



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية

دراسة تطبيقية في مجمع باجل للصناعات الغذائية بالجمهورية اليمنية

قدمت هذه الأطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة

إعداد الطالب:

هاني علي نصر علي الوصابي

إشراف الأستاذ الدكتور

نواف فخر

المشرف المشارك الدكتور

عبد الواحد حاشد

٢٠١٣م - ١٤٣٤هـ

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economic
Department of Accounting



The Role of Strategic Analysis of The Cost In Strengthening Competitiveness

**An Empirical Study in Bajil Compound of Food
Industry in The Republic of Yemen**

This thesis is submitted for a doctorate degree in Accounting

By:

Hani Ali Nasr Ali Al-Wasabi

Supervised by:

Professor Dr. Nawwaf Fakhr

Co-Supervisor Dr. Abdul-Wahed Hashed

2013-1434

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ
وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ
وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ }

صدق الله العظيم

سورة التوبة: الآية رقم ١٠٥

الإطار العام للدراسة

-تمهيد

-مشكلة الدراسة

- الدراسات السابقة

-أهمية الدراسة

-أهداف الدراسة

-فرضيات الدراسة

-منهجية الدراسة

-مجتمع الدراسة

-أدوات جمع البيانات

تمهيد:

أصبح النظام التقليدي للتكلفة، الذي يقوم بتحليل بيانات التكاليف وترجمتها إلى معلومات تفيد في تحقيق أهداف المنشأة، عاجزاً عن تلبية متطلبات البيئة التنافسية الحديثة، كونه يتجاهل تأثير البيئة الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، مما ينعكس سلباً على صلاحية أدواته في تحليل التكلفة من منظور إستراتيجي، وهذا يؤثر على استمرارية تلك المنشآت في السوق.

إن اتسام بيئة الأعمال الحديثة بالديناميكية والتغيير المستمر وتزايد حدة المنافسة الخارجية يتطلب معلومات ليس فقط من داخل المنشأة وإنما أيضاً من خارجها، فالموقف التنافسي لأي منشأة يتكون من مجموعة من العوامل التي تتأثر بمدى قدرة الإدارة على وضع إستراتيجية معينة تمكنها من مواجهة المنافسة بالسوق، وتدعيم مركزها التنافسي، بالاعتماد على العديد من البيانات والمعلومات الداخلية والخارجية.^١

إن ازدياد المنافسة بين المنشآت الصناعية في ظل التقدم التكنولوجي المتسارع يفرض على تلك المنشآت الاهتمام بشكل دائم ومستمر بتخفيض التكلفة كأحد سبل تدعيم قدرتها التنافسية، إذ أن بقاء الحصة السوقية للمنشأة كما هي في ظل المنافسة الحالية يستلزم منها سعياً دائماً لإتباع أحدث الأساليب العلمية في احتساب التكلفة.

تشير العديد من الدراسات والبحوث المحاسبية الحديثة إلى أهمية وضرورة قيام المنشآت بتدعيم قدرتها التنافسية كأساس قوي لتحقيق أهداف إستراتيجية طويلة الأجل كالبقاء والاستمرار في بيئة تتسم بالتطور والتغير السريع في ظروف المنافسة الحادة، نظراً لأن نظم التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن مساعدة المنشأة في تحقيق تلك الأهداف الإستراتيجية.^٢

من هنا كان لا بد من البحث عن أدوات جديدة تهدف إلى تدعيم القدرة التنافسية من خلال تخفيض التكلفة، وتحسين الجودة، وتقديم المنتج في التوقيت المناسب، مثل أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة التي تعمل على تحليل تكاليف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة والعمل على زيادة فاعليتها من خلال التحكم بمسببات تكلفتها، وإلى أنشطة لا تضيف قيمة يجب العمل على

^١ - Chiraka, Richard., " Strategic Cost Management " Accounting: Context And Philosophy, SA, Jun.2008.p.23.

^٢ - إبراهيم، سماسم كامل موسى " تدعيم الإستراتيجيات التنافسية للوحدة الاقتصادية في بيئة التصنيع الحديثة من منظور تقييم الأداء المتوازن " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر. ٢٠٠٥. ص. ٦.

حذفها أو تقليص تكلفتها إلى أدنى حد ممكن، مما يساعد في تحسين الوضع التنافسي للمنشأة، وتلبية متطلبات البيئة الخارجية.

مشكلة الدراسة:

يعتبر مجمع باجل للصناعات الغذائية في الجمهورية اليمنية من المنشآت الصناعية الرائدة في المجال التقني والتكنولوجي، إلا أنه مازال يطبق الأنظمة التقليدية التي تستخدم الأدوات التقليدية في تحليل التكلفة.

والمجمع هو من المنشآت الكبيرة في اليمن يتمتع بمزايا تنافسية نسبية من حيث إنتاجه لأصناف متعددة تغطي جزءاً كبيراً من احتياجات المواطنين. ولكن نظراً لوجود منشآت منافسة محلية، إضافة إلى استيراد تلك المنتجات من دول أخرى وتقديمها للسوق بأسعار تنافسية، ومن أجل الحفاظ على الموقع التنافسي المتقدم وزيادة الحصة السوقية لمجمع باجل في السوق اليمنية وإمكانية التصدير، فإن ذلك يستلزم استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة لتحقيق ريادة في التكلفة وتعزيز القدرة التنافسية.

وباعتبار أن المجمع ما يزال يطبق المدخل التقليدي للتكلفة، حيث ما زالت أدوات تحليل التكلفة هي أدوات تقليدية تتجاهل البيئة التنافسية وتحقق في أحسن الأحوال أهداف قصيرة الأجل، لذلك لا يوفر هذا المدخل البيانات اللازمة لإجراء التحليل الإستراتيجي للتكلفة، والمتمثل في تحليل الوضع التنافسي، وتحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة من أجل تخفيض التكاليف وتقديم المنتجات في الوقت المحدد لضمان تحقيق إستراتيجية تدعيم الموقف التنافسي.

من هنا تنشأ مشكلة الدراسة والتي تثير جملة من التساؤلات يمكن التعبير عنها من خلال طرح الأسئلة التالية:

أولاً: هل تسهم أدوات تحليل التكلفة التقليدي الحالية في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع؟

ثانياً: هل يسهم استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع؟

ويُشتق من ثانياً الأسئلة الفرعية التالية:

١ - هل من الضروري تحليل الوضع التنافسي لتدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل؟

٢- هل يدعم تحليل سلسلة القيمة القدرة التنافسية لمجمع باجل؟

٣ - هل يسهم تحليل مسببات التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل؟

ثالثاً: هل يسهم استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة على أساس النظم والمداخل الحديثة، في بيئة

التصنيع اليمينية بما فيها (الصناعات الغذائية) في تدعيم القدرة التنافسية؟

يُشتق من ثالثاً الأسئلة الفرعية التالية:

١ - هل يسهم تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة، في

تدعيم القدرة التنافسية للمجمع؟

٢ - هل يسهم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة، في

تدعيم القدرة التنافسية للمجمع؟

٣ - هل يسهم تطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة،

في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع؟

الدراسات السابقة:

إن الهدف من عرض الدراسات السابقة هو التعرف على الدراسات التي تطرقت إلى موضوع التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودوره في تدعيم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية وما توصلت إليه من نتائج وتوصيات. وعلى الرغم من قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع إلا أن الدراسات الواردة أدناه تم اختيارها على أساس أن لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بموضوع البحث، ويمكن الاستفادة منها عند بناء الإطار النظري والمعرفي والتطبيقي للدراسة والذي يتصل بمشكلة الدراسة.

أولاً: الدراسات السابقة العربية

١ - دراسة (سلمان ٢٠٠٣) ^١

"دور معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم الأداء - دراسة تطبيقية في شركة بغداد

للمشروبات الغازية"

هدفت إلى بيان مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بما تتضمنه من تقنيات حديثة، وبيان دور

استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الإستراتيجي للمنشأة بالتطبيق على شركة بغداد

للمشروبات الغازية بالعراق.

^١ - سلمان، علاء جاسم. " دور معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم الأداء - دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية." رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية. ٢٠٠٣.

توصلت إلى أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بما تتضمنه من أنظمة وأساليب حديثة تسهم في قياس النجاح الإستراتيجي لأداء المنشأة، وأن بطاقة الأداء المتوازن تمثل نظاماً متكاملًا لتقويم الأداء الشامل للمنشآت.

٢ - دراسة (فرحات ٢٠٠٤) ^١

"تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC، دراسة تطبيقية على مرفأى اللاذقية وطرطوس" هدفت إلى توضيح نظام ABC بصفته نظام تكاليف جديد صُمم أصلاً للوفاء بحاجة الإدارة للمعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ومن أجل دعم الإستراتيجية التنافسية ودعم جهود التحسين المستمر وغير المستمر.

توصلت إلى أن القيمة الحقيقية لنظام ABC تكمن في استخدام المعلومات التي يقدمها من أجل دعم جهود إعادة هندسة العمليات و التحسين المستمر و دعم عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية و التركيز على العمل من أجل دعم الميزة التنافسية وأن هناك علاقة وثيقة بين نظام ABC ونظام ABM.

٣- دراسة (إبراهيم ٢٠٠٥) ^٢

"تدعيم الإستراتيجيات التنافسية للوحدة الاقتصادية في بيئة التصنيع الحديثة من منظور تقييم الأداء المتوازن"

هدفت إلى بناء إطار محاسبي يمكن من خلاله قياس وتقييم الأداء من خلال الربط بين إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وأهدافها، وذلك باستخدام تقييم الأداء المتوازن بهدف تدعيم الإستراتيجيات التنافسية، على أساس إجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية المصرية باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة.

توصلت إلى ضرورة تبني المنشآت الصناعية في مصر إستراتيجية تدعيم القدرة التنافسية لمنتجاتها عن طريق تدعيم إستراتيجية قيادة التكلفة وإستراتيجية التمييز السعوي لتحقيق ميزة تنافسية

^١ - فرحات، منى خالد " تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC، دراسة تطبيقية على مرفأى اللاذقية و طرطوس"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، قسم المحاسبة، ٢٠٠٤.

^٢ - إبراهيم، سماسم كامل موسى " تدعيم الإستراتيجيات التنافسية للوحدة الاقتصادية في بيئة التصنيع الحديثة من منظور تقييم الأداء المتوازن " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر. ٢٠٠٥م.

في الأسواق المحلية والعالمية، وبما يمكن تلك المنشآت من المنافسة والقدرة على التعامل مع المتغيرات السريعة والمتلاحقة للبيئة التنافسية الحديثة.

٤- دراسة (ميده ٢٠٠٥)^١

"نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية" هدفت إلى بيان تجاهل أنظمة التكاليف التقليدية للمسؤولية الاجتماعية بمفهومها المعاصر، وتركيز جُل اهتمامها على الأداء الاقتصادي، وتوضيح أثر المسؤولية الاجتماعية في تطبيق نظام تكاليف الأنشطة مع تقديم نموذج مقترح لتطبيق نظام ABC يعمل على تخصيص الأنشطة الاجتماعية بموجب أسس محددة ومسببات تكلفة معينة في مركز النشاط الاقتصادي، مع اقتراح نماذج تقارير للمسؤولية الاجتماعية.

توصلت إلى أن تجاهل أنظمة التكاليف التقليدية للمسؤولية الاجتماعية أدى إلى قصور تلك الأنظمة في توفير المعلومات الملائمة للإدارة للقيام بوظائفها في تحقيق التوازن بين مصالح جميع فئات المجتمع التي لها علاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية، وإيجاد حلول لعدم إدراك الجهات المختلفة ذات العلاقة لأهمية نظام تكاليف الأنشطة في معالجة التكاليف التي تتحملها الوحدات الاقتصادية عند ممارستها لمسؤوليتها وأنشطتها الاجتماعية تجاه المجتمع.

٥- دراسة (فوده ٢٠٠٧)^٢

"إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة" هدفت إلى بيان مدى فاعلية نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة للمنشأة في الأجل الطويل، وبيان مدى فاعلية التحليل الإستراتيجي للتكلفة في توفير بيانات ومعلومات عن تكاليف الأنشطة خلال مرحلة التصميم من دورة حياة المنتج.

^١ - ميده، ابراهيم. "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والاجتماعية، المجلد ٢١، العدد الثاني. ٢٠٠٥.

^٢ - فوده، شوقي السيد " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٤ ، الأول، مارس العدد. ٢٠٠٧م.

توصلت إلى أن تحليل سلسلة القيمة يعتبر أداة الربط بين نظام التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة باعتبارها أداة تحليلية لتحليل أنشطة المنشأة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بالإضافة إلى أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يساعد المنشأة على التوظيف الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال تحليل سلسلة القيمة مما يؤدي إلى خلق مزايا تنافسية للمنتجات.

٦- دراسة (الحبري ٢٠٠٨) ^١

"استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي لشركات الصناعات الغذائية اليمنية"

هدفت إلى اختبار مدى التزام منشآت الصناعات الغذائية اليمنية بقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي، وتقديم نموذج محاسبي مقترح لقياس وتقييم الأداء طبقاً لمحددات بطاقة الأداء المتوازن، واختباره على عينه من تلك المنشآت.

توصلت إلى أن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر فلسفة إدارية متقدمة وإطار شامل يترجم الأهداف الإستراتيجية إلى مقاييس مالية وغير مالية توفر معلومات عن أداء كافة أنشطة المنشأة، وتقدم تقييم للأداء الحالي وتقرير عن الأداء المستقبلي، كما أن هناك ارتباط جوهري بين العناصر المرتبطة بالعوامل المؤثرة في قياس وتقييم الأداء بالمنشآت الغذائية اليمنية.

٧- دراسة (المسني ٢٠٠٩) ^٢

"تطوير نظم التكاليف استجابة للأغراض الإدارية الحديثة- دراسة ميدانية في الشركات الصناعية اليمنية"

هدفت إلى تحليل متغيرات بيئة التصنيع الحديثة وأثرها في نظم الإنتاج والإدارة، وإجراء التحليل الناقد لنظم التكاليف التقليدية والحديثة من منظور البيئة المعاصرة، لإبراز متطلبات تطوير تلك النظم واقتراح مداخل حديثة استجابةً للأغراض الإدارية الحديثة في التخطيط والرقابة وتقييم

^١ - الحبري، أديب عبد الوهاب قاسم. "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي لشركات الصناعات الغذائية اليمنية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية. ٢٠٠٨.

^٢ - المسني، فائزة محمد عبد الهادي. "تطوير نظم التكاليف استجابةً للأغراض الإدارية الحديثة- دراسة ميدانية في الشركات الصناعية اليمنية" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. ٢٠٠٩.

الأداء واتخاذ القرارات بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الجودة ومن ثم تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

توصلت إلى أن نظم التكاليف التقليدية لا توفر قياس دقيق وموضوعي للتكلفة، كما أنها لا توفر للإدارة معلومات كافية تلائم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، مما يتطلب تطوير تلك النظم من خلال الاستفادة مما جاءت به الأنظمة والأساليب الحديثة في مجال تحديد وقياس التكلفة وتخطيطها ورقابتها وإدارتها من منظور إستراتيجي، فضلاً عن ترشيد اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية.

٨ - دراسة (غطاس ٢٠١٠) ^١

"تحليل فجوة التكاليف الفعلية عن المستهدفة بغرض دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية مع دراسة تطبيقية"

هدفت إلى بيان طبيعة ومفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودور نظام التكلفة المستهدفة في توفير المعلومات اللازمة لتطبيق هذا المفهوم في ظل بيئة التصنيع والتسويق الحديثة بالمنشآت الصناعية، وتقديم نموذج ملائم لنظام التكلفة المستهدفة قابل للتطبيق بالمنشآت الصناعية المصرية التي تتبنى إستراتيجية ريادة التكلفة كأساس لتدعيم القدرة التنافسية.

توصلت إلى أن هناك فجوتين للتكلفة الأولى فجوة ما قبل الإنتاج تتمثل في الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية، والثانية فجوة ما بعد الإنتاج تتمثل في الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية، كما تمثل إستراتيجية ريادة التكلفة الإستراتيجية الملائمة للمنشآت الصناعية المصرية بهدف تدعيم قدرتها التنافسية.

٩ - دراسة (العمادة ٢٠١٢) ^٢

"أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف بالشركات الصناعية الأردنية - دراسة

تطبيقية"

^١ - غطاس، نهى برنس. " تحليل فجوة التكاليف الفعلية عن المستهدفة بغرض دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية مع دراسة تطبيقية "رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر. ٢٠١٠.

^٢ - العمادة، زياد عودة أبنيه. " أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف بالشركات الصناعية الأردنية - دراسة تطبيقية - "رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. ٢٠١٢.

هدفت إلى بيان أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، من خلال بيان دور تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكلفة الكلية وزيادة الربحية، مع بيان العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وتحسين التكلفة الكلية في الشركات الصناعية الأردنية.

توصلت إلى وجود علاقة جوهريّة بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وكل من تخطيط ورقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية الأردنية، فضلاً عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وزيادة الربحية في تلك الشركات.

١٠- دراسة (الصقع ٢٠١٢)^١

"دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة - دراسة تطبيقية" هدفت إلى بيان أوجه القصور في الأنظمة التقليدية لتلبية احتياجات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، وإبراز أهمية مداخل التكلفة الحديثة في تحقيق ذلك، بالإضافة إلى دراسة اعتماد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تكامل التكلفة المستهدفة مع التحسين المستمر بهدف تدعيم المركز التنافسي للمنشأة في السوق.

توصلت إلى أن الأنظمة التقليدية لم تعد ملائمة لمتطلبات المنشأة في البيئة التنافسية الحديثة، وأهدافها الإستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة، وأن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تؤثر في استراتيجيات المنشأة التنافسية بما تتضمنه من أنظمة وأساليب تكاليفه حديثة.

ثانياً: الدراسات السابقة الأجنبية

١ - دراسة (Charles 2000)^٢

"Configuring Value For Competitive Advantage On Chains"

هدفت إلى إظهار دور تحليل سلسلة القيمة باعتباره إحدى أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في توليد وخلق القيمة التي يفضلها العميل بالمنتج من أجل تعزيز القدرة التنافسية، بالإضافة إلى

^١ - الصقع، محمد سالم. "دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة - دراسة تطبيقية -" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٢.

^٢ - Charles, B., Stable, And Oystenin, D., "Configuring Value For Competitive Advantage On Chains " Strategic Management Journal, Vol 19, May 2000.

إعادة ترتيب الأنشطة المضيضة للقيمة في إطار سلسلة القيمة لتحقيق مستويات عالية وقوية للمنافسة في السوق الصينية.

توصلت إلى أنه يمكن تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة في إطار تحليل سلسلة القيمة من خلال إعادة ترتيب القيم المتوقعة للأنشطة بما يحقق ميزات تنافسية عالية تنفرد بها المنشأة عن المنافسين لها، وتعمل على تدعيم المركز التنافسي للمنشأة في السوق.

٢ - دراسة (Cokins 2002)^١

"Integrating Target Cost And ABC"

هدفت إلى استخدام البيانات الناتجة عن تكامل نظام التكلفة المستهدفة ونظام تكاليف الأنشطة في إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، حيث بينت الدراسة أن المنشآت تحتاج أن تكون مجهزة بتقنيات التكلفة الحديثة كي تدير تكاليفها وتحقق هامش ربح معقول في ظل المنافسة الحديثة.

توصلت إلى أنه يمكن الاستفادة من تكامل نظام التكلفة المستهدفة مع نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم، مما يتيح تقديم المنتجات بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية، مما يؤدي إلى تدعيم المركز التنافسي للمنشأة في السوق.

٣ - دراسة (Robert 2004)^٢

"Value Chain Management Industry Trend or Event ENT"

هدفت إلى التأكيد على أهمية تلبية احتياجات ورغبات العملاء بالتركيز على عوامل النجاح الأساسية المتمثلة في التكلفة والجودة والوقت والابتكار بهدف تدعيم المركز التنافسي للمنشأة، مع التأكيد على ضرورة مشاركة العملاء والموردين والتنسيق معهم في كافة حلقات سلسلة القيمة.

توصلت إلى أن الفهم الكامل لحلقات سلسلة القيمة يؤدي دوراً هاماً في توجيه المنشأة والعميل والمورد، إذ أن قرارات المنشأة تتأثر برغبات العملاء ومتطلباتهم خلال دورة حياة المنتج،

¹ - Cokins, Gary, " Integrating Target Cost And ABC " Journal of Cost Management, August 2002.

² - Robert, Craig " Value Chain Management Industry Trend or Event ENT " Vol. 51, Jun 2004.

بالإضافة إلى إمكانية تحديد ماهية المنتجات أو الخدمات التي تحتاج إلى التطوير والتحسين، وتلك التي يجب التوقف عن إنتاجها أو إلغاؤها وفقاً لمتطلبات البيئة التنافسية الخارجية.

٤ - دراسة (Ellarm 2006)^١

"The Implementation of Target Costing in The United States: Theory Versus Practice"

هدفت إلى كشف كيفية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في أمريكا مقارنةً مع المفهوم الشائع للتكلفة المستهدفة، مع إبراز دور سلسلة التوريد في تحقيق التكلفة المستهدفة. توصلت إلى أن سلسلة التوريد تسهم في تحقيق التكلفة المستهدفة، التي تأخذ التكلفة المستهدفة بالحسبان رأي العميل، وتُشرك المورد مع الأداء الهندسي وفرق العمل لتصنيع المنتج بما يلبي متطلبات السوق والعملاء، وتحقيق مزايا تنافسية.

٥ - دراسة (Robin 2006)^٢

"The Scope of Strategic Cost Management"

هدفت إلى إبراز أهمية العملاء والموردين باعتبارهما عنصرين مهمين في تصميم وإنتاج وتسويق المنتج، علاوةً على تأثيرهما في تخفيض التكلفة من خلال قيام المنشأة بتحسين جودة المدخلات والمخرجات بما يعزز مركزها التنافسي في السوق. توصلت إلى ضرورة التمييز بين العملاء وفقاً لطبيعة احتياجاتهم ورغباتهم، وأن إدارة التكلفة الإستراتيجية مكنت نظم التكاليف من استعمال مسببات التكلفة المالية وغير المالية المتسببة في حدوث التكلفة بهدف قياس تكاليف أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة، علاوةً على الأنشطة المرتبطة بالعملاء والموردين وتحسين جودة أدائها وإنتاجيتها وتخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة بهدف تحقيق مزايا تنافسية ترضي العملاء.

¹- Ellarm, Lisa, M. " The Implementation of Target Costing in The United States: Theory Versus Practice" Journal of Supply Chain Management, Vol. 42, Issue. 1, 2006.

² - Robin, C., And Reign, s., " The Scope of Strategic Cost Management " Management Accounting, USA, Vol 79, Feb. 2006.

٦ - دراسة (Chiraka 2008)^١

"Strategic Cost Management"

هدفت إلى تحديد مسببات التكاليف الأساسية (مسببات الموارد، مسببات الأنشطة، مسببات التكلفة) وتخفيض التكاليف الكلية المرتبطة بالمنتج وإيصاله إلى العميل بأقل تكلفة وأعلى جودة لتحقيق التميز والمنافسة في بيئة الأعمال من خلال استخدام نظام التكلفة المستهدفة TC وأسلوب التحسين المستمر CI والمقارنات المرجعية BM وإدارة الجودة الشاملة TQM.

توصلت إلى أن تركيز اهتمام المنشأة على نتائج تحليلات مؤشرات السوق سوف يحفزها على الاستمرار في تحقيق مزايا تنافسية تلبي رغبات واحتياجات عملائها، من خلال تقديم المنتج بتكلفة أقل وجودة عالية والتوقيت المناسب في التسليم بما يلبي متطلبات العملاء مقارنةً مع ما يقدمه المنافسون من منتجات أو خدمات.

٧ - دراسة (Monir 2009)^٢

"The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ABC في تحسين كفاءة الأداء، وهي دراسة استطلاعية على الشركات في استراليا.

توصلت إلى أن تخصيص التكلفة باستخدام نظام تكاليف الأنشطة ABC وفق منظور إدارة التكلفة الإستراتيجي يسهم في ضمان الدقة في قياس التكلفة ومن ثم تقديم بيانات ومعلومات دقيقة عن التكلفة تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات الهادفة إلى تحسين كفاءة الأداء المنشأة.

٨ - دراسة (Chong Ming 2010)^٣

"Study of Quantitative Optimization Model for Value Chain Based on Activity-Based Cost and Profit"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تكامل نظام تكاليف الأنشطة ABC مع تحليل سلسلة القيمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية.

¹ - Chiraka, Richard., " Strategic Cost Management " Accounting: Context And Philosophy, SA, Jun.2008.

²- MonirZaman," The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience "، Faculty of Business and Informatics، Central Queensland University، Vol. 5 No. 4، June 2009.

³ - Chong Ming ; Wang " Study of Quantitative Optimization Model for Value Chain Based on Activity-Based Cost and Profit ". Power University., Beijing, China, June. 2010. 5491867abstract

توصلت إلى أن استخدام تحليل سلسلة القيمة مع نظام تكاليف الأنشطة ABC يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة والإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة.

٩ - دراسة (Ling 2012)^١

"Implementation of Activity-Based Costing in China: a case Study of Chinese Multinational Company"

هدفت إلى بيان أسباب عدم انتشار استخدام نظام تكاليف الأنشطة في البلدان النامية على الرغم من النجاحات الكبيرة التي حققها تطبيق هذا النظام في البلدان المتقدمة، وتركز الدراسة على إجراء تحليل متعمق لأنشطة شركة بروتوشاينا في الصين مع بيان العوامل التي تؤثر في نجاح تطبيق هذا النظام.

توصلت إلى أن البيئة الاقتصادية والتجارية والسياسية في البلدان المتقدمة تختلف إلى حد كبير عن بيئة البلدان النامية، على الرغم من أن هناك أعداد متزايدة من الشركات في البلدان النامية قامت بتطبيق نظام تكاليف الأنشطة وحققت نجاح ملحوظ في استخدامه مثل شركة بروتوشاينا بالصين التي نفذت النظام بنجاح منذ عام ٢٠٠٤.

وقد كان الهدف الرئيسي من تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بشركة بروتوشاينا هو الحصول على معلومات دقيقة عن التكلفة بغرض الحفاظ على الربحية والمركز التنافسي في الأسواق المحلية والعالمية.

١٠ - دراسة (Daniel 2013)^٢

"A Value Chain Analysis for Timber in Four East African Countries"

هدفت إلى تحليل سلسلة القيمة لإنتاج الأخشاب من خلال تحديد ووصف سلاسل القيمة المشتركة على الأخشاب في دول شرق أفريقيا، وتوضيح مساهمة سلسلة القيمة في تلبية متطلبات العملاء وإظهار انعكاس تكلفة الإنتاج على أسعار البيع للمستهلك، وهي دراسة استكشافية على دول شرق أفريقيا المتمثلة في كل من كينيا وتنزانيا ورواندا وأوغندا.

1- Ling, XU. " Implementation of Activity-Based Costing in China: a case Study of Chinese Multinational Company" School of Accounting and Finance, University of Wollongong. 2012.

2- Daniel, H. " A Value Chain Analysis for Timber in Four East African Countries " An exploratory Case Study, Volume. 111, Feb. 2013.

توصلت إلى أن صناعة منتجات الغابات بشكل عام في تلك البلدان يولد كمية كبيرة من الأخشاب مما ينعكس بدوره على كمية المنتجات المطروحة للبيع في الأسواق، وأن زيادة التعاون والتنسيق مع العملاء يسهم في زيادة حجم الثقة بين الشركات المنتجة والعملاء الذي ينعكس إيجاباً على تخفيض التكاليف خلال حلقات سلسلة القيمة.

والخلاصة: تناولت الدراسات أعلاه موضوع تدعيم القدرة التنافسية للمنشآت من خلال استخدام الأنظمة والتقنيات الحديثة لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، والتي تسهم في بناء الميزة التنافسية للمنشأة، مثل تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، ونظام تكاليف الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة، وأسلوب التحسين المستمر، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن، والمقارنة المرجعية.

إلا أن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تبرز أهمية استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل للصناعات الغذائية في الجمهورية اليمنية، وذلك من خلال تحليل كل من الوضع التنافسي وسلسلة القيمة ومسببات التكلفة، بالترابط وظيفياً مع نظام تكاليف الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر بهدف تخفيض التكلفة في مرحلتي التصميم والإنتاج من دورة حياة المنتج، وتخفيض زمن العملية الإنتاجية، وبالتالي تقديم المنتج بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية، مما يؤدي إلى زيادة المبيعات والحصة السوقية وتدعيم المركز التنافسي في ظل البيئة التنافسية الحديثة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أن تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل، من خلال تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وبالتالي تقديم السلع بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية، أصبح ضرورة ملحة تحوز على اهتمام المنشآت الصناعية التي تسعى نحو تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها البقاء والاستمرار في السوق.

إن استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي في تحليل التكلفة من منظور إستراتيجي سيشكل خطوة هامة باتجاه تدعيم القدرة التنافسية للمجمع، من خلال تخفيض التكلفة والوقت، وتحليل

التكلفة على مستوى المنتج، وتحسين كفاءة الأداء الداخلي بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تحسين المركز التنافسي لمجمع باجل الصناعي وزيادة حصته السوقية.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى معرفة دور استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل للصناعات الغذائية بالجمهورية اليمنية. لبلوغ هذا الهدف كان لا بد من معرفة مدى صلاحية النظام التكاليفي الحالي لمجمع باجل في تدعيم القدرة التنافسية، ثم تحديد دور تحليل الوضع التنافسي ودور تحليل سلسلة القيمة ودور تحليل مسببات التكلفة في تخفيض التكاليف وبالتالي تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل، ومن ثم معرفة مدى مساهمة التحليل الإستراتيجي للتكلفة على أساس المداخل والنظم التكاليفية الحديثة (نظام تكاليف الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، وأسلوب التحسين المستمر) في تخفيض التكلفة والوقت ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية في مجمع باجل.

فرضيات الدراسة:

ارتباطاً بمشكلة البحث وأهدافه فإن فرضيات الدراسة هي:
أولاً: "لا تسهم أساليب تحليل التكلفة التقليدية في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل للصناعات الغذائية"

ثانياً: "يسهم تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"
ويُشتق من ثانياً الفرضيات الفرعية التالي:

١ - "يسهم تطبيق تحليل الوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"

٢ - "يسهم تطبيق تحليل سلسلة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"

٣ - "يسهم تطبيق تحليل مسببات التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"

ثالثاً: "يسهم تطبيق بعض الأنظمة والأساليب الحديثة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل".

ويُشتق من ثالثاً الفرضيات الفرعية التالية:

١ - "يسهم تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع"

٢ - "يسهم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع"

٣ - "يسهم تطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع"

منهجية الدراسة:

إن المنهج المتبع هو منهج وصفي تحليلي يتضح من خلال مجموعة من الخطوات والأعمال وذلك على النحو التالي:

- بناء الإطار المعرفي بشكل مترابط بمشكلة البحث، اعتماداً على المصادر والمراجع المحاسبية العربية والأجنبية التي لها علاقة بموضوع البحث.
- تحليل النظام الإنتاجي والتكاليفي وأساليب تحليل التكلفة المستخدمة بالمجمع وتقييم دورها في تدعيم القدرة التنافسية.
- تحليل البيئة الخارجية والداخلية للمجمع للحصول على البيانات والمعلومات التي تفيد الدراسة باستخدام تحليل الوضع التنافسي.
- تحليل الأنشطة والعمليات والعمل على حذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة واستبعاد تكلفتها، وزيادة كفاءة وفاعلية الأنشطة المضيئة للقيمة باستخدام تحليل كل من سلسلة القيمة ومسببات التكلفة بالترابط وظيفياً مع نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر.
- التحقق من صحة أو عدم صحة الفروض ومن ثم تقديم النتائج والتوصيات.

مجتمع الدراسة:

تُطبق الدراسة على إحدى المنشآت اليمنية المتمثلة في مجمع باجل للصناعات الغذائية بهدف الوصول إلى نتائج وتوصيات يمكن تعميمها على مختلف المنشآت الصناعية في الجمهورية اليمنية.

أدوات جمع البيانات:

جمع البيانات من الواقع العملي من خلال الملاحظة المباشرة، والنزول الميداني لمواقع العمل، والمقابلات الشخصية، المستندات والسجلات المحاسبية لمجمع باجل للصناعات الغذائية باليمن، أما المعارف الأساسية لأعداد البحث فقد تم جمعها من المراجع والكتب والدوريات والدراسات العربية والأجنبية المحاسبية التي لها علاقة بموضوع الدراسة والتي تم الرجوع إليها عند إعداد الجانب النظري.

الفصل الأول:

متطلبات تدعيم القدرة التنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة

المبحث الأول: متغيرات البيئة الحديثة وعلاقتها بالقدرة التنافسية

المبحث الثاني: ماهية القدرة التنافسية

المبحث الثالث: الإستراتيجيات التنافسية العامة

المبحث الأول: متغيرات البيئة الحديثة وعلاقتها بالقدرة التنافسية

أولاً: متغيرات البيئة الخارجية: External Environment Variables

برزت في العقود الأخيرة العديد من المتغيرات الخارجية، التي انعكس أثرها بشكل مباشر أو غير مباشر على كافة المجالات والأنظمة المتعلقة بالمنشآت، لدرجة أنها كشفت عن عجز تلك الأنظمة وقصورها وعدم قدرتها على مواكبة ومسايرة التغيرات في البيئة الخارجية الحديثة، مما أدى في نهاية الأمر إلى فشل تلك الأنظمة في تحقيق أهدافها.

تمثل البيئة الخارجية للمنشأة كافة المتغيرات المحيطة بها والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر عليها، وبالتالي يمكن تعريفها بأنها تعبر عن كل العناصر الموجودة خارج حدود المنشأة، التي تمتلك القدرة على التأثير في كل أو جزء من المنشأة.¹

تنقسم هذه البيئة إلى كل من البيئة العامة وبيئة المنافسة أو بيئة الصناعة التي تعمل بها المنشأة، ولفهم تأثير البيئة الخارجية على المنشأة لا بد من تحليلها من خلال تحليل البيئة العامة وتحليل بيئة المنافسة، لذلك يقوم البحث بالتطرق لكلا البيئتين، لما فيه خدمة لهذه الدراسة، وذلك على النحو التالي:

١ - البيئة العامة: The General Environment

تتضمن كافة العناصر والمتغيرات التي يكون لها تأثير على إستراتيجية المنشأة التنافسية، وما يترتب عليه من محدودية في قدرات المنشأة على مواجهتها لعدم إمكانية السيطرة على كافة تلك المتغيرات، ويمكن تحديد أهم عوامل ومتغيرات البيئة العامة على النحو التالي:

أ - العوامل الديموغرافية: Demographic Factors

تتضمن في الغالب أعداد السكان وتوزيعهم الجغرافي ، وارتفاع أو انخفاض الثروة ومستويات دخل الفرد وغيرها. وللاشارة إلى أهمية هذا العامل وانعكاساته على المنشأة، فإن الإحصائية السكانية لعام ٢٠٠٥ في روسيا تشير إلى أن نصف العائلات تعيش فيها بدون أطفال لأسباب

¹- Daft, R, L. " Organization Theory and Design " 2nded, West Pub, San Francisco, 2001, P. 71.

تعود إلى الوضع الاقتصادي والديموغرافي للسكان، مما ينعكس مستقبلاً على عدة مجالات أبرزها القصور في أعداد القوى العاملة بمجالات مختلفة من الصناعة.^١

ب - العوامل الاجتماعية والثقافية: Social and Culture Factors

تتعلق بالقيم والمبادئ والعادات والتقاليد وأنماط الحياة في المجتمع، وهذا ما قاد إلى إحداث تغيرات كبيرة في البيئة العامة، فعلى سبيل المثال انعكست الأعداد الكبيرة من النساء العاملات في سوق العمل - الذي كان حكرًا على الرجال - إيجاباً على مستوى دخل الأسر، بعد أن أصبح هناك أكثر من مصدر لدخل تلك الأسر.

ج - العوامل التكنولوجية: Technological Factors

إن من أبرز التطورات التي شهدتها عالم الإنتاج الصناعي وأكثرها أهمية وتداولاً على المستويين الأكاديمي والتطبيقي، ظهور نظم وأساليب صناعية حديثة مرتبطة ببعضها البعض، بحيث تشكل في مجموعها خصائص البيئة الصناعية الحديثة. ومن أهم تلك الأنظمة والأساليب ما يلي:^٢

- نظم التشغيل الآلي -Automation
- نظم التصنيع المرنة - FMS Flexible Manufacturing System
- نظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب - Computer Integrated Manufacture
- نظم تخطيط واحتياجات المواد - Material Requirement Planning
- تكنولوجيا الإنتاج الأمثل - OPT Optimized Production Technology
- الرقابة الشاملة على الجودة - TQM Total Quality Control
- الإنتاج في الوقت المحدد - JIT Just – IN – Time Production System

شهدت العقود الأخيرة من القرن الماضي تطورات كبيرة في أساليب التكنولوجيا أتاحت مجالاً واسعاً لإدخال منتجات جديدة وتطويرها بما يخدم المستهلك النهائي، وهذا ما انعكس على عمليات الإبداع والتطوير في العديد من الصناعات كما هو الحال في مجمع باجل للصناعات الغذائية

^١ - البكري، ثامر ياسر. " إستراتيجيات التسويق " دار البازوري العلمية للنشر، عمان. ٢٠٠٨. ص. ٩٢.

^٢ - Jones, T.C, And Others, " Accounting And Technology in Britain And Japan " Management Accounting Research, VOL. 4, no. 2, 2003. P. 112.

بالجمهورية اليمنية، الذي استفاد من ذلك التطور في استخدام الكميات الفائضة من المواد الأولية المنتجة محلياً في العملية الصناعية. كما هو موضح لاحقاً.

لقد تطورت بيئة الأعمال في القرن الواحد والعشرين، وأصبحت تتطلب إدراكاً واسعاً لأهمية انتشار التكنولوجيا وكيفية تبنيها، وزيادة القدرة على تميز منتجات وخدمات المتنافسين في الأسواق العالمية، كما أن التكنولوجيا الحديثة توفر فرص جديدة وطارئة للمنشآت التي تسعى للمنافسة، وتعمل على توليد المنافع المتنوعة للعملاء النهائيين أينما وجدوا وفي أي وقت.¹

إن من أهم سمات البيئة الحديثة هو تسارع التقدم التكنولوجي وظهور تلك الأنظمة والأساليب أعلاه، وهذا التسارع أدى إلى زيادة توقعات العملاء بتقديم المنشآت لمنتجات جديدة ذات خصائص ومواصفات متنوعة، فضلاً عن انخفاض دورة حياة المنتج الكلية.

ويرتبط ذلك أشد الارتباط بالتفوق في مجال تقنية الإنتاج والقدرة الابتكارية للمنشأة، من خلال تدعيم أنشطة البحث والتطوير والتصميم، وتحسين كفاءة الأنشطة الإنتاجية، مع ضرورة تبني الإدارة لإستراتيجيات وأهداف محددة أهمها إستراتيجية ريادة التكلفة التي تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج، وإستراتيجية التميز التي تهدف إلى تحسين جودة المنتجات.

د - العوامل الاقتصادية: Economic Factors

إن التطورات السريعة والهائلة في تكنولوجيا الإنتاج، ووسائل الاتصالات، والمعلومات التي ارتبطت باقتصاد السوق، بالإضافة إلى الاهتمام المتزايد بعوامل المنافسة، أدى إلى تحفيز المنشآت على الخروج من حالة الركود الاقتصادي إلى حالة النمو والتوسع من خلال زيادة الاستثمارات في الفرص التنافسية، التي تسعى لها المنشآت القادرة على المنافسة - على الرغم من أنها تشكل تهديداً للمنشآت غير القادرة على المنافسة - ومواجهة قوى المنافسة على المستويين المحلي والعالمي.²

¹- Ray, Rebecca. " Learning To View Globalization As Just Another Business Process " Lisa Global Strategic Summit In Boston USA. 2006. P. 1.

²- Robbins, Stephen., " Organizational Behavior " 9thed, Prentice Hall, Inc, New Jersey, 2002. P. 544.

ه - العولمة: Global

تواجه المنشآت في كافة دول العالم - المتقدمة والنامية على حد سواء - العديد من الاتفاقيات والتكتلات واتفاقيات تحرير التجارة العالمية - الجات - التي تضع المنشآت أمام تحد كبير هو المنافسة الحادة سواءً المحلية والدولية، والتي يكون فيها البقاء للأصلح - والأصلح هو الأكثر جودة وأقل تكلفة وبالتالي أقل سعراً - حيث يتطلب من تلك المنشآت العمل على تعظيم أهداف عملائها، وتحسين وتدعيم قدرتها التنافسية.^١

لقد ازدادت أهمية هذا العامل في ظل عالم منفتح، واتساع كبير في التعاملات الدولية، مما جعل العولمة متغير جديد يؤثر في بيئة أعمال المنشأة لما أتاح لها من فرص كثيرة في الوصول إلى أسواق خارجية لم تكن تستطيع الوصول إليها سابقاً.

كما أصبح العالم بشكل تدريجي بدون حدود، ففي كثير من المناطق - خصوصاً في البلدان الغربية - يمكن للأشخاص الانتقال والسفر بحرية دون الحاجة إلى تأشيرات الدخول، كذلك الجمارك وتعرفة النقل على السلع قد انخفضت أو تم إلغاؤها، لذلك أصبح الانتقال بين البلدان سهلاً وسريعاً ورخيصاً سواءً للأشخاص أو البضائع أو المواد الأولية.^٢

٢ - بيئة المنافسة: Competitive Environment

يقصد ببيئة المنافسة عمل المنشأة بشكل مشترك مع بقية المنشآت الأخرى، التي تعمل في ذات الصناعة وتتشابه إلى حد كبير في المنتجات والخدمات التي تقدمها للعملاء.^٣

لقد أصبحت المنافسة بين المنشآت الصناعية لا تتحدد على أساس سعر المنتجات أو الخدمات فحسب، بل تركزت على أهداف إستراتيجية أخرى كالجودة، والتكلفة الأقل، والسرعة في طرح المنتجات في السوق، وقصر وقت تصميم وتصنيع وتسليم المنتج للعميل، فضلاً عن الابتكار والمرونة العالية في تنويع وتبسيط استخدام المنتجات، بما يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

^١ - عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد. " مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية في الشركات المصرية " جامعة أسيوط، العدد ٨، ٢٠٠٠. ص. ٤.

^٢ - Ronen, Boaz. And Pass, Shimon. " Focused Operations Management- Achieving More With Existing Resources " John Wiley And Sons, Inc., 2008. P. 5.

^٣ - Baker, Michael, J. " Marketing Strategy and Management " 3rded, Macmillan Business, 2006. P. 29.

وتتأثر القدرة التنافسية للمنشأة بعاملين أساسيين هما: قوى المنافسة التي تتعرض لها المنشأة، ومدى قوة مركزها التنافسي، فكلما استطاعت المنشأة أن توفر لنفسها حماية ضد قوى المنافسة وتمتعت بمركز تنافسي قوى - عن طريق زيادة الحصة السوقية والمبيعات، وتميز المنشأة في تحسين كفاءة الأداء الداخلي -، كلما زادت قدرتها التنافسية.^١

ويركز الباحث في هذه الدراسة على تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل من خلال العمل على زيادة المبيعات والحصة السوقية بهدف تدعيم المركز التنافسي من جهة، وبيان كيفية التعامل مع قوى المنافسة الخمس من جهة أخرى، وذلك عن طريق تحسين كفاءة أداء البيئة الداخلية للمجمع بما يستجيب لمتطلبات البيئة الخارجية.

ويتفق العديد من الباحثين على أن خير تحليل لبيئة المنافسة هو ما جاء به Michael Porter المسمى بنموذج قوى المنافسة الخمس المتمثلة في المنافسة بين المنشآت القائمة، وتهديدات الداخلون الجدد، وتهديدات المنتجات البديلة، وقوة التفاوض مع العملاء، وقوة التفاوض مع الموردين، وتم الحديث بالتفصيل عن تلك القوى الخمس في المبحث الثاني من هذا الفصل. إن زيادة المنافسة العالمية والتقدم التكنولوجي وما أفرزته من نتائج تمثلت في تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة، وجودة عالية، وتقديم منتجات مبتكرة، وفي التوقيت المناسب، مع سرعة الاستجابة للتغير في طلبات العملاء، أدت إلى تغير بيئة عمل المنشآت باتجاه يلبي رغبات ومتطلبات العملاء، وأنه من أجل البقاء والاستمرار في السوق ينبغي عليها أن تجعل أول أولوياتها هي رضا العميل، وأن تركز على عوامل النجاح الأساسية لتحقيق ذلك الرضا وهي:

- التكلفة Cost

- الجودة Quality

- الوقت Time

- الابتكار Innovation

^١ - عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص. ٧.

فالعمل هو المنطلق الإبتكاري للمنشأة نحو انجاز عوامل النجاح الأساسية بكفاءة وهي: التكلفة الأقل مقارنةً بالمنافسين، والجودة طبقاً لما يتوقعه العميل، والوقت الذي يُسلم به المنتج إلى العميل لتلبية احتياجاته، والابتكار في المنتجات الجديدة أو تطوير المنتجات الحالية.¹ إن عوامل النجاح الأساسية تلك تمثل الأولويات التنافسية التي يتحتم على المنشأة الأخذ بها بنظر الاعتبار لنيل رضا العميل، وتم الحديث عن تلك الأولويات التنافسية بالتفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل.

ثانياً: متغيرات البيئة الداخلية: Internal Environment Variables

تعكس البيئة الداخلية للمنشأة مكامن القوة التي تملكها، ومواطن الضعف التي تعترى عملها وأداءها المستهدف لبلوغ ما تريد تحقيقه. ويمكن تحليل هذه البيئة إلى كل من الموارد الرئيسية للمنشأة، وتحليل سلسلة القيمة، وذلك على النحو التالي:

١ - الموارد الرئيسية للمنشأة: Organization Resource Base

تسعى المنشآت إلى بذل أقصى جهودها بغرض تطوير وتحسين كفاءة عملياتها الإنتاجية، والبحث عن أفضل الأساليب الحديثة لأداء الأنشطة المختلفة لسلسلة القيمة الداخلية، وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية تمكنها من قيادة السوق، نظراً لاقتناع معظم المنشآت الصناعية بأن بقاءها ونموها متوقف إلى حد كبير على مدى التزامها بتطوير عمليات الإنتاج بشكل مستمر، عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، بحيث تسير تلك التطورات والتغيرات في البيئة الحديثة.

ويمكن تعريف موارد المنشأة بأنها كافة الموجودات والقدرات المميزة، والعمليات التنظيمية، والمعلومات والخبرات والمعرفة، التي يمكن السيطرة عليها لتطوير وتنفيذ الإستراتيجية التنافسية التي تتبناها المنشأة.²

إن الغرض من تحليل موارد المنشأة ضمن البيئة الداخلية هو التعرف على مقدار التأثير الذي يمكن أن تخلقه هذه الموارد على نقاط القوة التي تمتلكها، ونقاط الضعف التي تعترىها،

¹- Ernst, John. And Young, S., Mark, " Total Cost Management " John Wiley And Sons, Inc.,2000. P. 23.

²- Kotler, Philip. " Marketing Management " 11thed, Prentice Hall, 2003. P. 78.

وانعكاساته على مركزها التنافسي تجاه المنافسين الآخرين العاملين بذات الصناعة. وتشمل الموارد الرئيسية للمنشأة على نوعين هما:

أ - الموارد الملموسة: Tangible Resource

هي الموارد التي يمكن تحديدها بسهولة من خلال خاصيتها الملموسة، التي تستخدمها المنشأة في خلق قيمة مضافة للعميل، وتحقيق مزايا تنافسية في السوق، وتتمثل هذه الموارد في:^١

- الموارد المالية. Financial

- الموارد المادية. Physical

- الموارد التنظيمية. Organizational

- الموارد التكنولوجية. Technology

ويمكن للمنشأة تحقيق ميزة تنافسية في السوق، عن طريق تحسين كفاءة الأداء الداخلي، والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتخفيض التكلفة، وتحسين جودة منتجاتها، بالإضافة إلى السرعة في الاستجابة للتطورات التقنية والتكنولوجية الحديثة، مع ضرورة التحديث والتطوير المستمر للمنتج، وذلك بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية.^٢

ب - الموارد غير الملموسة: Intangible Resource

تُعد من الموارد التنافسية الصعبة سواءً بالنسبة للمدراء أو مالكي المنشآت، مثل القدرات والخبرات الموجودة لدى العاملين، والفاعلية التي يعملون بها كفريق عمل موحد، وما يمتلكونه من مهارات وخبرات في المجالات العلمية والفنية والأفكار التي يتم التعامل معها في الإبداع والابتكار، فضلاً عن الشهرة والسمعة التي تمتلكها المنشأة في ذهن الأطراف الأخرى سواءً كانوا مستهلكين أو عملاء أو موردين، بالإضافة إلى العلامة التجارية التي تحملها منتجات المنشأة، مما يسهم في تكوين سمعه وميزة تنافسية تعمل على تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

وتتمثل الموارد غير الملموسة للمنشأة فيما يلي:

^١ - البكري، ثامر ياسر. مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٨. ص. ١٠٤.

^٢ - Davila, A. Wouters, Marc. " Designing Cost- Competitive Technology Products Through Cost Management " Accounting Horizons, VOL. 18, NO. 1. March 2004. P. 13.

- المهارات البشرية. Human

- الإبداع. Innovation

- الشهرة. Reputation

٢ - تحليل سلسلة القيمة: Value Chain Analysis

نظراً لأهمية هذا التحليل فإن الباحث يتناوله بالتفصيل في الفصل اللاحق.

ثالثاً: خصائص البيئة التنافسية وأثرها على أنظمة التكاليف

The Characteristics of The Competitive Environment and its Impact on The Cost Systems

أصبحت المنشآت الصناعية والتجارية والخدمية تعمل في بيئة تنافسية حديثة ضمن الأسواق المحلية والعالمية، بعد ما كانت تعمل في بيئة غير تنافسية محمية ومحدودة، بسبب موانع الاتصالات - الانترنت - ، وبعد المسافة الجغرافية، والعوائق الجمركية. فكانت تلك المنشآت تواجه تحديات قليلة لغرض زيادة كفاءة وتحسين المداخل المحاسبية والإدارية أو تخفيض التكاليف، إذ كلما زادت التكاليف فإنه يتم تحميلها على العميل، لأن المنشأة هي التي تتحكم في الإيرادات والتكاليف والسعر في البيئة التقليدية.

لقد كانت المنافسة في الماضي أقل شدة بكثير مما هي عليه الآن، نظراً لانعدام أو ضعف المنافسة مع اتسامها بالطابع المحلي أو الإقليمي، حيث يوجد احتكار في شراء أو تصنيع بعض السلع، أو منافسة من قبل منشآت أو شركات أو كيانات محدودة تمتلك ظروفًا إنتاجية وإمكانات متماثلة، كما كان هناك حماية جمركية للمنتجات الوطنية من خلال وسائل وإجراءات مثل: منع الاستيراد، وفرض الرسوم الجمركية العالية.^١

لقد اختلفت الأسواق في البيئة الحديثة عما كانت عليه في البيئة التقليدية، وهذا واقع الأسواق اليمنية، فقد أصبحت عالمية مفتوحة ومتنوعة، فلم يعد السوق يعني المكان المحلي فقط، بل أدت ثورة الاتصالات وسهولة الانتقال إلى جعل أسواق العالم جميعها وكأنها سوق واحد، بالإضافة إلى أن اتفاقية تحرير التجارة قد أدت إلى تخفيف أو إلغاء قوانين الحماية التي كانت سائدة في بيئة

^١ - الجليلاتي، محمد وفخر، نواف. " محاسبة التكاليف ٣ - تكاليف معيارية " مطبعة الروضة، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٨. ص. ٤٩٨-٤٩٩.

الأعمال التقليدية، مما شجع على التبادل الدولي للبضائع والمنتجات بدون قيود. وقد أدت هذه التطورات إلى اختفاء الأسواق الصغيرة المتخصصة وظهور الأسواق العملاقة التي يتداول فيها أنواع مختلفة ومتنوعة لا حصر لها من السلع والخدمات.^١

ففي ظل إلغاء العوائق الجمركية وقيود الاستيراد كنتيجة ضمنية لتطبيق اتفاقية التجارة العالمية - الجات -، تتحول المنافسة بالتبعية من الإقليمية إلى العالمية، ولا شك أن ذلك سيكشف للإدارة العديد من الحقائق، بل سيولد العديد من المشكلات التي تستحق الاهتمام والدراسة كون أن المنتج في ظل المنافسة العالمية لا يستطيع أن يفرض أسعاره على السوق، فإلى أي مدى تستطيع المنشأة أن تصنع وتبيع بالأسعار التي تحددها الأسواق بشكل تنافسي؟^٢

إن متابعة أنظمة التكاليف من حيث نشأتها وتطورها سواء فيما يتعلق بالجانب النظري أو التطبيقي، يكشف عن أن تلك الأنظمة قد نشأت وطُبقت في ظل بيئة تقليدية تختلف تماماً عن البيئة التنافسية الحديثة.

نشأت أنظمة التكاليف وطُبقت في ظل بيئة تتسم بالمنافسة المحدودة، أو إقليمية الأسواق (منافسة القلة)، حيث حماية الصناعات المحلية من خلال الرسوم الجمركية، والقيود على الاستيراد، وبذلك تتحقق للمنشآت المحلية وضع شبه احتكاري يتحكم من خلاله المنتجون في الأسواق المحلية، ومن الطبيعي أن يقلص دور معلومات التكاليف في العديد من المجالات والقرارات الإدارية.^٣

في ظل التغيرات في البيئة التنافسية، لم تعد المنشأة تؤثر في تحديد السعر، كونه يحدد من قبل السوق، ولم يعد أمامها سوى تخفيض التكلفة، وتحسين الجودة كمميزات تنافسية تعزز من قدرتها التنافسية.^٤

^١ - حسين، أحمد علي حسين. " المحاسبة الإدارية المتقدمة - تسعير المنتجات - تقييم الأداء - نظم الإنتاج الحديثة " الإسكندرية، دار الإشعاع. ٢٠٠٠. ص. ١٥.

^٢ - Robert, B. " Hitting The Target " Management Accounting, January. 2003. P. 42.

^٣ - عربي، محمد بكري. " إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطلب الإدارة الإستراتيجية في القطاع الصناعي - دراسة ميدانية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني. ٢٠٠٤. ص. ١١.

^٤ - Hill, W. And Kearney, W., " The Honey Well Experience: How The Company Integrated Six Sigma And Lean Principles For Major Results " Six Sigma Forum Magazine, Feb. 2003 P.6.

إن التطورات المتسارعة في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات وتأثيرها في هيمنة قوى المنافسة المتنامية أدت إلى حصول النتائج التالية:^١

١ - إن التغيرات الحاصلة في هيكل التكاليف للعديد من الصناعات - بسبب الاتجاه نحو أتمتة العمليات الإنتاجية - أدت إلى اختلاف الأهمية النسبية بين عناصر التكلفة، إذ انخفضت نسبة تكلفة العمل المباشر إلى التكلفة الكلية، مقابل ارتفاع بنود التكاليف غير المباشرة، وأصبحت تشكل النسبة الأعظم في هيكل التكاليف ، فضلاً عن المشاكل المحاسبية التي رافقتها.

٢ - أدت قوى المنافسة إلى الحد من قدرة المنشآت في التأثير على جانب الإيرادات، التي أصبحت خارج نطاق تحكم هذه المنشآت، مما دفعها إلى التركيز على الجانب الخفي للربحية المتمثل في تخفيض التكلفة المرتبطة بالعميل، والبحث عن مجالات جوهرية لتخفيض التكلفة، وترشيد الإنفاق، وتحسين الجودة كمطلب أساسي لتدعيم القدرة التنافسية.

٣ - ظهور الحاجة إلى ضرورة دمج مسببات التكلفة مثل العملاء والموردين ضمن التكلفة الكلية للإنتاج، ودمج تكلفة اقتناء المدخلات ضمن التكاليف الإجمالية المشتركة مع تكاليف الجودة، وتسليم ما تم إنتاجه للعملاء بالوقت والسرعة المناسبين.

إن من أهم الانتقادات التي وجهت لأنظمة التكاليف التقليدية هو فشلها في الاستجابة لمتطلبات البيئة التنافسية، والإبلاغ عن جوانب الجودة والوقت والابتكار لنيل رضا العملاء، لذلك فإن اعتماد المنشآت على أنظمة التكاليف التقليدية يجعلها تركز على التكاليف وتهمل عوامل النجاح الأساسية - الجودة والوقت والابتكار - لتلبية متطلبات العملاء ورغباتهم.

تأسيساً على ما سبق يلاحظ مدى قصور أساليب وإجراءات نظم التكاليف التقليدية في إطار بيئة الأعمال المعاصرة، إذ ستجعل الإدارة تتخذ قراراتها بناءً على معلومات تكاليفية مضللة نتيجة قياسها بمقياس أحادي صمم على أساس الحجم - ساعات العمل المباشر - في ظل المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف، وبالتالي يترتب على تلك القرارات نتائج غير سليمة تجعل من المنتج أو النشاط الصغير الذي يحتاج إلى عمليات معقدة مربحاً بسبب تحميله بمقدار أقل من التكاليف غير المباشرة، مقابل ظهور المنتج أو النشاط الكبير الذي يحتاج إلى عمليات بسيطة أقل ربحية

^١ - جاريسون، ري إتش، نورين، إريك " المحاسبة الإدارية " ترجمة محمد عصام الدين، مراجعة احمد حجاج، دار النشر. الرياض، ٢٠٠٦. ص. ٢٧-٢٥.

بسبب تحميله بمقدار أكبر من التكاليف غير المباشرة، وبالتالي الوصول إلى تكلفة غير دقيقة لوحدة المنتج، فضلاً عن إغفال النظم التقليدية للتكاليف التسويقية والإدارية، وتكاليف الجودة ومعالجتها على أنها مصروفات فترة.^١

لقد فرضت المنافسة العالمية أبعاداً جديدة لمفاهيم التكلفة، ومفهوم دقة القياس، وأساليب مقارنات التكلفة وتحليلها، حيث أصبحت تكلفة المنافسين مطلباً حيوياً مؤثراً في تخطيط التكلفة للوصول إلى التكاليف التنافسية الإستراتيجية، وقد تغيرت خصائص الأسواق في ظل المنافسة العالمية بحيث أصبحت تتمثل في:^٢

- زيادة عدد المنافسين سواءً على مستوى المنتج أو المنتجات البديلة، وعدم القدرة على التنبؤ بهم.

- زيادة ثقافة العملاء ومستوى إدراكهم وأنماطهم الاستهلاكية، والتغير المستمر في أذواقهم وتفضيلاتهم، وقدرتهم على تقييم المنافع مقارنةً بالأسعار.

- انخفاض ملحوظ في درجة انتماء العملاء وولائهم، أو تفضيلاتهم للمنتجات الوطنية. حيث أن التأثير الوحيد تقريباً في تفضيلات العملاء هو الجودة والسعر المناسب بغض النظر عن مصدر الإنتاج.

كل تلك الخصائص في البيئة التنافسية ألقت عبئاً على أنظمة التكاليف، ونتيجة لذلك تزايد الاهتمام من جانب الباحثين بدراسة الجوانب المختلفة والمتعلقة بالآثار المتبادلة بين أنظمة التكاليف وخصائص البيئة التنافسية، مدركةً أن هذا التأثير لن يقف عند حد المستقبل القريب، وإنما سيمتد إلى الأجل الطويل.

أشارت معظم الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع في الولايات المتحدة إلى ضرورة الاعتراف بحقيقة مفادها أن التغيرات البيئية الحديثة والتقدم المستمر في تقنيات الإنتاج، ترتب عليه تقادم وعدم صلاحية العديد من المفاهيم والأساليب والمداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف.^٣

¹ Kinney, Mechial, R. And Kinsey, Jenice, Prather. And Raibourn, Gecily, A., " Cost Accounting Foundations And Evolutions " 6thed, Thomson South- Western. 2006. P. 484.

² Acord, Terry. " Manufacturing Efficiency: Customer Satisfaction Profitability And Changes FDM " Furniture Design And Manufacturing, VOI, 68, 2002. P 75.

³ Rayburn, L.G., " Principles Of Cost Accounting: Using A Cost Management Approach " Richard, D. Irwin. 2000. P. 18.

وقد أدى ذلك الاهتمام إلى ظهور العديد من المداخل والأنظمة والفلسفات الحديثة واكبت التطورات في البيئة التنافسية الحديثة، وشكلت في مجموعها أدوات فعالة في تدعيم القدرة التنافسية وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي ومثال عليها: الإنتاج في الوقت المحدد JIT، تكاليف الأنشطة ABC، التحسين المستمر CI، التكلفة المستهدفة TC، الجودة الشاملة TQM وتحليل سلسلة القيمة VC.

يتضح مما سبق أن على المنشأة القيام بتحليل بيئتها الخارجية والداخلية بهدف تدعيم قدرتها التنافسية عن طريق العمل على تحسين كفاءة الأداء الداخلي بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية، فضلاً عن استخدام الأنظمة والأساليب الحديثة، التي واكبت التطورات في البيئة الحديثة. وهذا ينطبق على مجمع باجل حيث أصبح من الضروري الانتقال من نظام التكلفة التقليدي إلى نظام حديث يراعي متطلبات البيئة الحديثة.

المبحث الثاني : ماهية القدرة التنافسية

أولاً: مفهوم القدرة التنافسية Competitive Capability Concept

هناك العديد من التسميات المختلفة للقدرة التنافسية مثل: الميزة التنافسية Competitive Advantages، الأولويات التنافسية Competitive Priorities، أبعاد التنافس Competitive Dimensions وغيرها من المسميات.

يوجد خلاف بين الباحثين والمختصين حول تحديد مفهوم القدرة التنافسية، فقد تم تعريفها بحسب وجهة نظر كل باحث ورأيه وتوجهه الاقتصادي. ويعرض الباحث أهم التعاريف التي وردت في الأدبيات المحاسبية لمفهوم القدرة التنافسية وهي:

- عرفها Jones بأنها قدرة أي منشأة على الأداء المتفوق عن بقية المنشآت، لأنها تنتج سلع مرغوبة أو خدمات أكثر كفاءة وفاعلية من منافسيها.^١
- يرى Jean أنها تمثل مجموعة الخصائص التي يتصف بها المنتج، والتي تعطي المنشأة بعض التفوق على منافسيها.^٢
- أما (نعمه) فقد أشارت إلى القدرة التنافسية على أنها تميز في الخواص والموارد التي تسمح للمنشأة بتحقيق التفوق التنافسي، وإضفاء قيمة على منتجاتها بالشكل الذي لا يمكن باقي منافسيها من تحقيقه بسهولة أو خلال فترة قصيرة.^٣
- في رأي Pitts تأتي الميزة التنافسية من القدرة على أداء أنشطة أرخص من المنافسين، باستعمال موارد أقل أو بفاعلية أكبر منهم، أو بتقديم منافع أكبر للعميل باستخدام نفس الموارد المتاحة.^٤

¹ - Jones, Gareth R. George, Jennifer M. Hill, Charles W.L., "Contemporary Management " The McGraw-Hill, . 2000. P. 20.

² - Jean – Jacques, Lambin, Le " Marketing strategic " edition International, Paris, 2001. P. 331.

^٣ - نعمه، أميرة محمد " أثر تطبيق الجودة الشاملة ومواصفات الإيزو في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل العولمة " المؤتمر العلمي الثالث، الجودة الشاملة في ظل إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن. ٢٠٠٦. ص. ١٤.

⁴ - Pitts, Robert A. Lei, David. " Strategic Management - Building And Sustaining Competitive Advantage " West Publication Company, USA, 2002. P. 68.

- كما تُعرف بأنها مجموعة من المهارات والتكنولوجيا والموارد والقدرات، التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين الأول: إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى مما يحققه لهم المنافسون. والثاني: تأكيد حالة التميز والاختلاف بين المنشأة ومنافسيها.^١
 - يُعرفها Krajewski بأنها ما تختاره المنشأة أو تركز عليه من أولويات عند تقديم منتجاتها أو خدماتها والتي تتمكن من خلالها تحقيق ميزة تنافسية عن الآخرين في السوق.^٢
 - في حين يُعرفها مرسى بأنها ميزة أو عنصر تفوق للمنشأة يتم تحقيقه في حالة إتباعها إستراتيجية معينة للتنافس. وتُعرف إستراتيجية التنافس بأنها مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية متواصلة ومستمرة عن المنافسين.^٣
 - أما Flamhoits فقد وصفها بأنها شريان الحياة لبقاء المنشأة ونموها في سوق المنافسة، ومؤشراً لقدرتها في تحقيق التميز على المنافسين.^٤
- على ضوء ما سبق يمكن استخلاص أن مفهوم القدرة التنافسية يتصف بالقدرة على الأداء المتفوق، وتحقيق رضا العملاء، والتفوق على المنافسين، والاستخدام الفاعل والكفء للموارد المتاحة، بالإضافة إلى القدرة على تقديم منتجات ذات قيم ومنافع للعملاء، مع التأكيد على حالة التميز عن المنافسين.
- إن القاسم المشترك لهذه التعريفات برأي الباحث هو التأكيد على أهمية تميز المنشأة بمزايا تنفرد بها عن المنافسين، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إتباع المنشأة لأي إستراتيجية من الإستراتيجيات التنافسية - ريادة التكلفة، والتميز، والتركيز - مع العمل على تحقيق مكانه عالية ومرموقة للمنشأة في أذهان العملاء والسوق، من خلال الاعتماد على قدرة المنشأة في إرضاء العميل بتقديم السلع والخدمات التي تلبي متطلباته وبمستوى متميز عما يقدمه المنافسون، بالإضافة إلى الكفاءة في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، فضلاً عن الجودة والوقت والابتكار.

^١ - علي، عفاف مبارك محمد، " دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة " المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني، ٢٠٠٣. ص. ٨١.

^٢ - Krajewski, Lee. And Ritz Man, Larry. " Operation Management : Strategy And Analysis ", fifth edition, Wesley Publishing Company, Inc. New York . 2004. P. 33 .

^٣ - مرسى، نبيل، " الميزة التنافسية في مجال الأعمال " مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، ٢٠٠٦. ص. ٣٧.

^٤ - Flamhoits, Eec. And Hua, Wei. " Searching For Competitive Advantage In The Black Box " European Management Journal, VOI. 12, No. 2. 2003. P. 223.

