



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين الربحية "دراسة حالة"

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

فاضل وليد خفس

إشراف

الأستاذ الدكتور إبراهيم العدي

2024

قرار لجنة الحكم

أثر إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين الربحية "دراسة حالة"

إعداد: فاضل وليد خفس

إشراف الأستاذ الدكتور: إبراهيم العدي

نوقشت هذه الرسالة يوم الثلاثاء بتاريخ 12 / 11 / 2024 وبعد إجراء التعديلات المطلوبة من الطالب تمت الموافقة من قبل السادة أعضاء لجنة الحكم وعليه تم التوقيع.

الاسم والمرتبة العلمية	التوقيع
أ. د. حسن زكي الأستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً 
أ. د. إبراهيم العدي الأستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً مشرفاً 
أ. د. منى فرحات الأستاذ المساعد في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً 

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أَقْرَأُ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ١ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ٢ أَقْرَأُ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ٣ الَّذِي
عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ٤ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ٥

صدق الله العظيم

القرآن الكريم، سورة العلق من الآية رقم (1) إلى الآية رقم (5)

تصريح

أنا الطالب فاضل وليد خفس ماجستير في قسم المحاسبة أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة، أو منقولة، أو محرفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن قبلت للحصول على أي شهادة أو درجة علمية، وأن المعلومات الواردة في الرسالة قد نُسبت إلى مصادرها ومؤلفيها بوضوح في متنها وفي قائمة المصادر والمراجع.

دمشق في / /

اسم الطالب: فاضل وليد خفس

التوقيع:

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله على توفيقه، وفضله وكرمه، وعونه لي في إكمال هذه الدراسة، فله الحمد والشكر قبل وبعد وأفضل التسليم وأتمه على حبيبي ونبيي وسيدي محمد ﷺ.

نشكر الله عز وجل الذي من علينا بنعمة العقل، وأرشدنا إلى طريق العلم، وعرفانا منا بالجميل نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى كل من أسهم في إتمام هذا العمل، وأخص بالذكر

أستاذي ومشرفي الفاضل الأستاذ الدكتور إبراهيم العدي النائب العلمي لشؤون الدراسات العلمية الذي تولى الإشراف على هذه الرسالة، وإعطائي من وقته الثمين، ومن فيض علمه وآرائه السديدة، والدعم والتشجيع والملاحظات والتوجيهات القيمة، وروحه السمحة، والجهد والمتابعة المستمرة لي التي كان لها عظيم الأثر في إخراج هذا البحث بالصيغة العلمية المناسبة.

والشكر الموصول وتقديري للأستاذة الكرام أعضاء لجنة الحكم لتكرمهم بمناقشة هذه الرسالة، وعلى ما بذلوه من جهد في القراءة والمناقشة، فلهم جزيل الشكر والامتنان.

كما يسعدني أن أقدم شكري وامتناني لجامعة دمشق العريقة، وأخص بالذكر كلية الاقتصاد لما لمسناه من عناية ورعاية، كما أتوجه بالشكر إلى أساتذتي في قسم المحاسبة لما قدموه فأكرموني وأحسنوا ومدوا يد العون والمساعدة.

كما يشرفني أن أتوجه بالشكر والامتنان إلى عميد كلية الاقتصاد الدكتور حسين دحدوح، ورئيس قسم المحاسبة الدكتور بطرس ميالة على التعاون مع الباحث ورحابة صدره، ولكل العاملين في الكلية، وكل الشكر للمديرين والموظفين والعاملين في شركة أسيا للصناعات الدوائية لتفاعلهم وتعاونهم في تزويدي بالبيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة.

والله ولي الأمر والتوفيق

الإهداء

إلى الذي سيبقى أثره خالداً في قلوبنا وعقولنا، إلى من كان له الفضل في توجيهي ودعمي، أهدي هذا البحث لروحه الطاهرة تعبيراً عن شكري وامتناني.

الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي رحمه الله

إلى التي كانت لي نوراً ومرشداً، إلى التي علمتني الحب والصبر، إلى التي كانت لي سنداً ودعماً في كل لحظة رغم غيابها، فإن ذكرها ستبقى في قلبي.

أمي رحمها الله

إلى من كان له الفضل الأكبر في حياتي، إلى من علمني الصبر والإصرار، إلى من كنت دائماً قدوتي ومثلي الأعلى، إلى من ساندني في صلاته ودعائه، إلى أعظم رجل في الكون.

أبي حفظه الله

إلى من هم أقرب إلي روحي، إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة، إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير، إلى من لا يكتمل فرحي وقلبي إلا بمشاركتكم ووجودكم.

إخوتي وأخواتي

إلى من ساندني ووقف معي في أصعب الظروف، إلى زملائي الغاليين الذين كانوا إخوة لي، ووقفوا بجاني ومدوا يد العون إلي، وقدموا ما يستطيعون في سبيل نجاحي.

(السادة عبد الله مزيك وحسن قاسم)

أحمد الخطيب، أحمد، غياث، محمد الحسن)

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	قرار لجنة الحكم
ت	التصريح
ج	شكر وتقدير
ح	الإهداء
خ	فهرس المحتويات
ر	قائمة الجداول
ز	قائمة الأشكال
س	الملاحق
ش	الملخص
1	الفصل التمهيدي - الإطار العام للدراسة
1	1. المقدمة
1	2. مشكلة الدراسة
2	3. فرضيات الدراسة
2	4. متغيرات الدراسة
2	5. أنموذج الدراسة
3	6. أهداف الدراسة
3	7. أهمية الدراسة
3	8. مصطلحات الدراسة
4	9. حدود الدراسة
4	10. الدراسات السابقة
4	10.1 الدراسات العربية
11	2.10 الدراسات الأجنبية
14	11. منهج الدراسة
14	12. هيكلية الدراسة

