السابقين - أن تحدد الميزة النسبية التي تتميز بها عن المنشآت المنافسة وتختارها ،كالجودة وتميز المنتج بسمات معينة ،أو انخفاض التكلفة مما يحقق ميزة تنافسية قوية للمنشأة .

ونستنتج مما سبق أن تحليل الوضع التنافسي يُعد من الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ، ولذا تهتم المنشآت- في ظل ظروف التغير المستمر للبيئة الحديثة- بالبحث عن فرص التميز في السوق ، وهذا من شأنه أن يحث إدارة المنشأة على دراسة المتغيرات الداخلية والمتغيرات الخارجية المرتبطة بالسوق وتحليلها، وكذلك إمكانات المنافسين وظروفهم ،من خلال إعداد إستراتيجيات معينة وتنفيذها ، اعتماداً على دراسة السوق وأشكال المنافسة وتحليلها ، و تحديد عناصر نجاح المنشأة التي تمثل مصادر للميزة التنافسية .

[1]- Rick wood C.P. &others " stapylton= strategic management accounting to gain competitive advantage " , management accounting research , March 1993 , pp 33-47.

الشكل رقم (5)

الإستراتيجيات التنافسية



المصدر: من إعداد الباحثة .

عناصر الموقف التنافسي :-

يعتمد تحليل الموقف الإستراتيجي التنافسي على مجموعة من العناصر المرتبطة ببيئتي المنشأة الداخلية والخارجية ، ويؤدي تحليل هاتين البيئتين إلى توفير مجموعة من المعلومات تساعد في تحديد عوامل النجاح المهمة للمنشأة ،وتتميز بيئة الأعمال الحالية بالتغيير المستمر في العمليات والقوانين والتكنولوجيا والأسعار وأذواق المستهلكين، بالإضافة إلى التأثيرات الاقتصادية والتكنولوجية والسياسية والاجتماعية ، ففهم البيئة الخارجية أمر بالغ الأهمية لصانعي القرارات الإستراتيجية، ويجب أن يؤخذ في الحسبان جنباً إلى جنب مع أي تقييم للبيئة الداخلية ، وعلى صانعي القرار في المنشأة الاستفادة من نقاط القوة والفرص القائمة ، والتغلب على نقاط الضعف والعقبات إن وجدت من أجل منح المنشأة قدرات تنافسية [1].

وفيما يأتي توضيح لهذه العناصر:-

أولاً :البيئة الداخلية للمنشأة

تتمثل في قدرة المنشأة على امتلاك موارد وقدرات قد لا تكون متوافرة لدى المنافسين الآخرين، وتؤثر بشكل كبير على إستراتيجيتها وأهدافها ، وتهدف دراسة البيئة الداخلية للمنشأة إلى تحديد نقاط الضعف والقوة وأوجه القصور فيها ، و المصادر والإمكانات والموارد المتاحة لديها بشكل خاص، وإدراك المشكلات والمعوقات التي تواجه توظيف طاقاتها ومواردها، ومن ثم بيان مدى قدرة المنشأة على استغلال إمكاناتها الداخلية بشكل أكثر كفاءة وفاعلية.

ويمكن تحليل البيئة الداخلية للمنشأة من خلال تحليل الأنشطة التي تؤديها ضمن سلسلة القيمة الكلية، إذ يتم تقويم هذه البيئة لتحديد نواحي القوة وأوجه الضعف والقصور في أداء المنشأة بشكل عام، وفيما يأتي بيان للجوانب المتعلقة بتحليل البيئة الداخلية للمنشأة ،من حيث الإنتاج والتمويل والتسويق، وكذلك الجوانب البشرية وجوانب البحث والتطوير [2]:-

- جوانب البحوث والتطوير: وترتكز على حجم الاستثمارات في الدراسات والبحوث والتطوير، وتحديد البدائل المتاحة لتصميم المنتج ،والمفاضلة بين بدائل التصميم .

---

[1] - Wang, Shichao& Tang Youchun " Pfizer's Growth Strategies Under Different Internal and External Environments " , International Journal of Business and Social Science , Vol. 4 No. 16; December 2013 , p143.

[2]- UYGUR, Akyay & AKBABA , Seval , " WHICH CONCLUSION DID SWOT LEAD US TO ON ENVIRONMENTAL ANALYSIS? A PRACTICE OF ZEKÂ MAKİNE LTD. COMPANY " International Journal of Liberal Arts and Social Science , Vol. 2 No. 4 May, 2014 , p 27-29.

- مبارك ، أنوار محمد ، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين إدارات المنشأة لتحقيق مزايا تنافسية – دراسة نظرية تطبيقية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة ، المجلد 29 ، العدد 2 ، 2005 م، ص 362 .

- الجوانب الإنتاجية: يتم الاهتمام بالمواصفات التي حددتها الإدارة الهندسية والالتزام بها ،تنظيم الورديات بين العاملين ، وصيانة الآلات وحجم التقدم التكنولوجي، والطاقة الإنتاجية المتاحة ،والطاقة الإنتاجية المستغلة .
- الجوانب التسويقية :- يتمثل أهمها في دراسة المواصفات التي يطلبها المستهلك ، وتحديد مدى استعداد المستهلك لدفع زيادة في السعر مقابل إضافة تلك المواصفات ، وتحليل أسباب رد المبيعات من قبل العملاء ونسبة ما يرجع منه لوجود عيوب في المنتج ، ونسبة ما يرجع لارتفاع السعر دون توافر المنتج مزايا إضافية ، ومدى فاعلية الإعلان والترويج، والخدمات المقدمة للعملاء، ومدى إمكانية فتح أسواق جديدة.
- الجوانب البشرية للمنشأة :ترتبط بمدى توافر إدارة ذات كفاءة عالية، وحجم خبرة العمالة ومهارتها ومستوياتها ، ومؤهلاتها العلمية.
- الجوانب المالية للمنشأة: ترتبط بالأموال المقترضة ،ومدى قدرة المنشأة على الاقتراض ،السيولة في الأجلين الطويل والقصير، ومصادر التمويل المختلفة ،والتدفقات الداخلة والخارجة للمنشأة .
- الجوانب التنظيمية للمنشأة: ترتبط بالهيكل التنظيمي، وتوزيع السلطات والمسؤوليات، مستوى الثقة بين المديرين والموظفين، وأهداف الإدارة، وأنماط القيادة، والمعرفة، والأفكار، والثقافة التنظيمية، ومدى توافر نظم للمعلومات الإستراتيجية،التي تتيح للمنشأة المرونة والتكيف مع البيئة الخارجية.

ونستنتج مما سبق أن التركيز على هذه الجوانب يُمكن من معرفة نقاط قوة المنشأة وقدراتها الخاصة، التي تنفرد بها ، والتي من الممكن أن تظهر في مميزات التصميم ، والقدرة على التسويق الجيد ، والإدارة المالية الفعالة ، وكفاءة الموارد البشرية ، وفعالية أساليب الادارة ، كما يمكن أيضاً من معرفة نقاط ضعف المنشأة ، التي تجعل قدرتها التنافسية منخفضة مقارنة بمنافسيها والتي تظهر من خلال ضعف تصميم المنتج وارتفاع تكلفته ، وسوء الادارة المالية ، وضعف التخطيط والتسويق ، وعدم كفاءة الموارد البشرية ، ولذلك تسعى الإدارة إلى التغلب على نقاط ضعفها من خلال دراسة أساليب المنشآت المنافسة وممارساتها ، وخلق فرص جديدة للاستثمارات، بشكل يؤدي إلى القضاء نهائياً على نقاط الضعف التي تعاني منها وتعوق قدرتها التنافسية .

ثانياً: البيئة الخارجية للمنشأة

تشمل البيئة الخارجية مجموعة العوامل المحيطة بالمنشأة واستراتيجياتها ،والمؤثرة فيها بشكل أو آخر، ويقصد بالعوامل المتغيرات العامة والخاصة، فالعامة منها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والطبيعية والتكنولوجية والثقافية...إلخ ، وهذه المتغيرات يصعب على المنشأة التحكم فيها أو التأثير عليها بحكم شموليتها للكل، أما الخاصة فهي تلك العوامل المرتبطة بالمنشأة والقريبة منها كالموردين والممولين والمنافسين والوسطاء والسوق...إلخ، وهي عوامل تستطيع المنشأة التأثير فيها بنسب متفاوتة [1].

ويمكن تقسيم البيئة الخارجية المحيطة بالمنشآت إلى نوعين؛ يتضمن كلٌ منهما مجموعة من العوامل، وذلك على النحو الآتي:-

أ- **البيئة الخارجية على مستوى الصناعة:-**

يقصد بهذه البيئة مجموعة العوامل المؤثرة في كل المنشآت، وتقع خارج حدودها ، ونطاق رقابة إدارتها، وتتميز متغيرات هذه البيئة بكونها ذات تأثير مباشر على إستراتيجيات المنشأة، في حين لا تستطيع المنشأة أن تؤثر في تلك المتغيرات، وتصنف عوامل البيئة الخارجية على مستوى الصناعة إلى: -

1- العوامل الاقتصادية :-

يؤثر المناخ والظروف الاقتصادية تأثيراً مباشراً على أداء جميع المنشآت في المجتمع، وتتمثل المتغيرات الاقتصادية في ظهور التجمعات الاقتصادية الضخمة ذات القدرات التنافسية العالية ، وزيادة القدرة التنافسية للمنشآت المتعددة الجنسية،إضافة إلى الوضع الاقتصادي العام من حالات ركود وكساد وازدهار ومعدلات تضخم ومعدلات نمو وتغيرات أسعار الصرف.

2- العوامل السياسية والقانونية:

تتمثل هذه العوامل في القوانين المنظمة لحل المشكلات التي تؤثر على أداء المنشآت الصناعية وإستراتيجياتها ، ومن ثم في نموها واستمرارها، ذلك أن للاستقرار السياسي

[1] - داودي ،الطيب ،" أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية على صياغة الإستراتيجية " ، محلة الباحث ، العدد 5 ، 2007 م ، ص 39

واتجاهات المسؤولين آثاراً إيجابية على أداء المنشآت، وتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية على الدخول في شركات وطنية.

3- العوامل الاجتماعية والثقافية: -

تعد العوامل الاجتماعية والثقافية من أهم المتغيرات البيئية ، لأنها تؤثرفي أداء المنشأة وتتأثر به وتتمثل البيئة الاجتماعية في النوع والحالة الاجتماعية والعمر والتعليم وعدد الأفراد، وترجع أهميتها لما توفره للمنشآت من أفراد سواء أكانوا خبراء فنيين أم عمالة ، مع ملاحظة أن ذلك يتوقف على مستوى التعليم في المجتمع [1]، فمثلاً نجد في المجتمعات ذات المستوى التعليمي المرتفع تتمكن المنشآت من الحصول على احتياجاتها من القوى البشرية ذات المهارات العالية، كما أن لمستوى الثقافة والعادات والتقاليد الاجتماعية أثراً واضحاً على موقف العاملين والمستهلكين من الشركة الصناعية ومنتجاتها وعلاقتهم بها، ومن ثم على مستوى أدائها.

4- مستوى التكنولوجيا:-

يؤثر مستوى التكنولوجيا على تكاليف المنتج وجودته ،وعلى القرارات الإستراتيجية للمنشأة، وقد اتسمت بيئة الأعمال الحالية بالتزايد المستمر في استخدام الأتمتة بدلاً من الجهد البشري لغرض إنتاج السلع والخدمات، بالشكل الذي أدى إلى ظهور العديد من الأنظمة كنظام التشغيل الآلي ، ونظم التصنيع المرنة ، والتركيز على مفهوم إدارة الجودة الشاملة [2] .

[1] - Parkash, Rakesh& others , " Do Socio-Economic factors really Influence risk taking Behavior of individual Investors? " , Research Journal of Management Sciences , Vol. 3(6), 10-13, June (2014) , p10.

[2] - Dauda, Abdulsalam & Ismaila Mustapha Yusuf , " Influence of Technological Environmental Factors on the Strategic Choice of Quoted Manufacturing Firms in Nigeria's Food and Beverage Industry " , International Journal of Business, Humanities and Technology , Vol. 3 No. 8; December 2013 , p160-161 .

ب- **البيئة الخارجية على مستوى المنشأة:-**

تتمثل في مجموعة عوامل تؤثر على المنشأة بصفة خاصة ، ويتم تحليل عناصر هذه البيئة بهدف معرفة الفرص والتهديدات التي من الممكن أن تؤثر في إستراتيجيات المنشأة .

وتتضمن البيئة الخارجية على مستوى المنشأة مجموعة متغيرات أهمها الموردين والعملاء و المنافسين، ويمكن إيضاحها بغرض تحديد مدى تأثيرها في أداء المنشأة على النحو الآتي [1] :

1- الموردون

تحليل قوة الموردين يشبه تحليل قوة العملاء ، فإذا كان هناك العديد من الموردين القادرين على تقديم الخدمة نفسها فإن قوتهم تكون ضعيفة ، أما إذا كانت الخدمة المتحصل عليها من المورد لا يمكن التحصل عليها إلا منه، أو من عدد قليل من الموردين ، فقوتهم التفاوضية تكون عالية ، وتتوقف قوة المورد على مجموعة من العوامل ، أهمها :-

- تركيز الموردين : أي هل هناك العديد من المشترين والقليل من الموردين المهيمنين ؟
- العلامة التجارية :أي هل العلامة التجارية للمورد قوية ؟
- ربحية المورد :أي هل الموردون مجبرون على رفع الأسعار ؟
- قاعدة الجودة والخدمة .
- تحويل التكلفة بمعنى هل من السهل على الموردين إيجاد زبائن جدد؟

2- العملاء :

يعد العملاء محور اهتمام المنشأة، وأهم مصدر لتوليد الدخل، وعليها أن تقوم بدراسة رغباتهم واحتياجاتهم المستقبلية ، ودراسة التكاليف التي يتحملها العملاء ،نتيجة شرائهم منتجاتها . وتتوقف قوة التفاوض مع العملاء على مجموعة من العوامل ،أهمها :-

- تركيز العملاء : بمعنى هل هناك عملاء مهيمنون ؟
- التميز : أي هل المنتجات التي تقدمها المنشأة قياسية ؟
- ربحية العملاء .
- قاعدة الجودة والخدمة .
- تحويل التكلفة : أي هل من السهل على العملاء تغيير موردهم ؟

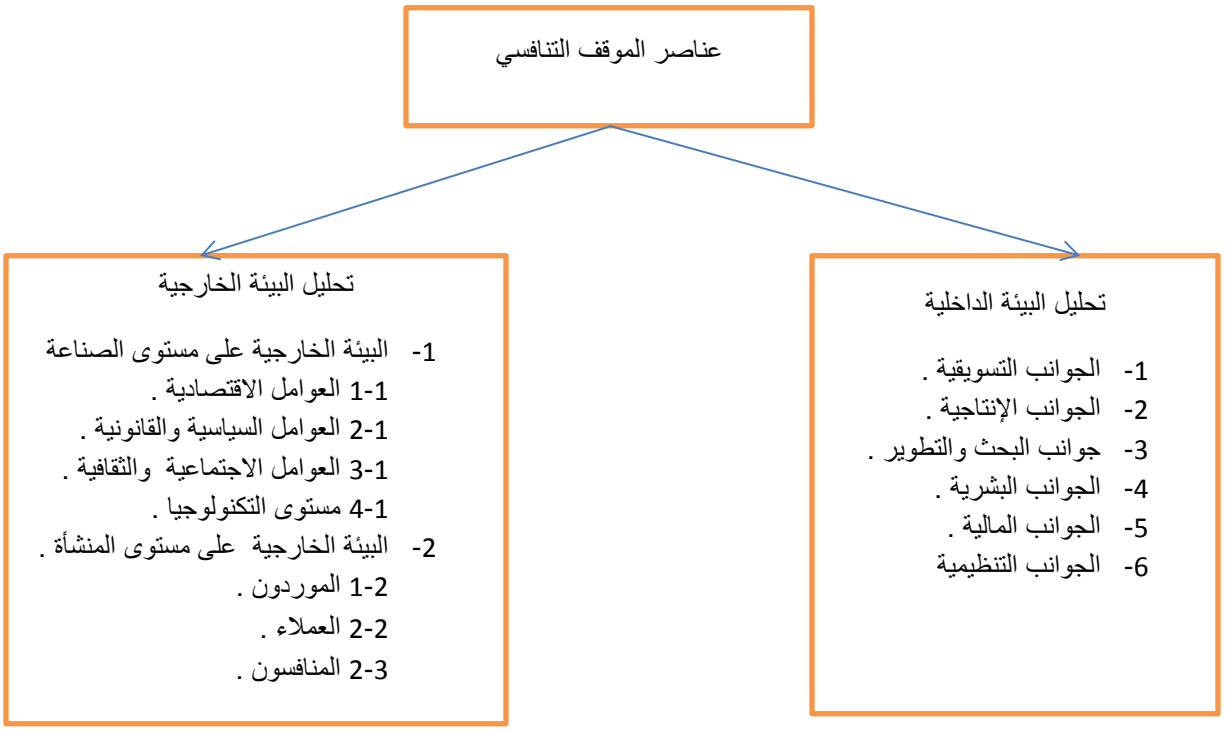
[1] - محمد ، وليد يوسف عفيفي ، مرجع سابق ، ص 79 .

3- المنافسون:

الهدف الأساسي من تحليل موقف المنافس وتقييمه هو تفسير أسباب الاختلاف والتميز بين موقف المنشأة والمنافسين ، والكيفية التي تؤدي إلى حدوث هذا التميز، بحيث تحاول المنشأة استغلال نقاط الضعف لدى المنافس لتصبح بمثابة قوة وتميز لديها ، ولتتمكن من مواجهة نقاط القوة التي يمتلكها المنافس ، فتوفير معلومات عن المنافسين مثل حجم النشاط ، والحصة السوقية ، وتكاليف المنافسين ، وأسعار بيعهم يسهل تحديد المناطق التي تحتاج إلى تطوير في منتجات المنشأة وعملياتها ، إذ يتم استخدام هذه المعلومات كمؤشرات تساعد في وصف الموقف التنافسي وتحليله.

الشكل رقم (6)

عناصر الموقف الإستراتيجي



المصدر : من إعداد الباحثة .

نستنتج مما سبق أنه ينبغي دراسة البيئة الداخلية وتحديد عناصر القوة والضعف فيها ، وأن القياس المرجعي يلعب دوراً مهماً في دراسة البيئة الداخلية للمنشأة ،عن طريق فحص العمليات والممارسات في كل وحدة من وحدات المنشأة ودراستها ،بهدف معرفة

الأنشطة التي تضيف قيمة ، والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ، والتي تستهلك الوقت والتكلفة دون أية إضافة ومن ثم استبعادها من العملية الإنتاجية ، وكذلك يجب دراسة البيئة الخارجية ومعرفة الفرص التي يتحتم استغلالها ، والتهديدات التي تواجه المنشأة مع بذل الجهود اللازمة لتفاديها والتخلص من آثارها السلبية، والقياس المرجعي يوفر معلومات عن المنشآت المتميزة بهدف معرفة كيفية أدائها ، وتحديد المنتجات المتميزة التي نالت رضا العملاء ،وحققت معايير الجودة ، وكذلك تحديد الجوانب التي يتميز بها المنافسون في أداء المنتج ،من أجل تحديد طرق تحسين الأداء للوصول إلى مستوى التحسين المطلوب ،ويجب على البيئة التصنيعية الداخلية للمنشأة أن تستجيب لمتطلبات البيئة التنافسية الخارجية ،وتتناغم معها ، وهذا لا يمكن أن يحدث إلاّ من خلال توفير نظام إنتاجي مؤتمت مرن قادر على تنويع الإنتاج ، وتطوير المنتجات استجابة لأذواق العملاء ، وأن يتزامن مع ذلك تحليل حلقات سلسلة القيمة، ومسببات التكلفة، في إطار التحليل الإستراتيجي للتكلفة والإدارة الإستراتيجية للتكاليف ،والجودة ،والأرباح .

وتقتضي بيئة الأعمال الحديثة والمداخل والنظم المنبثقة عنها والأهداف والإستراتيجيات الجديدة ، إضافة إلى ما ذكر انفاً استخدام مقاييس مرجعية ملائمة ،واقتراح مقاييس جديدة، تسهم في تحديد نقاط القوة والضعف ومن ثم اتخاذ الإجراءات الفنية والاقتصادية لتحقيق الإستراتيجيات في مجالات الجودة والتكاليف والتوقيت، تدعيماً للقدرة التنافسية .

المبحث الثاني

تحليل سلسلة القيمة

تحليل سلسلة القيمة :

ظهر أسلوب تحليل سلسلة القيمة نتيجة للتحول في الرؤية الإدارية من المدخل التقليدي للتكاليف إلى التحليل الإستراتيجي للتكاليف ، فقد تحول مدار الرؤية من المجال الداخلي المحدد إلى الرؤية الخارجية الموسعة ،التي تأخذ في الحسبان توجهات الموردين والمستهلكين في بناء الأهداف، ووضع إستراتيجيات تحقق تلك الأهداف [1] .

يمثل تحليل سلسلة القيمة المفهوم الأساسي في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وقد ظهرت فكرة تحليل سلاسل القيم لأول مرة عام 1985 م كطريقة لعرض بناء القيم بالنسبة للمستهلك النهائي، اعتماداً على سلسلة الأنشطة المسؤولة عن إنتاج السلع ،وتم وصف سلاسل القيمة حينذاك بأنها أنشطة داخلية تتعلق بتصميم المنتج وإنتاجه وتسويقه وتسليمه [2].

ومنذ عام 1989م وسع Shank مفهوم سلاسل القيمة، فقد عرفها على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة المسؤولة عن خلق القيمة بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام من الموردين، وانتهاء بتسليم المنتجات للمستخدم النهائي [3].

في حين قدم Porter تعريفاً لسلسلة القيمة ، لأية منشأة وفي أي مجال من قطاع الأعمال ، على أنها "مجموعة متصلة من الأنشطة الخالقة أو المولدة للقيمة ، وذلك من بداية أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين إلى تسليم المنتج النهائي للعملاء "[4]،والتركيز هنا ينصب على الأنشطة الخارجية التي تتم خارج المنشأة، وذلك بالنظر للمنشأة على أنها جزء من منظومة القيمة الشاملة

[1] - عداس ، ضحى محمد ، " إطار محاسبي لتكامل عمليات المصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلي في شركات البترول في سوريا " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ' 2008 م ، ص، 85 .

[2] عاشور ، عصافت سيد أحمد ،" المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة – دراسة حالة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد 1 ، السنة الثانية ، 1998 م ، ص 10.

[3] - Shank , John k. Govindarajan , v ijay " strategic cost management : the new tool for competitive advantage " the free press , ny , 1993 . p 13.

[4] - شهيد ، رزان حسين كمال ، " تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة – دراسة حالة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، 2003 م، ص .

التي تتكون من سلسلة متكاملة من الأنشطة ذات القيمة ،والتي تبدأ من الحصول على المواد الخام وتنتهي بالمستهلك النهائي[1].

ويعرف [2] Ahmed, N.سلسلة القيمة بأنها " مجموعة متكاملة من الأنشطة المطلوبة لتحقيق منتج أو خدمة خلال مراحل الانتاج المختلفة ، وتسليم المنتج للمستهلك ، والتخلص النهائي منه بعد الاستخدام" .

ويلاحظ ان تعريفي Porter & shank يتفقان في أن سلسلة القيمة عبارة عن مجموعة متكاملة من الأنشطة تبدأ بتسلم المواد الخام وتنتهي بالمستهلك النهائي ، في حين يرىAhmed, N. أن سلسلة القيمة لا تنتهي عند تسليم المنتج للعميل ، بل بالتخلص النهائي من المنتج بعد الاستخدام .

وعند تحليل سلسلة القيمة يجب مراعاة مجموعة من التقديرات أهمها [3]:

- معاملة كل جزئية من معاملات المنشأة ؛(البحوث والتطوير ، التصميم ، الإنتاج ، التوزيع ، خدمة العملاء) على أنها معامل مضيف للقيمة .
- التكامل والتنسيق بين كل المعاملات بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قدرات كل منها في تحقيق الميزة التنافسية ،وتلعب سلاسل القيمة دوراً مهماً في تدعيم الميزة التنافسية للمنشآت، لأن المنافسة في المستقبل لن تكون بين المنشآت، بل بين سلاسل القيمة للمنشآت[4] .

---

[1] - عيسى ، حسين محمد ، " إطار مقترح لاستخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة " ، المجلة العلمية للتجارة والاقتصاد ، جامعة عين شمس ، العدد 2 ، الجزء الثاني ، 1995 م ، ص 963.

[2] - Ahmed, N "Value Chain Analysis of Hilsa Marketing in Coastal Bangladesh. Aquaculture News, 33, 1820. [Online] Available: http://www.aqua.stir.ac.uk/AquaNews/downloads/issue_33/33p18_20 (March 9, 2010)

-نقلاً عن

- Phiri , Letson Yoyola & others " Value Chain Analysis of Lake Malawi Fish: A Case Study of Oreochromis spp (Chambo) " , International Journal of Business and Social Science , Vol. 4 No. 2; February 2013 , p171.

[3] - حسين ، زينب احمد عزيز" تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكلفة النشاط ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة " ، مجلة البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، العدد 1 ، السنة 22 ، 2004 م ، ص 97 .

[4] - البلتاجي ، يسري ، " عوامل ومحددات فعالية دور المحاسب الإداري في تطبيق أسس الإدارة الإستراتيجية لسلاسل القيمة وترشيد قراراتها مع التطبيق على القطاع الصناعي المصري " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 36 ، العدد 3 ، 2012 م ، ص 574.

ويعتمد مفهوم سلسلة القيمة على فكرة أساسية فحواها أن تحقيق مزايا تنافسية ينجز من خلال أحد مدخلين[1] :

- الأول : تقديم منتجات مشابهة لمنتجات المنافسين بسعر أقل .
- الثاني : تقديم منتجات أفضل من منتجات المنافسين بالسعر نفسه.

وتقاس سلسلة القيمة بإجمالي ما يدفعه المشترون للسلعة ، ورضاهم عن السلع والخدمات المقدمة، ورغبتهم في دفع أي مبلغ مقابل شراء منتجات المنشأة ،مما ينعكس على الأرباح ، ويمكن الحصول على مزايا تنافسية من خلال تنفيذ الأنشطة بكفاءة أكثر وتكلفة أقل عن منافسيها، أو أداء المعاملات بطريقة متميزة ،وتحقيق سعر مرتفع ، ومن ثم قيمة أعلى [2].

ويساعد تحليل سلسلة القيمة على تحقيق مجموعة من المزايا أهمها تحسين الموقف التكاليفي للمنشآت، وتدعيم قدرتها التنافسية ، و إتاحة الفرصة للإدارة لتحليل مجمعات التكلفة ومسبباتها، ،ومن ثم تخفيض التكلفة الإجمالية ،والوصول إلى التكلفة المستهدفة ، وكذلك الكشف عن الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، ومن ثم تحديد الجزء المهم من سلسلة القيمة الذي يمكن تعزيزه، وتخفيض تكلفته، بهدف زيادة المنافع التي تتحقق للعملاء [3].

وتمر عملية تحليل التكاليف المصاحبة للمعاملات التي تكوّن سلسلة القيمة بالخطوات الآتية [4]:

1. تحديد معامل سلسلة القيمة ، ومعرفة التكاليف والخطوات الخاصة بهذه السلسلة .
2. القيام بعملية فحص مسببات التكلفة الخاصة بكل معامل قيمة ، ومعرفة كيفية التعامل بينهما.
3. تحديد سلاسل القيمة للمنافسين ، ومعرفة التكاليف النسبية الخاصة بهم ،وقياس الفروق في هذا النطاق .
4. وضع إستراتيجية تعمل للحصول على تكلفة نسبية أقل ،من خلال القيام بعملية الرقابة على مسببات التكلفة ،وحلقات سلسلة القيمة .

---

[1] - عثمان ، عبد الجواد أحمد عبد الرحمن ، استخدام نموذج سلسلة القيمة في تحليل التكاليف بهدف ترشيدها واكتساب ميزة تنافسية – دراسة تطبيقية " أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة قناة السويس ، 2006 م ص 64 .

[2] - -Requel,F ,Rebert,W,R.," Soveregin-debt renegotiations ;Astrategic analysis" www.SSRN.com,2005,p13-17.

[3] - -عبدالله ، مجيب الرحمن أحمد ،مرجع سابق ، ص 150.

[4] - السوافيري ، فتحي رزق سالم ، " المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد 1 ، 1996 م ، ص 13 .

5. التأكد من أن المجهودات المرتبطة بتخفيض التكاليف وترشيدها سوف لن تقلل من درجة التميز التي تتمتع بها المنشأة .
6. إجراء عملية اختبار للإستراتيجية التي يتم التوصل إليها ، في محاولة لصبغها بخاصية الاعتماد عليها .

ويتضح مما سبق أن تحليل سلسلة القيمة لا يعكس المنظور الداخلي فقط ،وإنما يأخذ في الحسبان ظروف المنافسة ، ليمتد إلى خارج حدود المنشأة فيشمل أنشطة العملاء والموردين عبر سلسلة القيمة الكلية التي تعمل فيها المنشأة، مما يسهم في توليد قيمة أفضل للمنتجات المقدمة للعملاء مقارنة بالمنافسين .

إن المنفعة الرئيسية لتحديد أنشطة سلسلة القيمة تكمن في توجيه نظر المنشأة للتركيز على الأنشطة التي تنفذ من قبل المنافسين ، لأن هذه الأنشطة تمثل المجال المناسب لتخفيض التكاليف إذا يتم تحليل سلسلة القيمة للمنشأة ، ومعرفتها ومن ثم تحسينها ،وجعلها مركز قوة قياساً بالمنشآت العاملة في الصناعة نفسها، بمعنى آخر فإن تحليل سلسلة القيمة يساعد على تحليل الأنشطة التي تمارسها المنشأة في كل من التخطيط والتصميم والانتاج والتوزيع ، وهي الأنشطة التي ينتج عنها مزايا تنافسية [1] ، ومن ثم يتم قياس المنظور الإستراتيجي للتكاليف وتحقيقه من خلال قياس قدرة أنشطة سلسلة القيمة على إنتاج قيمة وإضافتها للمستهلك النهائي تكون أكبر من الموارد المستهلكة لإنتاج هذه الوحدات [2].

ويلاحظ أن لكل منشأة سلسلة قيمة داخلية تتكون من معاملات أساسية ومعاملات مساعدة تؤدي إلى إنتاج المنتج الذي تطلبه ، وعادة يكون لكل خط من خطوط منتجات المنشأة سلسلة القيمة الخاصة به ،ولأن معظم المنشآت ينتج أكثر من منتج فإن التحليل الداخلي للمنشأة يتضمن تحليل مجموعة متماثلة من سلاسل القيمة، ومع ذلك لا تعد إدارة سلسلة القيمة قصيرة ، كما أن التحديات متنوعة وواسعة ومحفوفة بالمخاطر، ويمكن أن تؤثر على تدفق القرارات والمستوى المطلوب من الأداء ، وهذا يؤدي في النهاية إلى تغييرات في تكوين السلسلة [3] .

---

[1] - Benta ,F ," supply chain diversity the link to competitive advantage "www.SSRN.com, September ,2004,p10.

[2] - علي ، محمد ، استخدام أساليب تخفيض تكلفة دورة المنتج لتحسين أداء المنظمات ،" مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 1 الجزء 1 . 2010م ، ص 123 .

[3] -Oliveir, Selma Regina Martins& Alves , Jorge Lino , " Multi-Model Standard Reference for Strategies in Prospecting of Knowledge in Innovation Value Chain: Towards Product Development Process "international Journal of Business and Social Science , Vol. 4 No. 12 [Special Issue – September 2013, p36.

وترى الباحثة بناءً على ما سبق أن التغيير السريع في ظروف بيئة الأعمال وازدياد حدة المنافسة، فرضا على المنشآت ضرورة تحسين سلاسل القيمة الخاصة بها ، من خلال كفاءة تلك الأنشطة وفعاليتها ، وخلق قدرات جديدة للمنتج ،ومقابلة حاجات العملاء وتوقعاتهم ،وابتكار طرق جديدة للعمل ،بالشكل الذي يسهم في حصولها على مزايا تنافسية وتدعيم قدراتها التنافسية، كما أن الفحص المتأني لكل أنشطة القيمة يؤدي إلى تفهم أفضل وأكثر دقة لكل جوانب القوة والضعف في المنشأة، إضافة إلى أن الاختلافات بين سلسلة القيمة للمنافسين مصدراً رئيسياً للميزة التنافسية .

سمات تحليل سلسلة القيمة :-

يهدف تحليل سلسلة القيمة إلى أن فحص المنشأة يجب أن ينصب على الروابط (العلاقات) الداخلية والخارجية لسلسلة القيمة، ومن ثم التركيز على التكلفة الكلية لتلك السلسلة ، وليس على تكلفة أعمال فردية ، أو إدارات ،أو أنشطة ،أو عمليات معينة .

وهناك ثلاثة جوانب يظهر فيها تحليل سلسلة القيمة وهي [1]:-

1- تحليل سلسلة القيمة يساعد على تشجيع علاقة الشراكة بين المورد والمشتري .

2- تحليل سلسلة القيمة يركز على الاستفادة من الكفاءات الأساسية .

3- تحليل سلسلة القيمة يهتم بالعمليات وليس بالإدارات .

وهذه الجوانب تعبر عن شقي سلسلة القيمة الداخلي والخارجي ، فإذا كانت سلسلة القيمة تبدأ بالحصول على المواد الخام والمواد من الموردين، وتحويلها إلى منتج أو خدمة داخل المنشأة ،ومن ثم توزيعها على المستهلكين خارج المنشأة ، فإن مناقشة أثر العلاقات بين الموردين والمستهلكين تمثل سلسلة القيمة الخارجية ،أو الجزء الخارجي لسلسلة القيمة .

[1] - علي ، عفاف مبارك محمد ، " دور نظم إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، المجلد 27 ، العدد 2 ، 2003 م ، ص 7 .

مقومات تحليل سلسلة القيمة :

يستند أسلوب تحليل سلسلة القيمة إلى مجموعة من المقومات، أهمها ما يأتي :-

1- أنشطة القيمة :

تمثل إحدى المقومات المهمة والأساسية التي ترتكز عليها سلاسل القيمة في مفهوم النشاط الذي يصلح لتشكيل إحدى الحلقات في سلسلة القيمة وخصائصه.