ثانياً: الأولويات التنافسية Competitive Priorities

تتطلب متغيرات البيئة الحديثة من المنشأة تكيف أهدافها وإستراتيجيتها بما يتلاءم مع تلك المتغيرات، وأن تختار أولوياتها أو أبعادها التنافسية التي تحقق لها الميزة التنافسية في السوق التي تعمل فيه.

إن اختيار المنشأة للبعد التنافسي يكون مرهون بعاملين أساسيين:^١

- الأول: يمثل قدرات وإمكانات المنشأة في بناء الميزة التنافسية.

- الثاني: يتعلق بالسوق ومتطلبات العملاء.

وبالتالي فإنه تعبير عن حالة الموازنة بين البيئة الداخلية (القوة والضعف)، ومتطلبات البيئة الخارجية.

وقد أورد الباحثون والمتخصصون العديد من الأولويات التي تحقق التفوق التنافسي للمنشأة، ومن بين هذه الأولويات التي يرى الباحث ضرورة التطرق لها بما يخدم هذه الدراسة ما يلي:

١ - التكلفة Cost:

يُقصد بالتكلفة من وجهة النظر المحاسبية حجم الموارد المستخدمة - المضحى بها - في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة، والمُعبر عنها في شكل نقدي أو مالي.^٢

لقد تطلبت المنافسة الشديدة وما نجم عنها من تخفيض للأسعار الضغط على التكاليف، وتخفيضها نظراً لتعذر تحميلها على العملاء، فلم تعد المنشآت قادرة على نقل أعباء التكاليف على العملاء كالسابق، بسبب المنافسة الحادة، وما يقدمه المنافسون من منتجات بأسعار منخفضة، وأصبحت المنشآت تحت ضغط مستمر لتخفيض تكلفة ما تقدمه من منتجات.

وتقع المنشآت كما في مجمع باجل تحت ضغط مستمر لتخفيض أسعار ما تقدمه من سلع وخدمات لعملائها نتيجة التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال، ولما يمثلته السعر من محدد رئيسي في عمليات الشراء لدى فئات معينه من العملاء. ويمكن للمنشأة تحقيق ميزة التكلفة، عن طريق تقديم منتج أو خدمة بسعر منخفض نسبةً إلى أسعار المنتجات المنافسة.^٣

^١ - البكري، ثامر ياسر. " إستراتيجيات التسويق " دار اليازوري العلمية للنشر، عمان. ٢٠٠٨. ص. ٢٠٤.

^٢ - هيتجر، ليسترا. وماتولتش، سيرج. " المحاسبة الإدارية " ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض. ٢٠٠٠. ص. ٤٢.

^٣ - Reid, Dan. Sanders, Nada. " Operations Management " John Wiley And Sons, Inc, 2004. P. 35.

إن تحقيق وتطوير هذه الأولوية - كميزة تنافسية - يتطلب ضبطاً مستمراً للتكاليف، عن طريق قيام مدراء الأقسام بتحديد تكاليف البحث والتطوير، والتصميم، والإنتاج، والشراء، والتخزين وغيرها، وبما يُسهم في زيادة القيمة المضافة والأرباح المتحققة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة من خلال تقديمها وبشكل مستمر لمنتجات ذات أسعار منخفضة، وبالتالي ضمان بقاءها واستمرارها في السوق.^١

يرى هورنجر أن فهم الأنشطة التي تتسبب في زيادة التكاليف أمراً مفيداً في حساب وإدارة تكلفة المنتجات. ولتحقيق أهداف تخفيض التكلفة، يبدأ المدراء بدراسة السوق لتحديد الأسعار التي يرغب العملاء في دفعها للسلع والخدمات، ثم يطرح منها الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة. ويجتهد المدراء في تحقيق هذه التكلفة بإلغاء بعض الأنشطة مثل: إعادة التشغيل، التي لا تضيف قيمة وذلك عبر كل وظائف سلسلة القيمة، وعبر دورة حياة المنتج بالكامل، ابتداءً من البحوث والتطوير المبدئية وحتى تتوقف المنشأة عن خدمة العميل.^٢

حتى تكون المنشأة قادرة على تقديم منتجات ذات أسعار منخفضة، فإن ذلك يتطلب تحقيق تكاليف أقل مقارنةً بالمنافسين، وذلك من خلال تحسين كفاءة عمليات البحث والتطوير والتصميم والتحسين المستمر للعمليات الإنتاجية، بالإضافة إلى التخلص من التلف والفاقد، والرقابة الشاملة على الأداء.

فالمنشآت التي تتنافس على أساس التكلفة تدرس عملياتها بعناية لإزالة كل الضياع، وتقوم بتدريبات إضافية لعمالها لزيادة معدل إنتاجيتهم، وتقليل التلف، فضلاً عن الاستثمار في الأتمتة لزيادة معدل الإنتاجية.^٣ ولا بد لمجمع باجل أن يأخذ هذه المسألة موضع اهتمام كبير.

^١- Krajewski, Lee. And Ritz Man, Larry. OP. Cit . 2004. P. 33.

^٢- هورنجر، وآخرون، "محاسبة التكاليف - مدخل إداري، الجزء الأول، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٩. ص. ٣٥ - ٣٦.

^٣- Reid, Dan. Sanders, Nada. OP. Cit, 2004. P. 35.

٢ - الجودة Quality :

أصبحت الجودة أحد أهم مبادئ الإدارة في الوقت الحاضر، إذ كانت الإدارة بالماضي تعتقد بأن نجاح المنشأة يعني تصنيع منتجات وتقديم خدمات بشكل أسرع وأرخص، ثم السعي لتصريفها في الأسواق، وتقديم خدمات لتلك المنتجات بعد بيعها من أجل تصليح العيوب الظاهرة فيها.^١

تبرز أهمية الجودة في بيئة المنافسة الحديثة من خلال تحقيق رضا العميل، لأنه يعتبر العامل الأساسي لنجاح المنشآت في بيئة الأعمال المعاصرة، لذلك تعمل المنشآت على تحسين الجودة، والحفاظ على الجودة العالية لمنتجاتها باعتبارها أحد المقومات الرئيسية للبقاء والاستمرار والنجاح في السوق.

تُعبّر الجودة عن مجموعة من الصفات والخصائص والميزات المراد تحقيقها في المنتج أو الخدمة، بحيث يمكن للمستهلك قياس مواصفات السلعة التي يتم وضعها في صورة مقاييس ومعايير محددة يتم من خلالها التعرف على مدى جودة المنتج أو الخدمة.^٢

إن الهدف الأساسي للجودة هو تحقيق رضا العميل، وتطوير القدرة التنافسية للمنشأة من خلال التحسين المستمر. ومن أهم أهداف الجودة ما يلي:^٣

- تحقيق الربحية والقدرة التنافسية في السوق:

يعد التحسين المستمر للجودة مؤشراً لزيادة المبيعات، والتي من شأنها زيادة الربحية، وخلق الحصة السوقية الكبيرة، وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة مقارنة بالمنشآت الأخرى.

- تحقيق رضا العملاء:

تهتم الإدارة بالأنشطة الهادفة للتعرف على العملاء الحاليين والمرتقبين، وتحديد ما ينبغي تقديمه لهم، ويتم تحديد الأنشطة من مختلف الأفراد العاملين، ابتداءً من مرحلة بحوث التسويق - بهدف تحديد المواصفات المراد اعتمادها للمنتج المزمع تقديمه -، مروراً بالبحث والتطوير، والتصميم، ومرحلة الإنتاج، والتسويق والتوزيع، وأخيراً خدمات ما بعد البيع من تقديم المشورة والنصح والصيانة والتصليح.

^١ - طيارة، غسان. وناصر، أكرم. والغضبان، جرجس. " الجودة ودورها في التنمية الاقتصادية " مجلة العلوم الاقتصادية، مركز المدينة المنورة للعلوم الهندسية، ٢٠٠٧.

^٢ - البكري، سونيا محمد. " إدارة الجودة الكلية " الدار الجامعية، الإسكندرية. ٢٠٠٢. ص. ١١.

^٣ - محمود، خضير كامل. "إدارة الجودة الشاملة " دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثالثة. ٢٠٠٧. ص. ٨٣.

وتتحقق الجودة عند النجاح في تصميم وتنفيذ وتقديم منتج أو خدمة تشبع حاجات وتوقعات العميل المعلنة وغير المعلنة التي يرغبها، وبما يمكن أن يجعل العميل أكثر رضىً عند استخدامه للمنتج أو استفادته من الخدمة التي تنتجها المنشأة. وتعد الجودة بلا شك سلاحاً تنافسياً فاعلاً، فلن يمانع العميل في دفع مبالغ إضافية ليحصل على منتج أو خدمة أكثر انسجاماً مع توقعاته.^١

إن الجودة ومتطلباتها مع التخفيض المستمر في تكلفة المنتج يعتبران السلاح الوحيد والأساسي لمواجهة تطورات البيئة التنافسية، وما أملتة من ضغوطات على منشآت الأعمال الحديثة، كما أن تحسين الجودة وتخفيض التكلفة لا يتحققان إلا من خلال تحديث وتطوير تقنيات الإنتاج، وتطبيق الأنظمة والأساليب الصناعية الحديثة.^٢

إن التركيز على جودة المنتج سوف يبني خبرات في العملية الإنتاجية بصفة عامة، وانخفاض في تكاليف الإنتاج، وخلق درجات إشباع مرتفعة لدى العملاء، وبالتالي تحقيق رضاهم عن منتجات المنشأة، بالإضافة إلى تحقيق إيرادات مستقبلية مرتفعة للمنشأة عند البيع.

وعندما تركز المنشأة على الجودة كأولوية تنافسية فإنها تركز على أبعاد الجودة التي تُعد ذات أهمية كبيرة للعميل، كالتركيز على:

- جودة التصميم Quality of Design.

- جودة المطابقة Conformance Quality.

٣ - الوقت Time

يُعد الوقت متغيراً تنافسياً مهماً تسعى المنشآت من خلاله إلى زيادة رضا العميل بواسطة سرعة الاستجابة لمتطلباتهم، وسرعة تسليم المنتج في الوقت المحدد، وتخفيض دورة الوقت المبذول لتطوير وتقديم منتجات جديدة للسوق.^٣

لقد أصبحت المنشآت الصناعية تركز على دورة الوقت Time Cycle المبذول، من بداية تصنيع المنتج وحتى إتمامه، والذي ينقسم إلى خمسة أزمنة هي: زمن التشغيل وزمن الحركة

^١ - مصطفى، أحمد السيد، " الإدارة الاستراتيجية - دليل المدير العربي للتفكير والتغيير الاستراتيجي " القاهرة، ٢٠٠٥. ص. ١٣٣.

^٢ - Dakland, J., " Total Quality Management " Herman Professional Publishing, Led - Oxford -, 2002. P.17.

^٣ - سلمان، علاء جاسم، " محاسبة التكاليف المتقدمة- مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة " دار الصادق، صنعاء. ٢٠٠٩. ص. ١٠.

وزمن الفحص وزمن الانتظار وزمن التخزين، وتم التركيز على هذه الأزمنة لاحقاً بما يخدم هذه الدراسة.

إن قيام المنشأة بتخفيض زمن العملية الإنتاجية يسهم في تخفيض الفترة الزمنية اللازمة لتسليم المنتج في التوقيت المناسب، وهو ما يمثل فرصة تنافسية مهمة للمنشأة تُدعم من قدرتها التنافسية. حيث تستطيع المنشأة أن تستجيب بسرعة لطلبات العملاء بما يحقق لها فرصة بيع منتجاتها قبل غيرها من المنافسين، عن طريق تخفيض وقت الإنتاج، وبالتالي زيادة الحصة السوقية وتدعيم مركزها التنافسي، مما ينعكس إيجاباً على قدرتها التنافسية في تحقيق موقع متميز للمنتج أو العلامة التجارية في ذهن المستهلك.

لقد أصبح الوقت يمثل ميزة تنافسية تتسابق عليه المنشآت للحصول على أكبر فرصة استثمارية، والسرعة في تطوير وتقديم المنتجات إلى الأسواق قبل غيرها من المنافسين، وطبقاً لذلك يعتبر الوقت من مال، واكتسابه يعني زيادة إيرادات المنشأة قبل غيرها، من خلال استغلال الفرص المتاحة في السوق.^١

يتضمن التنافس على أساس الوقت ثلاث أولويات هي:^٢

- سرعة التسليم Speed of Delivery تقاس بالوقت المستغرق من استلام طلب العميل إلى تاريخ تلبينه ويُطلق عليه وقت الانتظار Lead Time .

- التسليم في الوقت المحدد On Time Delivery مدى الالتزام بوقت التسليم المتفق عليه مع العميل.

- السرعة في التطوير Development Speed وهي الوقت المطلوب لتطوير وتصميم وإنتاج منتج أو خدمة جديدة.

ومتى ما كانت المنشأة قادرة على الأخذ بعين الاعتبار ما يمثلها عامل الوقت من أهمية لدى العملاء، والاستجابة السريعة لمتطلباتهم، فإنها سوف تحقق تميزاً على جميع المنشآت المنافسة لها والتي لا تمتلك القدرة على تحقيق ذلك.

^١ - حسين، أحمد علي حسين. " المحاسبة الإدارية المتقدمة - تسعير المنتجات - تقييم الأداء - نظم الإنتاج الحديثة " الإسكندرية، دار الإشعاع. ٢٠٠٠. ص. ١٧.

^٢ - محسن، عبد الكريم. والنجار، صباح مجيد. " إدارة الإنتاج والعمليات " مكتبة الذاكرة، الطبعة الثانية، بغداد. ٢٠٠٦. ص. ٥٩.

٤ - الابتكار Innovation

يقصد به استمرار المنشأة في تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق، ويعتبر هذا العامل متطلباً أساسياً لاستمرار نجاح معظم المنشآت في الوقت الحاضر لسببين:
الأول: شدة المنافسة.

الثاني: التقلبات في أذواق وتفضيلات المستهلكين، مما أدى إلى قصر دورة حياة المنتجات الحالية وبالتالي الحاجة الملحة إلى متطلبات جديدة.^١

إن التدفق المستمر في السلع أو الخدمات المبتكرة هو الأساس للنجاح المستمر للمنشأة في البيئة التنافسية الحديثة، حيث يتطلب منها تطوير منتجات مبتكرة، وأن تمتلك المرونة الكافية للاستجابة لرغبات العملاء، من خلال معلومات التغذية العكسية حول خصائص المنتجات التي يتم تقديمها، لأن أي تأخير من جانب المنشأة عما يقدمه المنافسون ينعكس سلباً على ربحية المنتجات.

تتبنى المنشآت التي تمتلك أو تسعى لامتلاك الخاصية القيادية في تكنولوجيا المنتج هدف الابتكار كأولوية تنافسية لها، ولذلك ينبغي على مثل هذه المنشآت أن تركز على البحث والتطوير، لأن العامل المهم لنجاحها في مواجهة منافسيها هو قدرتها على الابتكار وتقديم منتجات جديدة. والابتكار كأولوية تنافسية يعني:^٢

- التفرد أو التميز بالمنتجات التي تقدمها.

- سرعة تطوير المنتج الجديد.

وتم التركيز في هذه الدراسة على عاملي التكلفة والوقت، على ضوء إمكانيات وقدرات المنشأة بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية، والعمل على تخفيضهما باستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالترايط وظيفياً مع بعض التقنيات الحديثة بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل.

^١ - نور، أحمد. حسين، أحمد. "مبادئ المحاسبة الإدارية" الدار الجامعية، الإسكندرية. ٢٠٠٣. ص. ٢٤.

^٢ - محسن والنجار، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٦. ص. ٦٠.

ثالثاً: قوى المنافسة Competitive Force

تقترن قضايا المنافسة بالفكر الإستراتيجي، ففي قطاع الأعمال تتعلق المنافسة بالحصول على ميزة عن المنافسين، وفي القطاع العام تكون بالبحث عن التميز عن القطاعات الأخرى أو التميز في الحصول على الموارد.^١

يجب على أي منشأة عند صياغة إستراتيجيتها أن تستوعب مجال الصناعة التي تعمل به، حيث يركز تحليل مجال الصناعة على خمس قوى تنافسية هي: المنافسة بين المنشآت القائمة، وتهديدات الداخلين الجدد، وتهديدات المنتجات البديلة، وقوة التفاوض مع العملاء، وقوة التفاوض مع الموردين. وتشكل الآثار التجميعية لهذه القوى الربح المتوقع للمنشأة، حيث ينخفض الربح المتوقع مع شدة المنافسة، وقوة الداخلين الجدد، والمنتجات البديلة، وزيادة مطالب العملاء والموردين.

كما تتوقف درجة المنافسة على هذه القوى التنافسية داخل الصناعة ودرجة تأثيرها على نجاح المنشأة، وكلما ازدادت قوة كل من هذه القوى، كلما قلت قدرة المنشأة على رفع أسعارها وتحقيق أرباح أكثر، وعلى النقيض فإن القوة الضعيفة أو المنخفضة يمكن اعتبارها فرصة لأنها قد تتيح للمنشأة الحصول على أرباح أكثر.^٢

تُعد قوى التنافس أحد أطر المفاهيم الأكثر فعالية، والذي يستخدم في تقييم البيئة التنافسية، ووصف هيكل كل صناعة على حدة، حيث تشكل تلك القوى عنصراً هاماً في السياسة الصناعية والتنافسية على مستوى المنشأة، فهي تدفعها إما إلى النمو شريطة الاستفادة من الفرص المتاحة لها، أو تدفعها إلى الزوال إذا ما فشلت في مجارات وتيرة تطور هذه البيئة التنافسية.^٣ وهذا ما يجب على مجمع باجل مواجهته، ولغرض البقاء لا بد من استخدام التحليل الاستراتيجي للتكلفة لتدعيم القدرة التنافسية، وتتمثل القوى التنافسية الخمس فيما يلي:

^١ - Johnson, Gerry. Scholes, Kevan. " Exploring Corporate Strategy " sixth Edition, Pearson Education Limited, 2002 . p. 112 .

^٢ - العارف، نادية. " الإدارة الإستراتيجية " الدار الجامعية، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، ٢٠٠٥ . ص. ١٧٠.

^٣ - بتس، روبرت. ولي، ديفيد. " الإدارة الإستراتيجية: بناء الميزة التنافسية " ترجمة عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة. ٢٠٠٨. ص. ١٣٨.

١ - المنافسة بين المنشآت القائمة Competitive Rivalry

تكون لهذه المنافسة تأثير واسع يتمثل بالمنافسة المباشرة بين المنشأة وأغلب المنافسين المباشرين، فأني تصرف يصدر عن أي منهم يكون له تأثير على باقي المنشآت. يمكن أن تبقى المنشأة في مقدمة المنافسين من خلال البحث عن فرص تنافسية جديدة، بمعنى تحقيق التفوق التنافسي، وذلك من خلال:^١

- دراسة وتحليل الوضع الحالي للمنشأة.
- دراسة وتحليل ما تتمتع به المنتجات المنافسة من مزايا عن المنتج الذي تنتجه المنشأة.
- دراسة أنشطة سلسلة القيمة للمنافسين، التي يترتب على تنفيذها إضافة قيمة للمنتج ابتداءً من دراسة المواصفات التي يتطلبها العميل حتى يتم بيع المنتج له، وتقديم خدمات ما بعد البيع وتكاليف تنفيذ تلك الأنشطة.
- دراسة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة وتكاليف تنفيذها لدى المنشأة.
- تحديد نقاط القوة في أنشطة سلسلة القيمة لدى المنشآت المنافسة، ونقاط الضعف في أنشطة سلسلة القيمة لدى المنشأة.
- الاستفادة من نقاط القوة، ومعالجة نقاط الضعف في الخطوة السابقة.
- دراسة وتحليل ما يمكن إضافته من مزايا تنافسية، وتطبيق تحليل القيمة للتحقق من أن الصفة أو الصفات التي تم إضافتها تلقى قبولاً من العميل، وتضيف شيء جديداً إلى القيمة التي يحصل عليها العميل عند استخدام المنتج.
- تعديل أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة في ضوء الخطوتين السابقتين.
- ويسهم تحليل الوضع التنافسي في توفير المعلومات عن السوق والمنافسين، وأدائهم وهياكل تكاليفهم، وهو ما يفيد في تقييم مستوى أداء المنشأة لأنشطتها، وتحديد الوضع والأداء التكاليفي مقارنةً بالمنافسين، وتحديد أسباب تفوق المنشآت المماثلة التي تعمل في نفس الصناعة، ومن ثم

^١ - مبارك، أنوار محمد. "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين إدارات المنشأة لتحقيق مزايا تنافسية" دراسة نظرية تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد ٢٩، العدد الثاني، ٢٠٠٥. ص. ٢٦١.

الرقابة والتحكم بمسببات التكلفة المرتبطة بأنشطة سلسلة القيمة بشكل أفضل من المنافسين، مما يسهم في تزايد فرص تحديد مواطن تخفيض التكلفة وتدعيم المركز التنافسي.

فالمنشأة التي تمتاز بتخفيض تكلفتها وتفوقها التنافسي يجعلها في موقع أفضل من حيث المنافسة على الأسعار والحفاظ على حصتها السوقية في السوق مقارنة بالمنشآت القائمة ذات النشاط المماثل. ولا شك أن تخفيض التكلفة أصبح هاجس إدارة مجمع باجل نظراً لوجود منافسة بينه وبين منشآت مماثلة.

٢ - تهديدات الداخلين الجدد The Threat Of Entry

يحمل الداخلون الجدد إلى قطاع الصناعة مثلاً قدرات جديدة، حيث تكون لديهم الرغبة في اقتحام حصص السوق، مما يترتب على دخولهم استخدام تقنيات جديدة، أو إمكانيات صناعية حديثة، والرغبة في الحصول على حصة معينة من السوق، وحجم ملائم من الإيرادات، وبالتالي فهم يمثلون تهديدات للمنشآت القائمة.^١

إن تحليل البيئة الداخلية للمنشأة - من خلال تحليل الوضع التنافسي - يسهم في توفير المعلومات الملائمة عن هيكل التكاليف لدى المنشأة، وطرق وأساليب الإنتاج، والأنشطة المؤداة، والإمكانيات المتاحة للمنشأة، ومستوى التكنولوجيا المستخدم، وذلك للتعرف على الإمكانيات والقدرات ونواحي التميز التي تتمتع بها المنشأة والتي تمكنها من مواجهة أي تهديدات ناتجة عن دخول منشآت جديدة إلى السوق. وكذلك التعرف على نواحي القصور ونقاط الضعف الداخلية التي تعاني منها المنشأة، والتي يمكن أن تكون من المعوقات أمام مواجهة تهديدات المنشآت المنافسة الجديدة، مما يستلزم القيام بالتخطيط واتخاذ الإجراءات اللازمة للقضاء على تلك الجوانب السلبية أو الحد منها، بما يكفل تحسين وتطوير الأداء الداخلي للمنشأة، وتدعيم قدرتها التنافسية.

فالمنشآت التي تمتاز بالكفاءة في الأداء والتكلفة الأقل تمتلك موقفاً تنافسياً مميزاً، يمكنها من تخفيض السعر والحفاظ على حصتها السوقية، ومواجهة أي منافسة محتملة من قبل المنافسين الجدد، الذي يكون لديهم رغبة جامحة في اقتحام حصص السوق من خلال تقديم منتجاتها بأسعار مخفضة.

^١ - الوصابي، هاني علي نصر. "دور التحليل الاستراتيجي للوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية-دراسة ميدانية في المنشآت الصناعية السورية" مجلة الباحث العلمي، جامعة إب، اليمن. ٢٠١٣. ص. ١٤.

إن التطورات الاقتصادية التي شهدتها اليمن في السنوات الأخيرة أتاح قيام منشآت جديدة كان منها شركة ديكو، ما يعني ظهور منافسين جدد لهم قدرات ومعارف جيدة في إدارة عملياتهم ودعم قدراتهم التنافسية، ما يجعل من الضروري أخذ تهديدات المشروعات الجديدة بعين الاعتبار بإدارة مجمع باجل للصناعات الغذائية.

٣ - تهديدات المنتجات البديلة The Threat Of Substitutes

تدخل المنشآت في منافسة مع المنشآت الأخرى التي تنتج منتجات بديلة، حيث تقلص هذه الأخيرة من إيرادات المنشأة نظراً لانخفاض الطلب على المنتجات التي يستطيع العملاء استبدالها ببدايل أخرى تؤدي نفس الغرض الذي تؤديه المنتجات القائمة.^١

إن تحليل البيئة الخارجية - من خلال تحليل الوضع التنافسي - يسهم في توفير معلومات عن تلك المنشآت التي تصنع منتجات أو تقدم خدمات بديلة، تتعلق بأدائهم وهيكل تكاليفهم وأساليب الإنتاج وطرق أداء أنشطتهم ومستوى جودة منتجاتهم أو خدماتهم وأسعارها ومسببات التكلفة المختلفة لديهم والتي تعكس مستوى التكنولوجيا المستخدم، مما يفيد المنشأة في إعادة النظر في أساليب الإنتاج وطرق أداء الأنشطة، والعمل على حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والرقابة والتحكم بمسببات التكلفة مما يؤدي إلى تحقيق وفورات بالتكلفة.

فالمنشآت ذات التكلفة الأقل تتمكن من استخدام تخفيضات التكلفة كسلاح تنافسي ضد انخفاض الطلب على منتجاتها أو خدماتها، نتيجة توفر أي منتجات أو خدمات بديلة في السوق تتمتع بأسعار جذابة قد تؤثر على إيرادات المنشأة.

٤ - قوة التفاوض مع العملاء Bargaining Power Of Customers

يؤثر العملاء في الصناعة عن طريق قدرتهم على تخفيض الأسعار، والمساومة على جودة أعلى أو المزيد من الخدمات، حيث يمتلك العملاء قوة في التفاوض مع المنشأة، نظراً لإمكانيتهم الشراء بكميات كبيرة من منتج المنشأة، أو شراء نفس المنتج من موردين آخرين، لذلك فإنهم يتفاوضون بصعوبة مع المنشأة للحصول على أسعار منخفضة.

^١ - الوصابي، هاني علي نصر. المرجع السابق، ٢٠١٣، ص. ١٤.

إن المنافسة تتطلب جهوداً مستمرة من جانب المنشأة للتركيز والمحافظة على العميل، وإيجاد عملاء جدد، وإيجاد مصادر جديدة للإيرادات والأرباح، والمحافظة على علاقات جيدة مع العملاء والموردين، وألا تتعدى هذه المنافسة الحدود الأخلاقية أو القانونية المشروعة.^١

ويعمل تحليل البيئة الخارجية للمنشأة على توفير المعلومات الملائمة عن العملاء، والخصائص التي يلزم توفرها في المنتج من وجهة نظرهم، وتفيد هذه المعلومات في تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وتحديد الأنشطة التي يجب أن تضطلع المنشأة بتأديتها، ومن ثم إعادة صياغتها وتشكيل أنشطة المنشأة بما يكفل تخفيض التكلفة، وتقديم منتجات ذات جودة عالية وبأسعار مخفضة، تعطي للمنشأة قوة في التفاوض مع العملاء من خلال قيامهم بشراء كميات كبيرة من منتجاتها، وعدم شراء نفس المنتج من موردين آخرين، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى زيادة المبيعات والحصة السوقية ومن ثم تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

٥ - قوة التفاوض مع الموردين Bargaining Power Of Suppliers

يمتلك موردو المواد قوة تفاوض إلى حد ما لطلب أسعار وأجور مرتفعة، حيث تكمن قوة الموردين في قدرتهم على رفع الأسعار، أو تخفيض جودة المنتجات أو الخدمات خاصة في ظل غياب منتجات بديلة.

يسهم تحليل البيئة الخارجية للمنشأة في توفير المعلومات اللازمة عن مصادر المواد الخام، والمتمثلة في الموردين، وأسعارها ومواصفاتها ومستوى جودتها ومدى قربها من مواقع الاستخدام، ومدى توفر المدخلات من المواد والمستلزمات الأخرى اللازمة للإنتاج.

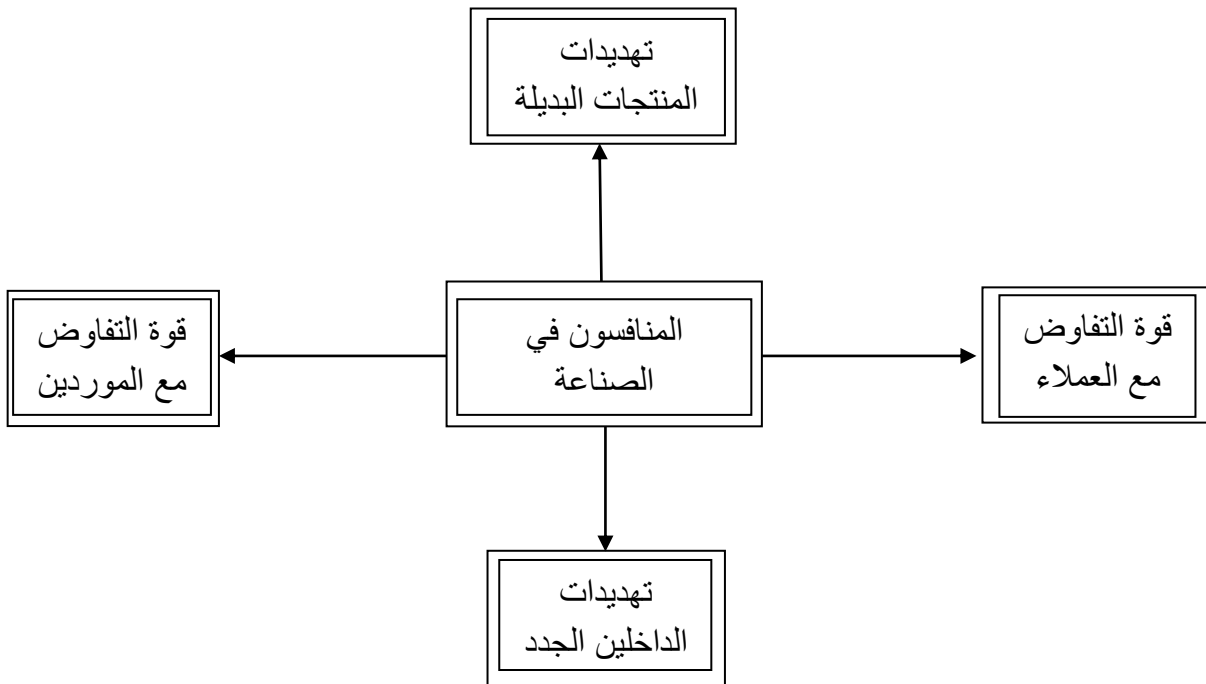
حيث أن تلك المعلومات قد ترتبط بفرص لها تأثير كبير على تخفيض التكاليف، وعلى منح المنشأة قوة في التفاوض مع الموردين، ومن ثم قدرة المنشأة في تحقيق مزايا تنافسية تجعلها بمأمن من الموردين الأقوياء. خاصة في حالة ما إذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة والحرجة.^٢

^١- Brago, And Camilla, Susan, Bent rant, Helen. " Crucial Challenge Facing Strategic " July, 2006. P. 17.

^٢- منصور، محمد محمد. " دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثالث. ٢٠٠٢. ص. ١٩.

ويرى هورنجرن أن المنافسة القوية، وقوى التفاوض من جانب العملاء والموردين، تشكل ضغطاً واضحاً على الأسعار، ويجب على المنشأة أن تأخذ في نظر الاعتبار الاستجابة لتلك التحديات عن طريق تبني واحدة من الإستراتيجيتين الأساسيتين التاليتين: تميز منتجها، أو تحقيق ريادة التكلفة.^١

ولكي تستطيع المنشأة اختيار الإستراتيجية التنافسية المناسبة بما تمتلكه من قدرات وإمكانيات، عليها تحديد قوى المنافسة المحيطة بها، والمتمثلة بحجم ونوع التهديدات الناتجة عن دخول منافسين جدد بإمكانيات قد لا تكون متاحة لها، وقوة المنافسين الحاليين في الصناعة، وتوفير بدائل لما تنتجه من سلع أو خدمات، وقوة الموردين والعملاء التفاوضية لامتلاك منافع على حساب المنشأة، إضافة لما يحيط بها من عوامل خارجية تؤثر عليها بشكل مباشر أو غير مباشر. والشكل التالي يوضح نموذج قوى المنافسة الخمسة:



شكل رقم (١) نموذج قوى المنافسة الخمس

Source^٢

^١ - هورنجرن، مرجع سبق ذكره، ص. ٨٥٩.

^٢ - Hitt, Michael, A. Ireland, R., Duane. And Hockessin, Robert, E., " Strategic Management; Competitive and Globalization Concepts and Cases" 4thed, South- Western, Collage Publishing, U.S.A. 2001. P. 69.

المبحث الثالث: الإستراتيجيات التنافسية العامة

أولاً: مفهوم الإستراتيجية التنافسية

The Concept of Competitive Strategy

إن المنافسة تحتاج إلى جهود مستمرة من جانب المنشآت لتحسين علاقتها مع العملاء الحاليين والمربحين، وإيجاد عملاء جدد، والبحث عن مصادر جديدة للإيرادات والأرباح، من خلال القيام بسلسلة أعمال متميزة للدخول إلى الأسواق العالمية. وبمقابل ما توفره هذه الأسواق من فرص تنافسية عديدة فإنها تولد الكثير من المخاطر، والأهم من ذلك أن تفكر هذه المنشآت في خلق قيمة لها تميزها عن غيرها، من خلال إيجاد ميزات تنافسية جديدة لمنتجاتها، سواءً على المستوى المحلي أو العالمي، بالإضافة إلى تدعيم قدرتها التنافسية من خلال اختيار الإستراتيجية التنافسية المناسبة لها.^١

إن مفهوم المنافسة - كما عرفها معهد التنافسية الدولي - يُحدد بقدرة المنشأة على تحقيق ما يلي:^٢

١ - تصنيع منتجات تتميز بالكفاءة من حيث الجودة العالية، والتكلفة الأقل، والملائمة للاستخدام وفقاً للطلب في السوق.

٢ - بيع الكثير من السلع المصنعة - سواءً نقداً أو بعقود آجلة - مع السعي لتصنيع منتجات متميزة باستخدام تقنيات عالية، من أجل تحقيق قيمة مضافة أكبر في السوقين المحلي والخارجي للحصول على عوائد كبيرة.

من ناحية أخرى... ليس هناك تحديد واضح للمقصود بمصطلح الإستراتيجية، بل يتوقف ذلك على المجال المستخدمة فيه، حيث يعود هذا المصطلح إلى جذور عسكرية. هناك اتجاهان أساسيان في تعريف الإستراتيجية، يتناول أولهما الربط بين الإستراتيجية والمنافسة، ومن أشهر من تبنى هذا الاتجاه في كتاباته Porter ، الذي يرى أن هذه الإستراتيجية تهتم في المقام الأول بإيجاد ميزة تنافسية والمحافظة عليها لضمان استمرار المنشأة في بيئة الأعمال. بينما يتناول الاتجاه الثاني

^١- Gatignon, Hubert. And Kimberly, John, R., " Globalization And Challenges " Cambridge University Press. 2005. P. 1-2.

^٢- وديع، محمد عدنان. " القدرة التنافسية وقياسها " المعهد العربي للتخطيط، الكويت، العدد الرابع والعشرون، السنة الثانية. ٢٠٠٣. ص.٥.

الربط بين الإستراتيجية والبيئة الخارجية واختيار السوق الملائم، حيث تتعلق هذه الإستراتيجية باختيار الأسواق المستقبلية التي يمكن أن تحقق النمو للمنشأة، وذلك خلافاً للأنشطة التشغيلية المرتبطة بإدارة الموارد التي تم استثمارها بالفعل في الأسواق الحالية.^١

يرى هورنجر أن الإستراتيجية تصف الكيفية التي تحقق بها المنشأة عملية المقابلة بين قدراتها وإمكانياتها مع الفرص المتاحة لها في السوق بغرض تحقيق أهدافها، ويجب على أي منشأة عند صياغة إستراتيجياتها استيعاب مجال الصناعة التي تعمل فيه.^٢

وطبقاً للهرم التدريجي للإستراتيجية، تتكون الإستراتيجية العامة للمنشأة من إستراتيجيات فرعية تسمى إستراتيجيات الأعمال، والتي تنقسم بدورها إلى إستراتيجيات تفصيلية تسمى إستراتيجيات النشاط. حيث تمثل كل إستراتيجية من الإستراتيجيات الثلاث - الإستراتيجية العامة، إستراتيجية الأعمال، إستراتيجية النشاط - البيئة الإستراتيجية للإستراتيجية التالية لها، حيث يتم تحليل متغيرات البيئة الخارجية والداخلية على مستوى كل إستراتيجية في إطار الرؤية والأهداف الإستراتيجية، وتهتم الإستراتيجية العامة للمنشأة بالتوجه المستقبلي العام المتعلق بالاستمرار والبقاء والريادة والعالمية، من خلال التخطيط المستقبلي لتدفق الموارد المالية والبشرية والفنية، والعائد على الاستثمار المرغوب فيه، وعلاقة المنشأة بالبيئة الخارجية، في حين تتحدد الإستراتيجية التنافسية للمنشأة من خلال إستراتيجية الأعمال، والتي تهتم بكيفية زيادة الربحية، وتحسين المركز التنافسي للمنشأة من خلال الاهتمام بتطوير وتحسين العمليات الإنتاجية، وزيادة فعالية الأنشطة التسويقية، وإرضاء العملاء وكسب عملاء جدد.^٣

تهتم الإستراتيجية التنافسية بالحصول على مكانة إستراتيجية تنافسية مميزة لفترة طويلة من الزمن، وذلك عن طريق أداء متميز مقارنةً بأداء المنافسين، ومن ثم يجب أن تكون التصرفات

^١ - غطاس، نهى برنس. " تحليل فجوة التكاليف الفعلية عن المستهدفة بغرض دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية مع دراسة تطبيقية "رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر. ٢٠١٠. ص. ٥ - ٦ .

^٢ - هورنجر، وآخرون، "محاسبة التكاليف - مدخل إداري، الجزء الثاني، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٩. ص. ٨٥٧ .

^٣ - إبراهيم، سماسم كامل. " تدعيم الإستراتيجيات التنافسية للوحدة الاقتصادية في بيئة التصنيع الحديثة من منظور تقييم الأداء المتوازن " دراسة ميدانية - المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠٠٥. ص. ١٦ .

المتخذة من قبل المنشآت مصممة بالشكل الذي يحقق لها مزايا تنافسية سواء كانت المزايا لمنتجاتهم أو لأسواقها أو لعملياتها أو....الخ.^١

وتُعرف الإستراتيجية التنافسية بأنها مجموعة متكاملة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية متواصلة ومستمرة عن المنافسين.^٢

في حين أن إستراتيجية الأعمال الناجحة هي تلك التي تستعمل قدرات المنشأة لتحديد حاجات العملاء بطريقة تقود إلى تدعيم القدرة التنافسية، ويصنع متخذو القرار خياراتهم على أساس التعيين الدقيق للوضع المالي والنظرة الواقعية لما يمكن أن يكون عليه شكل قيادة المنافسة مستقبلاً.^٣

بناءً على ما سبق يمكن القول بأن الإستراتيجية التنافسية يجب أن تهتم بالنظرة المستقبلية طويلة الأجل، بهدف دعم الموقف الإستراتيجي للمنشأة، فضلاً عن إيجاد ميزة تنافسية تكفل لها البقاء والاستمرار في أنشطتها، بالإضافة إلى عدم إغفال أهمية اختيار السوق الملائمة للمنافسة وتحليل الأنشطة الداخلية والخارجية للبيئة المحيطة بالمنشأة.

قدم Porter إستراتيجية المنشأة على أنها الطريقة التي يمكن من خلالها تحقيق موقف متميز في السوق، مركزاً عند تصنيف الإستراتيجيات على الطريقة التي تختارها المنشأة لتحقيق الميزة التنافسية ، وتتمثل تلك الإستراتيجيات فيما يلي:

- إستراتيجية ريادة التكلفة Cost Leadership Strategy

- إستراتيجية التميز Differentiation Strategy

- إستراتيجية التركيز Focus Strategy

^١ - خطاب، جمال سعد. " مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، ٢٠٠٤. ص. ٢٧٨.

^٢ - مرسى، نبيل، " الميزة التنافسية في مجال الأعمال " مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، ٢٠٠٦. ص. ٣٧.

^٣ - Macmillan, Hugh. Tampoe, Mahen. " Strategic Management " Process, Content, and Implementation, Oxford university Press Inc., New York, 2000. P. 36.

إن العديد من الدراسات الحديثة أشارت إلى أن الإستراتيجيات التي تناولها Porter تعتبر من أكثر الإستراتيجيات تطبيقاً في الواقع العملي، مقارنةً بالأنواع الأخرى من الإستراتيجيات المقترحة، ويرجع ذلك إلى أن ذلك التصنيف يصف المحور الذي تنافس به المنشأة الآخرين.^١ وفيما يلي عرض تحليلي لمضمون هذا التصنيف، مع إبراز أهمية إستراتيجية ريادة التكلفة بالنسبة لباقي الإستراتيجيات - التمايز والتركيز - كونها تخدم هذه الدراسة.

ثانياً: إستراتيجية ريادة التكلفة Cost Leadership Strategy

تُعرّف هذه الإستراتيجية عن مجموعة متكاملة من الأنشطة المصممة لإنتاج أو تجهيز المنتجات أو الخدمات بتكلفة أقل قياساً بالمنافسين، وبخصائص تكون مقبولة من قبل العملاء، بشرط ألا يقابل هذا التخفيض في التكلفة تخفيضاً في مستوى الجودة أو الخدمة. يطلق أحياناً على هذا النوع من إستراتيجيات الأعمال، بإستراتيجية قيادة التكلفة الشاملة، والتي تدير المنشأة من خلالها علاقتها مع البيئة الخارجية بواسطة أنشطة سلسلة القيمة الداخلية التي تعمل على تحقيق أقل التكاليف.^٢

تهدف هذه الإستراتيجية إلى السيطرة على الأسواق والحد من نمو المنافسين، عن طريق تقديم المنتج أو الخدمة بتكلفة تقل عن تكلفة المنتجات أو الخدمات التي يقدمها المنافسون، وجذب العملاء بهدف الفوز بنصيب أكبر من السوق، وبالتالي زيادة المبيعات وتحقيق الأرباح.

وتُعرف إستراتيجية ريادة التكلفة بأنها إستراتيجية التكاليف المنخفضة، التي تعطي المنشأة القدرة على إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة لعملائها بتكلفة أقل من جميع المنافسين، وبالشكل الذي يسمح لها البيع بأقل الأسعار، مع تحقيق الأرباح دون المساس بالجودة.^٣

كما تُعرف بأنها إستراتيجية تقوم على المنافسة السعريه المرتكزة على ميزة تكاليفه للمنشأة، بمعنى آخر أنها إستراتيجية تعتمد على تطوير ميزة سعريه والمحافظة عليها، بحيث لا يستطيع منافسوها تقديم نفس المنتج بنفس التكاليف المنخفضة.^٤

^١ - حسنين، طارق محمد. " العلاقة بين التكاليف المستهدفة والتكاليف المعيارية وإستراتيجية ريادة التكلفة " مجلد المؤتمر السنوي الثاني لقسم المحاسبة، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، جامعة القاهرة، مصر. ٢٠٠٥. ص. ٢٥ .

^٢ - Dess, George, G. And Lumpkin, G. T, And Eisner, Alan, B., " Strategic Management: Creating Competitive advantage " 3rded, McGraw- Hill, Irwin, 2007. P. 163.

^٣ - خطاب، جمال سعد، مرجع سبق ذكره، ص. ٢٧٩ .

يرى هورنجر أن إستراتيجية زيادة التكلفة تشير إلى قدرة المنشأة على تحقيق تكاليف أقل مقارنةً بالمنافسين، وذلك من خلال إجراءات تحسين الإنتاجية والكفاءة والتخلص من الفاقد، والرقابة الدقيقة على التكلفة.^٢

يتم من خلال هذه الإستراتيجية الإنتاج بالتكلفة المقبولة من وجهة نظر الإمكانيات الداخلية للمنشأة من جهة، وإمكانيات وتكلفة المنافسين من جهة أخرى، وفي حدود ظروف الطلب ورغبات المستهلكين، مع المحافظة على مستوى الجودة العالية للمنتج.^٣

تركز هذه الإستراتيجية على جميع تكاليف المنشأة، والعمل على تخفيض تكلفة مدخلات الإنتاج، مقارنةً بالتكلفة التي يتحملها المنافسون، وتهتم إدارة المنشآت التي تطبق هذه الإستراتيجية بتخفيض تكاليف جميع أنشطة سلسلة القيمة، مثل البحث والتطوير، والتصميم، والإنتاج، والتسويق، والتوزيع، وخدمة ما بعد البيع. وتُعد تلك الإستراتيجية الأكثر انتشاراً على مستوى العالم، ولأقت رواجاً كبيراً خلال السبعينات عندما ظهرت فكرة منحنيات الخبرة. ويحقق إتباع المنشأة لهذه الإستراتيجية مركزاً تنافسياً أفضل وعائداً كبيراً على الاستثمار.^٤

إن المنشأة التي تتبنى هذه الإستراتيجية تسعى دائماً إلى الاهتمام بتكلفة مدخلات الإنتاج، وتحقيق الكفاءة في إدارة الموارد، وتطوير وتحسين الأداء والإنتاجية، مع التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ورفع كفاءة وفعالية الأنشطة التي تضيف قيمة، بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على مستوى جودة المنتجات، وبالتالي تحقيق التفوق التنافسي في السوق على المنشآت ذات النشاط المماثل، وتحقيق مزايا تنافسية تمكنها من تدعيم قدرتها في مواجهة الموردين الأقوياء عند ارتفاع أسعار المدخلات. إلا أن المجمع لا يتبنى هذه الاستراتيجية.

إن هناك بعض المخاطر التي قد تواجه المنشأة المطبقة لإستراتيجية زيادة التكلفة، تتمثل في مدى إمكانية تخفيض التكلفة من قبل المنشآت المنافسة، خاصةً مع التقدم التكنولوجي أو مع اتجاه

١- مصلح، مجيب الرحمن أحمد، " إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية - دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية " ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٠ . ص ٤١ .

٢- هورنجر، وآخرون، "محاسبة التكاليف - مدخل إداري ، الجزء الثاني، ترجمة أحمد حامد حجاج ،دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٩ . ص. ٨٥٩ .

٣- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد. " مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية في الشركات المصرية " جامعة أسبوط، العدد ٨ . ٢٠٠٠ . ص. ٢٧ .

٤- عبد العظيم، محمد حسن. " دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات " مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، ٢٠٠٥ . ص. ١٣ .

المنشآت المنافسة إلى الإنتاج بتكلفة أقل، وتزايد احتمالات لجوء المنافسين إلى تقليد منتجات المنشأة ولكن بتكاليف أقل، وبالتالي بسعر بيع أقل - وإن كان ذلك على المدى القصير - بالإضافة إلى أنه قد تهمل المنشأة التي تتبع هذه الإستراتيجية متابعة أذواق العملاء، وتحديث وتطوير منتجاتها بسبب اهتمامها الأساسي بتخفيض التكلفة.^١

إن اعتماد إستراتيجية زيادة التكلفة يتطلب توفر جهاز محاسبي ومالي متطور، قادر على تتبع التكاليف وخصوصاً التكاليف غير المباشرة التي تحتل نسبة كبيرة ضمن هيكل التكلفة المرتبط بمتغيرات البيئة الحديثة، التي أثرت على انخفاض تكلفة العمل المباشر إلى حد كبير، وبالتالي فإن النسبة الغالبة في هيكل التكلفة تتكون من عنصرين هما المواد المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي أصبحت كثيرة ومتنوعة، وهنا يبرز دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، والعمل على تخفيض التكلفة خلال كافة حلقات سلسلة القيمة، ابتداءً من مرحلة البحث والتطوير وانتهاءً بمرحلة خدمات ما بعد البيع، بالإضافة إلى تخفيض تكاليف الأنشطة عن طريق التحكم بمسببات تكلفتها، فضلاً عن تحليل الوضع التنافسي للمنشأة.

ثالثاً: إستراتيجية التميز Differentiation Strategy

تشير إستراتيجية التميز إلى قدرة المنشأة على تقديم سلع أو خدمات كما يتوقع العملاء، وتكون هذه السلع والخدمات منفردة ومتغيرة عند مقارنتها مع السلع والخدمات المعروضة من قبل منافسيها. ويتحقق ذلك بشكل كبير في مجال صناعة الالكترونيات من خلال البحث والتطوير عن منتجات مبتكرة، والبحث بعناية عن الأسماء والعلامات التجارية العالمية، وتقديم المنتجات بسرعة للسوق. وهذا التميز يزيد من ولاء العملاء للمنتجات وللأسعار التي ترغب المنشأة أن يدفعها العميل.^٢

تهدف هذه الإستراتيجية إلى التطوير المستمر للمنتج أو الخدمة لتحقيق الصفة الفريدة بين العملاء والمنافسين، حيث تسعى المنشأة إلى تحقيق التميز نتيجة الإنفراد ببعض الخصائص

^١ - هاشم، محمد صالح. " تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة " مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٠٠٣. ص. ٢١٨.

^٢ - هورنجرن، وآخرون. مرجع سبق ذكره، ص. ٨٥٩.

المميزة عن المنافسين، من خلال تقديم المنتج أو الخدمة الذي يتميز بالجودة والتكنولوجيا العالية بغض النظر عن السعر.^١

تتبع أهمية إستراتيجية التميز من كونها:^٢

- تعبر عن قدرة المنشأة في تقديم منتجات أو خدمات تكون ذات ميزة فريدة ومفضلة من قبل عملائها، مقارنةً بالمنتجات البديلة التي يعرضها المنافسون.
- تفرض على المنشأة ضرورة البحث عن مجالات جديدة أو أسواق جديدة، لتقديم منتج يلبي رغبات العملاء ويفضلونه على منتجات المنافسين، ومستعدين لدفع ثمنه مهما كان مرتفعاً.
- تتجسد في مجموعة متكاملة من الأنشطة، مصممة لإنتاج أو تجهيز سلع أو تقديم خدمات بطرق مختلفة، وتكون ذات قيمة مدركة من قبل العملاء Perceive Value.
- تطبق في المنشآت التي تقدم منتجات غير نمطية إلى عملائها، وبمواصفات ومتطلبات منفردة.

إن المنشأة التي تتبنى هذه الإستراتيجية لا تهتم بتخفيض التكاليف وإنما بتحقيق عائد أعلى من متوسط العائد السائد في السوق، ومواكبة قوى المنافسة عن طريق ولاء العملاء لمنتجاتها المتميزة ذات الصفة الفريدة والجودة العالية، ويستدعي ذلك ضرورة الاهتمام بالتحديث والتطوير لمنتجات المنشأة، خاصةً تلك التي تتميز بخصائص فنية عالية، وسرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء، والاهتمام بتقديم خدمات ما بعد البيع.

وحتى تستمر المنشأة في إتباع إستراتيجية التميز، يجب أن تتوفر لديها المقومات التالية:^٣

- تخصيص وحدة تنظيمية للتطوير والأبحاث العلمية.
- مهارات فرق البيع بهدف توصيل نقاط قوة المنتج للعميل.
- تمتع المنشأة بخبرة وشهرة عالية في مجال الجودة والابتكار بين منافسيها.

¹- Brewer, Peter. C. " An Approach To Organizing a Management Accounting Curriculum " Issues In Accounting Education, VOI. 15. No. 2, 2000. P. 214.

²- Horngren, Charles, T. And Foster, George, And Datar, Srikant, M., " Cost Accounting: Managerial Emphasis " 11thed, Pearson Education Inc, Upper Saddle River, New Jersey, 2003. P. 466.

^٣- غطاس، نهى برنس. مرجع سبق ذكره، ٢٠١٠. ص. ١٣.

كما تستطيع المنشأة أن تميز منتجاتها من خلال إضافة بعض الأمور الشكلية للمنتج، التي تزينه وتعزز أدائه بحيث يبدو مميزاً للعملاء مقارنةً بالمنافسين، أو من خلال وضع تصاميم مميزة للمنتج، أو خدمات الدعم المقدمة للمنتج مثل استخدام بعض الأساليب والوسائل التسويقية، أو التسليم في الوقت المحدد، بالإضافة إلى جودة المنتج التي تعتبر المفتاح الأساسي لبناء القدرة التنافسية للمنشأة.

رابعاً: إستراتيجية التركيز Focus Strategy

تعتبر هذه الإستراتيجية عن مجموعة من الأعمال المصممة لإنتاج وتقديم سلعة أو خدمة تشبع حاجات سوق تنافسي مستهدف بكفاءة وفاعلية أكبر من السوق التنافسية الواسعة.^١

تعني إستراتيجية التركيز تخصص المنشأة في إنتاج وتسويق منتج معين، أو التعامل مع شريحة معينة من العملاء في سوق محددة، غير أن هذا يتطلب توافر درجة عالية من ولاء العملاء لها، بالإضافة إلى أن إتباع هذه الإستراتيجية له مخاطر منها نقص قدرة المنشأة على التفاوض مع الموردين، فضلاً عن التقليد والتغيير في القطاعات المستهدفة.^٢

تهدف هذه الإستراتيجية إلى التركيز على قطاع معين من السوق تحقيقاً للميزة التنافسية والحصول على موقع أفضل، وذلك من خلال تخفيض التكلفة أو التميز أو تخفيض التكلفة مع التميز.

من خلال إتباع المنشأة لهذه الإستراتيجية فإنها تتمكن من تحقيق أهدافها الإستراتيجية بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، مقارنةً بالمنافسين الذين يتنافسون على نطاق واسع في السوق، نتيجة حصولها على ميزة تنافسية من خلال تركيز المنشأة على جزء معين من السوق أو منطقة جغرافية معينة.

^١ - Hitt, Michael, A. Ireland, R., Duane. And Hockessin, Robert, E" Strategic Management; Competitive and Globalization Concepts and Cases" 4thed, South- Western, Collage Publishing, U.S.A. 2001. P. 168.

^٢ - غطاس، نهى برنس، مرجع سبق ذكره، ص. ١٤.

فالمنشأة في هذه الحالة تركز على إنتاج منتج أو خدمة معينة بكفاءة أكبر مقارنةً بالمنافسين، والمفاضلة بين الربحية والحصة السوقية مع التركيز على خدمة قطاعات محددة من السوق، دون الحاجة للتعامل مع السوق بأكمله.^١

وقد يكون التركيز على جودة المنتجات في السوق المستهدفة ومنافسة المنشآت التي تتمتع بالتميز السعري، أو قد يكون التركيز على التكاليف من خلال تخفيضها والحصول على ميزة تنافسية في السوق ومنافسة المنشآت التي تتمتع بالريادة التكاليفية.

أخيراً يمكن القول بأن أي إستراتيجية من الإستراتيجيات السابقة لا يمكن أن تعمل بنجاح ما لم تتوفر لها أدوات وتقنيات حديثة تجسد أداءها، وذلك لضمان تنفيذها وتحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية عالية، من أجل التفوق في الأداء والجودة والتكلفة الأقل على المنشآت المنافسة، بالإضافة إلى أن إستراتيجيات التنافس هي إستراتيجيات عامة يمكن إتباعها من قبل أي نوع أو حجم من منشآت الأعمال - الصناعية أو الخدمية الصغيرة منها أو الكبيرة - سواء كانت هادفة أو غير هادفة للربح.^٢

^١ - إبراهيم، سماسم كامل، مرجع سبق ذكره، ص. ١٨.

^٢ - Wheelen, Thomas. And Hunger, J., David., " Strategic Management And Business Policy: Concepts " 9thed, New Jersey, Prentice Hill, 2004. P. 115.

الخلاصة:

أدت التغيرات في البيئة الحديثة إلى زيادة حدة المنافسة، بحيث أصبح نجاح أي منشأة في تحقيق أهدافها يعتمد بشكل كبير على سرعة استجابتها وتكيفها مع تلك التغيرات، وقدرتها في البحث عن دعائم تحقيق القدرة التنافسية. ومع ازدياد حدة المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية، يتوجب على المنشآت الهادفة إلى البقاء والمنافسة والاستمرار، العمل على تنمية قدراتها التنافسية بشكل مستمر لمواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الحديثة.

يتطلب تدعيم القدرة التنافسية مواجهة قوى المنافسة الخمس، وتدعيم المركز التنافسي للمنشأة من خلال اختيار عوامل النجاح الأساسية - وفقاً لقدراتها وإمكانياتها في تلبية متطلبات البيئة الخارجية - والمتمثلة في الأولويات التنافسية (التكلفة، الجودة، الوقت، الابتكار)، التي تضمن لها الحصول على مزايا تنافسية تحقق لها التفوق على المنشآت المنافسة لها والبقاء والاستمرار في السوق.

وتستطيع المنشأة أن تتفوق على منافسيها عن طريق تقديم سلع وخدمات تتميز بالتكلفة المنخفضة وبالتالي بالسعر المخفض، وبالجودة العالية، والعمل على تخفيض دورة الوقت المبذول في العملية الإنتاجية، وسرعة التسليم والتطوير، واستثمار عامل الوقت بالشكل الأمثل بحيث لا يتمكن المنافسون من مجاراته، وتقديم منتجات تمتاز بالابتكار والتفرد، بما يلبي متطلبات السوق حاجات ورغبات العملاء.

يتطلب تحقيق ذلك اختيار الإستراتيجية التنافسية المناسبة للمنشأة بما تمتلكه من قدرات وموارد لتلبية متطلبات البيئة الخارجية، وتحديد قوى المنافسة المحيطة بها، والمتمثلة بحجم ونوع التهديدات الناتجة عن دخول منافسين جدد بإمكانيات قد لا تكون متاحة لها، وقوة المنافسين الحاليين في الصناعة، وتوفير بدائل لما تنتجه من سلع أو خدمات، وقوة الموردين والعملاء التفاوضية لامتلاك منافع على حساب المنشأة، إضافة لما يحيط بها من عوامل مؤثرة بشكل مباشر أو غير مباشر مثل العوامل الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية.

يرى الباحث إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يوفر للمنشأة معلومات تفيد في تبني الإستراتيجية الملائمة، وتحديد مدى قدرتها في تحقيق النجاح الإستراتيجي، بالإضافة إلى مساعدتها في تحديد أولوياتها التنافسية، ومواكبة قوى التنافس الحالية والمستقبلية، وتدعيم المركز التنافسي، وتحسين كفاءة الأداء الداخلي بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية، فضلاً عن أن هذا التحليل يعمل على تقييم مدى نجاح إستراتيجية المنشأة المعتمدة على ريادة التكلفة، أو التميز، أو التركيز في قطاع معين من السوق. وسيتم التحدث عن التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالتفصيل في الفصل اللاحق.

الفصل الثاني:

أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة

المبحث الأول: مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

المبحث الثاني: تحليل الوضع التنافسي.

المبحث الثالث: تحليل سلسلة القيمة.

المبحث الرابع: تحليل مسببات التكلفة.

المبحث الأول: مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة

أولاً: مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

Strategic Cost Management Concept

إن الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة يتطلب توفير معلومات مالية وغير مالية من أجل إدارة تلك الموارد بكفاءة عالية، وتحقيق الاستغلال الأمثل لها بما يحقق أهداف الإدارة العليا، وتعرف عملية تهيئة وتقديم المعلومات للإدارة - باستعمال التقنيات اللازمة - بإدارة التكلفة، وهي المهمة الرئيسة للنظام بالمنشأة.

تُعد التكلفة كما ورد سابقاً، أحد عوامل النجاح الرئيسة للمنشأة، إضافةً إلى الجودة والوقت والابتكار، لذلك تسعى منشآت الأعمال إلى السيطرة على تكاليف إنتاجها أو خدماتها باستخدام طرق وأساليب مختلفة تمكنها من الوصول لأهدافها وتحقيق رضا العملاء من خلال زيادة قيمة المنتج لهم مقارنةً بالمنتجات المنافسة.

وقد تعددت تعريف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في الأدبيات المحاسبية أهمها:

- أنها تعني استخدام المعلومات التكاليفية بغرض إعداد وتحديد أفضل الإستراتيجيات

التي تساعد في تحقيق مزايا تنافسية.¹

- ويؤيد كل من Cooper And Slagmulder المفهوم السابق حيث يشير إلى أن

الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هي استخدام للمعلومات التكاليفية بهدف دعم المركز التنافسي للمنشأة وتخفيض التكاليف.²

- كما يرى كل من Hope And Hope بأنها تعمل على توفير وتحليل المعلومات

المالية الخاصة بمنافسيها داخل الأسواق عبر فترات زمنية محددة.³

- بينما وصفها كل من Young And Selto بأنها كل ما تقوم به الإدارة من

دراسة لهيكل التكاليف بالمنشأة، وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها - دون

¹- Hansen, D. And Mowen, M., " Cost Management Accounting And Control " Thomson South Eastern. 2003. P. 826.

²- Cooper, R. And Slagmulder, R., " Inter organizational Cost Management And Relational Contest " Accounting Organization And Society, VOL. 29, Issue. 1, 2004. P. 23.

³- Hope, T. And Hope, J., " Transforming The Bottom Line Managing Performance With Real Numbers" Long Range Planning, VOL. 29, NO. 4, August. 2007. P. 593.

المساس بالجودة - وتخصيص واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمنشأة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على مستوى أكبر من رضا العملاء.¹

- ويرى Blocher أنها مفهوم واسع، حيث تُعد المعلومات التي تقدمها الإدارة معلومات أساسية يحتاج إليها المدراء لإدارة المنشأة بشكل فعال وتتضمن معلومات مالية عن التكاليف والإيرادات، وأخرى غير مالية حول الإنتاجية والجودة وعوامل النجاح الأساسية الأخرى.²

- أما Hilton فقد حددها من خلال ثلاث وجهات نظر تستهدف تحقيق أكبر قيمة بأقل تكلفة ممكنة وهي:³

١ - أنها موقف Attitude: تأخذ موقفاً مثالياً في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات باعتبارها - عملية اتخاذ قرارات إدارية مستمرة - تهدف إلى التحسين والتطوير وتخفيض التكاليف.

٢ - أنها فلسفة Philosophy: تمثل فلسفة التحسين المستمر من أجل خلق قيمة بأقل تكلفة للمنتج من وجهة نظر العميل.

٣ - أنها مجموعة من التقنيات Set Of Techniques: تستعمل توليفة من التقنيات الملائمة، التي تتضمن مقاييس مالية (محاسبية) وأخرى غير مالية (غير محاسبية) لتوفير المعلومات الملائمة، وتحقيق عدالة القياس، وإيجاد الحلول للمشكلات التي تواجهها إدارة المنشأة من أجل تحسين جودة أداء أنشطة سلسلة القيمة بأقل تكلفة ممكنة.

ويرى Cooper And Slagmulder أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تمثل تطبيقاً لأساليب إدارة التكلفة بغرض تخفيضها، وتحسين المركز التنافسي للمنشأة في نفس الوقت.⁴

¹- Young, S. And Selto, F., " New Manufacturing Practice And Cost Management: AReview Of The Literature And Directions For Research " Journal Accounting Literature, VOI. 6, 2003. P. 246.

²- Blocher, Edward, Chem. Hing and Hin, Thomas, " Cost Management A: Strategic Emphasis "، 2nd Ed, McGraw Hill Co, 2002. P. 234.

³- Hilton, Ronald, W. And Maher, Michael, W. And Selto, Frank, H., " Cost Management Strategies For Business Decision " McGraw – Hill, Inc. 2000. P. 8.

⁴- Cooper, R. And Slagmulder, R., " Op . Cit " 2004. P. 14.

ويتفق مع ذلك البتانوني حيث يرى أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هي استخدام لأساليب إدارة التكلفة على نطاق واسع داخل وخارج حدود المنشأة بغرض تخفيض التكلفة وخلق قيمة مضافة للعملاء بما يحقق مزايا لتحسين المركز التنافسي للمنشأة في آن واحد.^١

ومن ناحية أخرى يخلط البعض بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة، ويرى أن كلا منهما مرادف للآخر.^٢

في حين تمثل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مدخلاً لإدارة التكلفة، يأخذ في الحسبان الظروف والعوامل الخارجية للمنشأة، وما يجب أن تكون عليه التكلفة من منظور خارجي، بغرض تخفيضها وتحسين وتدعيم المركز التنافسي للمنشأة، وتحقيق مزايا تنافسية سواء في الأجل القصير أو الطويل. ويشتمل هذا المدخل على مجموعة من الأدوات أهمها: التكلفة المستهدفة، تكاليف الأنشطة، إدارة التكلفة على أساس الأنشطة، نظرية القيود، إدارة الجودة الشاملة، التحسين المستمر، بالإضافة إلى التحليل الإستراتيجي للتكلفة. وبذلك يتضح أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يُعد إحدى أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وليس مرادفاً لها.

في ضوء ما سبق يرى الباحث إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تتطلب نظام للمعلومات يحقق التكامل والترابط الوظيفي مع الأنظمة الفرعية الأخرى في إطار نظام المعلومات الشامل للإدارة الإستراتيجية، وهو يسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحليل البيئة الخارجية والداخلية لتدعيم وتقويم وتطوير إستراتيجيات المنشأة التنافسية، علماً بأنه لا وجود للإدارة الاستراتيجية بمجمع باجل.