15	الفصل الأول - الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية
15	تمهيد
16	المبحث الأول: مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية
17	1.1.1 مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية
18	2.1.1 أهمية إدارة التكلفة الاستراتيجية
18	3.1.1 أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية
19	4.1.1 مبادئ إدارة التكلفة الاستراتيجية
20	5.1.1 أوجه اختلاف إدارة التكلفة الاستراتيجية عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية
22	المبحث الثاني: أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية
23	1.2.1 الإطار العام للتكلفة المستهدفة
23	1.1.2.1 مفهوم التكلفة المستهدفة
24	2.1.2.1 أهمية التكلفة المستهدفة
24	3.1.2.1 أهداف التكلفة المستهدفة
25	4.1.2.1 المبادئ الرئيسية لتنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة
26	5.1.2.1 مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
28	6.1.2.1 محددات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
29	2.2.1 الإطار العام لهندسة القيمة
29	1.2.2.1 مفهوم أسلوب هندسة القيمة
30	2.2.2.1 أهمية أسلوب هندسة القيمة
30	3.2.2.1 أهداف أسلوب هندسة القيمة
31	4.2.2.1 خطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة
32	5.2.2.1 معوقات تطبيق أسلوب هندسة القيمة
33	3.2.1 الإطار العام لأسلوب التحسين المستمر
33	1.3.2.1 مفهوم أسلوب التحسين المستمر
34	2.3.2.1 أهداف أسلوب التحسين المستمر
34	3.3.2.1 مبادئ أسلوب التحسين المستمر
35	4.3.2.1 منهجية تطبيق أسلوب التحسين المستمر

36	5.3.2.1 معوقات تطبيق أسلوب التحسين المستمر
38	خلاصة الفصل الأول
39	الفصل الثاني - الربحية وطرق تحسينها
39	تمهيد
40	المبحث الأول: ماهية الربحية
41	1.1.2 مفهوم الربحية
42	2.1.2 نسب الربحية
45	3.1.2 العلاقة بين الهيكل المالي والربحية
46	4.1.2 العلاقة بين السيولة والربحية
47	المبحث الثاني: مساهمة إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين الربحية
48	1.2.2 إدارة التكاليف من منظور استراتيجي
50	2.2.2 تأثير الإنتاجية على الربحية
51	خلاصة الفصل الثاني
52	الفصل الثالث - الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات
53	المبحث الأول: منهجية الدراسة وإجراءاتها
54	1.1.3 لمحة عن الشركة محل الدراسة
54	2.1.3 منهجية الدراسة
54	3.1.3 مصادر البيانات
55	4.1.3 مجتمع الدراسة والعينة
55	5.1.3 فترة الدراسة
55	6.1.3 متغيرات الدراسة وطرق قياسها
56	المبحث الثاني: دراسة الحالة واختبار الفرضيات
56	1.2.3 تقييم نظام التكاليف في الشركة محل الدراسة
56	2.2.3 تكاليف الأنشطة ونسب الربحية قبل تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية
72	3.2.3 التغير في نسب ربحية الشركة بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية
91	4.2.3 اختبار الفرضيات
93	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

93	1.3.3 نتائج الدراسة
94	2.3.3 التوصيات
95	قائمة المراجع
100	الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول
57	الجدول رقم (1) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم الكبسولات
59	الجدول رقم (2) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم إنتاج الحقن
61	الجدول رقم (3) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم إنتاج التحاميل
63	الجدول رقم (4) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم إنتاج المراهم
65	الجدول رقم (5) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم إنتاج الأشربة
67	الجدول رقم (6) الكميات المنتجة خلال الفترة المدروسة وتكلفتها
67	الجدول رقم (7) أسعار بيع المنتجات خلال الفترة المدروسة
68	الجدول رقم (8) مبيعات الشركة محل الدراسة خلال الفترة المدروسة
69	الجدول رقم (9) الكميات المجانية
69	الجدول رقم (10) نسبة مجمل الربح للشركة محل الدراسة
70	الجدول رقم (11) نسبة صافي الربح للشركة محل الدراسة
71	الجدول رقم (12) نسبة العائد على الأصول في الشركة محل الدراسة
72	الجدول رقم (13) نسبة العائد على حقوق الملكية للشركة محل الدراسة
73	الجدول رقم (14) تقرير الإنتاج الفعلي
74	الجدول رقم (15) نسبة صافي الربح المتحقق للأقسام الخمسة المدروسة
75	الجدول رقم (16) نسبة صافي الربح المستهدف
75	الجدول رقم (17) مقدار التخفيض المطلوب في تكلفة المنتجات
76	الجدول رقم (18) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج الكبسولات
77	الجدول رقم (19) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج الحقن
77	الجدول رقم (20) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج التحاميل

78	الجدول رقم (21) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج المراهم
78	الجدول رقم (22) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج الأشرطة
79	الجدول رقم (23) الأهمية النسبية للأنشطة الإدارية والبيعية
79	الجدول رقم (24) الأهمية النسبية على مستوى عناصر التكاليف
80	الجدول رقم (25) الأهمية النسبية على مستوى تكلفة المواد
80	الجدول رقم (26) الأهمية النسبية لأنشطة الخدمات الإنتاجية
81	الجدول رقم (27) الأهمية النسبية لتكلفة الأقسام الإنتاجية
83	الجدول رقم (28) تصنيف الأنشطة التي تصنف قيمة والتي لا تصنف قيمة
84	الجدول رقم (29) مقدار التخفيض اللازم في الأجور
84	الجدول رقم (30) تكلفة الأنشطة التي قيمة بعد التخفيض اللازم
85	الجدول رقم (31) تكلفة منتجات قسم الكبسولات بعد التخفيض
86	الجدول رقم (32) تكلفة منتجات قسم الحقن بعد التخفيض
86	الجدول رقم (33) تكلفة منتجات قسم التحاميل بعد التخفيض
87	الجدول رقم (34) تكلفة منتجات قسم المراهم بعد التخفيض
87	الجدول رقم (35) تكلفة منتجات قسم الأشرطة بعد التخفيض
88	الجدول رقم (36) نسبة هامش مجمل الربح بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية
89	الجدول رقم (37) نسبة صافي الربح بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية
90	الجدول رقم (38) نسبة العائد على الأصول بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية
90	الجدول رقم (39) نسبة العائد على حقوق الملكية بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل
82	شكل رقم (1) الأهمية النسبية لأقسام الإنتاج خلال الفترة المدروسة
88	شكل رقم (2) تغير نسبة مجمل الربح للشركة محل الدراسة
89	شكل رقم (3) تغير نسبة صافي الربح للشركة محل الدراسة
90	شكل رقم (4) تغير معدل العائد على مجموع الأصول للشركة محل الدراسة
91	شكل رقم (5) تغير معدل العائد على حقوق الملكية للشركة محل الدراسة

الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق
100	الملحق رقم (1) قائمة الدخل للشركة محل الدراسة
101	الملحق رقم (2) قائمة المركز المالي للشركة محل الدراسة

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والمتمثلة بالتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر في تحسين الربحية في شركة آسيا للصناعات الدوائية وهي شركة سورية خلال الفترة (2015-2017)، وتغير هذا الأثر خلال الفترة المدروسة نتيجة التأثير بالظروف الاقتصادية المحيطة بالشركة ومدى قدرة الإدارة على التعامل مع تلك الظروف، ومحاولتها للسيطرة على التكاليف، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف مشكلة الدراسة وجمع المعلومات والبيانات اللازمة بهدف الوصول إلى تفسيرات منطقية وتحديد النتائج، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: وجود أثر إيجابي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالتكامل مع هندسة القيمة والتحسين المستمر في تخفيض التكاليف، من خلال تحليل العمليات والأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، وفحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة والتعرف على بعض معوقات تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية.

الكلمات المفتاحية: إدارة التكلفة الاستراتيجية، التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، التحسين المستمر،

الربحية، تخفيض التكاليف.

الفصل التمهيدي - الإطار العام للدراسة

1. المقدمة:

حدثت العديد من التغيرات في ظروف البيئة الحديثة للصناعة من أهمها زيادة حدة المنافسة بين الشركات وظهور العديد من التقنيات في مجال تصميم وتصنيع المنتجات، وتعدد الأساليب والنظم الإدارية الحديثة، وأصبح من الضروري أن تعمل الشركات على تميز المنتج الذي تقوم بإنتاجه وتسويقه عن غيره من المنتجات المنافسة، سواء من حيث مستوى الجودة أو التكلفة، أو من حيث التجديد والابتكار.

وأثبت مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية نجاحه في معالجة أوجه قصور نظام محاسبة التكاليف التقليدي التي واجهت الشركات الصناعية في بيئة الأعمال الحديثة، وأثر ذلك على دعم القدرة التنافسية للشركات لتمكينها من البقاء والاستمرار في المحافظة على أعمالها، وخاصةً بعد تزايد الاتجاه نحو الانفتاح والعولمة.

2. مشكلة الدراسة:

تمحورت مشكلة الدراسة حول عدم اهتمام إدارة الشركات الصناعية لأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وعدم الأخذ بأساليبها لإدارة العمليات الإنتاجية إدارة علمية استراتيجية تأخذ باعتبارها عوامل عديدة تتحكم فيها، منها الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، وندرة الموارد البشرية والمادية، والمنافسة الشديدة بين الشركات، مما قد يعرض الشركة لضعف حصتها السوقية وأثر ذلك في ربحيتها، مما دع إلى السعي وراء أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية ودراستها واختيار أفضلها، وتتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

أ- ما هو مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية وأدواتها؟

ب- ماهي أوجه اختلاف إدارة التكلفة الاستراتيجية عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية؟

ت- هل نظام التكاليف المطبق في شركة آسيا للصناعات الدوائية يعطي دقة في قياس تكلفة المنتجات؟

ث- هل تؤثر إدارة التكلفة الاستراتيجية، والمتمثلة في التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر، في تحسين

ربحية الشركة؟

3. فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الرئيسية HO/1 لا يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين ربحية الشركة محل الدراسة، وينبثق عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

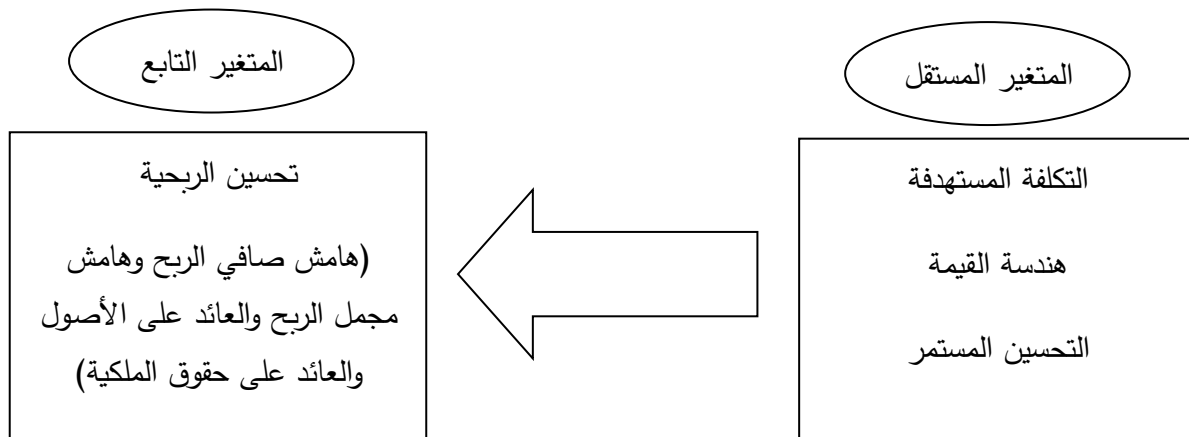
1. HO/1: لا يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين نسبة صافي الربح.
2. HO/1: لا يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين هامش مجمل الربح.
3. HO/1: لا يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين العائد على الأصول.
4. HO/1: لا يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين العائد على حقوق الملكية.

4. متغيرات الدراسة:

المتغيرات المستقلة: تمثلت أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية والمتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر.

المتغير التابع: ربحية الشركة.