ويرى البعض أن أنشطة القيمة تصنف إلى نوعين من الأنشطة، هما [1]:-

1- الأنشطة الأساسية وتتضمن خمس فئات هي :-

- الأنشطة المتعلقة بالإمدادات الداخلة، ومن أمثلتها الأنشطة المرتبطة بتسلم المدخلات وتخزينها وتوصيلها .
- العمليات ،وهي الأنشطة المطلوبة لتحويل المدخلات إلى المنتجات النهائية ،ومن أمثلتها التشغيل على الآلات والتعبئة والتجميع وصيانة الآلات .
- الأنشطة المتعلقة بالإمدادات الخارجية، وتتضمن الأنشطة المتعلقة بتجميع المنتجات وتخزينها وتوزيعها على الحلقة التالية لسلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة .
- التسويق والمبيعات، ويتضمن هذا النشاط توفير المعلومات التسويقية اللازمة عن المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة .
- خدمات ما بعد البيع ،وتتضمن جميع الأنشطة المطلوبة لاستمرار عمل المنتج بعد تسليمه للعميل ، ومن أمثلة ذلك التدريب والتصليح وقطع الغيار والتجهيز .

2- الأنشطة الداعمة ؛(الثانوية) وتتضمن أربع فئات هي :-

- المشتريات، وهي الأنشطة الإدارية المتعلقة بإصدار أوامر الشراء لتوفير المدخلات المطلوبة للأنشطة الأساسية .
- إدارة الموارد البشرية، وتتضمن الأنشطة المتعلقة باستقطاب العاملين وتدريبهم وتعيينهم ....إلخ.
- عمليات التطوير التكنولوجي ،وتشمل جميع الأنشطة المتعلقة بالحصول على المدخلات التكنولوجية ،(مثل المعدات والحاسبات الآلية والبرمجية ...إلخ)

[1]- - fan, Xu yi , " The Profit Model of the Fashion Industry " , International Journal of Business and Social Science , Vol. 5, No. 5(1); April 2014 , p116.

- البنية الأساسية للمنشأة، وتشمل الأنشطة المتعلقة بالتمويل والتخطيط الإستراتيجي والمحاسبة والإدارة العامة وجميع الأنشطة الداعمة الأخرى .

2- الأهداف :

يتم بناء سلسلة القيمة من أجل تحقيق أهداف معينة ، ويجب أن تكون هذه الأهداف محددة بوضوح ومنذ البداية ، وقد رأى البعض أن الأهداف التي تسعى إليها سلاسل القيمة تتمثل في الكشف عن الآتي :

1- تحديد تكاليف الأنشطة المختلفة، والأهمية النسبية لكل منها ، وأسباب اختلاف التكاليف في شركة ما عن منافسيها والعكس ، والأنشطة التي تمارسها المنشاة ومنافسوها بكفاءة وعدم كفاءة، وتأثير تكاليف أحد الأنشطة على تكاليف الأنشطة الأخرى ،وتحديد الأنشطة التي يجب أن تضطلع بها المنشأة ، والأنشطة التي يجب أن توكل إلى الغير لتأديتها [1].

2-خصائص المنتج، والأنشطة التي أسهمت فيها، وقياس قيمة هذه الأنشطة، من أجل تحليل قدرتها على الإضافة إلى القيمة وتقييمها ، والكشف عن أوجه القصور في أدائها [2].

3- فهم العلاقات بين أنشطة القيمة الداخلية للمنشأة، وتحديد أثرها على تكاليف أداء الأنشطة، والاستفادة من ذلك في ترشيد استخدام موارد المنشأة، بالإضافة إلى العلاقات الخارجية بين أنشطة المنشأة وكل من الموردين والعملاء ،من أجل معرفة الأنشطة التي تمارسها المنشأة، وتلك التي توكل للغير لتأديتها.

4-تحديد مجالات التميز في أنشطة القيمة، وفرص التطوير في المنشأة ، المنبثقة عن تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط، ودراستها ، وإدارة هذه المسببات بكفاءة، فهي تعد مصدراً لتحقيق الميزة التنافسية.

ونستنتج من ذلك أن الهدف من تحليل سلسلة القيمة هو معرفة الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، وفهم العلاقات المترابطة فيما بينها ، ومن ثم تدعيم الأنشطة التي تضيف قيمة إلى المنتج، ورفع كفاءتها، ومحاولة التخلص من تلك التي لا تضيف قيمة، أو تصحيح مسارها، من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحويلها إلى أنشطة مضيفة للقيمة أو حذفها، مما يؤدي إلى تطوير جهود تخفيض التكاليف، وتحسين الجودة، ومن ثم زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

[1] -عبدالله ، مجيب الرحمن أحمد ، مرجع سابق ، ص143.
[2] - الزعيتري ، عادل عبد الغني قائد ، مرجع سابق ، ص 73.

3- القيمة :

تعد القيمة إحدى ركائز الإطار الفكري لسلسلة القيمة ،وهي تتحدد بفعل عوامل ديناميكية ، ومن الضروري إعادة النظر فيها بصفة دورية ، وهناك العديد من الأساليب التي يمكن الاستناد إليها لهذا الغرض ، ومن أهمها :

- عمليات المسح للأسواق .
- قوائم الاستقصاء .
- المقابلات مع العملاء .
- استطلاع رأي مجموعات العملاء الرئيسيين .

غير انه يجب الإشارة إلى أنه إذا لم يوف المنتج باحتياجات المستهلك فإنه يكون عديم القيمة بغض النظر عن سعره ، ومن الممكن أن يختلف مفهوم القيمة عند المستهلكين المختلفين حسب الوقت والمكان ، وذلك في ظل وجود منتج بديل [1].

والقيمة مضللة في كثير من الأحيان، إذ يختلط مفهومها مع مفهومي السعر والتكلفة المالية للمنتج ، فهناك العديد من الأنشطة التي تضيف تكلفة للمنتج دون أن تضيف له أية قيمة ، ولذا فإن فهم العلاقة بين التكلفة والقيمة هو أساس قدرتها على تحقيق أهدافها من مستويات الربح المرغوب، والمنشأة تحتاج إلى أن تفهم بدقة الأنشطة التي تقدمها، وتكاليف تقديم هذه الأنشطة ، والسعر السوقي لمخرجاتها، ويعتمد تحقيق الربح على مقدار الزيادة في القيمة التي تولدها أنشطة المنشأة عن تكاليف أداء تلك الأنشطة ، وحتى تتمكن المنشأة من تحقيق ميزة تنافسية عليها أن تؤدي تلك الأنشطة بتكلفة أقل من منافسيها ، أو تؤديها بطريقة متميزة عنهم.

[1]- خضر ، سعاد حسن ، " مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية – دراسة تحليلية " ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين . جامعة القاهرة ، العدد 69 ، السنة 46 ، الجزء الأول ، 2007 م ، ص 687.

4- نموذج سلسلة القيمة :

يتكون نموذج سلسلة القيمة مما يأتي :

- الأنشطة الأساسية : تتمثل في الأنشطة التي تتولى التكوين المادي للمنتج ، أي تخلق القيم التي تخضع للتداول في الأسواق .
- الأنشطة الداعمة : - تتمثل في الأنشطة المنبثقة عن الأنشطة الأساسية، وتقوم بتقديم المدخلات لها لتمكينها من أداء دورها ، وينتج عن هذه الأنشطة نواتج لا تخضع للتداول في الأسواق.
- العلاقة بين الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة : تتمثل هذه العلاقات في خطوط الاتصال التي تربط بين كل من الأنشطة الأساسية والداعمة . وقد يكون للأنشطة الداعمة علاقات مع أكثر من نشاط من الأنشطة الأساسية .
- العلاقات بين الأنشطة الأساسية : إذ يجب أن يوضح النموذج العلاقات التي تربط الأنشطة الأساسية ببعضها البعض ، إذ تعد مخرجات كل نشاط من الأنشطة الأساسية مدخلات لأنشطة القيمة الأساسية الأخرى عبر سلسلة القيمة، أو مخرجات للأسواق، إذ تتدفق القيمة من نشاط قيمة أساسي إلى آخر، حتى تصل إلى المستهلك النهائي.

5- تقارير الإضافة للقيمة :

تعد تقارير الإضافة للقيمة من أهم ركائز تحليل سلسلة القيمة ، وإحدى مقوماته الأساسية، ويتطلب استخدام سلاسل القيمة إعداد تقرير عن قدرة الأنشطة الأساسية على الإضافة للقيمة، تمهيداً لإجراء تحليل التكاليف والقيمة ،بهدف إدارة التكاليف من منظورها الإستراتيجي .

وتتضمن تقارير الإضافة إلى القيمة معلومات عن القيمة السوقية لإنتاج النشاط الأساسي، والتكاليف الخاصة بهذا النشاط، مع تفصيل التكاليف على مستوى الأنشطة الداعمة المنبثقة عن النشاط الأساسي، وكذلك القيمة السوقية للوحدات المحولة من نشاط سابق، إذ تندرج ضمن تكاليف النشاط الأساسي المعبر عنه تقرير الإضافة إلى القيمة، وأيضاً عدد الوحدات المنتجة، ويتم قياس الإضافة إلى القيمة لكونها الفرق بين القيمة السوقية للوحدة المنتجة ،ونصيبها من الموارد المستهلكة، على مستوى جميع أنشطة القيمة المشاركة في إنتاج هذه الوحدة.

ونستنتج مما سبق ان تحليل سلسلة القيمة يعد أداةً من أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة ، وأحد الأساليب المهمة لتجزئة عمليات المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة؛ (الأساسية – الداعمة) ،ويمتد هذا التحليل لأنشطة الموردين والعملاء عبر حلقات سلسلة القيمة الكلية للمنشأة ، ويستند إلى

مجموعة من المقومات التي تمكنه من تحقيق هدفه ،وأن تحقيق مزايا تنافسية يتطلب توجيه نظر المنشأة للتركيز على الأنشطة التي تنفذ من قبل المنافسين في حلقات سلسلة القيمة ، من خلال المعلومات التي يوفرها القياس المرجعي عن الأنشطة، وتحليلها ومعرفتها ، ودراسة مسبباتها، بهدف معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، ودراسة مسببات التكلفة لكل نشاط، وهذا يتيح إمكانية الكشف عن نواحي الضعف والقوة في أنشطة المنشأة ، والاهتمام بالأنشطة التي يجب أن توجه إليها الجهود من أجل زيادة قدرتها على توليد القيمة، وكذلك دراسة العلاقة بين الأنشطة بهدف تخفيض المواد التي تستهلكها في سبيل توليد القيمة ، ورفع كفاءتها ، وخلق قدرات إضافية للمنتج ، وابتكار طرق جديدة للعمل ، ومقابلة رغبات العملاء وتوقعاتهم، مما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة .

كما أن فهم تحليل سلسلة القيمة يحدد للمنشأة المنتجات التي تحتاج إلى تطوير وتحسين، وتلك التي يجب التوقف عن إنتاجها في ظل البيئة التنافسية ،من خلال توفير المعلومات التي تساعد في الكشف عن أوجه القصور في أدائها، وهذا ما يدعم موقفها التنافسي .

المبحث الثالث

تحليل مسببات التكلفة

تحليل مسببات التكلفة :

تمثل مسببات التكلفة محور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، ويعكس مدخل تحليل مسببات التكلفة فلسفة المنشأة في إدارة كل مواردها، والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، إذ يربط الأنشطة بالأحداث أو الظروف التي تسبب الحاجة للنشاط والموارد المستهلكة، وهو ما يترتب عليه توجيه اهتمام المنشأة نحو إدارة التكلفة في الأجل الطويل، وتحقيق مزايا تنافسية مستمرة، الأمر الذي يعكس المنظور الإستراتيجي لتحليل مسببات التكلفة[1].

ويتطلب التحديد الدقيق لتكلفة المنتج على أساس النشاط الاختيار السليم والحكيم لمسببات التكلفة ، إذ يؤثر الاختيار المناسب لمسبب التكلفة على قرارات الإدارة الخاصة بتغيير تصميم المنتج [2]، وذلك بسبب التركيز على العلاقة بين مستويات النشاط وحجم مسببات التكلفة.

ومسبب التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ولأغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى من مراحل دورة تحميل التكاليف الخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة ،وهي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بوساطة مراكز النشاط، ومن أمثلتها عدد أوامر التشغيل، وعدد الفاحصين، وعدد الكيلو وات /ساعة المستخدمة، أما النوع الثاني من مسببات التكلفة للمرحلة الثانية من مراحل دورة تحميل التكاليف، فيستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجمعات التكلفة، إذ يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة .

وأسلوب تحليل مسببات التكلفة هو الأسلوب المناسب لدراسة تأثير العوامل المحركة لأداء الأنشطة على التكلفة وسلوكها، ونمط حدوثها ولشرح ذلك التأثير وتفسيره، وتحديد قيم كمية وإعطائها لهذا التأثير، وتوفير المعلومات الملائمة عن تلك العوامل، التي تستخدم في مجالات عدة مثل برامج التحسين المستمر، التي تستهدف تخفيض زمن أداء العمليات الداخلية، وتحقيق

[1] - الزعيتري ، عادل عبد الغني قائد ، مرجع سابق ، ص 20.

[2]- Smith -Kim Langfield , " Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? " Accounting, Auditing Accountability Journal, Vol. 21 No. 2, 2008 , p214.

إدارة الجودة الشاملة، وتخفيض التكاليف، فذلك الأسلوب يتعامل مع الأبعاد الثلاثة للأداء؛ "الجودة، والوقت، والتكلفة " [1].

ومن المتعارف عليه أن التحليل التقليدي لسلوك عناصر التكاليف تجاه التغيير في حجم النشاط لا يفي بمتطلبات التحليل الإستراتيجي للتكلفة ، ويلاحظ أن هذا التحليل التقليدي تطلب الاهتمام ببعض المفاهيم مثل التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ،التكلفة الإجمالية، وتحليل التكلفة والحجم والأرباح، وتحليل التعادل ، الموازنات المرنة.

وهناك نوعان من مسببات التكلفة؛ المسببات الهيكلية ، المسببات التنفيذية على النحو المبين في الجدولين الآتيين [2] :-

الجدول رقم (1)

قائمة المسببات الهيكلية للتكلفة

مسبب التكلفة		الدلالة
النطاق	Scale	ما حجم الاستثمار اللازم لعمليات التصنيع ولأنشطة البحوث والتطوير والأنشطة التسويقية، وما درجة التكامل الأفقي لهذه الأنشطة ؟
المدى	Scope	درجة التكامل الرأسي .
الخبرة	Experience	ما عدد مرات تأدية الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية ؟
التكنولوجيا	Technology	ما الأساليب التكنولوجية المستخدمة في كل خطوة من منظومة القيمة للمنشأة ؟
درجة التعقيد	Complexity	ما حجم اتساع المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء وتنوعها ؟

[1] - تهاني محمود النشار،""استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثاني، العدد4 ، ٢٠٠٣م ، ص 97 .

[2] - - Anderson, Shannon W. & Dekker, Henri C." Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management " , Accounting Horizons, American Accounting Association , Vol. 23, No. 2 ,2009 , p 202.

.

.

الجدول رقم (2)

قائمة المسببات التنفيذية للتكلفة

مسبب التكلفة		الدلالة
مشاركة العنصر البشري	Work force involvement participation	مدى التزام العنصر البشري في المنشأة بفلسفة التطوير والتحسين المستمر .
إدارة الجودة الشاملة	Total quality management	هدف جودة المنتج والسياسات التي تؤدي إلى تحقيقه .
استغلال الطاقة	Capacity utilization	مدى استغلال طاقة المصنع عن طريق معرفة الخيارات الخاصة بنطاق المصنع وتصميمه .
كفاءة تصميم المصنع	Plant layout efficiency	مدى كفاءة التصميم الداخلي للمصنع بصرف النظر عن الإنفاق أو اختلاف الأعراف الهندسية والتنظيمية .
مكونات المنتج	Product configuration	مدى فاعلية تصميم المنتج ومكوناته .
استغلال العلاقات المتداخلة مع الموردين والعملاء	Exploiting linkages with suppliers and customers	مدى القدرة على استغلال الروابط المتداخلة مع الموردين والعملاء وذلك في إطار كامل منظومة القيمة للمنشأة ككل .

- Anderson, Shannon W. ," Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain Research on Strategic Cost Management " , Accounting Research. Vol 2 , 2006 ,p6-7

ويسعى تحليل مسببات التكلفة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها ما يأتي :

1- التحديد الدقيق لقياس التكاليف : - يتم تحقيق الدقة في قياس التكاليف عن طريق الاعتماد على معلومات مسببات التكلفة ، فعدم الاعتماد على حجم الإنتاج كمسبب للتكلفة ، والارتكاز على أكثر من مسبب تكلفة يظهران علاقة السبب والأثر بين مسببات التكلفة واستهلاك الأنشطة من الموارد ويؤديان إلى تحقيق الدقة في قياس التكاليف نتيجة علاقة الارتباط بين الأنشطة ومسبباتها [1].

2- تخفيض التكاليف :- تقوم فلسفة تكاليف الأنشطة على أساس أن الأنشطة تستهلك الموارد عن طريق مسببات التكلفة ، وأنه يتم تخصيص الأنشطة على المنتجات ، ولذلك يساعد الاعتماد على معلومات مسبب التكلفة في توفير معلومات عن الأنشطة ومسبباتها، ومعرفة الأنشطة المضيفة للقيمة، والأنشطة غير المضيفة للقيمة ،من أجل تخفيض كمية مسببات التكلفة وعددها ، وهذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف[2])، وكذلك يقوم تحميل التكاليف بناء على مسببات متنوعة، وعدم الاعتماد على مسبب حجم الإنتاج لتحميل التكاليف على المنتج بتحقيق العدالة في توزيع التكاليف على المنتجات وبالتالي تخفيض تكاليف المنتج .

3- ترشيد استخدام الموارد والإسهام في تقييم أداء الأنشطة :- تساعد دراسة الأنشطة وتوفير معلومات تفصيلية عنها وعن مسبباتها ، والوسائل والأدوات المتبعة في إدارتها ، والموارد المستهلكة فيها من أجل دراسة إمكانية تخفيضها ، على تطوير كفاءة أدائها وتحسينها.

4- الربط بين الأنشطة التشغيلية والمالية بما يسهم في تحقيق أهداف التحسين المستمر :- لم يعد الاعتماد على المعلومات المالية كافياً في ظل البيئة الصناعية المتغيرة ، وبات التكامل بين الأنشطة التشغيلية والمالية ضرورة ملحة في ظل ظروف متغيرة وطلبات متعددة ، وتحليل مسبب التكلفة يسهم في توفير معلومات مالية وغير مالية عن مسببات التكلفة المستخدمة في إدارة الأنشطة وتحقق أهداف التحسين المستمر .

[1] - Banke Rajiv D. &others , op.cit, p1.

[2] - الوصابي ، هاني علي نصر ، مرجع سابق ، ص 92.

وهناك صعوبات تواجه عملية اختيار مسبب تكلفة لكل نشاط لتحديد أفضل ما يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف في كل نشاط[1]، فتجميع مجموعة غير متجانسة من الأنشطة في مجمع تكلفة، سيؤدي إلى صعوبة استخدام مسبب تكلفة وحيد لها، مما يسبب قصوراً في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات .

لذلك يراعى عند اختيار مسبب التكلفة مجموعة من العوامل المهمة ، ومنها مثلاً :

1- درجة الدقة المطلوبة في قياس التكلفة.

2- درجة تعقد المنتجات وتنوعها.

3- الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة.

4- مقابلة التكاليف بالعائد من تجميع بيانات مسببات التكلفة وتحليلها .

كما يتيح الاعتماد على عدد متنوع من مسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة فرصة أكبر لإجراء دراسة تحليلية لعلاقة السبب والنتيجة، إلا أن هناك عدداً كبيراً جداً من مسببات التكلفة لا يمكن تحديده، ولذلك يتطلب الأمر حصر المسببات التي يمكن استخدامها لتتبع تكلفة عوامل الإنتاج المستخدمة، وهو ما تترتب عليه مواجهة مشكلتين؛ تمثل الأولى في تحديد العدد المناسب الذي ينبغي استخدامه من تلك المسببات ، وتتمثل المشكلة الثانية في تحديد نوع المسببات الملائم للغرض المطلوب.

ويتوقف عدد مسببات التكلفة الذي يجب استخدامه على مجموعة من العوامل أهمها :

- درجة التنوع في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة : فكلما تنوعت المنتجات أو الخدمات المقدمة ، اشتدت الحاجة إلى زيادة عدد مسببات التكلفة .
- الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة : يقصد بها اختيار مسبب التكلفة الذي يتميز بأعلى ارتباط مع مجمعات التكلفة لهذا النشاط .

ولحل مشكلة اختيار النوع الملائم من المسببات الواجب استخدامها ، يمكن الاسترشاد بمعايير محددة تتمثل في:-

- تكلفة القياس : تعني اختيار مسبب تكلفة تتوافر معلومات عنه ، ويتميز بسهولة تجميع بيانات التكاليف الخاصة به .

[1] -Anand -Manoj , & other,s , " Activity-Based Cost Management Practices in India:An Empirical Study " , Decision, Vol. 32, No.1, January - June, 2005, p 125.

- درجة ارتباط مسبب التكلفة بالاستخدام الفعلي لموارد النشاط :- وذلك يعني درجة الارتباط بين نوعية مسبب التكلفة والاستهلاك الفعلي للمنتجات المختلفة من الأنشطة .
- الآثار السلوكية لمسبب التكلفة : يجب ألا يستهان بالأثار السلوكية لمسبب التكلفة ، فقد تكون تلك الآثار مرغوبة ، وقد تكون سلبية على أداء الأفراد .

ويقوم مفهوم مسببات التكاليف على فروض أساسية هي[1]:

1- أن المنشأة تقوم بنشاط ما يمكن توصيفه وتحديد نوعيته وقياسه.

2- أن التضحية المالية التي يتطلبها النشاط ؛(تكلفة النشاط) تكون قابلة للقياس الكمي والنوعي، وللتحديد الزماني والمكاني.

3- أن مخرجات النشاط ذاته تكون قابلة للقياس أيضاً.

4- أن مخرجات النشاط تمثل العنصر المتحكم في حدوث تكلفة النشاط؛(التضحية المالية للنشاط) فزيادة حجم مخرجات النشاط أو تخفيضه يؤديان إلى زيادة مدخلات النشاط أو تخفيضها ؛ (تكلفة العوامل المطلوبة للنشاط).

ونستنتج مما سبق أن تحليل مسببات التكلفة يُعد من الأركان المهمة للتحليل الإستراتيجي للتكاليف، والأساس الملائم لتخصيص التكاليف على الأنشطة، من خلال تحديد العوامل والمسببات الرئيسية لحدوث التكلفة، ويفيد تحليل مسببات التكلفة في توفير معلومات عن الأساليب المتبعة في أداء الأنشطة ومسبباتها ، ويساعد في تفسير العلاقة بين مسببات أداء الأنشطة ونتائج هذا الأداء، بهدف اختيار الأسلوب الملائم لأداء الأنشطة باقل تكلفة ممكنة ، ويسهم القياس المرجعي في توفير معلومات عن المنشآت المنافسة ، تفيد في التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والأنشطة التي تستهلك موارد ولا تضيف قيمة للمنتج ،ودراسة أنشطة المنشأة وتحليلها ، وتحديد المسببات المناسبة لحدوث التكلفة ، ودراسة مدى إمكانية تخفيض الطلب على استهلاك الموارد من قبل الأنشطة ، بهدف تخفيض عدد مرات إجراء النشاط ، وتخفيض استهلاك الموارد من قبل الأنشطة، وذلك من خلال إجراء مقارنات لكل نشاط، وتحديد الأنشطة التي تسببت في سوء استغلال الموارد، ومقارنة مستويات التكلفة لدى المنشأة مع المستويات المقابلة لهذه المسببات في الفترات السابقة،

[1] - شتا، علي أبو الفتح " مدخل مسببات التكاليف واختيار المسببات المثلى "**مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي**، جامعة الأزهر، العدد3، "1997م ، ص125 .

ومع المنشآت المنافسة، بما يسهم في الكشف عن نواحي القوة والضعف في أداء المنشأة مقارنة بالفترات السابقة وبالشركات المنافسة ،ومن ثم التحكم بهذه المسببات، وإدارتها بصورة أفضل من المنافسين، وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة .

كما أن دراسة أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وما ينطوي عليه من معلومات تُعد ركيزة أساسية لتدعيم القدرة التنافسية، فتحليل الوضع التنافسي المتمثل في تحليل البيئة الداخلية يساعد في معرفة نقاط القوة التي تتميز بها المنشأة ،ونقاط الضعف التي تعتريها ، كما يسهم تحليل البيئة الخارجية في تحديد الفرص المطلوب استغلالها، والتهديدات التي تواجها .

وتحليل سلسلة القيمة يفيد المنشأة في معرفة على الأنشطة التي تضيف قيمة، ومن ثم تقوم بتقويتها، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة فتقوم باستبعادها ، كما يوفر تحليل مسببات التكلفة معلومات عن الأساليب المتبعة في أداء الأنشطة ومسبباتها ، ويساعد في تفسير العلاقة بين مسببات أداء الأنشطة ونتائج هذا الأداء.

ويُعد توفير معلومات عن المنشآت المنافسة من حيث نقاط قوتها وضعفها ،ودراسة أنشطتها وتحليلها ، ومعرفة مسبباتها من أهم مظاهر تقوية المركز التنافسي للمنشأة .

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية في المنشآت الصناعية اليمنية

المبحث الأول : نبده عن الشركات موضوع المقارنة أو المقايسة .

المبحث الثاني : المقارنة على مستوى المؤشرات الإجمالية والتحليلية .

المبحث الثالث : خطوات رفع القدرة التنافسية وتحسين الأداء

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية في المنشآت الصناعية اليمنية

المقدمة :

بدءاً من السنوات الأخيرة من القرن العشرين حدث العديد من التطورات الهائلة في المعلومات والتقنيات المتقدمة في بيئة التصنيع، وترتب على ذلك أن مثلت دول العالم سوقاً واحدة متاحة للجميع، يتأثر بمتغيراتها المنتجون والمستهلكون على حد سواء.

وفي ظل الرغبة في التحسين المستمر، ظهر أسلوب القياس المرجعي، كأحد الأساليب الإدارية الحديثة لمقارنة أداء المنشآت، وما يتطلبه ذلك من معرفة نواحي الضعف والقوة في أداء المنشأة محل الدراسة ، بالمقارنة مع المنشآت الرائدة.

ويتطلب تقييم الأداء باستخدام القياس المرجعي استخدام المؤشرات المالية وغير المالية؛ التحليلية والإجمالية .

وقد تمت في الفصول السابقة تغطية الجزء النظري للقياس المرجعي، باستخدام المؤشرات المرجعية المالية وغير المالية، أما الجانب العملي الذي يتناوله البحث في هذا الفصل فيتضمن شركتين؛ الأولى الشركة محل الدراسة، والثانية الشركة المنافسة، وستتم مقارنة هيكل تكلفة المنتج محل الدراسة بين الشركتين، باستخدام مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية؛ التحليلية والإجمالية، من أجل تحديد فجوة الأداء، ومدى اتساعها، ومعرفة أسبابها، للوصول إلى رؤى تساعد الشركة محل الدراسة في تحقيق مزايا تنافسية ملموسة.

ويتضمن هذا الفصل المباحث الآتية :

المبحث الأول: نبده عن الشركات موضوع المقارنة أو المقايسة .

المبحث الثاني : المقارنة على مستوى المؤشرات الإجمالية والتحليلية .

المبحث الثالث: خطوات رفع القدرة التنافسية وتحسين الأداء

المبحث الأول

نبذة عن الشركات موضوع المقارنة أو المقايسة

نبذة موجزة عن الشركات موضوع المقارنة:

أولاً : نبذة عن مجمع باجل للصناعات الغذائية(الشركة محل الدراسة):

بدأ مجمع باجل بمزاولة نشاطه الصناعي عام 1984م، بهدف توفير احتياجات السوق المحلية، ورفدها بما تحتاجه من منتجات المواد الغذائية، ويقوم هذا المجمع بتصنيع مجموعة من المنتجات، هي (البقوليات- معجون الطماطم - لب المانجو- علب الصفيح)، وتبعاً لذلك يحتوي المجمع على الخطوط الإنتاجية الآتية:

1- ثلاثة خطوط لصناعة معجون الطماطم.
2- خطين لصناعة البقوليات(الفول ، البازلاء، الفاصولياء البيضاء، الفاصولياء الحمراء).
3- خطين لصناعة العلب الفارغة.
4- خط لإنتاج لب المانجو.

وتتميز البيئة التصنيعية في مجمع باجل بأنها بيئة تصنيعية تقليدية، ويعتمد المجمع في أدائه الوظيفي على الكوادر المحلية بنسبة 100% ، وقد سعى الجميع في مجمع باجل للحصول على شهادة الجودة العالمية ISO 9002/1994 ، إلى أن تم لهم ذلك بتاريخ 2002/4/22 م ، وتسعى إدارة المجمع لتحسين نظام الجودة وتطويره، والتطلع للحصول على شهادة الجودة العالمية ISO 9001/2000.

وتتميز البقوليات بأن إنتاجها يتم على مدار السنة، بعكس المنتجات الأخرى، كما أن معظم البيانات والمعلومات متوافرة عن منتج البقوليات، ومن ثَمَّ تستطيع الباحثة تلمس المشكلات التي يمر بها المنتج، ومعرفة أسبابها، بدءاً من مراحل تصنيعه المختلفة، إلى أن يتم تسليمه للعميل، من أجل الخروج بتوصيات ومقترحات، تمكّن إدارة المجمع من تلافي تلك المشكلات مستقبلاً.

رسالة المجمع ورؤيته الأساسية :-

تنبع رسالة المجمع من محاولته تكريس الجهود للنهوض بقوته العاملة وموارده وخبراته، بهدف تغطية احتياجات السوق المحلية من المنتجات التي يصنعها بجودة مرتفعة، وبأقل الأسعار، وباستجابة سريعة لاحتياجات العملاء، بالإضافة إلى تحقيق معدل النمو، الذي يسمح لمنتجاته بالاحتفاظ بوضع الصدارة في الأسواق في السنوات القادمة.

الأهداف الإستراتيجية للمجمع:-

تتمثل أهم الأهداف الإستراتيجية للمجمع محل الدراسة فيما يأتي :-

1- إشهار علامته التجارية ميكو.

2- تدريب كل الأفراد وتطويرهم، بما يضمن الحصول على إنتاج ذي جودة عالية.

3- الحفاظ على بيئة عمل مناسبة.

4- مراقبة مرفوضات المنتج، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في حينها.

5- استخدام الخامات المحلية، وتشجيع زراعتها.

6- احتلال مراكز الصدارة بأقل الأسعار مقارنة بالمنافسين.

مراحل صناعة البقوليات(الفول ، البازلاء، الفاصوليا البيضاء ، الفاصولياء الحمراء) في مجمع باجل للصناعات الغذائية : تتم صناعة البقوليات في مجمع باجل وفق التسلسل الآتي:-

1- مرحلة النقع : يتم نقع المنتج في براميل من الصلب غير قابلة للصداء ، بعد أن يتم فحص المياه قبل عملية النقع .

2- مرحلة التنقية (فرز الشوائب) : يتم في هذه المرحلة استبعاد بذور البقوليات المخالفة للمنتج في الخط ، والبذور الضامرة والمختلفة اللون .

3- مرحلة سلق البقوليات :يتم سلق البقوليات وفق درجات سلق تناسب كل منتج .

4- مرحلة تعبئة البقوليات: تعبأ بذور البقوليات في العلب الفارغة المطابقة للمنتج ، ويتم إضافة تركيب المحلول الملحي المكون من الماء اليسر وكلوريد الصوديوم النقي المضاف إليه اليود والسكر .

5- مرحلة القفل :تقفل العلب بعد تعبئتها بالمحلول ، وتستبعد العلب التي ينقص محتواها من المحلول عن الكميات المحددة .

6- مرحلة التعقيم : يتم تعقيم البقوليات وفق درجات حرارة معينة تناسب كل منتج.

7- مرحلة الكرتنة (التغليف) : تعبأ العلب في الكراتين عبوة 24 علبة ، ويطبع تاريخ الإنتاج والانتهاء على غطاء العلبة .

واقع تقييم أداء مجمع باجل للصناعات الغذائية:-

من خلال عمل الباحثة الميداني، وتواصلها مع المسؤولين في مجمع باجل للصناعات الغذائية، لتنفيذ الدراسة الميدانية، وإجرائها المقابلات الشخصية مع المسؤولين في إدارته، أمكن معرفة الآتي :-

1- **الأساليب المتبعة من قبل إدارة المجمع في تقييم الأداء:-** يبين الجدول الآتي الأساليب المستخدمة في تقييم الأداء، التي استنتجتها الباحثة وتبينتها من خلال المقابلة الشخصية مع المسؤولين في إدارة المجمع:

الجدول رقم (3)

الأساليب المتبعة في تقييم الأداء

الأسلوب المستخدم	الأهمية النسبية
الموازنات التقديرية (التخطيطية)	1
التكاليف التقديرية (المعيارية)	2
التحليل المالي	3

علماً بأن إعداد الموازنة في مجمع باجل يتم وفق التسلسل الآتي :-

- موازنة المرتبات والاجور **:** تعد من قبل الشئون الإدارية بالمجمع بموجب كشف مرتبات شهر يناير من كل عام ، أما البنود الأخرى التي لا يتضمنها كشف المرتبات كالغذاء والملابس يتم تقديرها بمتوسط العاميين الأخيريين مع إضافة نسبة تتراوح ما بين 10-50%، ويتم تقدير مكافأة إنتاج بنسبة 17 ريال/ كرتون من كمية الإنتاج المتوقع للعام .
- موازنة المواد الخام الأساسية المباشرة والمساعدة ومواد التعبئة والتغليف فيتم إعدادها وفق الخطة الإنتاجية المعدة من قبل إدارة الإنتاج ، والأسعار المتوقعة خلال العام .
- البترول والديزل فيتم تقديره وفقاً للاستهلاك الفعلي للأعوام السابقة مقوماً بأسعار الشراء الحالية من قبل شركة النفط .
- موازنة المصروفات الأخرى يتم تقديرها بمتوسط العاميين الماضيين .
- موازنة المبيعات (ايرادات النشاط الجاري) فيتم تقديرها وفقاً لخطة الإنتاج و تقدير الكمية المتوقع جردها في نهاية العام (المخزون) والصافي يمثل الكمية المباعة .
- موازنة الإيرادات المتنوعة : فيتم إعدادها بالمتوسط للعاميين الماضيين .
- الموازنة النقدية يتم إعدادها بالاعتماد على المصروفات والمقبوضات النقدية للسنة السابقة ، ويتم جدولتها شهرية / سنوية لمقابلة مصاريف التشغيل .
- وبعد إعداد الموازنات تعد قائمة تكاليف لكل منتج ، وتحديد تكلفة مخزون الانتاج التام المتوقع جرده نهاية العام ، من أجل تحديد تكلفة الإنتاج التام المباع .

- وفي نهاية العام تجرى المقارنة بين المخطط والفعلي لبنود الموازنة والتكلفة التقديرية للمنتج من أجل معرفة الانحرافات .