ثانياً: التحليل الإستراتيجي للتكلفة Strategic Cost Analysis

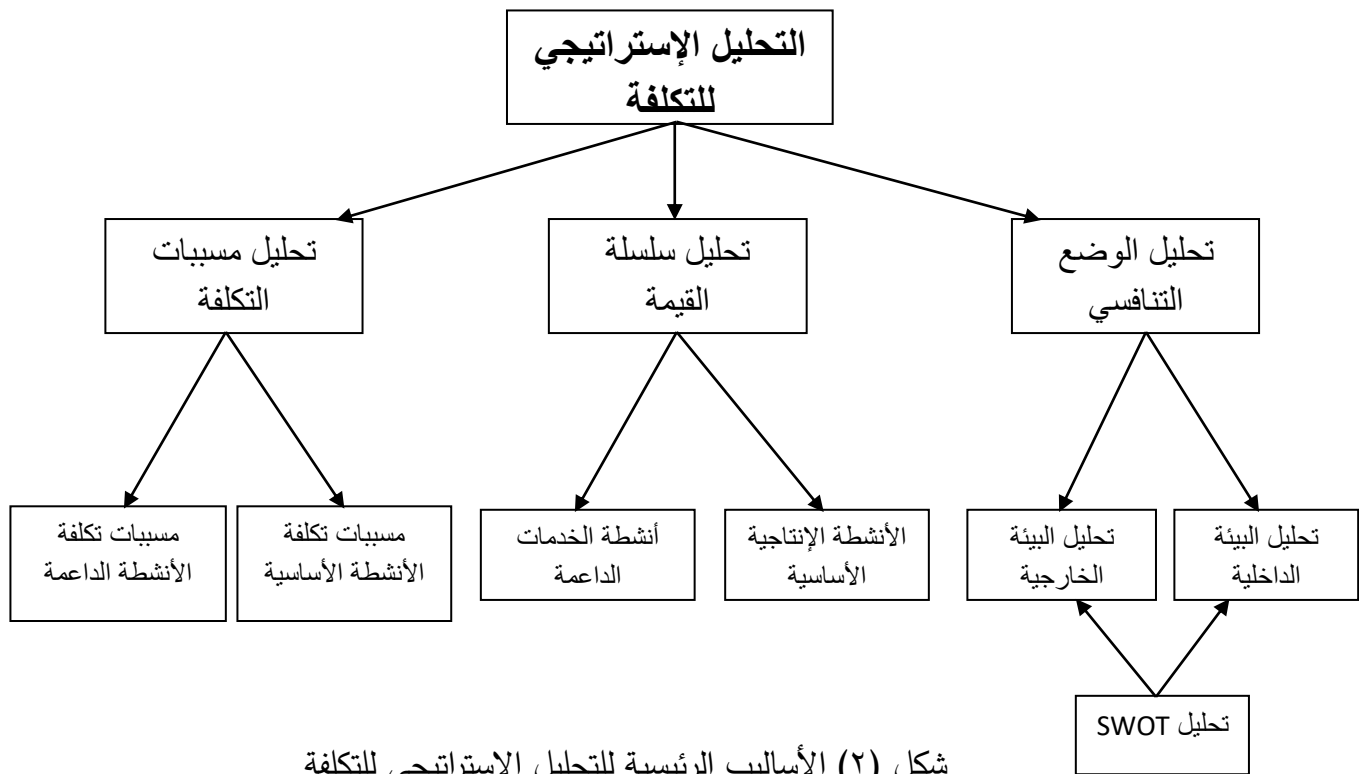
إن توفير المنتجات والخدمات المطلوبة من قبل العملاء بأقل سعر ممكن، يتطلب من المنشآت أن تعمل بالقرب من العملاء والموردين لدراسة التهديدات التي تواجهها، والفرص المتاحة أمامها. واستجابةً لمتطلبات البيئة الصناعية والتنافسية الحديثة ظهر مدخل جديد في المحاسبة يسمى التحليل الإستراتيجي للتكلفة Strategic Cost Analysis يركز على ثلاثة أساليب رئيسية

هي:

^١ - البتانوني، علاء محمد. " إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتدعيم الوضع التنافسي لتنظيمات الأعمال " المؤتمر العلمي السادس - تعزيز القدرة التنافسية: الإستراتيجيات والسياسات والآليات، الإسكندرية، ٢٧-٢٩ يوليو، ٢٠٠٦. ص. ٩٣.

^٢ - محمد، عفاف مبارك. " دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة " المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني. ٢٠٠٣. ص. ٦٤.

- ١ - تحليل الوضع التنافسي Competitive Position Analysis: أي تحليل الطرق الأساسية التي تستخدمها المنشأة في المنافسة لبيع منتجاتها أو خدماتها، وذلك باستخدام أدوات التحليل الإستراتيجي SOWT ، وتم التطرق لهذا بالتفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل.
- ٢ - تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis: أي دراسة الأنشطة التي تضيف ولا تضيف قيمة ابتداءً من توريد المواد الأولية من الموردين إلى الاستهلاك النهائي للمنتج أو الخدمة من قبل العميل، وتم التحدث عن ذلك بالتفصيل في المبحث الثالث من هذا الفصل.
- ٣ - تحليل مسببات التكلفة Cost Driver Analysis : أي دراسة العوامل التي تسبب أو تؤثر في حدوث التكلفة، وتم الحديث عن ذلك بالتفصيل في المبحث الرابع من هذا الفصل.
- والشكل التالي يبين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة.



شكل (٢) الأساليب الرئيسية للتحليل الإستراتيجي للتكلفة

المصدر: إعداد الباحث

وقد وردت عدة تعاريف للتحليل الإستراتيجي للتكلفة في الأدبيات المحاسبية أهمها:

- عرفه كل من Thompson And Strickland بأنه فهم وتحليل التكلفة الخاصة

بالمنشأة، والعمل على مقارنتها بتكلفة المنافسين.¹

- وعرفه Hilton بأنه التمييز الكامل لأهمية العلاقات التكاليفية بين الأنشطة في

سلسلة القيمة، وعملية إدارة هذه العلاقات التكاليفية لصالح المنشأة، بالإضافة إلى كونه

يسهم في تدعيم قرارات الإدارة الإستراتيجية.²

- فيما عرفه Morse بأنه عملية صنع القرارات المتعلقة بمسببات تكلفة معينة

ضمن إستراتيجية أعمال المنشأة، وسلسلة القيمة الداخلية لهذه المنشأة، وموقع هذه

المسببات على امتداد كامل سلسلة القيمة ابتداءً من التطوير واستخدام المواد إلى

المستهلكين النهائيين. إذ أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة له توجهات طويلة الأمد، ويركز

على هيكل مسببات التكلفة.³

- ويُعرف أيضاً بأنه منهج متكامل يشمل عدداً من الأدوات والأساليب التي تعمل

بتناغم وتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية، وتوفير المعلومات اللازمة للإدارة سواءً كانت

هذه المعلومات مالية أو غير مالية.⁴

- ويصفه كل من Shank And Govindarajan بأنه عبارة عن تحليل التكلفة

ولكن في نطاق أوسع، من خلال الاهتمام بالأهداف الإستراتيجية، واستخدام البيانات

التكاليفية للوصول إلى أفضل الإستراتيجيات التي تسهم في تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة،

ويمثل مزيجاً من ثلاثة أنواع من التحليلات هي تحليل الوضع التنافسي، وتحليل سلسلة

القيمة، وتحليل مسببات التكلفة.⁵

¹- Thompson, A, A. And A, J, Strickland., " Strategic Management: Concepts And Cases " 10thed, Irwin, USA, 2006. P. 15.

²- Hilton, Ronald, W., " Managerial Accounting " Creating Value In A Dynamic Business Environment, McGraw- Hill, 2008. P. 808.

³- Morse, Wayne. And Dais, James. And Hartgraves, AL., " Management Accounting A Strategic Approach " Thomson Learning, USA. 2003. P. 173.

⁴- المحمود، صالح عبد الرحمن. ورزق، محمود عبد الفتاح. " مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد " المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية والإدارية، المجلد السادس، العدد الثاني، ٢٠٠٥. ص. ٢٨٣.

⁵- Young, S. M. "Management Accounting", Third Edition, Prentice- Hill, Inc. USA. New Jersey, 2001. P.44.

يتبين من التعاريف الواردة أعلاه أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يركز على تحديد الوضع التنافسي للمنشأة مقارنةً بمنافسيها، كما يركز على ضرورة النظر للسوق كتوجه إستراتيجي لمحااسبة التكاليف بهدف توفير المعلومات التي تساعد في اختيار وتنفيذ الإستراتيجية التنافسية المناسبة لتخفيض التكلفة دون المساس بجودة المنتج، فضلاً عن كون التحليل الإستراتيجي للتكلفة له توجهات طويلة الأجل تركز على هيكل مسببات التكلفة، وموقع هذه المسببات على امتداد كامل سلسلة القيمة ابتداءً من التطوير واستخدام المواد إلى المستهلكين النهائيين، إضافة إلى ذلك فإن التحليل الاستراتيجي للتكلفة يربط بين المعلومات التكاليفية والإستراتيجية التنافسية التي تتبناها المنشأة، من خلال الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف التي تسهم في اختيار وتنفيذ ورقابة وتطوير تلك الإستراتيجية.

يُشار هنا إلى أن امتداد نطاق التحليل إلى خارج حدود المنشأة، يؤدي إلى تراكم المعرفة والخبرات والمهارات لدى إدارة المنشأة والعاملين فيها، كما أن الاستخدام الواسع للمعرفة المتاحة يؤدي إلى تطوير قدرات العاملين، وتشجيعهم على تحسين مستوى أدائهم، وإلى الابتكار للكشف عن الجوانب التي يجب أن توجه إليها جهود التخفيض المستمر للتكلفة بالترابط وظيفياً مع أسلوب التحسين المستمر، وهو ما ينعكس بدوره على إمكانية تحديد واستغلال الفرص التي تسهم في تحسين المركز التنافسي، ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

إن تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة يتطلب تضافر جهود مدروسة وشاملة من كافة الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة، والعمل من خلال المشاركة بروح الفريق الواحد، ليس على مستوى إدارة أو مرحلة معينة فقط، وإنما على كافة مستويات الإدارات أو المراحل، وهو ما يسمى بفريق العمل المتكامل وظيفياً.^١

^١ - يوسف، أبو بكر محمد. " إطار مقترح لدور الثقافة التنظيمية في تطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة " مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، جامعة الزقازيق، السنة الثانية والعشرون، العدد الثاني. ٢٠٠٢. ص. ٧٠٤.

ثالثاً: الترابط الوظيفي بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة وإستراتيجية ريادة التكلفة

Functional interdependence between cost strategic analysis and cost leadership strategy

يتوقف دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالنسبة لإستراتيجية ريادة التكلفة على قدرته في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لكل مرحلة من المراحل التي تمر بها هذه الإستراتيجية، فكلما زادت قدرة التحليل الإستراتيجي للتكلفة على توفير متطلبات كل مرحلة كلما زادت أهميته وفاعليته في إحداث تخفيض حقيقي في التكلفة، ومن ثم تحقيق أهداف إستراتيجية ريادة التكلفة. وفيما يلي بيان لدور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في توفير المعلومات لكل مرحلة من المراحل التي تمر بها إستراتيجية ريادة التكلفة:١

أ - مرحلة بناء إستراتيجية ريادة التكلفة

يقوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة بتوفير المعلومات التي تساعد في تحديد وتحليل البدائل التي يمكن إتباعها لصياغة إستراتيجية المنشأة التي تكفل تحقيق أهدافها - حيث أن لكل إستراتيجية مجموعة من الخطط والبدائل المختلفة لتحقيقها - وذلك بما يتلاءم مع الظروف الخارجية التي تعمل فيها المنشأة، والمرتبطة بكل من العملاء والموردين والعلاقات والروابط التي تربطها بهم، وكذلك المنافسين وأدائهم وهياكل تكاليفهم وأساليب الإنتاج وخصائص منتجاتهم، لمعرفة الفرص والتهديدات التي تحيط بالمنشأة، بالإضافة إلى توفير المعلومات عن البيئة الداخلية للمنشأة، والمتعلقة بتكاليفها وأنشطتها ومسبباتها وأساليب الإنتاج، والتي تعكس نقاط القوة والضعف في الأداء الداخلي للمنشأة. ويتم صياغة إستراتيجية ريادة التكلفة من خلال استغلال نقاط القوة والتميز التي تتمتع بها المنشأة، لمواجهة أو الحد من آثار التهديدات الخارجية، فضلاً عن محاولة الاستفادة من الفرص المتاحة لتحسين وتطوير أداء الأنشطة الداخلية التي تمثل نقاط ضعف لدى المنشأة.

ب- مرحلة تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة

١ - لمزيد من التفاصيل انظر:

- عبد الله، عبد المنعم فليح. " انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف " مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، يوليو ٢٠٠١. ص. ١٨.

- Clancy, Ronald, K. " Strategic Design Cost Analysis " Cost Engineering, VOL. 40, NO. 8. 2001. P. 26.

- Pearson, T, A., " Strategic Management Accounting In Practice " CMA Magazine, VOL. 70, Issue. 10. December. 2000. P. 19.

يعتبر تنفيذ إستراتيجية زيادة التكلفة بشكل ملائم هو أساس النجاح في تحقيق أهدافها، وهذا يتطلب تحليل الأنشطة التي تقوم المنشأة بتأديتها، وتوفير المعلومات اللازمة عن الأنشطة التي تضيف قيمة أكبر لتخصيص الموارد عليها والعمل على زيادة كفاءتها وفعاليتها، والأنشطة التي لا تضيف قيمة للعمل على حذفها وإلغاء تكلفتها، وتوفير المعلومات عن مسببات التكلفة وإدارتها بكفاءة، فضلاً عن تحليل علاقات المنشأة مع كل من العملاء والموردين وتوفير المعلومات عنهما للاستفادة منها في تدعيم جهود تخفيض التكلفة، وكذلك تحليل العلاقات الداخلية والروابط بين أنشطة المنشأة، ومعرفة أثر أداء كل نشاط على أداء وتكاليف الأنشطة الأخرى. ويسهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة بدرجة كبيرة - بما يتضمنه من تحليلات مختلفة - في توفير تلك المعلومات.

ج - مرحلة رقابة وتقييم إستراتيجية زيادة التكلفة

يسهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في نجاح عملية رقابة وتقييم إستراتيجية زيادة التكلفة من خلال تحديد أنشطة المنشأة، وقياس كفاءة أدائها وإنتاجيتها، وتطبيق مقاييس ومؤشرات تقييم الأداء المالية وغير المالية، وتوفير المعلومات الملائمة لزيادة فعالية عملية الرقابة.

بالإضافة إلى ذلك يمكن استخدام المعلومات التي يوفرها التحليل الإستراتيجي للتكلفة في التعرف على هياكل تكاليف المنافسين، وأساليب الإنتاج لديهم، ومستوى أدائهم، ومن ثم فرض رقابة على مسببات التكلفة وإدارتها بشكل أفضل من المنافسين.

رابعاً: مقارنة بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي للتكلفة

Comparison Between Cost Strategic Analysis and Cost Traditional Analysis

يركز التحليل التقليدي للتكلفة على تحليل بيانات التكلفة وترجمتها إلى معلومات مفيدة تستخدم في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وينصب اهتمام التحليل التقليدي بهذا المفهوم على عناصر التكاليف المتمثلة في المواد والأجور والتكاليف الأخرى التي تحدث داخل المنشأة، بالإضافة إلى الطرق التي يمكن من خلالها الرقابة على هذه التكاليف، فضلاً عن التكاليف المتعلقة بقرارات معينة، وما يمكن إجراؤه لهذه التكاليف مستقبلاً.¹

¹- Shim, J. K., And G. S. Joel., " Modern Cost Management Analysis " 2nded, USA, Barons Business Library. 2000. P.5.

ونظراً لقصور أساليب التحليل التقليدي - التي تعتمد على الرؤية الداخلية لما يجب أن تكون عليه التكاليف - في توفير المعلومات اللازمة لتحقيق التوجه الإستراتيجي لنظام التكاليف، اقتضت الحاجة إلى ظهور تحليل مختلف للتكلفة يأخذ في الاعتبار - عند جمع وتحليل البيانات - البيئة الخارجية للمنشأة، تمثل في التحليل الإستراتيجي للتكلفة، وفيما يلي أهم أوجه الاختلاف بين التحليل الإستراتيجي والتقليدي للتكلفة:

وجه المقارنة	التحليل الإستراتيجي للتكلفة	التحليل التقليدي للتكلفة
المجال	يركز على الأنشطة المسببة لحدوث التكلفة، وعلاقة الأنشطة ببعضها وتخفيض تكلفتها عن طريق التحكم بمسببات حدوثها.	يركز على التكاليف في حد ذاتها.
النطاق	لا يكتفي بالرؤية الداخلية للتكاليف فقط، بل يمتد ليشمل البيئة الخارجية وتوفير المعلومات الملائمة عنها.	يهتم بتكلفة المنتج وتحليل الانحرافات، بالاعتماد على البيانات الداخلية، ويعكس المنظور الداخلي للمنشأة، بينما يتجاهل البيئة الخارجية والموقف التكليفي للمنافسين.
التوجه	بالإضافة إلى اهتمامه بالنواحي التشغيلية فإنه يركز على النواحي الإستراتيجية من خلال ربط التكاليف بإستراتيجية المنشأة لمواجهة المنافسة.	يركز على النواحي التشغيلية، فهو ذو توجه تشغيلي قصير الأجل.
أهداف التحليل	إضافة إلى مساعدته في القيام بوظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فإنه يهدف إلى تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج وتقديمه في التوقيت المناسب في سبيل تحقيق الإستراتيجية التي تتبناها المنشأة لتدعيم قدرتها التنافسية.	يهدف لتوفير المعلومات التي تساعد في القيام بوظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بغض النظر عن المركز التنافسي للمنشأة.
أساليب التحليل	يعتمد في تحليل التكلفة على مجموعة مختلفة من الأساليب هي: تحليل الوضع التنافسي، وتحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة.	يتم تحليل التكاليف بالاعتماد على حساب التكلفة، وتحديد معايير لها، وتحليل الانحرافات، وتحليل نقطة التعادل.
طبيعة المدخلات والمخرجات	تعتمد مدخلاته ومخرجاته - بالإضافة إلى البيانات والمعلومات المالية - على البيانات والمعلومات ذات الطابع غير المالي.	تعتمد المدخلات على البيانات المالية بالدرجة الأولى، وإن كان يستعين ببعض البيانات الكمية غير المالية وذلك في حدود ضيقة. أما مخرجاته فتتمثل في المعلومات ذات الطابع المالي.
وحدة التكلفة	يعتمد على وحدات التكلفة في شكل أكثر تفصيلاً وهي الأنشطة المضيئة للقيمة.	تتمثل في شكل وحدات منتجة.

جدول رقم (١) مقارنة بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي للتكلفة^١

^١ - لمزيد من التفاصيل:

- المسعودي، حيدر علي، " إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً " دار اليازوري للنشر، الأردن، ٢٠١٠. ص. ١١٥-١١٧.

- Smith, M. Tucker, B. " Strategic Management Accounting" University of South Australia. 2004. P.

- Blocher, Edward., Stout, David., Cokins, Gary., "Cost Management-A Strategic Emphasis" 5th ed, McGraw-Hill. 2010. P.6.

يتضح مما سبق أهمية ودور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في توفير احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة، والتي يعجز عن توفيرها أسلوب التحليل التقليدي للتكلفة، نظراً لما يتميز به التحليل الإستراتيجي للتكلفة من تعدد في الأساليب المستخدمة في تحليل التكلفة (تحليل الوضع التنافسي، وتحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة) وتوسيع نطاق ومجال تحليل وإنتاج المعلومات، ومساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ ورقابة وتقويم وتطوير الإستراتيجيات التي تتبناها – التي من أهمها إستراتيجية زيادة التكلفة – وذلك من خلال الدراسة والفهم والتحليل الشامل للهيكل العام للأداء والتكاليف والوضع التنافسي للمنشأة، وهو ما أدى إلى التحول من مفهوم التحليل التقليدي للتكلفة إلى التحليل الإستراتيجي للتكلفة. وبالعودة إلى بيئة الدراسة يلاحظ أن مجمع باجل لا يزال يعتمد على التحليل التقليدي للتكلفة، ما يعني عدم استفادته من مزايا التحليل الاستراتيجي للتكلفة.

المبحث الثاني: تحليل الوضع التنافسي

أولاً: مفهوم تحليل الوضع التنافسي

Competitive Position Analysis Concept

تعتمد الميزة التنافسية للمنشأة على قدرتها في تحليل بيئة المنافسة واختيار الإستراتيجية المناسبة لاستغلال الفرص ومواجهة التهديدات، كما تعتمد على قدرتها في إرضاء العملاء من خلال تقديم منتجات ذات قيمة تزيد عن منافسيها، مستثمرةً مواردها بكفاءة وفاعلية وبشكل متميز عن المنافسين. وتتبع المنشأة أنظمة وأساليب تساعد في إدارة تكاليفها بالشكل الذي يمكنها من تدعيم قدرتها التنافسية، ومن هذه الأساليب تحليل الوضع التنافسي.^١

يرتبط تحليل الوضع التنافسي إلى حد كبير بعوامل المنافسة، فمن منظور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يُعد فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار المنشأة لسياسة المنافسة أمراً مهماً لعملية تحليل التكلفة، مثل فهم سلسلة القيمة ومسببات التكلفة.

ويُعرف Collett تحليل الوضع التنافسي بأنه عبارة عن أسلوب يهدف إلى دراسة وتحليل العلاقات المتداخلة بين عوامل البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة، وتحديد الإستراتيجيات الواجبة التنفيذ لتدعيم العوامل الإيجابية وتخفيض آثار العوامل السلبية.^٢

يمثل تحليل الوضع التنافسي للمنشأة المدخل الأكثر فاعلية في تمكين المنشأة من إيجاد ميزة تنافسية لها والمحافظة عليها، عن طريق تحليل البيئة الخارجية والداخلية، فضلاً عن اعتماد هذا الأسلوب - الذي يُعد من أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة - على تحليل SWOT ، وهو اختصار الكلمات القوة Strength، الضعف Weakness ، الفرص Opportunities ، التهديدات Threats على التوالي.

يسهم تحليل الوضع التنافسي في الربط بين المنشأة وبيئتها لتحقيق أهدافها، وأن نجاح المنشأة يعتمد على مهارة وقدرة الإدارة العليا في تحديد معالم الطريق الذي تسلكه لمواجهة ظروفها

^١ - الوصايي، هاني علي نصر. "دور التحليل الإستراتيجي للوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية-دراسة ميدانية في المنشآت الصناعية السورية" مجلة الباحث العلمي، جامعة إب، اليمن. ٢٠١٣. ص. ٥.

^٢ - Collett, S., " SWOT Analysis " Computer World, VOI. 33, July, 1999. P. 58.

البيئية، وذلك من خلال ربط المنشأة ببيئتها الخارجية وتحقيق التوازن بين الأقسام المكونة لها، وضمان توافق الأداء مع الأهداف المحددة.^١

ويعتبر تحليل الوضع التنافسي، وفقاً لما سبق، الأسلوب المناسب كأحد أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة الذي يمكن من خلاله دراسة البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة والربط بينهما، وتوفير المعلومات الملائمة عنهما، بالاعتماد على تحليل SWOT، حيث يهتم هذا الأسلوب بتحليل الظروف والعوامل الداخلية للمنشأة 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 وصياغة إستراتيجيتها التنافسية الملائمة.

وتتيح معرفة العوامل المتعلقة بالبيئة الخارجية والداخلية الفرصة لإدارة المنشأة بمجمع باجل في اختيار الإستراتيجية المناسبة للمنافسة، حيث أن تحديد واختيار البدائل الإستراتيجية للمنافسة – زيادة التكلفة، التميز، التركيز – يتوقف على تحليل الوضع التنافسي للمنشأة، والذي يعتمد بدوره على ما تتمتع به المنشأة من نقاط قوة، وما يعترضها من نقاط ضعف، وما يتوافر لديها من فرص، وما تواجهه من تهديدات. حيث يساعد تحديد جوانب القوة والضعف على تنمية عدد من الإستراتيجيات البديلة، لاستثمار الفرص أو تجنب التهديدات المحتملة.^٢

ثانياً: عناصر تحليل الوضع التنافسي

Elements of Competitive Position Analysis

يركز تحليل الوضع التنافسي على مجموعة من العناصر المرتبطة بكل من البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة، والتي يترتب على تحليلها توفير قدر من المعلومات تمكن إدارة المنشأة من توسيع دائرة المعرفة لديها حول البيئة التي تعمل فيها، وفيما يلي توضيح لهذه العناصر:

١ - تحليل البيئة الخارجية External Environment Analysis

يكون تحليل البيئة الخارجية للمنشأة في عدة مراحل، حيث يحصل أثناءها جمع البيانات والمعلومات وتحليلها، وتقييم عوامل البيئة الخارجية ومتغيراتها - الفرص والتهديدات -، والتي يمكن أن تؤثر على المنشأة إيجاباً أو سلباً بدرجة أو بأخرى. ويساعد تحليل البيئة الخارجية على تصميم

^١ - سلمان، علاء جاسم " محاسبة التكاليف المتقدمة - مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة " دار الصادق، صنعاء. ٢٠٠٩. ص. ٢٦.
^٢ - السيد، إسماعيل محمد. " الإدارة الإستراتيجية " مفاهيم وحالات تطبيقية - الدار الجامعية، الإسكندرية. ٢٠٠٠. ص. ١٦٨.

الأهداف بشكل واقعي وعملي، ويساعد أيضاً على التنبؤ بحجم الطلب، وتوزيعاته، وتوجهات المنافسين، والموردين، وما إلى ذلك من تطورات مؤثرة على نجاح المنشأة أو تعثرها.^١ كما يتم استثمار الفرص الحالية أو المتوقعة من خلال تحقيق التكامل الاقتصادي والاندماج، نظراً لاتساع السوق وقلة القيود، مع مراعاة تلبية متطلبات العملاء من حيث الجودة المناسبة والتكلفة الأقل، والحد من تأثير التهديدات المحتملة لكي تستطيع المنشأة تحقيق الميزة التنافسية، والابتكار والتحديث والتطوير، وتدعيم القدرة التنافسية لها في ظل التطورات التكنولوجية العالية، والأسواق التي تتسم بالمنافسة الشديدة.^٢

تنقسم البيئة الخارجية، كما ورد سابقاً، إلى كل من البيئة العامة وبيئة المنافسة، وسيقوم الباحث لاحقاً بتحليل كلتا البيئتين بما تتضمنه من عوامل تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مجمع باجل.

٢ - تحليل البيئة الداخلية: Internal Environment Analysis

يتعين في هذا الصدد متابعة وتقييم قدرات وموارد المنشأة المؤثرة على أدائها، بهدف كشف نقاط القوة والضعف، ومن ثم تحديد مجالات أو نقاط القوة وكيفية استغلالها، والعمل على زيادة فاعليتها، وكذلك متابعة وتقييم مجالات أو نقاط الضعف تمهيداً لتداركها، والعمل على إلغائها أو الحد منها.

ويتم تعظيم النواحي الإيجابية والتي تعرف بنقاط القوة - القدرات المالية والبشرية والفنية التي تتميز بها المنشأة -، والحد من النواحي السلبية والتي تعرف بنقاط الضعف - القصور في الموارد المالية والبشرية والفنية التي تُضعف من القدرات التنافسية -، والاهتمام بتطوير وتحسين الأداء الداخلي.

^١ - مصطفى، أحمد السيد، " الإدارة الإستراتيجية - دليل المدير العربي للتفكير والتغيير الإستراتيجي " القاهرة، ٢٠٠٥. ص. ١٥٩.

^٢ - Schwartz, Richard. W, And Cohn, Kenneth. H. " The Necessity For Physician Involvement In Strategic Planning In Health Care Organizations " The American Journal Of Surgery, VOI. 184, NO. 3, 2002. P.269.

ويُعد تحليل سلسلة القيمة من أهم الأنشطة التي تقوم به المنشأة (وهذا ما لا يقوم به مجمع باجل)، إذ يؤدي الفحص المتأني لكل نشاط من أنشطتها، إلى التعرف بشكل أفضل على جوانب القوة وجوانب الضعف في المنشأة.^١

في ضوء ما سبق ينبغي على مجمع باجل تحليل بيئته الخارجية والداخلية، لكي يتمكن من اختيار الإستراتيجية المناسبة له، والتي يمكنه من استثمار الفرص المتاحة له، مع استخدام نقاط قوتها لتجنب التهديدات الخارجية التي تواجهه، والحد من تأثير نقاط ضعفه أو إزالتها.

تتوقف فعالية إستراتيجية المنشأة على مدى نجاح المنشأة في تحليل بيئتها الداخلية - مجالات القوة والضعف - ، وكذلك بيئتها الخارجية - الفرص والتهديدات - ، وقدرتها في إحداث التوازن بين القدرات الداخلية ومتغيرات البيئة الخارجية، بما يمكن المنشأة من استغلال نواحي القوة لديها في التعامل مع الفرص، والحد من آثار التهديدات الخارجية المحتملة، ومن ثم تحديد بدائل الاختيار الإستراتيجي.^٢

٣ - تحليل SWOT :

يُستخدم تحليل SWOT في تقييم التوافق بين الموارد الداخلية للمنشأة وقدراتها (نقاط القوة والضعف) وبين الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة (الفرص المتاحة والتهديدات المحتملة) . وتتمتع المنشأة بدرجة عالية من السيطرة العملية على بيئتها الداخلية والتي تتضمن: موارد المنشأة الملموسة وغير الملموسة بالإضافة إلى الوظائف الرئيسية لسلسلة القيمة الداخلية، وتدخل هذه الأمور عادةً ضمن مسؤوليات متخذي القرار في المنشأة. أما قدرة المنشأة في السيطرة على بيئتها الخارجية فليست كبيرة، حيث تتضمن البيئة الخارجية: العوامل الديموغرافية والاجتماعية والثقافية والاقتصادية والتكنولوجية والعولمة، إضافةً إلى العوامل التي تشتمل عليها قوى المنافسة الخمس التي تم ذكرها سابقاً.

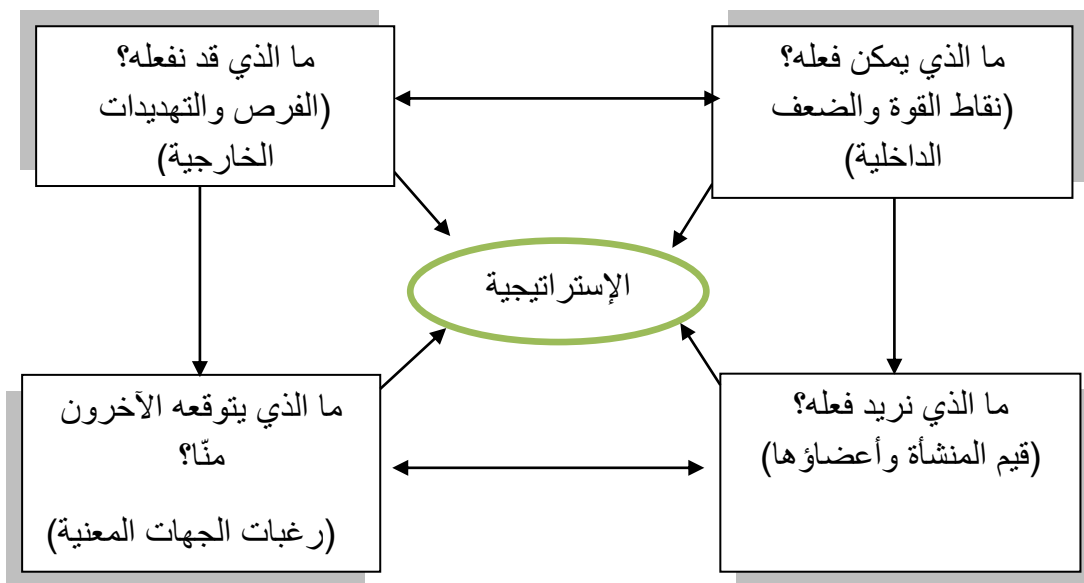
ويؤكد Collett على أن قدرة المنشأة في مواجهة المنافسة تتطلب فهم تحليل SWOT ، وهو أداة لفهم وضع المنشأة في السوق وفقاً لعلاقتها بالمنافسين. ويُعرف تحليل SWOT بأنه إطار منهجي يهدف إلى دراسة وتحليل العلاقات المتداخلة بين عوامل البيئة الداخلية والخارجية

^١ - العارف، نادية. " الإدارة الإستراتيجية " الدار الجامعية، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، ٢٠٠٥ . ص. ١١٤ .

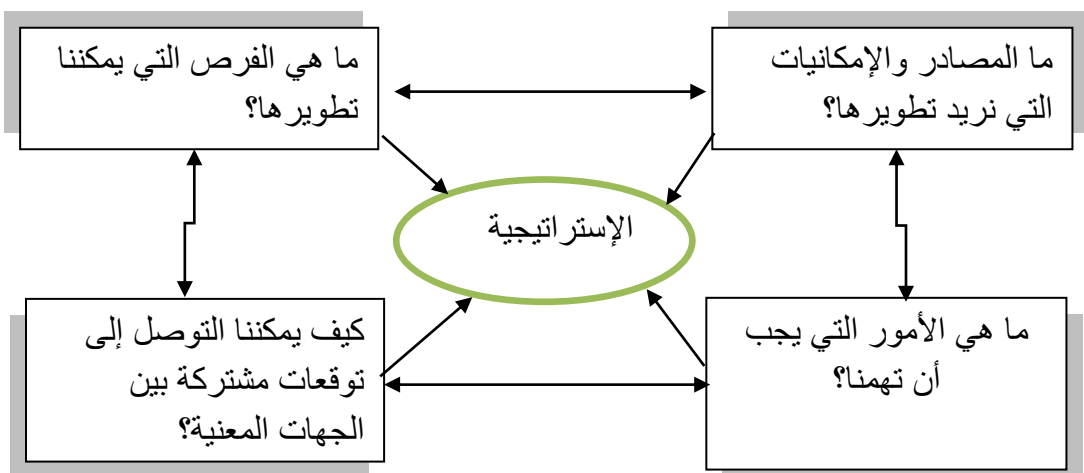
^٢ - المرسي، جمال الدين محمد. وآخرون، " التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية منهج تطبيقي " الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٤ . ص. ٢٣٨ - ٢٤٠ .

للمنشأة مع تحديد الإستراتيجيات الواجب تنفيذها لتدعيم العوامل الإيجابية وتخفيض العوامل السلبية.^١

يشمل هذا التحليل على مكونات داخلية وخارجية، ويؤمن لإدارة المنشأة نظرة شاملة وواضحة حول قوى واتجاهات وخصائص أسواق محددة. ويلجأ المدراء إليه عند اختيار الإستراتيجيات التي من شأنها المحافظة على الميزة التنافسية للمنشأة (من خلال تعزيز نقاط القوة وتقليص نقاط الضعف) وتمكينها من تحقيق أهدافها وغاياتها، فضلاً عن تحديد الفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية التي قد تؤثر في قدرتها التنافسية. ويظهر الشكل التالي التفكير والتساؤل الاستراتيجي الكامن وراء هذا التحليل، بالإضافة إلى خطوات تحليل SWOT.



أو بشكل آخر



شكل رقم (٣) جذور SWOT : أسئلة أساسية تقود إلى خيارات إستراتيجية^٢

^١- Collett, S., " OP. Cit ", 1999. P. 58.

^٢- بابيتينسوسان، كريغ فليشر " التحليل الإداري " ترجمة عثمان العكاري وياسر الحريري ، دار شعاع للعلوم والنشر ، دمشق، ٢٠١٢.

إن الغرض من هذا التحليل يتمثل في تحديد الإستراتيجيات التي تلائم موارد وقدرات المنشأة، وذلك وفقاً لمتطلبات البيئة الخارجية. أو بمعنى آخر إن الغرض منه تدعيم قوة المنشأة بغرض التأهب لاستغلال الفرص ومواجهة التهديدات المحتملة والحد من نقاط الضعف التي تواجه المنشأة.^١

فبعد انتهاء المنشأة من تحليل بيئتها الخارجية والداخلية، وتحديد نقاط القوة والضعف، والفرص والتهديدات المحتملة، ينبغي عليها اختيار وتطبيق الإستراتيجية المناسبة للحصول على الميزة التنافسية.^٢

ويمكن توضيح المقصود بنقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات على النحو التالي: ٣

- نقاط القوة: هي العوامل التي تساعد المنشأة في التفوق على غيرها من حيث القدرة التنافسية، فهي تعتبر ميزات إضافية تمتاز بها المنشأة مقارنةً بمنافسيها، ولا تكتسب نقاط القوة معناها إلا عندما تلبي حاجات العملاء الحالية أو المحتملة، وفي هذه الحالة تصبح نقاط القوة قدرات، وفي الواقع نقاط القوة هي القدرات والموارد التي يمكن للمنشأة أن تستخدمها في تحقيق أهدافها .

- نقاط الضعف: هي القيود أو النواقص أو العقبات التي تعيق تحقيق المنشأة لأهدافها، وتبرز نقاط الضعف عندما يكون أداء المنشأة ضعيفاً أو عندما تنقصها القدرات والموارد الضرورية للمنافسة، كما أن بعض من هذه النقاط ليس لها تأثير سلبي على المنشأة، ولكن يجب تقليص نقاط الضعف الأخرى التي تتعلق بحاجات العملاء الحاليين أو المحتملين.

^١ - شارلز، هل. جاريت، جونز. " الإدارة الإستراتيجية- مدخل متكامل " ترجمة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض. ٢٠٠١. ص. ٣٠.

^٢ - Barney, Jay., "Gaining and Sustaining Competitive Advantage" Addison-Wesley Publishing Company, Inc. 2006. P. 183.

^٣ - لمزيد من التفاصيل انظر:

- بابيتينسوسان، كريغ فليشر، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٢.

- البكري، ثامر ياسر. " إستراتيجيات التسويق " دار اليازوري العلمية للنشر، عمان. ٢٠٠٨. ص. ٢٢٠-٢٢١.

- **الفرص المتاحة:** تشير إلى وضع ملائم حالي أو محتمل في البيئة الخارجية كالاتجاهات أو التغيرات أو الحاجات التي تدعم إحدى المنتجات أو الخدمات والتي تسمح للمنشأة تعزيز وضعها التنافسي .

- **التهديدات المحتملة:** تتضمن كل الظروف غير المواتية كالاتجاهات أو التغيرات الوشيكة في البيئة الخارجية التي تسيء في الوقت الحاضر والمستقبل إلى المنشأة وتهدد قدرتها التنافسية.

وكما ذكرنا بعد انتهاء المنشأة من تحليل بيئتها الخارجية والداخلية، وتحديد نقاط القوة والضعف، والفرص والتهديدات المحتملة، ينبغي عليها اختيار وتطبيق الإستراتيجية المناسبة للحصول على الميزة التنافسية. ويمثل تحليل SWOT أداة هامة لمساعدة المدراء في تقييم البدائل الإستراتيجية المختلفة، واختيار الإستراتيجية المناسبة من بين البدائل المتاحة، فغالباً ما يتوفر للمنشأة العديد من الإستراتيجيات البديلة التي يمكن الاختيار من بينها في سبيل الحصول على مزايا تنافسية تضمن لها البقاء والاستمرار والنمو وتحقيق أهدافها. وعليه فإن على إدارة المجمع إجراء هذا النوع من التحليل للاستفادة من مزاياه.

ثالثاً: الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق تحليل الوضع التنافسي

Practical Procedures Necessary for The Application of Competitive Position Analysis

يمكن توضيح الإجراءات العملية (المقترحة) اللازمة لتطبيق تحليل الوضع التنافسي، التي تم إتباعها ضمن الدراسة التطبيقية، وفقاً لما يلي:

١ - تحليل البيئة الخارجية:

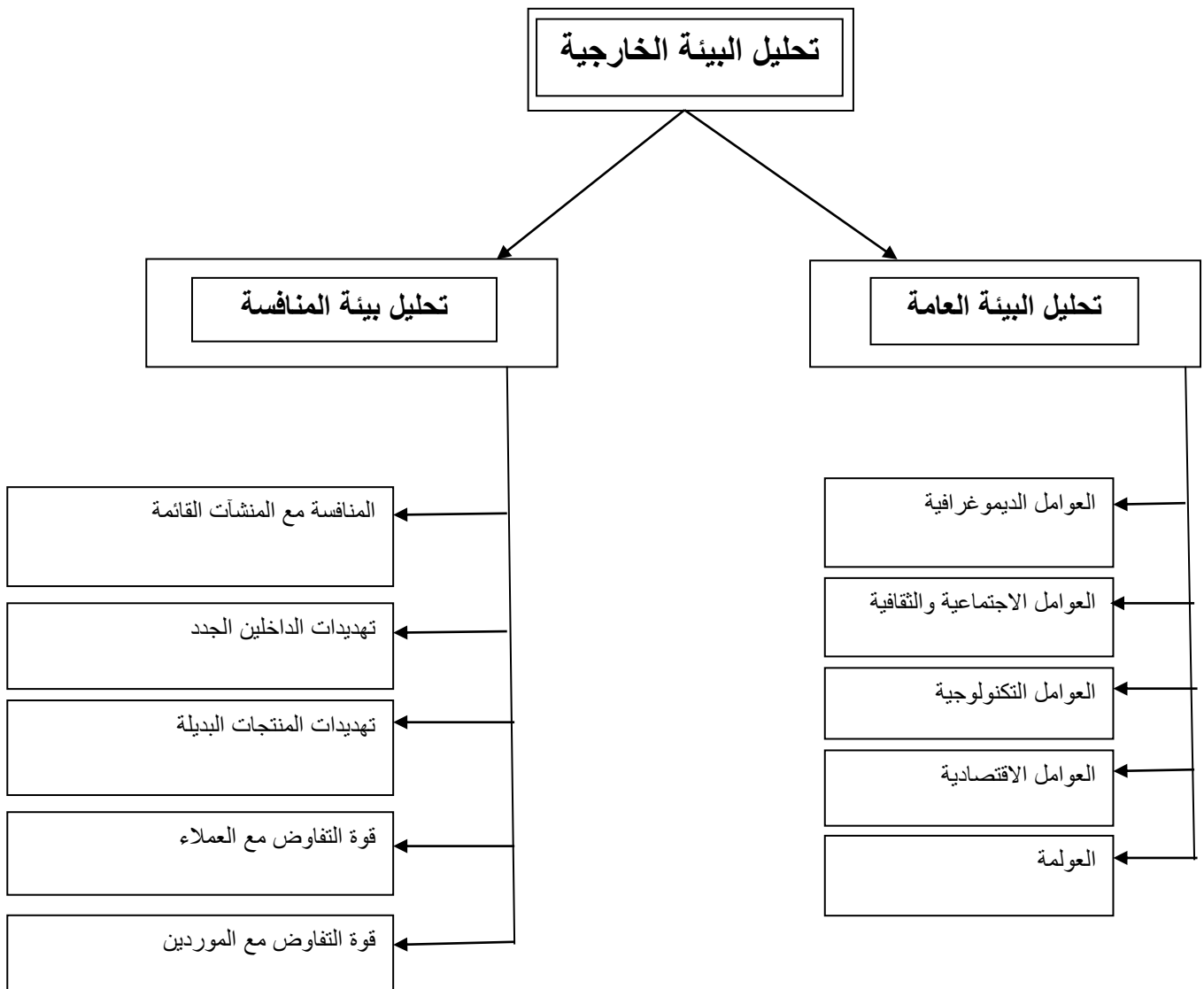
يمكن بيان عناصر تحليل البيئة الخارجية وفقاً للشكل رقم (٤):

٢ - تحليل البيئة الداخلية:

يمكن توضيح عناصر تحليل البيئة الداخلية من خلال الشكل رقم (٥):

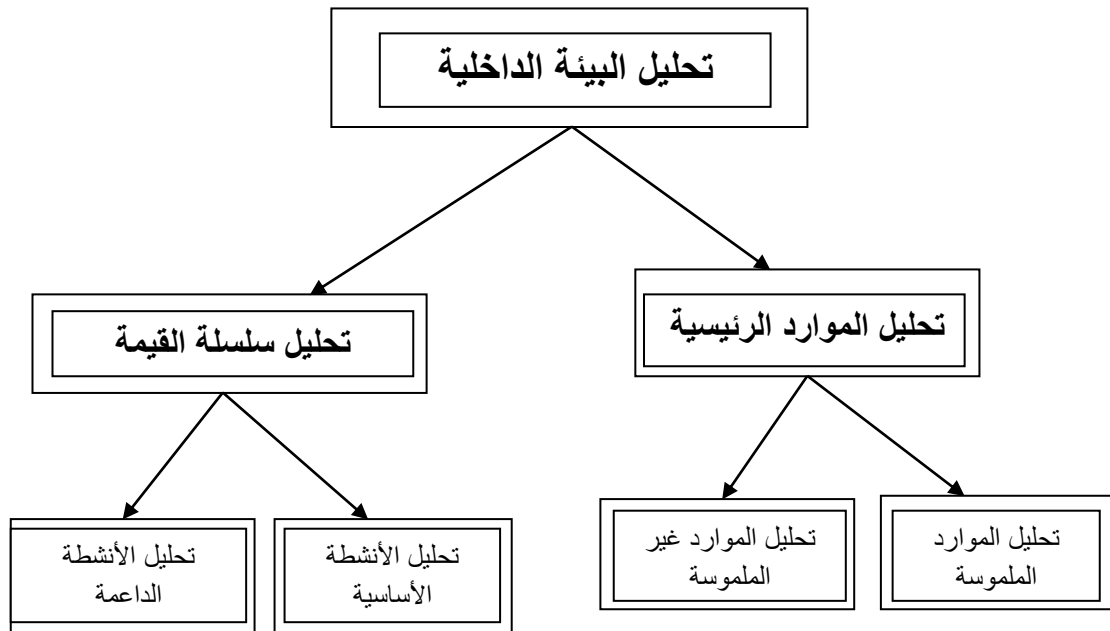
٣ - تحليل SWOT:

يتم تحليل الفرص المتاحة والتهديدات المحتملة وفقاً لتحليل البيئة الخارجية، وتحليل نقاط القوة ونقاط الضعف على ضوء تحليل البيئة الداخلية، ومن ثم يتم الاستفادة من نقاط القوة والتميز في الأداء الداخلي لمواجهة التهديدات الخارجية وتخفيض آثارها السلبية، بالإضافة إلى الاستفادة من الفرص الخارجية لتدعيم نقاط الضعف وأوجه القصور في الأداء الداخلي للمنشأة. ويمكن توضيح عناصر تحليل SWOT من خلال الشكل رقم (٦):



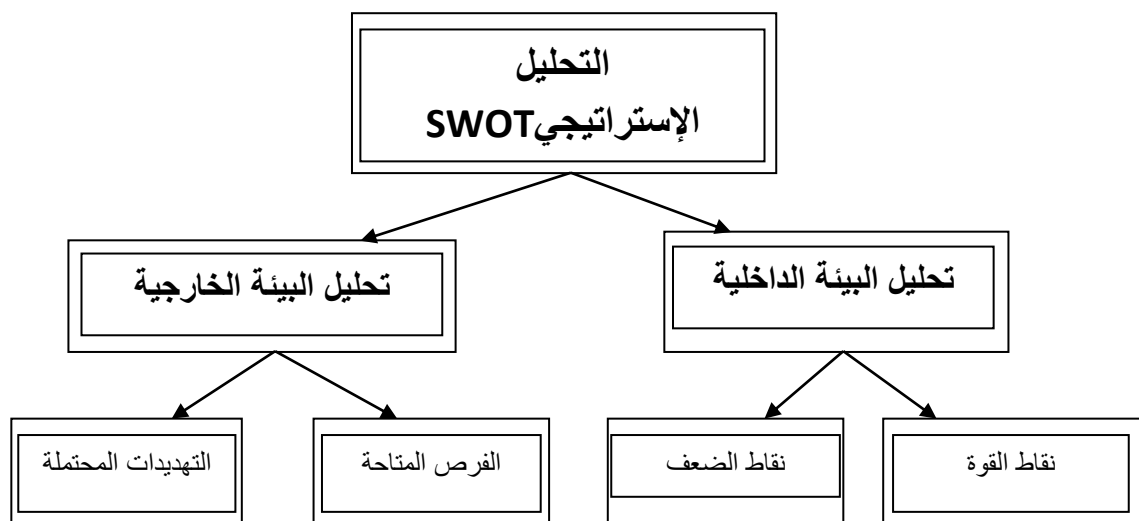
شكل رقم (٤) عناصر تحليل البيئة الخارجية

المصدر: إعداد الباحث



شكل رقم (٥) عناصر تحليل البيئة الداخلية

المصدر: إعداد الباحث



شكل رقم (٦) عناصر تحليل SWOT

المصدر: إعداد الباحث

في ضوء ما سبق يرى الباحث أن تحليل الوضع التنافسي يسهم في تدعيم المركز التنافسي للمنشأة، ويساعدها في مجارة وتيرة تطور البيئة التنافسية الحديثة، من خلال توفير المعلومات عن البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة، والتي تفيد في استغلال المنشأة لنواحي القوة لديها في التعامل مع الفرص، والحد من نقاط الضعف أو إزالتها، والحد من آثار التهديدات الخارجية المحتملة لتدعيم المركز التنافسي، فضلاً عن مساعدة المنشأة في مواجهة قوى التنافس الخمس. وأن دور تحليل الوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية باستخدام إستراتيجية قيادة التكلفة يبرز من خلال علاقته التكاملية مع كل من تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة اللذان يعملان على تلبية متطلبات البيئة الخارجية، وتوفير المعلومات اللازمة لتطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة من أجل تخفيض التكلفة ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية.

المبحث الثالث: تحليل سلسلة القيمة

أولاً: مفهوم تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis Concept

يتزايد الاهتمام في الوقت الحاضر بتحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis ، فالمنشآت التي تؤدي أنشطة سلسلة القيمة بكفاءة وفاعلية أكثر وتكلفة أقل بالنسبة للمنشآت الأخرى المنافسة لها في السوق ستحصل بالتأكيد على الميزة التنافسية لقيادة السوق.

وقد تعددت التعاريف التي أوردها الباحثون حول مصطلح تحليل سلسلة القيمة أهمها ما يلي:

- يصف جاريسون تحليل سلسلة القيمة بأنه أسلوب لفهم وتمييز الأنشطة المختلفة

للمنشأة، والتي تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات ومعرفة الروابط فيما بينها.^١

- بينما ينظر إليه Ghamdi على أنه أداة إدارية قوية لتمييز أي الأنشطة التي لها

إمكانية تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.^٢

- ويؤكد Elloumi بدوره على أن المنشأة تستطيع تحقيق ميزة تنافسية، من خلال

إدارة سلسلة القيمة الخاصة بها بصورة أفضل من منافسيها.^٣

- كما يعرفه Davis بأنه أسلوب منظم لتمييز الفرص التي تتطوي عليها كل أنشطة

المنشأة، والتي تسهم في تحقيق وتعزيز ميزة تنافسية طويلة الأجل، من خلال إزالة

التكاليف غير الضرورية دون الإضرار بالأهداف الإستراتيجية.^٤

- ويرى هورنجرن أن تحليل سلسلة القيمة هو تحليل يشير إلى تتابع وتعاقب وظائف

المنشأة والتي من خلالها تُضاف المنفعة للسلع أو الخدمات. ويشير مصطلح القيمة

Value إلى الزيادة في منفعة المنتج أو الخدمة وبالتبعية إلى الزيادة في الخدمة من وجهة

نظر العميل.^٥

^١- جاريسون، ري إتش، نورين، إريك " المحاسبة الإدارية " ترجمة محمد عصام الدين، مراجعة احمد حجاج، دار النشر. الرياض، ٢٠٠٢. ص. ٦٠٥.

^٢- Ghamdi, Salem M. " The Use Of Strategic Planning Tools And Technique In Saudi Arabia : An Empirical Study " International Journal Of Management, VOL. 22 Issue 3, September 2005. P. 388.

^٣- Elloumi, Fathi. " Value Chain Analysis: A Strategic Approach To Online Learning " Athabasca University, 2004. P. 67.

^٤- Davis, T. C. Liu. And Sammy K. " Partnering Beyond Value Chain Analysis: Towards Sustainable Development And Competitive Advantage " 2009. P. 153.

^٥- تشارلز هورنجرن و... آخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - الجزء الأول، دار المريخ، الرياض. ٢٠٠٩م. ص. ٣٤.

- ويعرف Dorf سلسلة القيمة من وجهة نظر العميل بأنها مجموعة الأنشطة التي

تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات ذات قيمة للعميل.^١

ويُقصد بالتكلفة التي تضيف قيمة Value Added Cost التكلفة التي إذا تم استبعادها سوف تنخفض القيمة أو المنفعة الفعلية أو المتوقع أن يحصل عليها العميل من خلال استخدام السلعة أو الخدمة. ويُقصد بالتكلفة التي لا تضيف قيمة Non value – Added Cost بأنها التكلفة التي إذا تم استبعادها لن تنخفض القيمة أو المنفعة الفعلية أو المتوقع أن يحصل عليها العميل من خلال استخدام السلعة أو الخدمة، وهي أيضاً التكلفة التي لا يرغب العميل في دفع مقابل لها.^٢

يُعبّر مفهوم سلسلة القيمة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة، والتي تمتد ابتداءً من الحصول على المواد الخام، ثم البحث والتطوير والتصميم، وإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، والتسويق والبيع، وتنتهي بأنشطة خدمات ما بعد البيع، والتي تؤدي في النهاية إلى توليد القيمة للمنتجات أو الخدمات وتحقيق رضا العميل. ويعكس هذا المفهوم مسار تدفق القيمة الذي يمتد إلى خارج حدود المنشأة ليشمل الموردين والعملاء.^٣

وينبغي أن يقوم مسار تدفق القيمة على التكامل بين الأنشطة المكونة له، من خلال العلاقات والروابط بين تلك الأنشطة، لتحقيق المنافع التي تنشدها أهداف تخفيض التكلفة.^٤ وتبرز أهمية تلك العلاقات والروابط بين الأنشطة عندما تؤثر طريقة أداء نشاط معين على تكلفة أداء أنشطة أخرى أو فعاليتها. فهناك ضرورة للتنسيق بين تلك العلاقات والروابط بين الأنشطة عن طريق مزج هدف تخفيض التكلفة بهدف تدعيم القدرة التنافسية وذلك للحصول على نتائج أكثر كفاءة وفاعلية، فعلى سبيل المثال قد يُسمح بزيادة تكاليف أنشطة البحث والتطوير والتصميم في سبيل الحصول على تخفيض أكبر في تكاليف الأنشطة الإنتاجية.

¹- Dorf, Richard. C. And Thomas H. Byers, " Technology Ventures: From Idea To Enterprise " McGraw- Hill Education. U.S.A, 2005. P. 322.

^٢ - هونجرن، وآخرون. مرجع سبق ذكره. ٢٠٠٩. ص. ٧٧٥-٧٧٦.

³-Kenned, F. A. And J. Huntzinger., " Lean Accounting: Measuring And Managing The Value Stream" Cost Management, Vol. 19, Issue. 5, Sep/Oct. 2005. P. 32.

^٤- زغلول، جودة عبد الرؤوف. " إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد " المجلة العلمية – التجارة والتمويل - ، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني. ٢٠٠٨. ص. ٢١.

إن وجود علاقات وروابط فعالة بين أنشطة سلسلة القيمة وإدارتها بكفاءة يساعد في تحديد نقاط الضعف والقوة وتدعيم المركز التنافسي للمنشأة، مما يؤدي إلى:^١

- تحسين الأداء المالي متمثلاً في تعظيم الربح في الأجل القصير والطويل.

- التكامل والمزج بين الأنشطة لتخفيض التكلفة أو لتحقيق مزايا تنافسية.

- تحسين أداء كل نشاط على حده في سلسلة القيمة.

يتطلب مفهوم سلسلة القيمة تقسيم عمليات المنشأة الداخلية إلى مجموعة من الأنشطة المسؤولة عن الإضافة للقيمة، كتقسيمها إلى أنشطة إنتاجية أساسية وأنشطة خدمات داعمة، ليصبح متاحاً لتقييم قدرة كل منها على تحقيق قيمة مضافة بمعزل عن الأنشطة الأخرى، وبهذا الشكل تستطيع سلسلة القيمة النفاذ إلى مواطن القصور في الأنشطة التي لا تضيف قيمة ليتبع ذلك تشخيص الأسباب واتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة لذلك.^٢

ومن ناحية أخرى يساعد تحليل سلسلة القيمة في تحقيق ميزة تنافسية عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المنشأة، بدءاً من تصميم المنتج وصولاً إلى تقديم خدمات ما بعد البيع. حيث يهدف هذا التحليل إلى التركيز على الأنشطة ابتداءً من مرحلة الشراء وحتى تسليم المنتجات للعملاء، وبالتالي المساهمة في التعرف على الاحتياجات المتغيرة للعملاء، والمساعدة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة.^٣

إن المعلومات التفصيلية التي يوفرها تحليل سلسلة القيمة تساهم في تحديد نقاط القوة والضعف في المنشأة والتي باستخدامها يمكن أن تحقق ميزة تنافسية لها، وذلك من خلال إدارة سلسلة القيمة الخاصة بها بأسلوب يوجه التركيز والاهتمام بنقاط القوة بينما يتم تلافي نقاط الضعف، والعمل على الاستجابة لمتطلبات البيئة الخارجية للمنشأة.

^١ - إبراهيم، سماسم كامل موسى. " دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية " دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة التاسعة، ٢٠٠٥. ص. ٢٩٩.

^٢ - القواص، عبد الله. "إمكانية استخدام بطاقة الأهداف المتوازنة في رفع كفاءة الأداء -دراسة تطبيقية على شركة سيريتل للاتصالات الخلوية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق. ٢٠١٠.

^٣ - Johnson, S. et. al., " From Commodity To Value Add: Reinventing Strategy " Wood Technology, July, 2004. P. 32.

حيث يشير Suhmitz إلى أن المعلومات التفصيلية التي يوفرها تحليل سلسلة القيمة عن أنشطة المنشأة، تسهم في توضيح نقاط الضعف والقوة في المنشأة، والتي باستغلالها يمكن تحقيق ميزة تنافسية.¹

إن فهم سلسلة القيمة والعوامل التي تسبب التكاليف (مسببات التكلفة) في كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة هو خطوة حاسمة نحو تحقيق أهداف المنشأة، وتطوير وتعزيز إستراتيجية المنشأة التنافسية في السوق.

كما أن استخدام الخطوات العملية لتحليل سلسلة القيمة يؤدي إلى زيادة الدقة عند الحصول على معلومات عن تكاليف الأنشطة الإنتاجية الأساسية وأنشطة الخدمات الداعمة، وتحديد مسبب التكلفة الذي يقف خلف كل نشاط من الأنشطة في المنشأة، والعمل على تحقيق وفورات في التكلفة من خلال التحكم بتلك المسببات، مما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية.

يتضح مما سبق أن تحليل سلسلة القيمة لا يعكس المنظور الداخلي لكل من الأداء وما يجب أن تكون عليه التكاليف فقط، وإنما يأخذ في الاعتبار ظروف المنافسة وما تبعها من تحولات في السوق التنافسية، وبالتالي فإنه يمتد إلى البيئة الخارجية للمنشأة ليشمل أنشطة كل من العملاء والموردين عبر سلسلة القيمة الكلية الخاصة بالمنشأة، وهو ما يمثل المنظور الإستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة.

ووفقاً لذلك ينظر هذا التحليل إلى التكلفة والقيمة من منظور خارجي، يتمثل في منظور السوق أو العملاء، على اعتبار أن العميل هو محور اهتمام المنشأة، والمحرك الأول لكافة أنشطتها.² إلا أن أدوات تحليل التكلفة التقليدية المستخدمة في مجمع باجل لا تأخذ هذا الأمر بنظر الاعتبار، مما ينعكس ذلك سلباً على صلاحية تلك الأدوات في تحليل التكلفة من منظور خارجي.

كما يشجع تحليل سلسلة القيمة على إيجاد علاقة شراكة مع الموردين، وهو يعد بمثابة أداة لتحديد أي جزء من سلسلة القيمة يمكن تعزيزه أو تخفيض التكلفة بهدف زيادة المنافع التي تتحقق

¹- Suhmitz, H. " Value Chain Analysis For Policy Makers And Practitioners " International Labour Office Geneva, 2005. P. 11.

²- Walter, D. And G. Lancaster., " Implementing Value Strategic Through The Value Chain " Management Decision, VOI. 38, NO. 3. 2000. P. 160.

للعلماء. ونظراً للفوائد التي يقدمها تحليل سلسلة القيمة فإن إدارة مجمع باجل استخدام هذه الأداة التحليلية لتدعيم قدرتها التنافسية.

ثانياً: عناصر تحليل سلسلة القيمة Elements of Value Chain Analysis

تتكون سلسلة القيمة من ست وظائف رئيسية يوفر المحاسبون الإداريون المعلومات التي يحتاجها المدراء لاتخاذ القرارات في كل من تلك الوظائف الست التي سيتم تناولها بشكل مختصر وعلى النحو التالي:^١

١ - البحث والتطوير Research And Development

تتمثل هذه الوظيفة في توليد وتطبيق الأفكار المرتبطة بمنتجات وخدمات أو عمليات جديدة مثل إجراء الأبحاث عن الطرق البديلة لتصميم وإنتاج السلع أو تقديم الخدمات.

٢ - تصميم المنتجات Design of Products

تتعلق بالتخطيط التفصيلي وهندسة المنتجات والخدمات أو العمليات، مثل تحديد الأجزاء أو المكونات المتعلقة بالمنتج، وأثر التصميمات البديلة للمنتج على تكاليف التصنيع.

٣ - الإنتاج Production

تهتم هذه الوظيفة بالحصول على الموارد وتنسيقها وتجميعها لإنتاج المنتج أو تأدية الخدمة.

٤ - التسويق Marketing

تتمثل في ترويج وبيع المنتجات أو الخدمات للعملاء، مثل وظائف الترويج للمنتجات بالإعلان في الجرائد والمجلات وعلى الإنترنت.

٥ - التوزيع Distribution

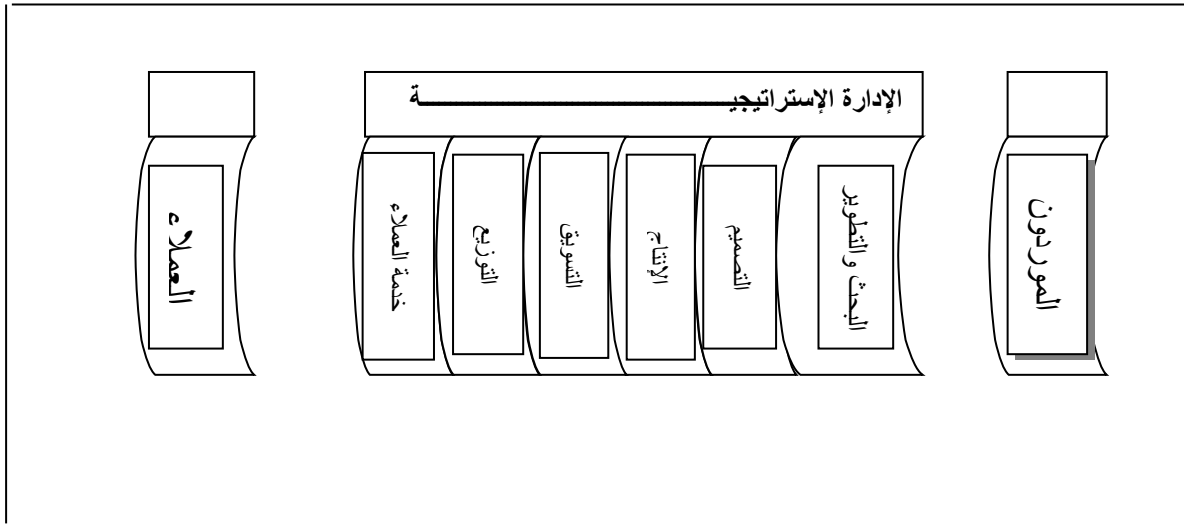
تهتم بتسليم المنتجات أو الخدمات للعملاء، مثل أعمال الشحن لمتاجر التجزئة والمبيعات المباشرة عن طريق الإنترنت أو القنوات الأخرى التي يشتري من خلالها العملاء تلك المنتجات.

٦ - خدمة العميل Customer Service

تركز هذه الوظيفة على توفير الدعم للعملاء بعد البيع حتى تضمن المنشأة المحافظة على رضا العميل عبر الزمن.

^١ - هونجرن، وآخرون. مرجع سبق ذكره. ٢٠٠٩. ص. ٣٦.

ويوضح الشكل التالي الوظائف الرئيسية لسلسلة القيمة وهي البحث والتطوير، التصميم، الإنتاج، التسويق، التوزيع، خدمة العميل.



شكل رقم (٧) أنشطة تحليل سلسلة القيمة

المصدر: إعداد الباحث

ومن ناحية أخرى يرى Porter أنه يمكن تبويب الأنشطة التي تشكل سلسلة القيمة إلى مجموعتين من الأنشطة المستقلة عن بعضها البعض تتمثل فيما يلي:¹

- **الأنشطة الأساسية Primary Activities:** وهي الأنشطة التي تتولى مهمة التكوين المادي للمنتجات التي تقدمها المنشأة تمهيداً لتسويقها وتسليمها للعملاء.

- **الأنشطة الداعمة Support Activities:** وهي الأنشطة التي تقدم المدخلات الخاصة بالبنية الأساسية، وتُمكن الأنشطة الأساسية من أداء دورها.

وتم اعتماد هذا التبويب ضمن الدراسة التطبيقية بما يخدم أهداف الدراسة.

¹ - Porter, T, J., Kehoc, J,G., "Using Activity-Based Costing and Analysis To Make The Pain out of Downsizing at A Naval Shipyard" National Productivity Review, Winter. 1994. P. 40.

ثالثاً: الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق تحليل سلسلة القيمة:

Practical Procedures Necessary for The Application of Value Chain Analysis

يوضح الباحث أدناه الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق تحليل سلسلة القيمة، التي تم إتباعها

ضمن الدراسة التطبيقية، وفقاً لما يلي:

١- تحليل الوظائف الرئيسية لسلسلة القيمة القائمة بالمنشأة.

٢- التركيز على تحليل وظيفة الإنتاج من خلال إتباع الخطوات التالية:

أ - الحصول على المعلومات المتعلقة بالبيئة الخارجية والداخلية للمنشأة، من خلال الاستفادة من التكامل مع تحليل الوضع التنافسي، التي تفيد في التعرف على الأنشطة التي يمارسها تمهيداً لتبويبها وتحليلها وتتبع تكلفتها.

ب - تبويب الأنشطة إلى مجموعات متجانسة تمثل مراكز للأنشطة، بحيث تكون الأنشطة المتجمعة بكل مركز يحركه مسبب تكلفة وحيد، مع تصنيف الأنشطة إلى نوعين الأول: يمثل الأنشطة الإنتاجية الأساسية، والثاني: يتعلق بأنشطة الخدمات الداعمة، وبالتالي تبويب مراكز الأنشطة إلى مجموعتين الأولى: مراكز الأنشطة الإنتاجية الأساسية، والثانية مراكز أنشطة الخدمات الداعمة.

ج - تحليل كل مركز نشاط أساسي من حيث مدخلاته ومخرجاته وعمليات التشغيل الخاصة بكل مركز، بالإضافة إلى تحليل العمليات الخاصة بكل مركز نشاط داعم.

د - تتبع تكلفة كل مركز نشاط أساسي وتحديد نصيبه من تكلفة المواد والأجور والمصروفات الأخرى المباشرة، بينما يتم تتبع تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة وفقاً لمراكز التكلفة الخاصة بالمنشأة، التي تمثل إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنشأة ككل.