5. أنموذج الدراسة:



6. أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية وأدواتها، وأوجه اختلاف إدارة التكلفة الاستراتيجية عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، وأثر تطبيق أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية والمتمثلة في التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر، في تحسين الربحية في شركة آسيا للصناعات الدوائية.

7. أهمية الدراسة:

تتمثل الأهمية النظرية للدراسة من حيث تناولها لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية كمطلق لتحسين الربحية في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الحديثة، وبعد أن أصبحت الإيرادات تتحدد وفقاً لسعر السوق في ظل المنافسة المتزايدة.

وتتمثل الأهمية العملية للدراسة في توجيه نظر إدارة الشركات الصناعية إلى أهمية تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية، من خلال التعرف على أثر تطبيق هذه الأساليب في تحسين الربحية في شركة آسيا للصناعات الدوائية، مما يسهم في زيادة القدرة التنافسية للشركات.

8. مصطلحات الدراسة:

إدارة التكلفة الاستراتيجية: هي واحدة من أحدث الأساليب في مجال التوجه الاستراتيجي ويعتمد على منهج حديث وشامل يضم العديد من الأدوات الفعالة التي تستند إلى معلومات دقيقة، تساعد الإدارة على تحقيق زيادة في الأرباح ودعم المركز التنافسي.

تخفيض التكلفة: يعتبر تخفيض التكاليف عملية تحقيق وفورات حقيقية ومستمرة في تكلفة الوحدة المنتجة دون التأثير في خصائصها وجودتها.

التكلفة المستهدفة: هي أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لإدارة التكاليف، وتستند إلى تصميم المنتجات بناءً على تكلفة محددة مسبقاً، وهي استراتيجية للرقابة على تكاليف الإنتاج وضبطها في حدود التكلفة المسموح بها.

هندسة القيمة: تمثل أسلوب فعال لضمان اختيار أفضل البدائل التي تتوافق مع رغبات العملاء مع الاستخدام الأمثل للمواد الخام والموارد المتاحة، وهي وسيلة لتخفيض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها.

التحسين المستمر: هو أسلوب يسعى لتحسين الإجراءات وأساليب الإنتاج وتقليل الفاقد والتلف، من خلال إجراء تحسينات مستمرة تشمل جميع المراحل التي يمر بها المنتج، ويساعد على تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة من خلال التركيز على العميل والتركيز على تصميم المنتج ودراسة المنافسين.

الربحية: هي مقياس لمدى تحقيق الشركة للأرباح من أنشطتها التشغيلية، وهي معيار لنجاح الشركات في ظل ما تشهده الأسواق في الوقت الحالي من حدة المنافسة.

9. حدود الدراسة:

الحدود المكانية: شركة آسيا للصناعات الدوائية.

الحدود الزمانية: البيانات التكاليفية والقوائم المالية للأعوام 2015 - 2016 - 2017.

10. الدراسات السابقة:

1.10 الدراسات العربية:

1. دراسة (الهوراني، 2023)، بعنوان: "أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".¹

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الربحية، في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن باعتباره من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، حيث يساهم كلاهما في تلبية احتياجات العملاء المتمثلة في إنتاج منتجات ضمن مواصفات معينة وتكلفة أقل

¹ الهوراني، نور تيسير محمد. (2023). أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير كلية الأعمال. جامعة آل البيت. الأردن.

الفصل التمهيدي: الإطار العام للدراسة

مع ضمان الجودة المناسبة لها، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم اختيار عينة مكونة من (40) شركة تمثل (75%) من مجتمع الدراسة.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي:

- هنالك أثر إيجابي لاستخدام أبعاد التكلفة المستهدفة (هندسة القيمة، التسعير المستند إلى السوق، تخفيض التكلفة، إدارة جودة المنتجات، والتركيز على العميل) على ربحية الشركات، ويعتبر التركيز على العميل الأكثر تأثيراً.

- إن الشركات التي تستخدم أساليب التكلفة الحديثة قادرة على تحسين الربحية، وتحديد هامش الربح بناءً على الأسعار المنافسة، والاستثمار الأمثل لمواردها المتاحة.

2. دراسة (رشيدة، 2023)، بعنوان: "استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي بسكرة".²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، وذلك بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة، واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي ودراسة الحالة لإسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة في الشركة محل الدراسة يعمل على استبعاد التكاليف التي لا تخلق قيمة للمنتج عبر جميع المراحل الممتدة من جمع المواد الأولية إلى التسليم النهائي للمنتج.

² رشيدة، مراوي. (2023). استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي بسكرة. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر بسكرة. الجزائر.

الفصل التمهيدي: الإطار العام للدراسة

- أدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة في الشركة محل الدراسة إلى توفير معلومات تكاليفية دقيقة تساعد إدارة الشركة في عملية اتخاذ القرارات كقرار التسعير، وأيضاً في تحديد التكلفة النهائية بأكثر دقة وتفصيل مقارنةً مع نتائج طريقة الشركة في حساب التكاليف مع المحافظة على جودة المنتج.

3. دراسة (العايدي وفخر، 2022)، بعنوان: "دور تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف - دراسة حالة في معمل الديماس للصناعات الدوائية".³

- هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور تطوير معايير التكلفة استناداً إلى التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الشركات في بيئة الأعمال الحديثة، وأهمية بناء معايير متطورة للتكلفة في ضوء التكلفة المستهدفة عوضاً عن معايير التكلفة التقليدية التي تتجاهل متغيرات السوق وتكلفة المنافسين، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي وتم إجراء دراسة حالة في معمل الديماس للصناعات الدوائية.
- وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:
- أن تطوير إعداد معايير التكلفة في ضوء التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في الشركة محل الدراسة.
 - أن نظام التكاليف المعتمد على المعايير المتطورة يتكامل مع التكلفة المستهدفة من حيث الأهداف والاستراتيجيات، وهما يعملان معاً لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال الحديثة.

³ العايدي، رنا، وفخر، نواف. (2022). دور تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف - دراسة حالة في معمل الديماس للصناعات الدوائية. مجلة جامعة حماه. سورية.