2-أنواع المقاييس المستخدمة في قياس الأداء:-

تقوم إدارة التكاليف منذ سنوات قليلة بإعداد التقارير المالية، من أجل احتساب المؤشرات المالية، وتفسير أسباب حدوثها، ووضع المقارنات، وتحديد الانحرافات، ونتيجة لضعف أداء الإدارة، و اهتمامها الضعيف بالمعلومات والمؤشرات التي يتم احتسابها، فإن الإدارة ، لم تعد تهتم بإعداد المؤشرات المالية وتقوم باحتسابها عند الحاجة إليها. ومن ثم تكتفي بإعداد التقارير المالية فقط، ومنها على سبيل المثال لا الحصر تقارير توالف خطوط التشغيل، في إطار احتساب نسب الإنتاجية، وتقارير توالف الإنتاج التام، من أجل تتبع مقدار الزيادة والنقص؛ (الانحرافات)، لتلافي الانحرافات السلبية مستقبلاً.

كما لاحظت الباحثة أن إدارة المجمع لا تستخدم المقاييس غير المالية إلا في نطاق ضيق، وعند الحاجة إليها، على الرغم من توافر التقارير الصادرة من قبل إدارة المجمع على بعض المعلومات في هذا الخصوص، والتي سوف تفيدها في احتساب المقاييس غير المالية المطلوبة للدراسة .

2- **أنواع التقارير المستخدمة لدى المجمع:-** أهم التقارير المستخدمة في مجمع باجل للصناعات الغذائية هي:-

- تقارير إدارة الإنتاج:
  - تقارير المواد الداخلة في الإنتاج.
  - تقارير الكميات المنتجة.
  - تقارير ساعات التشغيل والتوقف .
  - تقارير خلاصة ساعات التوقف حسب السبب.
  - تقارير الكميات المحجوزة تحت المعالجة.
  - تقارير حركة الأصناف في خطوط الإنتاج.
- تقارير الجودة:
  - تقارير أولية عن فحص عينات البقوليات.
  - تقارير الميكروبيولوجي للبقوليات.
  - تقارير مستندات السلامة المهنية.
  - تقارير منتج غير مطابق للمواصفات.

- تقارير التكلفة :
  - تقارير على مستوى مراكز التكلفة.
  - تقارير بنود عناصر التكلفة
  - تقارير توالف الإنتاج التام، وخطوط التشغيل .
  - تقارير متنوعة.

3- **السياسات المحاسبية المتبعة:-** يوضح الجدول رقم (4) أهم السياسات المحاسبية المتبعة في المجمع محل الدراسة، وهي على النحو الآتي:-

الجدول رقم (4)

السياسات المحاسبية المتبعة في مجمع باجل للصناعات الغذائية

الرقم	السياسات	البيان
1	المعاملات بالعملة الأجنبية	يتم قيد المعاملات بالريال اليمني، وتحويل المعاملات الأجنبية إلى الريال اليمني وفق سعر الصرف السائد في السوق بتاريخ القيد.
2	إهلاك الأصول الثابتة	يتم اتباع طريقة القسط الثابت لاستهلاك الأصول الثابتة، على مدى العمر الإنتاجي لكل نوع من أنواع الأصول القابلة للاستهلاك.
3	الإيرادات	يتم إثبات الإيرادات عند تحققها أو استحقاقها
4	النقد والنقد المعادل	يتكون من النقد في الصندوق والحسابات الجارية في المصارف، ويتم إظهار أرصدة المصارف الدائنة (سحب على المكشوف) ضمن القروض والتسهيلات، كجزء من الالتزامات في الميزانية.
5	الذمم المدينة	يتم إظهارها بالصافي، بعد خصم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
6	المخزون	يظهر المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، ويتم تحديد التكلفة على أساس طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً.

ثانياً: نبذة عن الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية (الشركة المنافسة): تأسست الشركة الحديثة عام 1993م، وهي منشأة إنتاجية قائمة على استثمار رأس المال المحلي في الصناعات الغذائية التحويلية، وتهدف إلى تلبية متطلبات سوق الاستهلاك المحلية والخارجية من المنتجات الغذائية، والإسهام في إرساء دعامة ازدهار الاقتصاد الوطني، وهذه الشركة تقوم بإنتاج المنتجات الآتية:-

1- تعليب الحليب المركز.
2- تعليب البقوليات.
3- تعبئة الحليب المجفف كامل الدسم.
4- تعليب منكهات الحليب، وعصائر الفواكه، ومركزات شراب الفواكه.
5- تعبئة المساحيق الغذائية للكاسترد والجيلي وكريم الكراميل.
6- تعبئة صلصة الطماطم في عبوات مرنة.

وقد أدى التوسع في تنوع منتجات هذه المنشأة إلى خلق فرص للعمالة المحلية، إذ بلغت نسبتها 99 % من العاملين في الشركة، وقد وصل عدد العاملين إلى أكثر من (500) عامل وعاملة في شتى المجالات المختلفة داخل الشركة، وتقوم إدارة الشركة بتوفير التدريب اللازم لكل كوادرها في مختلف التخصصات، وفق برامج تدريبية مدروسة، تتم داخل البلاد وخارجها، بالإضافة إلى الدورات التدريبية المستمرة داخل الشركة، من أجل رفع مستوى كفاءة العاملين ، وهذا الأمر جعل الشركة تفخر بوجود أفضل الكوادر اليمنية المؤهلة تأهيلاً جيداً في مجالات الإنتاج والصيانة والجودة.

ومن المهام الأساسية لقيام هذه الشركة تغطية احتياجات السوق المحلية وتلبيتها بالمنتجات الغذائية العالية الجودة بأقل التكاليف، إذ يتم توفير المنتجات حسب رغبة المستهلك وحاجته، ووفق معايير جودة متطورة ومنافسة لأفضل المنتجات المستوردة الموجودة بالسوق، ويتم توزيع المنتج في جميع أنحاء الجمهورية اليمنية بوساطة فروع الشركة المنتشرة في أغلب المحافظات، وقد تطلعت الشركة إلى المنافسة الخارجية، إلى أن تحقق لها التصدير إلى مختلف الأسواق الأفريقية والخليجية.

وفي كل خطوة خلال مراحل النمو والتطور، وضعت المنشأة نصب عينها كسب ثقة المستهلك، لتلبية رغباته من منتجاتها من حيث الجودة والسعر، وانطلقت من خلال سياسة ثابتة لتحقيق أهدافها، المتمثلة في الآتي:-

- الريادة المتميزة في مجال صناعة الأغذية، مع نمو وتحسين مستمرين في الإنتاج، ومستوى الأداء.
- تطبيق مبدأ (الجودة أولاً) قولاً وعملاً، وصولاً إلى الجودة الشاملة.
- ضمان جودة المنتجات وأمانها وسلامتها، بغرض نيل رضا المستهلك التام.
- الالتزام بكل القوانين والتشريعات المحلية والدولية، الخاصة بسلامة الغذاء والبيئة، مع التطبيق الفعلي لكل المواصفات اليمنية والعربية والدولية ذات العلاقة بالغذاء.

وقد حرصت الشركة على وضع الجودة وتطويرها في أولى اهتماماتها، لذا عملت على تزويد المختبرات الكيميائية والفيزيائية والمكروبيولوجية بأحدث الأجهزة المتطورة، التي تتولى رقابة معايير الجودة وقياسها، ابتداءً من المواد الخام، مروراً بمعاملات التصنيع، وصولاً إلى المنتج النهائي، وذلك من خلال تطبيق المواصفات والتشريعات المطلوبة في تصنيع المنتجات الغذائية محلياً ودولياً، وكذلك اتباع الأساليب العلمية في تحليل الجودة وتحسينها في كل مراحل المراقبة، للوصول إلى أفضل المستويات، والشركة تحرص على أن يتم تنفيذ كل ذلك بأيدي كوادر مؤهلة في التخصصات المختلفة، ومدربة على مستوى عالٍ، لتتولى إدارة رقابة العملية الإنتاجية، ومستويات الجودة.

السياسات المحاسبية المتبعة:-

يوضح الجدول الآتي أهم السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية:-

الجدول رقم (5)

السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية (الشركة المنافسة)

التسلسل	السياسات	البيان
1	المعاملات بالعملة الأجنبية	يتم قيد المعاملات بالريال اليمني، وتحويل المعاملات الأجنبية إلى الريال اليمني وفق سعر الصرف السائد في السوق بتاريخ القيد.
2	إهلاك الأصول الثابتة	يتم اتباع طريقة القسط الثابت لاستهلاك الأصول الثابتة على مدى العمر الإنتاجي لكل نوع من أنواع الأصول القابلة للاستهلاك.
3	الإيرادات	يتم إ.ثبات الإيرادات عند تحققها أو استحقاقها
4	النقد والنقد المعادل	يتكون من النقد في الصندوق، وأرصدة الودائع تحت الطلب، وأية استثمارات قصيرة الأجل، ذات سيولة عالية، وقابلة للتحويل إلى نقد معلوم القيمة، وغير خاضعة لمخاطر التغير في القيمة.
5	الذمم المدينة	يتم إظهارها بالصافي، بعد خصم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
6	المخزون	يظهر المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، ويتم تحديد التكلفة على أساس المتوسط المرجح.

المبحث الثاني

المقارنة على مستوى المؤشرات التحليلية والإجمالية

للتحقق من مدى إمكانية استخدام القياس المرجعي في المنشآت الصناعية اليمنية ، تتم في هذا المبحث دراسة إمكانية استخدام القياس المرجعي على إحدى الشركات الصناعية اليمنية ، عبر دراسة تفصيلية لوحدة معينة ، بهدف الحصول على أكبر قدر من المعلومات، يفيد في وصف الواقع الراهن للشركة وتشخيصه، عن طريق جمع البيانات بشكل وافٍ ، ثم تحليلها للوصول إلى نتائج معينة .

ومن هذا المنطلق يهدف هذا المبحث إلى :-

1- التحقق من مدى استخدام القياس المرجعي في الشركات الصناعية اليمنية .

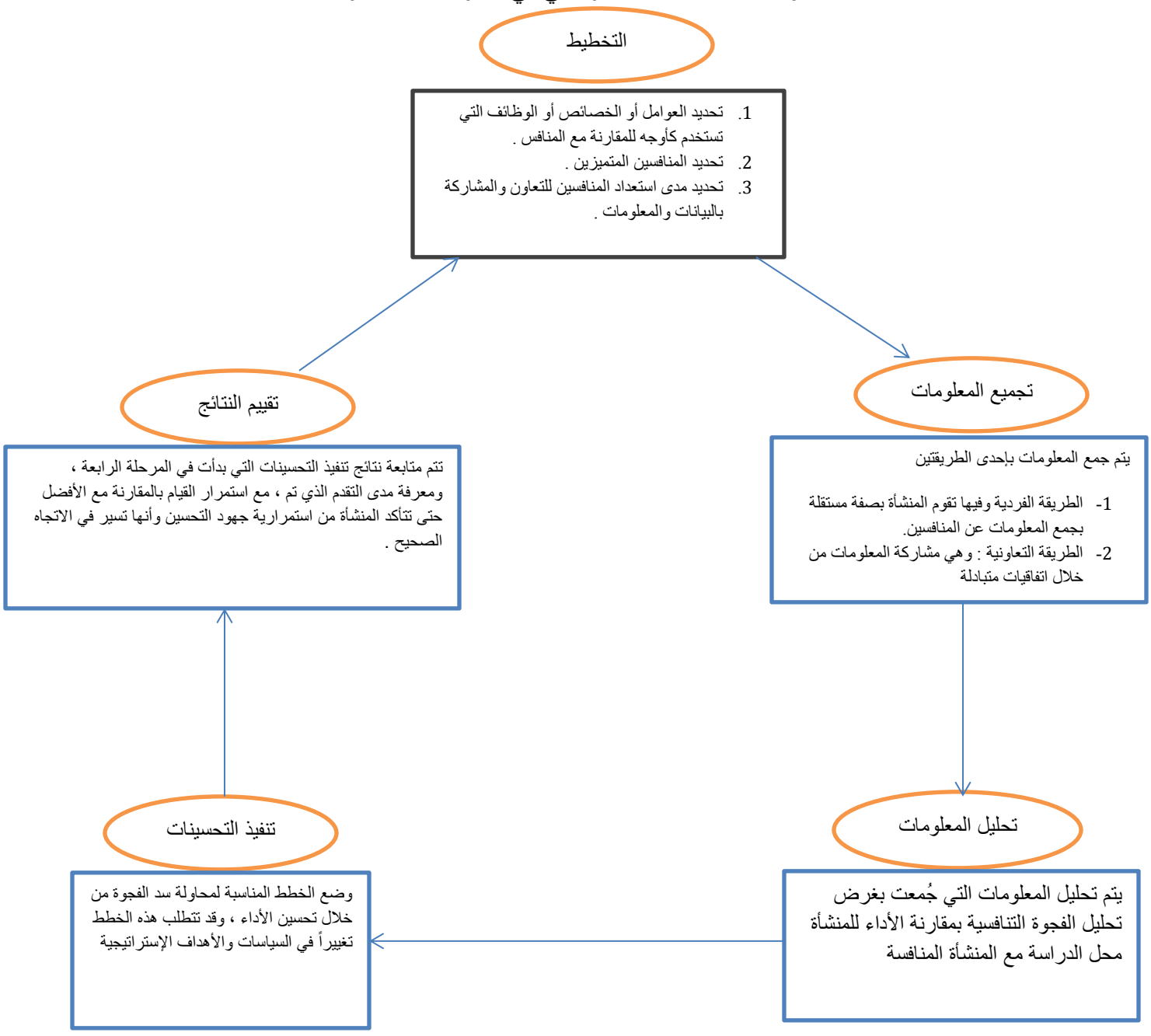
2-التحقق من مدى إسهام القياس المرجعي في تقييم الأداء الموضوعي للمنشآت الصناعية اليمنية.

3-التحقق من مدى إسهام القياس المرجعي في تحسين الأداء، وتدعيم الموقف التنافسي ،من خلال استخدام مؤشرات مالية وغير المالية؛ تحليلية وإجمالية .

المنهجية العلمية لتطبيق القياس المرجعي في الشركة محل الدراسة :- يعبر الشكل الآتي عن المنهجية التي سيتم من خلالها تطبيق أسلوب القياس المرجعي في الشركة محل الدراسة .

الشكل رقم (7)

خطوات تطبيق القياس المرجعي في الشركة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة .

أولاً : مرحلة التخطيط

تشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات الفرعية هي :

- تحديد العوامل أو الوظائف أو الخصائص المهمة التي ستستخدم كأوجه للمقارنة مع المنافس : يُتمثل أساس المقارنة بين الشركة محل الدراسة (مجمع باجل للصناعات الغذائية) والشركة المنافسة (الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية) في هيكل تكلفة منتج البقوليات ، و استخدام مجموعة من المقاييس المرجعية المالية وغير المالية .
- تحديد المنافسين المتميزين في العوامل التي تستخدم كأوجه للمقارنة :- في ضوء المناقشات التي تمت مع المسؤولين في إدارة التكاليف والإدارات الأخرى في مجمع باجل للصناعات الغذائية، تبين أن هناك منافسين للمنتج ،وهما الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية ،والشركة المتحدة للصناعات الغذائية .

ومن خلال تحليل الوضع التنافسي تم استبعاد الشركة المتحدة للصناعات الغذائية من عملية المقارنة، لصعوبة الحصول على بياناتها مقارنة بالشركة الحديثة للمنتجات الغذائية ، فقد تمكنت الباحثة من الحصول على بعض البيانات الخاصة بتكلفة المنتج في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية ، وبيانات أخرى يمكن استخدامها في عملية المقارنة بين الشركتين .

- تحديد مدى استعداد المنافسين للتعاون والمشاركة :- تنتشر ثقافة التخاصم بين الشركات فكل منها ينظر للأخريات على أنهن خصوم ، ومن ثم يكاد ينعدم التعاون المباشر في تبادل البيانات والمعلومات والخبرات بين الشركة محل الدراسة والشركة المنافسة ، ومع ذلك كان هناك تعاون غير مباشر من قبل الشركة المنافسة في تزويد الباحثة ببعض البيانات المطلوبة واللازمة لإجراء عملية المقارنة .

ثانياً : مرحلة تجميع المعلومات

يتم في هذه المرحلة تجميع البيانات والمعلومات عن تكلفة المنتج في مجمع باجل للصناعات الغذائية(الشركة محل الدراسة) والشركة الحديثة للمنتجات الغذائية (الشركة المنافسة)، وغالباً ما تظهر صعوبات في الحصول على معلومات عن المنافسين ، غير أن الباحثة استطاعت من خلال مساعدة البعض من الحصول على بعض البيانات التي مكنتها من الوصول إلى هيكل تكلفة المنتج

(تكلفة المواد الخام المستوردة حتى وصولها لمخازن المنشأة ، وتكلفة المواد الخام محلياً ، وتكلفة الأجر المباشر و التكلفة الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية، واسعار بيع المنتج[*]).

وبالاعتماد على البيانات المتحصل عليها تم احتساب تكلفة المنتج لدى الشركة المنافسة وتكلفة المنتج في الشركة موضع المقارنة ، وهذا ما يوضحه الجدولان الآتيان .

[*] - تمكنت الباحثة من الحصول على تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية غير المباشرة والمصاريف التسويقية للكرتون الواحد ، إذ يحتوي كل كرتون على 24 وحدة (علبة) منتجة ، وبإجراء العمليات الحسابية أمكن الحصول على تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج (تكلفة العلبة).

الجدول رقم (6)

تكلفة العلبة الواحدة لدى المنافس (الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية)بالريال اليمني

عنصر التكلفة	العام	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية (*)
مواد مباشرة	2007	27.51
أجور مباشرة		0.75
تكاليف صناعية غير مباشرة		9.74
مصاريف تسويقية		5.80
إجمالي التكلفة		43.8
مواد مباشرة	2008	28.70
أجور مباشرة		0.79
تكاليف صناعية غير مباشرة		9.92
مصاريف تسويقية		5.97
إجمالي التكلفة		45.38
مواد مباشرة	2009	30.9
أجور مباشرة		0.83
تكاليف صناعية غير مباشرة		9.98
مصاريف تسويقية		6.07
إجمالي التكلفة		47.78
مواد مباشرة	2010	33.17
أجور مباشرة		0.83
تكاليف صناعية غير مباشرة		9.98
مصاريف تسويقية		6.18
إجمالي التكلفة		50.16
مواد مباشرة	2011	30.04
أجور مباشرة		0.88
تكاليف صناعية غير مباشرة		10.21
مصاريف تسويقية		6.10
إجمالي التكلفة		47.23
المتوسط العام لإجمالي التكلفة		46.87

يتضح من الجدول السابق ان متوسط تكلفة المنتج لدى الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية (الشركة المنافسة) خلال السنوات 2007، 2008، 2009، 2010، 2011، هو 43.8، 45.38 ، 47.78، 50.16، 46.87 ريال على التوالي، وتمثل هذه الأرقام التكلفة المستهدفة لمجمع باجل للصناعات الغذائية للأعوام نفسها .

* قامت الباحثة بالتعاون مع مدير إدارة التكاليف في المجمع بإعداد قائمة تكلفة لكل منتج ، ومن ثم إعداد متوسط تكلفة لأربعة منتجات ، إذ تم تزويد الباحثة بأسعار شراء المواد الخام المستوردة حتى دخولها لمخازن المنشاة ، وأسعار المواد الخام المحلية ، والأوزان المعيارية لكل المادة في المنتج ، وتكلفة الأجر المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية للمنتجات الأربعة لمدة خمس سنوات ، وبذلك استطاعت الباحثة الوصول إلى تكلفة تقريبية للمنتج في الشركة المنافسة كما هو مبين أعلاه .

ثالثاً مرحلة تحليل المعلومات :-

تم في هذه المرحلة تحليل المعلومات المتحصل عليها التي تتعلق بالتكلفة المستهدفة للمنتج بغرض تحديد الفجوة التنافسية ، ومن ثم تحليل أسبابها، واتخاذ الاجراءات اللازمة لمعالجتها، وتنجز هذه المرحلة كالآتي :-

- مقارنة هيكل تكلفة المنتج في مجمع باجل للصناعات الغذائية مع هيكل تكلفة المنتج في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية.
- مقارنة المؤشرات المالية وغير المالية؛ التحليلية والإجمالية لمجمع باجل للصناعات الغذائية مع المؤشرات التحليلية والإجمالية للشركة الحديثة للمنتجات الغذائية .

1) مقارنة هيكل التكلفة في مجمع باجل مع هيكل التكلفة في الشركة الحديثة :- فيما يأتي مقارنة لهيكل تكلفة المنافس مع هيكل تكلفة الشركة محل الدراسة .

الجدول رقم (7)

مقارنة هيكل التكلفة في مجمع باجل للصناعات الغذائية مع هيكل التكلفة في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية بالريال اليمني

عنصر التكلفة	العام	مجمع باجل للصناعات الغذائية*	الشركة الحديثة للصناعات الغذائية	فروق التكلفة (الفجوة التنافسية)
مواد مباشرة	2007	34.50	27.51	6.99
أجور مباشرة		1.69	0.75	0.94
تكاليف صناعية غير مباشرة		4.98	9.74	4.76-
تكاليف تسويقية		2.33	5.80	3.47-
إجمالي التكلفة		43.5	43.8	0.3-
مواد مباشرة	2008	46.17	28.70	17.47
أجور مباشرة		1.69	0.79	0.9
تكاليف صناعية غير مباشرة		5.21	9.92	4.71-
تكاليف تسويقية		2.53	5.97	3.44-
إجمالي التكلفة		55.6	45.38	10.22
مواد مباشرة	2009	45.19	30.9	14.29
أجور مباشرة		2.28	0.83	1.45
تكاليف صناعية غير مباشرة		5.7	9.98	4.28-
تكاليف تسويقية		2.77	6.07	3.3-
إجمالي التكلفة		55.94	47.78	8.16
مواد مباشرة	2010	48.53	33.17	15.78
أجور مباشرة		1.63	0.83	0.8
تكاليف صناعية غير مباشرة		6.85	9.98	3.55-
تكاليف تسويقية		2.81	6.18	3.37-
إجمالي التكلفة		59.82	50.16	9.66
مواد مباشرة	2011	48.88	30.04	18.84
أجور مباشرة		2.39	0.88	1.51
تكاليف صناعية غير مباشرة		8.56	10.21	1.65-
تكاليف تسويقية		2.89	6.10	3.21-
إجمالي التكلفة		62.72	47.23	15.49
المتوسط العام لإجمالي التكلفة		55.516	46.87	8.646

*- مصدر الأرقام قوائم التكاليف للأعوام من عام 2007م-2011م.

يلاحظ من الجدول السابق أن هناك تقارباً بين متوسط تكلفة المنتج في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية وتكلفة المنتج في مجمع باجل للصناعات الغذائية للعام 2007م ، بينما وجدت فجوة تكاليفية بمقدار 10.22ريال ، 8.16 ريال، 9.66 ريال، 15.49 ريال للأعوام 2009,2008، 2010، 2011 م على التوالي، وترى الباحثة أن وجود الفجوة التكاليفية يرجع للأسباب الآتية :-

1- ارتفاع تكلفة المواد المباشرة الداخلة في تركيب المنتج؛ (خام البقوليات) نتيجة ارتفاع أسعار المواد الخام المستوردة يحدث ارتفاعاً في تكلفة المنتج ، والسبب في المركز الأول أن شراء المواد الخام يتم أحياناً عن طريق وسيط (داخل اليمن)، يتم من خلاله التعاقد وشراء المواد الخام مقابل عمولة يتقاضاها هذا الوسيط ، وهذه العمولة تحمل على تكلفة المواد المباشرة الداخلة في صناعة المنتج، وهذا يعني تحميل المنتج تكاليف إضافية، تمثلت في عمولة الوسطاء.

2- قيام المجمع بشراء جزء من العلب الفارغة اللازمة لمنتج البقوليات من الخارج بتكلفة تفوق تكلفة تصنيعها داخل المجمع، مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتج، وهذا ما سيتم توضيحه في المبحث القادم .

3-احتواء منتج البقوليات (الفول والبازلاء) في مجمع باجل على مادة السكر، ومن ثم ارتفاع تكلفته نتيجة إضافة تلك المادة ، في حين لا يحتوي المنتج نفسه على هذه المادة في الشركة المنافسة.

كما تبين من الجدول أن هناك انخفاضاً في مبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتج في الشركة محل الدراسة عنه في الشركة المنافسة ، وترى الباحثة أن السبب في ذلك هو أن الشركة محل الدراسة تستخدم آلات متقادمة ومستهلكة دفتريا ومن ثم فإن مبلغ الإهلاك الذي يحمل على المنتج قليل مقارنة بالشركة المنافسة التي تستخدم آلات حديثة ، ولذلك يزيد مبلغ الاهلاك الذي يتم تحميله على المنتج عن مبلغ الشركة محل الدراسة، ويلاحظ انخفاض مبالغ الأجور المباشرة للشركة المنافسة عن مبالغ الشركة محل الدراسة بمقدار0.94ريال، 0.9 ريال، 1.45ريال ، 0.8ريال ، 1.51 ريال في الأعوام2007، 2008، 2009، 2010، 2011 م على التوالي، نتيجة استخدام نظام العمل الآلي فيها، إذ أنه في ظل استخدام النظام الآلي يتم تخفيض تكلفة الأجور المباشرة المحملة على المنتج مقارنة بالعمل اليدوي.

ويلاحظ أيضاً انخفاض التكاليف التسويقية في تكلفة المنتج في الشركة محل الدراسة عن الشركة المنافسة، على الرغم من أن معظم المواد التسويقية في كلتا الشركتين مصنوعة محليا، غير إن

السبب في زيادة التكاليف التسويقية للشركة الحديثة للمواد الغذائية عنها في مجمع باجل يعود إلى زيادة مصاريف البيع والتوزيع المحملة على المنتج .

وبشكل عام فإن متوسط التكلفة للمنتج للشركة محل الدراسة هو 55.516ريال ، بينما متوسط التكلفة لمنتج الشركة المنافسة هو46.87 ريال ، ومن ثم فإن متوسط الفجوة التكاليفة للمنتج خلال الخمس سنوات المذكورة بين الشركة محل الدراسة والشركة المنافسة هو 8.646 ريال ، وهو فرق يجب أن تسعى إدارة المجمع إلى التخلص منه ، بالعمل على خفض التكلفة بمقدار هذه الفجوة ، من خلال تحليل الأنشطة ومسببات التكلفة ، وتحديد المزايا التي تملكها الشركة المنافسة بما يفسح المجال للشركة محل الدراسة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة التشغيل ،وتخفيض عناصر التكاليف.

2) تحليل نتائج المؤشرات المالية وغير المالية ؛ التحليلية والإجمالية لمجمع باجل والشركة الحديثة للمنتجات الغذائية:

تعد المؤشرات الواردة في الجداول اللاحقة الأكثر استخداما في المنشآت الصناعية ،وقد استنبطتها الباحثة بالاطلاع على المصادر العلمية المتعلقة بالدراسة ، التي يمكن من خلالها قياس أداء مجمع باجل للصناعات الغذائية ،من أجل معرفة نقاط القوة والضعف في أدائه ، والعمل على تحسين قدرته التنافسية .

أ- المؤشرات التحليلية على مستوى المنتج :

تعرض الباحثة بعض المؤشرات على مستوى المنتج ،حسب مراحل سلسلة القيمة التي يمر بها في المنشأة الصناعية وذلك على النحو الآتي:-

- **مؤشرات سلسلة القيمة للمورد :-** يبين الجدول الآتي أهم المؤشرات لسلسلة القيمة للمورد:

الجدول رقم (8)

مؤشرات سلسلة القيمة للمورد

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	عدد الموردين الذين تتعامل معهم الشركة	30	18	12
2008		35	20	15
2009		37	25	12
2010		43	38	5
2011		53	40	13
	المتوسط العام	40	28	12
2007	عدد مرات توقف الإنتاج نتيجة التأخر في تسلم المواد	2	-	2
2008		2	-	2
2009		6	-	6
2010		-	-	-
2011		6	-	6
	المتوسط العام	3.2	-	3.2

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المجمع والشركة الحديثة

يلاحظ من الجدول السابق ما يأتي :-

- **مؤشر عدد الموردين الذين تتعامل معهم الشركة :-** بلغ عدد الموردين لهذا المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية خلال سنوات الدراسة 18,20، 25، 38، 40 مورداً ، في حين بلغ عدد الموردين في مجمع باجل 30، 35، 37، 43، 53 مورداً على التوالي . ويلاحظ أن عدد الموردين في كلتا الشركتين في تزايد مستمر ، وترى الباحثة أنه من الأفضل التعاقد مع عدد محدد من الموردين بعقود طويلة الأجل ،من أجل الزامهم بتوريد الكمية المطلوبة حسب العقد المبرم معهم، وبذللك تتجنب كلتا الشركتين اي تأخير في تسلم المواد من المورد .

والجدير بالذكر أن عدد منتجات الشركة الحديثة يفوق عدد منتجات مجمع باجل ومع ذلك يقل عدد الموردين الذين تتعامل معهم الشركة قياساً بمجمع باجل في كل السنوات ، مما يعني أن الشركة الحديثة أكثر حرصاً في التعامل مع عدد محدود من الموردين بما يضمن تكوين شراكة إستراتيجية معهم والوفاء بالتزاماتهم، وتوفير الكمية المطلوبة في المواعيد المحددة ،وبذلك تتجنب الشركة أية مشكلات يمكن ان تنشأ نتيجة تأخر وصول المواد الخام إلى مخازنها .

- **مؤشر عدد مرات توقف الانتاج نتيجة التأخر في تسلم المواد :-** يعكس هذا المؤشر تأخر العملية الإنتاجية بسبب تأخر وصول المواد اللازمة لتسييرها عن الموعد المحدد ، وبالعودة إلى تقارير الإنتاج في مجمع باجل للصناعات الغذائية يتضح أنه توقف عن الإنتاج مرتين في عام2007م ولمدة 43 يوماً في كلا الخطين نتيجة تأخر وصول المواد الخام، وتأخر في عام 2008 لمدة 24 يوماً للسبب نفسه ، وفي عام 2009 م توقف الانتاج ست مرات لمدة 65 يوماً في الخط الإنتاجي رقم (1) ، ولمدة 21 يوماً في الخط الإنتاجي رقم (2) نتيجة تأخر وصول المواد ، وعدم توافر العلب الفارغة اللازمة لعملية التصنيع، وتأخر وصولها عن الفترة المحددة في الخطة الإنتاجية الموضوعة من قبل المجمع ، وفي عام 2011م توقف الإنتاج في كلا الخطين 6 مرات لمدة 49 يوماً في الخط رقم (1) ولمدة 49 يوماً في الخط رقم (2) بسبب عدم توافر خام البقوليات وتأخر وصوله عن الفترة المحددة ،إضافة إلى عدم توافر مادة الديزل ، في حين لم يتأخر الإنتاج في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية بسبب تأخر المواد الخام وعدم وصولها في الموعد المحدد ،مما يعني حرصها الشديد على عدم تعطل الإنتاج ، وسرعة التسليم في المواعيد المحددة، و من ثم استطاعت الشركة تحقيق مزايا تنافسية .

- **مؤشرات مرحلة البحث والتطوير وتصميم المنتج:** يبين الجدول الآتي بعض المؤشرات الخاصة بمرحلة البحث والتطوير وتصميم المنتج :

الجدول رقم (9)

مؤشرات مرحلة البحث والتطوير وتصميم المنتج

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	معدل التغيير في تكاليف البحث والتطوير	%3	%20	(%17)
2008		%5	%30	(%25)
2009		%8	%25	(%17)
2010		%6	%35	(%29)
2011		%4	%30	(%26)
المتوسط العام		%5.2	%28	(%22.8)
2007	معدل تكلفة البحث والتطوير إلى تكلفة الصنع	%0.05	%2	(%1.95)
2008		%0.04	%2.5	(%2.46)
2009		%0.09	%2	(%1.91)
2010		%0.012	%3	(%2.99)
2011		%0.005	%3	(%2.995)
المتوسط العام		%0.0293	%2.5	(%2.46)

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المجمع والشركة الحديثة

يلاحظ على الجدول السابق ما يأتي :-

- **مؤشر معدل التغيير في تكاليف البحث والتطوير** :- بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية خلال سنوات الدراسة 20% ، 30% ، 25% ، 35% ، 30% على التوالي ،في حين بلغ المتوسط العام في مجمع باجل خلال سنوات الدراسة 3% ، 5%، 8% ، 6% ، 4% ، ويشير هذا المؤشر إلى مقدار الزيادة والنقصان في تكاليف البحث والتطوير من سنة لأخرى، وقد حققت الشركة الحديثة معدلات عالية وإن كانت متذبذبة بين الارتفاع والانخفاض ، في حين حقق مجمع باجل معدلات منخفضة إذ كان أعلى معدل له 8% في عام 2009م ، مما يستوجب على المجمع الاهتمام بمنتجاته ، ومحاولة تطويرها من خلال الاهتمام بتكاليف البحث والتطوير، بما يساعده على تحقيق مزايا تنافسية .
- **مؤشر معدل تكلفة البحث والتطوير إلى تكلفة الصنع** :- بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر2.5% خلال سنوات الدراسة في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية، في حين بلغ المتوسط العام في مجمع باجل 0.0293% ، ويشير هذا المؤشر إلى نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة البحث

والتطوير منسوبة إلى تكلفة الصنع ، ويلاحظ أن معدلات مجمع باجل لهذا المؤشر لم تصل إلى الواحد الصحيح وهو أقل بكثير مما هو عليه في الشركة الحديثة ، وهذا يعني حرص الشركة الحديثة على الاهتمام بالبحث عن الوسائل التي تسهم في تطوير المنتج وتخفيض تكلفته ، وتساعدها في الحصول على مزايا تنافسية .

▪**مؤشرات مرحلة الإنتاج : -** تحتوي هذه المرحلة على العديد من المؤشرات المهمة التي يمكن عرضها كالآتي:

❖ **المؤشرات المستندة للمبيعات**

الجدول رقم (10)

مؤشرات الأداء المستندة للمبيعات(مؤشرات أداء منسوبة للمبيعات)

العام	المؤشر	مجمع باجل للمواد الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	تكلفة المواد الأولية للمبيعات	%76.74	%49.27	27.47%
2008		%82.05	%45.69	36.36%
2009		%79.38	%49.20	30.18%
2010		%88.49	%44.92	43.57%
2011		%74.88	%38.66	36.22%
المتوسط العام		%80.31	%45.55	%34.76
2007	تكلفة الاجور المباشرة للمبيعات	%3.75	%1.34	2.41%
2008		%3.002	%1.26	1.74%
2009		%4	%1.32	2.68%
2010		2.95%	%1.12	1.83%
2011		%3.67	%1.13	2.54%
المتوسط العام		%3.47	%1.23	%2.24
2007	تكلفة المصاريف الاضافية للمبيعات	%11.7	%17.45	-5.75%
2008		%9.26	%15.79	-6.53%
2009		%10.01	%15.89	-5.88%
2010		%11.62	%13.51	-1.89%
2011		%13.115	%13.14	-0.03%
المتوسط العام		%11.02	%15.16	%-4.14
2007	تكاليف تسويقية للمبيعات	%5.18	%10.39	-5.21%
2008		%4.40	%9.50	-5.10%
2009		%4.40	%9.66	-5.26%
2010		%5.07	%8.37	-3.30%
2011		%4.43	%7.85	-3.42%
المتوسط العام		%4.70	%9.154	%-4.45
2007	تكلفة المبيعات	%96.75	%78.45	18.30%
2008		%98.80	%72.24	26.56%
2009		%98.23	%76.07	22.16%
2010		%108.135	%67.92	40.22%
2011		%96.09	%60.78	35.31%
المتوسط العام		%99.60	%71.09	%28.51

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على قوائم التكاليف وأسعار بيع المنتج .