هـ - تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة من خلال بحث الأسباب التي تكمن في استهلاك الأنشطة للموارد المتاحة، وانخفاض كفاءتها وقدرتها في الإضافة إلى قيمة المنتج، وأسباب ارتفاع تكاليفها، وبالتالي الحصول على معلومات تفيد في تشخيص أداء الأنشطة،

والكشف عن مواطن القصور والضعف فيها، والعمل على زيادة كفاءة وفاعلية الأنشطة المضيضة للقيمة، وحذف الأنشطة غير المضيضة للقيمة أو تخفيضها لأدنى حد ممكن ومن ثم حذف تكلفتها. و - حذف تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة عن طريق حذف الأزمنة غير المنتجة المستنفذة في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، من خلال دراسة وتحليل زمن العملية الإنتاجية. فقد أصبحت المنشآت الصناعية تركز على دورة الوقت Time Cycle المبذول، من بداية تصنيع المنتج وحتى إتمامه، ويتم تقسيم زمن العملية الإنتاجية إلى ما يلي:^١

- زمن التشغيل Processing Time : وهو الزمن الفعلي الذي يتم فيه تصنيع المنتج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

- زمن الحركة Moving Time: وهو الزمن الذي يستغرقه تحريك ونقل المنتج من مركز أو قسم إلى مركز أو قسم آخر.

- زمن الفحص Inspection Time: وهو زمن فحص المنتج للتأكد من مطابقته مع معايير الإنتاج الموضوعة لدى نقله من مرحلة لأخرى، وكذلك قبل تسليمه للعملاء، كما يتضمن الزمن اللازم لإعادة تصحيح الأخطاء.

- زمن الانتظار Waiting Time : وهو الزمن الذي ينتظر فيه المنتج أو يبقى في القسم أو المرحلة الإنتاجية التي وصل إليها، قبل أن يتم مباشرة العمليات الصناعية عليه.

- زمن التخزين Storage Time: وهو زمن بقاء المواد الأولية، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام في المخازن.

ويمثل زمن التشغيل الوقت الفعلي للإنتاج والباقي تمثل أزمنة غير منتجة يجب التخلص منها، وبالتالي إلغاء الوقت والجهد المبذولين في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة كأنشطة التحريك والفحص والتسليم والانتظار والتخزين، ومن ثم تخفيض تكلفة الأنشطة الإنتاجية الأساسية بتكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

^١ - فخر، نواف وزكي، حسن. " محاسبة التكاليف ٢ " منشورات جامعة دمشق. ٢٠٠٥. ص. ٤١٨-٤١٩.

وتم في الفصل اللاحق التوسع في تلك الإجراءات بالترابط وظيفياً مع نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر بهدف تخفيض التكلفة وزمن العملية الإنتاجية بما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية.

بعد عرض ما سبق يرى الباحث أن دور تحليل سلسلة القيمة كأداة رئيسية في إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، وتطوير جهود تخفيض التكاليف، والوقت اللازم للإنتاج، وتدعيم القدرة التنافسية، يبرز من خلال مساهمته في الكشف عن نواحي الضعف وأوجه القصور في أداء أنشطة المنشأة، وتقييم قدرتها على الإضافة للقيمة، وامتداد هذا التحليل إلى خارج المنشأة ليستجيب لمتطلبات البيئة الخارجية ويشمل أنشطة كل من العملاء والموردين، عبر سلسلة القيمة الكلية التي تعمل فيها المنشأة، مما يسهم في توليد قيمة أفضل للمنتجات المقدمة للعملاء مقارنةً بالمنافسين. ولا بد لإدارة مجمع باجل الاستفادة من هذا التحليل في تخفيض التكلفة والوقت بهدف تدعيم القدرة التنافسية.

إذاً إن هذا التحليل لا يعكس المنظور الداخلي فقط، بل يمتد ليشمل البيئة الخارجية المتمثلة في السوق أو العملاء (على اعتبار أن العميل هو محور اهتمام المنشأة والمحرك الأول لكافة أنشطتها)، وإقامة علاقة شراكة مع العملاء والموردين، وبالتالي يقع جزء كبير من هذا التحليل خارج نطاق المنشأة وهو ما يمثل المنظور الإستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة. بالإضافة إلى أن هذا التحليل يبحث وراء الأسباب التي تكمن في استهلاك الأنشطة من الموارد المتاحة للمنشأة، وأسباب انخفاض كفاءة الأنشطة، فضلاً عن مساهمته في دراسة العلاقات والروابط بين أنشطة المنشأة وأثرها في تخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية.

المبحث الرابع: تحليل مسببات التكلفة

أولاً: ماهية تحليل مسببات التكلفة Cost Drivers Analysis Concept

يعكس تحليل مسببات التكلفة التغيرات التي طرأت على البيئة التنافسية، وما ترتب عليها من تزايد أهمية تخفيض التكاليف من منظور يعتمد على تحسين الأداء بشكل مستمر، وإدراك المنشآت لأهمية الاتجاه نحو الأدوات والأساليب الحديثة لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي. تعبر مسببات التكلفة بصفة عامة عن العوامل المحدثة والمحركة للتكلفة، والتي تعتبر متغيرات تخلق الطلب عن نشاط أو أكثر، فزيادة الطلب على مسبب تكلفة النشاط تنعكس في زيادة المستخدم من النشاط، وفي المقابل يزيد الطلب على استهلاك المزيد من الموارد، وبالتالي زيادة في التكاليف.¹

حيث تعبر مسببات التكلفة عن العوامل التي تخلق الطلب على الأنشطة، وتتسبب في حدوث التكلفة، كما تعبر عن مقدار استهلاك النشاط من الموارد بشكل أكثر دقة، ومن ثم تُعد بمثابة الأساس في تفسير سلوك التكاليف داخل مراكز الأنشطة - سواء كانت أنشطة أساسية أو داعمة-، وتعكس بصورة أفضل نمط حدوثها.²

وبالتالي تمثل مسببات التكلفة الأساس الملائم لتحديد وتخصيص التكلفة على الأنشطة المختلفة، ومن ثم على المنتجات التي تستهلك الأنشطة، وذلك من خلال تحديد العوامل المحركة والمسببات الرئيسية لحدوث تكلفة الأنشطة، والعناصر المختلفة المتسببة في حدوث تلك التكلفة.

وقد وردت العديد من التعريفات في الأدبيات المحاسبية حول مفهوم مسببات التكلفة أهمها:

- يُعرّف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين

عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة.³ بمعنى آخر يمثل العامل الذي يترتب على وجوده

حدوث التكلفة والأداة المستخدمة لتحصيل التكاليف الإضافية من مراكز الأنشطة على

المنتجات.

¹- Siau, C. And V. L. Dirk. " Cost Drivers Analysis In The Airline Industry " Journal Of Cost Management, Vol. 11, Issue. 4, July/ Aug 1997. P. 3.

²- Raab, C. Mayer, K. Shoemaker, S. " Menu Engineering Using Activity-Based Costing: An Exploratory Study Using Profit Factor Comparison Approach" Journal of Hospitality and Tourism Research, 2010. P.26.

³- عطية، احمد صلاح " محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية. ٢٠٠٦م ص ٨٠.

- ويعرّف Hilton مسبب التكلفة على أنه ميزات (صفات) للحادثة أو النشاط الذي يؤدي إلى استهداف التكلفة، وفي نظام تكاليف الأنشطة يتم تحديد مسببات التكلفة الأكثر تميزاً، ومن ثم يتم إنشاء قاعدة البيانات التي تعرض كيفية توزيع مسببات التكلفة على المنتجات.^١

- ويُعرف هورنجرن مسبب التكلفة بأنه أي متغير - مثل مستوى النشاط أو الحجم - يؤثر بشكل سببي على التكاليف عبر فترة زمنية معينة، بمعنى وجود علاقة السبب - والأثر بين التغير في مستوى النشاط أو الحجم والتغير في مستوى التكاليف الإجمالي.^٢

- ويُعرف أيضاً بأنه وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط، أي أنه الكمية المنجزة من تنفيذ نشاط معين مثل عدد ساعات تشغيل الآلات أو عدد الوحدات المنتجة أو عدد ساعات الفحص، ومن ثم فإن مسبب التكلفة هو تعبير عن أسباب نشوء التكلفة لدى نشاط معين.^٣

- كما يُعرف بأنه أي عامل يؤثر في التكلفة، بمعنى آخر أن أي تغيير في مسبب التكلفة يترتب عليه تغير في إجمالي التكاليف المرتبطة والمتعلقة بهدف التكلفة، وأن مسببات التكلفة قد تكون في صورة مقاييس مالية مثل قيمة المبيعات وتكلفة الأجور وتكلفة المواد المباشرة وغيرها، وإما أن تكون في صورة مقاييس غير مالية مثل ساعات العمل المباشر وعدد أجزاء المنتج وعدد الطلبات وغيرها.^٤

ومن منظور سلسلة القيمة تُعد مسببات التكلفة المتغيرات المتسببة في حدوث التكلفة، والتي تستخدم كأساس مناسب للربط بين الموارد وبين أنشطة سلسلة القيمة، وتخصيص تكاليف تلك الموارد على الأنشطة بشكل أكثر دقة، ومن ثم تخصيصها على المنتجات.

^١- Ronald W. Hilton., " Managerial Accounting" Creating Value In A Dynamic Business Environment, McGraw – HILL, 2008. P.186.

^٢- تشارلز هورنجرن و... آخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - الجزء الأول، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٩م. ص. ٧٢.

^٣- قاسم، عبد الرزاق محمد. " استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية " مجلة جامعة دمشق، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، ٢٠٠٠. ص. ٧٥.

^٤- صالح، سمير أبو الفتوح. " المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم الإدارة في البيئة التنافسية " كلية التجارة، جامعة المنصورة. ٢٠٠٤. ص. ٥١.

يعتبر تحليل مسببات التكلفة الأسلوب المناسب لدراسة وشرح وتفسير تأثير العوامل المحركة لأداء الأنشطة على التكلفة وسلوكها، ونمط حدوثها، وتحديد وإعطاء قيم كمية لهذا التأثير، وتوفير المعلومات الملائمة عن تلك العوامل، والتي تستخدم في عدة مجالات مثل برامج التحسين المستمر التي تستهدف تخفيض زمن العمليات الداخلية، وتحقيق لإدارة الجودة الشاملة، وتخفيض التكاليف. أي أنه يتعامل مع الأبعاد الثلاثة للأداء - الجودة والوقت والتكلفة.^١

يهدف تحليل مسببات التكلفة إلى تحقيق قياس أكثر دقة وموضوعية لتكلفة المنتجات، وتحقيق مزايا تنافسية عن طريق المساهمة الفعالة في تخفيض التكلفة من خلال فعالية استخدام المعلومات التي يوفرها هذا التحليل عن أداء الأنشطة ومسبباتها، والمساهمة في تقييم أداء الأنشطة وترشيد استخدام الموارد المتاحة للمنشأة من خلال تحليل الأساليب المتبعة في أداء الأنشطة والمتمثلة في مسببات التكلفة.

إن تحقيق المنشأة لمركز تنافسي متميز يتطلب البحث باستمرار عن التحسين في التكلفة ومتابعة منابعها ومسبباتها، وهو ما يتطلب تحليل التكاليف إستراتيجياً للتوصل إلى المزايا التنافسية التي تتمتع وتتميز بها المنشأة، وقد تتميز المنشأة بكفاءة ورخص ووفرة في الأيدي العاملة، أو رخص أو قرب المواد الخام أو غير ذلك، مما يجعل التكلفة العنصر المتميز الذي يقود إستراتيجية المنشأة ويميزها عن غيرها من المنشآت المنافسة.^٢

ومما لا شك فيه أن إدارة مسببات التكلفة تهدف إلى زيادة التكلفة في الأجل الطويل، وأن مسببات التكلفة تمثل أحد المدخلات الهامة لتحليل سلسلة القيمة للمنشأة خاصة عندما تتبع المنشأة إستراتيجية زيادة التكلفة ، حيث يتم تحقيق الميزة التنافسية عن طريق الرقابة على مسببات التكلفة بصورة أفضل من المنافسين.^٣

^١ - 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 الثاني، العدد الرابع. ٢٠٠٣. ص. ٩٧.

^٢ - باسيلي، مكرم عبد المسيح. " المحاسبة الإدارية - مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء " المكتبة العصرية، المنصورة، الطبعة الثالثة. ٢٠٠١. ص. ١١٩.

^٣ - 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، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٤ ، الأول، مارس العدد. ٢٠٠٧. ص. ٢٠٦.

من خلال تحديد وتحليل العلاقات بين مسببات التكلفة لكل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة والتعرف على معدلات استخدام تلك المسببات وإمكانية التحكم فيها وإدارتها ورقابتها بصورة أفضل من المنافسين فإن ذلك يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

بناءً على ما سبق تمثل مسببات التكلفة محور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، والتي تعكس فلسفة المنشأة في إدارة كافة مواردها، والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، حيث تربط مسببات التكلفة الأنشطة بالأحداث أو الظروف التي تسبب أو تحرك الحاجة للنشاط مع الموارد المستهلكة، مما يترتب عليه توجيه اهتمام المنشأة نحو إدارة التكلفة في الأجل الطويل، والعمل على تخفيض التكاليف، وتحقيق مزايا تنافسية مستمرة للمنشأة، ويجب على إدارة مجمع باجل الاستفادة من هذا التحليل في إدارة التكلفة من منظور استراتيجي.

ثانياً: عناصر تحليل مسببات التكلفة Elements of Cost Drivers Analysis

تختلف عناصر هذا التحليل بحسب اختلاف أنواع مسببات التكلفة، حيث يرى كل من Cooper And Kaplan أنه نظراً لتعدد العلاقات والروابط بين الأنشطة والمنتجات فإنهما يقسمان مسببات التكلفة وبشكل عام إلى نوعين أساسيين هما:¹

1 - مسببات خاصة بالعمليات Transaction Cost Drivers

تركز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، فعلى سبيل المثال أن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج، وتشغيل أمر الشراء، وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

2- مسببات خاصة بالفترة الزمنية Duration Cost Drivers

تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، مثل مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية: ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة الآلات للتشغيل. وسيتم التركيز على هذا النوع من المسببات ضمن الدراسة التطبيقية لاحقاً.

¹- Cooper And Kaplan" Profit Priorities From AB "، Harvard Business Review، May – June 1998.P.

يؤكد Barfield على ضرورة التفرقة بين مسببات استهلاك الموارد ومسببات استهلاك الأنشطة، حيث تستخدم مسببات استهلاك الموارد في تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة وذلك بغرض تحديد مجتمعات التكلفة داخل كل مركز، وتُعد الأنشطة هي مسببات استهلاك الموارد. بينما تستخدم مسببات استهلاك الأنشطة في تخصيص مجتمعات التكلفة الخاصة بكل مركز نشاط على المنتجات النهائية، وتُعد المنتجات هي مسببات استهلاك الأنشطة.^١

عند قياس التكلفة يتم التمييز بين نوعين من مسببات التكلفة - النوع الأول (المتعلق بالمرحلة الأولى من مراحل تحميل التكاليف في ظل نظام تكاليف الأنشطة ABC) تستخدم في تخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل المسببات لاستهلاك الموارد من قبل الأنشطة مثل: عدد أوامر الإنتاج، عدد مرات الفحص، عدد أدونات استلام المواد. أما النوع الثاني (المتعلق بالمرحلة الثانية من مراحل تحميل التكاليف في ظل نظام تكاليف الأنشطة ABC) يستخدم في تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، ويمثل هذا النوع مسببات استهلاك الأنشطة، والعامل الرئيسي في تكوين مجتمعات التكلفة، حيث يكون لكل مجّمع تكلفة مسبب وحيد للتكلفة، ومن أبرز الأمثلة على هذا النوع من المسببات هو ساعات تشغيل الآلات، عدد مرات الصيانة، عدد ساعات الفحص.^٢

ولأغراض هذه الدراسة تم تبويب مسببات التكلفة إلى نوعين، يمثل النوع الأول: مسببات تكلفة الأنشطة الأساسية، بينما يمثل النوع الثاني: مسببات تكلفة الأنشطة الداعمة، وهو ما يُعد أكثر ملاءمة لتطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة من الناحية العملية بالترابط وظيفياً مع نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر، حيث يتميز هذا التبويب بإمكانية القياس والتعبير الكمي عن مسببات التكلفة، بالإضافة إلى وضوح هذه المسببات وسهولة ربطها بالأنشطة. وبالتالي توفير معلومات تكاليفية دقيقة تفيد في ترشيد اتخاذ القرارات الهادفة إلى تدعيم القدرة التنافسية.

^١- Barfield, J. T. et al., " Cost Accounting: Traditions And Innovations " 4thed , South Western College Pub, 2003. P. 143.

^٢- الوصابي، هاني علي نصر. " دور تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تحسين كفاءة الأداء بالشركة الدولية لصناعة الأدوية بالجمهورية اليمنية " رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، ٢٠١١. ص. ٤٩.

عند اختيار مسبب تكلفة لأي مركز نشاط يجب أن يتأكد محاسبو التكاليف أنها تقيس الاستهلاك الفعلي للنشاط بواسطة المنتجات المختلفة للمنشأة، وإذا لا يوجد ارتباط عالي بين مسبب التكلفة والاستهلاك الفعلي فلن تتاح بيانات تكاليفية دقيقة.^١

قد تواجه عملية اختيار مسبب تكلفة لكل نشاط بعض الصعوبات التي قد تتطلب استخدام المقاييس الإحصائية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف بكل نشاط، وإذا تم تجميع مجموعة غير متجانسة من الأنشطة في مجمع تكلفة، فإن ذلك يؤدي إلى صعوبة استخدام مسبب تكلفة وحيد لها، مما يسبب قصوراً في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات.^٢

ويرى البعض أنه عندما يصعب تحديد مسببات للتكلفة لبعض الأنشطة فيجب أن تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يُطلق عليها مسببات التكلفة البديلة Surrogate Cost Drivers وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بشكل غير مباشر.^٣

وعلى الرغم من أن زيادة عدد ونوعية مسببات التكلفة قد يؤدي إلى دقة في النتائج، إلا أنه من ناحية أخرى قد يؤدي إلى تعقيدات في التطبيق وارتفاع تكاليفه، نظراً لتنوع وتعدد البيانات التي يتعين جمعها وتحليلها عن أنشطة المنشأة، لذلك يجب الأخذ بالحسبان عدة عوامل عند اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط أهمها: درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة، ودرجة تعقد وتنوع المنتجات، والأهمية النسبية لمجمعات التكلفة، ومقابلة التكاليف بالعائد من تجميع وتحليل بيانات مسببات التكلفة.^٤

١ - أبو زيد، الدهراوي، كمال " محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة " الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤. ص. ٣٦٥.
٢ - حلس، سالم عبدا لله " نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات "، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإسلامية، المجلد الخامس عشر. العدد الأول، غزة - فلسطين. ٢٠٠٧ م. ص. ٢٢٢-٢٢٣.
٣ - فخر ، نواف ، زكي، حسن، " محاسبة التكاليف ٢ " منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٥، ص. ٤٩١.
٤ - مصلح، مجيب الرحمن أحمد " إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية " دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. ٢٠١٠. ص. ١٤٦.

ثالثاً: الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق تحليل مسببات التكلفة:

Practical Procedures Necessary for The Application of Cost Drivers Analysis

يمثل تطبيق تحليل مسببات التكلفة مرحلة هامة من مراحل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة في مجمع باجل للصناعات الغذائية، نظراً للدور والتأثير الكبيرين في ضمان دقة قياس التكلفة، وتوضيح علاقة التكلفة بالأنشطة التي تقف وراء استهلاك الموارد، وتفسير سلوك التكلفة داخل كل مركز نشاط بهدف المساهمة في تخفيض التكلفة عن طريق التحكم بتلك المسببات، فضلاً عن تقديم العديد من البيانات والمعلومات التي تفيد في ترشيد اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

ويوضح الباحث أدناه الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق تحليل مسببات التكلفة، التي تم إتباعها في الدراسة التطبيقية بمجمع باجل، وذلك وفقاً للخطوات التالية:

١ - تحديد مسببات التكلفة الملائمة: Determine of appropriate cost drivers

يتم القيام بإجراء المقابلات الشخصية مع مسؤولي الإنتاج والخدمات الفنية والتكاليف، بغرض تحديد الوقت ونوع الجهد المبذول في أداء كل نشاط، والتعرف على أهم الأحداث والعوامل التي تؤثر في التكلفة وتتسبب في حدوثها.

وعلى ضوء ما يتم تجميعه من بيانات ومعلومات يتم فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات الأنشطة على مستوى كل مركز نشاط أساسي وداعم، ومن ثم تحديد مسبب التكلفة الملائم لكل مركز نشاط.

وتم اختيار مسبب التكلفة الملائم، ضمن الدراسة التطبيقية، وفقاً للعوامل التالية:

- إمكانية الحصول على بيانات تفصيلية عن مسبب التكلفة.
- ارتباط معظم المسببات بالفترة الزمنية.
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الدقة في قياس التكلفة، حيث يُفضل الاقتراب من الدقة في القياس عن الدقة المرتبطة بالقواعد غير الصحيحة.
- إمكانية القياس والتعبير الكمي عن مسببات التكلفة، وسهولة ربطها بالأنشطة.

- ارتباط معظم المسببات بالمقاييس غير المالية، لكون المقاييس المالية لا تخضع لرقابة وتحكم المسؤولين والمشرفين على أداء الأنشطة، مما يصعب التحكم والتأثير على تلك المسببات. إن ربط مسببات التكلفة بالفترة الزمنية يتيح الفرصة في إمكانية تخفيض تلك المسببات، في حالة التخفيض التدريجي والمستمر لزمن العملية الإنتاجية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على تحقيق وفورات بالتكلفة والحصول على مزايا تنافسية مستمرة.

٢- تحديد حجم مسببات التكلفة: Determine the volume of cost drivers

بعد تحديد مسببات التكلفة الملائمة لكل مركز نشاط، يتم تحديد حجم مسبب التكلفة من خلال الاطلاع على بيانات وسجلات المنشأة، وإجراء الملاحظات الشخصية لمواقع العمل أثناء القيام بالزيارات الميدانية، بحيث يعكس المسبب مقدار الاستهلاك الفعلي لمراكز الأنشطة الأساسية من الموارد من جهة، واستهلاك المنتج من تكاليف الأنشطة الأساسية من جهة أخرى. وبالنسبة لمراكز الأنشطة الداعمة، التي تتعلق تكلفتها بالمصروفات الصناعية غير المباشرة، فإنه يتم تحديد حجم مسبب التكلفة لكل مركز على مستوى المنشأة ككل من جهة، وعلى مستوى استهلاك المنتج من تكاليف الأنشطة الداعمة من جهة أخرى، لضمان الدقة في احتساب نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة.

٣- تحليل مسببات التكلفة: Cost drivers Analysis

بعد تحديد حجم مسببات التكلفة يتم تحليل تلك المسببات، وتوضيح علاقة التكلفة بالأنشطة التي تقف وراء استهلاك الموارد وتتسبب في حدوثها، مع تفسير سلوك التكلفة في كل مركز نشاط بهدف تخفيض التكلفة، عن طريق تخفيض حجم مسببات تلك التكلفة. ويتم تخفيض حجم مسببات التكلفة، ضمن الدراسة التطبيقية، من خلال إتباع الإجراءات التالية:

- تخفيض حجم مسبب تكلفة المواد المباشرة عن طريق تخفيض حجم الفاقد والتالف في كمية المواد المستخدمة في مرحلة الإنتاج بالترابط وظيفياً مع أسلوب التحسين المستمر على اعتبار أن كمية المواد المستخدمة في الإنتاج تمثل مسبب التكلفة الملائم لتكلفة المواد المباشرة.

- تخفيض حجم مسبب التكلفة في مرحلة التصميم بالترابط وظيفياً مع نظام التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب هندسة القيمة.

- تخفيض حجم مسببات التكلفة المرتبطة بالفترة الزمنية عن طريق تخفيض زمن العملية الإنتاجية من خلال الترابط الوظيفي للتحليل الإستراتيجي للتكلفة مع نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر، وبالتالي انخفاض عدد الأيام اللازمة للإنتاج مما ينعكس إيجاباً على تخفيض حجم مسببات التكلفة المرتبطة بعدد أيام الإنتاج، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تخفيض تكاليف الأنشطة الأساسية المباشرة وتكلفة الأنشطة الداعمة غير المباشرة.

إن تحليل مسببات التكلفة والعمل على تخفيض حجمها يسهم في توفير العديد من المعلومات التي تقيد في توجيه المزيد من جهود الرقابة نحوها، واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتحقيق أهداف برامج تخفيض التكلفة بشكل مستمر على فترات طويلة الأجل، وبالتالي المساهمة الفعالة في تقديم المنتجات بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية مما ينعكس ذلك إيجاباً على تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

بناءً على ما سبق يرى الباحث أن تحليل مسببات التكلفة يُعد مصدراً هاماً وركيزة أساسية لإعداد برامج التخفيض المستمر للتكلفة (في المجمع محور الدراسة)، وتحديدتها بدقة، ودراسة طبيعتها ومضمونها، بما يسهم بصورة كبيرة في التحديد الدقيق لبرامج وأنشطة إدارة التكلفة بهدف تخفيضها، حيث تُعد مسببات التكلفة عوامل رئيسية تسعى المنشأة إلى توجيه الجهود نحوها والتحكم فيها وإدارتها بما يؤدي إلى ترشيد الطلب على استهلاك الموارد من قبل الأنشطة، واختيار المسببات ذات التكلفة الأقل، والعمل على الاستجابة لمتطلبات البيئة التنافسية الخارجية بما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

الخلاصة:

أصبح التحول نحو التحليل الإستراتيجي للتكلفة ضرورة حتمية لتلافي عيوب التحليل التقليدي للتكلفة، إضافةً إلى كونه الركيزة الأساسية لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي في المنشآت التي تتبنى إستراتيجية تنافسية مبنية على تدعيم قدرتها التنافسية عن طريق تخفيض التكلفة إلى حدودها التنافسية فضلاً عن الجودة والتوقيت المناسب والابتكار.

يتكون هذا التحليل من ثلاثة أساليب (تحليل الوضع التنافسي، وتحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة) تربطها وظيفياً علاقات تكاملية فيما بينها، ويعمل هذا التحليل على دراسة وتحليل التكاليف بنطاق واسع، من خلال الاهتمام بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة، بغرض توفير المعلومات عن البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة (باستخدام تحليل الوضع التنافسي)، وامتداد التحليل ليشمل أنشطة العملاء والموردين ضمن سلسلة القيمة الكلية (في إطار تحليل سلسلة القيمة)، بالإضافة إلى اهتمام التحليل بتخفيض التكاليف من خلال التركيز على مسببات التكلفة والتحكم فيها (على أساس تحليل مسببات التكلفة)، مما يمثل توجهاً طويلاً الأجل يمكن من خلاله إحراز مزايا تكاليفية وتنافسية مستمرة يساعدها بشكل أفضل على تحديد وتنفيذ ورقابة وتطوير الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها، بما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة في الأجل الطويل.

ويتطلب استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ضرورة تطبيق الأنظمة والمداخل والأساليب الحديثة التي واكبت التطورات في البيئة التنافسية المعاصرة، وشكلت أدوات فعالة في تحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي ومثال عليها: نظام تكاليف الأنشطة ABC، ونظام التكلفة المستهدفة TC، وأسلوب التحسين المستمر CI.

الفصل الثالث:

تدعيم القدرات التنافسية من خلال الترابط الوظيفي لبعض
الأنظمة والأساليب الحديثة مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة

المبحث الأول: الترابط الوظيفي لنظام تكاليف الأنشطة مع التحليل الإستراتيجي
للتكلفة.

المبحث الثاني: الترابط الوظيفي لنظام التكلفة المستهدفة مع التحليل
الإستراتيجي للتكلفة.

المبحث الثالث: الترابط الوظيفي لأسلوب التحسين المستمر مع التحليل
الإستراتيجي للتكلفة.

المبحث الأول: الترابط الوظيفي لنظام تكاليف الأنشطة مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة

أولاً: مفهوم نظام تكاليف الأنشطة Activity- Based Costing Concept

ظهر نظام تكاليف الأنشطة ABC بداية عقد الثمانينات من القرن الماضي على يد بعض الأكاديميين مثل روبين كوبر وروبرت كابلان، عندما أثارا بعض علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملاءمة الممارسات العملية لنظم التكاليف التقليدية، وقد تمكنا من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ومن ثم على المنتجات أطلق عليه ABC Activity – Based Costing^١.

وقد وردت العديد من التعاريف لنظام تكاليف الأنشطة في الأدبيات المحاسبية منها ما يلي:
- عرّفه Cooper and Kaplan بأنه نظام ينقل التكاليف من الموارد (العمالة،

التصنيع، التسهيلات) إلى الأنشطة والمراحل ومن ثم إلى المنتجات والعملاء^٢.
- بينما يصفه Drury بأنه منهج يصنف جميع التكاليف على أنها تكاليف صغيرة (سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل) بعد أن أصبحت أسس التكلفة المستندة على أساس الحجم غير ملائمة لتتبع التكاليف المتغيرة طويلة الأجل^٣.

إن تحديد التكلفة على أساس النشاط يتم على مرحلتين يتم في الأولى تجميع التكاليف في مراكز للأنشطة المتجانسة التي تسببت في استهلاك الموارد باستخدام مسببات استهلاك الموارد، بينما يتم في المرحلة الثانية تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية (المنتجات، الخدمات، العملاء) التي تسببت في استهلاك الأنشطة باستعمال مسببات استهلاك الأنشطة^٤.
إن هذا النظام عالج أوجه القصور في الأنظمة التقليدية من خلال ربط التكلفة بمسببات حدوثها الأصلية وفقاً لعلاقات السبب والنتيجة. إذ ليس من الصواب أن يتم تجميع التكاليف في

^١ - عطية، أحمد هاشم. "محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية" الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٦. ص. ٧٠.

^٢ - Cooper And Kaplan, Profit Priorities From ABC, Harvard Business Review, May – June 1998, P.110.

^٣ - Drury, Colin. " Management And Cost Accounting " South- Western, Printed By G. Canal And Italy Business, 2008.P.122.

^٤ - Jiambalvo, James. " Managerial Accounting " 3rded, John Wiley And Sons, Inc. 2007. P. 225.

مجمع تكلفة واحد أو مجمعين للتكلفة (مراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية) واستخدام مسبب تكلفة وحيد لتوزيع التكاليف الإضافية على مراكز التكلفة المستفيدة بصورة غير عادلة، مما يؤدي إلى تشويه قياس تكلفة المنتجات.^١

ومن جهة أخرى ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات إضافية - خلاف البيانات والمعلومات التي تقدمها النظم المحاسبية الأخرى - تساعد على الأداء الجيد للوظيفة أو العملية الإدارية لتخطيط وتنسيق ورقابة أنشطة المنشأة.^٢

يوفر نظام تكاليف الأنشطة كم هائل من البيانات والمعلومات عن الأنشطة وتحليلها وقياس تكلفتها، وتقديم تلك المعلومات، بناء على دراسة دقيقة، لترشيد اتخاذ مختلف القرارات الإدارية سواء التشغيلية أو الإستراتيجية.^٣

إن استخدام المنشأة لنظام تكاليف الأنشطة يوفر لها معلومات تكاليفه أكثر دقة، وفهم أعمق للعمليات التشغيلية، وتحسين هذه العمليات يؤدي إلى إرضاء العملاء وتحقيق ميزة تنافسية جيدة للمنشأة.^٤ إلا أن مجمع باجل لا يستفيد من مزايا تطبيق نظام تكاليف الأنشطة الذي يترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تدعيم القدرة التنافسية.

ثانياً: تكامل نظام تكاليف الأنشطة ABC مع أسلوب التحسين المستمر:

Integration between Activities-Based Costing and Continuous Improvement Method

ارتبطت الأنظمة والأساليب التكاليفية الحديثة - مثل أسلوب التحسين المستمر - بمفهوم نظام تكاليف الأنشطة الذي يسمح بتوفير معلومات دقيقة عن الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة مختلفة بهدف التطوير والتحسين المستمر لأنشطة المنشأة، وتخفيض تكلفتها، وتقييم أدائها وأداء المنافسين، وبالتالي تحقيق رضا العملاء من خلال تكاليف أقل (التكلفة)، وسرعة استجابة وتقديم المنتج في الوقت المناسب (الوقت)، مما يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

¹- Derya, Eren, Gonca, Tuncel, and G, Mirac " A comparative analysis of activity-based costing and traditional costing" Proceedings of World Academy of Science, Engineering And Technology, VOL. 3, January. 2005, P. 1307.

^٢- ميده، إبراهيم. خليل، عطا الله. " محاسبة التكاليف الفعلية " الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد. ٢٠١١. ص. ٤٥.

³ - Zhang, Qingge, " A New Activity-Based Financial Cot Management Method" International Conference on Medical Physics and Biomed Engineering. 2012. P.1907.

^٤- المطري، خالد صالح. " استخدام بطاقة الأداء المتوازن بهدف تدعيم استراتيجيات الشركات اليمنية لصناعة الأدوية - دراسة عملية - " رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. ٢٠١٠. ص. ١٦٩.

يتم انجاز تخفيض التكلفة في أسلوب التحسين المستمر بواسطة التخفيض المستمر لتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتقليل التلف والضياع. ومن خلال استخدام تكامل نظام تكاليف الأنشطة ABC مع تحليل سلسلة القيمة على مستوى وظيفة الإنتاج (إحدى حلقات سلسلة القيمة) يتم التمييز بين نوعين من الأنشطة الإنتاجية: الأول أنشطة تضيف قيمة يتوجب على المنشأة رفع كفاءتها وزيادة فاعليتها من خلال التحكم في مسببات تكلفة تلك الأنشطة، والثاني أنشطة لا تضيف قيمة يجب على المنشأة باستخدام أسلوب التحسين المستمر إجراء تخفيضات مستمرة وتدرجية في تكاليفها حتى يتم التخلص منها أو تقليصها إلى أدنى حد ممكن.^١

ويرى الباحث أن إجراء تحليل دقيق للأنشطة الإنتاجية في المنشأة على مستوى الخطوط الإنتاجية كل على حده سيمكن إدارة الإنتاج بمجمع باجل من الاهتمام بعمليات التحسين والتطوير باستخدام أسلوب التحسين المستمر، وبالتالي تحقيق وفورات تدرجية في تكاليف أنشطة كل خط إنتاجي على حده، فضلاً عن الابتكار والتوسع في الإنتاج من خلال قرارات تغيير المنتجات المقدمة للعملاء أو تغيير تصميم المنتجات الحالية لمواجهة متطلبات السوق بشكل سريع وفي التوقيت المناسب، وذلك بحسب محددات التكلفة ومستوى الجودة المرغوب من قبل العملاء.

يهدف أسلوب التحسين المستمر إلى تخفيض زمن العملية الإنتاجية بالتركيز على حذف الأزمنة غير المنتجة المستنفذة في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يسمح لنظام ABC العمل على حذف تلك الأنشطة تمهيداً لإلغاء تكلفتها، وبالتالي يسهم ذلك التكامل في تخفيض التكلفة والوقت اللازم للإنتاج بشكل مستمر بهدف تحقيق مزايا تنافسية مستمرة تنعكس إيجاباً على تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة لفترات طويلة الأجل، وهذا دون شك ما يحتاجه مجمع باجل.

إن ذلك التكامل يسهم في تحقيق أهداف إستراتيجية وتنافسية من خلال قدرة نظام تكاليف الأنشطة على تحقيق التدعيم المستمر للقدرة التنافسية للمنشأة، فهو يهتم بالفصل بين الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة، وتلك الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة، مما يساعد بدوره بالتكامل مع

^١ - الوصابي، هاني علي نصر. " دور تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ABC في تحسين كفاءة الأداء بالشركة الدولية لصناعة الأدوية بالجمهورية اليمنية " رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق. ٢٠١١. ص. ٨٩.

أسلوب التحسين المستمر في التخلص من الأعطال التي تواجه المنشأة، ومحاولة ترشيد الإنفاق بالقدر الذي يساعد على رفع الكفاءة الإنتاجية للمنشأة ككل.^١

حيث يُعد كل من نظام ABC وأسلوب التحسين المستمر بمثابة التوجه الحديث نحو تحقيق أهداف إستراتيجية وتنافسية في الوقت الحاضر، فمنهج التحسين المستمر متعدد الأهداف والجوانب، فهو يشمل على أساليب التخلص من الأعطال وتخفيض الوقت اللازم للوفاء باحتياجات العملاء من خلال تخفيض زمن العملية الإنتاجية.^٢

ثالثاً - الترابط الوظيفي بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ونظام تكاليف الأنشطة:

Functional interdependence between Strategic Cost Analysis and Activities-Based Costing

يسعى نظام ABC إلى تحقيق هدف تخفيض التكلفة والوقت اللازم للعملية الإنتاجية [وهو ما يتفق مع أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة] مما يؤدي إلى تحقيق عوامل النجاح الأساسية المتمثلة في التكلفة والوقت فضلاً عن الجودة والابتكار، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.^٣ ويتحقق ذلك من خلال استخدام نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة، ويمكن توضيح ذلك الترابط على مستوى كل أسلوب من أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة على النحو التالي:

١ - الترابط الوظيفي مع تحليل الوضع التنافسي

Functional interdependence with Competitive Position Analysis

يعمل تحليل الوضع التنافسي على توفير كل من المعلومات المستمدة من البيئة الداخلية، عن طريق تحليل موارد المنشأة الرئيسية وتحليل سلسلة القيمة والعلاقات الفنية والتكاليفية بين مراكز وخطوط الإنتاج، والمعلومات المستمدة من البيئة الخارجية، من خلال تحليل البيئة العامة وبيئة التنافس الخاصة بالمنافسين والموردين والعملاء والمنتجات البديلة وتكلفة وأثر كل منها على

^١ - شاهين، عبد الحميد أحمد. " مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن BSC كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية - دراسة ميدانية" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني. ٢٠٠٣. ص. ٣٢٢.

^٢ - صالح، سمير أبو الفتوح. " المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم الإدارة في البيئة التنافسية" المنصورة، ٢٠٠٤. ص. ٩٧.

^٣ - المسني، فائزة محمد. "إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وأثره على قرارات التسعير -دراسة تطبيقية على مصنع اسمنت البرح في الجمهورية اليمنية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق. ٢٠٠٦. ص. ٤٩.

الأداء التكاليفي للمنشأة، مما يسهم في إدارة وتخفيض تكلفة الأنشطة الأساسية والداعمة وتحسين كفاءة الأداء التشغيلي الداخلي للمنشأة وفقاً لمتطلبات البيئة الخارجية، وذلك بالترابط وظيفياً مع نظام تكاليف الأنشطة.

يتميز نظام تكاليف الأنشطة بأنه يساعد الإدارة في تحديد واختيار الأنشطة التي تعمل على تعظيم القيمة وتخفيض التكلفة من منظور المستهلك النهائي وذلك وفقاً لمتطلبات البيئة التنافسية.^١ وهذا يتطلب توفير معلومات تفصيلية عن متطلبات السوق ورغبات العملاء عن طريق تحليل بيئة المنافسة، في إطار تحليل البيئة الخارجية للمنشأة، باستخدام تحليل الوضع التنافسي.

يتمثل دور نظام ABC في تدعيم الوضع التنافسي من خلال تقديم معلومات تكاليفية تتصف بالدقة والحينية تدعم الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها تلك المنشآت، كما أنه يسهم في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات الذي يحقق مركزاً تنافسياً للمنشأة في السوق، حيث يقدم هذا النظام معلومات تساعد على فهم أفضل للطريقة التي يتولد عنها تخفيض التكلفة، وبالتالي يستطيع المدراء الاستفادة من هذا الفهم في تحقيق مركز إستراتيجي للتكلفة، أو إعادة النظر في المزيج الحالي للمنتجات للوصول إلى مزيج يحقق الإستراتيجية التنافسية التي تتبناها المنشأة.^٢

يسهم نظام تكاليف الأنشطة في تحسين نقاط القوة والحد من نقاط الضعف وفقاً لاستغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات الخارجية، من خلال ترشيد وتحسين كفاءة استخدام موارد المنشأة الملموسة المالية والمادية والبشرية، وذلك بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية.

٢ - الترابط الوظيفي مع تحليل سلسلة القيمة

Functional interdependence with Value Chain Analysis

لا يمكن إجراء أية تخفيضات في تكاليف الأنشطة إلا من خلال استخدام تحليل سلسلة القيمة الذي يقوم بتحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة والعمل على زيادة فاعليتها وكفاءتها

^١ - Qian, Li. Ben-Arieh, David. "Parametric Cost Estimation Based on Activity-Based Costing: A Case Study for Design and Development of Rotational Parts" International Journal of Production Economics, 2008. P. 805.

^٢ - الصقع، محمد سالم. " دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة - دراسة تطبيقية - " رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٢. ص. ١٤٩-١٥٠.

باستخدام مسببات التكلفة لهذه الأنشطة، وأنشطة لا تضيف قيمة والعمل على حذفها أو تقليصها إلى أدنى حد ممكن.^١

يمكن استخدام المعلومات التفصيلية التي يوفرها نظام تكاليف الأنشطة ABC عن الأنشطة الخاصة بكل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة (البحث والتطوير، التصميم، الإنتاج، التسويق، التوزيع، خدمة العملاء) بشكل متكامل مع المعلومات التي يوفرها تحليل سلسلة القيمة المتعلقة بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على حذفها أو التقليص منها مما يحقق تخفيضات عالية في تكاليف الأنشطة على مستوى كل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة.

يبرز الترابط الوظيفي مع تحليل سلسلة القيمة في أن الأخير يعمل على تجميع أنشطة المنشأة وتصنيفها إلى أنشطة أساسية وأنشطة داعمة تمهيداً لتتبع التكاليف إلى تلك الأنشطة، فضلاً عن تحليلها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، حيث يعتمد نظام تكاليف الأنشطة على هذا التصنيف والتحليل لدراسة تلك الأنشطة وتحليلها بهدف تخفيض تكلفتها أو استبعادها، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة بشكل أمثل، وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة من خلال إستراتيجية زيادة التكلفة، مما يسهم في تدعيم الموقف التنافسي للمنشأة.

وتركز إستراتيجية التكلفة الأقل (زيادة التكلفة) على الأنشطة لتحقيق التالي:^٢

- تخفيض النشاط: ويعني تخفيض الوقت والجهد المطلوبين لإنجاز هذا النشاط.
- حذف النشاط: ويعني حذف النشاط إذا كان غير ضروري.
- اختيار النشاط الأكفأ: اختيار البديل الأفضل من الأنشطة الذي يحقق أعلى كفاءة.
- مشاركة النشاط: وتعني العمل على إجراء تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة ببعضها البعض لإنتاج تشكيلة من المنتجات تحقق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة.

^١ - الوصابي، هاني علي نصر. مرجع سبق ذكره. ٢٠١١. ص. ٧٧.

^٢ - سلمان، علاء " جاسم محاسبة التكاليف المتقدمة - مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة " دار الصادق، الطبعة الأولى، صنعاء. ٢٠٠٩م. ص. ٣٤٠ - ٣٤١.

كما يسهم الترابط الوظيفي بين تحليل سلسلة القيمة ونظام تكاليف الأنشطة في تخفيض زمن العملية الإنتاجية، من خلال إلغاء الأزمنة غير المنتجة التي يقضيها العامل في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي حذف تلك الأنشطة مثل أنشطة الحركة والنقل والتسليم والمناولة والفحص والانتظار والتخزين.¹

٣ - الترابط الوظيفي مع تحليل مسببات التكلفة

Functional interdependence with cost drivers analysis

يعمل نظام ABC مع تحليل سلسلة القيمة على تخفيض زمن العملية الإنتاجية، وبالتالي تخفيض عدد أيام الإنتاج وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض حجم مسببات تكلفة الأنشطة الأساسية والداعمة المرتبطة بالفترة الزمنية.

إن تخفيض زمن العملية الإنتاجية يؤدي إلى تخفيض عدد ساعات العمل المباشر ومن ثم انخفاض حجم مسبب تكلفة الأجور المباشرة، مما ينعكس إيجاباً على تخفيض تلك التكلفة التي تمثل إحدى بنود تكاليف الأنشطة الأساسية وبالتالي المساهمة في تخفيض التكلفة الصناعية المباشرة.

وبالمثل يؤدي تقليص الزمن اللازم للإنتاج إلى تخفيض حجم مسببات تكلفة الأنشطة الداعمة المرتبطة بعدد أيام الإنتاج، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض استهلاك المنتج من تكاليف الأنشطة الداعمة وبالتالي المساهمة في تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة.

يسهم الترابط الوظيفي مع تحليل مسببات التكلفة في الحد من مشاكل تشويه قياس تكلفة المنتجات في البيئة التصنيعية الحديثة، خاصةً فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة، حيث يتم تحديد نصيب المنتج من التكلفة غير المباشرة على أساس ما يستهلكه من تكاليف الأنشطة، وبالتالي المساهمة في تقديم منتجات بتكلفة أكثر دقة من الأنظمة التقليدية.

كما يسمح نظام ABC بالكشف عن المسببات الفعلية المتسببة في التكلفة، وتحليل تلك المسببات بالترابط وظيفياً مع التحليل الاستراتيجي للتكلفة يمكن التوصل إلى أسباب زيادة التكلفة وسبل تخفيضها عن طريق التحكم بتلك المسببات، مما يحقق في نهاية الأمر وفورات في التكلفة.

¹ - Lewis, Ronald, J., "Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing" Quorum Books, Westport. 1993. P.25-26.

وهذا ما يحتاجه مجمع باجل الذي يتوجب على إدارته الاستفادة من الترابط الوظيفي لنظام تكاليف الأنشطة مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

رابعاً: إجراءات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة

Procedures for the application of Activity-Based Costing System function ally interdependence with Strategic Cost Analysis

يمكن توضيح الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من جهة والتكامل مع أسلوب التحسين المستمر من جهة أخرى، التي سيتبعها البحث في إطار الدراسة التطبيقية بمجمع باجل، وفقاً للخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة الأساسية والداعمة:

Determine the basic and supporting activities

هي الخطوة الأساسية الأولى في عملية تصميم نظام الـ ABC والتي تتطلب مراجعة الخرائط الفنية والتنظيمية للمنشأة وتحليل الأنشطة والعمليات الأساسية والفرعية بهدف تحديد الأنشطة وتبويبها.^١

تعتبر الأنشطة بؤرة التركيز والعنصر الأساسي في نظام تكاليف الأنشطة ABC إذ تُشكّل جوهر النظام، وتعرف الأنشطة بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي تم أدائه داخل المنشأة، وأهم أساسيات التطبيق في نظام تكاليف الأنشطة هو ضرورة تحديد الأنشطة بدقة، ثم تبويبها في مجموعات متجانسة.^٢

كما يعرف النشاط بأنه أي حدث أو معاملة يعتبر فيها مسبب التكلفة Cost Driver هو العامل المسبب Casual Factor لحدوث التكلفة.^٣

^١ - فخر، نواف. زكي، حسن، "محاسبة التكاليف ٢" منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٥م. ص ٤٨١.

^٢ - عطية، أحمد هاشم. مرجع سبق ذكره، ص. ٧١-٧٢.

^٣ - جاريسون، ري إتش، نورين، إريك "المحاسبة الإدارية" ترجمة محمد عصام الدين، مراجعة احمد حجاج، دار النشر. الرياض، ٢٠٠٢. ص. ٢٢٤.

الخطوة الثانية: تحديد مراكز الأنشطة الأساسية ومراكز الأنشطة الداعمة

Determine the Primary and supporting activities center

يمكن تعريف مركز النشاط Activity Center بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل.^١

كما يُعرف بأنه مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، وهي حلقة الوصل بين موارد المنشأة والمنتجات النهائية، حيث إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات.^٢

الخطوة الثالثة: تتبع التكاليف إلى مراكز الأنشطة Costs tracing to activity centers

يتم في هذه الخطوة تتبع التكاليف إلى مراكز الأنشطة وفقاً لاستهلاك أنشطة كل مركز من الموارد المتاحة. حيث تتمثل تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية في تكلفة المواد والأجور والمصروفات الأخرى المباشرة، التي يتم تتبعها على مستوى كل مركز نشاط أساسي، وتحديد تكلفة كل مركز بعد استبعاد الأزمنة غير المنتجة المستنفذة في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومن ثم حذف تكلفتها بالترابط وظيفياً مع تحليل سلسلة القيمة من جهة، والتكامل مع أسلوب التحسين المستمر من جهة أخرى.

بينما تتمثل تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة في التكاليف الصناعية غير المباشرة للمجمع ككل، والتي يتم تتبعها على مستوى كل مركز بالاعتماد على سجلات المجمع.

الخطوة الرابعة: تحديد مسببات التكلفة Determine of cost drivers

يتم في هذه الخطوة اختيار مسببات التكلفة بحيث يكون هنالك ترابط قوي بين مسبب التكلفة والنشاط المعني، تمهيداً لرقابتها والتحكم بها بهدف تخفيض التكلفة.

إن ربط عناصر التكاليف بأسباب حدوثها إلى الأنشطة ثم ربط تلك الأنشطة بالمنتجات أو الخدمات التي تقدمها يكون وفقاً لمبدأ السببية، بمعنى ألا يكون التركيز منصّباً على التكاليف بحد

^١ - جاريسون، ري إتش، نورين، إريك. المرجع السابق. ص. ٢٢٨.

^٢ - حلس، سالم عبداً لله " نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات "، غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإسلامية، المجلد الخامس عشر. العدد الأول. ٢٠٠٧م. ص ٢٢٤.

ذاتها وإنما البحث عن مسببات حدوثها مما يسهل رقابة وتتبع أسباب الحدوث وتوجيه الانتباه نحو هذه الأسباب وهو ما يُمكن من ترشيد التكاليف عن طريق رقابة وتوجيه الانتباه لأسباب حدوثها.^١ ونظراً لسهولة تعيين التكاليف المباشرة على أهداف التكلفة، فإن التركيز سينصب على تحليل مسببات تكلفة الأنشطة الداعمة والعمل على تخفيضها والتحكم بها بهدف ترشيد استهلاك المنتجات من تكاليف الأنشطة، مما يسهم في تخفيض التكلفة.

الخطوة الخامسة: تحديد نصيب المنتجات Determine the share of products

تمثل الخطوة الأخيرة من إجراءات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، حيث يتم فيها توزيع تكاليف مراكز الأنشطة على المنتجات وفقاً لمسببات تكلفة الأنشطة الملائمة، التي تُعد حلقة الوصل بين الأنشطة والمنتجات، وتقيس بدقة الاستهلاك الفعلي للمنتجات من تكاليف الأنشطة. ويتم تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة لكل مركز نشاط داعم، وفقاً لمسبب تكلفة ذلك المركز، بناءً على المعلومات التي يوفرها تحليل مسببات التكلفة من خلال المعادلة التالية:

إجمالي تكلفة المركز × (استفادة المنتج من أنشطة المركز ÷ حجم النشاط الكلي).

يتضح مما سبق إن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من جهة، والتكامل مع أسلوب التحسين المستمر من جهة أخرى، يسهم في تحقيق تخفيض تدريجي ومستمر في التكلفة، وهذا يكون بالتزامن مع تخفيض زمن العملية الإنتاجية، الذي ينعكس إيجاباً على تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج، وذلك في ضوء ما تملكه المنشأة من نقاط قوة وما يعثرها من نقاط ضعف، بهدف تحسين كفاءة الأداء التشغيلي الداخلي بالتركيز على كل من تحليل سلسلة القيمة وتحليل مسببات التكلفة بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية وفقاً للمعلومات التي يوفرها تحليل الوضع التنافسي للمنشأة، بالإضافة إلى استغلال الفرص المتاحة لمواجهة أي تهديدات محتملة مستقبلاً من البيئة التنافسية، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

^١ - هديب، عمر محمد. "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي" رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن. ٢٠٠٩. ص. ٦٦.

المبحث الثاني: الترابط الوظيفي لنظام التكلفة المستهدفة مع التحليل

الإستراتيجي للتكلفة

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة Target Costing Concept

ظهر نظام التكلفة المستهدفة بشكل واضح باليابان في بداية عقد الستينات من القرن الماضي كنوع من الاستجابة للظروف التنافسية، باعتباره سلاح إستراتيجي لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي.^١

وعلى الرغم من ذلك فإن المدراء خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تُظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا النظام، فقد كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام تكاليف مستهدفة، فإنه يناقش موضوع خاص بعمل المحاسبين وبالتالي فهو خارج اهتمامهم، فلم يكن هؤلاء المدراء على علم حتى فترة ليست بالبعيدة بأن نظام التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لإدارة التكاليف والأرباح.^٢

في ظل حدة المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة أصبح السعر موجهاً بواسطة قوى السوق وليست التكلفة، بحيث يعرض المنافسون منتجاتهم التي تلبي رغبات العملاء من حيث الجودة العالية والسعر المخفض، الأمر الذي أدى إلى تحول التكلفة من نتيجة حتمية إلى قيد جوهري ينبغي انجازه من خلال تخفيض تكلفة المنتجات (دون الإضرار بجودة المنتج، فضلاً عن تقديمه في التوقيت المناسب) إلى مستوى معين يسمى التكلفة المستهدفة، مما يؤدي إلى تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة.

ويُعد نظام التكلفة المستهدفة من التقنيات المحاسبية المستعملة في إدارة التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية (التكلفة الأقل وتحسين الجودة) للمنتج خلال مرحلة التخطيط والتصميم، وهي أداة فاعلة في الرقابة على التكلفة والجودة، إذ تسهم في ممارستها جميع أنشطة سلسلة القيمة.^٣

¹ - Dal-Ri, Fernando., Alonso, Jose., Duarte, Cesar., " Modeling The Subjectivity in The Target Costing Process: An Experimental Approach Based on The Fuzzy logic Concepts" The International Journal of Digital Accounting Research, VOI. 5, No. 10, 2005. P. 204.

²- Shahid, Ansari, Janice Bell, Dan Swenson, " Atemplate For Implementing Target Costing " Cost Management, VOI, 20, Iss. 5 Sep \ Oct 2006. P. 20.

^٣ - طالب، مهدي مجيد. " استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات " رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد. ٢٠١٠. ص. ٧١.

ويمكن توضيح مفهوم التكلفة المستهدفة من خلال استعراض مجموعة من التعاريف التي قدمت ووضحت مفهومها في الأدبيات المحاسبية منها:

-إنها أداة إدارة التكلفة أثناء مرحلة التخطيط والتصميم لغرض توجيه الجهود الهادفة لتخفيض التكاليف المستقبلية لتصنيع المنتج.^١

- إنها عملية تحديد التكلفة المرغوب فيها للمنتج على أساس السعر التنافسي بهدف تحقيق الربح المطلوب من ذلك المنتج.^٢

- أنها إستراتيجية مبنية على أساس السوق، يتم بموجبها تسعير المنتج وفقاً لأسعار السوق التي تقدم أفضل ميزة تنافسية، عن طريق إجراء دراسات متعمقة للسوق والخصائص والمواصفات المطلوب توفرها في المنتج وأداء المنافسين والسعر المستهدف.^٣

- عرفها Horngren على مستوى وحدة المنتج أو الخدمة بأنها التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة تمثل تقدير منضبط لتكلفة المكونات أو الأجزاء المتصلة في كل وحدة تستخدمها المنشأة في تحقيق الربح المستهدف للوحدة الواحدة عندما يتم بيعها بالسعر المستهدف، وتعد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج تكلفة ملزمة يجب تحقيقها خلال مراحل دورة حياة المنتج.^٤

- أنها تشير إلى تصميم المنتج والعمليات المستخدمة في إنتاجه، للوصول إلى منتج يمكن تصنيعه بتكلفة تمكن المنشأة من تحقيق هامش ربح عند بيع المنتج بسعر السوق المستهدف.^٥

- أنها أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية تهدف إلى تخطيط وتخفيض ورقابة تكلفة المنتجات خلال دورتها المتكاملة مع الحفاظ على جودة المنتج عن طريق إجراء تعديلات متكررة

¹- Kaplan، Robert AND Atkinson،Anthony، " Advanced Management accounting "، 3rd Ed، Prentice –Hall Inc، 1998. P. 218.

² - Blocher، Edward، Stout، David،، Cokins، Gary،، "Cost Management-A Strategic Emphasis" 5th ed، McGraw-Hill. 2010. P. 12.

³- Chen، R. Chung، C. "Cause – Effect Analysis for Target Costing" Management Accounting Quarterly، Winter. 2003. P. 2.

⁴ - Horengren، C. Datar، S. Foster، G. " Cost Accounting A Management Emphasis" 12th Edition، Pearson Education، Inc. New Jersey، USA. 2003. P. 425.

⁵ -Hilton، Ronald، W.، " Managerial Accounting " Creating Value In A Dynamic Business Environment، McGraw- Hill، 2008. P.223.

على تصميم المنتج وصولاً إلى التكلفة التي تمكن من مقابلة احتياجات العملاء وتحقيق الربح المستهدف.^١

يتضح مما سبق أن نظام التكلفة المستهدفة هو أسلوب لتخطيط الربح وإدارة التكلفة الذي يتميز بأن التكاليف يتم تحديدها بناءً على سعر البيع التنافسي، حيث يتم تخفيض التكلفة بناءً على الدراسة والتحليل المنظم لخصائص المنتج والوظائف الأكثر أهمية بالنسبة للمستهلك، ويقوم بهذه العملية فريق عمل يضم مختلف الوظائف في المنشأة.

لذلك يعتبر نظام التكلفة المستهدفة إحدى تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية الذي يقوم بربط العوامل الداخلية والخارجية في العملية الإنتاجية بهدف زيادة ربحية المنشأة وزيادة قدرتها التنافسية بالاعتماد على عناصر النجاح الحاسمة المتمثلة بالتكلفة والجودة والتوقيت المناسب لتقديم المنتج. ولا شك أن مجمع باجل هو أحوج ما يكون لنظام التكلفة المستهدفة في ترابطه مع التحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تدعيم القدرة التنافسية.

ثانياً: تكامل نظام التكلفة المستهدفة مع نظام تكاليف الأنشطة ABC:

Integration between Target Costing System and Activities-Based Costing System

يسعى نظام ABC إلى تحديد الأنشطة الهامة وغير الهامة المؤثرة في التكلفة، وهذا يسهم في مجالات تخفيض التكلفة خاصة في ظل نظم التصنيع الحديثة التي تعتمد بدرجة كبيرة على الأتمتة. ومن أهم النظم المستخدمة في تلك المجالات نظام التكلفة المستهدفة.^٢

وهناك تكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ABC ونظام التكلفة المستهدفة، الذي يتطلب توصيف دقيق وشامل لأنشطة الإنتاج في المنشأة، مع بيان التكاليف المرتبطة بكل نشاط، من أجل الوصول إلى حدود التكلفة المستهدفة. حيث يمكن التحكم بأكثر من ٨٠٪ من التكلفة خلال مرحلة التصميم من دورة حياة المنتج.^٣

^١ - غطاس، نهى برنس. " تحليل فجوة التكاليف الفعلية عن المستهدفة بغرض دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية مع دراسة تطبيقية "رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر. ٢٠١٠. ص. ٣١.

^٢ - صالح، سمير أبو الفتوح. " المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم الإدارة في البيئة التنافسية " المنشورة، ٢٠٠٤. ص. ٦٤.

^٣ - Qian, Li. Ben-Arieh, David. "Parametric Cost Estimation Based on Activity-Based Costing: A Case Study for Design and Development of Rotational Parts" International Journal of Production Economics, 2008. P. 812.

فنظام ABC يمكن أن يساعد مهندسي تصميم المنتج عند محاولتهم تحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج عن طريق تمكين المهندسين من تفكيك العملية الإنتاجية للمنتج إلى مكونات الأنشطة الرئيسية، ومن ثم يحاول المصممون من تحسين التكلفة لأنشطة معينة للوصول للتكلفة المستهدفة.^١

ويجتهد المدراء لتحقيق هذه التكلفة بإلغاء بعض الأنشطة أو تخفيض تكاليف أداء بعض الأنشطة الأخرى وذلك عبر كل وظائف سلسلة القيمة وعبر دورة حياة المنتج بالكامل ابتداءً من البحوث والتطوير المبدئية وحتى تتوقف المنشأة عن خدمة العميل.^٢

تتكامل العلاقة بين نظام التكلفة المستهدفة ونظام تكاليف الأنشطة AB حيث أن الأخير يقوم بتقديم معلومات تفصيلية تساعد في تحليل التكاليف المرتبطة بتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة المتعلقة بها والتخلص من الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة في مرحلة التصميم الأمر الذي يؤدي إلى الحصول على منتجات بأفضل التصميمات وبأقل التكاليف وأسهل الطرق التي تلبي حاجات العملاء.

إن نظام ABC مصمم لتوفير معلومات تساعد الإدارة في ترشيد كل من القرارات التشغيلية والمتعلقة بتصميم المنتجات وتحسين العمليات، والقرارات الإستراتيجية المتعلقة بالتسعير وتحديد تشكيلة المنتجات وتقييم مصادر التوريد، وهو بهذا الشكل يمثل نظاماً مساعداً لنظام التكلفة المستهدفة.^٣

ويشير الباحث إلى أنه سيتم الأخذ بنظر الاعتبار بذلك التكامل عند تطبيق الإجراءات العملية اللازمة لنظام التكلفة المستهدفة بهدف تخفيض التكلفة باستخدام أسلوب هندسة القيمة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة. حيث توفر هندسة القيمة البيانات الضرورية عن الأنشطة وتكلفتها تمهيداً لتحليلها وتصنيفها، واستخدام هذا التحليل في إدارة التكلفة على أساس

^١- Hilton, Ronald, OP. Cit, P. 650.

^٢- هورنجنون ت، و آخرون.. محاسبة التكاليف: مدخل إداري الجزء الأول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ، ٢٠٠٩، ص. ٧٧٢.
^٣- مصلح، مجيب الرحمن أحمد " إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية " دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. ٢٠١٠. ص. ١٥٤.

الأنشطة، إذ يجري تخفيض تكلفة الأنشطة والعمل على إلغاء أو تقليص ما لا يضيف قيمة منها، والعمل على تحسين كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة أو استبدالها بأنشطة أكثر كفاءة.¹

ثالثاً: الترابط الوظيفي بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ونظام التكلفة المستهدفة

Functional interdependence between Strategic Cost Analysis and Target Costing

يتجسد الترابط الوظيفي بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة ونظام التكلفة المستهدفة في أن الأخير يسعى لتحقيق الأهداف الرئيسية للتحليل الإستراتيجي للتكلفة المتعلقة بتقديم المنتج بتكلفة منخفضة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب وطرحه بالأسواق في التوقيت المناسب، وهو ما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية.

حيث يمثل تخفيض التكلفة حجر الزاوية في نظام التكلفة المستهدفة، فعبر هذا النظام لا يتم الانتظار حتى تبدأ العملية الإنتاجية للدخول في برامج تخفيض التكلفة، وإنما يتم التخطيط للتكلفة من بداية مراحل تصميم وتطوير المنتج.

ويمكن توضيح ذلك الترابط الوظيفي، على مستوى أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة، على النحو التالي:

١ - الترابط الوظيفي مع تحليل الوضع التنافسي

Functional interdependence with Competitive Position Analysis

يمكن أن تكون التكلفة المستهدفة أداة مهمة للمنشأة في سعيها لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، وذلك عن طريق التأكد من أن المنتج قد صُمم لكي يمكن إنتاجه بأقل تكلفة ممكنة ومن ثم تسعيره بشكل تنافسي بما يضمن تحقيق وضع تنافسي مستمر ومستقر للمنشأة في السوق.²

إن تحليل الوضع التنافسي لمتطلبات البيئة الخارجية للمنشأة يوفر العديد من المعلومات عن مواصفات المنتجات البديلة المنافسة، وجودتها، وأسعارها، ومستوى الطلب علي شرائها، وغيرها من المعلومات التي تفيد في تحديد السعر المستهدف، عند تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، ومن ثم

¹- Horengren,, OP. Cit, 2000. P. 428.

²-- Hilton, Ronald, OP. Cit, P. 648.

تحديد هامش الربح المستهدف تمهيداً لتحديد التكلفة المستهدفة، فضلاً عن استخدام تلك المعلومات في ترشيد قرارات إدارة التصميم بالمنشأة.

حيث يتطلب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة معلومات تتعلق بطبيعة السوق واحتياجات العملاء، وما يرغب بدفعه مقابل منتج المنشأة، والتي تفيد في اتخاذ القرارات المتعلقة بتطوير المنتج وتحليل خصائصه، فإذا كانت خاصية المنتج لا تضيف قيمة للعميل فمن المحتمل على المدى البعيد أنها سوف لا تضيف قيمة.^١

إن أهم الأهداف الأساسية من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة هو مساعدة المنشأة في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من الاستمرار في بيئة الأعمال، وحتى يمكن ذلك لا بد من تحليل بيئة المنافسة بالشكل الذي يمكن من التعرف على المزايا التي يجب تقديمها للعميل ومحاولة تطبيقها داخل المنشأة.^٢

يسعى نظام التكلفة المستهدفة إلى تصميم المنتجات على أساس القدرات والإمكانات المتوفرة للمنشأة وفي ضوء متطلبات البيئة الخارجية المتعلقة ببيئة المنافسة ورغبات العملاء، مما يسهم ذلك في تدعيم المركز التنافسي للمنشأة في السوق.

حيث يعتبر نظام التكلفة المستهدفة من أبرز أدوات الإدارة الإستراتيجية وذلك لتحقيقه التوازن الإستراتيجي المرغوب فيه من البيئة الداخلية للمنشأة، وما يعترضها من نقاط ضعف وما يعضدها من نقاط قوة، وبين البيئة الخارجية، وما تحمله من فرص وتهديدات واحتياجات العملاء.^٣

٢ - الترابط الوظيفي مع تحليل سلسلة القيمة

Functional interdependence with Value Chain Analysis

يتضح الترابط الوظيفي بين تحليل سلسلة القيمة ونظام التكلفة المستهدفة، من خلال قيام تحليل سلسلة القيمة بتقديم معلومات تفصيلية تساعد في تحليل التكاليف المرتبطة بتصميم

¹- Morse, Wayne. Davis, James. Hartgraves, AL. "Management Accounting, a Strategic Approach ", Thomson Learning, USA. 2003. 376.

²-Al Chen, Yuang-Sung. Gilroy, J. Zering, K. " Applying Target Costing in The Development of Marketable and Environmentally Friendly Products From Swine Waste" The Engineering Economist, North Carolina, U.S.A. 2008. P. 157.

^٣- الطنملي، سهير محمد. " الإدارة الإستراتيجية للتكلفة حتمية تنافسية في البيئة المؤتمتة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو ٢٠٠٦. ص. ٤٨٨.

المنتجات وتحليل الأنشطة المتعلقة بها والتخلص من الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة في مرحلة التصميم، الأمر الذي يؤدي إلى تقديم منتجات بتكلفة وأسعار منخفضة.