4. دراسة (الطراونة؛ 2020)، بعنوان: "أثر التكلفة المستهدفة على تحسين الأداء المالي - دراسة تطبيقية على

الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".⁴

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة في الأردن، ومدى حاجة تلك الشركات لأساليب محاسبية إدارية حديثة تساعد في تحقيق أهدافها. واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة الأردنية البالغ عددها (56) شركة وفقاً لنشرة بورصة عمان لعام 2019.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي:

- أن لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أثر في العائد على الأصول والعائد على السهم والعائد على حقوق الملكية.
- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر معلومات تتصف بالدقة والموثوقية تتلاءم مع احتياجات إدارة تلك الشركات.

5. دراسة (الموسوي، 2020)، بعنوان: "مدى التوافق بين نظرية القيود وهندسة القيمة كبعد استراتيجي لإدارة

التكاليف وتحسين القيمة".⁵

هدفت هذه الدراسة إلى بيان ضرورة تطبيق نظرية القيود في الشركات التي تعاني من ضعف في إدارة التكاليف، وتكثيف الجهود والسعي لحل المشكلات الناتجة عن إهمال تطبيق نظرية القيود وهندسة القيمة، وبالتالي الوصول إلى إدارة التكاليف إدارة علمية استراتيجية.

⁴ الطراونة، رشا جمال خلف. (2020). أثر التكلفة المستهدفة على تحسين الأداء المالي - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير. جامعة مؤتة. الأردن.

⁵ الموسوي، إسراء. (2020). مدى التوافق بين نظرية القيود وهندسة القيمة كبعد استراتيجي لإدارة التكاليف وتحسين القيمة. رسالة ماجستير. كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة واسط. العراق.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- هنالك ارتباط قوي بين تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية، وأن الهدف الأساسي لها هو تخفيض التكلفة وتحسين الجودة ورضا العملاء وتعظيم الربحية.
- تؤثر تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية، وتحسين صنع القرار في الشركات، ورفع كفاءة التشغيل الداخلي عن طريق البحث عن نقاط الاختناقات المتواجدة داخل الشركة وبذل الجهد الكافي من أجل التحرر منها.

6. دراسة (النور، 2019)، بعنوان: "التكلفة المستهدفة وأثرها على جودة الإنتاج - دراسة ميدانية على عينة من

الشركات الصناعية بولاية الخرطوم".⁶

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى أثر أسلوب التكلفة المستهدفة على جودة الإنتاج من خلال التحسين والتطوير المستمر للمنتجات، والتعرف على المعوقات التي تواجه الشركات الصناعية في تطبيق هذا الأسلوب. واعتمدت هذه الدراسة على مجموعة من المناهج وهي المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي والتحليلي.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بتصميم الخصائص والسعر المرغوب للشركات، مما يمكنها من الحصول على الأرباح المرغوب بها، ويؤدي إلى تحقيق جودة المنتجات التي تلبي حاجات ورغبات العملاء.
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في دراسة البيئة الخارجية من أجل معرفة احتياجات العملاء ومواصفات وخصائص المنتج.

⁶ النور، هشام محمد آدم. (2019). التكلفة المستهدفة وأثرها على جودة الإنتاج - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم. رسالة ماجستير. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. السودان.

7. دراسة (عبد الله، 2019)، بعنوان: "أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية في السودان".⁷

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إحدى المشكلات التي تواجه الشركات الصناعية في الوقت الحالي وهي كيفية تخفيض التكاليف مع المحافظة على مستوى متميز من الجودة، وضرورة الاستفادة من أساليب التحليل الاستراتيجي لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية بصورة تساهم في الاستمرارية وتعظيم الربحية.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن أدوات وأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية تعمل على قياس تكلفة المنتجات بصورة دقيقة، وتخفيض التكاليف من خلال دورة حياة المنتجات.
- أن أدوات وأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية تعالج عيوب الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية.

8. دراسة (البشتاوي، 2015)، بعنوان: "أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الأردنية".⁸

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الانتاجية لتحقيق ميزة تنافسية في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن، في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الحديثة.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

⁷ عبد الله، محمود. (2019). أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية. أطروحة دكتوراه. كلية الدراسات العليا. جامعة الخرطوم. السودان.

⁸ البشتاوي، سليمان حسين، وجريرة، طلال سليمان. (2015). أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الأردنية. مجلة دراسات للعلوم الإدارية. الأردن، المجلد 42، العدد 1.

الفصل التمهيدي: الإطار العام للدراسة

- أن إدارة التكلفة الاستراتيجية بأساليبها المتعددة تشكل ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية وأساساً قوياً لبقاء الشركة واستمراريتها.

- أن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة ما بين متوسطة وضعيفة.

9. دراسة (خليل، 2012)، بعنوان: "نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق

الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة: دراسة حالة".⁹

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم ومزايا أسلوب التكلفة المستهدفة، ووضع نموذج مقترح لتطبيق هذا الأسلوب في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة في قطاع غزة. وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن قطاع الصناعات الدوائية الفلسطيني يفتقر لوجود سياسة تسعير واضحة لديه.
- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة المدروسة يساعد على تخفيض تكلفة المنتجات للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ويساعد على نجاح عملية تطوير المنتج الجديد بشكل كبير.

⁹ خليل، آلاء مصطفى. (2012). نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة: دراسة حالة. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.

2.10 الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Otti et al, 2022)، بعنوان: "تأثير هندسة القيمة على ربحية شركات التصنيع المدرجة في

نيجيريا".¹⁰

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وتكلفة دورة الحياة وهندسة القيمة في ربحية الشركات الصناعية في نيجيريا مقاسة بمعدل العائد على الأصول، خلال الفترة (2008-2020).

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وتكلفة دورة الحياة لها تأثير كبير وإيجابي في ربحية الشركات الصناعية في نيجيريا.