يتضح من الجدول السابق ما يأتي :-

- **مؤشر تكلفة المواد الأولية إلى المبيعات**:- بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر خلال سنوات الدراسة للشركة الحديثة للمنتجات الغذائية49.27%،،45.69%،49.20%،44.92%،38.66% على التوالي ، بينما حقق مجمع باجل للصناعات الغذائية متوسطات بلغت76.74%، 82.05%،79.38%،88.49%،74.88% على التوالي في كل السنوات ، وترى الباحثة ان ارتفاع المؤشر في مجمع باجل يرجع لسببين اثنين؛ أولهما ارتفاع أسعار المواد بشكل عام، وأسعار خام البقوليات بشكل خاص، وقد سبقت الإشارة إلى أن مجمع باجل يقوم أحيانا بشراء المواد الخام؛ (خام البقوليات) عن طريق وسطاء بينه وبين المورد الأساسي للمواد الخام، و يقوم المجمع بشراء جزء من العلب الفارغة بتكلفة تفوق تصنيعها داخلياً، إضافة إلى احتواء تكلفة المنتج على تكلفة مادة السكر، والسبب الثاني انخفاض أسعار البيع كون المجمع لا يستطيع بيع منتجاته بأسعار مرتفعة تناسب الارتفاع في تكلفة منتجاته ،ولكنه يبيع بسعر يغطي على الأقل تكلفة منتجاته ، مما يعني أن الشركة الحديثة حاولت الحصول على المواد الخام بتكلفة منخفضة، في حين تبيع بسعر يغطي تكلفة المنتج مع وجود هامش ربح، ومن ثم استطاعت تحقيق ميزة تنافسية.

- **مؤشر تكلفة الأجور المباشرة إلى المبيعات:-** حققت الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية معدلات للسنوات الخمس بمقدار 1.34%،1.26%،1.32%،1.12%،1.13%على التوالي، مما يعني أنها استطاعت تدعيم قدرتها التنافسية من خلال محاولة تخفيض تكلفة الأجور ، بينما حقق مجمع باجل للصناعات الغذائية معدلات 3.75%،3.002%،4%،2.95%،3.67% على التوالي . وترى الباحثة أن السبب في ارتفاع تكلفة الأجور المباشرة في مجمع باجل هو زيادة عدد العاملين في خطي إنتاج البقوليات ،مما انعكس على تكلفة الأجور المباشرة ، إذ بلغ المتوسط العام للعدد الاجمالي للعاملين للسنوات الدراسة 129 عاملاً، ومن الطبيعي أن تؤدي زيادة عدد العاملين إلى زيادة تكلفة الأجور المباشرة المحملة على المنتج ، بينما بلغ المتوسط العام لإجمالي عدد العاملين في الشركة الحديثة 86 عاملاً ، أي بفارق قدره 43 عاملاً .

- **مؤشر تكلفة المصاريف الإضافية إلى المبيعات :-** بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة 15.16%، وبمعدلات متذبذبة بين الارتفاع والانخفاض خلال سنوات الدراسة، بمقدار بلغ 17.45%،15.79%،15.89%،13.51%،13.14%على التوالي، بينما حقق مجمع باجل للصناعات الغذائية معدلات 11.7%،9.26%،10.01%،11.62%،13.115% على التوالي ، وترى الباحثة أن السبب في ارتفاع التكلفة الاضافية للشركة الحديثة هو استخدامها لآلات حديثة

متطورة تناسب بيئة التصنيع الحديثة مما تترتب عليه ارتفاع في التكلفة الاضافية المحملة على المنتج .

- **مؤشر التكلفة التسويقية إلى المبيعات :-** ويقيس هذا المؤشر مدى مساهمة التكاليف التسويقية في تحقيق المبيعات المستهدفة ،في ظل بيئة تتميز بشدة المنافسة ، إذ بلغت المعدلات لهذا المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية 10.39% ،9.50%،9.66%،8.37%،7.85% على التوالي ، بينما بلغت المعدلات في مجمع باجل للصناعات الغذائية 5.18%،4.40%،4.40%،5.07%،4.43% على التوالي، ويعود السبب في ارتفاع المؤشر للشركة الحديثة إلى زيادة مصاريف البيع المحملة على المنتج من رواتب، إعلان وترويج....إلخ .

- **مؤشر تكلفة المبيعات إلى المبيعات ومعدلات إجمالي الربح :-** يقيس هذا المعدل قدرة الشركة على تحقيق هامش ربح مستهدف ، ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض تكلفة المبيعات، وقد حققت الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية في هذا الجانب معدلات قدرها 78.45%،72.24%،76.07%،67.92%،60.78% على التوالي ، وبذلك تم تحقيق إجمالي ربح بمعدلات 21.55% ، 27.76% ، 23.93% ، 32.08% ، 39.22% في السنوات المذكورة على التوالي ، بينما حقق مجمع باجل للصناعات الغذائية معدلات تكلفة مبيعات أعلى من المتوسط العام بمقدار 96.75%،98.80%،98.23%،108.135%،96.09% على التوالي ، وبذلك تم تحقيق معدل إجمالي ربح ضئيل جداً مقارنة مع الشركات الحديثة للمنتجات الغذائية ، ويلاحظ في الجدول أن معدل تكلفة المبيعات إلى المبيعات في مجمع باجل عام 2010م بلغ 108.135% ، مما يعني أنه لم يستطع تحقيق ربح في ذلك العام ،نتيجة ارتفاع تكلفة المبيعات عن سعر البيع وتحقيق خسارة معدلها 8.135% .

❖ **مؤشرات الأداء المستندة لتكلفة الصنع** :- يبين الجدول رقم (11) أهم المؤشرات المستخدمة والمستندة لتكلفة الصنع المستخدمة من قبل الطرفين وذلك على النحو الآتي :

الجدول رقم (11)

مؤشرات الأداء المستندة لتكلفة الصنع

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	تكلفة المواد لتكلفة الصنع	%83.80	%72.39	%11.41
2008		%87	%72.82	%14.18
2009		%84.99	%74.08	%10.91
2010		%85.12	%75.42	%9.7
2011		%81.70	%73.04	%8.66
المتوسط العام		%84.67	%73.55	%11.12
2007	تكلفة الأجور المباشرة لتكلفة الصنع	%4.10	%1.97	%2.13
2008		%3.18	%2	%1.18
2009		%4.29	%1.98	%2.31
2010		%2.86	%1.88	%0.98
2011		%3.99	%2.13	%1.86
المتوسط العام		%3.68	%1.99	%1.69
2007	تكاليف صناعية غير مباشرة لتكلفة الصنع	%12.10	%25.63	(%13.53)
2008		%9.83	%25.17	(%15.34)
2009		%10.72	%23.93	(%13.21)
2010		%12.02	%22.69	(%10.67)
2011		%14.31	%24.82	(%10.51)
المتوسط العام		%11.65	%24.45	(%12.8)

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على قوائم تكلفة المنتج .

ويستنتج من الجدول السابق ما يأتي :-

- مؤشر تكلفة المواد المباشرة إلى تكلفة الصنع :- يعد هذا المؤشر الأكثر أهمية بالنسبة لتكلفة الصنع ، فهو يشكل الجزء الأكبر والأهم من تكلفة الصنع في الصناعات الغذائية ، ومن ثم يجب على الشركات أن توليه اهتماماً خاصاً من أجل توفير المواد الخام المطلوبة بالجودة المناسبة والتكلفة المعقولة والرقابة عليها لتحقيق مزايا تنافسية ، وقد حققت الشركة الحديثة في سنوات الدراسة معدلات مقدراها 72.39 %، 72.82%، 74.08% ، 75.42% ، 73.04% على التوالي . مما يدل على أنها تحاول تحقيق رقابة فعالة في شراء المواد واستخدامها، لتحقيق مزايا تنافسية في جودة المواد وتكلفتها ، في حين بلغت معدلات مجمع باجل 83.80% ،87%،84.99%.85.12%.81.70%على التوالي ، ويتضح ارتفاع تكلفة المواد المباشرة فيه خلال سنوات الدراسة، مما يعني عدم قدرته على توفير المواد

الخام بتكلفة تنافسية أي تعادل تكلفة الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية أو تقل عنها ، ومن ثم أخفق المجمع في الحصول على مزايا تنافسية .

-مؤشر تكلفة الأجور المباشرة إلى تكلفة الصنع :- يُعد انخفاض هذا المؤشر دليلاً على استخدام تكنولوجيا صناعية تلائم متطلبات البيئة الصناعية الحديثة كالآلات والمعدات المتطورة مثلاً، وقد استطاعت الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية تحقيق معدلات منخفضة لهذا المؤشر، مما يعني استخدامها لآلات حديثة معتمدة على النظام الآلي بصورة رئيسية ،وبذلك حققت ميزة تنافسية . في الوقت الذي ما يزال فيه مجمع باجل للصناعات الغذائية يستخدم آلات قديمة جدا يعود عمرها الإنتاجي إلى الثمانينيات ، ولم يبدلها بآلات حديثة متطورة تناسب البيئة التنافسية الجديدة ،وقد لوحظ ارتفاع متوسط تكلفة صنع المنتج، وهذا يحد من قدرة المجمع على مواكبة مقومات البيئة الحديثة ومتطلبات، والحصول على مزايا تنافسية .

- مؤشر التكلفة الصناعية غير المباشرة إلى تكلفة الصنع :- بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر للشركة الحديثة للمنتجات الغذائية خلال سنوات الدراسة 24.45 %،وبمعدلات 25.63% ، 25.17%، 23.93% ، 22.69% ، 24.82% على التوالي ، وترى الباحثة أن سبب ارتفاع التكلفة الصناعية غير مباشرة للشركة الحديثة قد يعود إلى استخدامها للنظام الآلي المتسم بارتفاع التكلفة التي تنعكس بدورها على المنتج ، في حين حقق مجمع باجل معدلات أقل من معدلات الشركة الحديثة بمقدار(13.53%)،(15.34%)،(13.21%)،(10.67%)،(10.51%)على التوالي . وترى الباحثة أن سبب انخفاض المتوسطات في مجمع باجل يعود كما ذكرنا إلى تقادم الآلات التي يمتلكها المجمع، وانخفاض إهلاكها مما ينعكس على التكلفة الإجمالية المحملة على المنتج، وعلى الرغم من انخفاض مبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة في مجمع باجل مقارنة بالشركة الحديثة إلاّ أن المجمع لم يستطع المنافسة على صعيد التكلفة بشكل عام .

- **مقاييس إعداد الآلات: -** يبين الجدول الآتي أهم المؤشرات المستخدمة لتقييم أداء الآلات :

الجدول رقم (12)

مقاييس إعداد الآلات

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	معدل تشغيل الآلات	%53.32	%85	(%31.68)
2008		%58.40	%80	(%21.60)
2009		%45.20	%86	(%40.80)
2010		%56.66	%86	(%29.34)
2011		%46.57	%90	(%43.43)
المتوسط		%52.03	%85.4	(%37.37)
2007	معدل توقف الآلات	%46.68	%15	%31.68
2008		%41.60	%20	%21.60
2009		%54.80	%14	%40.80
2010		%43.34	%14	%29.34
2011		%53.43	%10	%43.43
المتوسط		%47.97	%14.6	%33.37
2007	نسبة تكاليف صيانة المنتج إلى إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة	%7.03	%3	%4.03
2008		%15.72	%8	%7.72
2009		%22.44	%12	%10.44
2010		%18.97	%13	%5.97
2011		%19.27	%10	%9.27
المتوسط		%16.69	%9.2	%7.49
2007	معدل تكاليف صيانة المنتج إلى تكلفة الصنع	%0.85	%0.50	%0.35
2008		%1.55	%0.05	%1.50
2009		%2.41	%0.003	%2.41
2010		%1.93	%0.006	%1.92
2011		%2.76	%0.010	%2.75
المتوسط		%1.90	%0.11	%1.79
2007	معدل ساعات الصيانة اليومية إلى إجمالي ساعات التوقف	%19.31	%2	%17.31
2008		%21.11	%5	%16.11
2009		%17.35	%3	%14.35
2010		%20.60	%4	%16.60
2011		%17.67	%6	%11.67
المتوسط		%15.15	%4	%11.15
2007	معدل ساعات الصيانة الدورية إلى إجمالي ساعات التوقف	%7.46	%1	%6.46
2008		%8.15	%2	%6.15
2009		%6.70	%1.5	%5.20
2010		%7.96	%2.5	%5.46
2011		%6.82	%1	%5.82
المتوسط		%7.42	%1.6	%5.82
2007	وقت إعداد الآلة للإنتاج	30دقيقة	30دقيقة	0 دقيقة
2008				
2009				
2010				
2011				
المتوسط		30دقيقة	30دقيقة	0دقيقة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المجمع والشركة الحديثة

يتضح من الجدول السابق ما يلي :-

- **مؤشر تشغيل الآلات : -** بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة 85.40% ، إذ حققت معدلات مالت إلى الانخفاض بدايةً ثم ارتفعت في السنوات الاخيرة من الدراسة وبلغت 85%، 80% ، 86% ، 86% ، 90% على التوالي ، وفي هذا دلالة على حرص الشركة الحديثة على استغلال طاقاتها الإنتاجية ، في حين كانت المعدلات في مجمع باجل للصناعات الغذائية أقل بكثير من معدلات الشركة الحديثة، فقد بلغت 53.32% ، 58.40% ، 45.20% ، 56.66% ، 46.57% وبفارق قدره (31.68%)،(21.60%)،(40.80%)،(29.34%) (43.43%) ، مما يعني ضرورة التفكير في إحلال الآلات الحديثة محل القديمة في المجمع واستغلالها في عملية التشغيل على الوجه الامثل.

- **مؤشر توقف الآلات :-** يعد هذا المؤشر النسبة المكملة لمؤشر تشغيل الآلات ، إذ يعمل العديد من الشركات على جعل هذا المؤشر أقل ما يمكن أوفي حدوده الدنيا من أجل رفع كفاءة الأداء، وقد حققت الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية خلال سنوات الدراسة معدلات بلغت 15%، 20% ، 14% ، 14% ، 10% على التوالي ، في حين حقق مجمع باجل للصناعات الغذائية معدلات بلغت 46.68%، 41.60% 54.80% ، 43.34% ، 53.43% على التوالي ، وترى الباحثة أن السبب في ارتفاع هذا المؤشر في الشركة موضوع الدراسة يعود لتقادم الآلات وعدم استبدالها بآلات حديثة ، وتأخر وصول المواد من الموردين الذي تسبب في توقف الآلات والعملية الإنتاجية، من ثم ارتفعت المتوسطات في المجمع عنها في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية.

- **مؤشر معدل تكلفة الصيانة لوحدة المنتج إلى إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة :-** يعبر هذا المعدل عن تكلفة الصيانة التي تتحملها الوحدة الواحدة من المنتج منسوبة إلى التكلفة الإجمالية للتكاليف الصناعية غير المباشرة ،وبمقارنة المتوسط العام لمجمع باجل للصناعات الغذائية مع المتوسط العام للشركة الحديثة للمنتجات الغذائية يتبين أن المتوسط العام لمجمع باجل يزيد عن المتوسط العام للشركة الحديثة بمقدار 7.49% ، مما يعني ارتفاع تكلفة الصيانة لوحدة المنتج في مجمع باجل عنها في الشركة الحديثة نتيجة الأعطال المتكررة للآلات الإنتاجية ،وأعمال الصيانة المرتبطة بذلك .

- **مؤشر معدل تكلفة صيانة المنتج إلى تكلفة الصنع :-** يعبر هذا المعدل عن تكلفة الصيانة التي يتحملها المنتج منسوبة إلى تكلفة الصنع ، ولا تختلف دلالة هذا المؤشر عن المؤشر الآنف الذكر. وبالنظر إلى الجدول السابق يلاحظ أن متوسطات المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية أقل

من الواحد الصحيح ،بمعدلات 0.5% ، ،05% ، 0.003% ، 0.006% ، 0.01% على التوالي ، وأن لدى مجمع باجل معدلات تفوق معدلات الشركة الحديثة ،وتبلغ قيمها 0.85%، 1.55%،2.41% ،1.93%،2.76%على التوالي ، مما يدل على ارتفاع مؤشر معدل تكلفة الصيانة لوحدة المنتج إلى تكلفة الصنع في مجمع باجل عنه في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية.

- مؤشر معدل ساعات التوقف نتيجة لأعمال الصيانة اليومية إلى إجمالي عدد ساعات التوقف :- يعبر هذا المؤشر عن معدل ساعات التوقف الفعلية نتيجة الصيانة اليومية للآلات إلى إجمالي ساعات التوقف ، و قد تبين أن لدى مجمع باجل للصناعات الغذائية معدلات توقف تفوق معدلات الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية بمقدار 17.31%،16.11%،14.35%،16.60%،11.67% على التوالي ، نتيجة تكرار أعمال الصيانة في اليوم الواحد لآلات المجمع القديمة ، وفي حين لدى الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية معدلات تقل عن معدلات مجمع باجل للصناعات الغذائية ، إذ بلغ أعلى مستوى لها في عام 2011 م بمقدار 6% ويليه عام 2008 م بمقدار 5% ثم الأعوام 2010، 2009، 2007، بمقادير 4% ، 3% ، 2% على التوالي ، وتجدر الاشارة إلى أن إدارة المجمع لم تقم برصد ساعات الصيانة اليومية الجارية وكذلك ساعات الصيانة الدورية وتثبيتها ، واكتفت باحتساب ساعات الصيانة التي تسببت في توقف الآلات وتوقف العملية الانتاجية لساعات طويلة ، ولذلك قامت الباحثة برصد تلك الساعات واحتسابها بمساعدة الفنيين في المجمع ، حيث تم تقدير متوسط عدد مرات الصيانة اليومية وعدد ساعاتها ، وعدد ساعات الصيانة السنوية ،والصيانة اليومية التي تحدث كل ساعة ، و تحديد عدد مرات الصيانة التي تستغرق وقتاً يتراوح بين (10دقائق – 15 دقيقة)، وبذلك تم تحديد عدد ساعات الصيانة اليومية (كمتوسط) ، كما قامت الباحثة أيضاً باحتساب ساعات الصيانة الدورية ، فالمتعارف عليه أن إدارة مجمع باجل تقوم بالصيانة الدورية كل يوم خميس بمعدل 6 ساعات ، وبناء على ذلك تم تحديد عدد ساعات الصيانة الدورية السنوية .

- مؤشر معدل التوقف نتيجة أعمال الصيانة الدورية إلى إجمالي ساعات التوقف :- يعبر هذا المعدل عن ساعات التوقف الفعلية نتيجة أعمال الصيانة الدورية ، إذ يميل معظم الشركات للقيام بالصيانة الدورية للمحافظة على الآلات ، ومن ثم المحافظة على طاقتها الانتاجية ، وقد حقق مجمع باجل للصناعات الغذائية زيادة عن معدلات الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية

بمقدار6.46%،.15%،5.20%، 5.46%،5.82% على التوالي ، لكون الصيانة الدورية التي تجرى على الآلات أسبوعية ومجموعها السنوي 50 مرة ،وذلك بسبب قدم الآلات .

- **مؤشر وقت إعداد الآلة للإنتاج** :- ويقصد بهذا المؤشر الوقت الذي تعد فيه الآلات للإنتاج قبل بدء العملية الإنتاجية ، وقد بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر حوالي 30دقيقة في كلتا الشركتين .

- **مقاييس الجودة :-** وتضم مقاييس الجودة ما يأتي :-

❖ **مقاييس جودة التشغيل :-** يعرض الجدول رقم (13) أهم مقاييس جودة التشغيل التي استخدمتها الباحثة للمقارنة بين مجمع باجل للصناعات الغذائية والشركة الحديثة للمنتجات الغذائية نتيجة توافر معلومات عنهما ، وذلك كالآتي :-

جدول رقم (13)

مقاييس جودة التشغيل

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
	معدل عدد الوحدات المعابة التي تم اصلاحها	%0.07	%0.05	%0.02
		%0.08	%0.06	%0.02
		%0.12	%0.10	%0.02
		%0.15	%0.12	%0.03
		%0.20	%0.15	%0.05
المتوسط العام		%0.12	%0.10	%0.02
2007	كمية الإنتاج التالف إلى إجمالي الإنتاج	%0.19	%0.07	%0.12
2008		%0.21	%0.10	%0.11
2009		%0.58	%0.80	(%0.22)
2010		%0.49	%0.25	%0.24
2011		%0.50	%0.10	%0.40
المتوسط العام		%0.39	%0.26	%0.13
2007	كمية الإنتاج السليم لإجمالي الإنتاج	%99.81	%99.93	(%0.12)
2008		%99.79	%99.9	(%0.11)
2009		%99.42	%99.20	%0.22
2010		%99.51	%99.75	(%0.24)
2011		%99.50	%99.90	(%0.40)
المتوسط العام		%99.61	%99.74	(%0.13)
2007	معدل التغير في تكاليف التدريب	%1	%6	(%5)
2008		%1.7	%7	(%5.30)
2009		%1.92	%9	(%7.08)
2010		%2	%11	(%9)
2011		%1.5	%4	(%3.50)

المتوسط العام		%1.62	%7.4	(%5.78)
معدل تكاليف التدريب لتكلفة الصنع	2007	%0.0007	%2	(%1.9993)
	2008	%0.0054	%2.5	(%2.4946)
	2009	%0.0113	%2.7	(%2.6887)
	2010	%0.021	%2.9	(%2.879)
	2011	%0.004	%2	(%1.996)
المتوسط العام		%0.0008	%2.42	(%2.4192)
عدد الأبحاث المقدمة من العاملين	2007	1	2	1-
	2008	-	3	3-
	2009	-	1	1-
	2010	-	2	2-
	2011	-	1	1-
الكفاءة (المخرجات/ المدخلات)	2007	%99.65	%99.5	%0.15
	2008	%97.97	%99	(%1.03)
	2009	%97.92	%99.8	(%1.88)
	2010	%97.97	%98	(%0.03)
	2011	%96.29	%98.5	(%2.21)
المتوسط		%97.96	%98.96	(%1)
معدل إنتاجية العامل بالوحدات	2007	%0.84	%1.16	(%0.32)
	2008	%0.76	%1.16	(%0.40)
	2009	%0.76	%1.16	(%0.40)
	2010	%0.76	%1.16	(%0.40)
	2011	%0.84	%1.16	(%0.32)
المتوسط		%0.79	%1.16	(%0.37)
نسبة استغلال الطاقة	2007	%70.89	%90	(%19.11)
	2008	%80.41	%88	(%7.59)
	2009	%59.08	%92	(%32.92)
	2010	%89.17	%92	(%2.83)
	2011	%62.12	%95	(%32.88)
المتوسط		%72.33	%91.40	(%19.07)
وقت دورة التصنيع	2007	8.15ساعة	8ساعة	(0.15)
	2008			
	2009			
	2010			
	2011			
المتوسط		8.15ساعة	8ساعة	(0.15)
عدد مرات الحصول على شهادة الايزو وشهادات أخرى	2007	شهادة الآيزو 9002 رقم (1) لعام 2002 وشهادة ممارسة التصنيع الجيد لهيئة المواصفات والمقاييس اليمنية لعام 2010م	شهادة الآيزو 9002 لعام 2006 م ، وشهادة الآيزو 22000م لعام 2009 م	
	2008			
	2009			
	2010			
	2011			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المجمع والشركة الحديثة

يلاحظ من الجدول السابق ما يأتي :-

- **مؤشر عدد الوحدات المعيبة التي تم إصلاحها إلى عدد الوحدات السليمة :-** يقصد بهذا المؤشر الوحدات التي تتم أعادة تصليحها نتيجة وجود عيوب بسيطة يمكن إصلاحها ، إذ يتم حجز هذه الكمية بشكل منفصل أثناء عملية التعبئة في الكراتين والقيام بإصلاحها تمهيداً لعملية البيع .

ويلاحظ ان معدلات هذا المؤشر في كلتا الشركتين أقل من الواحد الصحيح مما يدل على ان كلتيهما تحاولان أن يكون هذا المؤشر أقل ما يمكن، حتى لا تتحملا مزيداً من التكاليف .

- **مؤشر عدد الوحدات التالفة إلى إجمالي الانتاج :-** يعكس هذا المؤشر مدى التحسن في العملية الانتاجية وانعكاسه على تخفيض الوحدات التالفة، وبالنظر إلى المتوسطات في كلتا الشركتين يتبين أنها أقل من الواحد الصحيح ، ومن الأسباب المؤدية للتلف تكرار الأعطال في الآلات، وكذلك التركيز على الحجم الانتاجي على حساب الجودة بالشكل المنشود .

- **مؤشر عدد الوحدات السليمة إلى إجمالي الانتاج** -: يعد هذا المؤشر النسبة المتممة للمؤشر السابق ، ويلاحظ في هذا المؤشر أن كلتا الشركتين تحاولان الاقتراب بإنتاجهما التام السليم من نسبة 100% ، وقد حققتا نسباً تقترب من هذه الغاية .

- **مؤشر معدل التغيير في تكاليف التدريب :-** يعكس هذا المؤشر مقدار الزيادة أو النقصان في المبالغ المدفوعة كتكاليف تدريب للعاملين من سنة لأخرى ، وبالنظر إلى معدلات الشركتين يتبين أن الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية حققت معدلات أعلى من معدلات مجمع باجل للصناعات الغذائية، إذ بلغت معدلاتها 6% ، 7% ، 9% ،11% ، 4% على التوالي ، وقد كانت صاعدة نحو الارتفاع إلى عام 2011م ، إذ جنحت للانخفاض نتيجة الازمة التي يمر بها اليمن ، وأن لدى مجمع باجل للصناعات الغذائية معدلات تقل عن معدلات الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية ، وهذا يستدعي الاهتمام بالتدريب وتخصيص مبالغ كافية لتدريب الموارد البشرية ، لأن ذلك ينعكس بشكل ايجابي على تحسن الأداء في المستقبل، ومن ثم تحقيق مزايا تنافسية .

- **مؤشر معدل تكاليف التدريب إلى تكلفة الصنع :-** هو أحد المؤشرات المهمة التي تعكس اهتمام الشركة بالعاملين ،من أجل بناء كوادر مؤهلة، قادرة على التعامل مع المستجدات في البيئة الصناعية الحديثة، وبالعودة إلى المتوسطات العامة للشركتين الواردة في الجدول رقم (13) يتضح أن الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية استطاعت تحقيق معدلات بمقدار 2%، 2.5% ، 2.7% ، 2.9% ، 2% على التوالي ، مع ملاحظة الارتفاع المتزايد للمعدل حتى عام 2010 م ، ومن تم انخفض في السنة اللاحقة أي عام 2011م ، مما يعني أن هناك اهتماماً من قبل الشركة بتدريب

عامليها بالشكل المطلوب . وعلى العكس كانت معدلات مجمع باجل أقل من الواحد الصحيح ، إذ بلغت 0.0007% ، 0.0054% ، 0.0113% ، 0.021% ، 0.004% على التوالي . وهذا يدل على أن المجمع في حاجة مسيسة للمزيد من الإنفاق لتدريب العاملين فيه بالشكل المطلوب ليواكب التغيرات في البيئة الصناعية الحديثة .

- **مؤشر عدد الأبحاث المقدمة من العاملين :-** يعد هذا المؤشر أحد المؤشرات الأساسية والمهمة لكل شركة تسعى لأن تكون الأفضل عن طريق الاستفادة من أفكار العاملين الخلاقة في جميع المستويات الإدارية لإنجاز أفضل البحوث العلمية التطبيقية .

وبالمقارنة بين الشركتين نجد أن الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية رائدة في مجال تشجيع عامليها على البحث العلمي وهذا يمكنها من تدعيم قدرتها التنافسية ، بينما لا يمتلك مجمع باجل أية خطط في مجال البحوث أو إنجاز، وهذا مؤشر خطير بخصوص مستقبله ، ومن ثم يجب عليه أن يعمل على رسم سياسة جديدة تمكنه من تحسين موقفه التنافسي .

- **مؤشر معدل الكفاءة :-** تُعد الكفاءة مقياساً لاستخدام قدر معين الموارد من الاقتصادية في العملية الإنتاجية، فهي النسبة بين المنتج والمستخدم من الموارد (المدخلات)، أوهي النسبة الحسابية بين المخرجات ؛ (حجم السلع والخدمات المنتجة)والمدخلات؛(كمية الموارد التي استخدمت في إنتاجها)، وتتكون هذه الموارد من المواد الخام والآلات ، بالإضافة إلى خدمات العنصر البشري.

ولهذا المؤشر دلالة كبيرة في بيان معدل الفائدة على الموارد المستخدمة ؛(المدخلات) فهو يبين معدل الكفاءة ومعدل الفاقد في آن واحد ، وفي ظل بيئة الأعمال الحديثة وتطبيق فلسفة (JIT)التي من أركانها الخلو مطلقاً من العيوب المطلقة بوجود التالف والوقت الضائع.. إلخ ، فإن السعي يكون نحو جعل المعدل 100% ، و يتعذر ذلك في بيئة الصناعة التقليدية إذ يرتبط معدل الفاقد بطبيعة الصناعة .

وترى الباحثة أن ارتفاع هذا المؤشر يؤدي إلى تخفيض التكاليف ، ومن ثم أسعار بيع المنتجات، وأن انخفاض الأسعار يؤدي إلى زيادة الطلب والمبيعات والأرباح، وبالنظر إلى المتوسطات العامة لمعدلات الإنتاجية لدى الشركتين لوحظ وجود تقارب إلى حد كبير ، ولكن الأمر يتطلب متابعة ورقابة وقياساً دقيقاً وتوافر شروط المقايسة أو المقارنة .

- **مؤشر معدل انتاجية العامل:-** بلغ معدل إنتاجية العامل في مجمع باجل للمواد الغذائية ما يعادل 0.84% ، 0.76% ، 0.76% ، 0.84% إنتاجية العامل إلى إجمالي الإنتاج ، بينما بلغ معدل إنتاجية العامل في الشركة الحديثة للمواد الغذائية ما يعادل 1.16% ، 1.16% ،

1.16% ، 1.16% ، 1.16% إنتاجية العامل إلى إجمالي الإنتاج ، وبشكل عام يتبين أن مؤشر إنتاجية العامل إلى إجمالي الإنتاج في الشركة الحديثة يفوق المؤشر نفسه في مجمع باجل .

- **مؤشر معدل استغلال الطاقة الإنتاجية :-** بلغ مؤشر معدل استغلال الطاقة في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية خلال سنوات الدراسة 90% ، 88%، 92% ، 92% ، 95% على التوالي ، في حين بلغ هذا المؤشر في مجمع باجل للصناعات الغذائية70.89% ، 80.41% ، 59.08% ، 89.17% ، 62.12% على التوالي ، مما يعني أن هناك طاقة كبرى غير مستغلة مجمع باجل ويجب عليه العمل على الاستفادة منها ،بصورة أفضل من أجل رفع كفاءة الأداء والحصول على مزايا تنافسية .

- **مؤشر متوسط دورة التصنيع :-** يشير هذا المؤشر إلى الوقت المستغرق في عملية تصنيع المنتج عبر المراحل التي يمر بها إلى أن يصبح انتاجاً تاماً ، وهو زمن يختلف من منتج لآخر، وقد بلغ متوسط دورة تصنيع المنتج في مجمع باجل للصناعات الغذائية8.15ساعة (ثماني ساعات وخمس عشرة دقيقة) ، بينما بلغ متوسط دورة التصنيع في الشركة الحديثة للمواد الغذائية 8 (ثماني ساعات) فقط ، أي أن المنتج يصنع في الشركة الحديثة بزمن يقل ربع ساعة عن تصنيع المنتج في مجمع باجل ، وهذ يستدعي البحث عن الأسباب في مجمع باجل ومعالجتها لتخفيض زمن دورة التصنيع ،بما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية .

- **مؤشر عدد مرات الحصول على شهادة الآيزو وشهادات أخرى** :- تحصُّل مجمع باجل للصناعات الغذائية على شهادة الآيزو 9002 لعام 2002 م ، وشهادة ممارسة التصنيع الجيد الصادرة عن هيئة المواصفات والمقاييس اليمنية لعام 2010م ، بينما تحصلت الشركة الحديثة على شهادتين للآيزو: شهادة الآيزو 9002 لعام 2006م ، وشهادة الآيزو 22000 لعام 2009 م ، مما يشير إلى تعادل الشركتين في هذا المجال، وصحة مبررات المقارنة بينهما.

❖ **مقاييس جودة المدخلات (المواد والمكونات) -:** يشير الجدول رقم (14) إلى أهم مقاييس جودة المدخلات وكالآتي :

الجدول رقم (14)

مقاييس جودة المدخلات

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	تكلفة المخلفات إلى تكلفة الصنع	%0.48	%0.20	%0.28
2008		%0.94	%0.30	%0.64
2009		%1.08	%0.50	%0.58
2010		%1.30	%0.40	%0.90
2011		%0.34	%0.30	%0.04
المتوسط العام		%0.83	%0.34	%0.49
2007	تكلفة المخلفات إلى تكلفة المواد	%0.57	%0.8	(%0.23)
2008		%1.08	%0.5	%0.58
2009		%1.26	%0.60	%0.66
2010		%1.50	%0.70	%0.80
2011		%0.41	%0.80	(%0.39)
المتوسط العام		%0.96	%0.68	%0.28

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على قوائم التكاليف.

ويتضح من الجدول رقم (14) ما يأتي :-

- **مؤشر تكلفة المخلفات إلى تكلفة الصنع :-** بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية 0.34% ، وقد حققت الشركة ميزة تخفيض تكلفة المخلفات، بينما لم يستطع مجمع باجل تحقيق ميزة تنافسية بتخفيض هذا المؤشر مقارنة بمؤشر الشركة الحديثة ، إذ بلغ متوسطه العام 0.83% مما يحتم عليه رفع كفاءة استخدام المواد الأولية في العملية الإنتاجية .