يعمل تحليل سلسلة القيمة على تجميع أنشطة المنشأة وتصنيفها إلى أنشطة أساسية وأنشطة داعمة، بحيث يؤدي ذلك إلى تكوين المنتج أو الخدمة المقدمة للعميل، حيث يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على هذا التصنيف لدراسة تلك الأنشطة وتحليلها لتخفيض تكلفتها أو استبعادها. كما يسهم في تحقيق مزايا تنافسية عن طريق تنوع المنتج أو الخدمة وتخفيض التكلفة، وهذا ما يهدف إليه نظام التكلفة المستهدفة.^١

إن عملية تحديد التكلفة المستهدفة تشمل جميع أنشطة سلسلة القيمة بالكامل لغرض تحديد الأنشطة التي تخفض التكاليف في ضوء متطلبات بيئة المنافسة، بهدف تخفيض زمن التطوير، حيث يسمح تحليل سلسلة القيمة عبر المستوى الوظيفي والتنظيمي، بالدراسة المتزامنة وليس المتتالية، للحلول الممكنة بالإسراع من زمن تطوير منتج جديد وتقديمه للأسواق في الوقت المناسب.^٢

ويمكن التعرف من خلال تحليل سلسلة القيمة على الموقف التكاليفي النسبي للنشاط مقارنةً بالمنافسين، وتشخيص وتحليل الموقف التنافسي للمنشأة خاصةً في مجال تخفيض التكلفة.^٣ وهذا يخدم نظام التكلفة المستهدفة عند تحديد أسعار البيع للمنتج مقارنةً بالمنافسين.

إن إجراءات تحليل سلسلة القيمة وطبيعة مدخلاته ومخرجاته متسقة مع هندسة القيمة بهدف تخفيض التكاليف وتحقيق مزايا تنافسية، يوجه الأنظار إلى إعادة ترتيب العمليات والأنشطة للوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج إلى أدنى مستوى لها بدمج وإلغاء الأنشطة غير الضرورية والمحافظة على الموارد المتاحة وتحويلها إلى أنشطة ترفع كفاءة وفاعلية النشاط الإنتاجي بالمنشأة.

^١ - مصلح، مجيب الرحمن أحمد " إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية " دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. ٢٠١٠. ص. ١٦٥.

^٢ - ميجر، روبرت. ووليامز جان. وهاكا سوان. وبيتر مارك. " المحاسبة أساس قرارات الأعمال " ترجمة وتعريب ياسلي، مكرم عبد المسيح. والديسبي، محمد عبد القادر. وحجاج، أحمد حامد. دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية. ٢٠٠٦. ص. ٩٩٨.

^٣ - خلف، عبد محمود حميدة. " دور تحليل سلسلة القيمة في إدارة التكلفة بالمنشآت التعليمية " مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها- جامعة الزقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٤. ص. ٩٥.

إن فهم تحليل سلسلة القيمة والعوامل التي تسبب التكاليف التي تُنفق على كل نشاط في سلسلة القيمة يمثل خطوة حاسمة في تدعيم القدرة التنافسية. إذ يرتبط تحقيق الميزة التنافسية بهندسة القيمة في قدرة المنشأة على أن:^١

- تؤدي نشاط أو أكثر من أنشطة سلسلة القيمة بمستوى الجودة نفسه لدى المنافسين ولكن بتكلفة أقل.
 - تؤدي أنشطة سلسلة القيمة بمستوى جودة أعلى من منافسيها ولكن بدون زيادة في التكلفة.
- ٣ - الترابط الوظيفي مع تحليل مسببات التكلفة

Functional interdependence with cost drivers analysis

يؤثر التحديد الصحيح لمسببات التكلفة إيجابياً على تخفيض التكلفة من خلال فعالية استخدام وتحليل مسببات تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة، مما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية. فعلى سبيل المثال نجد أن بعض مكونات المنتج قد تُعد مسبباً رئيسياً للتكلفة، وأن التحكم في تلك المكونات خلال أنشطة تصميم المنتج يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج.^٢

بالإضافة إلى ذلك فإن نظام التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكلفة لبنود التكاليف الأساسية المباشرة (مواد، أجور، مصروفات صناعية)، من خلال التحكم بمسببات التكلفة المرتبطة بالتصميم، والتي تؤثر على التكاليف بصفة عامة وتكلفة العمليات بصفة خاصة.^٣ كما هو الحال في التحكم بمسبب تكلفة المصروفات الصناعية الأخرى للمنتج الخاضع للدراسة التطبيقية، كما سيوضح لاحقاً.

تهدف هندسة القيمة من خلال تطبيق نظام التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة عن طريق تخفيض كميات مسببات التكلفة للأنشطة التي لا تضيف قيمة، مثل تخفيض تكاليف إعادة التشغيل، كما تبحث هندسة القيمة أيضاً تخفيض التكاليف التي تضيف قيمة عن طريق تحقيق كفاءة أكبر في الأنشطة التي تضيف قيمة، فعلى سبيل المثال لتخفيض

^١- Hilton, Ronald, OP. Cit, P.23.

^٢- زغلول، جودة عبد الرؤوف. "نحو نموذج موقفي لتحديد المتغيرات المنظمة للعلاقة بين اختيار مسببات التكلفة وفعالية نظم التكلفة / الإدارة على أساس النشاط" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠٣. ص. ٢٩٣.

^٣- خضر، سعاد حسن. "مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية - دراسة تحليلية" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد التاسع والستون، الجزء الأول. ٢٠٠٧. ص. ٧٠١.

تكلفة الأجور الصناعية المباشرة يجب تخفيض ساعات العمل الصناعية المباشرة المطلوبة للإنتاج.^١ وهذا الإجراء تم إتباعه ضمن الدراسة التطبيقية.

رابعاً: إجراءات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة

Procedures for the application of Target Cost System function ally interdependence with Strategic Cost Analysis

يمكن توضيح الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة، التي سيتم تنفيذها ضمن الدراسة التطبيقية، وفقاً للخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف Determine of Target Price

من المبادئ التي يستند عليها هذا النظام هو أن السعر يقود إلى التكلفة، بمعنى أن التكلفة المستهدفة يتم قياسها بناءً على تحديد سعر البيع التنافسي ثم بعد ذلك يتم طرح هامش ربح المنشأة منه للوصول إلى تلك التكلفة.^٢

يتم تحديد السعر المستهدف بالاستفادة من البيانات والمعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية للمنشأة، والمتعلقة بالفرص والتهديدات في بيئة المنافسة، من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل الوضع التنافسي.

فمن خلال تلك المعلومات يمكن الوصول إلى متوسط أسعار المنتجات البديلة للمنشآت المنافسة العاملة في نفس الصناعة، والتي على ضوءها يتم تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج، مع الأخذ بنظر الاعتبار بهامش الربح المستهدف للوكيل، وذلك في حالة اعتماد المنشأة على بيع منتجاتها عن طريق الوكلاء، كما هو الحال بالنسبة لمجمع باجل.

الخطوة الثانية: احتساب التكلفة المستهدفة Calculation of Target Cost

يتم احتساب التكلفة المستهدفة عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، ويُعرف هامش الربح بأنه الهامش الذي يجب أن تحققه المنشأة من المنتج لتحقيق

^١ - هورنجرن و... آخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - الجزء الأول، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٩م. ص. ٧٧٦.
^٢ - خطاب، جمال سعد السيد. "مشاكل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية - دراسة تحليلية" - مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - فرع بني سويف - جامعة القاهرة، العدد الأول، مارس. ٢٠٠٤. ص. ٢٧٠.

الأرباح في الفترة طويلة الأجل، والذي يُحدد بناءً على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، النتائج التاريخية، وتحليل المنافسة. وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.^١

ويتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى وحدة المنتج وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

وبعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم إمداد مهندسي ومصممي المنتج بها ليتم استخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة بحيث تصبح مسؤوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو أقل.^٢

الخطوة الثالثة: احتساب التخفيض المستهدف Calculation of target reduction

إن التكاليف الحالية تمثل جميع العمليات اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج، التي غالباً ما تكون أكبر من التكلفة المستهدفة، وذلك بفعل ضغوط قوى السوق التي تتطلب من المنشآت تخفيض تكاليف منتجاتها. ويُطلق على الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية تسمية تخفيض التكلفة المستهدف، ولذلك يجب على المنشأة استخدام مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تضمن القضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية بالترابط وظيفياً مع كل من تحليل الوضع التنافسي، وتحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، لتحقيق غرض تخفيض التكلفة الممكن.

وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف من أشهرها:^٣

- هندسة القيمة Value Engineering

- تحليل التكلفة الوظيفي Functional Cost Analysis

- جداول التكلفة Cost Tables

- الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering

^١ - عبد الدايم، صفاء " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة "، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث. ٢٠١١م. ص. ٤٧٤.

^٢ - Alinezhad, Mehdi. Taghizadeh, Vahid. Ebrati, Mohammedreza., " The Relationship Between Target Costing and Value-Based Pricing and Presenting an Aggregate Model on Customers Expectation" International Conference on Leadership, Technology and Innovation Management. 2012 P.76.

^٣ - فوده، شوقي " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد ٤٤ مارس، ٢٠٠٧م. ص. ٢٠٦.

- الهندسة العكسية Reverse Engineering

- هندسة العوامل البشرية H F E

الخطوة الرابعة: الوصول إلى التكلفة المستهدفة Reach the Target Cost

- هندسة القيمة Value Engineering

عرّفها Atkinson بأنها عملية تتضمن تحديد ماهية العناصر (المكونات) التي يتشكل منها المنتج حتى يتم استهدافها لغرض تخفيض التكلفة المستهدفة لكل عنصر من هذه العناصر.^١ ويرى هورنجر أن هندسة القيمة عبارة عن التقويم المنظم لجميع جوانب وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق واستيفاء احتياجات العملاء.^٢ وتعمل هندسة القيمة على تحقيق التكلفة المستهدفة أثناء مرحلة التخطيط والتصميم لتقليل الفجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة.^٣ وذلك من خلال توجيه إدارة تصميم المنتج نحو إعادة النظر في مكونات المنتج ومراحل تصميمه ومكونات أجزائه بتكلفة أقل، دون المساس بمستوى الجودة المرغوب.^٤

ويرى Drury أن هندسة القيمة تسعى إلى تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال ما يلي:^٥

- ١- تحديد وتحسين تصاميم المنتج لتخفيض تكلفة إنتاجه دون التضحية بخصائصه الوظيفية.
- ٢- حذف الأنشطة غير الضرورية للمنتج التي تستهلك موارد وتكاليف ووقت ولا تضيف قيمة للعمليات، من خلال التحكم بمسببات تكلفتها، بشرط أن حذفها لا يؤثر على مستوى الجودة المطلوبة.
- يتم تخفيض التكلفة الفعلية في مرحلة التصميم بالاعتماد على بيانات ومعلومات البيئة الداخلية، المتعلقة بمواطن القوة والضعف في سلسلة القيمة وموارد المنشأة الرئيسية الملموسة وغير الملموسة، الناتجة عن تحليل الوضع التنافسي من جهة، وعلى المعلومات الخاصة بالأنشطة

¹- Atkinson, Anthony, A. Kaplan, Robert. Mark, Young. S.. " Management Accounting", Pearson Education, Inc., New Jersey, 2004. P. 323.

^٢- تشارلز هورنجر و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص. ٧٧٥.

^٣- علي، محمد حسن. وشيخ، فريد عمر. " مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية – دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة –" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية. ٢٠٠٥. ص. ٤٢٩.

^٤- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد. "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية" المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسبوط، العدد الثامن والعشرون، يونيو. ٢٠٠٠. ص. ٢٨.

⁵ - Drury, Colin. " Management And Cost Accounting " South- Western, Printed By G. Canal And Italy Business, 2008.P. 540.

الأساسية والداعمة للمنشأة وسُبل تخفيض تكلفتها باستخدام أسلوب هندسة القيمة بالترابط وظيفياً مع كل من تحليل سلسلة القيمة وتحليل مسببات تكلفة الأنشطة الأساسية والداعمة.

حيث تساعد هندسة القيمة على تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة عن طريق تخفيض مسببات التكلفة لتلك الأنشطة من جهة، وتخفيض التكاليف التي تضيف قيمة بتحقيق كفاءة أكبر في الأنشطة التي تضيف قيمة من جهة أخرى.¹

وتم تحقيق ذلك التخفيض، ضمن الدراسة التطبيقية، باستخدام أسلوب هندسة القيمة وفقاً للخطوات التالية:

- إدخال تحسينات على تصاميم مكونات المنتج الخاضع للدراسة المتمثلة في عبوات التعبئة، وبالتالي تخفيض تكلفتها عن طريق التحكم بمسبب تكلفة المصروفات الصناعية الأخرى المباشرة المتمثل في تكلفة عبوة التعبئة بالترابط وظيفياً مع تحليل مسببات التكلفة.
- حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم حذف تكلفتها بالترابط وظيفياً مع تحليل سلسلة القيمة من جهة، والتكامل مع نظام ABC فيما يتعلق بتكلفة الأجور المباشرة، والتكامل مع أسلوب التحسين المستمر فيما يخص تكلفة المواد المباشرة من جهة أخرى.
- العمل على تخفيض التكاليف التي تضيف قيمة عن طريق تحسين كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة بالتكامل مع أسلوب التحسين المستمر.

يتضح مما سبق إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مجمع باجل للصناعات الغذائية بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من جهة، والتكامل مع نظام تكاليف الأنشطة من جهة أخرى، يسهم في تحقيق وفورات في التكلفة في مرحلة البحث والتطوير والتصميم من دورة حياة المنتج، وذلك في ضوء ما تملكه المنشأة من نقاط قوة وما يعترئها من نقاط ضعف، بهدف تحسين كفاءة الأداء التشغيلي الداخلي بالتركيز على كل من تحليل سلسلة القيمة وتحليل مسببات التكلفة بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية وفقاً للمعلومات التي يوفرها تحليل الوضع التنافسي للمنشأة، بالإضافة إلى استغلال الفرص المتاحة لمواجهة أي تهديدات محتملة مستقبلاً من البيئة التنافسية، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

¹ - Horengren,, OP. Cit.200٣.P. 416.

المبحث الثالث: الترابط الوظيفي لأسلوب التحسين المستمر مع التحليل

الإستراتيجي للتكلفة

أولاً: مفهوم أسلوب التحسين المستمر

Continuous Improvement method Concept

يُعد التحسين المستمر إحدى تقنيات إدارة التكلفة يساهم في تحقيق الأهداف التشغيلية الرئيسية لإدارة المنشأة، من خلال تحسين كفاءة الأداء التشغيلي للمنشأة ككل. فهو يعتبر مدخلاً إدارياً متكاملاً، يتضمن العديد من الأفكار الإدارية ونظم العمل، وأدوات تحليل المشكلات واتخاذ القرارات بهدف إجراء تحسينات مستمرة في أنشطة المنشأة ككل.^١

تختلف النظرة اليابانية للتحسين المستمر عن النظرة الأمريكية، حيث يعمل الأسلوب الياباني على تخفيض التكلفة خلال مرحلة تصنيع المنتج على أساس التحسين المستمر والمتدرج والمدرّس بشكل جيد ومتأن وذلك من خلال تحسين الأداء في تنفيذ جميع الأنشطة في مرحلة التصنيع، ذلك بعد أن يتم تصميم المنتج وهندسة جميع العمليات اللازمة للتنفيذ. ويركز اليابانيون على العنصر البشري المدرب والمتعدد المهارات أكثر من تركيزهم على الجانب التكنولوجي المستخدم ويرون أن التكنولوجيا المستخدمة ينبغي أن تكون سهلة وبسيطة.^٢

وإذا كان اليابانيون ينطلقون من سياسة الخطوات الصغيرة في التحسين المستمر فإن الاتجاه الأمريكي ينطلق من سياسة الخطوات الواسعة والعريضة، ويطلق الأمريكيون على هذه السياسة سياسة تحقيق قفزات في التكنولوجيا والمعرفة، ويركزون على استحداث أشياء جديدة ومبتكرة أي على الإبداع لتحل محل القديمة.

وسيستخدم البحث على استخدام أسلوب التحسين المستمر وفقاً للمفهوم الياباني، لما فيه خدمة أهداف الدراسة.

^١ - غنيم، أحمد محمد. " المدخل الياباني للتحسين المستمر Kaizen ومدى استفادة المنشآت العربية منه" دار الإدارة للبحوث والتدريب والاستشارات، المكتبة العصرية. ٢٠٠٩. ص. ٢١.

^٢ - Albright, T. Lam, M. " Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework " Journal of Managerial Issues, VOI xviii, No. 2. 2006. P. 158.

يطابق مصطلح Continuous Improvement وفق المفهوم الياباني عبارة Kaizen، إذ يطلق اليابانيون هذه العبارة على فكرة التحسين المتزايد باستمرار، فالكلمة اليابانية (Kai) تعني تغيير Chang والكلمة (Zen) تعني نحو الأفضل For The Best، ولذلك فمصطلح Kaizen يعني عمل التغييرات نحو الأفضل وبشكل مستمر.^١

- لقد وردت العديد من التعاريف لأسلوب التحسين المستمر في الأدبيات المحاسبية منها:
- أنه ذلك الأسلوب الذي يدعم عمليات تخفيض التكلفة على مستوى منتج قائم، من خلال عمليات تطوير وتحسين أساليب الأداء، والمفاضلة بين العديد من بدائل المدخلات الإنتاجية وبدائل التشغيل للوصول إلى أفضل الطرق وأقلها تكلفة.^٢
 - أنه تحسين المستويات الحالية لتكلفة المنتجات، في إطار عمليات الإنتاج، عن طريق توجيه الجهود المنظمة لتحقيق مستويات التكلفة المطلوبة، وذلك على مستوى أنشطة المنشأة ككل أو على مستوى الأنشطة الخاصة بتصنيع كل منتج على حده.^٣
 - أنه أسلوب يتطلب النظر لكل مهمة من المهام المكونة للعملية الإنتاجية وتحليلها بهدف تخفيض زمن إنجازها، ومن ثم تخفيض الزمن الكلي للعملية الإنتاجية في إطار السعي للارتقاء بجودة العمليات التصنيعية.^٤
 - أنه الجهود المستمرة لحذف التلف، وتخفيض زمن العملية الإنتاجية، وتبسيط تصميم المنتجات والعمليات، وتحسين الجودة والخدمة المقدمة للعميل.^٥
 - يرى Drury إلى أنه يعمل على إجراء تحسينات تدريجية متكررة في العملية الإنتاجية، وبمقادير صغيرة تتزايد مع مرور الزمن، بما يحقق وفورات تراكمية كبيرة في التكلفة.^٦

¹ - Larean, William., "Office Kaizen: Transforming Office Operation Into A Strategic Competitive Advantage" ASQ, 2003. P.5.

^٢ - عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد. "مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة" مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد ١٥، العدد الأول، يونيو ٢٠٠١. ص. ٧٩.

³ - IFS – Industrial and Financial System – Research and Development " Kaizen Costing and Value Analysis", 2001, www. ifs world Com. P. 3.

⁴ -Modarress, B. Ansari, A. Lockwood, D, L. " Kaizen Costing for Lean Manufacturing:a Case Study" International Journal of Production Research, VOI. 43, NO. 9, May 2005. P. 1752.

⁵ - Hilton, Ronald, W., " Managerial Accounting " Creating Value In A Dynamic Business Environment, McGraw- Hill, 2008. P. 232.

⁶ - Drury, Colin. " Management And Cost Accounting " South- Western, Printed By G. Canal And Italy Business, 2008.P. 543.

فالتحسين المستمر من قبل المنافسين يؤدي إلى البحث المستمر والالتهامي عن مستويات أداء أفضل لإرضاء العملاء. ومن الأقوال المأثورة في هذا الصدد "نحن نجري بقوة حتى نبقى كما نحن" وكذلك أيضاً "إذا لم تتقدم إلى الأمام فإنك ترجع للخلف"، فهناك العديد من المنشآت التي تركز على تحسين مجالات مختلفة من عملياتها التشغيلية حتى تستطيع المنافسة.^١

لقد أضاف أسلوب التحسين المستمر بعداً جديداً في تحليل التكلفة، هو التطوير المستمر في هدف التخفيض السنوي لتكون التكلفة في كل مرة أفضل منها في الفترة السابقة لها، مما يضيف هدفاً حيويًا في التكلفة يكون دافعاً للابتكار والتطوير والتحسين المستمر للأداء وتخفيض التكلفة، فلا يحدث تخفيض في التكلفة إلا وتليه جهود متلاحقة لإحداث المزيد من التخفيض.^٢

ويمكن أن يكون التحسين المستمر أسلوب مناسب لتحقيق تخفيضات في تكلفة المنتج التي تم الالتزام بها في مرحلة التخطيط والبالغ نسبتها ٨٠٪ تقريباً، إذ تقدر التخفيضات المتوقعة منها بحوالي ٥٪ من تكلفة المنتج.^٣

يتضح مما سبق أن أسلوب التحسين المستمر يمثل إحدى تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تهدف إلى تحقيق تخفيضات تدريجية في التكلفة، وتخفيض زمن العملية الإنتاجية، عن طريق تحسين كفاءة وفاعلية العمليات الإنتاجية، سواءً على مستوى أنشطة المنتج أو على مستوى أنشطة المنشأة ككل، يشارك في تنفيذها جميع العاملين في أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة لإحداث تحسينات متدرجة ومستمرة بالتكلفة في الأجل القصير، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تحقيق وفورات تراكمية كبيرة في التكلفة على فترات طويلة الأجل، مما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع مستقبلاً.

ثانياً: تكامل أسلوب التحسين المستمر مع نظام التكلفة المستهدفة

Integration between Continuous Improvement Method and Target Costing

إن التكامل بين التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر يعد أمراً ضرورياً في إطار النظر الإستراتيجية لإدارة التكاليف، فالتحسين المستمر يعتبر مكملاً للتكلفة المستهدفة، في حين يركز

^١ - تشارلز هورنجرن و... آخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - الجزء الأول، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٩م. ص ٣٧.

^٢ - عبد الدايم، صفاء " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة "، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث. ٢٠٠١م. ص. ٤٨٥.

^٣ - IFS, OP. Cit. P. 3.

الأخير على مراحل ما قبل الإنتاج فإن التحسين المستمر يركز على التحسينات المستمرة في مرحلة الإنتاج، وذلك وفق هدف مشترك وحيد هو التخفيض المستمر للتكاليف الكلية للمنتج وتحسين جودته.^١

حيث يمثل أسلوب التحسين المستمر إحدى تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، فهو يتكامل مع التكلفة المستهدفة لتكوين تكلفة دورة حياة المنتج. فإذا تم توظيفه مع نظام التكلفة المستهدفة فإنه يساعد على تخفيض التكلفة في دورة التصميم والتطوير والإنتاج الكاملة.^٢

فأسلوب التحسين المستمر يطبق على المنتج الموجود تحت التصنيع لتحقيق التكلفة المستهدفة للصنف قبل وصوله للسوق، يسبقه زمنياً استخدام التكلفة المستهدفة، وجمع نظام التكلفة المستهدفة مع أسلوب التحسين المستمر تتكون تكلفة دورة حياة المنتج. حيث لا يمكن النظر إليهما بشكل منفصل، فكلاهما يساهم في تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بتخفيض التكلفة، حيث يعتبران عنصرين أساسيين في الطريقة اليابانية لإدارة التكلفة.

إن تطبيق أسلوب التحسين المستمر يعتبر أمراً في غاية الأهمية للمحافظة على ربحية المنتجات، خاصة عندما تواجه المنشآت ضغوط تنافسية متزايدة أو كانت تخطط لإحداث تخفيضات مستقبلية على سعر المنتج،^٣ مما يساهم بدوره في تدعيم نظام التكلفة المستهدفة في المجمع موضع الدراسة.

ويشير الباحث إلى أنه سيتم الأخذ بنظر الاعتبار بالتكامل بين أسلوب التحسين المستمر ونظام التكلفة المستهدفة عند تحديد الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة باعتباره إحدى أدوات تدعيم وتحقيق التكلفة المستهدفة، والذي من خلاله يتم تقليص الفجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة.

^١ -الصقع، محمد سالم. " دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة – دراسة تطبيقية – " رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٢. ص.

^٢ - الفضل، مؤيد محمد. ونور، عيد الناصر إبراهيم. " المحاسبة الإدارية " دار المسيرة للنشر، الطبعة الأولى، عمان. ٢٠٠٢. ص. ٣٥.

^٣ - Ken C. Snead, Jr., Wayne A. Johnson And Atieno A., Ndede- Amadi, " Advances In Management Accounting ", V14, Elsevier Ltd, 2005. P. 271.

ثالثاً: الترابط الوظيفي بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة وأسلوب التحسين المستمر:

Functional interdependence between Strategic Cost Analysis and Continuous Improvement Method

يسعى أسلوب التحسين المستمر إلى تحقيق الأهداف التشغيلية للمنشأة في الأجل القصير، ولكن بشكل تدريجي وتراكمي على فترات طويلة الأجل، في مجال تخفيض التكلفة وتقديم المنتج في الوقت المناسب، وهو ما يتفق مع أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة، مما يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

ويرى الباحث أن الترابط الوظيفي بين التحليل الإستراتيجي وأسلوب التحسين المستمر للتكلفة يتضح جلياً من خلال استخدام الأخير في تحقيق التكلفة المستهدفة التي تتربط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة كما ذكر سابقاً.

يوضح الباحث أدناه الترابط الوظيفي بين أسلوب التحسين المستمر وأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحقيق تخفيض تكلفة وزمن تصنيع المنتج، على مستوى كل أسلوب من أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة، وذلك على النحو التالي:

١ - الترابط الوظيفي مع تحليل الوضع التنافسي

Functional interdependence with Competitive Position Analysis

يهتم التحسين المستمر بتحسين كفاءة الأداء التشغيلي الداخلي بشكل مستمر، عن طريق تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج بهدف تدعيم الموقف التكاليفي للمنشأة، بما يستجيب لمتطلبات البيئة الخارجية للمنشأة، على ضوء المعلومات التي يوفرها تحليل الوضع التنافسي عن البيئة الخارجية والداخلية لها، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم المركز التنافسي للمنشأة في السوق. إن المنافسة العالمية أجبرت المنشآت على تحسين عملياتها بشكل مستمر، فالتحسين المستمر يؤدي إلى التخلص من التلف والضياع والهدر في استخدام الموارد المتاحة، وتخفيض

الوقت الضائع في العملية الإنتاجية، ويُبسّط تصميم كل من المنتجات والعمليات، فضلاً عن تحسين الخدمات المقدمة للعملاء.^١

وتستخدم المنشأة أسلوب التحسين المستمر بهدف إدارة أنشطتها بشكل مستمر ولا نهائي للوصول إلى مستويات عالية من الكفاءة في الأداء، وبصورة أفضل من المنافسين (على ضوء المعلومات التي يوفرها تحليل الوضع التنافسي عن المنافسين) الذين يسعون إلى التحسين المستمر في أداء أنشطتهم لتدعيم وضعهم التنافسي بالسوق.

يسهم التحسين المستمر في تحسين نقاط القوة والحد من نقاط الضعف وفقاً لاستغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات الخارجية، من خلال ترشيد وتحسين كفاءة استخدام موارد المنشأة الملموسة، المالية والمادية والبشرية، مما يسهم في تدعيم الوضع التنافسي للمنشأة. ففلسفة التحسين المستمر تعتمد على إجراء عمليات متتابعة ومتسلسلة ومستمرة بهدف إحداث تغيرات بسيطة ومتزايدة ولفترة طويلة من أجل تخفيض التكلفة وحذف أي وجه من أوجه الضياع والهدر في استخدام موارد المنشأة المادية والبشرية والمالية.^٢

إن عمليات التدريب والتأهيل المستمر للعمال، من خلال برامج التحسين المستمر، تسهم في إكساب العاملين مزيداً من الخبرة في تحسين كفاءة العملية الإنتاجية، وإمكانية تمييزهم للأنشطة التي تضيف قيمة والعمل على زيادة كفاءتها وفعاليتها، والأنشطة التي لا تضيف قيمة والقيام بحذفها أو تقليصها تمهيداً لإلغاء تكلفتها، وبالتالي تدعيم أحد مصادر القوة للمنشأة (المتعلق بزيادة خبرة العاملين).

٢ - الترابط الوظيفي مع تحليل سلسلة القيمة

Functional interdependence with Value Chain Analysis

يتم انجاز تخفيض التكلفة في أسلوب التحسين المستمر بواسطة التخفيض المستمر لتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتقليل التلف والضياع وذلك في مرحلة الإنتاج. ومن خلال استخدام تكامل نظام تكاليف الأنشطة ABC مع تحليل سلسلة القيمة على مستوى وظيفة الإنتاج

^١ - Hilton, Ronald, W. And Maher, Michael, W. And Selto, Frank, H., " Cost Management Strategies For Business Decision " McGraw – Hill, Inc. 2000. P. 23.

^٢ - المسعودي، حيدر علي. " إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً" دار اليازوري العلمية للنشر. الأردن. ٢٠١٠. ١٨٣.

على سبيل المثال (إحدى حلقات سلسلة القيمة) يتم التمييز بين نوعين من الأنشطة الإنتاجية: الأولى أنشطة تضيف قيمة يتوجب على المنشأة رفع كفاءتها وزيادة فاعليتها من خلال التحكم في مسببات تكلفة تلك الأنشطة، والثاني أنشطة لا تضيف قيمة يجب على المنشأة باستخدام أسلوب التحسين المستمر إجراء تخفيضات مستمرة وتدرجية في تكاليفها حتى يتم التخلص منها أو تقليصها إلى أدنى حد ممكن مما يحقق وفورات مستمرة في التكلفة.

يعمل هذا الأسلوب على تخفيض زمن العملية الإنتاجية من خلال التركيز على حذف الأزمنة غير المنتجة المستفزة في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة كأنشطة التحريك والتخزين والاستلام والانتظار والفحص بالترابط وظيفياً مع تحليل سلسلة القيمة من جهة والتكامل مع نظام تكاليف الأنشطة من جهة أخرى.

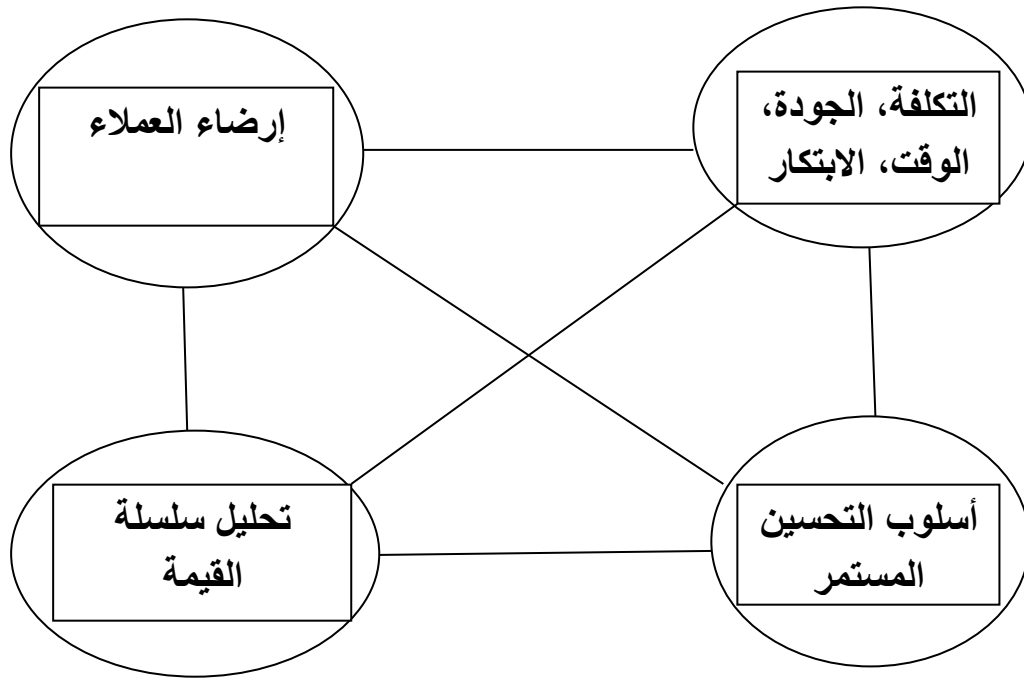
حيث يهدف هذا الأسلوب بالترابط مع تحليل سلسلة القيمة إلى تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتجات والعمليات، من خلال استبعاد الوظائف والأنشطة المسببة لها التي لا تضيف قيمة، والعمل على تخفيض التكاليف التي تضيف قيمة عن طريق تحسين الوظائف والأنشطة المضيفة للقيمة من وجهة نظر العميل.

وكما ذكرنا يوفر تحليل سلسلة القيمة العديد من المعلومات التي تفيد في تشخيص نقاط القوة ونقاط الضعف في أنشطة المنشأة الداخلية، مما يساعد أسلوب التحسين المستمر في العمل على تدعيم نقاط القوة والحد أو تقليص نقاط الضعف في الأنشطة الإنتاجية.

إن جوهر أهداف هذا الأسلوب هو زيادة كفاءة وفاعلية العمليات الإنتاجية بشكل مستمر لتوفير احتياجات ورغبات العملاء الحالية والمستقبلية المتمثلة في التكلفة الأقل والجودة المطلوبة والوقت الأسرع في إنتاج وتقديم المنتج مقارنةً بالمنافسين، وهذا بدوره يسهم في تدعيم المركز التنافسي للمنشأة من منظور إستراتيجي¹.

والشكل التالي يوضح دور أسلوب التحسين المستمر بالترابط مع تحليل سلسلة القيمة في إرضاء العملاء عن طريق تحقيق عوامل النجاح الأساسية، وذلك وفقاً للأفكار والمفاهيم الحديثة للإدارة الإستراتيجية.

¹- Weil, R. Maher, M. " Cost Management" 2ed, John Wiley and Sons, Inc. 2005. P. 275.



شكل رقم (٨) الأفكار والمفاهيم الإدارية المتطورة^١

٣ - الترابط الوظيفي مع تحليل مسببات التكلفة

Functional interdependence with cost drivers analysis

يعمل أسلوب التحسين المستمر بالتكامل مع نظام تكاليف الأنشطة من جهة، والترابط وظيفياً مع كل من تحليل سلسلة القيمة وتحليل مسببات التكلفة من جهة أخرى على حذف وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة تمهيداً لحذف تكلفتها عن طريق التحكم بمسببات تكلفة تلك الأنشطة مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة من ناحية، وزيادة كفاءة وفاعلية الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال التحكم بمسببات تكلفة تلك الأنشطة من ناحية أخرى.

يسهم التحسين المستمر في تخفيض كميات مسببات تكلفة بنود التكاليف الأساسية بشكل مستمر، مثل تكلفة المواد والأجور المباشرة، فهو يعمل على تحقيق تخفيض تدريجي في حجم الفاقد والتالف الطبيعي وغير الطبيعي في كمية المواد الأولية المستخدمة، في حال اعتبارها مسبب تكلفة المواد المباشرة، مما يؤدي إلى تحقيق تخفيض تدريجي ومستمر في تكلفة المواد المباشرة.

^١ - هونجرن، وآخرون. مرجع سبق ذكره. ٢٠٠٩. ص. ١٠.

يركز أسلوب التحسين المستمر على إجراء التحسينات المستمرة للعمليات الإنتاجية بهدف تخفيض الفاقد والتالف والمعيب الطبيعي، حيث لا يقتصر التحسين على الحجم غير الطبيعي من الفاقد والتالف والمعيب، بل يشمل كذلك الحجم الطبيعي، مما يؤدي إلى دعم موقف المنشأة الإستراتيجي في التكاليف.^١

ومن ناحية أخرى يعمل هذا الأسلوب على تحسين كفاءة أداء العاملين عن طريق التأهيل والتدريب المستمر، مما يترتب عليه زيادة كفاءة إنتاجيتهم وتخفيض ساعات العمل المباشرة اللازمة للإنتاج، في حال اعتبارها مسبب تكلفة الأجور المباشرة، مما يؤدي إلى تحقيق تخفيض تدريجي ومستمر في تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة.

ويفضل اليابانيون مقاييس الحجم عند تعيين التكلفة على المنتجات مثل عدد ساعات العمل المباشر، ويرجع هذا التفضيل إلى أنهم مقتنعون بأن تخفيض ساعات العمل المباشر ضروري للمضي في التحسين المستمر للتكاليف من خلال رقابة العمل المباشر للعمل على تخفيض عدد ساعات العمل المباشر، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة بصورة متزايدة.^٢

إن تخفيض زمن العملية الإنتاجية يسهم في تخفيض عدد الأيام اللازمة للإنتاج، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض حجم مسببات تكلفة الأنشطة الداعمة المرتبطة بالفترة الزمنية، مثل عدد ساعات العمل المباشر وعدد ساعات تشغيل الآلات وعدد مرات الفحص، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ويتطلب تخفيض الوقت باستخدام التحسين المستمر وفق النظرة اليابانية إلى الالتزام بالتحسين المستمر في كل أنشطة المنشأة بهدف تقديم منتجات ذات قيمة أعلى للعملاء مقارنة بالمنافسين وفي التوقيت المناسب، فالتحسين المستمر ليس مجرد شعارات بل يجب أن تتبع المنشآت التي تستخدم هذا الأسلوب إجراءات رسمية لتحديد المشاكل وأسبابها والعمل على إنهائها.^٣

^١ - الصقع. محمد سالم، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٢. ص. ١٣٠.

^٢ - جاريسون، ري إتش، نورين، إريك " المحاسبة الإدارية " ترجمة محمد عصام الدين، مراجعة احمد حجاج، دار النشر. الرياض، ٢٠٠٢. ص. ٢٤٠.

^٣ - جاريسون، المرجع السابق، ص. ٢١٧-٢١٨.

رابعاً: إجراءات تطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة

Procedures for the application of Continuous Improvement Method function ally interdependence with Strategic Cost Analysis

سبق القول بأنه يتم تطبيق التحسين المستمر على مستوى أنشطة المنتج أو على مستوى أنشطة المنشأة ككل، وذلك لتحقيق هدف تخفيض تكلفة المنتج وتقديمه في الوقت المناسب، وهو ما يسعى إلى تحقيقه التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

ويوضح الباحث أدناه الإجراءات العملية لتطبيق أسلوب التحسين المستمر على مستوى أنشطة المنتج بهدف تخفيض التكلفة وزمن العملية الإنتاجية، بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من ناحية، والتكامل مع التقنيات الأخرى لتحقيق التكلفة المستهدفة من ناحية أخرى، التي سيتم إتباعها ضمن الدراسة التطبيقية، وذلك وفقاً للخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد مقدار التخفيض المستهدف للتكلفة

Determine the amount of cost target reduction

يتطلب أسلوب التحسين المستمر تحديد معدل التخفيض المستهدف Target Reduction Rate بهدف التوصل إلى تكلفة التحسين المستمر لوحدة المنتج في بداية السنة الحالية، بناءً على التكلفة الفعلية لوحدة المنتج في نهاية السنة السابقة، والعمل على إجراء تحسينات تدريجية في التكلفة المتحققة خلال السنة للوصول إلى تكلفة التحسين المستمر المستهدفة - لمقارنتها مع التكلفة المستهدفة بعد تنفيذ أنشطة التحسين المستمر -، وفي نهاية الفترة تصبح التكلفة الفعلية مرجعاً للتكلفة في السنة اللاحقة، حيث يتم وضع هدف جديد (تكلفة أقل) للتحسين المستمر، وهكذا تستمر جهود تخفيض التكلفة.

ويمكن تحديد تكلفة التحسين المستمر لوحدة المنتج وفقاً لما يلي:

تكلفة الوحدة في نهاية السنة السابقة = التكلفة الفعلية للمنتج ÷ الكمية المنتجة

ويتم تحديد تكلفة التحسين المستمر المستهدفة في السنة الحالية كما يلي:

الكمية المتوقعة إنتاجها من الصنف خلال الفترة × مقدار تخفيض تكلفة الوحدة

الخطوة الثانية: تنفيذ أنشطة التحسين المستمر

Implementation of continuous improvement activities

تأخذ التحسينات المستمرة في العملية الإنتاجية أشكالاً متعددة منها: تطوير عملية التهيئة، وتحسين أداء الآلات لخفض التلف والضياع، وتقليل الهدر إلى أقصى حد ممكن، وإجراء تحسينات على زمن دورة التصنيع لتخفيض زمن العملية الإنتاجية لتقديم المنتج في التوقيت المناسب، مع زيادة تدريب العاملين لرفع مستوى إنتاجيتهم، وتحفيزهم على تطبيق التغيرات الإضافية، حيث يشترك جميع العاملين بالمنشأة بما فيها المستويات الإدارية في عملية التحسين بهدف تخفيض التكلفة وتقديم المنتج في الوقت المناسب.

وتعتمد هذه الخطوة بدرجة كبيرة على جهود العاملين بالمنشأة والتدريب المستمر للأفراد واعتماد أسلوب فريق العمل مع تطبيق مبدأ المشاركة، مما يسهم في تحقيق فوائد ملموسة للمنشأة على المدى طويل الأجل.

ويمكن توضيح أنشطة التحسين المستمر التي تم تنفيذها بمجمع باجل على النحو التالي:

١ - تخفيض حجم التلف الطبيعي وغير الطبيعي من خلال التقليل من الهدر والضياع في استخدام الموارد المتاحة، وبالتالي تخفيض كمية المواد المستخدمة بالإنتاج، مما يسهم في التحكم بمسببات تكلفة المواد المباشرة بالترابط وظيفياً مع تحليل مسببات التكلفة، وذلك باعتبار أن كمية المواد المستخدمة في الإنتاج هي مسبب تكلفة المواد المباشرة.

٢ - العمل على تخفيض التكاليف التي تضيف قيمة عن طريق تحسين كفاءة وفاعلية الأنشطة التي تضيف قيمة، وذلك فيما يخص بنود التكاليف الأساسية، عن طريق التركيز على مسببات تكلفة تلك الأنشطة، مثل التركيز على ساعات العمل المباشر، فمن خلال العمل على تحسين كفاءة أداء عمال الإنتاج بالتدريب والتأهيل، فإن ذلك ينعكس بدوره على تخفيض عدد ساعات العمل المباشر اللازمة للإنتاج، وبالتالي إمكانية التحكم بمسبب تكلفة الأجور المباشرة على اعتبار أن عدد ساعات العمل المباشر تمثل مسبباً لتلك التكلفة.

- ٣ - العمل على حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تقليلها إلى أدنى حد ممكن، ومن ثم إلغاء تكلفتها من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل سلسلة القيمة.
- ٤ - تقليل زمن العملية الإنتاجية، وبالتالي تخفيض الدورة التصنيعية للمنتج، عن طريق استبعاد الأزمنة غير المنتجة التي تستنفذ في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مع الإبقاء على الأزمنة المنتجة، بالترابط وظيفياً مع تحليل سلسلة القيمة.
- ٥ - إن تخفيض زمن العملية الإنتاجية يسهم في تخفيض عدد الأيام الفعلية المطلوبة للإنتاج، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض كميات مسببات التكلفة المرتبطة بالفترة الزمنية، وبالتالي إمكانية تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتج.

الخطوة الثالثة: تحليل الانحراف بين المقدار الفعلي والمستهدف

Analysis of the deviation between actual and target amount

لا بد من تحديد مبلغ تخفيض التكلفة الناتج عن تنفيذ أنشطة التحسين المستمر ومقارنته بالتخفيض المستهدف لتحديد مقدار الانحراف وتحليله ومعرفة أسبابه من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحقيق تكلفة التحسين المستمر المستهدفة مستقبلاً.

الخطوة الرابعة: الاستمرار في تنفيذ أنشطة التحسين المستمر

Continued implementation of continuous improvement activities

بعد تخفيض التكلفة في العام الحالي ومقارنتها مع المبلغ المستهدف، لتحديد مدى فاعلية أسلوب التحسين المستمر في تحقيق التكلفة المستهدفة، فإن ذلك لا يقف عند هذا الحد بل لا بد من الاستمرار في تنفيذ أنشطة التحسين المستمر في السنوات اللاحقة بتخفيض مستهدف للتكلفة بمعدل أقل من السنة السابقة لتحقيق وفورات تدريجية ومستمرة في التكلفة، من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة من ناحية - حيث أن المراحل الأخيرة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة هي الاستمرار في إجراء تحسينات على المنتج ومراحل تصنيعه - ومن ثم تحقيق تخفيضات تراكمية كبيرة في التكلفة على فترات طويلة الأجل، وهو ما يتفق مع أهداف التحليل الاستراتيجي للتكلفة من ناحية أخرى.

الخلاصة:

إن تطبيق كل من نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من جهة، والتكامل فيما بين تلك التقنيات من جهة أخرى، يسهم في تحقيق تخفيض تدريجي ومستمر في التكلفة في مرحلة البحث والتطوير والتصميم والإنتاج من دورة حياة المنتج، فضلاً عن تخفيض زمن العملية الإنتاجية، الذي ينعكس إيجاباً على تخفيض التكلفة، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق تخفيض تراكمي بالتكلفة لفترات طويلة الأجل، وذلك في ضوء ما تملكه المنشأة من نقاط قوة وما يعثرها من نقاط ضعف، بهدف تحسين كفاءة الأداء التشغيلي الداخلي بالتركيز على كل من تحليل سلسلة القيمة وتحليل مسببات التكلفة، بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية وفقاً للمعلومات التي يوفرها تحليل الوضع التنافسي للمنشأة، بالإضافة إلى استغلال الفرص المتاحة لمواجهة أي تهديدات محتملة مستقبلاً من البيئة التنافسية، مثل دخول منتجات جديدة أو تقديم المنتجات البديلة القائمة بأسعار تنافسية في المستقبل، مما يتطلب من المنشأة العمل على تخفيض سعر بيع منتجها في السوق لمواجهة ذلك التهديد للحفاظ على حجم مبيعاتها وحصتها السوقية دون التأثير على هامش الربح المستهدف - نظراً لاستمرار المنشأة في تخفيض التكلفة بشكل تراكمي-، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة على فترات طويلة الأجل.

ومن ناحية أخرى تهتم أدوات تحليل التكلفة التقليدية بالبيئة الداخلية للمنشأة فقط، وتتجاهل الرؤية الخارجية للسوق والمنافسة وما يجب أن تكون عليه التكلفة، لذلك يوضح الباحث في الفصل اللاحق أدوات تحليل التكلفة التقليدية المستخدمة من قبل مجمع باجل للصناعات الغذائية بالجمهورية اليمنية، وتقييم دورها في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

الفصل الرابع:

أساليب تحليل التكلفة في مجمع باجل للصناعات الغذائية بالجمهورية اليمنية

المبحث الأول: النظام الإنتاجي والتكاليفي في مجمع باجل للصناعات الغذائية.

المبحث الثاني: أساليب تحليل التكلفة بمجمع باجل للصناعات الغذائية.

المبحث الثالث: تقييم أساليب تحليل التكلفة ودورها في تدعيم القدرة التنافسية

لمجمع باجل.

المبحث الأول: النظام الإنتاجي والتكاليفي في مجمع باجل للصناعات الغذائية

أولاً: نبذة عن مجمع باجل للصناعات الغذائية

يقع المجمع بالقرب من مدينة باجل التابعة لمحافظة الحديدة، وهو منشأة حكومية تتبع المؤسسة الاقتصادية اليمنية، وفي تاريخ ٢٢/٤/٢٠٠٢م حصل المجمع على شهادة الجودة العالمية ISO 9002/1994 برقم ٣٦٣٧، وتسعى إدارة المجمع حالياً لتحسين وتطوير نظام الجودة بالإعداد والتحضير للحصول على شهادة الجودة العالمية ISO 9001/2000 .

تعتمد معظم المنشآت المصنعة للأغذية في اليمن على توفير المواد الأولية من مصادر خارجية، في حين يعتبر مجمع باجل المنشأة الوحيدة التي تعتمد في إنتاج بعض منتجاتها على شراء المواد الأولية من مصادر محلية، فالمجمع ينتج معجون الطماطم منذ عام ١٩٨٢م بالاعتماد على شراء محصول الطماطم المزروع محلياً، بالإضافة إلى إنتاج لب المانجو من عام ٢٠١١م بالاعتماد على توفير المواد الأولية المنتجة محلياً والمتمثلة في ثمار المانجو المزروعة في اليمن.

ويسعى المجمع مستقبلاً إلى التوسع في الصناعات الغذائية المعتمدة على المنتجات المزروعة محلياً مثل إنتاج عصائر الفواكه كعصير المانجو والبرتقال وتعليب الخضروات وصناعة المربيات.

ثانياً: النظام الإنتاجي بالمجمع

يتكون مجمع باجل من العديد من الخطوط الإنتاجية، والتي تقوم بتصنيع منتجات معجون الطماطم، البقوليات، العلب الفارغة، ولب المانجو وفيما يلي توضيح لهذه الخطوط الإنتاجية:

١ - ثلاثة خطوط لإنتاج معجون الطماطم

- تم إنشاء الأول عام ١٩٨٢م بطاقة إنتاجية ٢٠٠ طن طماطم طازج في اليوم.
 - الثاني عام ١٩٨٤م بطاقة إنتاجية ٤٠٠ طن في اليوم.
 - الثالث عام ١٩٩٠م بطاقة إنتاجية ٩٠٠ طن في اليوم.
- إن الطاقة الإنتاجية للخطوط الثلاثة تبلغ ١٥٠٠ طن من الطماطم الطازجة يومياً، مزودة بوحدة لتعبئة معجون الطماطم في أكياس أسبتك سعة ٢٠٠ كجم، إضافة إلى عبوات العلب ذات الأوزان ٧٠ جرام، و ٤٠٠ جرام، و ٨٥٠ جرام، و ٣ كيلو جرام، و ٤.٥ كيلو جرام.

٢ - خطان لإنتاج البقوليات

طاقتهما ١٥٠٠٠ كرتون بقوليات يومياً، وينتج فيهما الفول المدمس، البازلاء الخضراء، الفاصوليا الحمراء، والفاصوليا البيضاء. وتم تحديث بعض الآلات في الخطين وهما يعملان وفق برنامج إنتاجي يلبي حاجة القوات المسلحة.

٣ - خطان لصناعة العلب الفارغة

يُنتج الخط الأول ثلاثة أنواع من العلب الفارغة هي:

- علب معجون الطماطم الفارغة عبوة ٨٥٠ جرام، بطاقة إنتاجية ٣٠٠ علبة في الدقيقة الواحدة.
- علب معجون الطماطم الفارغة عبوة ٤٠٠ جرام، بطاقة إنتاجية ٣٠٠ علبة في الدقيقة الواحدة.
- علب بقوليات فارغة متنوعة عبوة ٣٩٠ جرام، بطاقة إنتاجية ٣٠٠ علبة في الدقيقة.

أما الخط الثاني فينتج نوعين من العلب هما:

- علب بقوليات فارغة متنوعة عبوة ٣٩٠ جرام، بطاقة إنتاجية ٤٥٠ علبة في الدقيقة الواحدة.
- علب معجون الطماطم الفارغة عبوة ٤٠٠ جرام، بطاقة إنتاجية ٤٥٠ علبة في الدقيقة الواحدة.

٤ - خط لإنتاج لب المانجو

يعمل الخط بطاقة إنتاجية ١٠٠ طن ثمار مانجو في اليوم، وقد تم إنشاء هذا الخط حديثاً باستخدام آلات مستوردة من الهند تنتج لب المانجو الطبيعي في عبوات علب ٨٥٠ جرام، علب ٣ كيلو جرام، وأكياس أسبتك ٢٠٠ كيلو جرام. كما تم إنشاء وتطوير مختبرات مزودة بأحدث معدات وأجهزة القياس، والأدوات التي تؤهلها للقيام بدورها في السيطرة على جودة جميع منتجات المجمع.

ثالثاً: نظام التكاليف القائم بالمجمع

يستخدم المجمع نظام التكاليف المعيارية لقياس تكلفة المنتجات التي يقوم بتصنيعها، حيث يتم معايرة تكلفة المواد والأجور المباشرة كمياً ومالياً، ومقارنتها بالتكلفة الفعلية في نهاية الفترة المحاسبية لتحديد انحراف التكلفة بينهما، بينما لا يقوم النظام بمعايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث يكفي بإعداد موازنات تقديرية لها على أساس متوسط البيانات التاريخية، وتتم مقارنتها مع التكلفة الفعلية لتحديد الفروقات خلال الفترة المحاسبية.

حيث يجب أن تخضع بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة لإجراءات الرقابة، كما هو الحال بالنسبة للمواد والأجور المباشرة، وتتحقق الرقابة عليها بالمقارنة بين التكاليف غير المباشرة المعيارية مع التكاليف غير المباشرة الفعلية لتحديد قيمة الانحرافات وتحليلها وتحديد مسبباتها.^١

يتم تخصيص المواد والأجور المباشرة بشكل مباشر على المنتج، أما التكاليف غير المباشرة الفعلية فيتم تجميعها خلال الفترة في مراكز للتكلفة هي:

- مركز تكلفة الإشراف على الإنتاج.
- مركز تكلفة المستلزمات السلعية.
- مركز تكلفة المستلزمات الخدمية.
- مركز تكلفة الخدمات المتنوعة.

وتخص هذه المراكز التكاليف غير المباشرة لجميع الخطوط الإنتاجية بالمجمع. وفي نهاية الفترة يتم تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة الفعلية المتجمعة في مراكز التكلفة، على أساس مسبب وحيد للتكلفة هو عدد الوحدات المنتجة.

ويتبع مجمع باجل النظام المعياري من أجل قياس وتحليل وتخطيط ورقابة التكاليف، بالإضافة إلى استخدام المعلومات الناتجة عن النظام - الذي يعكس خصائص البيئة الداخلية لما يجب أن تكون عليه التكاليف - في اتخاذ القرارات التشغيلية، أما القرارات الإستراتيجية فإن النظام يعجز عن توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ مثل تلك القرارات، لعدم إعداد موازنات تغطي فترات طويلة الأجل.

رابعاً: الصنف الخاضع للدراسة

تُطبق هذه الدراسة على منتج وحيد هو صنف لب المانجو وزن ٣ كجم، نظراً لأن المنتجات المصنعة في المجمع تختلف بشأن المراحل الإنتاجية التي تمر بها، لذلك سيكتفي الباحث بالتطبيق العملي على المنتج المذكور والوصول إلى نتائج يمكن تعميمها على باقي المنتجات.

١ - نبذة عن ثمرة المانجو:

تُعد شجرة المانجو من الأشجار مستديمة الخضرة التي تُعمر لمئات السنين، والاسم العلمي للمانجو هو *Mangifera Indica*. L وهي من الفواكه الاستوائية التي اهتم الإنسان بزراعتها

^١ - إبراهيم، محمود. رزوق، ساطع. الدغيم، عبد العزيز. "أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً - نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية" مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان. ٢٠٠١. ص. ١٧٧.

منذ القدم، وتتواجد في العديد من المناطق في العالم منها الهند والصين والبرازيل والمكسيك وباكستان ومصر والسودان واليمن وماليزيا واندونيسيا والعديد من دول أمريكا اللاتينية.

تتميز ثمرة المانجو بقيمة غذائية عالية، حيث تعطي الثمرة ذات وزن ٢٠٠ جرام ما يقارب ٥٧.٣ سعره حرارية، وهي غنية بالمواد المعدنية ومصدر جيد لكل من فيتامين A و C وتحتوي على نسب مختلفة من اللب بحسب نوع الصنف، الذي يتراوح ما بين ٦٠ - ٧٥ % من وزن الثمرة، ويحتوي هذا اللب على ما يقارب ٨٤% ماء و ١٥% سكريات و ٥% بروتين.^١

انتشرت زراعة المانجو في اليمن بصورة لم يسبق لها مثيل، حيث تشير الدراسات والإحصائيات التي أجريت في هذا المجال إلى وجود فائض كبير في محصول المانجو مستقبلاً، مما يجعل اليمن في مقدمة الدول المنتجة لثمرة المانجو.

وتُعد ثمرة المانجو من الفواكه المحببة في اليمن، حيث احتلت المرتبة الأولى من حيث نسبة المساحة المزروعة التي تبلغ ٢٨.٧%، كما بلغت نسبة إنتاج ثمار المانجو ٤٧% من إجمالي إنتاج الفاكهة باليمن.^٢

لكل ما سبق كان لا بد من إدخال هذه الثمرة في مجال التصنيع الغذائي، كما هو الحال بالنسبة لزراعة الطماطم، حيث كان مجمع باجل للصناعات الغذائية هو السباق في إنتاج علب معجون الطماطم، والذي نجح في استثمار زراعة الطماطم محلياً في العملية الصناعية، وما آلت إليه هذه العملية من نجاح كبير. وبالفعل بدأ التفكير منذ فترة طويلة بإقامة صناعة جديدة لمنتج لب المانجو وإضافة خط إنتاجي لتعليبه، من خلال استثمار الكميات الفائضة من زراعة ثمرة المانجو باليمن.

ونظراً للتطورات التي طرأت في البيئة الصناعية الحديثة أصبح من الممكن تصنيع أشكال مختلفة من عصير فاكهة المانجو الطبيعي أهمها: عصير المانجو - لب المانجو - المانجو المحفوظة - لفائف عصير المانجو - عجينة المانجو.

^١ - صالح، رياض عبد المجيد. "دراسات على لب وعصير المانجو المستخلص من بعض الأصناف المزروعة باليمن" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الزراعة، جامعة صنعاء، اليمن. ٢٠٠٦. ص. ٢.

^٢ - الإدارة العامة للإحصاء والتوثيق الزراعي. "كتاب الإحصاء الزراعي السنوي" وزارة الزراعة والري، صنعاء، اليمن. ٢٠١٠.

ويُعرف العصير الطبيعي بأنه عبارة عن العصارة الطبيعية لثمار الفاكهة السليمة المحتوية على لب الثمرة كله أو جزء منه، والخالية من البذور والقشور والألياف. ويجب أن تتصف الأصناف المختارة من الفاكهة بوفرة العصير وارتفاع نسبة المواد الصلبة الذائبة، وجودة اللون والنكهة والتكلفة الأقل.^١

٢ - المراحل التي يمر بها إنتاج لب المانجو

تمر عملية تعليب لب المانجو بالعديد من المراحل، وسيتم ذكرها بشيء من التفصيل - لما في ذلك خدمة لهذه الدراسة - من خلال تحليل العمليات التشغيلية لمراكز الأنشطة الأساسية في إطار تحليل سلسلة القيمة، وذلك على النحو التالي:

أ - **الإنضاج:** يتم الإنضاج في المجمع بشكل طبيعي من أجل المحافظة على النكهة والرائحة، أما الإنضاج الصناعي بواسطة المواد الكيميائية لا يعطي نكهة أو طعم جيد.

تبدأ مرحلة الإنضاج الطبيعي في المجمع، بأن تؤخذ ثمرة المانجو ذات اللون الأخضر بشرط أن تكون في مرحلة اصفرار القمة، وتوضع في مخازن معدة لذلك، حيث يتم فرش أرضية المخزن بالقش أو العشب الناعم من أجل عدم خدش الثمرة أو تجريحها، ثم تُرص ثمار المانجو بجانب بعضها البعض كطبقة أولية ثم تُغطى بالقش وبعدها تُوضع الثمار فوق بعضها لثلاث أو أربع طبقات تفصل كل طبقة القش الناعم، ويكون ارتفاع الطبقة الواحدة ما بين ٣٠ - ٤٠ سم، وتترك لمدة أسبوع بالمخزن. خلال هذه الفترة يتم تقليب الثمار من أجل توزيع الحرارة عليها بالكامل وبدرجة حرارة تبلغ ما بين ٣٥ - ٤٠ درجة مئوية.

ب - **الفرز:** يتم في هذه المرحلة استبعاد الثمار العليا لملاحظة الثمار السفلى، واستخراج الثمار الناضجة والمصفرة بالكامل وتركها لوحدها، وتُفرز الثمار متوسطة النضج وغير الناضجة لإعادة التنضيج مرة أخرى، كما يتم في هذه المرحلة استبعاد الثمار التالفة.

ج - **التعبئة في أواني نحاسية والوزن:** يتم تعبئة ثمار المانجو الناضجة والكاملة الاصفرار في أواني نحاسية آلياً بواسطة سيور ناقلة، ومن ثم التوزين على مقدار ٢٠ كجم، وبعدها تؤخذ إلى المرحلة الأولى من مرحلتي الغسل.

^١ - أبو غره، صياح. مرعي، عبد الوهاب. الحاج، أنور. وآخرون. "أسس التصنيع الغذائي - الجزء العملي" منشورات جامعة دمشق، كلية الزراعة. ٢٠١٢. ص. ٧٨-٧٩.

د - **الغسل:** يتم على مرحلتين حيث يصار في المرحلة الأولى إلى صب الثمار في حوض ماء للغسل، وهو عبارة عن حوض من الأسمنت (عرض ٢ متر، طول ٢ متر، ارتفاع ١.٥ متر) ثم يُنقل المانجو المغسول بواسطة قدر معدني مثقوب من أسفل للمرحلة الثانية.

يتم في المرحلة الثانية صب المانجو إلى الحوض الثاني للغسل، وهو بنفس تصميم الحوض الأول إلا أنه موجود داخل صالة الإنتاج، بينما الحوض الأول فإنه يقع خارج الصالة.

هـ - **التقطيع وإخراج النواة:** يُنقل المانجو من حوض الغسل الثاني بواسطة قدور مثقوبة من أسفل إلى طاوولات التقطيع، يتم فيها قشط اللب وفصلها عن النواة، ولا تتم هذه المرحلة آلياً لصعوبة ذلك، وإنما يدوياً باستخدام سكاكين حادة جداً، وتحتاج هذه المرحلة إلى عمالة كثيرة بعكس المراحل الأخرى التي يغلب فيها استخدام الآلات الأوتوماتيكية.

ثم يُنقل اللب المقطع بواسطة قدور إلى حصائر طويلة للتنقية، والتأكد من عدم وجود أي نواة أو أجزاء غير سليمة، ومن نهاية الحصيرة ينزل اللب إلى ناقل حلزوني يدور ويسحب المعجون ويعصره ويرفعه إلى آلة الفرز.

و - **آلة الفرز - الفلتر:** يتم استخلاص لب المانجو بمرحلتين باستخدام فلترين هما:

- **الفلتر الأول -** ذو قطر 1/6 Inch: وهو عبارة عن اسطوانة معدنية من الصلب غير القابل للصدأ، يوجد بداخله ستة أعمدة برشات متقابلة مع بعضها والتي تدور عندما يدخل إليها اللب، وتضغط عليه ليخرج عبر ثقوب وتبقى القشرة داخل الاسطوانة، والتي تخرج إلى خارج الآلة بفعل ميلان الاسطوانة.

- **الفلتر الثاني -** ذو قطر 1/32 Inch: ينزل اللب إلى هذا الفلتر وبنفس الفكرة السابقة، إلا أن هذا الفلتر يحتوي على أربع برشات، مما يجعل اللب يخرج فقط عبر الثقوب ذات القطر الصغير، وتبقى الألياف داخل الاسطوانة، وبالتالي يصبح اللب خالي من القشرة والألياف والذي ينزل إلى حوض تجميع اللب.

ز - **البسترة:** يصل لب المانجو من حوض التجميع إلى براميل البسترة، وهي عبارة عن قدور كبيرة من الأسيتل مجوفة من الداخل لتمرير البخار ومزودة بخلاط لضمان تجانس اللب مع

الحرارة التي تكون ٩٠ درجة مئوية لمدة خمس دقائق أو ٩٥ درجة مئوية لمدة دقيقتين، ثم يضخ العصير إلى براميل التعبئة.

ح - التعبئة: تتم التعبئة بدرجة حرارة البسترة، وآلة التعبئة عبارة عن برميل من الأسنيل يوجد بأسفله فتحه تفتح وتغلق يدوياً بواسطة مفتاح لتعبئة العلب، ويقوم العاملون بتعبئة اللب في عبوات متماثلة سعة الواحدة ٣ كجم.

ط - القفل: يتم القفل (تغطية العلب) بعد التعبئة مباشرة بواسطة آلة قفل ثلاثة كجم وهي آلة نصف أوتوماتيكية.

ي - التعقيم: توضع العلب المقلدة في سلال بسيطة تحمل حوالي ١٦٠ علبة، تُنقل إلى براميل التعقيم، وهي عبارة عن براميل مكشوفة مملوءة بالماء مع ضخ البخار لها، وتتم عملية التعقيم بدرجة حرارة ما بين ٩٠ - ٩٥ لمدة ١٥ دقيقة.

ك - التبريد: توضع السلال الخارجة من التعقيم في حوض مستطيل مبني من الأسمنت مملوء بالماء البارد.

ل - التخزين: توضع العلب فوق بعضها البعض إلى ارتفاعات عالية جداً، لاستغلال أكبر قدر ممكن من مساحة المخزن، وتظل لمدة أسبوع ثم يتم فرز العلب الجيدة عن المعيبة وتعبأ في كراتين، حيث يحتوي كل كرتون على ست علب ذات وزن ٣ كجم.

٣ - الفحوصات الخاصة بالصنف

يتم فحص الصنف في المختبر على ثلاث مراحل هي:

أ - فحوصات ما قبل الإنتاج: يتم فحص المادة الخام المتمثلة في ثمار المانجو، والتأكد من أن الثمار مصفرة بالكامل وأنها ناضجة، كما يتم فحص عبوات التعبئة والتأكد من أنها سليمة وجاهزة للتعبئة.

ب - فحوصات أثناء الإنتاج: يتم فحص تركيز العصير بحيث يكون ما بين ١٦٪ - ١٨٪، كما يتم ملاحظة القشرة هل هي رطبة أم جافة، لأن العملية الإنتاجية تتطلب أن تكون القشرة جافة، فضلاً عن التأكد من خلو العصير من الألياف.

ج - فحوصات ما بعد الإنتاج: تتمثل في نوعين من الفحوصات الأول: قياس درجة الحموضة بالعصير بجهاز BH ، والتأكد من الطعم والرائحة واللون، والثاني: فحص درجة اللزوجة التي تعبر عن تماسك العصير بواسطة جهاز باستويك.

٤ - التكاليف الإنتاجية لصنف لب المانجو

يقوم النظام المعياري بالمجمع باحتساب تكلفة المواد المباشرة بالمنتج، والمكونة من تكلفة ثمار المانجو المستخدمة في الإنتاج، وتكلفة مادة الصبغة التي تمثل نسبة ضئيلة مقارنةً بتكلفة ثمار المانجو، في حين يتم احتساب تكلفة الأجور المباشرة على أساس ساعات العمل المباشر التي يقضيها ٧٧ عاملاً لتصنيع الكمية المنتجة من الصنف ضمن خط إنتاج لب المانجو، أما نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة فيتم تحديده على أساس معدل تحميل وحيد للتكلفة (مسبب) هو عدد الوحدات المنتجة.