2. دراسة (Al-hosban et al, 2021) بعنوان: "أثر استخدام التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف في

شركات السياحة في منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة".¹¹

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في شركات السياحة في منطقة العقبة، واعتمدت هذه الدراسة على توزيع استبانة على (9) فنادق سياحية.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي أن تطبيق التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر يساعد على تحليل تكاليف المنتجات أو الخدمات التي تقدمها تلك الشركات، وهذا بدوره يساعد على تخفيض التكاليف بشكل عام.

¹⁰ Otti. O. S, Udeh. F. N, Amahalu. N. N, and Chinyere. O. J. (2022). Effect Of Value Engineering On Profitability Of Quoted Manufacturing Firms In Nigeria. **International Journal Of Management Studies and Social Science Research**, 4(1): 2582-0265.

¹¹ Al-hosban, A., Alsharairi, M., and Al-Tarawneh, I. (2021). The Effect Of Using The Target Cost On Reducing Costs In The Tourism Companies In Aqaba Special Economic Zone Authority. **Journal of Sustainable Finance & Investment**, 13(1): 194-209.
<https://doi.org/10.1080/20430795.2021.1891782>.

3. دراسة (Ejike, 2020)، بعنوان: "استعراض نظام التكلفة المستهدفة وربحية الشركات في نيجيريا".¹²

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق لمفهوم التكلفة المستهدفة والعلاقة بينها وبين ربحية الشركات في نيجيريا، وذلك من خلال الرجوع للأدبيات ذات الصلة.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة لتخفيض تكلفة المنتجات والخدمات.
- أن نظام التكلفة المستهدفة له علاقة كبيرة بربحية الشركات، حيث أن الشركات التي تعتمد على أسلوب التكلفة المستهدفة تحقق زيادة في الربحية بالإضافة لتحقيق ميزة تنافسية كبيرة.

4. دراسة (Duygu, 2020)، بعنوان: "التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية واستطلاع حول

تطبيقها في صناعة الأثاث التركية".¹³

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في شركات صناعة الأثاث التركية، حيث أن تطبيق التكلفة المستهدفة ويهدف إلى تخفيض التكلفة في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج. وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن أغلب هذه الشركات تستخدم أنظمة إدارة التكلفة التقليدية في تحديد سعر البيع.
- أن الشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة استطاعت تلبية متطلبات العملاء وتخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية.

¹² Ejike, S. I. (2020). Review Of Target Costing System And Profitability Of Firms In Nigeria. **Epra International Journal Of Research and Development**. 5(2): 2455–7838.
<https://doi.org/10.36713/epra2016>.

¹³ Duygu, C. (2020). "Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry. **Journal of Business Research**. Turkey.
<https://doi.org/10.20491/isarder.2020.913>.

5. دراسة (Wang,2019)، بعنوان: "إدارة التكلفة الاستراتيجية -مراجعة لحالة البحث من المنظور المحلي

والدولي".¹⁴

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة الأدبيات المحلية والدولية حول قضايا إدارة التكلفة الاستراتيجية خلال الفترة

(2013 - 2017).

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن إدارة التكلفة موضوع بحث طويل الأمد في مجال المحاسبة الإدارية في الوقت الحاضر، وارتبطت إدارة التكلفة ارتباطاً وثيقاً باستراتيجية الشركة.

- أصبحت إدارة التكلفة وسيلة مهمة للشركات لبناء ميزة تنافسية وخلق القدرة التنافسية الأساسية.

6. دراسة (El-Hwaity,2013)، بعنوان: "إدارة التكلفة الاستراتيجية لتعزيز قيمة الشركة وتدعيم الميزة

التنافسية".¹⁵

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تكامل أدوات وأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لتعزيز قيمة الشركة

ودعم الميزة التنافسية، وبيان إمكانية تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية، والتعرف على المزايا التي يمكن

تحقيقها من خلال تطبيقه، والصعوبات التي تحول دون تطبيقه.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- عدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
- أهمية تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية على الرغم من وجود بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل، وأن الشركات الصناعية تطبق أدوات هذا المدخل بشكل مبسط دون إتباع إجراءات علمية ومنهجية محددة.

¹⁴ Wang, Y. (2019). Strategic Cost Management– A Review of Research Status at Home and Abroad. School of Management. Jinan University. Guangzhou. China.

¹⁵ El-Hwaity, A. M. (2013). Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage. Islamic University, Gaza.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة بأنها تركز على أهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة وأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، المتمثلة في التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر، في تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية، ودعم المركز التنافسي.

وتركز هذه الدراسة على دراسة حالة شركة آسيا للصناعات الدوائية في سورية، نظراً لضرورة لجوء الشركات الصناعية إلى الاهتمام أكثر بتطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لتعظيم الأرباح.

11. منهج الدراسة:

تم الاعتماد في حل مشكلة الدراسة والتحقق من الفرضيات على المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاطلاع على الكتب والأبحاث المتعلقة بموضوع الدراسة لبناء الإطار النظري. وتم إجراء دراسة حالة في شركة آسيا للصناعات الدوائية، للتعرف على أثر تطبيق أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين الربحية.

12. هيكلية الدراسة:

تحقيقاً لهدف الدراسة تنطوي هيكلية الدراسة على ما يأتي:

1. الفصل التمهيدي: الإطار العام للدراسة.

2. الفصل الأول: الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية.

تناول هذا الفصل دراسة مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية وأهميتها ومبادئها وأوجه اختلافها عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية.

3. الفصل الثاني: الربحية وطرق تحسينها:

تناول هذا الفصل مفهوم الربحية ونسب الربحية، وأثر إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين الربحية.

4. الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات: تناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية وذلك من خلال

دراسة حالة شركة آسيا للصناعات الدوائية في سورية، واختبار الفرضيات واستخلاص النتائج والتوصيات.