- **مؤشر تكلفة المخلفات إلى تكلفة المواد :-** بلغ المتوسط العام لهذ المؤشر في الشركة الحديثة 0.68% ، في حين بلغ في مجمع باجل 0.96%، ويلاحظ أن كلا المعدلين في الشركة الحديثة ومجمع باجل أقل من الواحد الصحيح ،مع وجود فوارق جوهرية بين المعدلين . ولكن في إطار التحليل يبدو وضع الشركة المنافسة المرجعية أفضل في هذا المجال ،ويجب على مجمع باجل رفع كفاءة شراء المواد الأولية وتخزينها واستخدامها وتصنيعها لتخفيض المخلفات ،وتخفيض تكاليف الإنتاج بشكل عام تدعيماً لقدرته التنافسية .

- **مؤشرات البيع وخدمات ما بعد البيع** :- يبين الجدول الآتي أهم المؤشرات الخاصة بالبيع وخدمات ما بعد البيع :-

جدول رقم (15)

مؤشرات البيع وخدمات ما بعد البيع

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	عدد شكاوى العملاء	3	2	1
2008		2	1	1
2009		1	-	1
2010		-	-	-
2011		-	1	1-
المتوسط العام		2	1	2
2007	نسبة مردودات المبيعات	%0.9	%0.6	%0.3
2008		%0.8	%0.8	%0.0
2009		%1.2	%0.7	%0.5
2010		%0.9	%0.5	%0.4
2011		%0.7	%0.8	%0.1
		%0.9	%0.68	%0.22

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المجمع والشركة الحديثة

ويلاحظ من الجدول السابق ما يأتي :-

- **مؤشر عدد شكاوى العملاء :-** بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة (شكوى واحدة)، في حين بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في مجمع باجل للصناعات الغذائية شكوتين اثنتين ، وقد أوكل المجمع منذ سنوات قليلة مهمة تسلم شكاوى العملاء ومرفوضات المنتج لمشرف رقابة الجودة، الذي بدوره يحيلها إلى مدير رقابة الجودة لاتخاذ الاجراءات اللازمة ، وترى الباحثة أن مؤشر رضا العملاء وما يتصل به من المؤشرات المهمة التي يجب دراستها وتحليلها ،من أجل العمل على تحسين المبيعات، وزيادة الحصة السوقية وصولاً إلى تحسين القدرة التنافسية .

- **مؤشر مردودات المبيعات إلى المبيعات :-** يمثل هذا المؤشر نسبة المبيعات التي يتم ردها للشركة بسبب وجود عيوب في البضاعة المباعة ، وقد بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة 0.68% ، في حين بلغ في مجمع باجل 0.9% ، ويدل انخفاض المعدل في الشركتين على

الجودة التي تمتلكانها في تصنيع منتجاتهما وبيعها ، وهذا يفسر انخفاض المتوسط العام للمؤشر في الشركتين معاً .

ولقد أكتفت الباحثة بذكر مؤشرين اثنين فقط من مؤشرات البيع وخدمات ما بعد البيع ، لعدم توفر معلومات كافية الخدمات التي ممكن تقديمها بعد البيع .

ب) المؤشرات الإجمالية على مستوى المنشأة :

- مقاييس المرونة والابتكار :- يظهر الجدول الآتي أهم مؤشرات هذه المقاييس وكما يأتي :

جدول رقم (16)

مقاييس المرونة والابتكار

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	عدد المنتجات الجديدة	1	-	1
2008		-	-	-
2009		-	-	-
2010		-	-	-
2011		-	-	-
2007	المبيعات من المنتجات الجديدة	657علبة 2600كجم ، 5056عبوة 12*850جم	-	
2008		-	-	
2009		2414كرتون 6*265كجم ، 20129عبوة 121*850جم	-	
2010		-	-	
2011		-	-	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المجمع والشركة الحديثة

ويلاحظ من الجدول اعلاه ما يلي :-

- **مؤشر عدد المنتجات الجديدة : -** يعكس هذا المؤشر أموراً عدة، أهمها قيام إدارة البحوث والتطوير بمهامها على الوجه المطلوب ، ومقدار ما حققته المنشآت من سمعة طيبة لدى عملائها . وبالعودة إلى الجدول السابق يتضح أن مجمع باجل قام بإدخال منتج جديد (منتج المانجو) للسوق في عام2007 م بعبوات مختلفة ، بينما لم تقم الشركة الحديثة بإنزال أي منتج للسوق خلال فترة

الدراسة ، قد يعود السبب في ذلك إلى توافر العديد من منتجاتها المنجزة قبل فترة الدراسة، والمستمرة في انتاجها .

- **مؤشر المبيعات من المنتجات الجديدة : -** ويعد هذا المؤشر امتداداً للمؤشر السابق ، وهو من المؤشرات المهمة التي تعكس كفاءة إدارة البحث والتطوير في القيام بمهامها ، إذ يبين هذا المؤشر مدى استيعاب السوق للمنتج الجديد، ومقدار ثقة المستهلكين في المنتجات السابقة للشركة ، و بالعودة إلى الجدول رقم (16) نجد أن كمية المبيعات كانت من منتج المانجو 657علبة /عبوة 2600كجم ، 5056عبوة/ (12*850جم) لعام 2007 م ، 2414كرتون عبوة/(6*265كجم) ، 20129عبوة (12*850جم) لعام 2009م ، وقد توقف انتاج المنتج في العامين التاليين لأسباب خاصة بالمجمع .

- **مقاييس المخزون** :- تتمثل مقاييس المخزون ما يأتي :

جدول رقم (17)

مقاييس المخزون

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	معدل دوران المخزون	0.70مرة	1.031 مرة	(0.331)
2008		0.78مرة	0.8733مرة	(0.0933)
2009		0.80مرة	1.049مرة	(0.24)
2010		0.81مرة	1.006مرة	(0.196)
2011		0.62مرة	1.31مرة	(0.69)
2007	متوسط فترة التخزين	450يوم	349يوم	101
2008		461يوم	412 يوم	49
2009		450يوم	343 يوم	107
2010		444يوم	357 يوم	87
2011		580يوم	274 يوم	306

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على قوائم الدخل والمركز المالي.

ويلاحظ من الجدول اعلاه ما يلي :-

- **معدل دوران المخزون :-** ويقيس هذا المؤشر كفاءة الشركة في إدارة مخزونها ، وبشكل عام نرى ارتفاع المؤشر للشركة الحديثة للمنتجات الغذائية لكل سنوات الدراسة ،عن المؤشر في مجمع باجل للصناعات الغذائية.

- **مؤشر متوسط فترة التخزين :-** بلغ المؤشر في الشركة الحديثة 349 ،412 ،343 ،357، 274 يوماً على التوالي ، في حين كان المؤشر في مجمع باجل 450، 461 ،450 ،444 ،580يوماً على التوالي ، ويدل انخفاض المؤشر في الشركة الحديثة على انخفاض فترة التخزين، وانعكاس ذلك على انخفاض تكاليف التخزين، ونحسن سيولة الشركة، وقلة احتياجها إلى الأموال .

- **مؤشرات الربحية** :- يبين الجدول الآتي اهم المؤشرات المستخدمة لقياس الربحية :-

جدول رقم (18)

مؤشرات الربحية

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	العائد على المبيعات	%3.4	%6	(%2.60)
2008		%3.7	%6.5	(%2.80)
2009		%2.08	%7	(%4.92)
2010		%11.04-	(%8.5)	(%19.54)
2011		%0.39	%11	(%10.61)
المتوسط العام		%0.294-	%7.8	(%8.09)
2007	العائد على الأصول	%2.5	%3.5	(%1)
2008		%3.45	%3	%0.45
2009		%2.28	%3.2	(%0.92)
2010		%8.83-	(%2.5	(%11.33)
2011		%0.37	%2	(%1.63)
المتوسط العام		%0.046-	%2.84	(%2.794)
2007	العائد على رأس المال	%8.2	%15.3	(%7.10)
2008		%12.5	%17.3	(%4.80)
2009		%7.15	%15.5	(%8.35)
2010		%40-	-%15	(%55)
2011		%1.36	%13.86	(%13.50)
المتوسط العام		%2.16-	%15.39	(%17.55)
2007	العائد على حقوق الملكية	%3.16	%15.2	(%12.04)
2008		%4.38	%17.05	(%12.67)
2009		%3.17	%14	(%10.83)
2010		%11.29-	%-13.8	(%25.09)
2011		%0.51	%14.16	(%13.65)
المتوسط العام		%0.014-	%4.84	(%4.494)

2007	العائد على الاستثمار	%3	%5.08	(%20.8)
2008		%4	%5.69	(%1.69)
2009		%3	%0.47	%2.53
2010		%12-	%14.98-	%-16.98
2011		%0.60.	%2.81	(%2.21)
المتوسط العام		(%0.28)	(%0.17)	(%0.11)
2007	صافي التدفق النقدي التشغيلي لصافي الربح	(7.05)	(10.88)	3.83
2008		0.08	(0.53)	0.61
2009		14.51	22.91	(8.4)
2010		(4.002)	(1.48)	(2.522)
2011		20.61	15.54	5.07
المتوسط العام		4.83	5.112	0.28
2007	صافي التدفق النقدي التشغيلي إلى صافي المبيعات	(%23.97)	(%18.52)	(%5.45)
2008		%0.28	(%21.92)	%22.2
2009		%2.01	%33.15	(%31.14)
2010		(%44.18)	%5.16	(%49.34)
2011		%26.20	%2.93	%23.27
المتوسط العام		(%7.93)	%0.16	(%8.09)

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قوائم الدخل والمركز المالي .

ويلاحظ على الجدول ما يلي :-

- **مؤشر معدل العائد على المبيعات** :- بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية 7.8%، وقد حققت معدلات تفوق معدلات مجمع باجل للصناعات الغذائية بمقدار 2.60%،2.80%،4.92%،19.54%،10.61% على التوالي، بسبب كفاءتها في إدارة مواردها ، وحسن رقابتها على عناصر التكلفة ،مما ساعد في حصولها على معدل عائد مبيعات مقبول ، بينما لم يستطع مجمع باجل للصناعات الغذائية تحقيق معدلات عالية بسبب انخفاض أسعار البيع وزيادة تكلفة المنتج .
- **مؤشر معدل العائد على الأصول** :- بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية 2.84% ، وكان أعلى متوسط له في عام 2007 م، ثم تلته الأعوام 2009 ، 2008 ، 2010، 2011 بمعدلات 3.5%،3.2%،3%،2.5%،2% على التوالي، ويعزى السبب في ارتفاع معدل العائد على الأصول إلى نجاح الإدارة في التحكم باستثماراتها من الأصول ، وتشغيلها التشغيل المناسب حسب الخطة المرسومة ، في حين حقق مجمع باجل للصناعات الغذائية معدلات بلغت 2.5%،3.45%،2.28%،-8.83%،0.37%على التوالي ،وقد اخفق في الحصول على عائد مقبول على الأصول في

عامي 2010 م، 2011م ، مما يعني ضعف الكفاءة في إدارة استثماراته من الأصول بالشكل المطلوب .

- **مؤشر العائد على رأس المال :-** يعكس هذا المؤشر نصيب كل ريال من رأس المال في صافي الربح، وقد بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية 15.39% ، بمعدلات تتجه إلى الانخفاض بشكل عام 15.3% ، 17.3% ، 15.5% ،15%، 13.86% على التوالي، بينما قلت معدلات مجمع باجل عن معدلات الشركة الحديثة إذ بلغت 8.2 %، 12.5 % ، 7.15% ، -40%، 1.36% على التوالي، وهذا يعني ارتفاع كفاءة أداء الشركة الحديثة وحسن استغلالها للتكاليف والموارد في آن واحد وتشغيلها لرأس مالها التشغيل المناسب وإخفاق مجمع باجل في تحقيق معدلات أداء مناسبة وخاصة في عامي 2010م، 2011 م، على التوالي .
- **مؤشر العائد على حقوق الملكية :-** بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية 4.84% ، وقد حققت الشركة الحديثة معدلات بمقدار 15.2% ، 17.05% ، 14% ، 13.8% ، 14.16%، مما يعني قدرتها في الموازنة بين الحوافز والمحافظة على حقوق المساهمين وكفاءتها في ذلك ، بينما لم يستطع مجمع باجل تحقيق معدلات أعلى من معدلات الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية في كل السنوات، مما يفسر تدني مستوى الأرباح الناتج عن وجود أعباء إضافية تزيد من التكلفة ، وعدم سيطرة المجمع عليها .
- **مؤشر معدل العائد على الاستثمار :-** حققت الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية متوسطاً -0.17% ، بينما حقق مجمع باجل للصناعات الغذائية متوسطاً قدره -28.% ، وهذا يدل على عدم قدرة كلتا الشركتين على توليد العوائد المنشودة من الاستثمارات المتاحة وتحقيق ميزة تنافسية علماً أن معدل العائد قبل عام 2010 م كان ايجابياً .
- **مؤشر صافي التدفق النقدي التشغيلي إلى صافي الربح :-** حققت الشركة الحديثة متوسطاً 5.122 ، في حين حقق مجمع باجل متوسطاً 4.83 ، مما يعني نجاح الشركتين في توليد تدفقات نقدية صافية من الارباح التي حققتها .
- **مؤشر صافي التدفق النقدي التشغيلي إلى المبيعات :-** بلغ المتوسط العام للمؤشر في الشركة الحديثة 0.16% ، في حين كان المتوسط العام لهذا المؤشر في مجمع باجل (7.93%)، مما يعني ضرورة توليد تدفقات نقدية مناسبة مقارنة بالمبيعات .

- **مؤشرات السيولة :-** يبين الجدول رقم (19) اهم مؤشرات نسب السيولة وكما يأتي :-

جدول رقم (19)

مؤشرات نسب السيولة

العام	المؤشر	مجمع باجل للصناعات الغذائية	الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية	الفرق
2007	نسبة التداول	0.43	0.99	(0.56)
2008		0.38	1.06	(0.68)
2009		0.19	1.03	(0.84)
2010		0.21	0.97	(0.76)
2011		0.03	1.15	(1.12)
المتوسط العام		0.25	1.04	(0.79)
2007	نسبة السيولة السريعة	0.0012	0.31	(0.3088)
2008		0.019	0.32	(0.301)
2009		0.0083	0.41	(0.4017)
2010		0.006	0.31	(0.304)
2011		0.022	0 .45	(0.43)
المتوسط العام		0.0113	0.36	(0.3487)

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قائمة المركز المالي .

يتضح من الجدول السابق ما يأتي :-

- **مؤشر نسبة التداول :-** بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية 1.04 ، وقد حققت بشكل عام الشركة الحديثة معدلات تفوق ما حققه مجمع باجل في كل السنوات ، بسبب تشغيلها المناسب للأصول ، وحصولها على النقدية لسداد التزاماتها ، بينما أخفق مجمع باجل للصناعات الغذائية في الحصول على معدلات مرتفعة، وهذا يوضح عدم قدرته على تشغيل أصوله، وإخفاقه في توليد نقدية تساعده على سداد التزاماته.
- **مؤشر السيولة السريعة :-** بلغ المتوسط العام لمؤشر السيولة في الشركتين 0.36، 0.0113على التوالي ، وبشكل عام يعد أداء أصول الشركتين ضعيفاً ، ولا يولد النقدية لسداد الالتزامات المتداولة .

رابعاً: مرحلة تنفيذ التحسينات المطلوبة بعد تحديد الفجوة التكليفية بين مجمع باجل للصناعات الغذائية والشركة الحديثة للمنتجات الغذائية ، يتم وضع الخطط المناسبة لمحاولة سد هذه الفجوة، وسيقدم في المبحث القادم تقديم بعض الحلول والمقترحات التي تساعد المجمع على تخفيض تكلفته وبالتالي زيادة قدرته التنافسية .

خامساً: مرحلة تقييم النتائج تتم في هذه المرحلة متابعة نتائج تنفيذ التحسينات التي بدأت في المراحل السابقة مع استمرار جهود التحسين ، فلا ينبغي أن يقف تحليل التكلفة التنافسية المستهدفة عند هذا الحد ، بل يجب الاستمرار في دراسة هيكل تكلفة المنافسين بصورة مستمرة، وتوقع التغيرات فيه وتحديد أثر ذلك على الموقف التنافسي ، حتى تتأكد الشركة من استمرارية جهود التحسين ، ومن سريان هذه الجهود في الاتجاه الصحيح .

المبحث الثالث

خطوات رفع القدرة التنافسية وتحسين الأداء

بعد دراسة القياس المرجعي كإحدى الأدوات الإدارية الحديثة، ودراسة أنواعه، وخطوات تطبيقه من الناحية العملية، التي تم تناولها في المبحثين السابقين من هذا الفصل، ستُعرض في هذا المبحث خطوات رفع القدرة التنافسية لمجمع باجل للصناعات الغذائية باستخدام القياس المرجعي ،من خلال تحليل بيئتي المجمع الداخلية والخارجية، بغرض إدراك نقاط القوة والعمل على تنميتها واستغلالها الاستغلال الأمثل، ومعرفة نقاط الضعف، بغية تلافيها والحد منها، بالإضافة إلى إبراز الفرص المتاحة أمام المجمع ،والتهديدات التي تواجهه، من أجل تحسين الأداء وتدعيم القدرة التنافسية، خاصة في مجال التكلفة .

تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة في إطار المقاييس المرجعية:-

يسعى مجمع باجل للصناعات الغذائية إلى تخفيض تكلفة منتج البقوليات، والوصول بها إلى تكلفة الشركات المنافسة، مع الحفاظ على جودة المنتج.، ولتحقيق التخفيض المطلوب يجب على المجمع أن يشدد الرقابة على جميع عناصر التكاليف من أجل تخفيضها، حتى يصل إلى مستوى تكاليف الشركات المنافسة. ولكي يتمكن المجمع من تحقيق هذا الهدف تتم الاستعانة بمجموعة من الأساليب والأدوات التي تتكامل مع بعضها بعضاً لتخفيض التكاليف، دون أن يكون هناك أدنى تأثير في مستوى جودة المنتج.

ويتم تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة في المجمع بالطريقتين الآتيتين:-

- تطبيق القياس المرجعي الداخلي على وحدات المجمع الداخلية وإداراتها، وتحليل موقف المجمع الإستراتيجي الداخلي.
- تطبيق القياس المرجعي الخارجي، وتحليل موقف المجمع الإستراتيجي الخارجي.

أولاً:- تطبيق القياس المرجعي الداخلي على وحدات المجمع الداخلية وإداراتها، وتحليل موقف المجمع الإستراتيجي الداخلي

يمثل تطبيق القياس المرجعي على وحدات المجمع الداخلية الخطوة الأولى لتطبيق القياس المرجعي الخارجي ، إذ تتم وفقاً لذلك مقارنة الأداء والممارسات والعمليات الخاصة داخل المنشأة مع أداء أحد الأقسام المتميزة المماثلة ، باستخدام مجموعة من مؤشرات الأداء المالية وغير المالية من أجل تحديد فجوة الأداء والعمل على معالجتها .

ويتم تطبيق القياس المرجعي على وحدات المجمع وإداراتها، باستخدام مجموعة من مؤشرات الأداء، بحيث يتم تقييم أداء كل وحدة من خلال مقارنة أدائها الفعلي مع أدائها المخطط، أو مقارنة الأداء الحالي مع أداء الوحدات الأخرى في المنشأة، من أجل تحديد فجوة الأداء، ومعرفة أسباب انخفاض مؤشرات الأداء في وحدات المنشأة وإداراتها، بهدف تخفيض التكلفة إلى المستوى الكفيل بتعظيم ربحية المنشأة، وإكسابها ميزة تنافسية جديدة.

وتحليل بيئة مجمع باجل الداخلية، أوضح المشكلات والصعوبات التي تواجه المجمع، وكذلك نقاط القوة التي يمتلكها، ونقاط الضعف التي يعاني منها، وبناءً على ذلك يسهم هذا التحليل في الخروج بمقترحات وحلول تساعد المجمع على تخفيض التكلفة.

ومن الدراسة العملية التي أجرتها الباحثة في المجمع، يمكن إيضاح بعض المشكلات التي يعاني منها على النحو الآتي:

1- **مشكلة العمالة**: تمثلت أهم المشكلات المرتبطة بالعمالة في الآتي:-

- انخفاض الأجور المدفوعة للعاملين وضعفها، وهذا خلق نوعاً من التذمر وعدم الرضا بينهم، لإحساسهم بعدم حصولهم على المستوى المقبول من الأجر.
- تزايد معدلات الغياب دون عذر، كرد فعل على انخفاض الأجر، إذ تصل إلى 25% من نسبة إجمالي عدد العاملين في كل وردية، وهذا يؤثر سلباً على العملية الإنتاجية، ويعطل خطوط الإنتاج.
- عدم اهتمام المجمع بوضع خطط وبرامج لتدريب العاملين، وقد اتضح هذا من خلال ملاحظة قلة المبالغ المخصصة لتدريبهم.
- عدم الاهتمام بالمقترحات المقدمة من العاملين، وضعف العناية بالأبحاث والتطوير، والاستجابة للتقنيات الحديثة ،فعلى الرغم من أن بيئة المجمع الداخلية تصنيعية ديناميكية متغيرة، إلا أن معدلات التطور في هذا المقياس ضئيلة جداً مقارنة بالمنافسين.

2- **مشكلات المواد الخام:** تتمثل أهم مشكلات المواد الخام في الآتي:

- اختيار مصادر توريد المواد الخام وخاصة المستوردة ، دون مراعاة ما يتعلق بتلك المصادر، من حيث التزامها بتوفير الكميات المطلوبة، بالجودة المنشودة، وفي الوقت المناسب.
- التعارض بين مشتريات خام البقوليات والخطة الإنتاجية الموضوعة من قبل إدارة المجمع، سواء من حيث الكميات أم الفترة الزمنية اللازمة لوصول المواد الخام إلى مخازن المنشأة ، إذ يؤدي التعارض في الكميات إلى احتمال زيادة إنتاج منتج على حساب منتج آخر، و احتمال عدم توافر العلب الفارغة بالكميات المناسبة للمنتج الذي يتم إنتاجه.

ويؤدي التعارض بين مشتريات المواد الخام، والخطة الإنتاجية من حيث الفترة الزمنية إلى وقوع أحد احتمالين: أولهما وصول المواد الخام إلى مخازن المجمع قبل موعدها المحدد في الخطة الإنتاجية، ومن ثم يُحتمل حدوث مشكلات تتعلق بأماكن تخزينها، وتعطيل رأس المال العامل في صورة مواد خام مخزنة في مخازن المجمع، واحتمال تلفها، وثاني الاحتمالين تأخر وصول المواد الخام لمخازن المنشأة، ومن ثم توقف العملية الإنتاجية إلى حين وصول المواد الخام.

- عدم توافر العلب الفارغة بالكميات المناسبة والمطلوبة لعملية التشغيل اليومية، بسبب مشكلات في خطوط الصفيح، فإنتاج العلب في أقسام الصفيح في المجمع لا يغطي احتياجات خطي تصنيع البقوليات من العلب الفارغة، ومن ثم فإن أي تأخير في تصنيع المواد الخام لمنتج البقوليات، نتيجة عدم توافر العلب بالكميات المطلوبة، سيوثر في المواد الخام من البقوليات، خاصة خام الفول، الذي يتأثر سريعاً بالتخزين، وبالذات في فصل الصيف، مما قد يؤثر في جودة المنتج.
- ارتفاع تكلفة العلب المستوردة، مقارنة بتكلفة إنتاجها في المجمع، وهذا يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتج.
- ارتفاع تكلفة الكراتين واللواصق مقارنة بكراتين شرنك (كراتين ذات قاعدة كرتونية فقط مع مشمع بولي أثلين) في حال تم استبدالها بها، إذ تبلغ متوسط تكلفة كرتون الشرنك 51.15 ريال .
- احتواء منتجي (الفول والبازلاء) على مادة السكر، وقد تبين للباحثة من خلال مناقشتها المختصين في إدارة المجمع، أن متوسط تكلفة مادة السكر المستخدمة يبلغ سنوياً 15 مليون ريال يمني. وعلى الرغم من وجود هذه المادة في المنتج ذاته ، إلا أنه لا يتم الإفصاح عنها ضمن مكوناته، في حين لا تقوم المنشآت المنافسة بإضافة مادة السكر إلى منتجاتها.
- حجم العلبة المنتجة ،ففي مجمع باجل تزن العلبة 390 جم، بينما حجم العلبة المنتجة في المنشآت المنافسة يزن 410 جم، وهذا الاختلاف في الحجم يؤثر في مستوى الأوزان المعيارية للمواد الداخلة في تركيب المنتج، وكذلك تكلفة المنتج، وسعره، وأرباحه.

3- **مشكلات الآلات والصيانة:-** تُعد المشكلات الآتية من أهم ما يواجه المجمع:

- ضعف (الكادر) المختص بصيانة الآلات، فالصيانة تتم بناء على خبرة بعض العاملين، التي تقف عند مستوى معين، ومن ثم تتوقف قدرتهم على إكمال إصلاح الآلات وصيانتها، وهذا الأمر يستدعي إحضار فنيين من خارج المجمع لإنجاز الصيانة اللازمة.
- تقادم آلات خطوط الإنتاج، والتأخر في إنجاز الصيانة اللازمة لها، وهذا التأخير يؤدي لحدوث أعطال قد يتعذر إصلاحها، ومن ثم يزداد الإنتاج التالف في خطوط تشغيل المنتج بأنواعه الأربعة.

ويبين الجدول الآتي الإنتاج التالف في خطوط التشغيل:

الجدول رقم(20)

الإنتاج التالف في خطوط التشغيل

العام	تالف خطوط البقوليات	خام بقوليات	علب فارغة	أغطية علب	كراتين بقوليات فارغة	سكر	كلوريد صوديوم	لواصق كراتين	تالف إنتاج تام بقوليات	إجمالي تالف البقوليات
2007	كمية	125157	305896	-	33778	3219	6366	184639	4089	
	قيمة	14301724	60825954	-	1782872	337447	105993	286190	4464202	28104823
	%	%2.71	%0.58	-	%1.53	%3.97	%3.13	%7.28	%0.19	
2008	كمية	128762	391365	325015	26244	8405	41749	334041	5113	
	قيمة	20577350	10301033	1183054	1532157	796746	855019	504401	6854773	42604533
	%	%2.43	%0.66	%0.55	%1.06	%13.57	%15.19	%11.13		
2009	كمية	86678	282943	302114	77652	3587.5	25880	520073	10465	
	قيمة	11844654	9316047	1428999	4779654	393943	465840	783781	14300520	43313438
	%	%2.23	%0.65	%0.7	%4.12	%12.04	%16.11	%20.22	%0.58	
2010	كمية	68329	518847	478390	80545	19225	102589	1486646	13313	
	قيمة	6740613	14675948	2530683	5307408	4197009	2034339	2661096	19361007	57508103
	%	%1.17	%0.79	%0.73	%2.87	%24.47	%37.01	%41.9	%0.49	
2011	كمية	104955	511430	341298	75608	10921	30940	444995	9476	
	قيمة	13869060	14518619	1805466	2849061	2384163	613540	796541	14878294	51714744
	%		%0.74	%0.74	%3.83	%15.54	%15.05	%17.75	%0.5	

وبالإضافة إلى الإنتاج التالف في خطوط التشغيل، فإن هناك خسارة يتلقاها المجمع، تتمثل في خسائر التوقف، وخسائر قطع الغيار والصيانة، إذ بلغ متوسط الخسارة السنوية في كل منها **37,200,000 ريال ، 5,298,866 ريالاً**(*)على التوالي.

ويبين الجدول الآتي القيمة الدفترية للآلات في خطي البقوليات:

الجدول رقم(21)

القيمة الدفترية لخطي البقوليات

الخط الإنتاجي	تاريخ الشراء/ بلد الصنع	آخر تحديث للخط ونوعه	تكلفة الخط - قبل التحديث	الإضافات - التحديثات	مجمع الإهلاك في 21/31 2011	الرصيد الدفتري في 2011/12/31	سنوات الخدمة	العمر الإنتاجي
خط البقوليات (1)	1983 إيطاليا	2002م (تركيب ماكينة قفل)	13027398	46519552	58237332	1309618	28	10
خط البقوليات (2)	1989 إيطاليا	2000م (تركيب ماكينة قفل)	24381496	79585919	99386822	4580593	22	10

- عدم استخدام الأجهزة الحديثة في مراقبة الجودة، المستخدمة في فحص المواد الخام، وعلب الصفيح الخاصة بمنتج البقوليات، يؤثر في كفاءة عمل إدارة الجودة، من حيث زيادة الزمن اللازم لفحص المواد.
- تبين للباحثة بعد مشاهدة التقارير الخاصة بالصيانة، أن إدارة المجمع لم تقم بإعداد تقارير يومية تبين عدد الأعطال اليومية ، وعدد ساعات الصيانة الفعلية اليومية للآلات، وساعة توقف الآلات، وساعة تشغيلها، بل اكتفت بذكر الشخص المكلف بإجراء الصيانة فقط، وإذا استمر توقف الآلة لمدة طويلة، وسبب ذلك توقف الخط الإنتاجي، فإنه يتم إعداد تقرير عن تلك الأعطال ضمن التقارير الخاصة بالإدارة الفنية.

* - تم أخذ هذه الأرقام من تقارير إدارة التكاليف في مجمع باجل للصناعات الغذائية.

4- مشكلات نظم الإنتاج المتبعة:-

تتركز أهم المشكلات في الآتي:-

- اعتماد المجمع في تقدير عناصر التكاليف على نظام الموازنات التقديرية، ويتم قياس انحرافات تلك العناصر بشكل إجمالي ولا يتم تحديد الانحرافات على مستوى كل نشاط، وباستخدام مسبب التكلفة المرتبط به، أو على مستوى الأقسام أو مراكز الإنتاج أو مراحله، بل يكتفي المجمع بتحديد انحرافات عناصر التكاليف من خلال المقارنة الإجمالية بين الأداء الفعلي والمقدر في الموازنة التي تنقسم إلى نوعين هما الوفر والعجز؛(انحرافات ملائمة وغير ملائمة)، ويترتب على ذلك وجود قصور شديد في تحليل الانحرافات وتحديد أماكن حدوثها، ومسبباتها، وإمكانية تتبعها، وعدم القدرة على تحديد الأنشطة التي لا تتم تأديتها بكفاءة، وأسباب مواطن القصور، ونواحي الإسراف والضياع، مما يؤدي بالمحصلة إلى إضاعة فرص كثيرة لخفض التكلفة نتيجة عدم الاهتمام بتحليل الأنشطة المستهلكة للتكلفة، والمتسببة في حدوثها.
- اكتشاف إدارة المجمع الانحرافات في وقت متأخر بعد حدوثها ، مما يصعب عملية معالجتها ، وتحديد سببها في الوقت المناسب .
- اعتماد المجمع على الأسلوب التقليدي في قياس التكلفة، وإهماله للنظم والمداخل الحديثة كنظام ABC ومدخل التكلفة المستهدفة ، وعدم إعطاء أهمية للمقاييس غير المالية لتقييم الأداء مثل مقاييس الجودة ، ورضا العملاء ، وإعداد الآلات ، ودورة التصنيع والتسليم ، وهذا لا يوفر بيانات ومعلومات لإدارة التكلفة والجودة والأرباح من منظور إستراتيجي .

ثانياً: تطبيق القياس المرجعي الخارجي، وتحليل موقف المجمع الإستراتيجي الخارجي:-

بعد تحليل بيئة المجمع الداخلية، ومعرفة المشكلات والمعوقات التي واجهته والتي حالت دون وصوله إلى الريادة وتخفيض التكلفة، وتعظيم الربحية، يتم تحليل موقف المجمع الإستراتيجي الخارجي، ومعرفة العوامل الاقتصادية والاجتماعية العامة، و العلاقة مع موردي المستلزمات السلعية ،والعلاقة مع العملاء ،وموقف الطرف المنافس، بهدف معرفة الفرص المتاحة أمام المجمع ، والتهديدات التي تواجهه .

وفيما يأتي شرح موجز لأهم عناصر البيئة الخارجية :-

1- **العوامل الاقتصادية** :- تتضمن البيئة الاقتصادية مجموعة من العوامل ذات التأثير البالغ على نشاط المجمع، وأهمها ما يأتي :-

- انخفاض المساحة الزراعية لمنتج البقوليات في الجمهورية اليمنية، نتيجة التوسع في زراعة القات، وتأتي البقوليات في المرتبة الأخيرة بين المحاصيل الزراعية من حيث الكمية المنتجة، حيث تشكل ما نسبته 1.7% من إجمالي الكمية المنتجة من المحاصيل الزراعية الأخرى، وتصل الكمية التي يتم إنتاجها من مختلف أنواع البقوليات سنوياً إلى 99616 طناً، والمساحة المزروعة منها إلى 45977هكتاراً، وتشكل ما نسبته 3.2% من المساحة المزروعة.

ويبين الجدول الآتي مساحة زراعة البقوليات في الجمهورية اليمنية في الفترة من 2007م إلى 2011م بالهكتار.[1]

الجدول رقم(22)

مساحة زراعة البقوليات في الجمهورية اليمنية

البيان	2007	2008	2009	2010	2011	المتوسط السنوي للمساحة
مساحة زراعة البقوليات	48,025	45,337	41,289	49,552	45,684	45,977
نسبة مساحة زراعة البقوليات إلى إجمالي مساحة المحاصيل الزراعية (%)	3.2	3.3	3.2	3.1	3.2	3.2

- انتشار الأسواق والمعارض الدولية، مما يتيح الفرصة لمعرفة التطورات، وأسعار البيع عند المنافسين، وتكاليفهم، وأساليب الإنتاج والتكنولوجيا المستخدمة من قبلهم ، بالإضافة إلى زيادة وعي المستهلك بمواصفات بيع المنتجات وأسعارها .

1- http://www.yemen-nic.info/agri/agrin_yemen/production/plant/bagoliat.php.

- الاعتماد على شراء المواد الخام لمنتج البقوليات واستيرادها من السوق الخارجية ، نتيجة انخفاض المساحة المزروعة من منتج البقوليات في الجمهورية اليمنية .

2- **العوامل الاجتماعية :-** يتحمل المجمع ببعض الالتزامات تجاه المستهلكين والمجتمع، ويتمثل أهمها في الآتي:

- بيع منتج البقوليات بأسعار مخفضة تحقيقاً لأهداف اجتماعية .
- انتهاج توظيف معظم العاملين في الخطوط الإنتاجية، والموظفين في الوظائف الإدارية من المناطق المحيطة بالمجمع، الأمر الذي ترتب عليه وجود عمالة زائدة عن الحاجة، ومن ثم ارتفاع البطالة في المجمع .
- الاتفاق مع إحدى المستشفيات لاستقبال الحالات المرضية من موظفي المجمع وعماله .