وفيما يلي بيانات التكلفة الصناعية المباشرة وغير المباشرة لإنتاج ٥٧٦٠٠٠ وحدة من صنف لب المانجو:

البيان	جزئي	كلي
مواد مباشرة (ثمار المانجو)	١٢١٦٠٠٠٠٠٠	
مواد مساعدة (الصبغة)	٥٠٠٠٠	
أجور مباشرة	١٢٣٢٠٠٠	
مصروفات صناعية أخرى	٦٣٣٦٠٠٠٠	
إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة		٢٨٠٦٤٢٠٠٠
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة		١٩٦٨٤٧٧٣
إجمالي التكاليف الصناعية		٣٠٠٣٢٦٧٧٣

جدول رقم (٢) تكاليف إنتاج صنف لب المانجو لعام ٢٠١١م

المصدر: سجلات مجمع باجل للصناعات الغذائية

من الجدول أعلاه يتبين أن إجمالي تكلفة الإنتاج الصناعية بلغت ٣٠٠٣٢٦٧٧٣ ريال، وأن تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج بلغت ٥٢١.٤ ريال (٣٠٠٣٢٦٧٧٣ ÷ ٥٧٦٠٠٠). تعتبر تكلفة وحدة المنتج عالية مقارنةً بسعر المنتج في السوق البالغ ٦١٧ ريال، في حين يبلغ متوسط أسعار بيع المنتجات البديلة المنافسة ٦٠٠ ريال/وحدة، مما ينعكس ذلك سلباً على القدرة التنافسية للمجمع، مما يتطلب تخفيض تكلفة الوحدة إلى مستوى يمكن المجمع من المنافسة في السوق دون التأثير على هامش الربح، وسيتم توضيح ذلك لاحقاً عند تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

^١ - المبالغ بالريال اليمني

المبحث الثاني: أساليب تحليل التكلفة بمجمع باجل

يعتمد مجمع باجل على ثلاثة أساليب لتحليل التكلفة هي تحليل الانحرافات، وتحليل نقطة التعادل، وطريقة فترة الاسترداد. ومن خلال الاطلاع على سجلات المجمع اتضحت كيفية استخدام هذه الأدوات في تحليل التكلفة بالنسبة لمنتج لب المانجو.

أولاً: تحليل الانحرافات

١ - تحليل انحرافات المواد المباشرة

بالعودة إلى البيانات المعيارية للمجمع، فإن إنتاج وحدة واحدة من المنتج يحتاج إلى ٤ كيلوجرامات من ثمار المانجو كمدخلات، وبالتالي تكون الكمية المعيارية من المواد اللازمة للإنتاج الفعلي كما يلي:

$$٤ \text{ كجم} \times ٥٧٦٠٠٠ \text{ وحدة} = ٢٣٠٤٠٠٠ \text{ كجم}$$

أما بالنسبة للسعر المعياري فإن سعر شراء ثمار المانجو يتغير خلال الموسم، حيث يكون سعر شراء ٢٠ كجم من ثمار المانجو في بداية الموسم ١٥٠٠ ريال، بينما يكون السعر في نهاية الموسم ٥٠٠ ريال/٢٠ كجم، وبأخذ متوسط السعرين يكون السعر ١٠٠٠ ريال/ ٢٠ كجم (١٥٠٠ + ٥٠٠ ÷ ٢)، وبالتالي يكون السعر المعياري للكيلو جرام كما يلي:

$$= ١٠٠٠ \text{ ريال} \div ٢٠ \text{ كجم} = ٥٠ \text{ ريال/كجم}$$

بالعودة إلى البيانات الفعلية للمجمع، بلغت الكمية الفعلية للمواد المستخدمة في الإنتاج ٢٨٨٠٠٠٠ كجم، وعليه يكون السعر الفعلي يساوي:

$$= ٢٨٨٠٠٠٠ \div ٢١٦٠٠٠٠٠ = ٧٥ \text{ ريال/كجم}.$$

الانحراف الكلي للمواد = التكلفة المعيارية للمواد - التكلفة الفعلية للمواد

$$= (\text{ك} \times \text{م} - \text{ك} \times \text{ف})$$

$$= (٥٠ \times ٢٣٠٤٠٠٠) - (٧٥ \times ٢٨٨٠٠٠٠)$$

$$= - ١٠٠٨٠٠٠٠٠ \text{ انحراف غير ملائم}$$

أ - انحراف كمية المواد

انحراف كمية = (ك - ك ف) × م

$$= (2304000 \text{ كجم} - 2880000 \text{ كجم}) \times 0.5$$

$$= - 2880000 \text{ انحراف غير ملائم}$$

ب - انحراف سعر المواد

$$\text{انحراف السعر} = (\text{س م} - \text{س ف}) \times \text{ك ف}$$

$$= - 7200000 \text{ انحراف غير ملائم}$$

الانحراف الكلي للمواد = انحراف الكمية + انحراف السعر

$$= - 2880000 + - 7200000$$

$$= - 10080000 \text{ انحراف غير ملائم}$$

٢ - تحليل انحرافات الأجور المباشرة

بالعودة إلى البيانات المعيارية للمجمع، تبين أن العمال يقومون بإنتاج 25000 وحدة من المنتج يومياً في ظل مستوى الأداء الجيد، ولما كانت عدد ساعات العمل المباشر اليومية 8 ساعات، وبالتالي تكون عدد الأيام اللازمة للإنتاج

$$23 \text{ يوم} = 25000 \div 576000$$

وعليه تكون عدد الساعات المعيارية للإنتاج الفعلي كما يلي:

$$8 \text{ ساعات} \times 23 \text{ يوم} \times 77 \text{ عامل} = 14168 \text{ ساعة عمل مباشر}$$

تم تحديد الأجر المعياري اليومي من قبل إدارة الأفراد بالمجمع بمبلغ 600 ريال/يوم، وبالتالي يكون الأجر المعياري للساعة

$$600 \text{ ريال} \div 8 \text{ ساعات} = 75 \text{ ريال}$$

بالعودة إلى البيانات الفعلية للمجمع، بلغت الساعات الفعلية المستخدمة في الإنتاج 19712

ساعة، ويبلغ أجر العامل اليومي 500 ريال وبالتالي يكون معدل الأجر الفعلي للساعة كما يلي:

$$500 \text{ ريال} \div 8 \text{ ساعات} = 62.5 \text{ ريال}$$

الانحراف الكلي للأجور = (س م × م م) - (س ف × م م)

$$= (75 \times 14168) - (62.5 \times 19712) = 149400 \text{ انحراف غير ملائم}$$

أ - انحراف كفاءة العمل

انحراف الكفاءة = (س م - س ف) × م م

$$= (14168 - 19712) \times 75$$

$$= -415800 \text{ انحراف غير ملائم}$$

ب - انحراف معدل الأجر

انحراف معدل الأجر = (م م - م ف) × س ف

$$= (75 - 62.5) \times 19712$$

$$= 246400 \text{ انحراف ملائم}$$

الانحراف الكلي للأجور = انحراف الكفاءة + انحراف معدل الأجر

$$= -415800 + 246400$$

$$= -149400 \text{ انحراف غير ملائم}$$

٣ - تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة

كما ورد سابقاً لا توجد معايير علمية للتكاليف غير المباشرة، وإنما يتم تقديرها في بداية الفترة المالية ومقارنتها مع التكاليف غير المباشرة الفعلية خلال الفترة. وبالعودة إلى سجلات المجمع تبين أن التكاليف غير المباشرة التقديرية للكمية المنتجة من الصنف ٢٣١٥٨٥٥٦ ريال.

كما بلغ إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية للمجمع في نهاية العام ٢٠١١ م ٤٤٨٤٠٠٣٠٠ ريال، ويتم تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة كما يلي:

إجمالي التكاليف غير المباشرة × (عدد الوحدات المنتجة ÷ عدد الوحدات المنتجة في المجمع)

$$= (576000 \div 13120000) \times 448400300$$

$$= 19684773 \times 0.0439$$

$$= 19684773 \text{ ريال}$$

انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة

التكاليف غير المباشرة التقديرية - التكاليف غير المباشرة الفعلية

$$19684773 - 23108006 =$$

$$= 3473783 \text{ انحراف ملائم}$$

وفيما يلي بيان قائمة التكاليف المعيارية المعدلة عن الفترة المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١

البيان	تحليلي	جزئي	كلي
مواد مباشرة معيارية (ثمار المانجو) + انحراف كمية المواد + انحراف السعر تكلفة الصبغة	٢٨٨.٠٠٠٠ ٧٢.٠٠٠٠٠	١١٥٢.٠٠٠٠ ١٠٠.٨.٠٠٠٠ ٥.٠٠٠٠	
تكلفة المواد المباشرة الفعلية أجور مباشرة معيارية + انحراف الكفاءة - انحراف معدل الأجر	٤١٥٨.٠٠ ٢٤٦٤.٠٠ -	١٠.٦٢٦.٠٠ ١٦٩٤.٠٠	٢١٦.٥.٠٠٠٠
تكلفة الأجور المباشرة الفعلية			١٢٣٢.٠٠٠
المصروفات الصناعية الأخرى			٦٣٣٦.٠٠٠٠
التكلفة الصناعية المباشرة الفعلية تكاليف غير مباشرة تقديرية - انحراف التكاليف غير المباشرة		٢٣١٥٨٥٥٦ ٣٤٧٣٧٨٣ -	٢٨٠.٦٤٢.٠٠٠
التكاليف غير المباشرة الفعلية			١٩٦٨٤٧٧٣
إجمالي التكاليف الصناعية الفعلية			٣٠٠.٣٢٦٧٧٣

جدول رقم (٣) قائمة التكاليف الفعلية عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١

المصدر: إعداد الباحث

من الجدول أعلاه يلاحظ أن تكلفة مادة الصبغة لا تتم معايرتها من قبل المجمع، نظراً لانخفاض الأهمية النسبية لها من حيث التكلفة، بالإضافة إلى أن نظام التكاليف الحالي لا يقوم بمعايرة تكلفة عبوات التعبئة نظراً لأن تصنيعها يتم في إيطاليا وليس بالمجمع.

ثانياً: تحليل نقطة التعادل

نقطة التعادل بالوحدات = التكاليف الثابتة ÷ هامش المساهمة للوحدة

= التكاليف الثابتة ÷ (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة)

ومن خلال الرجوع إلى سجلات المجمع للعام ٢٠١١م تبين ما يلي:

إجمالي التكاليف المتغيرة = ٢٩٦٢٩٤٧٧٣ ريال يمني

التكلفة المتغيرة للوحدة = ٢٩٦٢٩٤٧٧٣ ÷ ٥٧٦.٠٠ = ٥١٤.٤ ريال / علبة

سعر بيع الوحدة = ٦٠٠ ريال / علبة

هامش المساهمة للوحدة = ٦٠٠ - ٥١٤.٤ = ٨٥.٦ ريال / علبة

إجمالي التكاليف الثابتة = ٤٠٣٢٠٠٠ ريال يمني

كمية نقطة التعادل = ٤٠٣٢٠٠٠ ÷ ٨٥.٦ = ٤٧١.٣ علبة

قيمة نقطة التعادل = كمية نقطة التعادل × سعر بيع العلبة

= ٦٠٠ × ٤٧١.٣ =

= ٢٨٢٦١٨٠٠ ريال

المبلغ	البيان
٣٤٥٦.٠٠٠.٠٠	إيرادات المبيعات ٦٠٠ × ٥٧٦.٠٠
- ٢٩٦٢٩٤٧٧٣	- التكاليف المتغيرة ٥١٤.٤ × ٥٧٦.٠٠
٤٩٣.٥٢٢٧	هامش المساهمة ٨٥.٦ × ٥٧٦.٠٠
- ٤٠٣٢.٠٠٠	- التكاليف الثابتة
٤٥٢٧٣٢٢٧	ربح التشغيل

جدول رقم (٤) قائمة الدخل لمنتج لب المانجو لعام ٢٠١١م

المصدر: سجلات المجمع

ثالثاً: طريقة فترة الاسترداد

بالرجوع إلى سجلات المجمع تبين أن تكلفة المشروع تبلغ ٣٥٦٦٢٣٤٩٤ ريال وذلك وفقاً

للجدول التالي:

المبلغ	مصدر الشراء	البيان
٣٩٢٣٨٤٩٤	خارجي	الآلات والمعدات
١٥٠٠٠٠	محلي	محطات الهواء
٤٥٧٥٠٠٠	محلي	محطات البخار
١٥٠٠٠٠	خارجي	أجهزة المختبر
٣٠٠٠٠٠٠٠		الهناجر
٢٧٩٥١٠٠٠٠		المخزون
٣٠٠٠٠٠٠٠		مصاريف التأسيس
٣٥٦٦٢٣٤٩٤		الإجمالي

جدول رقم (٥) قائمة تكلفة المشروع

المصدر: سجلات المجمع

تكلفة المشروع = ٣٥٦٦٢٣٤٩٤ ، الإيرادات = ٣٤٥٦٠٠٠٠٠

تكلفة الإنتاج والتشغيل = ٣٠٠٣٢٦٧٧٣

الربح التشغيلي = الإيرادات - التكلفة

= ٤٥٢٧٣٢٢٧ = ٣٠٠٣٢٦٧٧٣ - ٣٤٥٦٠٠٠٠٠

فترة الاسترداد = تكلفة المشروع ÷ صافي التدفق النقدي

= ٤٥٢٧٣٢٢٧ ÷ ٣٥٦٦٢٣٤٩٤

= ٧.٩ = سبع سنوات وإحدى عشر شهراً تقريباً

يتضح مما سبق أن أساليب تحليل التكلفة بالمجمع تعكس الخصائص الداخلية فقط للمجمع وتتجاهل البيئة الخارجية كالسوق والمنافسة، فضلاً عن كونها تسهم في قياس التكلفة ورقابتها على المدى قصير الأجل، وليس لها أهداف إستراتيجية أو رؤية مستقبلية لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي. لذلك سيقوم الباحث في المبحث التالي بتقييم تفصيلي لتلك الأساليب مع بيان دورها في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

المبحث الثالث: تقييم أساليب تحليل التكلفة ودورها في تدعيم القدرة التنافسية

لمجمع باجل

أولاً: تقييم النظام المعياري

بعد الاطلاع على نظام التكاليف المعياري ودراسته وتحليله تبين للباحث ما يلي:

- ١- إن النظام المعياري المطبق نظام تقليدي غير كفوء وغير مطور، وهذا واضح من كون أن المعايير لا تشمل كل عناصر التكاليف ولا تتمتع المعايير بخصائص العلمية والدقة وغير ذلك، مما يجعل الانحرافات لا تعبر عن عوامل الكفاءة بدقة نظراً لامتزاجها بأسباب عدم دقة المعايير نفسها. ومن جهة أخرى يحقق النظام المعياري التقليدي المذكور رقابة محاسبية في مرحلة الإنتاج فقط ولا يغطي حلقات سلسلة القيمة الأخرى، فضلاً عن تجاهله لمتغيرات السوق والتحليل الإستراتيجي للتكلفة، مما يجعله عاجزاً عن تحقيق رقابة شاملة على الأداء التي تحققها المداخل المستحدثة في بيئة الأعمال الحديثة. من المعلوم أن نظام التكلفة المستهدفة يتحكم بالتكاليف في مرحلة التصميم بنسبة لا تقل عن ٨٠٪ وهذا الأمر يعجز عنه النظام المعياري التقليدي بمفرده.
- ٢ - لا يوضح النظام المسببات الحقيقية التي تقف وراء تغيرات التكلفة، وتفسر سلوكها، لأنه يعتمد على مسبب وحيد للتكلفة هو عدد الوحدات المنتجة، وهذا الأمر لا يخدم أغراض تخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية.
- ٣ - يعتمد النظام في تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة على مسبب وحيد للتكلفة هو عدد الوحدات المنتجة، وبالتالي فإن الصنف الذي يتم إنتاجه بكميات كبيرة يكون نصيبه من التكاليف غير المباشرة أكبر من الأصناف ذات الأحجام الصغيرة، وهذا يشوه من عملية قياس التكلفة، وبالتالي تكون المعلومات الناتجة عن هذا النظام غير دقيقة وسليمة، مما ينعكس سلباً على اتخاذ القرارات الإدارية التشغيلية والإستراتيجية. ويقوم الباحث في الفصل السادس بتطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالمجمع لضمان الدقة في قياس التكلفة.
- ٤ - لا يتضمن النظام معلومات تفصيلية كافة عن الأنشطة ومسببات تكلفتها، نظراً لاعتماد المجمع على النظام المعياري التقليدي - كما ذكرنا - في قياس التكلفة.

٥ - إن إعداد المعيار يتطلب مراجعته وتعديله على أسس علمية بصورة منهجية، لأن المعايير السابقة لا تعكس التغييرات في البيئة الصناعية الحديثة، أو أنها لا تعكس خصائص المواد الأولية المستخدمة في الصناعة، كما هو الحال بالنسبة لثمرة المانجو التي لا يمكن الحصول على حجم أو وزن ثابت لها، مما يتطلب تشغيل بعض المراحل - مثل مرحلة التقطيع - بشكل يدوي وبشكل آلي في مراحل أخرى، مما يقتضي أخذ ذلك بعين الاعتبار.

٦ - إن النظام المعياري في المجمع يعكس فقط الخصائص والمتغيرات الداخلية للمجمع، ولا تستجيب المعايير لخصائص السوق والمنافسة، وبالتالي فإنه لا يوجد للمجمع أهداف إستراتيجية ورؤية مستقبلية يتم تحقيقها لفترة طويلة الأجل، فالنظام في المجمع يهدف إلى قياس التكلفة وليس لإدارتها من منظور إستراتيجي.

ثانياً: تقييم تحليل الانحرافات

١ - بلغ انحراف كمية المواد المباشرة ٢٨٨٠٠٠٠٠ (انحراف غير ملائم)، فهناك كمية كبيرة من ثمار المانجو يتم فقدانها في العملية الصناعية، وعندها يكون انحراف الكمية غير ملائم، على الرغم من اختلاف كمية المخرجات الفعلية عن المدخلات المعيارية نتيجة التلف، إلا أنه في حالة إنتاج لب المانجو لا يمكن التحديد الدقيق للتلف، لذلك فإن هذا المعيار لا يقيس بدقة أثر فعالية استخدام المدخلات وتحويلها إلى مخرجات.

٢ - إن أهم شيء في معايرة كمية المواد هو تحديد المسموحات الطبيعية المعيارية، فدقة المعيار ترتبط بدقة حساب وتخطيط المسموحات، لذلك يجب التحديد الدقيق للفاقد المعياري للمواد من ثمار المانجو الذي تقتضيه طبيعة مزاوله العملية الإنتاجية في ظل مستوى الأداء الجيد لاستخدام عوامل الإنتاج.

٣ - إن كمية المواد المعيارية اللازمة للإنتاج = العائد المعياري + الفاقد المعياري

معدل العائد المعياري = (المخرجات ÷ المدخلات) × ١٠٠

علماً بأن الوزن الصافي من لب المانجو للوحدة هو ٢.٧ كجم، وبالتالي تكون المخرجات الفعلية كما يلي:

$$٢٠٧ \times ٥٧٦.٠٠٠ = ١٥٥٥٢٠٠ \text{ كجم}$$

$$= ١٥٥٥٢٠٠ \div ٢٨٨.٠٠٠ = ٥٤ \%$$

وبالتالي فإن معدل الفاقد المعياري = $١٠٠\% - ٥٤\% = ٤٦\%$ من مدخلات ثمار المانجو المستخدمة في الإنتاج، حيث أننا لو حددنا الفاقد المعياري نستطيع تحديد خسائر التشغيل التي لا تخضع للمعايرة، وهذا الأمر لا يؤخذ بالحسبان في مجمع باجل عند تحليل تكلفة المواد المباشرة.

٤ - إن عدم المحاسبة عن الفاقد خلال المراحل الإنتاجية المختلفة للثمار المانجو، والعمل على إسقاط كميته تلقائياً في كل مرحلة، تؤدي إلى تضخيم تكلفة الوحدة بتكلفة الفاقد غير الطبيعي، حيث نلاحظ أن كمية الفاقد من المواد المباشرة كما يلي:

$$١٥٥٥٢٠٠ - ٢٨٨.٠٠٠$$

$$= ١٣٢٤٨٠٠ \text{ كجم} = ٤٦\% \times ٢٨٨.٠٠٠$$

وبالتالي يتم تضخيم تكلفة المواد بمبلغ = $١٣٢٤٨٠٠ \text{ كجم} \times ٧٥$

$$= ٩٩٣٦.٠٠٠ \text{ ريال.}$$

٥ - إن عدم التفريق بين الفاقد الطبيعي وغير الطبيعي في مخرجات الإنتاج لكل مرحلة، ومن ثم عدم القيام بتحليل الفاقد لمعرفة أسبابه ومحاولة معالجته للحد منه يؤثر سلباً على تخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية، ويدل على عدم كفاءة النظام المعياري المطبق بالمجمع.

٦ - تقع مسؤولية انحراف السعر على عاتق إدارة المشتريات في المجمع، لأنها المسؤولة عن شراء ثمار المانجو بأقل الأسعار مع المحافظة على مستوى جودتها، حيث بلغ انحراف سعر شراء المواد ٧٢٠٠٠٠٠٠٠ انحراف غير ملائم، والسبب في ذلك هو أن إدارة المشتريات قد تضطر في بعض الأحيان إلى الشراء المفاجئ لثمار المانجو خلال مرحلة الإنضاج، نتيجة عدم توفر المناخ والظروف الملائمة لعملية الإنضاج، والتي تحتاج إلى درجة حرارة ما بين ٣٥ - ٤٠ وأن يكون الجو دافئاً.

٧ - إن انحراف كفاءة العمل كان غير ملائم بمبلغ ٤١٥٨٠٠، إلا أن هذا الانحراف قد يحدث لأسباب عديدة، مثل استخدام ثمار المانجو غير المطابقة للمواصفات أو تكرار توقف الآلات والمكائن للعديد من الأسباب التي لا تخضع لرقابة المشرفين.

٨ - على الرغم من كون انحراف معدل الأجر ملائماً بمبلغ ٢٤٦٤٠٠، إلا أنه يُعد انحرافاً غير خاضع للرقابة بنفس الدرجة التي يخضع لها انحراف كفاءة العمل، وذلك لأن سلطة المستوى الإداري في المجمع المتمثلة في إدارة الأفراد والمسؤولة عن تحديد الأجور الفعلية قد تكون محدودة، بسبب ظروف العرض والطلب، بالإضافة إلى أن معدلات الأجور لا تحدد وفق التشريعات الصادرة عن الدولة كما هو الحال في بعض البلدان، لذلك فإن الاهتمام بهذا الانحراف لا يكون بنفس القدر الذي يتطلبه انحراف كفاءة العمل.

٩ - يعتمد المجمع عند القياس والرقابة على التكاليف غير المباشرة على استخدام معلومات تقديرية تركز على بيانات تاريخية أو شخصية، وهذا الأسلوب لا يتناسب مع التغيرات الصناعية في البيئة المعاصرة، ولا يحقق رقابة فعالة وجارية على عناصر التكاليف الإضافية.

١٠ - إن عملية إعداد المعايير وتحديد وتحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة في المجمع تحتاج إلى مجموعة من الإجراءات والتحليلات بشكل أكثر دقة من المواد والأجور المباشرة، فهي تحتاج إلى إعداد موازنة مرنة لها، لأنها تكاليف غير مباشرة يصعب تحميلها بشكل دقيق على وحدات الإنتاج، إلا أن المجمع لا يعد أي موازنات للتكاليف غير المباشرة، وإنما يكفي بتقديرها في بداية الفترة كرقم إجمالي ثابت ومقارنتها بالتكلفة الفعلية في نهاية الفترة.

١١ - هناك العديد من الأنشطة التي يصعب وضع معايير لها بسبب صعوبة اختيار وحدة التكلفة، مثل أنشطة البحث والتطوير التي يصعب تحقيق رقابة على تكاليفها في الأجل القصير، فمثلاً نجد أن هذه الأنشطة تعمل في مجالات مختلفة بهدف الوصول إلى منتجات جديدة أو إدخال تحسينات على منتجات قائمة أو عمل ابتكارات جديدة، وكل بحث يتم الصرف عليه بمبالغ قد ترتفع وتتنخفض وفقاً للظروف، بل أن هناك دراسات وأبحاث يتم الإنفاق عليها دون الوصول إلى نتيجة. ونظراً لصعوبة معايرة تكلفة البحث والتطوير فإن الإدارة المالية بالمجمع لا تعتبرها جزءاً من التكاليف غير المباشرة لمنتج لب المانجو وإنما تعتبرها جزءاً من مصاريف التأسيس، مما يؤثر على دقة قياس تكلفة المنتجات. ويقوم الباحث لاحقاً بأخذ هذه التكلفة بنظر الاعتبار عند قياس تكلفة المنتج.

١٢ - يكتفي المجمع بتحديد انحرافات عناصر التكاليف الفعلية عن المعيارية، دون تحليل تلك الانحرافات وتحديد مسبباتها وإمكانية تتبعها، وعدم القدرة على تحديد الأنشطة التي لا يتم تأديتها بكفاءة، وبالتالي عدم إمكانية الكشف عن مواطن الضعف وأوجه القصور، ونواحي الإسراف والضياع، مما يؤدي إلى ضياع فرص كبيرة لتخفيض التكلفة نتيجة عدم الاهتمام بتحليل الأنشطة المستهلكة للتكلفة والمتسببة في حدوثها، مما يؤثر ذلك سلباً على القدرة التنافسية للمجمع.

١٣ - إن تأخر قياس وتحديد الانحرافات حتى تاريخ إعداد قوائم التكاليف، وهو تاريخ إعداد الحسابات الختامية، يجعل من الصعب معالجة الانحرافات السلبية التي يتم اكتشافها في التوقيت المناسب.

ثالثاً: تقييم تحليل نقطة التعادل

- ١ - تفترض نقطة التعادل عدم وجود مخزون في أول المدة وآخر المدة، أو على الأقل أن مخزون أول المدة لا يختلف عن مخزون آخر المدة، وهذا غير موجود في الواقع العملي بالمجمع.
- ٢ - إن التكاليف الثابتة الموجودة في بسط معادلة نقطة التعادل يتم احتسابها للفترة الحالية، وفي الواقع العملي يوجد تكاليف ثابتة من الفترة الماضية، متمثلة في مخزون أول المدة للفترة الحالية، وكذلك توجد تكاليف ثابتة للفترة اللاحقة، متمثلة في مخزون آخر المدة للفترة الحالية، وبالتالي لا يوجد تطبيق أمين ودقيق وسليم لنقطة التعادل في المجمع.
- ٣ - يبقى سعر البيع والتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة دون تغيير ضمن المدى الملائم في ظل نقطة التعادل، ولكن في واقع الحال ليس هناك سعر بيع ثابت لمنتج لب المانجو، كما أن سعر شراء ثمار المانجو ليست ثابتة وإنما تتغير من فترة لأخرى خلال موسم زراعة المانجو في اليمن.
- ٤ - تفترض نقطة التعادل أن الطاقة الإنتاجية وكفاءة العاملين تبقى ثابتة خلال العام، وهذا غير صحيح في الواقع العملي بمجمع باجل.

رابعاً: تقييم طريقة فترة الاسترداد

١ - إن هذا التحليل يبين أن فترة الاسترداد للمشروع هو ثمان سنوات تقريباً، إلا أن مقام المعادلة وهو الربح البالغ ٤٥٢٧٣٢٢٧ ريال، هو مبلغ غير ثابت سنوياً، حيث يختلف باختلاف تكلفة شراء ثمار المانجو، وتكلفة الأجور التي تخضع للعرض والطلب، فضلاً عن تغير التكاليف غير المباشرة من سنة لأخرى، وتغير سعر البيع بحسب السوق، حيث أن كل ذلك يؤثر على الربح السنوي، وبالتالي فإن هذا الربح لا يعتبر ثابتاً سنوياً وإنما متغيراً.

٢ - تتضمن مصاريف التأسيس مبلغ ٢١٥٠٠٠٠ ريال تكلفة البحث والتطوير لمنتج لب المانجو، التي كان من المفترض أن تضاف إلى التكاليف غير المباشرة للمنتج وليس إلى مصاريف التأسيس، كونها تتم بشكل دوري وليس لمرة واحدة، ما أدى إلى تضخيم قيمة تكلفة المشروع الظاهر في بسط معادلة فترة الاسترداد، وهذا يؤثر على دقة وصحة فترة استرداد تكلفة المشروع.

لذلك فإن أساليب تحليل التكلفة المستخدمة في مجمع باجل (تحليل الانحرافات، تحليل نقطة التعادل، طريقة فترة الاسترداد) تتجاهل البيئة الخارجية، فهي تعكس الخصائص الداخلية فقط للمجمع، وتتجاهل السوق والمنافسة، كما أنها تهدف إلى قياس التكلفة ورقابتها على المدى القصير وليس لها أهداف إستراتيجية أو رؤية مستقبلية لتدعيم مركزها التنافسي ومواجهة قوى المنافسة الخارجية.

يتضح مما سبق أن أساليب تحليل التكلفة في مجمع باجل تتجاهل البيئة الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، فهي تعكس الخصائص الداخلية فقط للمجمع، وتتجاهل السوق والمنافسة، كما أنها تهدف إلى قياس التكلفة ورقابتها على المدى القصير وليس لها أهداف إستراتيجية أو رؤية مستقبلية لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي، فهي تعتمد على أدوات تقليدية لا تحدد المسموحات المعيارية عند إعداد المعيار، وليس هناك تطبيق دقيق وسليم لنقطة التعادل وطريقة فترة الاسترداد، كما أنها لا توضح الأنشطة المستهلكة للتكلفة، ولا مسبباتها الحقيقية التي تقف وراء تفسير تغير سلوك التكلفة، مما يضيع فرص كبيرة في تخفيض التكلفة، وهذا يؤثر سلباً على القدرة التنافسية للمجمع، وهو ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية الأولى القائلة:

"لا تسهم أساليب تحليل التكلفة التقليدية في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"

للصناعات الغذائية"

الخلاصة:

إن النظام المعياري المطبق نظام تقليدي غير كفوء وغير مطور، وهذا واضح من كون أن المعايير لا تشمل كل عناصر التكاليف ولا تتمتع المعايير بخصائص العلمية والدقة والشمول وغير ذلك، مما يجعل الانحرافات لا تعبر عن عوامل الكفاءة بدقة نظراً لامتزاجها بأسباب عدم دقة المعايير نفسها.

إن أساليب تحليل التكلفة المستخدمة تعكس الخصائص الداخلية فقط للمجمع وتتجاهل البيئة الخارجية كالسوق والمنافسة، فضلاً عن كونها تسهم في قياس التكلفة ورقابتها على المدى قصير الأجل، وليس لها أهداف إستراتيجية أو رؤية مستقبلية لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، مما ينعكس سلباً على تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

لقد ظهرت في الآونة الأخيرة أساليب حديثة تعمل على تحليل البيئة الداخلية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، على ضوء متطلبات البيئة التنافسية الخارجية، والعمل على إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، اعتماداً على أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (تحليل الوضع التنافسي، وتحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة)، ويتطلب هذا التحليل تطبيق بعض الأنظمة والمداخل الحديثة بهدف تخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية بالترابط وظيفياً مع أساليب ذلك التحليل.

لذلك يوضح الباحث في الفصلين اللاحقين، كيفية تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر لتخفيض التكلفة لفترات طويلة الأجل فضلاً عن تخفيض زمن العملية الإنتاجية بهدف تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

الفصل الخامس:

تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل

المبحث الأول: تطبيق تحليل الوضع التنافسي.

المبحث الثاني: تطبيق تحليل سلسلة القيمة.

المبحث الثالث: تطبيق تحليل مسببات التكلفة.

المبحث الأول: تطبيق تحليل الوضع التنافسي.

أولاً: إجراءات تطبيق تحليل الوضع التنافسي:

يمكن توضيح الإجراءات العملية اللازمة لأداء تحليل الوضع التنافسي بمجمع باجل، المذكورة سابقاً، على النحو التالي:

١ - تحليل البيئة الخارجية:

يشمل تحليل البيئة الخارجية، كما ورد سابقاً، تحليل كل من البيئة العامة وتحليل بيئة التنافس، وسيتم تحليل البيئة الخارجية لمجمع باجل بغرض توضيح العوامل المؤثرة الواجب أخذها بنظر الاعتبار عند اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين وتطوير البيئة الداخلية بهدف تدعيم القدرة التنافسية للمجمع. وفيما يلي أهم عوامل البيئة العامة وبيئة التنافس المؤثرة على أداء وطبيعة نشاط المجمع:

أ - تحليل البيئة العامة:

١ - العوامل الديموغرافية والاجتماعية: تجاوز عدد سكان الجمهورية اليمنية حسب إحصائيات عام ٢٠١٠ عن أربعة وعشرون مليون نسمة، ضمن ٢١ محافظة موزعين على ١٥٠ تجمعاً سكانياً تقريباً على مساحة جغرافية تبلغ ٥٤٧٠٠٠ كم مربع، في حين كان عدد السكان حسب إحصائية عام ٢٠٠٤ م ٢١٣٨٥١٦١ نسمة، وتعود هذه الزيادة الكبيرة في عدد السكان خلال تلك الفترة (على الرغم من تدني مستوى دخل الأسر اليمنية) إلى عوامل اجتماعية وثقافية. ونظراً لتدني مستوى دخل الأسرة اليمنية فإن هناك تزايداً مستمراً في أعداد النساء العاملات في سوق العمل بعد أن كان ذلك حكراً على الرجال، وقد نتج عن هذا الأمر ارتفاع في مستوى دخل بعض الأسر اليمنية بعد أن أصبح لتلك الأسر أكثر من مصدر للدخل.

٢ - العوامل الاقتصادية: من أهم العوامل الاقتصادية المؤثرة على مجمع باجل ما يلي:

- تشير الإحصائيات الأخيرة الخاصة بقياس مستوى دخل الفرد باليمن إلى أن هناك ما يعادل ٤٧٪ من السكان يعيشون يومياً على دولارين فقط مما يعني انخفاض القوة الشرائية للفرد في اليمن.

- انتشار الأسواق والمعارض الدولية وهذا يتيح الفرصة للمنشآت الصناعية اليمنية في معرفة التطورات الحاصلة في الصناعة وأسعار المنافسين وتكاليفهم وأساليب الإنتاج والتكنولوجيا المستخدمة لديهم، فضلاً عن زيادة درجة وعي المستهلك بمواصفات وأسعار بيع المنتجات.

- ارتفاع أسعار بعض المستلزمات المستخدمة في الإنتاج مثل الوقود والطاقة وارتفاع بعض أسعار المستلزمات السلعية نتيجة التقلبات الحاصلة في سعر الدولار والذي يشكل أحد التهديدات التي تواجه المجمع.

٣ - **العوامل التكنولوجية:** إن التطور في أساليب التكنولوجيا المستخدمة في البيئة الصناعية اليمنية أتاح مجالاً واسعاً لإدخال منتجات جديدة وتطويرها بما يخدم المستهلك النهائي، وهذا ما انعكس على عمليات الإبداع والتطوير في العديد من الصناعات منها صناعة المنتجات الغذائية باستخدام مواد أولية محلية.

وقد استغل مجمع باجل فرصة التطور الحاصل في أساليب التكنولوجيا المستخدمة في صناعة المنتجات الغذائية بإنشاء خط إنتاجي جديد لتعليب لب المانجو المزروع بكثرة محلياً وبيعه في السوق اليمنية.

٤ - **العولمة:** هناك اتساع كبير في التعاملات الدولية خارج حدود اليمن، مما أتاح فرص كثيرة للمنشآت الصناعية اليمنية لبيع منتجاتها في أسواق خارجية لم تكن تستطيع الوصول إليها في مرحلة سابقة.

ومن الفرص المتاحة للمجمع في هذا المجال هو قرب موقعه من ميناء الحديدة البحري والذي يمكنه من تصدير منتجاته إلى أسواق خارجية عبر هذا المنفذ القريب من المجمع، مما يؤدي ذلك إلى تحقيق وفورات في تكلفة نقل البضائع من المجمع إلى الميناء وبالتالي ارتفاع فرص تصدير منتج لب المانجو إلى أسواق خارج حدود الجمهورية اليمنية.

ب - تحليل بيئة التنافس

عطفاً على ما ورد في المبحث الثاني من الفصل الأول حو تحليل البيئة التنافسية يمكن تحليل بيئة التنافس الخاصة بمجمع باجل للصناعات الغذائية والمتعلقة بمنتج لب المانجو وزن ٣ كجم كما يلي:

١ - المنافسة مع الشركات القائمة

لا توجد منشآت صناعية محلية تقوم بإنتاج لب المانجو الطبيعي وإنما توجد شركات محلية تقوم باستيراد منتج لب المانجو الطبيعي من منشآت خارجية تتمثل في بعض الشركات الهندية منها:

1- Adinath Agro Processed Food PVT. Ltd.

2- KOYANA Agro Industries. Ltd. Natures Pride.

إن شدة المنافسة تتناسب طردياً مع عدد المنافسين الحاليين في ذات الصناعة، ونظراً لعدم وجود منشآت صناعية محلية منافسة، حيث تقتصر المنافسة على بعض الشركات الخارجية الهندية، فإن هناك فرصة كبيرة لدى المجمع في اكتساح السوق المحلية وزيادة حجم المبيعات والحصة السوقية وبالتالي تدعيم المركز التنافسي له.

٢ - تهديدات الداخلين الجدد

كما ذكرنا، لا توجد منشآت صناعية محلية تعمل في هذه الصناعة، ولكن هناك شركات صناعية محلية تطمح للدخول إلى هذه الصناعة مستقبلاً مثل شركة درهم للصناعة المحدودة - ديكو - التي بدأت في هذا المشروع منذ فترة من خلال شراء أراضي واسعة لزراعة أشجار المانجو تمهيداً لاستخدامها مستقبلاً في إنتاج لب المانجو الطبيعي.

لذلك فإن الوقت مناسب والفرصة سانحة للمجمع في التوسع في السوق وإكساب المنتج شهرة وسمعة طيبة تمهيداً لزيادة القدرة التنافسية مستقبلاً في حال دخول منشآت صناعية منافسة إلى السوق تعمل في ذات الصناعة.

٣ - تهديدات المنتجات البديلة

توجد في السوق منتجات لب المانجو الطبيعي المصنوع من قبل بعض الشركات الهندية - كما ذكرنا - يصل متوسط سعر الصنف وزن ٣ كجم في السوق مبلغ ٦٠٠ ريال/ علبة، وأن سعر بيع منتج لب المانجو الطبيعي الخاص بمجمع باجل بمبلغ ٦٠٠ ريال/ علبة.

فعلى الرغم من تساوي سعر بيع منتج المجمع مع أسعار بيع المنتجات البديلة - في حال قيام المجمع ببيع المنتج بدلاً عن الوكيل -، إلا أن هناك تهديدات تواجه المجمع تتمثل في إمكانية

دخول منتجات بديلة للسوق مستوردة من الخارج بمواصفات وجودة المنتجات القائمة ولكن بأسعار مخفضة، وبالتالي إمكانية أن تكون هناك استجابة سريعة من قبل المستهلك النهائي في التعامل مع تلك المنتجات، لذلك يجب على المجمع العمل على تخفيض تكاليف الإنتاج بشكل مستمر، وتخفيض سعر البيع في حال دخول منتجات بديلة بسعر أرخص من سعر المجمع، من أجل المساهمة في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع على فترات طويلة الأجل.

٤ - قوة التفاوض مع العملاء

إن إدارة التسويق بالمجمع لا تقوم بعمليات التوزيع والتسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع لمنتج لب المانجو، وإنما تعتمد على بيع كامل إنتاجها من الصنف إلى عميل واحد هو مجموعة العودي التجارية، التي تقوم باحتكار شراء المنتج من المجمع بسعر ٦٠٠ ريال/ علبة، والقيام بتوزيعه وتسويقه بسعر ٦١٧ ريال/ علبة، حيث ترى إدارة المجمع أن بيع المنتج بالكامل إلى عميل واحد - تاجر جملة - أفضل من القيام بعمليات التسويق والتوزيع وتحمل تكاليفهما نتيجة الركود الاقتصادي الحاصل في عام ٢٠١١م بسبب الأزمة اليمنية.

ومن جانب آخر فإن هناك تهديدات تواجه المجمع تتمثل في عدم قيام مجموعة العودي التجارية في التركيز على توزيع وتسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع لزيادة الحصة السوقية وزيادة مبيعات المنتج مستقبلاً، نظراً لأن المجموعة تقوم بتوزيع وتسويق العديد من المنتجات الغذائية وليس فقط منتج لب المانجو الطبيعي الخاص بالمجمع، مما ينعكس سلباً على مبيعات الصنف وحصته السوقية في المستقبل، فضلاً عن أن المجموعة هي وكيل لإحدى الشركات الهندية المصنعة لمنتج لب المانجو الطبيعي، مما يؤثر ذلك بشكل كبير مستقبلاً على القدرة التنافسية للمجمع.

٥ - قوة التفاوض مع الموردين

تعتمد إدارة المشتريات بالمجمع على سياسة التعامل مع عدد كبير من منتجي المواد الأولية المتمثلة في ثمار المانجو، لذلك فإن المجمع يمتلك قوة تفاوضية عالية مع الموردين نظراً لكثرتهم وقرب مزارع المانجو وانتشارها بالقرب من المجمع، وبالتالي تكون الفرصة سانحة لإدارة المشتريات في التفاوض مع الفلاحين على أسعار شراء ثمار المانجو والحصول على أسعار مناسبة، حيث

تتراوح أسعار شراء سلة المانجو وزن ٢٠ كجم ما بين ٥٠٠ - ١٥٠٠ ريال/ سلة خلال فترة موسم حصاد المانجو ما بين شهر مارس ومايو من كل عام.

ومن ناحية أخرى هناك تهديدات تواجه المجمع عند التفاوض مع الموردين تتمثل في وجود بعض المنشآت التجارية التي تتنافس على شراء ثمار المانجو من الفلاحين بغرض التصدير إلى الخارج وليس بهدف تصنيعه، مما يؤدي إلى زيادة تكلفة الشراء وارتفاع تكاليف الإنتاج.

٢ - تحليل البيئة الداخلية

يشمل تحليل البيئة الداخلية، كما ورد في الفصل الأول - المبحث الأول، تحليل الموارد الرئيسية للمنشأة وتحليل سلسلة القيمة، وسيتم تحليل البيئة الداخلية للمجمع، على ضوء متطلبات البيئة الخارجية، بغرض التعرف على العوامل المؤثرة الواجب أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات الهادفة لتدعيم القدرة التنافسية للمجمع، وذلك على النحو التالي:

أ - تحليل الموارد الرئيسية للمجمع

- تحليل موارد المجمع الملموسة:

يمكن تحليل الموارد الرئيسية الملموسة للمجمع من خلال النقاط التالية:

١ - يقوم المجمع بإنتاج لب المانجو الطبيعي من خلال خط إنتاجي وحيد، بطاقة إنتاجية تصل إلى ١٠٠ طن يومياً من ثمار المانجو لإنتاج ٢٥٠٠٠ وحدة/يومياً، وهو الخط الوحيد في الجمهورية اليمنية مقارنة بالمنشآت الصناعية المحلية، ولذلك يعتبر إحدى نقاط القوة التي يمتلكها المجمع باعتباره المنشأة الوحيدة في اليمن التي تنتج لب المانجو الطبيعي المزروع محلياً. وعلى الصعيد المادي يمتلك المجمع العديد من الآلات والأجهزة الحديثة والمتطورة المستخدمة في إنتاج الصنف، علماً بأن التمويل المالي للمجمع يعتبر تمويلاً ذاتياً.

٢ - بلغت الكمية المنتجة من المنتج خلال عام ٢٠١١ مقدار ٥٧٦٠٠٠ وحدة، وذلك خلال فترة الإنتاج التي اقتصرت على شهرين ونصف فقط بسبب الأزمة اليمنية في ذلك العام، بينما استمرت لأربعة أشهر في العام ٢٠١٢، وتعمل إدارة المجمع على وضع خطة تضمن استمرار الإنتاج في الخط طوال العام ابتداءً من عام ٢٠١٣، من خلال العمل على توفير المواد الأولية - ثمار المانجو - أثناء فترة الإنتاج وليس خلال موسم حصاد ثمار المانجو، وذلك بالتنسيق مع إدارة البحث والتطوير التي قامت بوضع دراسة لضمان تخزين ثمار المانجو وتوفيرها طوال العام، نتيجة لتقديم مقترح لإدارة المجمع يقضي ببناء مخازن لتبريد وحفظ ثمار المانجو في العام ٢٠١٢م، وبالتالي ضمان إنتاج الصنف خلال الأعوام اللاحقة.

٣ - يعاني المجمع من عدم انتظام عمليات الإعداد والتجهيز لآلات الإنتاج للعديد من الأسباب، فضلاً عن ضعف السيطرة على حركة المخزون من ثمار المانجو خلال مرحلة الإنضاج التي قد تتلف بشكل كامل أو جزئي بسبب عدم توفر الظروف المناسبة لعملية الإنضاج، مما يؤدي إلى زيادة حجم الفاقد من المواد وارتفاع تكلفة الإنتاج.

علماً بأن هناك كميات وافرة من ثمار المانجو في السوق المحلية بدرجة نضج عالية تحتاج إلى سرعة في التصنيع، إلا أن الطاقة الإنتاجية الحالية للمجمع لا تستوعب هذه الكميات لأنها قد تؤدي إلى تلف الثمار الأكثر نضجاً.

٤ - إن عمليات تصميم أشكال وحجم عبوة تعبئة لب المانجو الطبيعي - العلب الفارغة - وعمليات تصنيعها تتم في إيطاليا وليس في المجمع كما هو الحال بالنسبة لمنتج معجون الطماطم والبقوليات، حيث تتم عمليات التصميم وتصنيع عبوات التعبئة في المجمع الذي يمتلك خطين إنتاجيين لتصنيع العلب الفارغة، فعلى الرغم من أن ذلك يعتبر من ضمن نقاط القوة التي يتمتع بها المجمع، إلا أن تلك النقطة تحسب للمنتجات الأخرى، أما بالنسبة لمنتج لب المانجو الطبيعي فإنها تعتبر من نقاط الضعف تحسب على المجمع.

- تحليل موارد المجمع غير الملموسة:

يوضح الباحث تحليل موارد المجمع غير الملموسة من خلال النقاط التالية:

١ - تعاني إدارة الإنتاج في بعض المراحل الإنتاجية مثل مرحلة التقطيع من انخفاض معدل إنتاجية عمال هذه المرحلة التي لا يمكن تشغيلها آلياً لصعوبة ذلك، حيث أن مهارة العاملين في تقطيع ثمار المانجو في هذه المرحلة تعادل نصف مهارة عمال التقطيع في الشركات الهندية، وهذا يعتبر من نقاط الضعف التي يعاني منها المجمع في بعض المراحل الإنتاجية التي تمر بها عملية إنتاج لب المانجو وليست جميعها، فضلاً عن عدم ربط المكافآت والحوافز بمستوى إنتاجية العمال في المجمع.

٢ - يبلغ عدد العاملين في خط إنتاج لب المانجو ٧٧ عاملاً، وتبلغ الطاقة البشرية العاملة في المجمع ٥٢١ عاملاً وعاملة، موزعين على مختلف الخطوط الإنتاجية، فضلاً عن وجود موارد بشرية إدارية وفنية محليه عالية من حيث المهارات والقدرات والإمكانيات والخبرات، وهذا يعتبر من نقاط القوة التي يمتلكها المجمع.

٣ - من ناحية السوق فإن المجمع يمتلك شهرة ومكانة طيبة لدى الموردين والعملاء سواء كانوا تجار جملة أو تجزئة أو مستهلكين نهائيين، وهذا يسهم في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

ب - تحليل سلسلة القيمة:

كما ذكرنا سابقاً يسهم تحليل سلسلة القيمة في تحديد وتشخيص نقاط القوة والضعف في كل حلقة من حلقات سلسلة القيمة، ونظراً لأن المجمع لا يقوم بعمليات التوزيع والتسويق وتقديم خدمات

ما بعد البيع، فإن الباحث سيركز على تحليل الحلقات الثلاث الأولى من سلسلة القيمة المتمثلة في البحث والتطوير، والتصميم، والإنتاج وذلك في المبحث اللاحق.

٣ - تحليل SWOT

على ضوء تحليل البيئة الخارجية والداخلية لمجمع باجل، يوضح الباحث نقاط القوة والضعف المستخلصة من البيئة الداخلية، وكذلك الفرص والتهديدات الناتجة عن البيئة الخارجية باستخدام تحليل SWOT وذلك على النحو التالي:

أ - نقاط القوة والضعف

الرقم	نقاط القوة	نقاط الضعف
١	يعتبر المجمع المنشأة الوحيدة في اليمن التي تقوم بإنتاج لب المانجو من مواد أولية مزروعة محلياً.	الطاقة الإنتاجية الحالية لا تستطيع استيعاب الكميات الوافرة من المانجو الموجودة في المزارع.
٢	استخدام أساليب تكنولوجية حديثة في إنتاج لب المانجو.	عدم إمكانية الإنتاج طوال العام وإنما خلال موسم الحصاد.
٣	مهارات بشرية إدارية وابتكارية ذات كفاءة.	انخفاض معدل إنتاجية العمال في بعض المراحل الإنتاجية.
٤	التمويل المالي ذاتي.	عدم وجود حوافز مرتبطة بمستوى الإنتاجية.
٥	القدرة على الاستتساخ والتقليد.	عدم انتظام عمليات الإعداد والتجهيز للآلات.
٦	قرب مزارع المانجو من موقع المجمع.	ضعف السيطرة على حركة المخزون.
٧	أسعار بيع تنافسية.	ارتفاع تكلفة الإنتاج نتيجة زيادة حجم الفاقد من المواد.
٨	امتلاك سمعه وشهرة طيبة لدى الموردين والعملاء.	قصور في دقة قياس النظام التكاليفي الحالي للتكاليف غير المباشرة.
٩	إمكانية القيام بعمليات التوزيع والتسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع بشكل أفضل من الوكيل.	عدم القيام بعمليات التوزيع والتسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع للمنتج.
١٠	إمكانية القيام بعمليات تصميم وتصنيع العبوات الفارغة للمنتج مقارنةً بباقي منتجات المجمع.	عدم القيام بعمليات تصميم وتصنيع العبوات الفارغة للمنتج في المجمع وإنما تتم إيطاليا.

جدول رقم (٦) نقاط القوة والضعف في مجمع باجل

المصدر: إعداد الباحث

ب - الفرص والتهديدات

الرقم	الفرص	التهديدات
١	زيادة الحصة السوقية لعدم وجود منشآت صناعية محلية منافسة تعمل في ذات الصناعة.	التقلبات في أسعار صرف الدولار مقابل العملة المحلية.
٢	اكتساح السوق المحلية نظراً لقلة عدد المنافسين الخارجيين.	تدني مستوى دخل الفرد.
٣	النمو المتزايد للطلب على منتج لب المانجو الطبيعي.	ارتفاع مستوى أسعار مستلزمات الإنتاج ومعدل الأجور.
٤	وجود كميات وافرة من ثمار المانجو بدرجة نضج عالية.	ركود في النشاط الاقتصادي بسبب الأزمة اليمنية في عام ٢٠١١م.
٥	الانتشار المتزايد لزراعة أشجار المانجو في اليمن.	إمكانية دخول منافسين جدد أو منتجات بديلة جديدة مستقبلاً للسوق.
٦	قوة تفاوضية للمجمع في التفاوض على أسعار شراء ثمار المانجو خلال موسم الحصاد.	إمكانية انخفاض الحصة السوقية مستقبلاً نتيجة الاعتماد على عميل واحد في التوزيع والتسويق.
٧	انتشار الأسواق الدولية وارتفاع فرص التصدير.	وجود منشآت تجارية تتنافس على شراء ثمار المانجو بغرض التصدير.
٨	قرب موقع المجمع من ميناء التصدير.	ارتفاع جودة المنتجات المستوردة البديلة لمنتج المجمع.
٩	ظهور تكنولوجيا جديدة لصناعة المنتجات الغذائية المزروعة محلياً.	زيادة درجة وعي المستهلك بمواصفات وأسعار المنتجات البديلة.
١٠	إمكانية تصنيع العلب الفارغة للمنتج كما هو الحال لباقي المنتجات.	ارتفاع الكفاءة الإنتاجية للشركات الهندية المنافسة نتيجة مهارة عمال الإنتاج فيها، فضلاً عن وفرة ورخص الأيدي العاملة في الهند.

جدول رقم (٧) الفرص والتهديدات التي تواجه المجمع

المصدر: إعداد الباحث

بعد تحليل البيئة الخارجية والداخلية للمجمع والتعرف على نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، يرى الباحث أن الإستراتيجية المناسبة إتباعها هي إستراتيجية ريادة التكلفة، على ضوء

الأولويات التنافسية المتمثلة في التكلفة والوقت، وذلك وفقاً لقدرات وإمكانيات المجمع، ومتطلبات البيئة الخارجية.

على ضوء المعلومات المذكورة أعلاه يقوم الباحث لاحقاً بتحسين كفاءة الأداء الداخلي بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية للمجمع، عن طريق استخدام نقاط القوة واستغلال الفرص المتاحة في الحد من نقاط الضعف ومواجهة التهديدات المستقبلية بما يؤدي إلى تخفيض التكلفة والوقت اللازم للإنتاج بهدف تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

ثانياً: أهمية تطبيق تحليل الوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل

لكي تستطيع إدارة مجمع باجل استخدام تحليل الوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية من خلال تخفيض التكلفة، يتحتم عليها استثمار الفرص المتاحة واستغلال نقاط القوة التي تمتلكها في الحد من نقاط الضعف أو إلغائها ومواجهة التهديدات المحتملة من البيئة الخارجية، ويوضح الباحث ذلك من خلال النقاط التالية:

١ - تبين من خلال التعرف على أنشطة إدارة التوزيع والتسويق بالمجمع، أنه بإمكان الإدارة القيام بعمليات التوزيع والتسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع للمستهلك بدلاً عن الوكيل، واستغلال شهرة وسمعة المجمع في السوق في تقديم المنتج بأسعار تنافسية، وبالتالي المساهمة في زيادة المبيعات والحصة السوقية للمجمع.

٢ - يجب استغلال مهارات الموظفين بإدارة الإنتاج في العمل على جدولة الإنتاج بالتنسيق مع إدارة المشتريات والمخازن من أجل انتظام عمليات الإعداد والتجهيز للآلات الخاصة بإنتاج لب المانجو الطبيعي.

٣ - نظراً لقرب مزارع المانجو من موقع المجمع فإن على إدارة المشتريات شراء ثمار المانجو بكميات تسمح لعمال المخازن السيطرة على حركة المخزون خلال مرحلة الإنضاج، فضلاً عن محاولة شراء ثمار المانجو الأكثر نضجاً وبالتالي التخفيف من تلف من المواد الأولية، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة.

٤ - يجب على إدارة المجمع إضافة خط إنتاجي جديد لإنتاج لب المانجو الطبيعي لاستيعاب الكميات الوافرة من ثمار المانجو خلال فترة الحصاد.

- ٥ - يلزم استغلال كفاءة موظفي إدارة البحث والتطوير في العمل على إيجاد طريقة لحفظ أكبر قدر ممكن من ثمار المانجو وتخزينها خلال العام مع المحافظة على نفس مستوى الجودة والنكهة والطعم لضمان استمرارية العملية الإنتاجية للصنف طوال العام وليس خلال فترة الموسم.
- ٦ - ويستلزم استغلال قوة المجمع التفاوضية في التفاوض على أسعار شراء ثمار المانجو لمواجهة تأثير المنشآت التجارية التي تنافس المجمع على شراء ثمار المانجو بغرض التصدير، والعمل على تخفيض تكلفة الشراء إلى أدنى حد ممكن مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة.
- ٧ - يمكن استغلال التمويل الذاتي للمجمع من قبل إدارة الأفراد في صرف مكافآت وحوافز مالية لعمال الإنتاج بحيث تكون مرتبطة بمستوى إنتاجية العامل بهدف زيادة الكفاءة الإنتاجية وبالتالي تخفيض التكلفة.
- ٨ - يجب استغلال المهارات البشرية في إدارة البحث والتطوير للعمل على رفع مستوى إنتاجية العامل خلال المراحل الصناعية للمنتج.
- ٩ - من أجل مواجهة خطر التقلبات في أسعار صرف الدولار مقابل العملة المحلية، يجب على الإدارة المالية بالمجمع العمل على تثبيت سعر الصرف في الحسابات وتكوين مخصص لتسوية أي فوارق ناتجة عن التغير في أسعار الصرف. ومن خلال تحليل أسباب ظهور فوارق في أسعار الصرف تبين أن تلك الفوارق ناتجة في معظمها من استيراد اللعب الفارغة الخاصة بتعبئة المنتج من إيطاليا، لذلك فإنه في حال قيام المجمع بتصنيع اللعب الفارغة الخاصة بالمنتج أسوةً بباقي المنتجات سيكون هناك انخفاض كبير في حجم تلك الفوارق والحد بشكل كبير من تأثير التقلبات في أسعار صرف الدولار.
- ١٠ - العمل على تخفيض التكلفة بشكل مستمر مستقبلاً وإدارتها من منظور إستراتيجي لتقادي تأثير دخول منافسين جدد يعملون في ذات الصناعة للسوق.
- ويرى الباحث أن هناك مجموعة من التهديدات لا يمكن للمجمع التحكم والسيطرة عليها مثل الركود الاقتصادي نتيجة الأزمة اليمنية، وانخفاض مستوى دخل الفرد، وانخفاض القوة الشرائية للعملة المحلية نتيجة التضخم النقدي، حيث يستطيع المجمع التحكم والسيطرة على بيئته الداخلية ولكن لا يستطيع السيطرة والتحكم بالبيئة الخارجية.

يتضح مما سبق أن تحليل الوضع التنافسي يساعد المجمع في مجارة وتيرة تطور البيئة التنافسية من خلال توفير المعلومات عن البيئة الخارجية والداخلية للمجمع، والتي تقيد في استغلال المجمع لنقاط القوة والتعامل مع الفرص في الحد من نقاط الضعف أو إزالتها، والتخفيف من آثار التهديدات الخارجية المحتملة. فضلاً عن أن هذا التحليل يساهم في تخفيض التكلفة بشكل مستمر وإدارتها من منظور إستراتيجي وتحقيق التفوق التنافسي للمجمع، بحيث يجعله في موقع أفضل مقارنةً بمنافسيه من الشركات الخارجية الهندية، ويدعم المركز التنافسي عن طريق الحفاظ على الحصة السوقية وحجم المبيعات والعمل على زيادتهما مستقبلاً في حال دخول منشآت جديدة في نفس الصناعة أو توفر منتجات بديلة جديدة في السوق، وهذا يعني حماية المجمع من تهديدات البيئة الخارجية المتمثلة في قوى المنافسة الخمس، مما يؤدي ذلك في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرة التنافسية للمجمع. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى القائلة:

"يساهم تطبيق تحليل الوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"

المبحث الثاني: تطبيق تحليل سلسلة القيمة

أولاً: إجراءات تطبيق تحليل سلسلة القيمة

سبق القول بأن المجمع لا يقوم بوظائف التوزيع والتسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع كونه يعتمد على أحد الوكلاء في القيام بتلك الأنشطة بدلاً عنه، لذلك ينصب التحليل في هذا المبحث على وظائف البحث والتطوير، والتصميم، والإنتاج وذلك وفقاً للإجراءات العملية المذكورة سابقاً على النحو التالي:

١ - البحث والتطوير:

تقوم بهذه الوظيفة إدارة البحث والتطوير التابعة للمجمع - التي تم إنشاؤها حديثاً - التي ترتبط مهامها بإنتاج أصناف لب المانجو الطبيعي فقط، وكما ذكرنا تعتبر هذه الإدارة من أكفأ الإدارات بالمجمع، إلا أنه من أجل زيادة كفاءة وفعالية الأنشطة التي تقوم بها يجب التنسيق بينها وبين باقي الأنشطة الأخرى، فعلى سبيل المثال يجب أن تكون هنالك علاقات وروابط بين أنشطة هذه الإدارة وأنشطة إدارة الإنتاج والاستفادة من تلك العلاقات والروابط في زيادة كفاءة وفعالية أنشطة كل من إدارة البحث والتطوير وإدارة الإنتاج.

وتتجسد تلك العلاقات في قيام إدارة البحث والتطوير بدراسة وتشخيص الأسباب التي تؤدي إلى زيادة حجم الفاقد من المواد الأولية، ومن ثم تحديد الإجراءات التي يجب على إدارة الإنتاج إتباعها بما يكفل تخفيض حجم وتكلفة ذلك الفاقد إلى أدنى حد ممكن، وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج. وعلى الجانب الآخر يجب على إدارة الإنتاج تحديد نتائج تطبيق تلك الإجراءات وإبلاغها لإدارة البحث والتطوير من أجل اتخاذ الخطوات اللازمة لتحسين وتطوير تلك الإجراءات بشكل مستمر بما يضمن الإقلال من الفاقد، وبالتالي تخفيض تكلفة الإنتاج بشكل مستمر مستقبلاً.

٢ - التصميم:

إن أنشطة التصميم الخاصة بتحديد المكونات المتعلقة بصنف لب المانجو وتحديد شكل العبوة وتصنيعها يتم كما ذكرنا في إيطاليا وليس في المجمع أسوةً بباقي المنتجات، وهذه تعتبر إحدى نقاط الضعف التي يعاني منها المجمع.

ونظراً لارتفاع تكلفة تصميم عبوات التعبئة لمنتج لب المانجو الطبيعي فإن الباحث سيقدم مقترحاً لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المجمع بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تلك التكلفة خلال مرحلة التصميم كما تم توضيحه لاحقاً، حيث يرى الباحث أن يتم أداء أنشطة التصميم الخاصة بمنتج لب المانجو ضمن أنشطة إدارة البحث والتطوير، وأن تندرج أنشطتهما ضمن مركز أنشطة البحث والتطوير والتصميم .

٣ - الإنتاج:

في ضوء الإجراءات التي قدمها البحث سابقاً الخاصة بوظيفة الإنتاج، فإنه سيقوم بتطبيقها بالمجمع وذلك على النحو التالي:

أ - القيام بجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالبيئة الخارجية والداخلية للمجمع، من خلال الاستفادة من التكامل مع تحليل الوضع التنافسي، للتعرف على الأنشطة الرئيسية التي يمارسها وإعادة تبويبها وتصنيفها إلى مراكز متجانسة من الأنشطة، بحيث يكون لكل مركز نشاط مسبب وحيد للتكلفة يتلاءم مع أنشطة المركز .

ب - تبويب أنشطة المجمع إلى مجموعتين: الأولى تمثل الأنشطة الأساسية، والثانية تمثل أنشطة الخدمات الداعمة، ومن ثم تصنيف كل مجموعة إلى مراكز للأنشطة وفقاً للجدول التالي:

مراكز الأنشطة الأساسية	مراكز الخدمات الداعمة
١ - أنشطة الإنضاج والفرز	١ - أنشطة الإشراف على الإنتاج
٢ - أنشطة الوزن والغسل	٢ - المستلزمات السلعية
٣ - أنشطة التقطيع	٣ - المستلزمات الخدمية
٤ - أنشطة الفلترة والبسترة	٤ - أنشطة المختبر
٥ - أنشطة التعبئة والقفل	٥ - أنشطة خدمية متنوعة
٦ - أنشطة التعقيم والتبريد والتخزين	

جدول رقم (٨) مراكز الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة

المصدر: إعداد الباحث

تمثل مراكز الأنشطة الداعمة مراكز التكلفة المستخدمة في نظام التكاليف الحالي بالمجمع باستثناء المركز الرابع (مركز تكلفة الخدمات المتنوعة) الذي تم إعادة تبويبه إلى مركزين داعمين هما: مركز أنشطة المختبر، ومركز أنشطة الخدمات المتنوعة، وذلك لضمان الدقة في قياس وتحليل التكاليف غير المباشرة لمراكز الأنشطة الداعمة عند تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة.

ج - من خلال الاطلاع على المستندات والسجلات الخاصة بالمجمع، وإتباع أسلوب الملاحظة أثناء الزيارات الميدانية لمواقع العمل، وإجراء المقابلات الشخصية المتعمقة مع الفنيين والمسؤولين عن الأنشطة الإنتاجية وأنشطة الخدمات الإنتاجية، قام الباحث بتحليل كل مركز نشاط أساسي من حيث المدخلات والمخرجات والعمليات التي تتم في كل مركز نشاط أساسي، وتحليل الأنشطة التي تتم بكل مركز نشاط داعم، وذلك على النحو التالي:

مركز النشاط الأساسي	المدخلات	أنشطة المركز	المخرجات
أنشطة الإنضاج والفرز	ثمار مانجو طبيعي	يتم استقبال ثمار المانجو وتوضع على أرضية المخزن المفروشة بالعشب ويتم وضعها على ٣ أو ٤ طبقات، ومن ثم فرزها وتقليبها بين الحين والآخر حتى إتمام إنضاج كافة الثمار بشكل طبيعي.	مانجو ناضج طبيعياً
أنشطة الوزن والغسل	مانجو ناضج وماء مضاف إليه كلور	يتم وزن الثمار على ٢٠ كجم وتوضع في قدور، ومن ثم غسلها بالماء المضاف إليه الكلور من ٥-٨ P.P.M لضمان عدم تغير صفات الماء وظهور روائح تخمر.	مانجو جاهز ومغسول
أنشطة التقطيع	مانجو مغسول	يتم قشط اللب من الثمار واستخراج النواة منها، وتتم أنشطة التقطيع يدوياً باستخدام سكاكين حادة بحيث لا تبقى أجزاء من اللب على النواة.	لب المانجو مع القشرة والألياف
أنشطة الفلتر والبسترة	لب المانجو المقطع مع الصبغة	يدخل اللب المقطع إلى آلات الفلتر لفرز اللب عن القشرة والألياف، ومن ثم تضاف الصبغة وتتم عملية البسترة بدرجة حرارة ٩٠ درجة مئوية لمدة خمس دقائق.	لب خالي من القشرة والألياف ومبستر
أنشطة التعبئة والقفل	لب صافي ومبستر	تتم تعبئة اللب في عبوات بحجم ٣ كجم ووزن ٢.٧ كجم من اللب الصافي، ومن ثم يتم قفل العبوات من أعلى وأسفل بواسطة آلة قفل ٣ كجم.	عبوات مغلقة
أنشطة التعقيم والتبريد والتخزين	عبوات مغلقة	يتم وضع العلب المقفلة في براميل للتعقيم مملوءة بالماء ويُضخ البخار إليها بدرجة حرارة ٩٠-٩٥، ومن ثم يتم تبريد العبوات إلى ٤٥ درجة، وأخيراً يتم تعبئتها في كراتين.	كراتين عبوة ست علب

جدول رقم (٩) تحليل مراكز الأنشطة الأساسية

المصدر: إعداد الباحث

مراكز الأنشطة الداعمة	أنشطة المركز
أنشطة الإشراف على الإنتاج	تمثل الأنشطة التي يقوم بها المشرفون على أداء الأنشطة بجميع الخطوط الإنتاجية بالمجمع.
أنشطة المستلزمات السلعية	تمثل تكلفة الوقود وقطع الغيار والكهرباء وأنشطة تشغيل وضخ البخار وكافة المستلزمات اللازمة لتشغيل جميع آلات المجمع.
أنشطة المستلزمات الخدمية	تمثل تكلفة كافة البدلات الخاصة بعمال الإنتاج مثل الغذاء والانتقال والسكن وتوفير مياه الشرب والحماية والسلامة للعمال.
أنشطة المختبر	تضم أنشطة فحص المواد الأولية وفحص المنتج قبل وأثناء وبعد الإنتاج.
أنشطة خدمية متنوعة	تمثل تكاليف العديد من الأنشطة المتنوعة اللازمة لتسيير العملية الإنتاجية مثل أنشطة الإعداد والتجهيز وأنشطة الصيانة وغيرها.