الفصل الأول - الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

تمهيد:

منذ الثمانيات والشركات تواجه العديد من التحديات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة، مما أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف التي ارتبط ظهورها بالشركات الصناعية وتطورت هذه المحاسبة مع التطور الصناعي فقد كانت أنظمة التكاليف تهتم بالإنتاج وبحساب التكلفة فقط، أما حالياً ومع زيادة المنافسة ظهر لها دور آخر يتمثل في ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه، لذلك أصبح نظام محاسبة التكاليف التقليدي غير متناسب مع بيئة الأعمال الحديثة.

ضمن هذا الإطار، ولفهم كل ما يتعلق بإدارة التكاليف في منظور استراتيجي، يسلط هذا الفصل الضوء

على الأهمية الاستراتيجية لإدارة التكاليف من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية.

المبحث الثاني: أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية.

المبحث الأول - مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

تلعب إدارة التكلفة الاستراتيجية دوراً هاماً في الرقابة على عناصر التكاليف، وتوجيه مسببات التكلفة، كما تفيد في تخطيط عناصر التكاليف في ضوء هياكل تكاليف المنافسين، واتخاذ القرارات التي تتعلق بعناصر التكاليف مثل القرارات التي تتعلق بزيادة الإنفاق في نشاط دراسة وتحليل السوق من عملاء ومنافسين وموردين، والقرارات التي تتعلق بزيادة الإنفاق في أنشطة البحوث والتطوير.

يتعرض هذا المبحث إلى تناول مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية، وذلك من خلال:

- 1.1.1 مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية.
- 2.1.1 أهمية إدارة التكلفة الاستراتيجية.
- 3.1.1 أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية.
- 4.1.1 مبادئ إدارة التكلفة الاستراتيجية.
- 5.1.1 أوجه اختلاف إدارة التكلفة الاستراتيجية عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية.

1.1.1 مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية:

تعرف الإدارة الاستراتيجية بأنها: "علم وفن التعامل مع المستقبل الذي تتسارع فيه المتغيرات وهي عملية تحدد فيها الإدارة رسالتها ورؤيتها وأهدافها وصنع القرارات الاستراتيجية التي تؤثر في أداء الشركة على المدى الطويل في بيئة ديناميكية متسارعة التغير".¹⁶

يعرف **Anderson** الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بأنها: تحليل هيكل التكاليف في ضوء استراتيجية الشركة وضبط أدائها الاستراتيجي بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار.¹⁷

عرف **Dess G. G & Lumpkin G. T** الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بأنها: "عبارة عن نظام معلومات متكامل يهدف إلى توفير المعلومات لتحقيق الأهداف الاستراتيجية والتي تتضمن التحليل الاستراتيجي من خلال تحليل سلسلة القيمة خلال دورة حياة المنتج والتحسين المستمر".¹⁸

من خلال ما تقدم يجد الباحث إلى أن إدارة التكلفة الاستراتيجية هي منهج حديث يساعد إدارة الشركة على تخفيض تكاليف المنتجات وتدعيم القدرة التنافسية، ورفع مستوى رضا العملاء من خلال تقديم منتجات على مستوى عالي من الجودة.

¹⁶ وهيبة، زهاني. (2022). أثر الإدارة الاستراتيجية في تمكين العاملين: دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية بولاية الوادي. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي. الجزائر، ص 18.

¹⁷ سيد، عبد الفتاح سيد. (2012)، تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية. جامعة حلوان، مصر، ص 287.

¹⁸ الجبري، أحمد، وآخرون. (2012). الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد: دراسة تطبيقية. المجلة المصرية للدراسات التجارية. جامعة المنصورة، مصر، ص 651.

2.1.1 أهمية إدارة التكلفة الاستراتيجية:

تتمتع إدارة التكلفة الاستراتيجية بأهمية كبيرة في تشخيص، وقياس، وتجميع، والإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالعوامل الحاسمة للنجاح (التكلفة، الجودة، الوقت، والإبداع) بشكل موثوق وبأسلوب المناسب ويتطلب ذلك وجود أنظمة وأساليب معينة لأداء هذه المهام، ويمكن بيان أهمية إدارة التكلفة الاستراتيجية في مجموعة من النقاط أهمها:¹⁹

- دعم صنع قرارات الإدارة الاستراتيجية بتمييز نقاط القوة والضعف في الشركة والطرق الأفضل لاستعمال أو تحسين نقاط القوة وإزالة نقاط الضعف.
- دعم وحماية الميزة التنافسية باعتماد التفكير الاستراتيجي الذي يحقق القدرة على الرؤيا الشاملة للشركة باستعمال أدوات التحليل الاستراتيجي.
- بالرغم من محاولة إدارة التكلفة تخفيض التكاليف، إلا أن هذا ينبغي ألا يكون على حساب رضا العميل وعليه فإن الهدف يتجلى في اتخاذ القرارات المناسبة التي تسعى إلى تخفيض التكلفة وتعزيز رضا العميل.
- إن عوامل النجاح الأساسية لإدارة التكلفة لا تشمل فقط العوامل المالية مثل التكلفة والإيرادات، بل تشمل أيضاً العوامل غير المالية مثل: تطوير منتج جديد، إرضاء العملاء، جودة المنتج.

3.1.1 أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية:

أصبح نظام إدارة التكلفة التقليدي عاجزاً لا يستطيع مواجهة المتغيرات حيث كان يركز اهتمامه الأساسي بتخفيض التكلفة دون النظر إلى تحقيق أهداف أخرى في المستقبل في حين يسعى مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التالية وهي:²⁰

¹⁹ بن سعيد، أمين. (2015). إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر، ص 38.

²⁰ صالح، صباح. (2014). الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية بغزة. فلسطين، ص 32.

الفصل الأول: الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

- التركيز على البيئة الخارجية والتفاعل معها لتحديد رغبات العملاء المتجددة والاستجابة لها، ومراقبة أداء إدارة التكلفة في الشركات الأخرى بهدف التصدي لتهديدات المنافسين وزيادة الإنتاجية.
- التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة من خلال تحسين الأنشطة الاستراتيجية للشركة، حيث يقدم هذا المفهوم فهماً أوسع لإدارة التكلفة لاعتماده على البعد الاستراتيجي للتكلفة، ويؤدي تحليل سلسلة القيمة إلى تحسين الربحية وتخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.
- تفعيل دور الإدارة العليا في تدعيم ومساندة تحقيق الأهداف الاستراتيجية المرغوبة لتحسين الوضع الاستراتيجي للشركة.