3- **العلاقة مع موردي المستلزمات السلعية** :- يعتمد المجمع على سياسة التعامل مع عدد محدود من موردي المستلزمات السلعية ، إذ بلغ متوسط عدد الموردين الذين يتعامل معهم المجمع لخام البقوليات (الفول، البازلاء ، الفاصوليا البيضاء ، الفاصوليا الحمراء) 7 ، 4، 5، 5،على التوالي ، وعلى الرغم من أن ذلك يساعد في بناء علاقات إستراتيجية قوية مع الموردين، ويزيد الثقة المتبادلة بينهم وبين المجمع، وفي إنتاج منتج يتمتع بمستوى معين من الجودة، إلا أن المجمع يعاني بعض المشكلات المرتبطة بتوريد المواد الخام نتيجة عدم التزام بعض الموردين وانضباطهم بتوريد الكميات المطلوبة، وفقاً للمواعيد المحددة، وهو ما ينعكس بشكل سلبي على الأداء، وعلى تكاليف الإنتاج .

4- **العلاقة مع العملاء** :- يقوم المجمع ببيع منتجاته من البقوليات بأرباح مخفضة مقارنة بأرباح الشركة المنافسة ، ويبين الجدول الآتي نسبة الربح؛ (الخسارة) للمنتج في الفترة من 2007م-2011 م

الجدول رقم(23)

نسبة هامش الربح للمنتج

العام	المؤشر	المعدل
2007	نسبة مجمل الربح إلى المبيعات	%3.25
2008		%1.2
2009		%1.77
2010		(%8.135)
2011		%3.91

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات إدارة التكاليف في المجمع.

5- **دراسة بيئة المنافس** :- تم تحليل بيئة المنافس عبر الخطوات الآتية :-

أ- وضع قائمة مبدئية بالشركات المنافسة :-

يتم في هذه الخطوة معرفة الشركات المنافسة، وتحديد ما يعمل منها في المجال نفسه، وما يمتلك نسبة من الحصة السوقية، تمكنه من التأثير في السوق، وقد تبين أن أهم الشركات المنافسة للمجمع في هذا المجال هي الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية، والشركة المتحدة للصناعات الغذائية، إضافة إلى المنافسين الخارجيين للمنتج .

ب- اختيار الوحدات التي تصلح لتطبيق الدراسة عليها :-

بعد إعداد القائمة السابقة تمت دراسة هذه الشركات، واختيار الوحدات الأنسب للمقارنة، وقد وقع الاختيار على الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية لتكون المنافس الرئيسي للمجمع نظراً لسمعتها ونتائجها الجيدة نسبياً في السوق اليمنية، و قد تحصلت الباحثة بياناتها ومعلوماتها مثل أسعار شراء المواد الخام المستوردة والمحلية، والأجور المباشرة والأوزان المعيارية للمواد الداخلة في تركيب المنتجات .

ج-تحليل هيكل التكاليف في الشركة المنافسة (الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية):-

تتم في هذه المرحلة معرفة هيكل التكاليف في المنشآت المنافسة، من أجل تخفيض تكلفة المنشأة ذات العلاقة إلى مستوى تكلفة الشركة المنافسة الرائدة، دون التأثير على جودة المنتج ، وقد تم في المبحث السابق تحليل تكلفة منتجات الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية.

د-مقارنة مؤشري الأداء وهيكل التكاليف في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية (الشركة المنافسة) مع مجمع باجل للصناعات الغذائية:-

تم في هذه الخطوة مقارنة هيكل تكاليف منتج البقوليات في مجمع باجل للصناعات الغذائية مع هيكل تكاليف منتج البقوليات في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية ، وكذلك مقارنة المؤشرات المالية وغير المالية؛ التحليلية والإجمالية للمنتج في الشركة محل الدراسة والشركة المنافسة- وقد تم تفصيل هذا في المبحث السابق - ، لتحديد الفروق في التكلفة، وبعد معرفة فجوة التكلفة يتم تجاوزها أو تلافيها باستخدام أسلوبي هندسة القيمة التحسين المستمر، بهدف خفض التكلفة لمستوى التكلفة المستهدفة؛ (التكلفة التنافسية) ؛ (تكلفة المنتج في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية)، ويجب إجراء تحسين تدريجي للعمليات الحالية التشغيلية والإنتاجية ،وتشديد الرقابة الإدارية على الأداء ، وكذلك تحديد مجالات التحسين الممكنة ، واقتراح التحسينات الملائمة ، وقياس نتائج تطبيقها، ثم تقييمها في ضوء المعايير والمعدلات المحددة ،وتتكرر تلك الخطوات مرة أخرى بغرض التحسين المستمر في التكاليف عن طريق استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، بما لا يخل بمستوى جودة المنتج لتدعيم القدرة التنافسية، أو عن

طريق تخفيض زمن إنجاز العمليات المختلفة ، وزيادة كفاءة أداء الإنجاز وفعاليته، وترشيد الموارد المستخدمة في التشغيل، كما يجب تكرار عمليات الخفض المستمر و مقارنة معدلات التكلفة المحققة نتيجة الخفض، مع معدلات التكلفة لدى الشركة المنافسة.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحثة تحديد نقاط القوة والضعف، والفرص والتهديدات في مجمع باجل للصناعات الغذائية، على النحو الآتي :-

أولاً: نقاط القوة في المجمع : -

تتمثل نقاط قوة المجمع في الآتي :

- عدم المعاناة من أية صعوبات في تصريف منتجاته.
- اعتماده على المصادر الذاتية في تمويل استثماراته .
- توافر نظام للحوافز بمقدار 16 ريالاً لكل كرتون يوزع كل ثلاثة أشهر .
- التزامه بإعداد القوائم والتقارير المالية حسب الأصول المحاسبية .
- استمرار عملية الإنتاج طول العام، فهي ليست موسمية .
- تنافسية أسعار البيع .

ثانياً: نقاط الضعف في المجمع

تتمثل نقاط ضعف المجمع فيما يأتي :-

- عدم التقرير بصورة ملائمة وكافية عن الأداء .
- الاعتماد على شراء المواد الخام من الخارج ،من خلال الوسطاء .
- عدم الأخذ بالمقترحات والأبحاث المقدمة من العاملين .
- عدم تخطيط التكاليف والرقابة عليها بصورة فعالة وعلمية .
- انخفاض نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية (وجود طاقات إنتاجية معطلة وغير مستغلة) .
- عدم ارتباط الحوافز بمستوى الإنتاج ،وخفض التكلفة .
- عدم القيام باستخدام الطاقة غير المستغلة في قسم الصفيح لإنتاج العلب الفارغة .
- انخفاض الإنتاج جراء أعطال الآلات المتكررة.
- زيادة وقت دورة تصنيع المنتج .
- زيادة الفاقد، وارتفاع تكلفة الإنتاج .
- تقادم الآلات في خطوط الإنتاج.
- زيادة في حجم العمالة .

ثالثاً: الفرص المتاحة للمجمع :-

تتمثل أهم الفرص فيما يأتي :-

- اعتماد عدد محدود من الموردين بالنسبة لخام البقوليات .
- انتشار الأسواق الدولية، مما يتيح فرصة لدراسة المنافسين .
- شراء خط إنتاجي جديد لمنتج البقوليات .
- استبعاد مادة السكر من منتج البقوليات، بما يسهم في تخفيض تكلفة المنتج .
- استخدام كراتين الشرنك بدلاً عن الكراتين واللواصق المستخدمة.
- تخفيض وقت دورة تصنيع المنتج.
- السعي نحو تحقيق التكامل في المجمع، من خلال استخدام الطاقة غير المستغلة في قسم الصفيح لإنتاج العلب الفارغة.
- التعاقد مع إحدى الشركات على توفير(الليبلات الورقية) لكل نوع من أنواع المنتج، بما يسهم في تنفيذ الخطط الإنتاجية .

رابعاً: التهديدات التي تواجه المجمع

فيما يأتي أهم التهديدات التي تواجه المجمع :

- الارتفاع المتزايد لسعر الدولار مقابل الريال اليمني نتيجة التضخم النقدي .
- ارتفاع أسعار المستلزمات السلعية المستوردة نتيجة ارتفاع سعر صرف الدولار .
- تدني مستوى الدخل في اليمن .
- زيادة درجة وعي المستهلك بمواصفات المنتجات وأسعارها .
- زيادة المنافسة المحلية والعالمية .

خطوات رفع القدرة التنافسية لمجمع باجل:-

في ضوء المعلومات التي تم ذكرها آنفاً وعلى أساس تحليل هيكل التكلفة في مجمع باجل للصناعات الغذائية ،ومقارنته بهيكل التكلفة في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية(الشركة المنافسة)، ومقارنة مؤشرات الأداء في كلتا المنشأتين يمكن العمل على رفع القدرة التنافسية للمجمع من خلال وضع حلول للمشكلات التي تواجهه ، كما يأتي :-

- الاهتمام برفع الأجور لتنمية روح الفريق ورفع كفاءة الأداء ، وخلق الرضا عن المجمع، وعمل مؤشرات لقياس ناتج رضا العاملين، ورفع قدراتهم .
- وضع خطط تدريبية مناسبة، من شأنها المساعدة على صقل مهارات العاملين ، وبناء قدراتهم ، من أجل رفع كفاءة أدائهم ، وتقدير المنافع التي ستعود من الإنفاق على

الدورات التدريبية، فليس من المفيد النظر للتدريب على أنه نشاط يسهم في زيادة التكاليف ، بل يجب النظر إليه على أنه نشاط يضيف قيمة ، فهو يزيد كفاءة العاملين وفاعليتهم، ويعتبر أداة لتحقيق الأهداف من خلال الأفراد القادرين على تحقيق العمل، وإنجازه دون صعوبات وأخطاء كثيرة .

- دراسة أسباب عدم الرضا وبحثها، وإيجاد الحلول المناسبة لها عن طريق توفير فرص للتدريب والتأهيل بصور عادلة، والعدالة في فرص الترقية والامتيازات .
- العمل على بناء الثقة بين العاملين، وتحديد الأهداف والتوقعات المطلوبة منهم ، والإصغاء الجيد إليهم، والأخذ بمقترحاتهم، ومعرفة دوافعهم، وإثارة روح المبادرة والإبداع والابتكار والإحساس بالمسؤولية لديهم، وتشجيع الأداء الناجح والتحفيز الذاتي من خلال سياسة الحوافز الإنتاجية.
- الاهتمام بالتطوير البحثي والتقني (التكنولوجي)، ووضع الخطط الإستراتيجية والتشغيلية ومتابعة تنفيذها ، ومقارنة ذلك مع المنشآت المنافسة، من أجل رفع كفاءة الأداء، وتحقيق الأهداف وتدعيم القدرة التنافسية .
- إعادة النظر في كثرة الوظائف الإدارية والإشرافية وهيكلتها، وإعادة توزيع تكاليفها ، نظراً للأعباء المالية التي تتحملها إدارة المجمع دون تحقيق أية قيمة مضافة لها ، إذ بلغ متوسط عدد العاملين في خطوط الإنتاج إلى متوسط إجمالي عدد العاملين في المنشأة ككل (الوظائف الإدارية والإشرافية والإنتاجية) 1: 3 ، لذا فإن إعادة هيكلة الوظائف وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة سيعودان بالنفع على المنشأة والعاملين في خطوط الإنتاج، من خلال رفع الرواتب والأجور، وزيادة الإنتاجية وتحقيق مستويات الرضا المطلوبة .
- التعاقد مباشرة مع مصادر توريد خام البقوليات والأصناف الأربعة من المنتج، دون الحاجة إلى وسيط للقيام بعملية التعاقد، وشراء المواد الخام .
- تبني المرونة في اختيار مصادر شراء خام البقوليات، و أن يكون من خلال خطط مدروسة وتحديد الوظائف والمسؤوليات بدقة في هذا المجال لشراء المواد ، بالكميات والنوعيات المناسبة لأصناف البقوليات الأربعة: (الفول /البازلاء الخضراء /الفاصوليا الحمراء /الفاصوليا البيضاء)، والعمل على برمجة عمليات الشراء والتصميم والإنتاج والبيع، لتلافي أي نقصان أو زيادة عن الحد المقرر .
- إنتاج علب الصفيح الخاصة بالمنتجات دون ديكور محدد لكل منتج ،ووضع (ليبلات ورقية) لكل صنف من أصناف البقوليات ، بحيث يتم التعاقد مع إحدى الشركات لتوفير

الليبلات الخاصة للأصناف الأربعة ، وبهذا تتجنب إدارة المجمع المشكلات المتعلقة بنقص علب الصفيح الفارغة، وفي الوقت نفسه تقلل المخزن منها ، ومن ثم تتم معالجة مشكلات التخزين (مساحة التخزين) التي من الممكن أن تنشأ بسبب الارتباك في تصنيع المنتجات .

- استغلال الطاقة المتاحة للمجمع في خط الصفيح في حال تم تحديث خطي الصفيح ، وإنتاج علب منتج البقوليات في المجمع نفسه ، وعدم الاعتماد على مصادر الشراء الخارجية، من أجل حل مشكلة ارتفاع تكلفة العلب المستوردة .

ويبين الجدول رقم (24) بعض البيانات التي تم الحصول عليها، والتي شكلت أساساً لاتخاذ قرار تصنيع العلب في المجمع، نظراً لوجود طاقة غير مستغلة، تسعى إدارة المجمع لاستغلالها:

الجدول رقم(24)

متوسط تكلفة العلب المحلية والمستوردة ومتوسط الاحتياج السنوي من العلب

متوسط تكلفة العلبة المحلية	23.49
متوسط تكلفة العلبة المستوردة	30.27
فارق التكلفة	6.78
متوسط الاحتياج السنوي من العلب	65000000
متوسط الإنتاج السنوي من العلب	37,839,584
نسبة الإنتاج السنوي من العلب إلى الاحتياج السنوي	% 58
نسبة العلب المستوردة إلى الاحتياج السنوي	%42
فارق التكلفة (بالريال) 6.78*27,160,416	184147620.48

مصدر البيانات : إدارة التكاليف في المجمع .

- إعادة النظر في مكونات المنتج(تطبيق هندسة القيمة)، والعمل على استبعاد العناصر أو المواد التي لا تؤثر على تركيبته ؛ (مادة السكر)، وكذا تغيير بعض العناصر أو المواد(الكراتين واللواصق) والاستفادة من الوفورات التكاليفية التي يمكن الحصول عليها، مما يسهم في تخفيض تكلفة المنتج.

- العمل على تنفيذ المقارنات بصورة سليمة، وذلك لإجراء دراسة الجدوى الاقتصادية بين تكلفة علبة بحجم 390جم ، وتكلفة علبة بحجم 410جم، والأرباح التي من الممكن الحصول عليها جراء تغيير حجم العلب، واتخاذ القرار الملائم ،والرقابة على تنفيذه.
- التحديث المستمر للآلات المستخدمة في مراقبة المواد الخام و فحصها ، من أجل تحسين كفاءة الأداء، وإعطاء نتائج سريعة، وأكثر دقة وموضوعية .
- شراء آلات جديدة لخطي البقوليات تستجيب لمتطلبات بيئة الاعمال الحديثة ، والاستفادة من الطاقة غير المستغلة في خط الصفيح، لإنتاج عبوات الصفيح ،من أجل إعادة توزيع العمالة في المجمع بين أقسامه بصورة ملائمة .
- إجراء صيانة رأسمالية لآلات قفل المنتج في حال تم تحديث خطي البقوليات ، وقد أعدت إدارة التكاليف في المجمع دراسة تتعلق بالمردود الاقتصادي الذي ستستفيد منه إدارة المجمع إذا نفذت هذا النوع من الصيانة علما بأن تكاليف الصيانة 51,976,532، ويبين الجدول رقم (25) المردود الاقتصادي لصيانة آلة القفل وعلى النحو الآتي :

الجدول رقم (25)
المردود الاقتصادي لصيانة لآلة القفل (*)

البيان	المبلغ بالريال اليمني
خفض تكاليف توقف آلات القفل السنوية	26,040,000
خفض التكاليف السنوية لتالف العلب والأغطية	6,831,908
خفض تكاليف الصيانة السنوية وقطع الغيار	2,298,866
إجمالي الوفر المتوقع بعد عمل الصيانة	35,170,774

- الاهتمام بتدريب الفنيين والمختصين القائمين على صيانة الآلات، ورصد المبالغ لذلك ، ووضع البرامج المناسبة لهم، بما ينسجم وطبيعة عملهم ، ومن خلال متابعة الباحثة لبرامج التدريب المعدة من قبل إدارة المجمع، تبين عدم احتوائها على برامج الصيانة، فالبرامج التدريبية الموجودة شملت على سبيل المثال لا الحصر الآتي:-

- استخدام الحاسوب وتشغيله.
- الإدارة الحديثة للسكرتارية والأرشفة.
- تخطيط الإنتاج والرقابة عليه.
- ضبط الجودة وفقاً للمواصفات العالمية .
- دراسة المواصفات القياسية لنظام الإيزو

* - المصدر: تقارير أدارة التكاليف في مجمع باجل للصناعات الغذائية.

- تعيين فنيين أكفاء لمراقبة الآلات وصيانتها، لتخفيض التكاليف والخسائر التي يتحملها المجمع، نتيجة توقف الآلات بسبب الأعطال، وانخفاض عامل الكفاءة .
- تصميم نموذج لمتابعة أعمال الصيانة، يتضمن نوع الصيانة ، وساعة توقف الآلات، وساعة تشغيلها، والوقت المستغرق في عملية الصيانة، ونوع الأعطال، والأشخاص المسؤولين عن عملية الصيانة، وذلك كما يأتي :

الجدول رقم (26)

نموذج مقترح لمتابعة أعمال الصيانة

نوع الصيانة	ساعة التوقف	ساعة التشغيل	مدة التوقف	الوقت المستغرق للصيانة	الأشخاص المسؤولون عن عملية الصيانة	تاريخ إجراء الصيانة
1- مستمرة - يومية - طارئة						
2- دوريـــة - أسبوعية - شهرية - ربع سنوية - سنوية						

المصدر: من إعداد الباحثة.

- الانتقال المنهجي لتطبيق نظام (ABC) ومن ثم قياس تكلفة المنتج على أساس الأنشطة ، فنظام التكاليف المطبق في المجمع بصورته الحالية تقليدي ، ولا يوفر المعلومات التي تمكن من قياس تكلفة النشاط بشكل دقيق، والباحثة ترى أنه يمكن توفير هذه المعلومات – بعد أخذها من الإدارات في المجمع - إلى حد كبير، بإعادة جمعها وفرزها وتصنيفها، إذ بعد أن يتم تحديد تكلفة كل نشاط تتم الاستعانة بالأدوات والأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة ، من خلال تحليل سلسلة القيمة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، ورفع كفاءة الأداء للأنشطة

التي تضيف قيمة على أساس تحليل مسببات التكلفة ، والرقابة الشاملة على الأداء ،بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الجودة، وبالتالي تقوية المركز التنافسي للمجمع.

وقد قامت الباحثة بقياس منهجي لتكلفة الأنشطة لمنتجات البقوليات لعام 2010 م ، دافعها في ذلك سببان رئيسيان هما :-

1- أن أكبر إنتاج للمجمع من منتج البقوليات كان في عام 2010م .

2- أن نتيجة نشاط المجمع في هذا العام صافي خسارة .

ويوضح الجدول الآتي كيفية حساب تكلفة منتج البقوليات على أساس الأنشطة ، بعد أن تم تقسيم الأنشطة إلى أساسية وداعمة، وفق مسبباتها من وجهة نظر الباحثة .

الجدول رقم (27)

إجمالي تكاليف الأنشطة لمنتج البقوليات

النشاط	نوع النشاط	مسبب التكلف	مواد وخامات		أجور	تكاليف أخرى	الاجمالي
النقع	أساسي	مواد مباشرة، ساعات العمل المباشر	خام البقوليات	915275883.2	28522929.12	1853064.62	945651876.94
التنقية	أساسي	مواد مباشرة ، ساعات العمل المباشر	----------	----------	24448224.96	746481.448	25194706.41
السلق والتعبئة والنقل	أساسي	مواد مباشرة ، ساعات العمل المباشر	علب	1853602747	17928698.3	21177483.27	2249307102.21
			أغطية	337649154.58			
			كلوريد الصوديوم	5283239.06			
			سكر	13665780			
التعقيم والكرتنة	أساسي	مواد مباشرة ، ساعات العمل المباشر	لواصق كراتين	5585491.36	35857396.61	14494956.74	241517770.37
			حبر أرقام	2415742.60			
			حبر غيار	146927.90			
			كراتين	179298385.5			
			تنر خلط	195595.41			
			تنر تصفية	3523274.25			
المخازن	داعم	كمية المواد المستخدمة	----------	----------	----------	----------	67700046.16
الكهرباء	داعم	ساعات تشغيل الآلات مرجحة بالكيلو	----------	----------	----------	----------	68221739.19
الصيانة	داعم	ساعات تشغيل الآلات	---------	----------	----------	----------	53132602.18
المختبر	داعم	عدد مرات الفحص	----------	----------	----------	----------	60943703.80
المياه والبخار	داعم	ساعات تشغيل الآلات	----------	----------	----------	----------	113564059.36
الحركة	داعم	ساعات العمل المباشر	----------	----------	----------	----------	29569783.86
إجمالي تكلفة الإنتاج على أساس الأنشطة							3854803390.477
تكلفة العلبة = 3854803390.477/ 65461440 (عدد العلب المنتجة)							58.88

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على قوائم التكاليف في المجمع

ويلاحظ من الجدول السابق أن تكاليف منتج البقوليات على أساس الأنشطة بلغت 3854803390.477 ريالاً ،في حين بلغت تكلفة المنتج وفقاً لنظام المجمع الحالي (التقليدي) 3915903340.8 ريال، أي أن التكلفة على أساس الأنشطة أقل من التكلفة على أساس نظام المجمع التقليدي ، بفارق قدره 61099950.323 ريالاً .

وترى الباحثة أهمية استخدام أسلوب هندسة القيمة لتغيير بعض المواد وحذف بعضها ، واستخدام أسلوب التحسين المستمر، بغرض رفع كفاءة الأداء ،وتخفيض تكلفة المنتج على أساس تخفيض أزمنة أداء بعض الأنشطة، اعتماداً على بعض البيانات التي تم الحصول عليها من إدارة المجمع، كما يأتي:-

1- الإنتاج المتاح في الساعة الواحدة 955 كرتوناً في الساعة، أي ما يعادل 22920علبة في الساعة : (955*24 علبة في الكرتون الواحد).
2- عدد ساعات التشغيل المتاحة للآلات 13 ساعة .
3- الإنتاج المتاح في اليوم = 955 *13= 12415 كرتوناً، أي ما يعادل 297960علبة متاحة في اليوم.
4- عدد أيام العمل الفعلية في عام 2010 م 268 يوماً .
5- بلغ الإنتاج السنوي 2727560 كرتوناً، أي ما يعادل 65461440علبة منتجة .
6- عدد الأيام اللازمة لإنتاج 65461440 علبة = الإنتاج السنوي 65461440÷عدد العلب المنتجة المتاحة في اليوم297960 = 219 يوماً.
7- معدل أجر الساعة 380.103 ريال لكل عامل .
8- عدد ساعات العمل المباشرة لكل عامل 8 ساعات في اليوم .
9- عدد مرات فحص منتج البقوليات في اليوم 22 فحصاً .
10-تكلفة كرتون الشرنك 51.15 ريال.
11-إجمالي تكلفة كراتين الشرنك = 51.15* 2727560 (عدد الكراتين المنتجة)= 139514694 ريالاً.
12- فارق تكلفة العلبة المستوردة =6.78 ريالات
13-فارق تكلفة العلب المستوردة =6.78×(65461440-37839584)=187276183.7 ريال

وبتوظيف هذه المعلومات باستخدام أسلوب التحسين المستمر يمكن قياس مقدار التخفيض في تكلفة منتج البقوليات ،، فمثلا نشاط النقع تخفض تكلفته من خلال تخفيض تكلفة الأجور المباشرة لهذا النشاط كالآتي: الأجور المباشرة لنشاط النقع = ساعات العمل المباشر في اليوم ×عدد العمال ×عدد الأيام اللازمة لإنتاج الكمية المنتجة × معدل أجر الساعة

نشاط النقع = 35 ×8×219×380.103=23307915.96ريالاً،

نشاط التنقية = 30×8×219×380.103=19978213.68

نشاط السلق والتعبئة والقفل =22×8×219×380.103=14650690.03

نشاط التعقيم والكرتنة =44×8×219×380.103=29301380.06

جدول رقم (28)

تكلفة منتج البقوليات على أساس الأنشطة وتطبيق أسلوبي هندسة القيمة والتحسين المستمر

النشاط	نوع النشاط	مسبب التكلف	مواد		أجور	أخرى	الإجمالي
النقع	أساسي	ساعات العمل المباشر	خام البقوليات	915275883.2	23307915.96	1853064.62	940436863.8
التنقية	أساسي	ساعات العمل المباشر			19978213.68	746481.448	20724695.13
السلق والتعبئة والنقل	أساسي	ساعات العمل المباشر	علب	1666326563.3	14650690.03	21177483.27	2045087130.24
			أغطية	337649154.58			
			كلوريد الصوديوم	5283239.06			
			سكر				
التعقيم والكرتنة	أساسي	مواد مباشرة ، ساعات العمل المباشر	لواصق كراتين		29301380.06	14494956.74	189592570.96
			حبر أرقام	2415742.60			
			حبر غيار	146927.90			
			كراتين				
			تنر خلط	195595.41			
			تنر تصفية	3523274.25			
			كراتين شرنك	139514694			
المخازن	داعم	كمية المواد المستخدمة	----------	----------	----------	----------	67700046.16
الكهرباء	داعم	ساعات تشغيل الآلات مرجحة بالكيلو وات	----------	----------	----------	----------	68221739.19
الصيانة	داعم	ساعات تشغيل الآلات	----------	----------	----------	----------	53132602.18
المختبر)	داعم	عدد مرات الفحص	----------	----------	----------	----------	49801011.69
المياه والبخار	داعم	ساعات تشغيل الآلات	----------	----------	----------	----------	113564059.36
الحركة	داعم	ساعات العمل المباشر	----------	----------	----------	----------	24163368.16
إجمالي تكلفة الإنتاج							3572424086.86
تكلفة العلبة = 3572424086.86/ 65461440 (عدد العلب المنتجة)							54.57

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على قوائم التكاليف في المجمع

ويلاحظ من الجدول السابق أن تكلفة منتج البقوليات بعد تطبيق أسلوبي هندسة القيمة والتحسين المستمر، بلغت 3572424086.86 ريالاً، وبمقارنتها مع تكلفة المنتج وفقا لنظام التكلفة الحالي للمجمع3915903340.8 ريال نجدها انخفضت بمقدار343479253.94 ريالاً، أي أن تكلفة العلبة انخفضت من 59.82ريال إلى 54.57 ريال وبمقارنتها مع تكلفة المنافس البالغة50.16 ريال يتضح أن المجمع استطاع تحقيق خفض مقداره4.41 ريالات للعلبة ، لذلك يجب الاستمرار في استخدام الاجراءات الإدارية والتنظيمية والرقابية والتقنية في إطار خطة التحسين المستمر، لتحقيق خفض تكلفة متتالي ومدروس للوصول إلى تكلفة تنافسية (مستهدفة) وتدعيم قدرة المجمع التنافسية.

من خلال ما ذكر سابقاً تستطيع الباحثة اختبار الفرضيات وكالآتي :-

الفرضية الأولى :- هناك قصور في أساليب تقييم الأداء في مجمع باجل للصناعات الغذائية"

قامت الباحثة باختبار الفرضية الأولى من خلال تتبعها للأساليب المستخدمة في تقييم أداء مجمع باجل وكالآتي :-

1- يوجد قصور موجه لأسلوب الموازنات التخطيطية لأسباب عدة أهمها ما يأتي:

- عدم مراعاتها البعد الإستراتيجي : فالموازنة يتم إعدادها في ضوء موازنة العام الماضي ، مع مراعاة الظروف المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة للمجمع، وهذا يمثل تهديداً لموقف المجمع التنافسي.
- تفترض الموازنة وجود محرك وحيد للتكلفة؛(حجم الإنتاج) على الرغم من وجود عدة محركات للتكلفة .
- عدم تأكيدها على التحسين المستمر ،إذ إن مقارنة التكاليف المخططة بالموازنة مع التكاليف الفعلية ،وقياس انحرافاتها يتم بشكل إجمالي، وليس على مستوى كل نشاط، وباستخدام مسبب التكلفة المرتبط به، مما يترتب على ذلك وجود قصور شديد في تحليل الانحرافات وتحديد أماكن حدوثها، ومسبباتها، وإمكانية تتبعها، وعدم القدرة على تحديد الأنشطة التي لا تتم تأديتها بكفاءة، وأسباب مواطن القصور، ونواحي الإسراف والضياع، مما يؤدي بالمحصلة إلى إضاعة فرص كثيرة لخفض التكلفة .

2- يوجد قصور موجه لأسلوب التكاليف المعيارية ،لكونها تبنى على النظرة الداخلية، ولا تتناسب مع الأهداف الإستراتيجية الطويلة الأجل، وتتجاهل النظرة

الخارجية وتحليل المنافسين ، وهذا يتطلب تحليل الوضع التنافسي، وتدعيم برامج التحسين المستمر.

3- يوجد قصور موجه للتحليل المالي من حيث تركيزه على المؤشرات المالية ،وهذا بحد ذاته لا يكفي لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمجمع، لكونه يعمل في ظل بيئة صناعية متغيرة ،تأخذ في الحسبان مؤشرات الأداء الاساسية في بيئة التصنيع الحديثة ،وهي الجودة والوقت وسرعة التسليم والمرونة والابتكار وتخفيض المخزون لتقييم الأداء من منظور إستراتيجي .

ومن ثم استطاعت الباحثة التحقق من صحة الفرضية الأولى القائلة إن : **" هناك قصوراً في أساليب تقييم الأداء في مجمع باجل للصناعات الغذائية"**

<u>الفرضية الثانية :- " تتوافر المقومات والإمكانات لاستخدام القياس المرجعي في مجمع باجل للصناعات الغذائية"</u> .

قامت الباحثة باختبار الفرضية الثانية من خلال الآتي :-

1- الدعم والالتزام الكافيان من قبل إدارة مجمع باجل للصناعات الغذائية لتنفيذ برنامج المقاييس المرجعية:-

حاولت الباحثة تطبيق المقارنة المرجعية على عدد من الشركات الصناعية اليمنية المتنافسة، لكنها لم تستطع ذلك نتيجة رفض أغلب الشركات الصناعية اليمنية تقديم البيانات الضرورية والمطلوبة لإجراء عملية المقارنة المرجعية، لكون البيانات سرية ومن المستحيل أن يعلم بها المنافس ، ونتيجة توقف بعض الشركات عن العمل مؤقتاً جراء الظروف السياسية والاقتصادية، التي يمر بها اليمن والتي أثرت عليها سلباً، وعند ذهاب الباحثة لإدارة مجمع باجل للصناعات الغذائية ،وشرحها لأهمية المقاييس المرجعية ودورها في رفع كفاءة أداء المجمع وتحسين قدرته التنافسية ، وافقت إدارة المجمع على تزويدها بكل البيانات الضرورية واللازمة لإتمام برنامج المقاييس المرجعية ، وتعاونت معها أكثر بمدها بالبيانات المطلوبة بشكل غير مباشر عن الشركة المنافسة (الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية) حتى تتمكن من إجراء عملية المقارنة .

2- تكوين فريق القياس المرجعي :- قامت الباحثة بالتعاون مع جميع الأفراد العاملين في المجمع بتكوين فريق للمقاييس المرجعية ،بحيث يضم مجموعة من الأفراد

المؤهلين علمياً والمتمتعين بالخبرة في العمل، وبالمناقشة والتحليل سوياً تم الاتفاق على استخدام هيكل تكلفة المنتج، واستخدام مجموعة متكاملة من المقاييس المرجعية المالية والكمية في عملية المقارنة مع الشركة المنافسة ، وقد كان لمدير إدارة التكاليف دور كبير في مساعدة الباحثة في الحصول على المعلومات المطلوبة وتفسيرها وتحليلها ، وكذلك تفسير أسباب اختلاف تكلفة المنتج بين الشركتين .

وبشكل أكثر تحديدا يمكن تحديد دور مدير إدارة التكاليف في الآتي:-

- تزويد الباحثة بالمعلومات الضرورية لتكلفة بعض المواد ، إذا تم تغييرها، أو الاستغناء عن بعضها.
- المشاركة في تقديم مقترحات للإدارة بخصوص شراء خطوط إنتاجية جديدة لمنتج البقوليات ، وإجراء تحديث لقسم الصفيح من أجل إنتاج العلب الفارغة واللازمة للمنتج بدل استيرادها من الخارج ، وبالفعل تم دراسة مقترح مدير إدارة التكاليف في المجمع المتضمن شراء خطوط إنتاجية بعد دراسة واسعة لإدارة المجمع ،وتم تلقي عروض سعر من بعض الشركات ، وجارٍ حالياً المفاضلة بين البدائل ، للحصول على البديل الأفضل؛(شراء الخطوط المناسبة).

3- توافر سجلات محاسبية دقيقة وصحيحة يمكن الاعتماد عليها في عملية المقارنة :- يمتلك مجمع باجل سجلات محاسبية، و قاعدة بيانات (أوراكل) ،مكنت الباحثة الوصول إلى البيانات والمعلومات الضرورية لإتمام عملية المقارنة .

4- إتاحة الوقت الكافي لتجميع البيانات والمعلومات الداخلية والخارجية المطلوبة للمقارنة وتفسيرها :- من خلال الوقت الذي قضته الباحثة في المجمع في الفترة 1-4-2013م إلى 12-11-2013 م تمكنت من الحصول على البيانات الضرورية والمهمة لإتمام عملية المقارنة .

5- إدراك المجمع بأن بيئة التصنيع بيئة متغيرة، ومن ثم فهناك ضرورة ملحة لمقارنة أدائه مع أفضل المنافسين بهدف تحسينه، ومن ثم تحسين قدرته التنافسية .

6- تمثل الهدف من استخدام القياس المرجعي في المجمع في توجيه نظره إلى المجالات التي تساعده على التحسين، مما يسهم في تخفيض تكلفة منتجاته (منتج البقوليات)، وزيادة حصته السوقية

وبذلك تستطيع الباحثة إثبات الفرضية الثانية القائلة إنه: **" تتوافر المقومات والإمكانات لاستخدام القياس المرجعي في مجمع باجل للصناعات الغذائية"**

الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثالثة :- " يسهم القياس المرجعي الشامل في تحسين الأداء لمجمع باجل للصناعات الغذائية"

اختبرت الباحثة الفرضية كالآتي:-

قامت بإجراء المقارنة بين المجمع والشركة الحديثة ، وقد أسفرت عملية المقارنة خلال سنوات الدراسة عن الآتي :-

أ- ارتفاع تكلفة منتج البقوليات في مجمع باجل للصناعات الغذائية خلال سنوات الدراسة عنه في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية .

ب- استخدام المؤشرات المالية والكمية خلال مراحل سلسلة القيمة للمنتج وذلك بيّن الآتي :-

- **مؤشرات المورد** :- أسفرت مقارنة مؤشرات المورد بين مجمع باجل للصناعات الغذائية والشركة الحديثة للمنتجات الغذائية عن زيادة عدد الموردين الذين يتعامل معهم مجمع باجل للصناعات الغذائية عن عددهم في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية ، وكذلك تأخر وصول المواد من قبل المورد، وعدم وصولها في الموعد المناسب لمجمع باجل مما يؤدي إلى توقف الإنتاج .

- **مؤشرات مرحلة البحث والتطوير وتصميم المنتج** :- بينت نتيجة المقارنة بين مجمع باجل والشركة الحديثة ، ضعف الاهتمام بالبحث والتطوير من قبل المجمع .

- **مؤشرات مرحلة الإنتاج** :- أظهرت المقارنة في هذه المرحلة الآتي :-

• ارتفاع تكلفة الصنع لمنتج البقوليات في مجمع باجل للصناعات الغذائية عن تكلفته في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية .

• انخفاض معدل تشغيل الآلات في مجمع باجل للصناعات الغذائية عنه في الشركة الحديثة ، بسبب التوقفات المفاجئة للآلات في المجمع .

• ارتفاع تكلفة الصيانة للمنتج في مجمع باجل بسبب الأعطال المتكررة للآلات، وزيادة أعمال الصيانة المرتبطة بها .

- تعادل مؤشر وقت إعداد الآلات في كلاً من مجمع باجل والشركة الحديثة ، إذ بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر حوالي 30 دقيقة .

- انخفاض معدل كمية الإنتاج التالف إلى إجمالي الإنتاج السليم ، وكذا معدل عدد الوحدات المعابة التي تم اصلاحها إلى الانتاج السليم في كلتا الشركتين، مما يدل على حرصهما على عدم تحمل مزيد من التكاليف.

- ضعف اهتمام المجمع بتدريب العاملين ،ومن ثم فالمجمع في حاجة مسيسة لتدريب العاملين فيه ليواكب التغيرات في البيئة الصناعية الحديثة .

- تقارب المتوسط العام لمؤشر الانتاجية في مجمع باجل والشركة الحديثة إذ بلغ 97.96%، 98.96% على التوالي .

- انخفاض المتوسط العام لمعدل استغلال الطاقة الإنتاجية في مجمع باجل عنه في الشركة الحديثة بمقدار 19.07% .

- ارتفاع متوسط دورة التصنيع لمنتج البقوليات في مجمع باجل عنه في الشركة الحديثة بمقدار 15 دقيقة .

- تحصل مجمع باجل على شهادة واحدة للآيزو وهي 9002 عام 2002 م وشهادة التصنيع الجيد الصادرة عن هيئة المواصفات والمقاييس اليمنية لعام 2010م ، بينما تحصلت الشركة الحديثة على شهادتين للآيزو الأولى 9002 لعام 2006 م ، والثانية 22000 للعام 2009م .

- وجود فارق جوهري لتكلفة المخلفات بين المجمع والشركة الحديثة ،

- **مؤشرات البيع وخدمات ما بعد البيع** :- أسفرت نتيجة المقارنة عن عدم وجود فوارق جوهرية بين متوسطي معدل شكاوى العملاء ، ومعدل مردودات المبيعات إلى المبيعات في مجمع باجل والشركة الحديثة ، مما يعني حرص الشركتين على تصنيع المنتج بالجودة المطلوبة .

جـ -المؤشرات الإجمالية على مستوى المنشأة :- أسفرت نتائج المقارنة بين الشركتين عما يأتي :-

- مؤشرات المخزون :- بينت نتيجة المقارنة عدم كفاءة المجمع في إدارته لمخزونه إذ أظهرت المقارنة انخفاض معدل دوران المخزون ، وارتفاع متوسط فترة التخزين مقارنة بالشركة المنافسة .

- مؤشرات الربحية :- أظهرت مقارنة مؤشرات الربحية بين الشركتين انخفاض المتوسط العام لمؤشرات ربحية (العائد على المبيعات ، العائد على الأصول ، العائد على راس المال ، العائد على حقوق الملكية) في مجمع باجل عنها في الشركة الحديثة بسبب تدني مستوى الأرباح وارتفاع التكلفة .

- مؤشرات السيولة :- بين مؤشر نسبة التداول انخفاض المتوسط العام للمؤشر في مجمع باجل عنه في الشركة الحديثة ، وذلك عكس مؤشر نسبة السيولة السريعة فقد أظهر انخفاضاً في المتوسط العام للمؤشر في الشركتين، مما يعني أن هناك قصوراً في أداء الأصول لتوليد النقدية وسداد الالتزامات .

ومن خلال المقارنة تستنتج الباحثة أن القياس المرجعي الشامل ساعد على تقييم أداء مجمع باجل للصناعات الغذائية، وتقييم كل نشاط بمقاييس مناسبة ويتفاعل معها، باستخدام مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية ، والاعتماد عليها في التحسين المستمر للأداء الكلي للمجمع ،ونقل المعلومات والمهارات واكتسابها من الشركات المنافسة ، وتوفير معلومات تساعد المنشأة على تحديد الخطأ ، إضافة إلى تحديد الأنشطة التي أسهمت في حدوث ارتفاع للتكلفة ،وتحديد الأنشطة التي يجب استبعادها ،والتي لا تضيف قيمة للعميل ، بالشكل الذي يسهم في تحسين أداء المجمع وتطوره، ويساعد في تحقيق الأهداف المنشودة . ومن ثم إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثالثة القائلة : **" يسهم القياس المرجعي الشامل في تحسين الأداء لمجمع باجل للصناعات الغذائية"**

الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثالثة " يسهم القياس المرجعي في تخفيض تكلفة المنتجات في مجمع باجل للصناعات الغذائية "

قامت الباحثة باختبار الفرضية من خلال تحليل الموقف الإستراتيجي للمجمع والشركة الحديثة ، وأسفرت نتيجة التحليل عن أن هناك مجموعة من نقاط القوة الداخلية التي يتمتع بها المجمع ، وفي الوقت نفسه تعتريه مجموعة من نواحي الضعف والقصور، كما تتوافر لدى المجمع مجموعة من الفرص الخارجية ، ويواجه كذلك مجموعة من المخاطر والتهديدات التي تؤثر على تخفيض التكلفة . وفي ضوء نتائج التحليل أظهرت الباحثة بدائل لتخفيض تكلفة منتج البقوليات بناءً على المقارنة ووصولاً للتكلفة المستهدفة، وهي كالآتي:-

- التعاقد مباشرة مع مصادر توريد خام البقوليات ، دون الحاجة إلى وسيط للقيام بعمليتي التعاقد وشراء المواد الخام .
- إنتاج علب الصفيح الخاصة بالمنتج دون ديكور محدد لكل منتج ،ووضع ليبلات ورقية لكل صنف من أصناف البقوليات.
- التحديث المستمر للآلات المستخدمة في مراقبة المواد الخام و فحصها ،من أجل تحسين كفاءة الأداء، وإعطاء نتائج سريعة، وأكثر دقة وموضوعية .
- شراء آلات جديدة لخطي البقوليات تستجيب لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة
- وضع خطط تدريبية مناسبة لرفع كفاءة أداء العاملين وفاعليتهم، ومن شأنها المساعدة على صقل مهاراتهم وبناء قدراتهم، وتقدير المنافع التي ستعود من الإنفاق على الدورات التدريبية.
- تحسين آلية تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة الإنتاجية ،وإحكام الرقابة على مسبباتها، فذلك يؤدي إلى تخفيض تكلفة الأنشطة وتكلفة المنتجات المستهلكة فيها .
- تطبيق أسلوبي هندسة القيمة والتحسين المستمر من خلال الآتي :-

- استبعاد تكلفة السكر من تكلفة منتج البقوليات .
- استبدال الكراتين واللواصق بكراتين الشرنك؛ (كراتين ذات قاعدة كرتونية فقط مع مشمع بولي أثلين)
- السعي نحو تحقيق التكامل في التصنيع ، من خلال تلبية احتياجات المنتج من العلب الفارغة ، دون الحاجة إلى استيرادها من الخارج .
- تحليل أزمنة الأنشطة (الأساسية والداعمة) ومسبباتها، من أجل إلغاء الأزمنة غير المضيفة للقيمة .

وقد تبين من تطبيق الأسلوبين انخفاض تكلفة منتج البقوليات من 3915903340.8 ريالاً وفق النظام الحالي (التقليدي) للمجمع إلى 3572424086.86 ريال، أي بانخفاض قدره 343479253.94 ريالاً ، مما يعني تكلفة المنتج (تكلفة العلبة الواحدة) انخفضت من 59.82 ريالاً إلى 54.57 ريالاً وبمقارنة تكلفة المنتج بعد تخفيضها مع تكلفة المنافس البالغة 50.16 ريالاً ،يتضح أن المجمع استطاع تحقيق خفض مقداره 4.41 ريالات للعلبة ، ومن ثم فإن نتيجة المقارنة ستمكن المجمع من تخفيض تكلفة منتجاته .

ومن خلال ما سبق استطاعت الباحثة إثبات صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثالثة القائلة: **" يسهم القياس المرجعي في تخفيض تكلفة المنتجات في مجمع باجل للصناعات الغذائية"** وبإثبات هاتين الفرضيتين الفرعيتين تثبت صحة الفرضية الثالثة الرئيسية القائلة إن **" القياس المرجعي يسهم في تحسين القدرة التنافسية لمجمع باجل للصناعات الغذائية"**

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

ثانياً : التوصيات

النتائج والتوصيات:

النتائج:- توخى هذا البحث - ضمن أهدافه المتعددة - إلى بيان دور القياس المرجعي الشامل في تحسين القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية اليمنية ، وقد وصل البحث إلى مجموعة من النتائج ، يمكن إيجاز ما تبدّى منها في الآتي:

1-1 ـ نتائج الدراسة التطبيقية:-

1- أظهرت الدراسة التطبيقية أن هناك قصوراً في أساليب تقييم الأداء في مجمع باجل للصناعات الغذائية، نتيجة الآتي:-

- عدم مراعاة الموازنة التخطيطية للبعد الإستراتيجي للمجمع، وافتراضها وجود محرك وحيد للتكلفة (حجم الإنتاج)، وعدم تأكيدها التحسين المستمر.
- بناء التكاليف التقديرية (المعيارية)على النظرة الداخلية، وتجاهل النظرة الخارجية، وتحليل المنافسين.
- تركيز التحليل المالي على المؤشرات المالية، وإغفاله لمؤشرات الأداء الأساسية في بيئة التصنيع الحديثة.

2- بينت الدراسة التطبيقية أن هناك مقومات وإمكانات لاستخدام القياس المرجعي في مجمع باجل للصناعات الغذائية، وذلك ناتج عن الآتي:-

- ❖ الدعم والالتزام الكافيان من قبل إدارة مجمع باجل للصناعات الغذائية لتنفيذ برنامج المقاييس المرجعية.
- ❖ تكوين فريق القياس المرجعي.
- ❖ توافر سجلات محاسبية دقيقة وصحيحة يمكن الاعتماد عليها في عملية المقارنة.
- ❖ إتاحة الوقت الكافي لتجميع البيانات والمعلومات الداخلية والخارجية المطلوبة للمقارنة وتفسيرها.
- ❖ إدراك المجمع بأن بيئة التصنيع بيئة متغيرة، ومن ثم فهناك ضرورة ملحة لمقارنة أدائه مع أفضل المنافسين بهدف تحسينه، ومن ثم تحسين قدرته التنافسية .
- ❖ تمثل الهدف من استخدام القياس المرجعي في المجمع في توجيه نظره إلى المجالات التي تساعده على التحسين، مما يسهم في تخفيض تكلفة منتجاته (منتج البقوليات)، وزيادة حصته السوقية.

3- كشفت الدراسة التطبيقية أن القياس المرجعي الشامل يسهم في تحسين الأداء لمجمع باجل للصناعات الغذائية، من خلال تقييم كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة بمقاييس مناسبة

ويتفاعل معها، باستخدام مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية، فذلك يتيح معرفة نقاط القوة والضعف للمجمع ، ويوفر معلومات تساعده في تحديد الأنشطة التي أسهمت في حدوث ارتفاع للتكلفة، والأنشطة التي يجب استبعادها، والتي لا تضيف قيمة للعميل، بالشكل الذي يسهم في تحسين أداء المجمع وتطوره، ويساعد في تحقيق الأهداف المنشودة، وقد كشفت نتيجة المقارنة عن الآتي:-

- زيادة عدد الموردين الذين يتعامل معهم مجمع باجل للصناعات الغذائية عن عددهم في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية، وتأخر وصول المواد من قبل المورد، وعدم وصولها في الموعد المناسب إلى مجمع باجل، مما يؤدي إلى توقف الإنتاج.

- ضعف الاهتمام بالبحث والتطوير من قبل المجمع.

- ارتفاع تكلفة الصنع لمنتج البقوليات في مجمع باجل للصناعات الغذائية خلال سنوات الدراسة عن تكلفته في الشركة الحديثة للمنتجات الغذائية.

- انخفاض معدل تشغيل الآلات في مجمع باجل للصناعات الغذائية عنه في الشركة الحديثة، فقد كان المتوسط العام للمجمع 50.03%، في حين بلغ المتوسط العام في الشركة الحديثة 85.4%

- ارتفاع تكلفة الصيانة للمنتج في مجمع باجل بسبب الأعطال المتكررة للآلات، وازدياد أعمال الصيانة المرتبطة بها.

- تعادل مؤشر وقت إعداد الآلات في كلتا المنشأتين، فقد بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر حوالي 30 دقيقة.

- انخفاض معدل كمية الإنتاج التالف إلى إجمالي الإنتاج السليم، ومعدل عدد الوحدات المعابة التي تم إصلاحها إلى الإنتاج السليم، إذ كان المعدلان 0.12% ،0.39% على التوالي.

- ضعف اهتمام المجمع بتدريب العاملين، إذ بلغ المتوسط العام لمعدل تدريب العاملين إلى تكلفة الصنع 0.0008% في مجمع باجل، في حين كان متوسط عام المؤشر نفسه في الشركة الحديثة 2.42%.

- تقارب المتوسط العام لمؤشر الإنتاجية في مجمع باجل والشركة الحديثة، فقد بلغ 97.96%، 98.96% على التوالي.

- انخفاض المتوسط العام لمعدل استغلال الطاقة الإنتاجية في مجمع باجل، فقد كان 72.33%، في حين بلغ المتوسط العام لهذا المؤشر في الشركة الحديثة 91.40%.

- ارتفاع متوسط دورة تصنيع منتج البقوليات في مجمع باجل عنه في الشركة الحديثة بمقدار 15دقيقة.

- تحصُّل مجمع باجل على شهادة واحدة للآيزو 9002 عام 2002 م، وشهادة التصنيع الجيد الصادرة عن هيئة المواصفات والمقاييس اليمنية عام 2010م، بينما تحصلت الشركة الحديثة على شهادتين للآيزو: 9002عام 2006م، و22000 عام 2009م.

- بلوغ المتوسط العام لمؤشر تكلفة المخلفات في كلٍّ من المجمع والشركة أقل من الواحد الصحيح.

- بلوغ المتوسط العام لمعدل شكاوى العملاء في المجمع خلال سنوات الدراسة شكوتين، في حين كان المتوسط للمؤشر نفسه في الشركة الحديثة شكوى واحدة، كما بلغ المتوسط العام لمعدل مردودات المبيعات إلى المبيعات في مجمع باجل والشركة الحديثة 0.9% و0.68% على التوالي، مما يعني حرص الشركتين على تصنيع المنتج بالجودة المطلوبة.

- انخفاض معدل دوران المخزون، وارتفاع متوسط فترة التخزين في مجمع باجل، مقابل ارتفاع معدل دوران المخزون، وانخفاض متوسط فترة التخزين في الشركة الحديثة.

- انخفاض المتوسط العام لمؤشرات الربحية:(العائد على المبيعات، العائد على الأصول، العائد على رأس المال، العائد على حقوق الملكية) في مجمع باجل عنه في الشركة الحديثة بسبب تدني مستوى الأرباح وارتفاع التكلفة.

- انخفاض المتوسط العام لمؤشر السيولة في مجمع باجل عنه في الشركة الحديثة، وعلى العكس من ذلك مؤشر نسبة السيولة السريعة، فقد أظهر انخفاضاً في المتوسط العام للمؤشر في الشركتين.

4- كشفت الدراسة التطبيقية أن القياس المرجعي يسهم في تخفيض تكلفة منتج البقوليات في مجمع باجل من خلال استخدام بدائل عدة لتخفيض التكلفة، أهمها الآتي:-

- ❖ التعاقد مباشرة مع موردين محددين من ذوي السمعة الطيبة لتوريد المواد بجودة عالية، وتكلفة منخفضة، وفي الوقت المناسب.
- ❖ التحديث المستمر لآلات إدارة الجودة المستخدمة في مراقبة المواد الخام وفحصها، من أجل تحسين كفاءة الأداء، وإعطاء نتائج سريعة، وأكثر دقة وموضوعية.
- ❖ شراء آلات جديدة لخطي البقوليات تستجيب لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة.
- ❖ وضع خطط تدريبية مناسبة لرفع كفاءة أداء العاملين وفاعليتهم، من شأنها المساعدة على صقل مهاراتهم وبناء قدراتهم، وتقدير المنافع التي ستعود من الإنفاق على الدورات التدريبية.
- ❖ تحسين آلية تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة الإنتاجية، وإحكام الرقابة على مسبباتها، فذلك يؤدي إلى تخفيض تكلفتي الأنشطة والمنتجات المستهلكة فيها.
- ❖ تطبيق أسلوب هندسة القيمة، وذلك من خلال:-
  - استبعاد تكلفة بعض المواد من تكلفة منتج البقوليات دون التأثير على جودته.
  - استبدال تكلفة بعض المواد ببدائل أقل تكلفة.
- ❖ تطبيق أسلوب التحسين المستمر، وذلك من خلال:-
  - السعي نحو تحقيق التكامل في التصنيع من خلال تلبية احتياجات المنتج من العلب الفارغة دون (ديكور)، ووضع (ليبلات) ورقية على العلب، دون الحاجة لاستيرادها من الخارج.
  - تحليل أزمنة الأنشطة؛(الأساسية والداعمة)، وربطها بمسبباتها، من أجل إلغاء الأزمنة غير المضيفة للقيمة.

2-1 نتائج أخرى:-

1- يعد القياس المرجعي من الأساليب الإدارية المهمة التي ظهرت مؤخراً لتقييم الأداء، من أجل مواجهة التطورات التي أفرزتها البيئة المحيطة.

2- يستمد مدخل المقاييس المرجعية أهميته من الدور الذي يلعبه في تحسين كفاءة الأداء، وتوفير معلومات عن العمليات التشغيلية، وأساليب الإنتاج المتبعة، ومستويات الجودة، وتكنولوجيا التصنيع.

3- يعتمد اختيار نوع المقياس المرجعي الملائم على طبيعة عمل المنشأة، والعوامل التي تستخدم في المقارنة مع المنشآت الأخرى.

4- يساعد التكامل بين القياس المرجعي والتكلفة المستهدفة في توفير معلومات عن المنافسين وتكاليفهم، ومعرفة الطرق المتبعة في إنتاجهم، ومواصفات منتجاتهم وخصائصها، وذلك من أجل إنتاج منتج يلبي رغبات العملاء ومتطلباتهم، بتكلفة تقل عن التكلفة المستهدفة للمنافسين أو تعادلها.

5- يساعد القياس المرجعي على تحقيق هدف التحسين المستمر من خلال تحديد معلومات عن الأنشطة الخاضعة للتحسين المستمر، وتوجيه الاهتمام نحوها، بما يحقق التخفيض المستهدف للتكلفة، والحفاظ على جودة المنتج.

6- يُمكن القياس المرجعي من تطبيق برنامج الجودة الشاملة، من خلال توفير معلومات عن جودة أداء المنافسين ومنتجاتهم، على الوجه الذي يؤدي إلى إدراك الفرق بين مستويات الجودة، وتخفيض الفاقد في العملية الإنتاجية، بما يسهم في تحقيق مزايا تنافسية.

7- يؤثر القياس المرجعي على المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن، من خلال دراسة المنافسين وتحليلهم، ومعرفة أساليب تقديم الخدمات لديهم، ومستوى التكنولوجيا المستخدم في منشآتهم، ومتابعة تحفيز العاملين، من أجل الارتقاء بمستوى إنتاجهم، والوصول إلى التحسين المستمر.

8- يستخدم نظام المحاسبة على أساس النشاط معلومات القياس المرجعي في الوصول إلى التحديد السليم للتكلفة، من خلال توفير معلومات خارجية عن أداء المنافسين، وتوظيفها والاستفادة منها، بما يسهم في تحسين الأداء وتطويره، وخفض التكلفة، وتحسين الجودة بالشكل الذي يحقق رغبات العميل واحتياجاته، ويساعد في الحصول على مزايا تنافسية.

9- تتسم مقاييس الأداء المالية التقليدية بالقصور والتركيز على الجانب المالي فقط، وإهمال الجوانب التشغيلية الأخرى، ومن ثم لا يعتمد عليها وحدها في قياس الأداء وتقييمه.

10- يساعد استخدام المؤشرات المالية وغير المالية على إجراء المقارنة بين المنشآت المتنافسة لتقييم الأداء، ومعرفة نقاط التفوق والضعف، بما يسهم في رفع كفاءة الأداء.

12- يعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة من الأساليب المهمة في تخفيض التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة، وتقويم قدرتها على الإضافة إلى القيمة.

13- يوفر أسلوب تحليل مسببات التكلفة معلومات عن العوامل المؤثرة فيها، وفي طريقة تحسين أداء الأنشطة، من أجل الوصول إلى التخفيض المستهدف في التكلفة.

2 **التوصيات:-** في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، تعرض الباحثة مجموعة من التوصيات التي ترى ضرورتها، وإمكانية الاستفادة منها في الشركات الصناعية اليمنية عامةً، وفي مجمع باجل للصناعات الغذائية خاصةً، وذلك على النحو الآتي:-

1-2 التوصيات الموجهة للمنشآت الصناعية اليمنية والجهات الحكومية:-

1- ضرورة نشر مفاهيم المقاييس المرجعية في الشركات الصناعية اليمنية من أجل مساعدتها على مواجهة المنافسة العالمية.

2- ضرورة الاهتمام بعملية القياس المرجعي في المنشآت الصناعية اليمنية وتطبيقها بشكل مستمر، مع العناية بتحليل خبرات المنشآت المنافسة، من خلال معرفة الأساليب المطبقة فيها، ونقاط قوتها وضعفها، ومزاياها التنافسية، واكتشاف مزايا تنافسية في المنشأة نفسها، ومن ثم زيادة القدرة التنافسية.

3- ضرورة تفكير المنشآت الصناعية اليمنية في تحديد الأساليب والمداخل الحديثة لتقييم أدائها، نظراً لحاجتها المسيسة إلى الارتقاء بمستوى منتجاتها وخدماتها، من أجل مواجهة التغيرات التي تُحْدِثُها البيئة المتغيرة.

4- ضرورة تبني المسؤولين في مكاتب وزارة الصناعة والتجارة ومسؤولي الغرف التجارية اليمنية إنشاء قواعد بيانات، تحتوي على معلومات تساعد في إيجاد مجموعة واسعة من المؤشرات المالية وغير المالية واستخدامها، بما يسهم في تقييم أداء المنشآت مع بعضها البعض، والوصول إلى الأهداف المنشودة، على أن يتم ذلك من خلال منسقين على مستوى كل صناعة، مشهود لهم بالحياد والشفافية في عرض المعلومات والمؤشرات المالية وغير المالية، التي تساعد بدورها في معرفة الشركات الرائدة على مستوى كل صناعة، والإسهام في تحسين أداء المنشآت.

5- ضرورة اعتماد المنشآت الصناعية اليمنية على مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية في تقييم أدائها، دون الاقتصار على المالية منها، الأمر الذي سيسهم في تقييم أدائها، وتشخيص مواطن القوة والضعف فيه بصورة أكثر وضوحاً وشمولية.

2-2 التوصيات الموجهة لمجمع باجل للصناعات الغذائية:-

1- المقارنة المستمرة مع المنافسين، وتحديد مؤشرات الأداء المرجعية المالية وغير المالية، ومحاولة الوصول بالأداء الفعلي للمجمع إلى المستوى المطلوب، مما يسهم في تحسين القدرة التنافسية.

2- الانتقال المنهجي لتطبيق نظام (ABC)، ومن ثم قياس تكلفة المنتج على أساس الأنشطة، والاستعانة بالأدوات والأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة، من خلال تحليل سلسلة القيمة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ورفع كفاءة أداء الأنشطة التي تضيف قيمة، والرقابة الشاملة على الأداء بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الجودة، للوصول إلى تقوية المركز التنافسي للمجمع.

3- السعي نحو تحقيق التكامل في التصنيع بتلبية احتياجات المنتج من العلب الفارغة، دون الحاجة إلى استيرادها من الخارج، بما يسهم في تخفيض تكلفة المنتج.

4- شراء آلات حديثة لخطي البقوليات، من أجل تحسين كفاءة الأداء، وتخفيض تكلفة المنتج.

5- الاهتمام برفع الأجور، ووضع مؤشرات لقياس ناتج رضا العاملين، ودعم قدراتهم، من خلال وضع خطط تدريبية مناسبة لرفع كفاءة أدائهم وفاعليته، والإصغاء لهم، وسماع شكواهم ومقترحاتهم.

6- الاهتمام بالبحث والتطوير، وزيادة المبالغ المرصودة لهما، لمواكبة متطلبات البيئة الصناعية المتغيرة.

7- الاهتمام بتدريب الفنيين والمختصين القائمين على صيانة الآلات، وتوفير المبالغ اللازمة، ووضع البرامج المناسبة لهم، بما ينسجم وطبيعة عملهم.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر والمراجع العربية

أ- الكتب:-

1- أبو قحف، عبد السلام، وآخرون،"التسويق"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006م.

2- باعلوي، عبد الخالق أحمد، "مبادئ التسويق" ، دار الفكر، دمشق، سورية، الطبعة الأولى، 1996م.

3- حسين، أحمد حسين علي، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997م.

4- السنفي، عبد الله، "إدارة الإنتاج والعمليات" دار الفكر المعاصر، صنعاء، الطبعة الثانية، 1999م.

5- صالح، سمير أبو الفتوح، "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم الإدارة فى البيئة التنافسية"،د.ط، 2004م.

6- طالب، علاء فرحان، محمد، عبد الفتاح جاسم، "أساسيات المقارنة المرجعية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009 م.

7- عباس، أنس عبد الباسط، الكميم، جمال ناصر،"التسويق المعاصر"، الأكاديميون للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2011م.

8- عبد المحسن، توفيق محمد، "قياس الجودة والقياس المقارن"، دار الفكر العربي، القاهرة، 2003م.

9- عبد المحسن، توفيق محمد، "التسويق وتحديات التجارة الألكترونية" ، دار الفكر العربي، القاهرة، 2004م.

10 - عيسى، حسين محمد، "دراسات فى نظم إدارة التكلفة"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الطبعة الأولى، 2000م.

11 - فخر، نواف، زكي، حسن،"محاسبة تكاليف2"، منشورات جامعة دمشق، 2004-2005م.

12 اللامي، غسان قاسم، البياتي، أميرة شاكر،" إدارة الإنتاج والعمليات – مرتكزات معرفية وكمية"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2008م.

13 - المرسي، جمال الدين محمد، وآخرون "التفكير الإستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية - منهج تطبيقي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002م.

14 - مرسي، نبيل محمد، "الإدارة الإستراتيجية– تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003م.

15 - مطر، محمد، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، الأردن، 2006 م.

ب – الدوريات:-

1- إبراهيم، حسن إسماعيل، "استخدام أسلوب التحسين المستمر كمدخل لرفع مستوى جودة الخدمة بقطاع الفنادق"، بحث لنيل درجة العضوية في العلوم الإدارية، مجلة أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 1999م.

2- إبراهيم، محمود أحمد، "التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية– دراسة ميدانية"، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة الموصل، المجلد ٣٢، العدد ١٠١، 2010م.

3- إبراهيم، معاد خلف، "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 9، العدد 27، 2013م.

4- أحمد ، ميسر إبراهيم ، المعاضيدي ، معن وعد الله ،" دور محتوى قرارات التسويق في دعم القدرة الإستراتيجية وتعزيز الميزة التنافسية " ، تنمية الرافدين ، المجلد 77 ، العدد27 ، 2005م.

5- إسماعيل، طارق محمد حسين، "تحليل وتحميل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العددان (2، 3) السنة 29، 2000م.

6- باشيخ، عبد اللطيف محمد،"نموذج مقترح لترشيد تكلفة المنتج لدعم الصناعة السعودية في ظل الضغوط التنافسية الناشئة عن انضمام المملكة لمنظمة التجارة الدولية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 35، العدد 1، 2011م.

7- البالكي، فائق مال الله، "التركيز على مرحلة التصميم في تحديد التكاليف المستهدفة للإنتاج في حدود التكاليف المسموح بها"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد ٤، العدد ١٢، 2008م.

8- البتانوني، علاء محمد، "دراسة تحليلية لتطور أنظمة قياس وإدارة الأداء مع وضع إطار لتحديد العوامل المؤثرة على تصميم واستخدام مقاييس الأداء غير المالية"، مجلة التجارة والتمويل،جامعة طنطا، العدد 3، 2011م.

9- البرواري، نزار عبد المجيد رشيد، "المقارنة المرجعية وإمكانات تطبيقها كأداة للتحسين المستمر في المنظمات"، المجلة العربية للعلوم والإدارة، المجلد1، العدد 1، جامعة بابل، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 2001م.

10- البرواري، نزار عبد المجيد، الخطيب، سمير كامل، " أثر المقارنة المرجعية على الأداء المنظمي: دراسة حالة مع نموذج مقترح، "التعاون الصناعي"، العدد 98، 2005م.

11- البشتاوي، سليمان حسين، "إطار عملي لجمع المقاييس المالية وغير المالية التشغيلية للأداء في ضوء المنافسة وعصر المعلوماتية- دراسة ميدانية في البنوك الأردنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 20، العدد1، 2004م.

12- البعاج، قاسم محمد عبد الله، الكرعاوي، نجم عبد عليوي، "التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية:مصنع نسيج الديوانية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 39، 2014م.

13- البلتاجي، يسري، "عوامل ومحددات فعالية دور المحاسب الإداري في تطبيق أسس الإدارة الإستراتيجية لسلاسل القيمة وترشيد قراراتها مع التطبيق على القطاع الصناعي المصري"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 36، العدد 3، 2012م.

14- التميمي، أرشد فؤاد، القيسي، أحمد فارس،"أثر الأدوات الداخلية لحوكمة الشركة على رأس المال العامل وانعكاساتهما على القيمة الاقتصادية المضافة– دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، 2013م.

15- توفيق، عمر إقبال،"دور بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء- دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التحويلية اليمنية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد15، 2009م.

16- جابر، صالح علي، "العوامل المؤثرة على خفض تكلفة المنتجات الجديدة– دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 35، العدد 1، 2013م.

17- الجبالي، محمد مصطفى أحمد،" نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد 4، 2001م.

18- الجبوري، ميسر إبراهيم أحمد، النعيمي، أحمد هاني محمد، "بناء بيت الجودة باستخدام المقارنة المرجعية -أنموذج مقترح في التعليم العالي"، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة الموصل، المجلد ٣١، العدد ٩٥، 2009م.

19- جواد، كاظم أحمد، "استخدام أسلوب هندسة القيمة في تحديد أبعاد الجودة على وفق تفضيلات الزبون - دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة: معمل المجمدات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 74، 2009م.

20- الحديدي، هشام عمر، الجوعاني، سعد صالح،"الاتجاه الحديث مقارنة بالاتجاه التقليدي في التلازم بين سمات نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM)"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 4، العدد 12، 2008م.

21- حسين، أحمد حسين علي، "متطلبات التطور التلقائي في النظم المحاسبية لقياس وتقييم الأداء في بيئة التصنيع"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد2، 1995م.

22- حسين، زينب أحمد عزيز، "تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكلفة النشاط ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة"، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد 1، السنة 22، 2004 م.

23- حماد، طارق عبد العال، "دور المعلومات المحاسبية الإدارية في بناء الإستراتيجية المتوازنة للمنظمة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، 2005م.

24- حميدان، عبد الناصر، وآخرون، "مقاييس الأداء غير المالية وإمكانية استخدامها في نظم تقييم الأداء في الشركات العامة للصناعات الغذائية في سورية"، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 46، 2006م.

25- الحوري، فالح عبد القادر، "تشخيص واقع إدارة الجودة الشاملة في المستشفيات الأردنية"، مجلة البصائر، المجلد 12، العدد 1، 2008م.

26- خضر، سعاد حسن، "مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية– دراسة تحليلية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 69، السنة 46، الجزء الأول، 2007م.

27- خطاب، جمال سعيد، "مشاكل تطبيق التكلفة المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق ريادة التكلفة– دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة ، العدد 1، 2004م.

28- الخفاف، نبيل محمد، الربيعي، جبار قاسم، "أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية"، مجلة التقني، المجلد 18، العدد 4، 2005م.

29- خليل، عطا الله وارد، "استخدام نظام التحسين المستمر لدعم دور إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية– دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس، المجلد 1، العدد3، يوليو:2011م.

30- الخولي، هالة، "استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 56، 2001م .

31- داودي، الطيب،"أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية على صياغة الإستراتيجية"، مجلة الباحث، العدد 5، 2007م.

32- درغام، ماهر موسى، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 15، العدد 2، 2007م.

33- الراوي، عادل مهدي صالح، "نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وأثره على التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 3، العدد 3، 2010م.

34- ربابعة، فاطمة علي، "المقارنة المرجعية مدخل لتحسين الأداء المؤسسي في المنظمات العامة: دراسة تطبيقية على المجلس الأعلى للعلوم والتكنولوجيا"، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد26، العدد7، 2011م.

35- الرشايدة، نايل سالم، "درجة معرفة أعضاء هيئة التدريس العاملين في جامعة مؤتة بمفهوم القياس المقارن ودرجة ممارستهم له"، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 24، العدد 6، 2009م.

36- الركابي، ناجي شايب،" تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج، دراسة حالة لشركة الصناعات الألكترونية- بغداد"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 36، العدد 96، 2013م.

37- زغلول، جودة عبد الرؤوف، "استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظم لقياس الأداء الإستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية "، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد1، 2003م.

38- الزيدي، مثنى فالح بدر، " تقييم دور مقاييس الجودة غير المالية من منظور نظرية القيود- دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل"، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد ٣٣، العدد ١٠٣، ٢٠١١م.

39- سرور، عاصم محمد أحمد، "بطاقة الأساليب المتكاملة أسلوب مقترح لتحسين القيمة المضافة لمنشآت الأعمال– دراسة تحليلية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 26، العدد 2، 2012م.