جدول رقم (١٠) تحليل مراكز الأنشطة الداعمة

المصدر: إعداد الباحث

د - تتبع وتحليل تكلفة الأنشطة الأساسية والعمل على تخفيضها بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال تحديد الوقت والجهد المبذولين في أداء تلك الأنشطة والعمل على استبعاد تكلفتها، ومن ثم تتبع تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة.

في إطار التطبيق قام الباحث بقياس تكلفة كل مركز نشاط أساسي وتحليل تكلفته إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصاريف صناعية أخرى، بدلاً من تحليل تكلفة المركز إلى تكاليف الأنشطة الفرعية الخاصة به، ومن ثم القيام بتحليل زمن العملية الإنتاجية لتحديد الأزمنة غير المنتجة التي يقضيها العامل في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة - بالترابط وظيفياً مع نظام تكاليف الأنشطة وأسلوب التحسين المستمر - مثل أنشطة الحركة والنقل والتسليم والمناولة والفحص والانتظار والتخزين، والعمل على استبعاد تلك الأزمنة غير المنتجة التي تقاس بساعات العمل المباشر المستهلكة في أداء تلك الأنشطة، ومن ثم تحديد تكلفة تلك الساعات على مستوى كل مركز نشاط أساسي واستبعاد تكلفتها من تكلفة الأجور المباشرة لكل مركز، وتقاس تكلفة ساعات العمل المباشر غير المنتجة من خلال ضربها في معدل الأجر الفعلي البالغ ٦٢.٥ ريال/ساعة.

تتكون تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية من تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية الأخرى، وتتكون المواد المباشرة من مادتين الأولى تمثل ثمار المانجو التي تضاف تكلفتها البالغة ٢١٦٠٠٠٠٠٠ ريال (تكلفة شراء ٢٨٨٠٠٠٠٠ كجم بسعر ٧٥ ريال/كجم) إلى مركز أنشطة الإنضاج والفرز، بينما تضاف المادة الثانية وهي الصبغة البالغ تكلفتها ٥٠٠٠٠

ريال (تكلفة شراء ١٠٠ كجم بسعر ٥٠٠ ريال) إلى مركز أنشطة الفلترة والبسترة، في حين تمثل المصاريف الأخرى المباشرة تكلفة عبوات تعبئة المنتج البالغة ٦٣٣٦٠٠٠٠ ريال (تكلفة شراء ٥٧٦٠٠٠ عبوة بسعر ١١٠ ريال/عبوة) حيث تضاف تكلفتها إلى مركز أنشطة التعبئة والقفل، أما تكلفة الأجور المباشرة فإنها تضاف إلى كل مركز نشاط أساسي، وبالتالي لا بد من تحديد عدد العمال وعدد الساعات المباشرة اللازمة لإنجاز أنشطة كل مركز أساسي.

إن الزمن الكلي اللازم لإنتاج ٥٧٦٠٠٠ وحدة من المنتج هو ٣٢ يوماً بمعدل إنتاج ١٨٠٠٠ وحدة/يومياً، وبالتالي فإن عدد ساعات العمل المباشر اللازمة لتصنيع الكمية المنتجة = ٣٢ يوماً × ٨ ساعات = ٢٥٦ ساعة/عامل، ويكون عدد ساعات العمل الخاصة بكل مركز نشاط أساسي = ٢٥٦ ساعة × عدد عمال المركز، كما أن تكلفة الأجور المباشرة لكل مركز = عدد ساعات العمل بالمركز × معدل الأجر الفعلي ٦٢.٥ ريال/ساعة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

مركز النشاط الأساسي	عدد العمال	ساعات العمل المباشر	تكلفة الأجور المباشرة
أنشطة الإنضاج والفرز	٩	٢٣٠٤	١٤٤٠٠٠
أنشطة الوزن والغسل	١٧	٤٣٥٢	٢٧٢٠٠٠
أنشطة التقطيع	٢١	٥٣٧٦	٣٣٦٠٠٠
أنشطة الفلترة والبسترة	٦	١٥٣٦	٩٦٠٠٠
أنشطة التعبئة والقفل	١٦	٤٠٩٦	٢٥٦٠٠٠
أنشطة التعقيم، التبريد، التخزين	٨	٢٠٤٨	١٢٨٠٠٠
الإجمالي	٧٧	١٩٧١٢	١٢٣٢٠٠٠

جدول رقم (١١) تكلفة الأجور المباشرة لكل مركز نشاط أساسي

المصدر: إعداد الباحث

وبالتالي تكون التكلفة الصناعية المباشرة (التكلفة المباشرة للإنتاج) لكل مركز نشاط أساسي وفقاً للجدول التالي:

مركز النشاط الأساسي	إجمالي التكلفة	التكلفة		
		مواد مباشرة	أجور مباشرة	مصرفات أخرى
الإنضاج والفرز	٢١٦١٤٤٠٠٠	٢١٦٠٠٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠	
الوزن والغسل	٢٧٢٠٠٠		٢٧٢٠٠٠	
التقطيع	٣٣٦٠٠٠		٣٣٦٠٠٠	
الفلترة والبيسترة	١٤٦٠٠٠	٥٠٠٠٠	٩٦٠٠٠	
التعبئة والقفل	٦٣٦١٦٠٠٠		٢٥٦٠٠٠	٦٣٣٦٠٠٠٠
التعقيم، التبريد، التخزين	١٢٨٠٠٠		١٢٨٠٠٠	
الإجمالي	٢٨٠٦٤٢٠٠٠	٢١٦٠٥٠٠٠٠	١٢٣٢٠٠٠	٦٣٣٦٠٠٠٠

جدول رقم (١٢) تحليل تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية

المصدر: إعداد الباحث

هـ - بعد تتبع تكلفة كل مركز نشاط أساسي من عناصر التكاليف يتم تحليل أنشطة كل مركز إلى أنشطة تضيف قيمة والعمل على زيادة كفاءتها وفعاليتها، وأنشطة لا تضيف قيمة يجب العمل على حذفها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، من خلال تخفيض الوقت والجهد المبذولين في أداء تلك الأنشطة، وهذا يتطلب دراسة زمن العملية الإنتاجية الذي يمثل خمسة أزمته هي: زمن التشغيل، والحركة، والفحص، والانتظار، والتخزين، ومن ثم تحليل تلك الأزمنة إلى نوعين: الأول هو الزمن اللازم لبذل الجهد المطلوب لأداء الأنشطة التي تضيف قيمة، وهذا الزمن يجب الإبقاء عليه والذي يمثل زمن التشغيل الفعلي، أما الثاني فإنه يمثل الزمن اللازم لبذل الجهد المطلوب لأداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهذا الزمن يجب حذفه (بالترايط وظيفياً مع التقنيات الحديثة كما موضح لاحقاً) والذي يمثل زمن كل من الحركة والفحص والانتظار والتخزين، وهذا يعني حذف الوقت والجهد المبذولين في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة والمتمثل في أنشطة الحركة والنقل والتسليم والمناولة والفحص والانتظار والتخزين.

وبعد حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة يجب تحديد تكلفتها تمهيداً لتخفيضها من تكلفة كل نشاط أساسي، وهي تساوي ساعات العمل المباشر غير المنتجة لكل مركز نشاط أساسي مضروباً في معدل أجر الساعة البالغ ٦٢.٥ ريال/ ساعة.

ومن أجل تحديد الأزمنة غير المنتجة لا بد أولاً من تحديد زمن التشغيل الفعلي الذي يمثل ساعات العمل المباشر التي يقضيها العمال في أداء الأنشطة التي تضيف قيمة ومن ثم طرحها من ساعات العمل المباشر الكلية للوصول إلى ساعات العمل المباشر المستفزة في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

سبق القول أن الطاقة الإنتاجية اليومية هي ٢٥٠٠٠ وحدة من المنتج، وبالتالي يكون عدد الأيام اللازمة للإنتاج تساوي:

$$٥٧٦٠٠٠ \div \text{وحدة } ٢٥٠٠٠ = ٢٣ \text{ يوماً}$$

في حين بلغت عدد أيام الإنتاج الفعلية ٣٢ يوماً وأن الفرق بينهما البالغ ٩ أيام يمثل الأزمنة غير المنتجة المستفزة في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة التي يمكن تحديدها كما يلي:

$$٩ \text{ أيام} \times ٨ \text{ ساعات} = ٧٢ \text{ ساعة/عامل}$$

ويكون إجمالي ساعات العمل المباشر غير المنتجة تساوي:

$$٧٢ \text{ ساعة} \times ٧٧ \text{ عاملاً} = ٥٥٤٤ \text{ ساعة}$$

ويتم تحديد زمن التشغيل الفعلي لكل مركز من خلال المعادلة التالية:

$$٢٣ \text{ يوماً} \times ٨ \text{ ساعات} \times \text{عدد عمال المركز}$$

ويمكن توضيح الأزمنة غير المنتجة على مستوى كل مركز نشاط أساسي وفقاً للجدول التالي:

مركز النشاط	الزمن الكلي	زمن التشغيل (المنتج)	الزمن غير المنتج
أنشطة الإنضاج والفرز	٢٣٠٤	١٦٥٦	٦٤٨
أنشطة الوزن والغسل	٤٣٥٢	٣١٢٨	١٢٢٤
أنشطة التقطيع	٥٣٧٦	٣٨٦٤	١٥١٢
أنشطة الفلتر والبيسترة	١٥٣٦	١١٠٤	٤٣٢
أنشطة التعبئة والقفل	٤٠٩٦	٢٩٤٤	١١٥٢

٥٧٦	١٤٧٢	٢٠٤٨	أنشطة التعقيم والتبريد والتخزين
٥٥٤٤	١٤١٦٨	١٩٧١٢	الإجمالي

جدول رقم (١٣) الأزمنة غير المنتجة لكل مركز نشاط أساسي

المصدر: إعداد الباحث

ويمكن تحديد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة على مستوى كل مركز من خلال المعادلة التالية:

الزمن غير المنتج في المركز × معدل الأجر الفعلي

والجدول التالي يبين تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة لمراكز الأنشطة الأساسية:

مركز النشاط الأساسي	الزمن غير المنتج	تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة
الإنضاج والفرز	٦٤٨	٤٠٥٠٠
الوزن والغسل	١٢٢٤	٧٦٥٠٠
التقطيع	١٥١٢	٩٤٥٠٠
الفترة والبسترة	٤٣٢	٢٧٠٠٠
التعبئة والقفل	١١٥٢	٧٢٠٠٠
التعقيم، التبريد، التخزين	٥٧٦	٣٦٠٠٠
الإجمالي	٥٥٤٤	٣٤٦٥٠٠

جدول رقم (١٤) تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة في مراكز الأنشطة الأساسية

المصدر: إعداد الباحث

وبالتالي تصبح التكلفة الصناعية المباشرة لمراكز الأنشطة الأساسية بعد استبعاد تكلفة

الأنشطة التي لا تضيف قيمة كما يلي:

مركز النشاط الأساسي	إجمالي التكلفة	التكلفة		
		مواد مباشرة	أجور مباشرة	مصرفات أخرى
الإنضاج والفرز	٢١٦١٠٣٥٠٠	٢١٦٠٠٠٠٠	١٠٣٥٠٠	
الوزن والغسل	١٩٥٥٠٠		١٩٥٥٠٠	
التقطيع	٢٤١٥٠٠		٢٤١٥٠٠	
الفترة والبسترة	١١٩٠٠٠	٥٠٠٠٠	٦٩٠٠٠	
التعبئة والقفل	٦٣٥٤٤٠٠٠		١٨٤٠٠٠	٦٣٣٦٠٠٠٠

التعقيم، التبريد، التخزين	٩٢٠٠٠		٩٢٠٠٠
الإجمالي	٢٨٠٢٩٥٥٠٠	٢١٦٠٥٠٠٠٠	٨٨٥٥٠٠
	٦٣٣٦٠٠٠٠		

جدول رقم (١٥) التكلفة الصناعية المباشرة لمراكز الأنشطة الأساسية بعد استبعاد تكلفة

الأنشطة التي لا تضيف قيمة

المصدر: إعداد الباحث

أما بالنسبة لتكلفة مراكز الأنشطة الداعمة التي تمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة فتم

متابعة تكلفتها على مستوى المجمع ككل وذلك وفقاً للجدول التالي:

التكلفة	مراكز الأنشطة الداعمة
٩١٨٤٥٠٠٠	الإشراف على الإنتاج
١٩٦٨١١٠٠٠	المستلزمات السلعية
٤٠٤٥٥٧٠٠	المستلزمات الخدمية
٣٠٩٧٩٥٠٠	المختبر
٨٨٣٠٩١٠٠	خدمات متنوعة
٤٤٨٤٠٠٣٠٠	الإجمالي

جدول رقم (١٦) التكلفة الإجمالية لمراكز التكلفة بعد تطبيق تحليل سلسلة القيمة

المصدر: سجلات المجمع

ثانياً: أهمية تطبيق تحليل سلسلة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل

يمكن توضيح دور تطبيق تحليل سلسلة القيمة في تخفيض التكلفة وبالتالي زيادة المبيعات والحصة السوقية لتدعيم القدرة التنافسية بالمجمع من خلال النقاط التالية:

١ - إن تطبيق تحليل سلسلة القيمة بالمجمع أسهم في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة تمهيداً لزيادة كفاءتها وفعاليتها، والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على حذفها واستبعاد تكلفتها، وبالتالي تخفيض زمن العملية الإنتاجية وتخفيض تكاليف الأنشطة الإنتاجية.

٢ - إن تطبيق تحليل سلسلة القيمة أدى إلى تخفيض التكلفة الصناعية المباشرة لمنتج المجمع بمقدار ٣٤٦٥٠٠ ريال، وهذا بدوره يسهم في تقديم المنتج بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية مقارنة بالمنتجات البديلة، مما يعمل على تدعيم العلاقة مع المستهلكين وزيادة حجم ثقتهم بالمنتج، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة المبيعات والحصة السوقية وبالتالي تدعيم المركز التنافسي للمجمع في السوق.

٣ - إن تحليل الأنشطة إلى مراكز أنشطة أساسية ومراكز أنشطة داعمة وتحليل مدخلات ومخرجات كل مركز فضلاً عن العمليات التي تتم بكل مركز نشاط بالمجمع يسهم في توفير البيانات والمعلومات التفصيلية التي يمكن الاستفادة منها في تحسين كفاءة الأنشطة الإنتاجية وإدارتها بما يستجيب لمتطلبات البيئة التنافسية الخارجية للمجمع.

٤ - من خلال التكامل مع تحليل الوضع التنافسي فإن المعلومات التفصيلية التي يوفرها تحليل سلسلة القيمة تسهم في تحديد نقاط القوة والضعف بالمجمع فضلاً عن تحقيق مزايا تنافسية من خلال إدارة سلسلة القيمة الخاصة به بأسلوب يوجه التركيز والاهتمام إلى نقاط القوة وتلافي نقاط الضعف والعمل على الاستجابة لمتطلبات البيئة الخارجية للمجمع.

٥ - يساعد تطبيق تحليل سلسلة القيمة في توفير العديد من البيانات والمعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المجمع التي تفيد في تحقيق مزايا تنافسية، مثل توفير المعلومات المتعلقة بأنشطة العمليات الإنتاجية وتكلفة مدخلاتها، وإمكانية تخفيض تكلفة تلك المدخلات من خلال الحصول عليها بأسعار منخفضة من الموردين باستغلال قوة المجمع التفاوضية معهم بالاستفادة من التكامل مع تحليل الوضع التنافسي.

٦ - تسهم العلاقات والروابط بين أنشطة سلسلة القيمة والتنسيق فيما بينها في تحسين كفاءة أداء الأنشطة وتخفيض تكلفتها، فعلى سبيل المثال إن قيام إدارة البحث والتطوير بدراسة إمكانية تطوير وتحسين العملية الإنتاجية وتحديد الإجراءات العملية اللازمة لزيادة معدل إنتاجية عمال الإنتاج بالتنسيق مع إدارة الإنتاج يؤدي إلى زيادة عدد الوحدات المنتجة. ومن المعروف أنه كلما زاد حجم الإنتاج تنخفض التكلفة وتزداد قيمة المبيعات والحصة السوقية للمنشأة مما يسهم في تدعيم المركز التنافسي ومواجهة تهديدات قوى المنافسة الخمس عن طريق تحسين كفاءة الأداء التشغيلي بما يستجيب لمتطلبات البيئة الخارجية.

٧ - إن المعلومات الناتجة عن تحليل سلسلة القيمة تسهم في إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بالاستفادة من الترابط الوظيفي مع أسلوب التحسين المستمر الذي يعمل على تخفيض التكلفة بشكل تدريجي ومستمر على فترات طويلة الأجل.

يتضح مما سبق أن تطبيق تحليل سلسلة القيمة بالمجمع أدى إلى تخفيض عدد الأيام اللازمة للإنتاج بمقدار ٩ أيام، وبالتالي تخفيض تكلفة وزمن تصنيع المنتج والمساهمة في تقديمه للسوق بتكلفة منخفضة وسعر تنافسي مقارنة بالمنافسين، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة حجم المبيعات والحصة السوقية وبالتالي تدعيم المركز التنافسي للمجمع، فضلاً عن توفير العديد من البيانات والمعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية الهادفة إلى تحسين الأداء التشغيلي في المجمع لمواجهة تهديدات البيئة الخارجية المتمثلة في قوى المنافسة الخمس، والمساهمة في إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بما يسهم في تحقيق بعض المزايا التنافسية على المدى طويل

الأجل، الأمر الذي يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للمجمع. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية القائلة:

"يسهم تطبيق تحليل سلسلة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"

المبحث الثالث: تطبيق تحليل مسببات التكلفة

أولاً: إجراءات تطبيق تحليل مسببات التكلفة

بعد تحليل الأنشطة إلى مراكز أنشطة أساسية ومراكز أنشطة داعمة ضمن المبحث السابق، سيتم تحليل مسببات تكلفة هذين المركزين من خلال إتباع الخطوات العملية اللازمة لتطبيق هذا التحليل التي تم ذكرها سابقاً وذلك على النحو التالي:

١ - تحليل مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية

أ - تحديد مسببات التكلفة الملائمة: من أجل إمكانية التطبيق سيتم اعتبار مجموع تكاليف الأنشطة الفرعية لكل مركز عبارة عن مجموع تكلفة المركز من مواد وأجور ومصروفات صناعية مباشرة، ومن ثم تحديد مسبب التكلفة الملائم لمراكز الأنشطة بناءً على فحص العلاقة السببية بين مسبب تكلفة عناصر التكاليف المباشرة واستهلاك الأنشطة من تلك العناصر - تكاليف المواد والأجور والمصروفات الأخرى المباشرة-، ومن ثم ربط تلك المسببات بمراكز الأنشطة الأساسية، ويمكن تحديد مسبب تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف كما يلي:

- مسبب تكلفة المواد المباشرة هو كمية المواد المستخدمة في الإنتاج.

- مسبب تكلفة الأجور المباشرة هو عدد ساعات العمل المباشر.

- مسبب تكلفة المصروفات الأخرى هو تكلفة عبوة التعبئة.

إن تحديد مسبب التكلفة الملائم لكل مركز نشاط أساسي يتطلب تتبع تكلفة كل مركز نشاط وتحديد نصيبه من كل عنصر من عناصر التكلفة المباشرة والذي تم تحديده مسبقاً ضمن تحليل سلسلة القيمة، وبالتالي فإنه من خلال العلاقة التكاملية مع تحليل سلسلة القيمة يمكن تحديد مسبب تكلفة كل مركز نشاط أساسي على ضوء بيانات الجدول رقم (١٥) ضمن المبحث السابق الذي يبين نصيب كل مركز نشاط أساسي من عناصر التكلفة المباشرة، حيث يمكن تحديد تلك المسببات وفقاً للجدول التالي:

مراكز الأنشطة الأساسية	مسبب التكلفة الملائم
أنشطة الإنضاج والفرز	ساعات العمل المباشر، كمية المواد المستخدمة
أنشطة الوزن والغسل	ساعات العمل المباشر
أنشطة التقطيع	ساعات العمل المباشر
أنشطة الفلتر والبيسترة	ساعات العمل المباشر، كمية المواد المستخدمة
أنشطة التعبئة والقفل	ساعات العمل المباشر، تكلفة عبوة التعبئة
أنشطة التعقيم والتبريد والتخزين	ساعات العمل المباشر

جدول رقم (١٧) مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مسبب التكلفة - عدد ساعات العمل المباشر - يشترك في جميع مراكز الأنشطة الأساسية، بينما مسبب التكلفة - كمية المواد المستخدمة - يتعلق بمركزي أنشطة الإنضاج والفرز وأنشطة الفلتر والبيسترة، أما مسبب التكلفة - تكلفة عبوة التعبئة - فيتعلق بمركز أنشطة التعبئة والقفل.

وعليه يكون لمراكز أنشطة الإنضاج والفرز وأنشطة الفلتر والبيسترة وأنشطة التعبئة والقفل مسببان للتكلفة، أحدهما عدد ساعات العمل المباشر، والآخر هو كمية المواد المستخدمة بالنسبة لمركزي أنشطة الإنضاج والفرز وأنشطة الفلتر والبيسترة، أو تكلفة عبوة التعبئة بالنسبة لمركز أنشطة التعبئة والقفل، بينما لمراكز الأنشطة الباقية مسبب تكلفة وحيد هو عدد ساعات العمل المباشر، وقد اعتمد الباحث هذا التقسيم للأسباب التالية:

- ١ - إمكانية التطبيق وتبسيط الإجراءات والابتعاد عن التعقيد.
 - ٢ - ضمان قياس أدق للتكاليف.
 - ٣ - تقديم معلومات تكاليفية أكثر دقة.
 - ٤ - ضمان التنسيق مع تحليل سلسلة القيمة لمدخلات ومخرجات مراكز الأنشطة الأساسية، فضلاً عن تحليل العمليات التي تتم في كل مركز.
 - ٥ - سهولة تحليل مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية والتحكم فيها من خلال الاستفادة من الترابط الوظيفي مع بعض الأنظمة والأساليب الحديثة كما سيتم توضيحه لاحقاً.
- ب - تحديد حجم مسببات التكلفة: من خلال الاطلاع على سجلات المجمع بالإضافة إلى البيانات والمعلومات الناتجة عن تحليل سلسلة القيمة يمكن تحديد حجم مسببات تكلفة كل عنصر

تكلفة على مستوى كل مركز نشاط أساسي، واللازمة لإنتاج ٥٧٦٠٠٠ وحدة من منتج لب المانجو الطبيعي وزن ٣ كجم، وفقاً للجدول التالي:

مركز النشاط	حجم مسبب التكلفة		
	كمية المواد المستخدمة	ساعات العمل المباشر	تكلفة عبوة التعبئة
أنشطة الإنضاج والفرز	٢٨٨٠٠٠٠ كجم	١٦٥٦	
أنشطة الوزن والغسل		٣١٢٨	
أنشطة التقطيع		٣٨٦٤	
أنشطة الفلترة والبسترة	١٠٠ كجم	١١٠٤	
أنشطة التعبئة والقفل		٢٩٤٤	١٠ ريال/عبوة
أنشطة التعقيم والتبريد والتخزين		١٤٧٢	
الإجمالي	٢٨٨٠١٠٠ كجم	١٤١٦٨	١٠ ريال/عبوة

جدول رقم (١٨) حجم مسببات تكلفة عناصر التكاليف لكل مركز نشاط أساسي

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول أعلاه أنه تم تحديد حجم مسبب كل عنصر تكلفة مباشرة وفقاً لنصيب كل مركز نشاط أساسي من تلك العناصر، وقد تم تحديد عدد ساعات العمل المباشر لكل مركز وفقاً للمعادلة التالية: عدد ساعات العمل المباشر لكل عامل ١٨٤ ساعة^١ × عدد عمال المركز ونبين كيفية تحديد تلك الساعات من خلال الجدول التالي:

مركز النشاط الأساسي	عدد العمال	ساعات العمل المباشر
أنشطة الإنضاج والفرز	٩	١٦٥٦
أنشطة الوزن والغسل	١٧	٣١٢٨
أنشطة التقطيع	٢١	٣٨٦٤
أنشطة الفلترة والبسترة	٦	١١٠٤
أنشطة التعبئة والقفل	١٦	٢٩٤٤
أنشطة التعقيم، التبريد، التخزين	٨	١٤٧٢
الإجمالي	٧٧	١٤١٦٨

جدول رقم (١٩) عدد ساعات العمل المباشر لكل مركز نشاط أساسي

المصدر: إعداد الباحث

^١ - (٢٣ يوم × ٨ ساعات يومياً).

ج - تحليل مسببات التكلفة: يمكن تحليل مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية على النحو التالي:

١ - تحليل مسبب تكلفة المواد المباشر - كمية المواد المستخدمة

تتكون تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج من مادتين تمثل الأولى تكلفة ثمار المانجو والثانية تكلفة شراء الصبغة، لذلك سيتم تحليل مسبب التكلفة لكل مادة على النحو التالي:

أ - ثمار المانجو: بلغت كمية ثمار المانجو الفعلية المستخدمة لإنتاج ٥٧٦٠٠٠ وحدة من المنتج ٢٨٨٠٠٠٠ كجم التي تمثل حجم مسبب تكلفة مركز أنشطة الإنضاج والفرز، وبلاستفادة من الترابط الوظيفي مع أسلوب التحسين المستمر الذي يعمل على تحقيق تخفيضات تدريجية ومستمرة في التكلفة على فترات طويلة الأجل، من خلال التخلص من حجم الفاقد البالغ ١٣٢٤٨٠٠ كجم (٢٨٨٠٠٠٠ كجم - ١٥٥٢٠٠ كجم) أثناء العملية الإنتاجية، يمكن تخفيض تكلفة المواد المباشر مستقبلاً من خلال تخفيض كمية المواد المستخدمة في الإنتاج، كما تم توضيحه في الفصل اللاحق.

ب - الصبغة: تبلغ تكلفة الصبغة ٥٠٠٠٠ ريال وهي تمثل تكلفة استخدام ١٠٠ كجم بسعر ٥٠٠ ريال/كجم التي تضاف ضمن مركز أنشطة الفلتر والبسترة، ونظراً لكون الكمية والتكلفة ضئيلة مقارنة بتكلفة ثمار المانجو سيتم اعتبار كمية مسبب التكلفة هي ١٠٠ كجم.

٢ - تحليل مسبب تكلفة المصروفات الصناعية - تكلفة عبوة التعبئة

تبلغ تكلفة المصروفات الصناعية ٦٣٣٦٠٠٠٠ ريال (٥٧٦٠٠٠ × ١١٠)، وأن مسبب التكلفة هو تكلفة عبوة التعبئة البالغة ١٠ ريال/عبوة، وسيتم التحكم بهذا المسبب خلال مرحلة التصميم من خلال الاستفادة من الترابط الوظيفي مع نظام التكلفة المستهدفة، حيث ستبلغ تكلفة العبوة الواحدة ١٠٢ ريال كما هو موضح لاحقاً.

٣ - تحليل مسبب تكلفة الأجور المباشرة - ساعات العمل المباشر

يشارك هذا المسبب في جميع مراكز الأنشطة الأساسية، وقد تم التحكم به مسبقاً بالاستفادة من العلاقة التكاملية مع تحليل سلسلة القيمة من خلال حذف تكلفة ساعات العمل المباشر المستنفذة في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي تخفيض عدد الساعات بمقدار ٥٥٤٤

ساعة (١٩٧١٢ - ١٤١٦٨) وبتكلفة قدرها ٣٤٦٥٠٠ ريال (٥٥٤٤ ساعة × ٦٢.٥)، والملفت للانتباه أن حجم هذا المسبب البالغ ١٤١٦٨ ساعة يمثل عدد ساعات العمل المباشر المعيارية اللازمة للإنتاج الفعلي والتي تم توضيحها سابقاً.

لقد تم تحليل مسببات التكلفة بالاعتماد على المعايير الكمية بالنسبة للمواد والأجور المباشرة، أما المعايير المالية فإنها لا تقع ضمن نطاق رقابة وسيطرة المسؤولين عن أداء أنشطة المراكز الأساسية، وإنما تخضع لرقابة وسيطرة إدارة المشتريات بالنسبة لسعر شراء المواد المباشرة، وتخضع لرقابة وسيطرة إدارة شؤون الأفراد بالنسبة لمعدل الأجر الفعلي، وبالتالي ينصب التركيز على المعايير الكمية لعناصر التكاليف والاهتمام بكيفية الاستخدام الأمثل لمدخلات الإنتاج لتحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات الجيدة، ومن ثم المساهمة في تحقيق هدف تخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

٢ - تحليل مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة

سيتم تحديد مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة بناءً على فحص العلاقة السببية لاستهلاك منتج لب المانجو وزن ٣ كجم من تكاليف أنشطة تلك المراكز، وذلك على النحو التالي:

أ - تحديد مسببات التكلفة الملائمة: على ضوء البيانات والمعلومات التي تم جمعها عن أداء العمليات في كل مركز من مراكز الأنشطة الداعمة من خلال الاستفادة من التكامل مع تحليل سلسلة القيمة، بالإضافة إلى المعلومات التي تم جمعها خلال المقابلات الشخصية مع مديري ومشرفي الإنتاج ومسؤولي الخدمات الفنية والتكاليف والأفراد المسؤولين عن أداء الأنشطة الداعمة في المجمع، تمكن الباحث من تحديد مسببات التكلفة لكل مركز من مراكز الأنشطة الداعمة والتي تقيس نصيب المنتج من تكاليف الأنشطة الداعمة، وذلك وفقاً للجدول التالي:

مراكز الأنشطة الداعمة	مسببات التكلفة الملائمة
الإشراف على الإنتاج	تكلفة الأجور المباشرة
المستلزمات السلعية	ساعات تشغيل الآلات
المستلزمات الخدمية	ساعات العمل المباشر
المختبر	عدد مرات الفحص
خدمات متنوعة	ساعات تشغيل الآلات

جدول رقم (٢٠) مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة

المصدر: إعداد الباحث

ب - تحديد حجم مسببات التكلفة: تمكن الباحث من تحديد حجم مسببات تكلفة كل مركز نشاط داعم والذي يقيس مقدار استفادة المنتج من التكاليف غير المباشرة للأنشطة الداعمة، وذلك على النحو التالي:

١- ساعات العمل المباشر: تم تحديد عدد ساعات العمل المباشر للمنتج سابقاً والتي تبلغ ١٤١٦٨ ساعة.

٢- تكلفة الأجور المباشرة: يتم تحديدها من خلال ضرب ساعات العمل المباشر للمنتج في معدل الأجر الفعلي وذلك على النحو التالي:

$$\text{تكلفة الأجور المباشرة للمنتج} = ١٤١٦٨ \text{ ساعة} \times ٦٢.٥ = ٨٨٥٥٠٠ \text{ ريال}$$

٣- ساعات تشغيل الآلات: يتم تشغيل الآلات يومياً لمدة ٨ ساعات، التي يبلغ عددها ضمن خط إنتاج لب المانجو ٨ آلات، وبالتالي تكون عدد ساعات تشغيل الآلات للمنتج كما يلي:

$$= ٨ \text{ آلات} \times ٣٢ \text{ يوم} \times ٨ \text{ ساعات} = ٢٠٤٨ \text{ ساعة}$$

٤- عدد مرات الفحص: سبق القول بأن هناك فحوصات تتم قبل وأثناء وبعد الإنتاج، يمكن تقسيمها إلى أربع فحوصات هي:

- فحص ثمار المانجو الداخلة في الإنتاج.

- فحص عبوات التعبئة.

- فحص درجة تركيز العصير.

- فحص درجة الحموضة.

ونظراً لأن عدد أيام الإنتاج الفعلية هي ٣٢ يوم، فإن عدد مرات الفحص خلال الفترة

$$= ٣٢ \text{ يوم} \times ٤ \text{ مرات} = ١٢٨ \text{ مرة.}$$

ويمكن توضيح ما سبق من خلال الجدول التالي:

مراكز الأنشطة الداعمة	حجم مسبب التكلفة
الإشراف على الإنتاج	٨٨٥٥٠٠ ريال
المستلزمات السلعية	٢٠٤٨ ساعة
المستلزمات الخدمية	١٤١٦٨ ساعة
المختبر	١٢٨ مرة
خدمات متنوعة	٢٠٤٨ ساعة

جدول رقم (٢١) حجم مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة للمنتج

المصدر: إعداد الباحث

ج- تحليل مسببات التكلفة: يمكن تحليل مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة على النحو التالي:

١- ساعات العمل المباشر: لقد تم التحكم بحجم هذا المسبب مسبقاً وبالمثل بالنسبة لمسبب التكلفة - تكلفة الأجور المباشرة -.

٢- ساعات تشغيل الآلات: إن الطاقة الإنتاجية المتاحة للآلات هي إنتاج ٢٥٠٠٠ علبه من المنتج وزن ٣ كجم يومياً، إلا أن نسبة الطاقة المستغلة ٧٢٪ بمعدل إنتاج يومي ١٨٠٠٠ علبه، وفي حال استغلال الطاقة المتاحة للآلات بالكامل ستصبح عدد الأيام المطلوبة للإنتاج = $25000 \div 576000 = 23$ يوم، وهي نفس عدد الأيام المطلوبة من عمال الإنتاج للوصول إليها من خلال استخدام برامج التحسين المستمر بمعدل ١٨٤ ساعة عمل مباشر لازمة للإنتاج الفعلي، وبالتالي يمكن تخفيض زمن العملية الإنتاجية من ٣٢ يوم إلى ٢٣ يوم، وتكون عدد ساعات تشغيل الآلات المطلوبة هي:

$$= 8 \text{ آلات} \times 23 \text{ يوم} \times 8 \text{ ساعات} = 1472 \text{ ساعة}$$

ويكون حجم مسبب تكلفة المركزين المستلزمات السلعية، والخدمات المتنوعة من ساعات تشغيل الآلات هو ١٤٧٢ ساعة.

٣- عدد أيام الفحص: بعد تخفيض زمن العملية الإنتاجية إلى ٢٣ يوم بدلاً من ٣٢ يوماً تصبح عدد مرات الفحص اللازمة لتصنيع المنتج كما يلي:

$$= 4 \text{ مرات} \times 23 \text{ يوم} = 92 \text{ مرة}$$

على ضوء ما سبق يمكن تحديد حجم مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة بعد تطبيق تحليل مسببات التكلفة وفقاً للجدول التالي:

مراكز الأنشطة الداعمة	حجم مسبب تكلفة
الإشراف على الإنتاج	٨٨٥٥٠٠ ريال
المستلزمات السلعية	١٤٧٢ ساعة
المستلزمات الخدمية	١٤١٦٨ ساعة
المختبر	٩٢ مرة
خدمات متنوعة	١٤٧٢ ساعة

جدول رقم (٢٢) حجم مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة بعد تطبيق تحليل مسببات التكلفة

المصدر: إعداد الباحث

ثانياً: أهمية تطبيق تحليل مسببات التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل

يمكن توضيح دور تطبيق تحليل مسببات التكلفة في إدارة مسببات التكلفة والتحكم فيها بهدف تخفيض التكلفة وتخفيض زمن العملية الإنتاجية لتقديم المنتج بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية وبالتالي زيادة المبيعات والحصة السوقية بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل من خلال النقاط التالية:

١ - تم تحديد مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية والداعمة للمجمع على ضوء تحليل سلسلة القيمة بناءً على فحص العلاقة السببية بين أداء الأنشطة وحدث التكلفة، وتحليل تلك المسببات بهدف تخفيضها والمساهمة في تخفيض تكاليف الأنشطة لتحقيق مزايا تنافسية تسهم في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

٢ - من خلال الترابط الوظيفي مع أسلوب التحسين المستمر يمكن تخفيض حجم مسبب تكلفة المواد المباشرة - كمية المواد المستخدمة - بالتخلص من التالف والفاقد من المواد أثناء العملية الإنتاجية وبالتالي تخفيض تكلفة المواد المباشرة مستقبلاً كما سيتم توضيحه لاحقاً.

٣ - من خلال التكامل مع تحليل سلسلة القيمة تم حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة التي تم قياسها بعدد ساعات العمل المباشر المستنفذة في أداء تلك الأنشطة وبالتالي تخفيض حجم مسبب تكلفة الأجور المباشرة - ساعات العمل المباشر - مما يسهم في تحقيق وفر في تكلفة المنتج.

٤ - من خلال الترابط الوظيفي مع نظام التكلفة المستهدفة يمكن تخفيض حجم مسبب تكلفة المصروفات الصناعية الأخرى - تكلفة عبوة التعبئة - في مرحلة التصميم، وبالتالي تخفيض تكلفة تلك المصروفات، وتخفيض تكلفة المنتج، كما تم توضيحه لاحقاً.

٥ - تم تحديد مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة تمهيداً لقياس نصيب المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة لتلك المراكز من خلال الترابط الوظيفي مع نظام تكاليف الأنشطة، وبالتالي تحقيق قياس أفضل للتكاليف وتقديم معلومات تكاليفه أكثر دقة يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات الإدارية التي من شأنها تحقق مزايا تنافسية.

٦ - إن تخفيض زمن العملية الإنتاجية ومن ثم عدد الأيام اللازمة للإنتاج أسهم في تخفيض حجم مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة المرتبطة بالفترة الزمنية مثل عدد مرات الفحص، عدد

ساعات تشغيل الآلات، مما أسهم في تخفيض مقدار استهلاك المنتج من تكاليف الأنشطة الداعمة، وبالتالي تخفيض تكلفة المنتج وتقديمه بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة المبيعات والحصة السوقية ومن ثم تدعيم المركز التنافسي للمجمع بالسوق.

٧- إن المعلومات الناتجة عن هذا التحليل تسهم في إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي من خلال الترابط الوظيفي مع أسلوب التحسين المستمر، الذي يعمل على تحقيق تخفيض تدريجي ومستمر في التكلفة على فترات طويلة الأجل.

يتضح مما سبق أن تطبيق تحليل مسببات التكلفة أسهم في تحديد مسببات التكلفة وتحليلها بهدف تخفيض التكلفة بصورة مستمرة، وبالتالي تقديم المنتج بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة المبيعات والحصة السوقية لتدعيم المركز التنافسي ومواجهة تهديدات قوى المنافسة الخمس على المدى طويل الأجل، فضلاً عن كون هذا التحليل يضمن قياس أفضل للتكاليف، وتقديم معلومات تكاليفية أكثر دقة يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية التشغيلية والإستراتيجية التي تهدف إلى إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي وتحقيق مزايا تنافسية مستمرة، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرة التنافسية للمجمع على فترات طويلة الأجل. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية القائلة:

"يسهم تطبيق تحليل مسببات التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"

يتضح مما سبق ، خلال الفصل، أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل على تخفيض التكلفة ومن ثم تقديم المنتجات للسوق بأسعار تنافسية، وبالتالي زيادة المبيعات والحصة السوقية، مما يدعم المركز التنافسي في السوق، وأيضاً هذا التحليل يسهم في حماية المجمع من تأثيرات البيئة التنافسية الخارجية المتمثلة في قوى المنافسة الخمس، وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، بالإضافة إلى توفير العديد من البيانات والمعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات الإدارية الهادفة إلى تدعيم القدرة التنافسية للمجمع. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية الثانية القائلة:

"يسهم تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"

الخلاصة:

إن تطبيق تحليل الوضع التنافسي يساعد المجمع في مجارة وتيرة تطور البيئة التنافسية من خلال توفير المعلومات عن البيئة الخارجية والداخلية له، والتي تفيد في استغلال المجمع لنقاط القوة والتعامل مع الفرص في الحد من نقاط الضعف أو إزالتها، والتخفيف من آثار التهديدات الخارجية المحتملة، وفقاً لإستراتيجية زيادة التكلفة، والأولويات التنافسية المتمثلة في التكلفة والوقت، التي تناسب إمكانيات وقدرات المجمع بما يلبي متطلبات البيئة الخارجية.

كما أن هذا التحليل يسهم في تحقيق التفوق التنافسي للمجمع، بحيث يجعله في موقع أفضل مقارنةً بمنافسيه من الشركات الخارجية الهندية، ويمكن من الحفاظ على الحصة السوقية وحجم المبيعات والعمل على زيادتهما مستقبلاً في حال دخول منشآت جديدة في نفس الصناعة أو توفر منتجات بديلة جديدة في السوق، مما يؤدي إلى تدعيم المركز التنافسي للمجمع وتمكينه من مواجهة تهديدات البيئة التنافسية الخارجية المتمثلة في قوى المنافسة الخمس.

إن تطبيق تحليل سلسلة القيمة بالمجمع يؤدي إلى تخفيض عدد الأيام اللازمة للإنتاج بمقدار ٩ أيام، وبالتالي تخفيض تكلفة ووقت المنتج والمساهمة في تقديمه بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية للسوق مقارنة بالمنافسين، وأيضاً توفير البيانات والمعلومات التي تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية التشغيلية والإستراتيجية التي تهدف إلى تحسين الأداء التشغيلي في المجمع بما يسهم في تحقيق مزايا تنافسية متعددة على المدى طويل الأجل.

إن تطبيق تحليل مسببات التكلفة يسهم في تحديد تلك المسببات وتحليلها بهدف تخفيض التكلفة بصورة مستمرة، وبالتالي تقديم المنتج بتكلفة منخفضة، مما ينعكس ذلك إيجاباً على تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

الفصل السادس:

تطبيق إجراءات نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة
وأسلوب التحسين المستمر في مجمع باجل بالترابط وظيفياً
مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة

المبحث الأول: تطبيق إجراءات نظام تكاليف الأنشطة في مجمع باجل
بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة

المبحث الثاني: تطبيق إجراءات نظام التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين
المستمر في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي
للتكلفة

المبحث الأول: تطبيق إجراءات نظام تكاليف الأنشطة في مجمع باجل بالترباط

وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

سبق القول بأن نظام التكاليف القائم بالمجمع لا يقيس التكلفة بدقة لأنه يقوم بتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وفقاً لمسبب وحيد للتكلفة هو عدد الوحدات المنتجة، لذلك يقوم الباحث في هذا المبحث بتطبيق نظام تكاليف الأنشطة بمجمع باجل لضمان الدقة في قياس تكلفة منتج لب المانجو وزن ٣ كجم، ومن ثم تطبيق الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترباط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة وذلك على النحو التالي:

أولاً: تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بمجمع باجل

يمكن تحديد تكلفة المنتج من المواد والأجور المباشرة من خلال العودة إلى سجلات المجمع، أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فسيتم تحديد نصيب المنتج من تكلفة كل مركز تكلفة بالمجمع وفقاً لمسبب التكلفة الملائم لكل مركز، كما تم توضيحه سابقاً، وذلك على اعتبار أن مراكز التكلفة تمثل مراكز للأنشطة، التي يمكن توضيح تكلفة كل مركز وفقاً للجدول التالي:

مراكز التكلفة	التكلفة
الإشراف على الإنتاج	٩١٨٤٥٠٠٠
المستلزمات السلعية	١٩٦٨١١٠٠٠
المستلزمات الخدمية	٤٠٤٥٥٧٠٠
خدمات متنوعة	١١٩٢٨٨٦٠٠
الإجمالي	٤٤٨٤٠٠٣٠٠

جدول رقم (٢٣) التكلفة الإجمالية لمراكز التكلفة بمجمع باجل

المصدر: سجلات المجمع

من خلال العودة لسجلات المجمع يمكن توضيح حجم استقادة المنتج من تكلفة كل مركز، بالإضافة إلى حجم النشاط الكلي على مستوى المجمع - وذلك قبل تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة - وفقاً للجدول التالي:

مراكز التكلفة	حجم استفاضة المنتج	حجم النشاط الكلي
الإشراف على الإنتاج	١٢٣٢٠٠٠ ريال	٢٠٣٨٤٠٠٠
المستلزمات السلعية	٢٠٤٨ ساعة	٥١٢٩٦
المستلزمات الخدمية	١٩٧١٢ ساعة	٣٢٦١٤٤
خدمات متنوعة	٢٠٤٨ ساعة	٥١٢٩٦

جدول رقم (٢٤) حجم استفاضة المنتج وحجم النشاط الكلي لمجمع باجل

المصدر: سجلات المجمع

يمكن تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة وفقاً للمعادلة التالية:

إجمالي تكلفة المركز × (استفاضة المنتج من تكاليف أنشطة المركز ÷ حجم النشاط)

نصيب المنتج من مركز أنشطة الإشراف على الإنتاج =

$$٥٥٥١٠٧١ = (٢٠٣٨٤٠٠٠ ÷ ١٢٣٢٠٠٠) \times ٩١٨٤٥٠٠٠$$

نصيب المنتج من مركز المستلزمات السلعية =

$$٧٨٥٧٧٠٧ = (٥١٢٩٦ ÷ ٢٠٤٨) \times ١٩٦٨١١٠٠٠$$

نصيب المنتج من مركز المستلزمات الخدمية =

$$٢٤٤٥١٢٥ = (٣٢٦١٤٤ ÷ ١٩٧١٢) \times ٤٠٤٥٥٧٠٠$$

نصيب المنتج من مركز أنشطة الخدمات المتنوعة =

$$٤٧٦٢٦١٤ = (٥١٢٩٦ ÷ ٢٠٤٨) \times ١١٩٢٨٨٦٠٠$$

ومن خلال جمع نصيب المنتج من تكلفة كل مركز تكلفة تكون إجمالي التكلفة الصناعية

غير المباشر للمنتج ٢٠٦١٦٥١٧ ريال، وبالتالي تكون تكلفة الصنع للمنتج بعد تطبيق نظام

تكاليف الأنشطة وفقاً للجدول التالي:

التكلفة			البيان
كلي	جزئي	تحليلي	
		٢١٦٠٠٠٠٠ ٥٠٠٠٠	المواد المباشرة: ثمار المانجو الصبغة
	٢١٦٠٥٠٠٠٠ ١٢٣٢٠٠٠ ٦٣٣٦٠٠٠٠		تكلفة المواد المباشرة تكلفة الأجور المباشرة تكلفة المصروفات الأخرى
٢٨٠٦٤٢٠٠٠ ٢٠٦١٦٥١٧			إجمالي التكلفة المباشرة التكاليف غير المباشر
٣٠١٢٥٨٥١٧			الإجمالي

جدول رقم (٢٥) تكلفة المنتج على أساس تطبيق نظام تكاليف الأنشطة

المصدر: إعداد الباحث

من الجدول أعلاه يلاحظ أن تكلفة المنتج بعد تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بلغت ٣٠١٢٥٨٥١٧ ريال وهي أكبر من تكلفة المنتج في ظل نظام التكاليف القائم البالغة ٣٠٠٣٢٦٧٧٣ ريال وذلك بمقدار ٩٣١٧٤٤ ريال. ويعود السبب في ذلك إلى أنه تم تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة بحسب استفادته من كل مركز من مراكز التكلفة بموجب مسبب التكلفة الملائم، وليس على أساس مسبب وحيد للتكلفة المتمثل في عدد الوحدات المنتجة، مما يسهم ذلك في ضمان الدقة في قياس التكلفة والحصول على بيانات ومعلومات سليمة عن التكلفة تفيد في ترشيد اتخاذ القرارات.

ثانياً: تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة

يتضح جلياً الترابط الوظيفي للنظام مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة، من خلال العلاقة التكاملية بينه وبين كل من تحليل سلسلة القيمة وتحليل مسببات التكلفة، ويمكن توضيح ذلك الترابط من خلال إتباع الخطوات العملية، المذكورة سابقاً، وذلك على النحو التالي:

١ - تحديد الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة:

لقد تم سابقاً تحديد الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل سلسلة القيمة، وتصنيف تلك الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وتم العمل على الإبقاء عليها وزيادة كفاءتها وفعاليتها، وأنشطة لا تضيف قيمة تم احتساب تكلفتها وحذفها وذلك ضمن المبحث الثاني من الفصل السابق.

٢ - تحديد مراكز الأنشطة الأساسية ومراكز الأنشطة الداعمة:

من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل سلسلة القيمة، تم تحديد مراكز الأنشطة الأساسية التي تمثل أنشطة المراحل الإنتاجية اللازمة لإنتاج صنف لب المانجو وزن ٣ كجم، بينما تم تحديد مراكز الأنشطة الداعمة التي تمثل مراكز التكلفة ضمن نظام التكاليف القائم بالمجمع مع فصل مركز التكلفة (الخدمات المتنوعة) إلى مركزين هما: مركز أنشطة المختبر ومركز أنشطة الخدمات المتنوعة، بالإضافة إلى تلك المراكز فإن الباحث يضيف مركز أنشطة البحث والتطوير والتصميم لضمان الدقة عند احتساب التكلفة، نظراً لأن النظام الحالي بالمجمع لا يعتبر تكلفة أنشطة البحث والتطوير من ضمن التكاليف غير المباشرة وإنما يعتبرها ضمن مصاريف تأسيس. ويمكن توضيح مراكز الأنشطة الأساسية ومراكز الأنشطة الداعمة النهائية وفقاً للجدول التالي:

مراكز الأنشطة الأساسية	مراكز الأنشطة الداعمة
١ - أنشطة الإنضاج والفرز	١ - أنشطة الإشراف على الإنتاج
٢ - أنشطة الوزن والغسل	٢ - المستلزمات السلعية
٣ - أنشطة التقطيع	٣ - المستلزمات الخدمية
٤ - أنشطة الفترة والبسترة	٤ - أنشطة المختبر
٥ - أنشطة التعبئة والقفل	٥ - أنشطة خدمية متنوعة
٦ - أنشطة التعقيم والتبريد والتخزين	٦ - أنشطة البحث والتطوير والتصميم

جدول رقم (٢٦) مراكز الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة النهائية بعد تطبيق نظام

تكاليف الأنشطة

المصدر: إعداد الباحث

٣ - تتبع التكاليف إلى مراكز الأنشطة:

تم تتبع التكاليف إلى المراكز على مستوى مراكز الأنشطة الأساسية ومراكز الأنشطة الداعمة وذلك على النحو التالي:

أ - تتبع التكاليف إلى مراكز الأنشطة الأساسية

تمثل تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية في تكلفة المواد والأجور والمصروفات الأخرى المباشرة، وقد تم تحديد نصيب كل مركز من تلك التكاليف من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل سلسلة القيمة، والجدول التالي يبين تكلفة كل مركز:

مراكز الأنشطة الأساسية	التكلفة
أنشطة الإنضاج والفرز	٢١٦١٠٣٥٠٠
أنشطة الوزن والغسل	١٩٥٥٠٠
أنشطة التقطيع	٢٤١٥٠٠
أنشطة الفلتر والبيسترة	١١٩٠٠٠
أنشطة التعبئة والقلل	٦٣٥٤٤٠٠٠
أنشطة التعقيم والتبريد والتخزين	٩٢٠٠٠
الإجمالي	٢٨٠٢٩٥٥٠٠

جدول رقم (٢٧) تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية النهائية بعد تطبيق نظام تكاليف الأنشطة

المصدر: إعداد الباحث

من الجدول أعلاه يلاحظ أن إجمالي تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية أقل من إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة ضمن نظام التكاليف القائم بالمجمع البالغة ٢٨٠٦٤٢٠٠٠ ريال، ويعود ذلك الفرق البالغ ٣٤٦٥٠٠ ريال إلى انخفاض تكلفة الأجور المباشرة من ١٢٣٢٠٠٠ ريال إلى مبلغ ٨٨٥٥٠٠ ريال. وذلك كما تم توضيحه سابقاً.

ب - تتبع تكاليف مراكز الأنشطة الداعمة:

بالعودة إلى سجلات المجمع يمكن توضيح تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة كما يلي:

مراكز الأنشطة الداعمة	التكلفة
الإشراف على الإنتاج	٩١٨٤٥٠٠٠
المستلزمات السلعية	١٩٦٨١١٠٠٠
المستلزمات الخدمية	٤٠٤٥٥٧٠٠
المختبر	٣٠٩٧٩٥٠٠
خدمات متنوعة	٨٨٣٠٩١٠٠
البحث والتطوير والتصميم	٢١٥٠٠٠٠

الإجمالي	٤٥.٥٥.٣٠٠
----------	-----------

جدول رقم (٢٨) تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة النهائية بعد تطبيق نظام تكاليف الأنشطة

المصدر: سجلات المجمع

من الملاحظ أن التكاليف غير المباشرة المذكورة أعلاه تتضمن تكاليف متغيرة، وأخرى ثابتة مثل تكاليف أنشطة الإشراف على الإنتاج التي تعتبر تكاليف ثابتة.

في هذا المجال يشير هورنجرن بأن نظام تكاليف الأنشطة ABC لا يميز بين التكاليف غير المباشرة المتغيرة والثابتة في الأجل القصير، لأن هذا النظام يأخذ التكاليف من منظور طويل الأجل، وبالتالي فإن تكاليف أي نشاط تعالج كتكاليف متغيرة لذلك النشاط.^١

بناءً على ذلك فإن الباحث سيعالج جميع التكاليف غير المباشرة المشار إليها أعلاه بأنها تكاليف متغيرة.

والجدير بالإشارة إليه أن إجمالي تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية تمثل التكلفة الصناعية المباشرة لمنتج لب المانجو وزن ٣ كجم والتي يسهل تخصيصها بشكل مباشر على المنتج، بينما تمثل تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة إجمالي التكاليف غير المباشرة للمجمع ككل باستثناء تكلفة مركز أنشطة البحث والتطوير والتصميم التي تخص أصناف المانجو وزن ٣ كجم، وزن ٨٥٠ جرام، وأكياس الأسبتك وزن ٢٠٠ كجم، لذلك سيتم أدناه التركيز على بيان كيفية تحميل تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة على منتج لب المانجو وزن ٣ كجم.

٤ - تحديد مسببات التكلفة

تم تحديد مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة والتحكم فيها من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل مسببات التكلفة، باستثناء مركز تكلفة أنشطة البحث والتطوير والتصميم الذي مسبب تكلفته هو عدد الوحدات المنتجة من صنف لب المانجو وزن ٣ كجم، وزن ٨٥٠ جرام واستبعاد صنف أكياس الأسبتك وزن ٢٠٠ كجم، كون المجمع لم يقيم بإنتاجه خلال العام ٢٠١١ م.

^١ - تشارلز هورنجرن..... وآخرون، محاسبة التكاليف- مدخل إداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٩. ص ٣٦٢.

وبالعودة إلى بيانات التكاليف والإنتاج في المجمع، تمكن الباحث من تحديد حجم النشاط الكلي لمسببات تكلفة كل مركز نشاط داعم،- مع الأخذ بعين الاعتبار حجم مسببات تكلفة المنتج التي تم تخفيضها سابقاً- والتي يمكن توضيحها وفقاً للجدول التالي:

مراكز الأنشطة الداعمة	مسبب التكلفة	حجم النشاط
الإشراف على الإنتاج	تكلفة الأجور المباشر	٢٠٠٣٧٥٠٠ ريال
المستلزمات السلعية	ساعات تشغيل الآلات	٥٠٧٢٠ ساعة
المستلزمات الخدمية	ساعات العمل المباشر	٣٢٠٦٠٠ ساعة
المختبر	عدد أيام الفحص	٢٤٩٦ مرة
خدمات متنوعة	ساعات تشغيل الآلات	٥٠٧٢٠ ساعة
البحث والتطوير والتصميم	عدد الوحدات المنتجة	٣٤٣٢٠٠٠ وحدة

جدول رقم (٢٩) حجم النشاط الكلي لمسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة

المصدر: سجلات المجمع

٥ - تحديد نصيب المنتج لب المانجو وزن ٣ كجم

يمكن تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة على مستوى كل مركز نشاط داعم وفقاً للمعادلة التالية:

إجمالي تكلفة المركز × (استفادة المنتج من تكاليف أنشطة المركز ÷ حجم النشاط)

علماً بأنه قد تم استخدام حجم استفادة المنتج من تكلفة كل مركز نشاط داعم التي تم تخفيضها وفقاً للجدول رقم ٢٢.

$$\begin{aligned}
 & \text{نصيب المنتج من مركز أنشطة الإشراف على الإنتاج} = \\
 & ٩١٨٤٥٠٠٠ \times (٢٠٠٣٧٥٠٠ \div ٨٨٥٥٠٠) = ٤٠٥٨٨٢٧ \\
 & \text{نصيب المنتج من مركز المستلزمات السلعية} = \\
 & ١٩٦٨١١٠٠٠ \times (٥٠٧٢٠ \div ١٤٧٢) = ٥٧١١٨٦٥ \\
 & \text{نصيب المنتج من مركز المستلزمات الخدمية} = \\
 & ٤٠٤٥٥٧٠٠ \times (٣٢٠٦٠٠ \div ١٤١٦٨) = ١٧٨٧٨٢٤
 \end{aligned}$$

نصيب المنتج من مركز أنشطة المختبر =

$$1141873 = (2496 \div 92) \times 3097900$$

نصيب المنتج من مركز أنشطة الخدمات المتنوعة =

$$2062914 = (50720 \div 1472) \times 88309100$$

نصيب المنتج من مركز أنشطة البحث والتطوير والتصميم =

$$360839 = (3432000 \div 576000) \times 2150000$$

ومن خلال جمع نصيب المنتج من تكلفة كل مركز نشاط داعم تكون إجمالي التكلفة

الصناعية غير المباشر للمنتج ١٥٦٢٤١٤٢ ريال، وبالتالي تكون تكلفة الصنع للمنتج بعد تطبيق

نظام تكاليف الأنشطة وفقاً للجدول التالي:

التكلفة			البيان
كلي	جزئي	تحليلي	
		٢١٦٠٠٠٠٠٠ ٥٠٠٠٠	المواد المباشرة: ثمار المانجو الصبغة
	٢١٦٠٥٠٠٠٠ ٨٨٥٥٠٠ ٦٣٣٦٠٠٠٠		تكلفة المواد المباشرة تكلفة الأجور المباشرة تكلفة المصروفات الأخرى
٢٨٠٢٩٥٥٠٠ ١٥٦٢٤١٤٢			إجمالي التكلفة المباشرة التكاليف غير المباشر
٢٩٥٩١٩٦٤٢			الإجمالي

جدول رقم (٣٠) تكلفة إنتاج صنف لب المانجو وزن ٣ كجم بعد تطبيق نظام تكاليف

الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة

المصدر: إعداد الباحث

يتضح مما سبق أن تكلفة المنتج قد انخفضت من ٣٠٠٣٢٦٧٧٣ ريال في ظل نظام التكاليف القائم بالمجمع إلى مبلغ ٢٩٥٩١٩٦٤٢ ريال بمقدار ٥١٣.٧٥ ريال/وحدة، وهذا يعني أن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في تخفيض

التكلفة والوقت اللازم للإنتاج، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرة التنافسية للمجمع، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثالثة القائلة:

"يسهم تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع

المبحث الثاني: تطبيق إجراءات نظام التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر

في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة

أولاً: تطبيق إجراءات نظام التكلفة المستهدفة في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع

أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

يمكن توضيح الترابط الوظيفي مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من خلال إتباع

الخطوات العملية، المذكورة سابقاً، وذلك على النحو التالي:

١ - تحديد السعر المستهدف

من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل الوضع التنافسي للبيئة الخارجية لمجمع باجل، يتضح

أن متوسط سعر بيع المنتج في السوق هو ٦٠٠ ريال/وحدة، وبالفعل يقوم المجمع ببيع المنتج

لمجموعة العودي التجارية بمبلغ ٦٠٠ ريال/وحدة، التي تقوم بدورها ببيع المنتج في السوق بهامش

ربح قدره ١٧ ريال/وحدة، وهذا يعني أن سعر بيع المنتج ٦١٧ ريال/وحدة هو أعلى من متوسط

سعر البيع السائد في السوق.

لذلك يجب أن يكون سعر بيع المجمع لمجموعة العودي التجارية ٥٨٣ ريال/وحدة (٦٠٠ -

١٧) حتى يتسنى للأخير بيعه في السوق بمبلغ ٦٠٠ ريال/وحدة.

بمعنى آخر يجب أن يكون سعر البيع المستهدف للمجمع = سعر البيع - هامش ربح

مجموعة العودي التجارية.

$$= 600 - 17 = 583 \text{ ريال/وحدة}$$

٢ - تحديد التكلفة المستهدفة

يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج كما يلي:

$$= \text{السعر المستهدف} - \text{هامش الربح}$$

$$\text{وهامش الربح الفعلي} = \text{سعر البيع} - \text{التكلفة الفعلية}$$

$$= 600 - 513.75 = 86.25 \text{ ريال/وحدة}$$

وبالتالي تبلغ التكلفة المستهدفة للوحدة

$$= 583 - 86.25 = 496.75 \text{ ريال/وحدة}$$

وتكون التكلفة المستهدفة للكمية المنتجة

$$= 496.75 \times 576000 =$$

$$= 286128000 \text{ ريال}$$

٣ - احتساب التخفيض المستهدف

غالباً ما تكون التكلفة الفعلية أعلى من التكلفة المستهدفة كما هو الحال مع منتج لب المانجو وزن ٣ كجم، والذي يمكن احتساب مقدار التخفيض المستهدف للكمية المنتجة من المنتج من خلال المعادلة التالية:

التكلفة الفعلية - التكلفة المستهدفة

$$= 295919642 - 286128000 = 9791642 \text{ ريال}$$

٤ - تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب هندسة القيمة

تمثل هندسة القيمة أكثر الأساليب شيوعاً في تخفيض التكلفة الفعلية للوصول إلى التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال إدخال تحسينات على المنتج لإحداث تخفيض في التكلفة دون التضحية بوظائفه الأساسية، أو من خلال التحكم بمسببات التكلفة لتخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتخفيض تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة عن طريق تحسين كفاءة أداء تلك الأنشطة.

يمكن إتباع الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق أسلوب هندسة القيمة بهدف تخفيض التكلفة، المذكورة سابقاً، على النحو التالي:

١- من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل الوضع التنافسي، يتضح أن هناك إمكانية لتصنيع العبوات الفارغة للمنتج باستخدام خطوط إنتاج العبوات الفارغة بالمجمع، ومن خلال إجراء المقابلات مع مسؤولي إدارة التكاليف والإنتاج تبين أن هناك إمكانية لتصنيع العبوات الفارغة بالمجمع بتكلفة قدرها ١٠٢ ريال/عبوة بدلاً من استيرادها من إيطاليا بتكلفة قدرها ١١٠ ريال/عبوة، وبالتالي هناك إمكانية لإدخال تحسينات على المنتج وتخفيض تكلفته بمقدار $8 \times 576000 =$ ٤٦٠٨٠٠٠ ريال، فضلاً عن التحكم بمسبب تكلفة المصروفات الصناعية الأخرى - تكلفة عبوة

التعبئة- والعمل على تخفيضه من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل مسببات التكلفة،(حيث انخفض حجم ذلك المسبب إلى ١٠٢ ريال/عبوة بعد تطبيق أسلوب هندسة القيمة)، وعالية تكون التكلفة الفعلية للمنتج بعد ذلك على النحو التالي:

$$٢٩٥٩١٩٦٤٢ - ٤٦٠٨٠٠٠ = ٢٩١٣١١٦٤٢ \text{ ريال}$$

وهي أقل من التكلفة المستهدفة بمقدار ٥١٨٣٦٤٢ ريال.

٢- من خلال التكامل مع نظام ABC بالترابط وظيفياً مع تحليل سلسلة القيمة وتحليل مسببات التكلفة يمكن المساهمة في تحقيق التكلفة المستهدفة عن طريق تخفيض تكلفة الأجور المباشرة، كما تم توضيحه سابقاً.

٣- من خلال تكامل النظام مع أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع تحليل مسببات التكلفة يمكن تحقيق التكلفة المستهدفة، من خلال تحقيق تخفيض في تكلفة المواد المباشرة بشكل تدريجي عن طريق حذف التالف والفاقد، والعمل على تخفيض التكاليف التي تضيف قيمة من خلال تحسين كفاءة أداء تلك الأنشطة باستخدام برامج التحسين المستمر، مما يسهم في تحقيق وفورات تدريجية ومستمرة في التكلفة لفترات طويلة الأجل شريطة الاستمرار في التحسين.

يتضح مما سبق أن إجمالي تكلفة المنتج انخفضت بمقدار ٤٦٠٨٠٠٠ ريال باستخدام أسلوب هندسة القيمة، مما يعني أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة القائلة:

"يسهم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة في

تدعيم القدرة التنافسية للمجمع"

ثانياً: تطبيق إجراءات أسلوب التحسين المستمر في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع

أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

يمكن توضيح الترابط الوظيفي مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من خلال إتباع الخطوات العملية، المذكورة سابقاً، بالإضافة إلى التكامل مع نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة، وذلك على النحو التالي:

١ - تحديد مقدار مستهدف لتخفيض التكلفة

تم تحديد مقدار التخفيض المستهدف في العام ٢٠١٢م بنسبة ١٪ من تكلفة المنتج في العام السابق، وعليه يتم احتساب مقدار التخفيض المستهدف كما يلي:

$$= \text{التكلفة الفعلية للوحدة} \times ١\%$$

$$= ٥٧٦٠٠٠ \div ٢٩١٣١١٦٤٢ = \text{التكلفة الفعلية للوحدة}$$

$$= ٥٠٥.٧٥ \text{ ريال/وحدة}$$

$$\text{التخفيض المستهدف للوحدة} = ٥٠٥.٧٥ \times ١\% = ٥.٠٦ \text{ ريال}$$

٢ - تنفيذ أنشطة التحسين المستمر

سيتم تنفيذ أنشطة التحسين المستمر لتخفيض التكلفة والوقت اللازم للإنتاج من خلال ما يلي:

أ - إن الكمية الفعلية المستخدمة من ثمار المانجو بلغت ٢٨٨٠٠٠٠ كجم بينما بلغت كمية المخرجات الفعلية ١٥٥٥٢٠٠ كجم وأن الفرق بين الكميتين البالغ ١٣٢٤٨٠٠ كجم يمثل الفاقد والتالف الطبيعي وغير الطبيعي، وبالتالي فإن توجيه أنشطة التحسين المستمر لإحداث تخفيض تدريجي في حجم التلف والضياع من ثمار المانجو خلال المراحل الإنتاجية - خاصة في مراحل الإنضاج والفرز والتقطيع الذي يكون فيها حجم التلف عالياً - يؤدي حتماً إلى تخفيض حجم كمية المواد المستخدمة من ثمار المانجو، ومن ثم التحكم بمسبب تكلفة المواد المباشرة - حجم المواد المستخدمة - من خلال الترابط الوظيفي مع أسلوب تحليل مسببات التكلفة.

ب - من خلال الترابط الوظيفي مع تحليل سلسلة القيمة، يتم تنفيذ أنشطة التحسين المستمر بهدف تخفيض زمن العملية الإنتاجية وإلغاء الأزمنة غير المنتجة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومن ثم حذف تكلفتها مثل أنشطة التحريك والاستلام والانتظار والتخزين وغيرها، والإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة والعمل على زيادة كفاءتها وفعاليتها بهدف تخفيض تكلفتها مثل تحسين كفاءة أداء عمال التقطيع بهدف تخفيض الزمن اللازم للإنجاز وبالتالي المساهمة في تخفيض تكلفة الأجور المباشرة.

ج - العمل على تدريب وتأهيل العاملين بهدف زيادة معدل إنتاجيتهم، وبالتالي زيادة الكفاءة الإنتاجية وتخفيض عدد الأيام الفعلية اللازمة للإنتاج، مما يؤدي إلى تخفيض حجم مسببات التكلفة التي يرتبط حجمها بالفترة الزمنية، مثل ساعات العمل المباشر وساعات تشغيل الآلات وعدد مرات الفحص، ومن ثم المساهمة في تخفيض تكلفة الأنشطة الأساسية كما هو الحال بالنسبة لتكلفة الأجور المباشرة، وتخفيض تكلفة الأنشطة الداعمة كما هو الحال بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة، كما تم توضيحه مسبقاً.

د - إن تدريب وتأهيل العاملين يسهم في إكسابهم مزيداً من الخبرة في التمييز بين الأنشطة المضيفة للقيمة وكيفية المساهمة في زيادة كفاءتها وفعاليتها، والأنشطة غير المضيفة للقيمة والعمل على إلغائها وحذف تكلفتها، مما يؤدي في النهاية إلى تقليص إحدى نقاط الضعف بالمجمع المتعلقة بانخفاض مهارات عمال الإنتاج.

٣ - تحليل الانحرافات بين المقدار الفعلي والمستهدف

سيتم اعتبار هدف التخفيض في العام ٢٠١٢م هو تحقيق التكلفة المستهدفة للوحدة البالغة $28128000 \div 576000 = 496.75$ ريال/وحدة، وأنه تم تخفيض التكلفة الفعلية للوحدة في العام ٢٠١٢م بمقدار ٥.٠٦ ريال/وحدة، وعليه تكون التكلفة الفعلية للوحدة في نهاية عام ٢٠١٢م كما يلي:

$$500.75 - 5.06 = 495.69 \text{ ريال/وحدة}$$

$$\text{وهي أعلى من التكلفة المستهدفة بمقدار } 496.75 - 495.69 = 1.06$$

$$= 3.94 \text{ ريال/وحدة}$$

٤ - الاستمرار في تنفيذ أنشطة التحسين المستمر

بعد تخفيض التكلفة في العام ٢٠١٢م والمساهمة في تحقيق التكلفة المستهدفة، فإن ذلك لا يقف عند هذا الحد بل يجب أن يستمر تنفيذ أنشطة التحسين المستمر في السنوات اللاحقة في سبيل تحقيق التكلفة المستهدفة، وتحقيق وفورات تدريجية ومستمرة في التكلفة على المدى طويل الأجل.

ولا بد من إشراك المدراء والعاملين الذين لهم اتصال مباشر بالعمليات الإنتاجية بالمجمع في تحقيق أهداف أسلوب التحسين المستمر عن طريق إبداء الآراء وتقديم النصائح، وهذا لا يعني محاسبتهم عن التكاليف وإنما حثهم على المساهمة في تخفيضها من خلال مقترحاتهم، وهذا يتطلب توفير نوع من الانسجام والاتصال بين العاملين والمستويات الإدارية المختلفة من أجل أخذ تلك المقترحات بنظر الاعتبار وعدم الاكتفاء بمستوى معين من الأداء، وإنما الاستمرار في تحسين كفاءة العملية الإنتاجية لتحقيق وفورات في التكلفة على المدى طويل الأجل.

يتضح مما سبق أن تكلفة المنتج قد انخفضت بمقدار ٢٩١٤٥٦٠ ريال (٥٧٦٠٠٠ × ٥.٠٦)، مما يعني أن تطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل على تخفيض التكلفة والوقت في مرحلة الإنتاج، مما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثالثة القائلة:

"يسهم تطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة

في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع"

ثالثاً: دور الترابط الوظيفي بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة وكل من نظامي تكاليف

الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر في تدعيم القدرة التنافسية

لمجمع باجل

بعد إتباع الخطوات العملية اللازمة لتطبيق نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة في مجمع باجل بالترابط الوظيفي مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بلغت تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج في عام ٢٠١١م ٥٠٥.٧٥ ريال، بينما بلغت تكلفة الوحدة في ظل نظام التكاليف القائم بالمجمع ٥٢١.٤ ريال، وهذا يعني أن ذلك الترابط أدى إلى تخفيض تكلفة المنتج إلى مبلغ يقل عن تكلفته في ظل نظام التكاليف الحالي.

بالإضافة إلى ذلك فإنه من خلال الترابط الوظيفي بين أسلوب التحسين المستمر مع كل من أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ونظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة تم تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج في العام ٢٠١٢م إلى ٥٠٠.٦٩ ريال، وتحقيق التكلفة المستهدفة بأقل من المبلغ

المستهدف المطلوب، وهذا التخفيض سوف يستمر للسنوات اللاحقة بمعدل ١٪ من تكلفة الوحدة، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة وبالتالي طرح المنتج في السوق بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية على المدى طويل الأجل.

ومن خلال تحقيق تخفيض تدريجي ومستمر في التكلفة، فإن مقدار ذلك التخفيض يساوي مقدار التخفيض الذي يمكن تخفيض سعر المنتج به مستقبلاً، دون التأثير على هامش الربح، ويمكن توضيح ذلك من خلال المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة} + \text{هامش الربح} = \text{السعر}$$

يلاحظ أن مقدار التخفيض السنوي المستهدف في تكلفة وحدة المنتج في الطرف الأيمن من المعادلة يمكن أن يقابله نفس التخفيض في السعر في الطرف الأيسر، دون التأثير على هامش الربح، مما يعني أنه بالإمكان تخفيض السعر في المستقبل وتقديم المنتج بأسعار تنافسية في حال دخول منتجات بديلة منافسة أو منشآت منافسة محلية أو خارجية تعمل في ذات الصناعة.

ويقترح الباحث أن يبقى سعر البيع^١ البالغ ٥٨٣ ريال/وحدة كما هو، مع السعي المستمر في تحقيق وفورات تدريجية في التكلفة مستقبلاً، وفي حالة دخول منتجات بديلة أو منشآت منافسة إلى السوق بأسعار منافسة، فإنه في هذه الحالة يكون بالإمكان تخفيض سعر البيع والحفاظ على الحصة السوقية للمجمع دون التأثير على هامش الربح، وبالتالي إمكانية تقديم المنتج بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية على المدى طويل الأجل.

يتضح مما سبق أن الترابط الوظيفي بين نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، حيث انخفضت تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج من ٥٢١.٤ ريال في ظل نظام التكاليف القائم إلى ٥٠٠.٦٩ ريال، فضلاً عن تخفيض عدد أيام الإنتاج بمقدار ٩ أيام، ومن ثم المساهمة في تقديم المنتج بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية، وإمكانية زيادة الحصة السوقية والمبيعات ومن ثم تدعيم المركز التنافسي على المدى طويل الأجل، فضلاً عن مواجهة تهديدات قوى المنافسة الخمس، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرة التنافسية للمجمع، وهذا يثبت صحة الفرضية الرئيسية الثالثة (بالإضافة إلى إثبات صحة الفرضيات الفرعية الثلاث السابقة) القائلة:

"يسهم تطبيق بعض الأنظمة والأساليب الحديثة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي

للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل"

^١ - يفترض الباحث ثبات معدل التضخم النقدي في السنوات اللاحقة.

الخلاصة:

إن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالمجمع ساهم في قياس تكلفة المنتج بصورة سليمة وبشكل أدق من نظام التكاليف القائم كونه يقوم بتحديد نصيب المنتج وفقاً لمقدار استفادته من تكاليف الأنشطة، سواء كانت أنشطة أساسية أو داعمة، مما يوفر بيانات ومعلومات تكاليفية سليمة تسهم في ترشيد اتخاذ القرارات الهادفة إلى تدعيم القدرة التنافسية.

إن تطبيق نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة- من خلال إتباع إستراتيجية زيادة التكلفة والأولويات التنافسية المتمثلة في التكلفة والوقت- يسهم في تدعيم المركز التنافسي ومواجهة تهديدات قوى المنافسة الخمس، عن طريق تحسين كفاءة الأداء الداخلي بما يستجيب لمتطلبات البيئة الخارجية للمجمع.

إن الترابط الوظيفي بين نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، حيث انخفضت تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج من ٥٢١.٤ ريال في ظل نظام التكاليف القائم إلى ٥٠٠.٦٩ ريال، فضلاً عن تخفيض عدد أيام الإنتاج بمقدار ٩ أيام، ومن ثم المساهمة في تدعيم المركز التنافسي ومواجهة تهديدات قوى المنافسة الخمس في السوق، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

بعد استعراض الإطار النظري للبحث تم في الجانب التطبيقي تقديم وصف لواقع النظام الإنتاجي والتكاليفي الخاص بالمجمع، والتعرف على أدوات تحليل التكلفة المستخدمة، وتقييم دورها في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع. فضلاً عن تطبيق الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق كل أسلوب من أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودورها في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع، بالإضافة إلى تطبيق الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق كل من نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودورها في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع. وقد توصل البحث إلى ثلاث نتائج رئيسية تدرج تحتها نتائج فرعية وذلك على النحو التالي:

١ - النتيجة الرئيسية الأولى:

لا تسهم أدوات تحليل التكلفة المستخدمة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل. ونستدل على ذلك من خلال ما يلي:

١ - إن النظام المعياري المطبق بالمجمع نظام تقليدي غير مكتمل وغير كفوء وغير مطور فهو يحقق رقابة محاسبية في مرحلة الإنتاج فقط ولا يغطي حلقات سلسلة القيمة الأخرى، فضلاً عن تجاهله لمتغيرات السوق والتحليل الإستراتيجي للتكلفة، مما يجعله قاصراً عن تحقيق رقابة شاملة على الأداء التي تحققها المداخل المستحدثة في بيئة الأعمال الحديثة. من المعلوم أن نظام التكلفة المستهدفة يتحكم بالتكاليف في مرحلة التصميم بنسبة لا تقل عن ٨٠٪ وهذا الأمر لا يأخذ النظام المعياري التقليدي بعين الاعتبار.

٢ - لا يوضح النظام المسببات الحقيقية التي تقف وراء تغيرات التكلفة، وتفسر سلوكها، لأنه يعتمد على مسبب وحيد للتكلفة هو عدد الوحدات المنتجة، مما ينعكس سلباً على صلاحية أدواته في تخفيض التكلفة وإدارتها من منظور إستراتيجي، وهذا الأمر لا يخدم أغراض تدعيم القدرة التنافسية.

٣ - إن أساليب تحليل التكلفة المستخدمة في مجمع باجل (تحليل الانحرافات، تحليل نقطة التعادل، طريقة فترة الاسترداد) تتجاهل البيئة الخارجية، فهي تعكس الخصائص الداخلية فقط

للمجمع، وتتجاهل السوق والمنافسة، كما أنها تهدف إلى قياس التكلفة ورقابتها على المدى القصير وليس لها أهداف إستراتيجية أو رؤية مستقبلية لتدعيم مركزها التنافسي ومواجهة تهديدات قوى المنافسة الخارجية.

٢ - النتيجة الرئيسية الثانية:

إن تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل، من خلال العمل على تخفيض التكلفة وزمن العملية الإنتاجية عن طريق اتباع إستراتيجية زيادة التكلفة وفقاً للأولويات التنافسية التي تتلاءم مع إمكانيات وقدرات المجمع المتمثلة في التكلفة والوقت. ويُشتق منها النتائج الفرعية التالية:

أ - النتيجة الفرعية الأولى:

إن تطبيق تحليل الوضع التنافسي يسهم في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل. ونستدل على ذلك من خلال ما يلي:

١- إن تحليل الوضع التنافسي يسهم في تدعيم القدرة التنافسية، ويساعدها في مجاراة وتيرة تطور البيئة التنافسية الحديثة، من خلال توفير المعلومات عن البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة، والتي تفيد في استغلال المنشأة لنواحي القوة لديها في التعامل مع الفرص، والحد من نقاط الضعف أو إزالتها، والحد من آثار التهديدات الخارجية المحتملة، فضلاً عن مساعدة المنشأة في مواجهة قوى التنافس الخمس.

٢ - إن دور تحليل الوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية باستخدام إستراتيجية زيادة التكلفة يبرز من خلال علاقته التكاملية مع كل من تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة اللذان يعملان على تلبية متطلبات البيئة الخارجية، وتوفير المعلومات اللازمة لتطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة من أجل تخفيض التكلفة ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية.

ب - النتيجة الفرعية الثانية:

إن تطبيق تحليل سلسلة القيمة يسهم في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل. ونستدل على ذلك من خلال ما يلي:

١ - إن تطبيق تحليل سلسلة القيمة بالمجمع أسهم في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة تمهيداً لزيادة كفاءتها وفعاليتها، والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على حذفها واستبعاد تكلفتها، من خلال استبعاد الأزمنة غير المنتجة المستنفذة في أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما أدى إلى تخفيض التكلفة الصناعية المباشرة لمنتج المجمع بمقدار ٣٤٦٥٠٠ ريال، وهذا بدوره يسهم في تقديم المنتج بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية مقارنةً بالمنافسين.

٢ - إن تطبيق تحليل سلسلة القيمة بالمجمع أدى إلى تخفيض عدد الأيام اللازمة للإنتاج بمقدار ٩ أيام، وبالتالي تخفيض تكلفة ووقت المنتج وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة حجم المبيعات والحصة السوقية للمجمع، فضلاً عن توفير العديد من البيانات والمعلومات التي تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية التشغيلية والإستراتيجية التي تهدف إلى تحسين الأداء التشغيلي في المجمع بما يسهم في تحقيق العديد من المزايا التنافسية على المدى طويل الأجل.

ج - النتيجة الفرعية الثالثة:

إن تطبيق تحليل مسببات التكلفة يسهم في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل. ونستدل على ذلك من خلال ما يلي:

١ - إن تخفيض زمن العملية الإنتاجية ومن ثم عدد الأيام اللازمة للإنتاج أسهم في تخفيض حجم مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة المرتبطة بالفترة الزمنية مثل عدد مرات الفحص، عدد ساعات تشغيل الآلات، مما أسهم في تخفيض مقدار استهلاك المنتج من تكاليف الأنشطة الداعمة، وبالتالي تخفيض تكلفة المنتج وتقديمه بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية، مما يؤدي إلى زيادة المبيعات والحصة السوقية ومن ثم تدعيم المركز التنافسي للمجمع في السوق.

٢ - إن تطبيق تحليل مسببات التكلفة أسهم في تحديد مسببات التكلفة وتحليلها بهدف تخفيض التكلفة بصورة مستمرة، مما انعكس ذلك إيجاباً على تدعيم القدرة التنافسية للمجمع، فضلاً عن كون هذا التحليل يضمن قياس أفضل للتكاليف، وتقديم معلومات تكاليفية أكثر دقة يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية التشغيلية والإستراتيجية التي تهدف إلى إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي وتحقيق مزايا تنافسية مستمرة.

٣- النتيجة الرئيسية الثالثة:

إن تطبيق بعض الأنظمة والأساليب الحديثة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل، من خلال العمل على تخفيض التكلفة وزمن العملية الإنتاجية وبالتالي تقديم المنتجات بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية دون التأثير على هامش الربح المستهدف، مما ينعكس إيجاباً على زيادة المبيعات والحصة السوقية وتدعيم المركز التنافسي من جهة ومواجهة تهديدات قوى المنافسة الخمس من جهة أخرى عن طريق تحسين كفاءة الأداء الداخلي بما يستجيب لمتطلبات البيئة الخارجية. ويُشتق منها النتائج الفرعية التالية:

أ - النتيجة الفرعية الأولى:

إن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل. ونستدل على ذلك من خلال ما يلي:

١- إن استخدام نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من جهة، والتكامل مع أسلوب التحسين المستمر من جهة أخرى، يسهم في تحقيق تخفيض تدريجي ومستمر في التكلفة فضلاً عن تخفيض زمن العملية الإنتاجية، الذي ينعكس إيجاباً على تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج، فضلاً عن ضمان الدقة في قياس التكلفة.

٢ - إن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة بمجمع باجل أدى إلى تخفيض تكلفة المنتج من ٣٠٠٣٢٦٧٧٣ ريال في ظل نظام التكاليف القائم إلى مبلغ ٢٩٥٩١٩٦٤٢ ريال، مما أسهم ذلك في تخفيض تكلفة المنتج، فضلاً عن تخفيض الوقت اللازم للإنتاج، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

ب - النتيجة الفرعية الثانية:

إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل. ونستدل على ذلك من خلال ما يلي:

١ - إن استخدام نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من جهة، والتكامل مع نظام تكاليف الأنشطة من جهة أخرى، يسهم في تحقيق وفورات في التكلفة في مرحلة البحث والتطوير والتصميم من دورة حياة المنتج.

٢ - إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة في المجمع ساهم في تخفيض تكلفة المنتج بمقدار ٤٦٠٨٠٠٠ ريال، وذلك باستخدام أسلوب هندسة القيمة، وهذا بدوره يسهم في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع.

ج - النتيجة الفرعية الثالثة:

إن تطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسهم في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل. ونستدل على ذلك من خلال ما يلي:

١- إن استخدام أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من جهة، والتكامل مع نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة من جهة أخرى، يسهم في الوصول إلى التكلفة المستهدفة عن طريق تحقيق وفورات تدريجية بالتكلفة في مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج.

٢- إن تطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالمجمع أدى إلى تخفيض تكلفة المنتج بمقدار ٢٩١٤٥٦٠ ريال، فضلاً عن تخفيض زمن العملية الإنتاجية، مما يسهم ذلك في تدعيم القدرة التنافسية للمجمع على فترات طويلة الأجل.

ويشير الباحث إلى أن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الاستراتيجي للتكلفة يهدف إلى تحقيق التكلفة المستهدفة البالغة ٢٨٦١٢٨٠٠٠ ريال وبالتالي تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل من منظور إستراتيجي.

ثانياً: المقترحات والتوصيات

١ - تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض التكلفة وتدعيم المركز التنافسي بما يستجيب لمتطلبات البيئة الخارجية للمجمع.

ولتنفيذ ذلك يقترح الباحث إتباع الإجراءات العملية التالية:

أ - تطبيق تحليل الوضع التنافسي عن طريق تحليل البيئة الخارجية والداخلية بهدف تدعيم المركز التنافسي ومواجهة متطلبات البيئة التنافسية.

ب - تطبيق تحليل سلسلة القيمة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال زيادة كفاءة وفاعلية الأنشطة التي تضيف قيمة، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تقلصها لأدنى حد ممكن.

ج - تطبيق تحليل مسببات التكلفة بهدف تخفيض تكلفة الأنشطة الأساسية والداعمة من خلال التحكم بتلك المسببات مما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية.

٢ - تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة في إطار الأنظمة والأساليب الحديثة بهدف تحسين كفاءة الأداء الداخلي وتدعيم القدرة التنافسية بما يستجيب لمتطلبات البيئة الخارجية للمجمع.

ولتنفيذ ذلك يقترح الباحث إتباع الإجراءات العملية التالية:

أ - تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف ضمان الدقة في القياس والمساهمة في تخفيض التكلفة بالتكامل مع أسلوب التحسين المستمر.

ب - تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم بالتكامل مع نظام تكاليف الأنشطة، باستخدام هندسة القيمة.

ج - تطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض زمن العملية الإنتاجية وتخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج بالتكامل مع نظام التكلفة المستهدفة.

٣ - توفير البيئة والإمكانيات والخبرات اللازمة لتنفيذ ما سبق، مع ضرورة الاهتمام بالتدريب والتأهيل للموظفين والعاملين بالمجمع، مع الأخذ بعين الاعتبار آرائهم ومقترحاتهم الهادفة إلى تحسين كفاءة الأداء الداخلي بما يلبي متطلبات البيئة التنافسية.

٤ - يوصي الباحث تعميم ما سبق على المنشآت الصناعية اليمينية بهدف تدعيم قدرتها التنافسية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

ثانياً: المراجع الأجنبية

أولاً: المراجع العربية:

أ: الكتب

- الكتب العربية:

- ١- أبو غره، صياح. مرعي، عبد الوهاب. الحاج، أنور. وآخرون. "أسس التصنيع الغذائي - الجزء العملي" منشورات جامعة دمشق، كلية الزراعة. ٢٠١٢
- ٢ - البكري، ثامر ياسر. "إستراتيجيات التسويق". دار اليازوري العلمية للنشر، عمان. ٢٠٠٨.
- ٣ - البكري، سونيا محمد. "إدارة الجودة الكلية" الدار الجامعية، الإسكندرية. ٢٠٠٢.
- ٤ - أبو زيد، الدهراوي، كمال. "محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة" الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤.
- ٥ - الجليلاتي، محمد وفخر، نواف. "محاسبة التكاليف ٣ - تكاليف معيارية" مطبعة الروضة، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٨.
- ٦ - السيد، إسماعيل محمد. "الإدارة الإستراتيجية" مفاهيم وحالات تطبيقية - الدار الجامعية، الإسكندرية. ٢٠٠٠.
- ٧ - العارف، نادية. "الإدارة الإستراتيجية". الدار الجامعية، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- ٨ - الفضل، مؤيد محمد. ونور، عبد الناصر إبراهيم. "المحاسبة الإدارية" دار المسيرة للنشر، الطبعة الأولى، عمان. ٢٠٠٢.
- ٩ - المرسي، جمال الدين محمد. وآخرون. "التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية منهج تطبيقي" الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٤.
- ١٠- إبراهيم، محمود. رزوق، ساطع. الدغيم، عبد العزيز. "أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما - نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية" مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان. ٢٠٠١.
- ١١ - باسيلي، مكرم عبد المسيح. "المحاسبة الإدارية - مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء" المكتبة العصرية، المنصورة، الطبعة الثالثة. ٢٠٠١.
- ١٢ - حسين، أحمد علي حسين. "المحاسبة الإدارية المتقدمة - تسعير المنتجات - تقييم الأداء - نظم الإنتاج الحديثة" الإسكندرية، دار الإشعاع. ٢٠٠٠.
- ١٣ - سلمان، علاء جاسم. "محاسبة التكاليف المتقدمة - مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة" دار الصادق، الطبعة الأولى، صنعاء. ٢٠٠٩م.
- ١٤ - صالح، سمير أبو الفتوح. "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم الإدارة في البيئة التنافسية" المنصورة، ٢٠٠٤.

- ١٥ - عطية، أحمد هاشم. "محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية" الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٦.
- ١٦ - غنيم، أحمد محمد. "المدخل الياباني للتحسين المستمر Kaizen ومدى استفادة المنشآت العربية منه" دار الإدارة للبحوث والتدريب والاستشارات، المكتبة العصرية. ٢٠٠٩.
- ١٧ - فخر، نواف وزكي، حسن. "محاسبة التكاليف ٢" منشورات جامعة دمشق. ٢٠٠٥.
- ١٨ - محسن، عبد الكريم. والنجار، صباح مجيد. "إدارة الإنتاج والعمليات" مكتبة الذاكرة، الطبعة الثانية، بغداد. ٢٠٠٦.
- ١٩ - محمود، خضير كامل. "إدارة الجودة الشاملة" دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثالثة. ٢٠٠٧.
- ٢٠ - مرسي، نبيل. "الميزة التنافسية في مجال الأعمال" مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، ٢٠٠٦.
- ٢١ - مصطفى، أحمد السيد. "الإدارة الإستراتيجية - دليل المدير العربي للتفكير والتغيير الإستراتيجي" القاهرة، ٢٠٠٥.
- ٢٢ - ميده، إبراهيم. خليل، عطا الله. "محاسبة التكاليف الفعلية" الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد. ٢٠١١.
- ٢٣ - نور، أحمد. حسين، أحمد. "مبادئ المحاسبة الإدارية" الدار الجامعية، الإسكندرية. ٢٠٠٣.
- الكتب المترجمة:
- ١- بابيت، بينسوسان. كريغ، فليشر. "التحليل الإداري" ترجمة عثمان العكاري وياسر الحريري، دار شعاع للعلوم والنشر، دمشق، ٢٠١٢.
- ٢- بتس، روبرت. ولي، ديفيد. "الإدارة الإستراتيجية: بناء الميزة التنافسية" ترجمة عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة. ٢٠٠٨.
- ٣ - جاريسون، ري إتش، نورين، إريك. "المحاسبة الإدارية" ترجمة محمد عصام الدين، مراجعة احمد حجاج، دار النشر. الرياض، ٢٠٠٢.
- ٤- جاريسون، ري إتش، نورين، إريك. "المحاسبة الإدارية" ترجمة محمد عصام الدين، مراجعة احمد حجاج، دار النشر. الرياض، ٢٠٠٦.
- ٥- شارلز، هل. جاريت، جونز. "الإدارة الإستراتيجية- مدخل متكامل" ترجمة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض. ٢٠٠١.
- ٦ - ميجر، روبرت. ووليامز جان. وهاكا سوان. وبيتر مارك. "المحاسبة أساس قرارات الأعمال" ترجمة وتعريب باسيلي، مكرم عبد المسيح. والديسطي، محمد عبد القادر. وحجاج، أحمد حامد. دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية. ٢٠٠٦.
- ٧ - هورنجرن، وآخرون "محاسبة التكاليف - مدخل إداري" الجزء الأول والثاني، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٩.

٨ - هيتجر، ليسترا. وماتولتش، سبرج. "المحاسبة الإدارية" ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض. ٢٠٠٠.

ب - الدوريات العلمية

١ - إبراهيم، سماسم كامل موسى. "دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية - دراسة ميدانية" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة التاسعة، ٢٠٠٥.

٢ - المحمود، صالح عبد الرحمن. ورزق، محمود عبد الفتاح. "مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد" المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية والإدارية، المجلد السادس، العدد الثاني، ٢٠٠٥.

٣ - الطنملي، سهير محمد. "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة حتمية تنافسية في البيئة المؤتمتة" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو ٢٠٠٦.

٤ - 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 الثاني، العدد الرابع. ٢٠٠٣.

٥ - الوصابي، هاني علي نصر. "دور التحليل الإستراتيجي للوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية-دراسة ميدانية في المنشآت الصناعية السورية" مجلة الباحث العلمي، جامعة إب، اليمن. ٢٠١٣.

٦ - جلس، سالم عبدا لله. "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات" مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإسلامية، المجلد الخامس عشر. العدد الأول، غزة - فلسطين. ٢٠٠٧.

٧ - خضر، سعاد حسن. "مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية - دراسة تحليلية-" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد التاسع والستين، الجزء الأول. ٢٠٠٧.

٨ - خطاب، جمال سعد. "مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية - دراسة ميدانية" مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، ٢٠٠٤.

٩ - خلف، عيد محمود حميدة. "دور تحليل سلسلة القيمة في إدارة التكلفة بالمنشآت التعليمية" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها - جامعة الزقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٤.

١٠ - زغلول، جودة عبد الرؤوف. "نحو نموذج موقفي لتحديد المتغيرات المنظمة للعلاقة بين اختيار مسببات التكلفة وفعالية نظم التكلفة / الإدارة على أساس النشاط" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠٣.

- ١١ - زغلول، جودة عبد الرؤوف. "إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد" المجلة العلمية - التجارة والتمويل - ، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني. ٢٠٠٨.
- ١٢ - شاهين، عبد الحميد أحمد. "مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن BSC كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية - دراسة ميدانية -" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني. ٢٠٠٣.
- ١٣ - طيارة، غسان. ناصر، أكرم. الغضبان، جرجس. "الجودة ودورها في التنمية الاقتصادية" مجلة العلوم الاقتصادية، مركز المدينة المنورة للعلوم الهندسية، ٢٠٠٧.
- ١٤ - عبد الدايم، صفاء. "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة" المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث. ٢٠٠١م.
- ١٥ - عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد. "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية" المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثامن والعشرون، يونيو. ٢٠٠٠.
- ١٦ - عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد. "مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة" مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد ١٥، العدد الأول. يونيو. ٢٠٠١.
- ١٧ - عبد العظيم، محمد حسن. "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، ٢٠٠٥.
- ١٨ - عبد الله، عبد المنعم فليح. "انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف" مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، يوليو ٢٠٠١.
- ١٩ - عربي، محمد بكري. "إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطلب الإدارة الإستراتيجية في القطاع الصناعي - دراسة ميدانية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني. ٢٠٠٤.
- ٢٠ - علي، عفاف مبارك. محمد. "دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني، ٢٠٠٣.
- ٢١ - علي، محمد حسن. وشيخ، فريد عمر. "مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية - دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة -" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية. ٢٠٠٥.

٢٢ - فودة، شوقي السيد. "مقترح للتكامل إطار بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة" دراسة نظرية استكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٤ ، الأول، مارس العدد. ٢٠٠٧.

٢٣ - قاسم، عبد الرزاق محمد. "استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية" مجلة جامعة دمشق، المجلد السادس عشر، العدد الثاني. ٢٠٠٠.

٢٤ - مبارك، أنوار محمد. "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين إدارات المنشأة لتحقيق مزايا تنافسية - دراسة نظرية تطبيقية" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد ٢٩، العدد الثاني، ٢٠٠٥.

٢٥ - محمد، عفاف مبارك. "دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني. ٢٠٠٣.

٢٦- منصور، محمد محمد. "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثالث. ٢٠٠٢.

٢٧- ميده، إبراهيم. "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والاجتماعية، المجلد ٢١، العدد الثاني. ٢٠٠٥.

٢٨ - هاشم، محمد صالح. "تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة" مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٠٠٣.

٢٩ - وديع، محمد عدنان. "القدرة التنافسية وقياسها" المعهد العربي للتخطيط، العدد الرابع والعشرون، السنة الثانية. الكويت ٢٠٠٣.

٣٠ - يوسف، أبوبكر محمد. "إطار مقترح لدور الثقافة التنظيمية في تطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة الثانية والعشرون، العدد الثاني. ٢٠٠٢.

ج - الرسائل الجامعية

١ - الحبري، أديب عبد الوهاب قاسم. "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي لشركات الصناعات الغذائية اليمنية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية. ٢٠٠٨.

- ٢ - الصقع، محمد سالم. "دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة - دراسة تطبيقية -" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٢.
- ٣ - العمائدة، زياد عودة أبنيه. "أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف بالشركات الصناعية الأردنية - دراسة تطبيقية -" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. ٢٠١٢.
- ٤ - القواص، عبد الله. "إمكانية استخدام بطاقة الأهداف المتوازنة في رفع كفاءة الأداء -دراسة تطبيقية على شركة سيريتل للاتصالات الخلوية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق. ٢٠١٠.
- ٥ - المسني، فائزة محمد عبد الهادي. "تطوير نظم التكاليف استجابة للأغراض الإدارية الحديثة- دراسة ميدانية في الشركات الصناعية اليمنية" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. ٢٠٠٩.
- ٦ - المسني، فائزة محمد. "إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وأثره على قرارات التسعير -دراسة تطبيقية على مصنع اسمنت البرح في الجمهورية اليمنية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق. ٢٠٠٦.
- ٧ - المطري، خالد صالح. "استخدام بطاقة الأداء المتوازن بهدف تدعيم استراتيجيات الشركات اليمنية لصناعة الأدوية - دراسة عملية -" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. ٢٠١٠.
- ٨ - الوصابي، هاني علي نصر. "دور تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تحسين كفاءة الأداء بالشركة الدولية لصناعة الأدوية بالجمهورية اليمنية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، ٢٠١١.
- ٩ - سلمان، علاء جاسم. " دور معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم الأداء - دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية-" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية. ٢٠٠٣.
- ١٠ - صالح، رياض عبد المجيد. "دراسات على لب وعصير المانجو المستخلص من بعض الأصناف المزروعة باليمن" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الزراعة، جامعة صنعاء، اليمن. ٢٠٠٦.
- ١١ - طالب، مهند مجيد. "استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد. ٢٠١٠.

١٢ - غطاس، نهى برنس. "تحليل فجوة التكاليف الفعلية عن المستهدفة بغرض دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية مع دراسة تطبيقية" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر. ٢٠١٠.

١٣ - فرحات، منى خالد. "تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC، دراسة تطبيقية على مرفأي اللاذقية و طرطوس" رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، قسم المحاسبة، ٢٠٠٤.

١٤ - مصلح، مجيب الرحمن أحمد. "إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية - دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٠.

١٥ - هديب، عمر محمد. "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي" رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن. ٢٠٠٩.

د - المؤتمرات العلمية:

١ - البتانوني، علاء محمد. "إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتدعيم الوضع التنافسي لتنظيمات الأعمال" المؤتمر العلمي السادس - تعزيز القدرة التنافسية: الإستراتيجيات والسياسات والآليات، الإسكندرية، ٢٧-٢٩ يوليو، ٢٠٠٦.

٢ - حسنين، طارق محمد. "العلاقة بين التكاليف المستهدفة والتكاليف المعيارية وإستراتيجية ريادة التكلفة" مجلد المؤتمر السنوي الثاني لقسم المحاسبة، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، جامعة القاهرة، مصر. ٢٠٠٥.

٣ - نعمه، أميرة محمد. "أثر تطبيق الجودة الشاملة ومواصفات الإيزو في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل العولمة" المؤتمر العلمي الثالث، الجودة الشاملة في ظل إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن. ٢٠٠٦.

هـ - أخرى:

١ - الإدارة العامة للإحصاء والتوثيق الزراعي. "كتاب الإحصاء الزراعي السنوي" وزارة الزراعة والري، صنعاء. اليمن. ٢٠١٠.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

A - Books

- 1 - Atkinson, Anthony, A. Kaplan, Robert. Mark, Young. S."Management Accounting" Pearson Education, Inc., New Jersey, 2004.
- 2 - Baker, Michael, J."Marketing Strategy and Management" 3rd ed, Macmillan Business, 2006.
- 3 - Barfield, J. T. et al .,"Cost Accounting: Traditions And Innovations"4th ed , South Western College Pub, 2003.
- 4 - Blocher, Edward, Chem., Hing and Hin, Thomas, " Cost Management A: Strategic Emphasis " 2nd Ed, McGraw Hill Co,2002.
- 5 -Blocher, Edward., Stout, David., Cokins, Gary., "Cost Management-A Strategic Emphasis" 5th ed, McGraw-Hill. 2010.
- 6 - Daft, R, L."Organization Theory and Design"2nd ed, West Pub, San Francisco, 2001.
- 7 - Dess, George, G. And Lumpkin, G. T, And Eisner, Alan, B., "Strategic Management: Creating Competitive advantage"3rd ed, McGraw- Hill, Irwin, 2007.
- 8- Dorf, Richard. C. And Thomas H. Byers, "Technology Ventures: From Idea To Enterprise" McGraw- Hill Education. U.S.A, 2005.
- 9 - Drury, Colin."Management And Cost Accounting" South-Western, Printed By G. Canal And Italy Business, 2008.
- 10 - Ernst, John. And Young, S., Mark, "Total Cost Management" John Wiley And Sons, Inc.,2000
- 11 - Hilton, Ronald, W. And Maher, Michael, W. And Selto, Frank, H., "Cost Management Strategies For Business Decision"McGraw – Hill, Inc. 2000.
- 12 - Hilton, Ronald, W., "Managerial Accounting" Creating Value In A Dynamic Business Environment, McGraw- Hill, 2008.
- 13 - Hitt, Michael, A. Ireland, R., Duane. And Hoskisson, Robert, E. "Strategic Management : Competitiveness An Globalization, concepts an Cases"4th ed, South- western Collage Publishing, USA. 2001.
- 14 - Horengren, C. Datar, S. Foster, G."Cost Accounting A Management Emphasis"12th Edition, Pearson Education, Inc. New Jersey, USA. 2003.
- 15 - Jean – Jacques, Lambin, Le "Marketing strategic "edition International, Paris, 2001.
- 16 - Jiambalvo, James."Managerial Accounting"3rd ed, John Wiley And Sons, Inc. 2007.

- 17- Johnson, Gerry. Scholes, Kevan. "Exploring Corporate Strategy" sixth Edition, Pearson Education Limited, 2002 .
- 18 - Jones, Gareth R. George, Jennifer M. Hill, Charles W.L., "Contemporary Management" The McGraw-Hill, . 2000.
- 19 - Kaplan, Robert and Atkinson, Anthoy, " Advanced Management accounting " 3rd Ed, Prentice –Hall Inc, 1998.
- 20 - Kinney, Michal, R. And Kinsey, Jenice, Prather. And Raibourn, Gecily, A., "Cost Accounting Foundations And Evolutions" 6th ed, Thomson South- Western. 2006.
- 21 - Kotler, Philip. "Marketing Management" 11th ed, Prentice Hall, 2003.
- 22- Krajewski, Lee. And Ritz Man, Larry. "Operation Management : Strategy And Analysis", fifth edition, Wesley Publishing Company, Inc. New York . 2004.
- 23 - Macmillan, Hugh. Tampoe, Mahen. "Strategic Management" Process, Content, and Implementation, Oxford university Press Inc., New York, 2000.
- 24 - Robbins, Stephen., "Organizational Behavior" 9th ed, Prentice Hall, Inc, New Jersey, 2002.
- 25 - Shim, J. K., And G. S. Joel. "Modern Cost Management Analysis" 2nd ed, USA, Barons Business Library. 2003- Thompson, A, A. And A, J, Strickland., "Strategic Management: Concepts And Cases" 10th ed, Irwin, USA, 2006.
- 26 - Weil, R. Maher, M. "Cost Management" 2ed, John Wiley and Sons, Inc. 2005.
- 27 - Wheelen, Thomas. And Hunger, J., David., "Strategic Management And Business Policy: Concepts" 9th ed, New Jersey, Prentice Hill, 2004.0.
- 28 – Young, S. M. "Management Accounting", Third Edition, Prentice- Hill, Inc. USA. New Jersey, 2001.

B – Periodicals:

- 1- Acord, Terry. "Manufacturing Efficiency: Customer Satisfaction Profitability And Changes FDM" Furniture Design And Manufacturing, VOI, 68, 2002.
- 2 - Albright, T. Lam, M. "Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework "Journal of Managerial Issues, VOI xviii, No. 2. 2006.
- 3 - Brewer, Peter. C. "An Approach To Organizing a Management Accounting Curriculum "Issues In Accounting Education, VOI. 15. No.2, 2000.

- 4 - Charles, B., Stable, And Oystenin, D., "Configuring Value For Competitive Advantage On Chains "Strategic Management Journal, Vol 19, May 2000.
- 5 - Clancy, Ronald, K. " Strategic Design Cost Analysis " Cost Engineering, VOI. 40, NO. 8. 2001.
- 6- Collett, S., "SWOT Analysis "Computer World, VOI. 33, July, 1999.
- 7 - Cooper, R. And Slagmulder, R., "Inter organizational Cost Management And Relational Contest" Accounting Organization And Society, VOI. 29, Issue. 1, 2004.
- 8 - Dal-Ri, Fernando., Alonso, Jose., Duarte, Cesar., " Modeling The Subjectivity in The Target Costing Process: An Experimental Approach Based on The Fuzzy logic Concepts" The International Journal of Digital Accounting Research, VOI. 5, No. 10, 2005.
- 9 - Daniel, H."A Value Chain Analysis for Timber in Four East African Countries" An exploratory Case Study, Volume. 111, Feb. 2013.
- 10- Davila, A.andWouters, Marc."Designing Cost- Competitive Technology Products Through Cost Management" Accounting Horizons, VOI. 18, NO. 1. March 2004.
- 11 - Derya, Eren, Gonca, Tuncel, and G, Mirac "A comparative analysis of activity-based costing and traditional costing" Proceedings of World Academy of Science, Engineering And Technology, VOL. 3, January. 2005.
- 12 - Ellarm, Lisa, M."The Implementation of Target Costing in The United States: Theory Versus Practice "Journal of Supply Chain Management, VOI. 42, Issue. 1, 2006.
- 13 - Flamhoits, Eec. And Hua, Wei. "Searching For Competitive Advantage In The Black Box"European Management Journal, VOI. 12, No. 2. 2003.
- 14- Ghamdi, Salem M."The Use Of Strategic Planning Tools And Technique In Saudi Arabia : An Empirical Study" International Journal Of Management, VOI. 22 Issue 3, September 2005.
- 15 - Hope, T. And Hope, J., "Transforming The Bottom Line Managing Performance With Real Numbers" Long Range Planning, VOI. 29, NO. 4, August. 2007.
- 16 - Jones, T.C, And Others, "Accounting And Technology in Britain And Japan" Management Accounting Research, VOI. 4, no. 2, 2003.
- 17 -Kenned, F. A. And J. Huntzinger. , "Lean Accounting: Measuring And Managing The Value Stream" Cost Management, VOI. 19, Issue. 5, Sep/Oct. 2005.

- 18 -Modarress, B. Ansari, A. Lockwood, D, L."Kaizen Costing for Lean Manufacturing: a Case Study" International Journal of Production Research, VOI. 43, NO. 9, May 2005.
- 19 –Monir Zaman "The Impact Of Activity Based Costing On " Faculty of Business "Firm Performance: The Australian Experience" Central Queensland University, June "and Informatics, VOI. 5, NO. 4, 2009.
- 20 - Pearson, T, A., " Strategic Management Accounting In Practice " CMA Magazine, VOI. 70, Issue. 10. December. 2000.
- 21 - Robert, Craig "Value Chain Management Industry Trend or Event ENT" Vol. 51, Jun 2004.
- 22 - Robin, C., And Reign, s., "The Scope of Strategic Cost Management" Management Accounting, USA, Vol 79, Feb. 2006.
- 23 - Schwartz, Richard. W, And Cohn, Kenneth. H."The Necessity For Physician Involvement In Strategic Planning In Health Care Organizations" The American Journal Of Surgery, VOI. 184, NO. 3, 2002.
- 24 - Shahid, Ansari, Janice Bell, Dan Swenson, " Atemplate For Implementing Target Costing " Cost Management, VOI, 20, Iss. 5 Sep\Oct 2006.
- 25 - Siau, C. And V. L. Dirk."Cost Drivers Analysis In The Airline Industry" Journal Of Cost Management, VOI. 11, Issue. 4, July/ Aug 1997.
- 26 - Walter, D. And G. Lancaster., "Implementing Value Strategic Through The Value Chain" Management Decision, VOI. 38, NO. 3. 2000.
- 27- Young, S. And Selto, F., "New Manufacturing Practice And Cost Management: A Review Of The Literature And Directions For Research" Journal Accounting Literature, VOI. 6, 2003.
- 28 - Zhang Yi, Che Ruhana, " Behavioral and organizational variables affecting the success of ABC success in China " Faculty of Business and Accountancy, University Malaya, Kuala Lumpur, Malaysia, Vol. 4, September. 2010.

C – Others:

- 1- Al Chen, Yuang-Sung. Gilroy, J. Zering, K. "Applying Target Costing in The Development of Marketable and Environmentally Friendly Products From Swine Waste "The Engineering Economist, North Carolina, U.S.A. 2008.
- 2 - Alinezhad, Mehdi. Taghizadeh, Vahid. Ebrati, Mohammedreza., " The Relationship Between Target Costing and Value-Based Pricing and Presenting an Aggregate Model on Customers

- Expectation" International Conference on Leadership, Technology and Innovation Management. 2012.
- 3 - Barney, Jay., "Gaining and Sustaining Competitive Advantage" Addison-Wesley Publishing Company, Inc. 2006.
 - 4 - Brago, And Camilla, Susan, Bent rant, Helen."Crucial Challenge Facing Strategic" July, 2006.
 - 5 - Chen, R. Chung, C."Cause – Effect Analysis for Target Costing" Management Accounting Quarterly, Winter. 2003.
 - 6 - Cokins, Gary, "Integrating Target Cost And ABC" Journal of Cost Management, August 2002.
 - 7 - Chiraka, Richard., "Strategic Cost Management" Accounting: Context And Philosophy, SA, Jun.2008.
 - 8 - Chong Ming ; Wang "Study of Quantitative Optimization Model for Value Chain Based on Activity-Based Cost and Profit". Power University., Beijing, China, June. 2010.
 - 9 - Cooper And Kaplan, "Profit Priorities From ABC" Harvard, Business Review, May – June 1998.
 - 10 - Dakland, J., "Total Quality Management" Herman Professional Publishing, Led – Oxford -, 2002.
 - 11 - Davis, T. C. Liu. And Sammy K."Partnering Beyond Value Chain Analysis: Towards Sustainable Development And Competitive Advantage"2009.
 - 12 - Elloumi, Fathi."Value Chain Analysis: A Strategic Approach To Online Learning" Athabasca University, 2004.
 - 13 - Gatignon, Hubent. And Kimberly, John, R., "Globalization And Challenges" Cambridge University Press. 2005.
 - 14 - Hansen, D. And Mowen, M., "Cost Management Accounting And Control" Thomson South Eastern. 2003.
 - 15 - Hill, W. And Kearney, W., "The Honey Well Experience: How The Company Integrated Six Sigma And Lean Principles For Major Results" Six Sigma Forum Magazine, Feb. 2003 .
 - 16 - IFS – Industrial and Financial System – Research and Development "Kaizen Costing and Value Analysis", 2001, www. ifs world Com.
 - 17- Johnson, S. et. al. "From Commodity To Value Add: Reinventing Strategy" Wood Technology, July, 2004.
 - 18 - Ken C, Snead, Jr., Wayne A. Johnson And Atieno A., Ndede- Amadi, " Advances In Management Accounting " V.14, Elsevier Ltd, 2005.
 - 19 -Larean, William., "Office Kaizen: Transforming Office Operation Into A Strategic Competitive Advantage" ASQ, 2003.
 - 20 - Ling, XU. "Implementation of Activity-Based Costing in China: a case Study of Chinese Multinational Company " School of Accounting and Finance, University of Wollongong. 2012.

- 21 - Lewis, Ronald, J., "Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing" Quorum Books, Westport. 1993.
- 22 - Morse, Wayne. Davis, James. Hartgraves, AL. "Management Accounting, a Strategic Approach" , Thomson Learning, USA. 2003.
- 23 - Pitts, Robert A. Lei, David."Strategic Management - Building And Sustaining Competitive Advantage" West Publication Company, USA, 2002.
- 24 - Porter, T, J., Kehoc, J,G., "Using Activity-Based Costing and Analysis To Make The Pain out of Downsizing at A Naval Shipyard" National Productivity Review, Winter. 1994.
- 25 - Qian, Li. Ben-Arieh, David. "Parametric Cost Estimation Based on Activity-Based Costing: A Case Study for Design and Development of Rotational Parts" International Journal of Production Economics, 2008.
- 26 - Raab, C. Mayer, K. Shoemaker, S. "Menu Engineering Using Activity-Based Costing: An Exploratory Study Using Profit Factor Comparison Approach" Journal of Hospitality and Tourism Research, 2010.
- 27 - Rayburn, L.G., "Principles Of Cost Accounting: Using A Cost Management Approach" Richard, D. Irwin. 2000.
- 28 - Ray, Rebecca. "Learning To View Globalization As Just Another Business Process" Lisa Global Strategic Summit In Boston USA. 2006.
- 29- Reid, Dan. Sanders, Nada."Operations Management" John Wiley And Sons, Inc, 2004.
- 30 - Robert, B. "Hitting The Target" Management Accounting, January. 2003.
- 31 - Ronen, Boaz. And Pass, Shimon. "Focused Operations Management- Achieving More With Existing Resources" John Wiley And Sons, Inc. 2008.
- 32 - Smith, M. Tucker, B. "Strategic Management Accounting" University of South Australia. 2004.
- 33 - Suhmitz, H. "Value Chain Analysis For Policy Makers And Practitioners" International Labour Office Geneva, 2005.
- 34 - Zhang, Qingge,. " A New Activity-Based Financial Cot Management Method" International Conference on Medical Physics and Biomed Engineering. 2012.

The role of strategic analysis of the cost in strengthening competitiveness

Applied Study in Bajil compound of Food Industry in the Republic of Yemen

Abstract

The study problem lies in the fact that Bajil compound uses traditional tools in analyzing cost, which reflects the characteristics of internal environment and ignores the market, the competition and how costs should be according to the requirements of the external environment, which reflects negatively in turn on the validity of these tools in analyzing and reducing cost, and managing it from a strategic prospective.

The aim of this study is to recognize the cost strategic analysis, including the modern approaches of cost analyzing [competitive situation analysis, value chain analysis, cost driver analysis] which take into consideration the requirements of the external environment, and provide data and information used in adopting the appropriate strategy to enhance competitiveness, based upon external and internal environments analysis, and on the basis of the competitive priorities which suit the potentials and capabilities of the compound in meeting the market needs and competition – which is represented by cost and time-.

The study showed the importance of cost strategic analysis in functionally interdependent with some modern systems and approaches in enhancing competitiveness, such as activities based costing system, target cost system and continual improvement method.

One of the most results that the study came up with is that cost strategic analysis (analysis of competitive situation, analysis of value chain, analysis of cost driver) in functionally interdependent with the aforementioned modern systems and approaches, may contribute in reducing cost and time needed for production, hence, providing the product with low cost and competitive prices, which reflects positively by increased sales and market share, and enhancing the competitive position in the market on one hand, and meeting the threats of the five competition forces on the other hand, by improving the efficiency of the internal performance and responding to the requirements of the external environment, which eventually lead to strengthening the competitive capabilities.

دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية

دراسة تطبيقية في مجمع باجل للصناعات الغذائية بالجمهورية اليمنية

إعداد:

هاني علي نصر علي الوصابي

موافقة أعضاء لجنة الحكم

رئيساً	الدكتور حسين القاضي. الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد-جامعة دمشق
عضواً	الدكتور صافي فلوح. الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد-جامعة دمشق
عضواً مشرفاً	الدكتور نواف فخر. الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد-جامعة دمشق
عضواً	الدكتور إبراهيم ميده. الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد-جامعة دمشق
عضواً	الدكتور تيسير المصري. الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد-جامعة دمشق

التصريح

دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية

دراسة تطبيقية في مجمع باجل للصناعات الغذائية بالجمهورية اليمنية

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.

التاريخ: ٩ / ٢٠١٣

هاني علي نصر علي الوصابي

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

إلى روح المرحوم والدي العزيز احتراماً وتقديراً

إلى والدتي العزيزة إجلالاً وإكباراً

إلى رفيقة دربي زوجتي الغالية رمز العطاء والوفاء مودةً ورحمةً وعرفاناً

إلى فلذة كبدي هديل، نور، إيمان، محمد حباً وحناناً

شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

أتقدم بخالص الشكر والتقدير والاحترام لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور/ نواف فخر الذي كان له الفضل الكبير في إعداد هذا البحث المتواضع منذ كان فكرة وحتى أصبح أطروحة في متناول اليد، والذي كان ولا زال يدعمني بنصائحه وتوجيهاته السديدة فله مني جل الشكر والتقدير وعميق الامتنان.

كما أتقدم بأعمق شكري واحترامي للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة والحكم لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة وتقويمها وهم:

الأستاذ الدكتور/ حسين القاضي.

الأستاذ الدكتور/ صافي فلوح.

الأستاذ الدكتور/ نواف فخر.

الأستاذ الدكتور/ إبراهيم ميده.

الدكتور/ تيسير المصري.

ولا يفوتني أن أتقدم بوافر الشكر وعميق الامتنان للأستاذ الدكتور/ عصام قريط رئيس قسم المحاسبة على التسهيلات التي قدمها للباحث خلال فترة الدراسة.

وأتقدم بالشكر للدكتور/ عبد الواحد أحمد حاشد رئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة والاقتصاد- جامعة الحديدة - على تعاونه معي في الدراسة التطبيقية.

كما أتوجه بالشكر والامتنان للعاملين والمسؤولين في مجمع باجل للصناعات الغذائية باليمن، لما أبدوه من حسن التعاون وإمدادهم لي بالمعلومات المطلوبة وتسهيلهم مهمتي حتى آخر يوم أداوم فيه بالمجمع، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ ب ج د هـ-ح ط ي ك	موافقة لجنة الحكم التصريح الاهداء شكر وتقدير قائمة المحتويات قائمة الجداول قائمة الأشكال ملخص الأطروحة باللغة العربية
١٦-١	الإطار العام للدراسة
٢ ٣ ٤ ١٤ ١٥ ١٥ ١٦ ١٦ ١٦	تمهيد مشكلة الدراسة الدراسات السابقة أهمية الدراسة أهداف الدراسة فرضيات الدراسة منهجية الدراسة مجتمع الدراسة أدوات جمع البيانات
٥٣-١٧	الفصل الأول: متطلبات تدعيم القدرة التنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة
٢٩-١٨	المبحث الأول: متغيرات البيئة الحديثة وعلاقتها بالقدرة التنافسية
١٨ ٢٣ ٢٥	أولاً: متغيرات البيئة الخارجية ثانياً: متغيرات البيئة الداخلية ثالثاً: خصائص البيئة التنافسية وأثرها على أنظمة التكلفة
٤٣-٣٠	المبحث الثاني: ماهية القدرة التنافسية
٣٠ ٣٢ ٣٨	أولاً : مفهوم القدرة التنافسية ثانياً: الأولويات التنافسية ثالثاً: قوى المنافسة
٥٢-٤٤	المبحث الثالث: الإستراتيجيات التنافسية العامة
٤٤ ٤٧ ٤٩ ٥١ ٥٣	أولاً: مفهوم الإستراتيجية التنافسية ثانياً: إستراتيجية ريادة التكلفة ثالثاً: إستراتيجية التميز رابعاً: إستراتيجية التركيز خلاصة الفصل الأول
٩٣-٥٤	الفصل الثاني: أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة
٦٤-٥٥	المبحث الأول: مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة
٥٥ ٥٧ ٦١	أولاً: مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ثانياً: التحليل الإستراتيجي للتكلفة ثالثاً: الترابط الوظيفي بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة وإستراتيجية ريادة التكلفة

٦٢	رابعاً: مقارنة بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي للتكلفة
٧٤-٦٥	المبحث الثاني: تحليل الوضع التنافسي
٦٥	أولاً: مفهوم تحليل الوضع التنافسي
٦٦	ثانياً: عناصر تحليل الوضع التنافسي
٧١	ثالثاً: الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق تحليل الوضع التنافسي
٨٣-٧٥	المبحث الثالث: تحليل سلسلة القيمة
٧٥	أولاً: مفهوم تحليل سلسلة القيمة
٧٩	ثانياً: عناصر تحليل سلسلة القيمة
٨١	ثالثاً: الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق تحليل سلسلة القيمة
٩٢-٨٤	المبحث الرابع: تحليل مسببات التكلفة
٨٤	أولاً: ماهية تحليل مسببات التكلفة
٨٧	ثانياً: عناصر تحليل مسببات التكلفة
٩٢	ثالثاً: الإجراءات العملية اللازمة لتطبيق تحليل مسببات التكلفة
٩٣	خلاصة الفصل الثاني
١٢٩-٩٤	الفصل الثالث: تدعيم القدرات التنافسية من خلال الترابط الوظيفي لبعض الأنظمة والأساليب الحديثة مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١٠٤-٩٥	المبحث الأول: الترابط الوظيفي لنظام تكاليف الأنشطة مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة
٩٥	أولاً: مفهوم نظام تكاليف الأنشطة
٩٦	ثانياً: تكامل نظام تكاليف الأنشطة ABC مع أسلوب التحسين المستمر
٩٨	ثالثاً: الترابط الوظيفي بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ونظام تكاليف الأنشطة ABC
١٠٢	رابعاً: إجراءات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١١٦-١٠٥	المبحث الثاني: الترابط الوظيفي لنظام التكلفة المستهدفة مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١٠٥	أولاً: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة
١٠٧	ثانياً: تكامل نظام التكلفة المستهدفة مع نظام تكاليف الأنشطة
١٠٩	ثالثاً: الترابط الوظيفي بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ونظام التكلفة المستهدفة
١١٣	رابعاً: إجراءات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١٢٨-١١٧	المبحث الثالث: الترابط الوظيفي لأسلوب التحسين المستمر مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١١٧	أولاً: مفهوم أسلوب التحسين المستمر
١١٩	ثانياً: تكامل أسلوب التحسين المستمر مع نظام التكلفة المستهدفة
١٢١	ثالثاً: الترابط الوظيفي بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة وأسلوب التحسين المستمر
١٢٦	رابعاً: إجراءات تطبيق أسلوب التحسين المستمر بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١٢٩	خلاصة الفصل الثالث
١٥١-١٣٠	الفصل الرابع: أساليب تحليل التكلفة في مجمع باجل للصناعات الغذائية

بالجمهورية اليمنية	
١٣٨-١٣١	المبحث الأول: النظام الإنتاجي والتكاليفي في مجمع باجل للصناعات الغذائية.
١٣١	أولاً: نبذة عن مجمع باجل للصناعات الغذائية
١٣١	ثانياً: النظام الإنتاجي بالمجمع
١٣٢	ثالثاً: نظام التكاليف القائم بالمجمع
١٣٣	رابعاً: الصنف الخاضع للدراسة
١٤٤-١٣٩	المبحث الثاني: أساليب تحليل التكلفة بمجمع باجل للصناعات الغذائية
١٣٩	أولاً: تحليل الانحرافات
١٤٢	ثانياً: تحليل نقطة التعادل
١٤٣	ثالثاً: طريقة فترة الاسترداد
١٥٠-١٤٥	المبحث الثالث: تقييم أساليب تحليل التكلفة ودورها في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل
١٤٥	أولاً: تقييم النظام المعياري
١٤٦	ثانياً: تقييم تحليل الانحرافات
١٤٩	ثالثاً: تقييم تحليل نقطة التعادل
١٥٠	رابعاً: تقييم طريقة فترة الاسترداد
١٥١	خلاصة الفصل الرابع
١٨٣-١٥٢	الفصل الخامس: تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل
١٦٣-١٥٣	المبحث الأول: تطبيق تحليل الوضع التنافسي
١٥٣	أولاً: إجراءات تطبيق تحليل الوضع التنافسي
١٦١	ثانياً: أهمية تطبيق تحليل الوضع التنافسي في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل
١٧٣-١٦٤	المبحث الثاني: تطبيق تحليل سلسلة القيمة
١٦٤	أولاً: إجراءات تطبيق تحليل سلسلة القيمة
١٧٢	ثانياً: أهمية تطبيق تحليل سلسلة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل
١٨٢-١٧٤	المبحث الثالث: تطبيق تحليل مسببات التكلفة
١٧٤	أولاً: إجراءات تطبيق تحليل مسببات التكلفة
١٨١	ثانياً: أهمية تطبيق تحليل مسببات التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل
١٨٣	خلاصة الفصل الخامس
٢٠٠-١٨٤	الفصل السادس: : تطبيق إجراءات نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١٩٢-١٨٥	المبحث الأول: تطبيق إجراءات نظام تكاليف الأنشطة في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١٨٥	أولاً: تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بمجمع باجل
١٨٧	ثانياً: تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١٩٩-١٩٣	المبحث الثاني: تطبيق إجراءات نظام التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة
١٩٣	أولاً: تطبيق إجراءات نظام التكلفة المستهدفة في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة

١٩٥	ثانياً: تطبيق إجراءات أسلوب التحسين المستمر في مجمع باجل بالترابط وظيفياً مع
١٩٨	أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة
٢٠٠	ثالثاً: دور الترابط الوظيفي بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة وكل من نظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل
٢٠٧-٢٠١	خلاصة الفصل السادس
٢٠٢	النتائج والتوصيات
٢٠٧	أولاً: النتائج
٢٢١-٢٠٨	ثانياً: المقترحات والتوصيات
٢٠٩	قائمة المراجع
٢١٦	أولاً: المراجع العربية
٢٢٢	ثانياً: المراجع الأجنبية
	ملخص الأطروحة باللغة الإنجليزية

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
١	مقارنة بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي للتكلفة	٦٣
٢	تكاليف إنتاج صنف لب المانجو لعام ٢٠١١م	١٣٨
٣	قائمة التكاليف الفعلية عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١	١٤٢
٤	قائمة الدخل لمنتج لب المانجو لعام ٢٠١١م	١٤٣
٥	قائمة تكلفة المشروع	١٤٤
٦	نقاط القوة والضعف في مجمع باجل	١٥٩
٧	الفرص والتهديدات التي تواجه المجمع	١٦٠
٨	مراكز الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة	١٦٥
٩	تحليل مراكز الأنشطة الأساسية	١٦٦
١٠	تحليل مراكز الأنشطة الداعمة	١٦٧
١١	تكلفة الأجور المباشرة لكل مركز نشاط أساسي	١٦٨
١٢	تحليل تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية	١٦٩
١٣	الأزمة غير المنتجة لكل مركز نشاط أساسي	١٧٠
١٤	تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة في مراكز الأنشطة الأساسية	١٧١
١٥	التكلفة الصناعية المباشرة لمراكز الأنشطة الأساسية بعد استبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة	١٧١
١٦	التكلفة الإجمالية لمراكز التكلفة بعد تطبيق تحليل سلسلة القيمة	١٧٢
١٧	مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية	١٧٥
١٨	حجم مسببات تكلفة عناصر التكاليف لكل مركز نشاط أساسي	١٧٦
١٩	عدد ساعات العمل المباشر لكل مركز نشاط أساسي	١٧٦
٢٠	مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة	١٧٨
٢١	حجم مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة للمنتج	١٧٩
٢٢	حجم مسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة بعد تطبيق تحليل مسببات التكلفة	١٨٠
٢٣	التكلفة الإجمالية لمراكز التكلفة بمجمع باجل	١٨٥
٢٤	حجم استفادة المنتج وحجم النشاط الكلي لمجمع باجل	١٨٦
٢٥	تكلفة المنتج على أساس تطبيق نظام تكاليف الأنشطة	١٨٧
٢٦	مراكز الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة النهائية بعد تطبيق نظام تكاليف الأنشطة	١٨٨
٢٧	تكلفة مراكز الأنشطة الأساسية النهائية بعد تطبيق نظام تكاليف الأنشطة	١٨٩
٢٨	تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة النهائية بعد تطبيق نظام تكاليف الأنشطة	١٨٩
٢٩	حجم النشاط الكلي لمسببات تكلفة مراكز الأنشطة الداعمة	١٩١
٣٠	تكلفة إنتاج صنف لب المانجو وزن ٣كجم بعد تطبيق نظام تكاليف الأنشطة بالترابط وظيفياً مع التحليل الإستراتيجي للتكلفة	١٩٢

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
١	نموذج قوى المنافسة الخمس	٤٣
٢	الأساليب الرئيسية للتحليل الإستراتيجي للتكلفة	٥٨
٣	جذور SWOT: أسئلة أساسية تقود إلى خيارات إستراتيجية	٦٩
٤	عناصر تحليل البيئة الخارجية	٧٢
٥	عناصر تحليل البيئة الداخلية	٧٣
٦	عناصر تحليل SWOT	٧٣
٧	أنشطة تحليل سلسلة القيمة	٨٠
٨	الأفكار والمفاهيم الإدارية المتطورة	١٢٤

"دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية"

دراسة تطبيقية في مجمع باجل للصناعات الغذائية بالجمهورية اليمنية

الملخص

تكمن مشكلة الدراسة في أن مجمع باجل يستخدم أدوات تقليدية لتحليل التكلفة، تعكس خصائص البيئة الداخلية وتتجاهل السوق والمنافسة، وما يجب أن تكون عليه التكاليف وفقاً لمتطلبات البيئة الخارجية، مما أنعكس ذلك سلباً على صلاحية تلك الأدوات في تحليل وتخفيض التكلفة، وإدارتها من منظور إستراتيجي.

هدفت الدراسة إلى توصيف التحليل الإستراتيجي للتكلفة بما يتضمنه من أساليب حديثة لتحليل التكلفة (تحليل الوضع التنافسي، تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة) تأخذ بالحسبان متطلبات البيئة الخارجية، وتقدم العديد من البيانات والمعلومات التي تفيد في تبني الإستراتيجية المناسبة لتدعيم القدرة التنافسية، على ضوء تحليل البيئة الخارجية والداخلية، وعلى أساس الأولويات التنافسية التي تتناسب إمكانيات وقدرات المجمع في تلبية احتياجات السوق والمنافسة -التي تمثلت في التكلفة والوقت-.

كما بينت الدراسة أهمية استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالترابط وظيفياً مع بعض الأنظمة والأساليب الحديثة في تدعيم القدرة التنافسية، كنظامي تكاليف الأنشطة والتكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (تحليل الوضع التنافسي، تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة) بالترابط وظيفياً مع الأنظمة والأساليب الحديثة المذكورة يسهم في تخفيض التكلفة والوقت اللازم للإنتاج، وبالتالي تقديم المنتج بتكلفة منخفضة وأسعار تنافسية، تنعكس إيجاباً على زيادة المبيعات والحصة السوقية وعلى تدعيم المركز التنافسي في السوق من جهة، ومواجهة تهديدات قوى المنافسة الخمس من جهة أخرى، من خلال تحسين كفاءة الأداء الداخلي والاستجابة لمتطلبات البيئة الخارجية، مما يؤدي في نهاية الأمر إلى تدعيم القدرات التنافسية. وعليه فإن للتحليل الاستراتيجي للتكلفة دوراً هاماً في تدعيم القدرة التنافسية لمجمع باجل للصناعات الغذائية.

جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تدعيم القدرة التنافسية

إعداد

هاني علي نصر

إشراف أ.د

نواف فخر

أطروحة دكتوراه

٢٠١٣