40- سرور، عاصم محمد أحمد، "نظام مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم الموقف التنافسي للمنشآت الإنتاجية في بيئة التصنيع الحديثة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج،المجلد 26، العدد 2، 2012م.

41- السريتي، المهدي مفتاح، "مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي"، المجلة الجامعة، المجلد3، العدد 15، 2013م.

42- سلمان، علاء جاسم، فرج، مشتاق كامل، "دور المقارنة المرجعية في تحسين أداء المنظمة بالتطبيق في بنك سبأ الإسلامي وبنك التضامن الإسلامي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 40، 2014م.

43- سليم، أحمد هشام معوض، "استخدام أسلوب القياس المقارن لإدارة التكلفة دعماً للقدرة التنافسية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 29، العدد 2، 2005م.

44- السوافيري، فتحي رزق سالم، "المنظور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد 1، 1996م.

45- سويسي، هواري، "دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة"، مجلة الباحث، العدد 7، 2009-2101 م.

46- سيد، عبد الفتاح، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لصناعة الإسمنت في مصر– دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد2، 2010م.

47- سيد، عبد الفتاح سيد، "استخدام أسلوب القياس المرجعي للتقييم الإستراتيجي لمنظمات الأعمال"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3، 2010م.

48- شاكر، شفيق، "الإدارة الجامعية وتحديات الجودة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، 2001م.

49- شتا، علي أبو الفتح، "مدخل مسببات التكاليف واختيار المسببات المثلى"، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، العدد3، 1997م.

50- الشعباني، صالح إبراهيم يونس، اليامور، علي حازم، "أثر اعتماد أنموذج التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج على خفض الكلف وتحسين العائد"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد2، 2012م.

51- الشيخ ،فؤاد مجيب، بدر ،فادي محمد ،" العلاقة بين نظم المعلومات والميزة التنافسية في قطاع الأدوية الأردني " ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد 14،العدد 3، 2004م.

52- الصفار، عماد صبيح، "تطوير المنظور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة"، مجلة المنصور، العدد 12، 2009م.

53- الطنملي، سهير، "رؤية إستراتيجية تنافسية حول أسلوب القياس المرجعي ومداخل خفض التكلفة– دراسة تطبيقية"، مجلة المال والتجارة، العدد481، 2009م.

54- طيفور، أحمد محمد ربيع، "دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق ريادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3، 2011م.

55- عاشور، عصافت سيد أحمد، "المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة– دراسة حالة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1، السنة الثانية، 1998م.

56- عبد الدايم، صفاء محمد، "دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الاتجاهات الحديثة لإدارة التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشأة"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 76، 2010م.

57- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد، "إعادة هندسة نظم قياس التكلفة لمواكبة متطلبات البيئة الصناعية والإدارية الحديثة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، سوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 13، العدد 2، 1999م.

58- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد، "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 28، يونيو 2000م.

59- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد، "مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 15، العدد 1، 2001م.

60- عبد الرحمن، مهند، عدنان، رشا محمد، "أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد36، 2013م.

61- عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح، "العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، 2005م.

62- عبد الملك، أحمد رجب، "مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية-دراسة نظرية تطبيقية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، 2006م.

63- عبد المنعم، هيثم أحمد حسين، "العوامل الحاكمة في تطبيق أسلوب القياس المرجعي في المنشآت الصناعية المصرية– دراسة ميدانية على شركات صناعة الدواء في

مصر"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد 4، الجزء الثاني، 2010م.

64- عبد الهادي، إيثار، "المقارنة المرجعية الإستراتيجية في صناعة "، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية العدد 54، 2005م.

65- عربي، محمد بكر، "أساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية– مدخل مقترح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1997م.

66- عربي، محمد بكر، "إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الإستراتيجية في القطاع الصناعي مع دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، 1999م.

67- علي، عفاف مبارك محمد، "دور نظم إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 27، العدد2، 2003م.

68- علي، محمد، "استخدام أساليب تخفيض تكلفة دورة المنتج لتحسين أداء المنظمات"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1 الجزء 1 . 2010.

69- عيسى، حسين محمد، "إطار مقترح لاستخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة"، المجلة العلمية للتجارة والاقتصاد، جامعة عين شمس، العدد 2، الجزء الثاني، 1995م.

70- الغبان، حسين، "التكامل بين بطاقات العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الإستراتيجي في الوحدات الاقتصادية"، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد20، 2009م.

71- الغروري، علي مجدي سعد، "نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء في منشآت الأعمال – دراسة تجريبية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع جامعة الأزهر للبنات، العدد 15، 1998م.

72- غريب، أحمد محمد لطفي، "استخدام المقاييس المالية وغير المالية في شركات الأعمال المصرية وعلاقتها بخصائص الشركة"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 32، العدد 1، 2012م.

73- فرج، إيمان أحمد علي، "دور القياس المقارن في تفعيل أساليب المحاسبة الإدارية– دراسة نظرية"، مجلة المدير الناجح، إدارة الأعمال، العدد138، 2010م.
74- فودة، شوقي السيد، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية واستكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة أسيوط، 2006م.
75- القاضي، محمد بهاء الدين، "دراسة تحليلية لاستخدام المقاييس المرجعية من أجل تحسين الأداء والقدرة الإنتاجية في صناعة البناء والتشييد"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العددان 3-4، 2002م.
76- الكاشف، محمود يوسف، "مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة المنصورة، 2003م.
77- كاظم، حاتم كريم، "دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات:دراسة تطبيقية في معمل إسمنت النجف" مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 2، العدد9، 2008م.
78- كلتو، حسن رضوان، "بطاقة الأداء المتوازن لقياس الأداء في المنظمات الخدمية– دراسة تطبيقية"، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 116، المجلد 36، 2014م.
79- كوسة، خديجة محمد، "التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة على أساس النشاط بهدف تحسين الأداء"، مجلة فكر وإبداع، المجلد 67، 2012م.
80- كيوان، رندا مرسي،"إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببنها، العدد 2، السنة 20، 2000م.
81- اللامي، غسان قاسم داود، البياتي، أميرة شكر ولي، "تحليل مؤشرات أداء العمليات– دراسة حالة في معمل البطاريات"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 10، العدد 1، 2008م.

82- مبارك، أنوار محمد، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين إدارات المنشأة لتحقيق مزايا تنافسية– دراسة نظرية تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 29، العدد 2، 2005م.

83- محمد، حسين شيخ، وآخرون، "دور النسب المالية في تقويم أداء المشروع الاقتصادي– دراسة تطبيقية على الشركة العربية السورية للصناعات الإلكترونية"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث الاقتصادية– سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2، 2007م.

84- محمد، نبيل عبد المنعم، "إطار مقترح لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء بالبنوك المصرية– دراسة تطبيقية على مجموعة من البنوك المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد 1، يناير 2010م.

85- المشهداني، عمر إقبال، "دور بيئة التصنيع الحديثة في تطوير مقاييس الأداء الصناعية– دراسة ميدانية لاتجاهات المديرين في بعض الشركات اليمنية"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 31، العدد 2، 2011م.

86- المطارنة، غسان فلاح، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية- دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد2، 2008م.

87- المعاضيدي، منى سالم حسين مرعي، "التغيرات التي طرأت على دور أنظمة التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع الحديثة المؤتمتة"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 7، 2007م.

88- منصور، محمد، "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العددان 3 - 4، 2002م.

89- منصور، محمد حسين، "المداخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والإستراتيجي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة قناة السويس العدد 1، 2002م.

90- منصور، محمد محمد إبراهيم، "دراسة تحليلية لنظم التكاليف حسب الأنشطة في ظل التغيرات البيئية للصناعة الحديثة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، السنة الرابعة، 2000م.

91- الموسوي، عباس نوري كحيط، دور هندسة القيمة في تعزيز تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتحقيق المزايا التنافسية للوحدات الاقتصادية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 1، العدد 3، 2010م.

92- الناصر، خالص حسن يوسف، "التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية- دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل"، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد ٣٢، العدد ٩٩، 2010م.

93- النشار، تهاني محمود ، "استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 2، العد4، ٢٠٠٣م.

94- النعيمي، شهاب الدين حمد، "استخدام مؤشري القيمة السوقية المضافة والعائد على رأس المال المستثمر في قياس أداء القطاع المصرفي العراقي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68، 2012م.

95- نوار، عباس، "دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد69، 2008م.

96- هويدي، علي محمد حسن، "المحتوى المعلوماتي لمؤشرات الأداء الحديثة- دراسة تجريبية على الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 3، 2000م.

97- يوسف، بو مدين، "إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز"، مجلة الباحث، العدد 5، 2007م.

98- يوسف، زينب جبار، عودة، هيفاء عبد الغني، "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الإدارية– دراسة حالة"، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد22، العدد 4، 2014م.

جـ - الرسائل العلمية:

1- أبو قمر، محمد أحمد، "تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009م.

2- أحمد، ماجدة يوسف، "نظم الإنتاج الحديثة وآثارها على القياس المحاسبي لأداء الوحدات الصناعية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 1999م.

3- بخيث، يوسف عبد الباقي محمد، "التحليل الإستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية– دراسة نظرية تطبيقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2003 م.

4- حوامدة، محمد فوزي،"مدى استخدام ومنفعة بطاقة العلامات المتوازنة- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2006م.

5- خضير، محمد مرسي أحمد، "إطار محاسبي مقترح لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية في ظل المتغيرات البيئية الحديثة– دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2001م.

6- دسوقي، محمد أحمد، "تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض قياس القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية– دراسة تطبيقية في الوحدات الاقتصادية في ج. م . ع، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1999م.

7- راجخان، ميساء محمود محمد، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات– دراسة ميدانية على المدينة الصناعية في جدة"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002م.

8- الزرير، رانيا محمد، "إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سوريا– دراسة تطبيقية"،أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008م.

9- الزعيتري، عادل عبد الغني قائد، "استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف- دراسة نظرية تطبيقية في المنشآت الصناعية اليمنية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة أسيوط، 2010م.

10- الزمر، عماد سعيد زكي، "تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم إستراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال- دراسة تحليلية تطبيقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2005م.

11- السرحان ، عطا الله فهد ، " دور الابتكار والابداع التسويقي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك التجارية الأردنية " ، أطروحة دكتوراه غير منشوره ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، 2005م.

12- السعيد، أنس عبد الجليل، "تأثير استخدام القياس المرجعي على تكاليف دورة حياة المنتج لغرض ترشيد القرارات الإستراتيجية– دراسة تطبيقية على عينة من الشركات"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، 2010م.

13- شهيد، رزان حسين كمال، "تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة– دراسة حالة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، 2003م.

14- طالب، مهند مجيد، "استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، 2010م.

15- عبد الله، مجيب الرحمن أحمد، "إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية– دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، 2010م.

16- عبد الحليم، عمرو محمد سعيد، "قياس التكلفة المستهدفة لأغراض الإدارة الشاملة للتكلفة– مدخل كمي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2000م.

17- عبد الرحمن، تهاني سامي محمد أحمد، "دراسة تحليلية للجوانب المحاسبية لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة كأداة لتقييم الأداء"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2005م.

18- عثمان، عبد الجواد أحمد عبد الرحمن، "استخدام نموذج سلسلة القيمة في تحليل التكاليف بهدف ترشيدها واكتساب ميزة تنافسية– دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، 2006م.

19- العثمان، محمد نادر، "تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة- دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، 2005م.

20- عداس، ضحى محمد أسعد، "استخدام أسلوب القياس المرجعي لتحسين أداء شركات الأدوية– دراسة تطبيقية على شركات القطاع الدوائي في الجمهورية العربية

السورية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004م.

21- عداس، ضحى محمد، "إطار محاسبي لتكامل عمليات المصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلي في شركات البترول في سوريا"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008م.

22- علي، إيمان أحمد، "نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال مع دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، 2009م.

23- غوث، غادة منصور، "أهمية استخدام مقاييس الأداء غير المالية لزيادة فعالية المحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية،2005م.

24- كردين ، محمد ." دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق القدرة التنافسية وتعزيزها لدى المؤسسات الصناعية – دراسة ميدانية على بعض المؤسسات الصناعية بالجماهيرية الليبية " ،أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق 2011م

25- الكفراوي، نرمين محمد، "تطبيق مدخل التقييم المتوازن للأداء لقطاع الفنادق بمصر"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، 2010م.

26- الكومي، أمجاد محمد، "استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002م.

27- محمد، وليد يوسف عفيفي، "إطار محاسبي مقترح لاستخدام المقاييس المرجعية ودورها في دعم المزايا التنافسية في الوحدات الاقتصادية– دراسة تطبيقية على قطاع الاتصالات في جمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، د.ت.

28- المطري، خالد صالح علي، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن بهدف تدعيم إستراتيجيات الشركة اليمنية لصناعة الأدوية– دراسة عملية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010م.

29- الوصابي ، هاني علي نصر ، " دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية - دراسة تطبيقية في مجمع باجل للصناعات الغذائية في الجمهورية اليمنية " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق ، 2013

د- المؤتمرات

1- الحاج، عرابة، "وظيفة البحث والتطوير كأساس لتحقيق ميزة تنافسية جديدة في المؤسسات الاقتصادية"، الملتقى الدولي: المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، 27-28 نوفمبر 2007م، جامعة الشلف.

ثانياً: المصادر والمراجع الأجنبية:-

FIRST - BOOKS

1-Ansari ,s & J, Bell " Target costing ; the next frontier in strategic cost management " Irwin , new York , 1997.

2- Atkinson ,A,.A,R. Banker,R.S.Kaplan ,and S.M.Young ," management accounting" , 2th ed, prentice, Hall , inc., new jersey .1997.

3- Banke Rajiv D.& others ," The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance " , Accounting, Organizations and Society" 33 (2008(.

4- Burch , J ,G ,." Cost and management accounting : amodern approach " west publishing company , 1994.

5- Drusy , C , "cost and management accounting , Thomson Learning company ", United Kingdom , London , Fifth Edition , 2003.

6- Durry , C ", Managent Accounting for business Decision ", Thomson Learning , United states , Second Edition , 2001.

7- Hasen,R & Mowen , " cost management " second edition , south western college publishing 1997.

8- Hill, Terry," Operation Management Stategic, Context & Management analysis", Macmillan Press LTD London. 2000.

9- Horngern , Charles T., Srikant M ., Dater & Gorge Foster ." cost accounting managerial emphasis" eleventh edition , prentice – Hall International,2003.

10- Horngran, T.G ., Sundem , L,G,. $& Stratton , O,W,." Introduction to management accounting" tenth edition prentice – Hall, Inc 1997.

11-Horngren , Charles T. at al. , " CostAccounting :- A Managerial Emphasis" , 10th Ed. ,Prentice- Hall , Inc. ,NewJersey , U.S.A . , 2000.

12-Kaplan , R, S ,. & Atkinson A,A ," Advanced management accounting " Third edition prentice – Hall, ineeeeternational Inc , 1997.

13-Shank , John k. Govindarajan , v ijay " strategic cost management : the new tool for competitive advantage " the free press , ny , 1993.

14-watts, J, " Accounting in the business environment " , pitman publishing , London, 1996.

15-William , D , " Cost and management accounting" , prentice – Hall ,N , y , 1996.

SECONED-PERIODCALS

1. **A. Davies & A.Kochhar" why Briitish Companies Don't Do Effective Beanchmarking " , Integrated Manufacturing systems , Vol 10 , No 1 , 1999.**
2. **Abdel – Maksoud , et al , " Non financial performance measurmenet in manufacturing companies " , tha British Accounting Review , 2005 .**
3. **Abubakar Nura , Bello, Garba Bala , " STRENGTHS, WEAKNESSES, OPPORTUNITIES AND THREATS (SWOT) ANALYSIS ON GLOBACOM LTD " , International Journal of Information Technology and Business Management. Vol.16 No.1, 2013.**
4. **Agus Arawati & Hassan Za'faran " Can Benchmarking Through TQM Implementation Improve Performance? : Some Empirical Evidence" World Journal of Management, Vol.1 No.1 September 2009.**
5. **Ahuja Vanita & others," Benchmarking Framework to Measure Extent of ICTAdoption for Building Project Management " , JOURNAL OF CONSTRUCTION ENGINEERING AND MANAGEMENT © ASCE / MAY 2010.**
6. **Ajelabi Ifeoluwa and Tang Yinshan, " The Adoption of Benchmarking Principles for Project Management Performance Improvement " International Journal of Managing Public Sector Information and Communication Technologies (IJMPICT) Vol. 1, No. 2, December 2010.**
7. **Alexander Kouzmin and others " Benchmarking and performance measurement in public sectors Towards learning for agency**

effectiveness" The International Journal of Public Sector Management Vol. 12 No. 2,1999.

8. Al-Fawaeer Moayyad & others, " A Study of Benchmarking Influence on Customer Satisfaction" , International Journal of Business and Management Vol. 7, No. 8; April 2012.
9. Anand -Manoj , & other,s , " Activity-Based Cost Management Practices in India:An Empirical Study " , Decision, Vol. 32, No.1, January - June, 2005.
10. Andersen , B ., " Industrial Benchmarking for competitive advantage " H uman system s management , vol 18 , isse 3/4 , 1999.
11. Anderson, Shannon W. ," Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain Research on Strategic Cost Management " , Accounting Research. Vol 2 , 2006.
12. Anderson, Shannon W. & Dekker, Henri C." Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management " , Accounting Horizons, American Accounting Association , Vol. 23, No. 2 ,2009.
13. Arthur Andersen IIp, :"practices and Techniques: Tools and Techniques for implementing Target costing " statement on management Accounting , No 4 , 2004.
14. Atkinson A.A., R. Banker , R.S. Kaplan , and S.M . YOUNG ,. Management Accounting , 2nded ., prentice – Hall International , I NC ,. New Jersey ,1997.
15. BANKER by RAJIV D.& others, " Association of onfinancialPerformance Measureswith the inancialPerformance

of aLodging Chain" Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly Volume 46, Number 4 NOVEMBER 2005.

16. Banker, Rajiv D. & others , " The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on ant performance", Accounting, Organizations and Society, 33 (2008).
17. Barker, R C " financial performance measurement : not a total solution " , Measurment Decision , vol 33, no 2 ,1995.
18. Berrtta , S,A , .Dossi , : and H . Grove " Methodological Strategies for Benchmarking Accounting process " , Benchmarking for quality Management &Technology , Vol,. 5 , NO. 3 ,1998.
19. Botchkarev Alexei& Andru Peter, " A Return on Investment as a Metric for Evaluating Information Systems: Taxonomy and Application" Interdisciplinary Journal of Information, Knowledge, and Management Volume 6, 2011.
20. Bourne Mike&, Neely Andy," Implementing performance easurement systems:a literature review " Int. J. Business Performance anagement, Vol. 5, No. 1, 2003.
21. Brewer , peter c & Chandra Gyan , " Economic value added (EVA): its uses and limitation " , Sam Advanced Management Juornal , Vol 64 , Isse 2 , 1999،
22. C H O W, C H E E W.& others " The Use and Usefulness of Nonfinancial Performance Measures " , management , accounting quarterly , vol 7, no 3 , spring 2006.
23. Dauda, Abdulsalam & Ismaila Mustapha Yusuf , " Influence of Technological Environmental Factors on the Strategic Choice of Quoted Manufacturing Firms in Nigeria's Food and Beverage

Industry " , International Journal of Business, Humanities and Technology , Vol. 3 No. 8; December 2013.

24. **Dennis , A.R. et al , " Supporting the search for competitive advantage " journal of management information system , No 1, 1991.**
25. **E lnathan , D , and Kim , O , partner selection and Group for Motion in corporate Beanchmarking , journal of accounting and Economics ,1995.**
26. **fan, Xu yi , " The Profit Model of the Fashion Industry " , International Journal of Business and Social Science , Vol. 5, No. 5(1); April 2014.**
27. **Feeny, Simon& Rogers, Mark" Innovation and Performance:Benchmarking Australian Firms" , Melbourne Institute Working Paper No. 7/01, June 2001.**
28. **Fitz , E, J ., " Beanchmarking Best Practice " canadian Business Review , vol 19 , iss.4 ,1993.**
29. **Fong .P, s ., et al ., A Framework for Benchmarking the value Management process , Benchmarking : an international journal , Vol 8 , No 5 , 2001.**
30. **Frigo , Mark L , "Non financial performance measure and strategy Execution " strategic finance , vol 84 , Issue 2 , Aug 2002.**
31. **Ghafeer Nour Aldeen .M , & others , " The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies" , International Journal of Business and Social Science , Vol. 5 No. 2; February 2014.**

32. Galletti, Dena W. & others, " Competitive benchmarking for fleet cost management" , Total Quality Management , Vol. 21, No. 10, October 2010.

33. Gautam , Rajesh & others , " Kaizen Implementation in an Industry in India: A Case Study " , IJRMET , vol 2, no 1 ,2012.

34. H.David Sherman &Joe zhu ,"Beanchmarking to seek lower – cost high – Quality service with data Envelopment Analysis : Evidence from Au.s . bank Application " Annalas of operations research , Vol 145 , No 1 , July 2006.

35. Howard Rohm , " performance measurement in action abalancing ACT" perform magazine (2)6 , 2004.

36. Hutton , R and M. Zairi .," Effective Benchmarking Through a prioritization Methodology " Total Quality Management , vol 6 ,iss 4 , September 1995.

37. Institute of management Accountants ," Effective Benchmarking " Statement on management Accounting , No 4v , July 2003.

38. Ittner , Christopher D.& others , " Performance implications of strategic performancemeasurement in financial services firms " Accounting, Organizations and Society, 28 (2003.

39. James .R , Old." The use of multi-attribute utility theory to determine the overall best in classperformance in a benchmarking study " , benchmarking : an international journal , vol 9 , no 5, 2007.

30- Jayeola ,OLABISI & others ," Kaizen Cost Management Technique and Profitability of Small and Medium Scale

Enterprises (SMEs) in Ogun State, Nigeria " , Research Journal of Finance and Accounting , Vol 3, No 5, 2012.

40. Joseph Fisher " use of non financial performance measure " , journal of cost management , vol 6 issue 1 spring 1992.
41. Kaplan, S. Robert and Norton, David P. The Balanced Scorecard measures that drive performance, Harvard business review ,1992.
42. Kato y., G. Boer and Chaw .," Target costing ;An Intergrative Management process", jouralnal of cost Management, 1995.
43. Kenneth , A ., J, R , Bruder ,and ,M . Edward ., " public sector Beanchmarking : Apractical Approach " public Management , vol 76 , No9 septemper 1994.
44. Kozak Metin , " DESTINATION BENCHMARKING " Annals of Tourism Research, Vol. 29, No. 2, 2002.
45. love P .E & J smith " The propagation of Benchmarking metrics for construction " International j ournal of Qualtiy Relibility Management , vol 16 no 7 , 1 999.
46. Luu Van Truong & others , " Improving project management performance of large contractors using benchmarking approach " International Journal of Project Management, 26 (2008.
47. Magd Hesham , " Best Practice through Benchmarking in Egyptian Organizations: An Empirical " , Global Business and Management Research: An International Journal , Vol. 3, No. 1, 2011.
48. Mayo , M, C, & Brown G, S " A competitive Business model " Ivey Business journal , 1999 , March /April.

49. Menachof, D, w.Otto ," The application of benchmarking techniques by road transport companies in Unied Kingdom and Netherlands ", Transportation Journal , vol 40, iss 2 winter2000 .

50. Milichovsky Frantisek , " BENCHMARKING AS MARKETING SUPPORT" , ECONOMICS AND MANAGEMENT,2010.

51.. Monden , y and K Hamada .,' " Target costing and kaizen costing in Japanese Automobile companies " journal of management accounting research , Vol , 3 1991.

52. Neely , Andy , Mick Gregory and ken plats, " performance measurement : management systems design, A literature review and research agenda " International Journalof operation & production management , vol 73 , issue 3 1995.

53. Okoye, Pius& others , " Product Cost Management via the Kaizen Costing System: Perception of Accountants " Journal of Management and Sustainability; Vol. 3, No. 4; 2013.

54. Oliveir, Selma Regina Martins& Alves , Jorge Lino , " Multi-Model Standard Reference for Strategies in Prospecting of Knowledge in Innovation Value Chain: Towards Product Development Process "international Journal of Business and Social Science , Vol. 4 No. 12 [Special Issue – September 2013.

55. Parkash, Rakesh& others , " Do Socio-Economic factors really Influence risk taking Behavior of individual Investors? " , Research Journal of Management Sciences , Vol. 3(6), 10-13, June (2014.

56. Per ,V ., Freytag& Svend Ho llensen, " the process of Benchmarking bench learning and bench action " , The TQM Magazine, Vol 13 , No1 , 2004.

57. Peters Malte L. $& Zelewski Stephan , " Competitive Strategies Their Relevance for Sustainable Development in the Food Industry " Journal of Management and Sustainability; Vol. 3, No. 3; 2013.
58. Phiri , Letson Yoyola & others " Value Chain Analysis of Lake Malawi Fish: A Case Study of Oreochromis spp (Chambo) " , International Journal of Business and Social Science , Vol. 4 No. 2; February 2013.
59. porter .," what's the strategy" , business Harvard review, vol74.no6,1996 .
60. Richard Bull , " Awindow on provenance management " Management Accounting , Vol . 71 no 4 April,1999.
61. Rick wood C.P. &others " stapylton= strategic management accounting to gain competitive advantage " , management accounting research , March 1993.
62. Ryan , C, and W Riggs .," redefing the product life cycle ; the five – element product wave " , business horizons, 1996.
63. Sajjad Faiza& Amjad Shehla ," Role of Benchmarking in Total Quality Management: Case of Telecom Services Sector of Pakistan" , Business Management Dynamics , Vol.1, No.8, Feb 2012.
64. Salehi Mahdi& Ghorbani Behzad &" A STUDY OF USING FINANCIAL AND NON-FINANCIAL CRITERIAIN EVALUATING PERFORMANCE: SOME EVIDENCE OF IRAN" Serbian Journal of Management 6 (1) (2011.

65. Simatupang M. Togar & Sridharan Ramaswami ," A Benchmarking Scheme for Supply Chain Collaboration " An International Journal, Vol. 9 No. 6, 2003.
66. Simpson , M , and , D. K ondouli ., " Apractical Approach to Beanchmarking in three service in dusties " Total Quality Management , Vol 11, NO 4-6 , July 2000.
67. Smith -Kim Langfield , " Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? " Accounting, Auditing Accountability Journal, Vol. 21 No. 2, 2008.
68. sondavol,E" financial performance measures and share holder value creating : an empirical study for companies " journal of applied business research , vol 17, no3 , 2001.
69. Soutes Dione Olesczuk& Schvirck Eliandro " Forms of measurement of the income and the consequences in the calculation of the ROA " , Brazilian business review , vol 3,no 1 , 2006.
70. Tanwar, Ritika , " Porter's Generic Competitive Strategies " , IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM) , Volume 15, Issue 1 (Nov. - Dec. 2013.
71. uriekat Majdy &others ," Participation in Performance Measurement Systems and Level of Satisfaction" International Journal of Business and Social Science Vol. 2 No. 8; May 2011.
72. UYGUR, Akyay & AKBABA , Seval , " WHICH CONCLUSION DID SWOT LEAD US TO ON ENVIRONMENTAL ANALYSIS? A PRACTICE OF ZEKÂ MAKİNE LTD. COMPANY " International Journal of Liberal Arts and Social Science Vol. 2 No. 4 May, 2014.

73. Wang, Shichao& Tang Youchun " Pfizer's Growth Strategies Under Different Internal and External Environments " , International Journal of Business and Social Science , Vol. 4 No. 16; December 2013.

74. Zuriekat Majdy &others ," Participation in Performance Measurement Systems and Level of Satisfaction" International Journal of Business and Social Science ,Vol. 2 No. 8; May 2011.

THIRD THESES

1- Borgernas , Henrik " the use of target costing in Swedish manufacturing firms " , D- Thesis in management accounting , 2003

2- Gijsel Pim van," THE IMPORTANCE OF NON-FINANCIAL PERFORMANCE MEASURES DURING THE ECONOMIC CRISISPim" , Master Thesis MSc Accounting – Track: Accountancy2012

3- Hee Long, Lee ," benchmarking management practices and manufacturing performance of manufacturing companies in penang", MASTER OF BUSINESS ADMINISTRATION, 2005.

4- Husgafvel, Lasse ," How Non-Financial Customer Based Metrics areAssociated with Company Performance? An Analysis of Customer Satisfaction, Customer Retention and Net Promoter Score in Telecommunications Industry" Master's thesis ,2011.

5- Nyiramahoro, B .& Natalia S,. " Creating and Measuring Shareholder Value: application and Relevance in selected Sweddish campanies" Master Thesis International Accounting and finance , Graduate Businness School , School of Economic and commercial law , Gote UniversitY , 2001.

6- slater michael, " Target costing as a strategic cost management tool in the south African motor industry" degree of maghster in cost and management accounting ,2010.

FORTH OTHERS

1- - Ahmed, N "Value Chain Analysis of Hilsa Marketing in Coastal Bangladesh. Aquaculture News, 33, 1820. [Online] Available: http://www.aqua.stir.ac.uk/AquaNews/downloads/issue_33/33p1820 (March 9, 2010)

2- Meek V Lynn and others ," Performance Indicators for Assessing and Benchmarking Research Capacities in Universities" , Background Paper prepared for the Global University Network for Innovation – Asia and the Pacific, 2005.

3- C Drury , H EL-Shishini ," Divisional Performance Measurement:An Examination of the Potential Explanatory Factors " , Research Report , Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), March 2005.

4- American Productivity and Quality center" What is Benchmarking ?" APQC Reporting , U. S.A ,1997 .

4-Andrea , M, Polo,p ., " experimental analysis of strategic product differenttitation " , www.SSRN.com, jun,2002.

5- Benta ,F ," supply chain diversity the link to competitive advantage "www.SSRN.com, September ,2004.

6-Arzova, S. Burak & Uydaci Mert ," The role of non food suppliers in turkish retailing industry in the target costing process : can target costing be an alternative in competitive pricing ? " www.SSRN,COM796084 2005.

7-Macpherson ,-Wayne, " HOW THE JAPANESE INTERPRET KAIZEN:AN EXPLORATION OF JAPANESE SPIRIT, WWW.SSRN.COM,2008.

8-Requel,F ,Rebert,W,R.," Soveregin-debt reneggotiations;Astrategic analysis" www.SSRN.com,2005.

9-Swenson Dan ," Simulating the Target Costing Process in a Product Design Environment " www.ssrn.com 1910073 , 2011.

10- http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/posts/156079-

11- **http://www.docudesk.com**

ملاحق الدراسة

مجمع باجل للصناعات الغذائية
باجل

Bajil Complex for Food Industries
Bajil

التاريخ: _____

الرقم: _____

Date: _____

Ref: _____

إلى من يهمه الأمر

نود الإحاطة بأن الأخت / خدوج عزي حداد حضرت إلى المجمع بتاريخ ٢٠١٣/٠٤/٠١م بطلب من جامعة الحديدة - كلية التجارة والاقتصاد - من أجل تزويدها بالبيانات والمعلومات لرسالتها الموسومة [بدور القياس المرجعي الشامل في تحسين القدرة التنافسية] "دراسة تطبيقية" و خلال تواجد الباحثة في المجمع تم تزويدها بكافة البيانات والمعلومات المطلوبة للاستعانة بها في استكمال رسالتها .

هذا وتقبلوا خالص التقدير

مدير عام المجمع

خالد عبد الرب محمد

جمهورية اليمنية - الحديدة - باجل
ص.ب الحديدة: ٣٠٥١ - ص.ب باجل: ٤٩٠٩١
هاتف مباشر: ٥٠٤٠١٠ - تحويلة: ٥٠٠٥٥٦/٧/٨
فاكسميل: ٠٠٩٦٧٣٥٠٠٥٥٣
البريد الالكتروني: E-mail : AGHDIA@YECO.BIZ

Republic of Yemen - Hodeidah - Bajil
P.O. Box Hodeidah: 3051 - Bajil: 49091
Direct Tel: 504010 - TelExt: 500556 / 7 / 8.
Fax No. : 00967 3 500553
E-mail : AGHDIA@YECO.BIZ

ABSTRACT

The Role of the Comprehensive Benchmarking in Improving the Competitive Capability: an Applied Study in Industrial Frims

This study basically aims at improving the competitive capability of the Yemeni industrial organizations through using the Comprehensive Benchmarking (CB), and explaining the integrated relationship between the outputs of the systems, the modern inputs, and the CB indicators that can be utilized. The study also aims at conducting CB in the practical reality through recommending an integrated vision of the analytical and total indicators for the organization, and examining the impact of this vision on the comprehensive performance efficiency and improving the competitive situation.

The issue of this study lies in examining the competitive situation of the Yemeni industrial organizations, and comparing it with other organizations working in the same industrial sector. This comparison aims to evaluate the performance within the analytical and total indicators and levels, and determine the performance gap between the company under investigation with other organizations for the purpose of increasing the performance efficiency and improving the competitive capabilities.

In order to achieve the general purpose of the present study, the study was divided into four chapters. *Chapter One* examines and analyzes CB, reviews its historical development, concept, sorts, the importance of utilizing it, application steps, and finally, its integration with the inputs under the modern business environment.

Chapter Two analyzes the financial performance measures and the features that should be available in the modern manufacturing environment. It also reviews the criticisms of the traditional financial measures, the non-financial measures with their types and the advantages of using them, and the reasons and justifications that called for considering the non-financial indicators. This chapter also highlights the challenges faced by the organizations in in the modern manufacturing environment and their impacts on the performance evaluation systems. It also discusses the pre-production stage (activities of researching, improving and designing the product) with its important measures, the production stage (the manufacturing activities) together with its most important measures, and the post-production stage (marketing activities and post-sales services) along with the measures employed.

Chapter Three attempts to provide a competitive strategic analysis of the business organizations in the industrial sector. It includes an analysis of the competitive situation with its elements, the most significant competitive strategies, the concept of value chain and the features of its uses, followed by an analysis of the cost driver as a concept, target and sorts.

Chapter Four focuses on the applied study as it examines the importance of the CBs and their correlation with the practical reality in the Republic of Yemen. Therefore, it presents

a glance of the two companies under comparison in the Yemeni industrial sector, followed by a comparison between them at the level of the analytical and total indicators for the purpose of identifying the differences among them, determining the reasons, taking the necessary actions to avoid them, discussing the procedures of increasing the competitive capability and improving performance in the company under investigation.

The most important results obtained by the current study were as follows:
. There is some failure in the performance evaluation methods in the Bajel Food Complex hence the need to be compared with the other competitors.. Applying CB to the Bajel Food Complex through quantitative and financial indicators, and also through the value chain phases of the product, and comparing it with other competitor companies, has contributed to the development and improvement of the performance of the Complex, and also to the reduction of production cost, hence the improvement of its competitive capability.