4.1.1 مبادئ إدارة التكلفة الاستراتيجية:

- إدارة التكلفة الاستراتيجية تمثل نهجاً متقدماً للتحكم في التكاليف وتحسين الأداء في الشركات، وتستند إلى مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى توجيه جهود الشركة نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية بأقل تكلفة ممكنة وفيما يلي مجموعة من هذه المبادئ:²¹
- **التوجه الاستراتيجي:** تبدأ إدارة التكلفة الاستراتيجية بتحديد الرؤية والأهداف الاستراتيجية للشركة، ويجب أن تكون استراتيجية التكلفة متناسبة ومتوافقة مع الاستراتيجية العامة للشركة وأهدافها الرئيسية.
- **تركيز القيمة:** يتعلق هذا المبدأ بتحقيق أقصى قيمة للعميل بأقل تكلفة، من خلال تقديم منتجات وخدمات تلبي توقعات العملاء وتحقق لهم القيمة المضافة.
- **تحليل سلسلة القيمة:** يتضمن تحليل كل خطوة في سلسلة القيمة من الحصول على المواد الخام إلى تسليم المنتج النهائي للعملاء، بهدف تحديد الأنشطة غير الضرورية وتحسين تدفق العمليات.
- **التركيز على العميل:** يجب أن يتم توجيه جميع جهود الشركة نحو تلبية احتياجات ورغبات العملاء ويساعد ذلك على تحقيق رضا العملاء وبناء علاقات طويلة الأمد معهم.

²¹ عطوي، راضية. (2017). الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. جامعة فرحات عباس سطيف. الجزائر، ص 106.

الفصل الأول: الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

- **تكاليف الجودة:** يشمل هذا المبدأ تحليل وتقييم تكاليف الجودة، بما في ذلك تكاليف العمليات المطلوبة للحفاظ على جودة عالية وتجنب العيوب.
- **التحسين المستمر:** تشجع مبادئ إدارة التكلفة الاستراتيجية على التحسين المستمر للعمليات والأنشطة من أجل تحقيق أفضل النتائج وتخفيض التكاليف.
- **تخصيص الموارد:** يجب تخصيص الموارد بشكل فعال وفقاً لأولويات الشركة وتحقيق أقصى استفادة منها.
- **تحليل التكاليف:** يتعلق بتحليل تكاليف الأنشطة المختلفة وتوزيعها على المنتجات والخدمات بطريقة ملائمة.

5.1.1 أوجه اختلاف إدارة التكلفة الاستراتيجية عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية:

أشارت بعض الأبحاث إلى أن إدارة التكلفة الاستراتيجية تتميز بفروق كبيرة عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية وتهدف إلى تقدير مساهمة الأنشطة والعمليات والمنتجات في تحقيق استراتيجية الشركة، وتعتمد على تحليل عوامل البيئة الداخلية والخارجية التي تحيط بالشركة، وتركز بشكل خاص على عنصر المنافسة. وفيما يلي ضرورة تحول نظام محاسبة التكاليف نحو الفكر الاستراتيجي لإدارة التكاليف، والتي تتمثل في عدة نقاط تلخص هذه الضرورة:²²

- قصور قدرة نظام التكاليف التقليدي على تلبية احتياجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي أصبحت تتطلب تفصيلاً أكبر ودقة أكبر وأكثر تنوعاً.
- عدم قدرة نظام التكاليف التقليدي على تقديم تحليل استراتيجي، حيث يعتمد تفسير سلوك التكاليف على متغير أساسي وهو حجم النشاط، بينما تعتبر إدارة التكلفة الاستراتيجية أن التكلفة هي دالة للخيارات الاستراتيجية للشركة.
- النظام التقليدي للتكاليف ينظر إلى أقسام الشركة كوحدات مستقلة، ويغفل العلاقات والارتباطات بين تلك الأقسام من جهة وبين عملاء الشركة ومورديها من جهة أخرى، وهو أمر لا يتماشى مع النظرة الاستراتيجية الشاملة.

²² صالح، صباح. (2014). مرجع سابق، ص 30.

الفصل الأول: الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

- ينحصر نظام التكاليف التقليدي في تحليل البيئة الداخلية فقط، بينما تركز إدارة التكلفة الاستراتيجية على التفاعل بين البيئتين الداخلية والخارجية.

خلاصة لما سبق، يجد الباحث أن أنظمة إدارة التكلفة تطورت لمواكبة التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة، حيث أصبحت ترصد البيانات التشغيلية الرئيسية وتنتج معلومات أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات، وأن إدارة التكلفة الاستراتيجية ليست مجرد إدارة للتكاليف بهدف تخفيضها فقط، وإنما تهدف إلى تحسين الوضع الاستراتيجي للشركة وزيادة الإيرادات، وتحسين الإنتاجية، ورفع مستوى رضا العملاء، وتكمن الأهمية في ضرورة النظر إلى التكاليف والقيمة التي توفرها في آن واحد.

المبحث الثاني - أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية

أدت بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بشدة التنافس دوراً بارزاً في توجيه الشركات نحو تطوير المداخل التقليدية إلى مداخل حديثة تتبع معايير متميزة في أداء أعمالها حتى تستطيع البقاء والاستمرارية في سوق المنافسة، ومن هنا ظهرت أهمية دراسة أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والتي تعمل على تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال تخفيض التكلفة دون المساس بالخصائص المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل، أي تخفيض التكلفة من منظور استراتيجي.

ووفقاً لذلك يتناول هذا المبحث بعض الأساليب التي يمكن أن تستخدم في إطار إدارة التكلفة الاستراتيجية،

وتتمثل في:

1.2.1 الإطار العام للتكلفة المستهدفة.

2.2.1 الإطار العام لهندسة القيمة.

3.2.1 الإطار العام للتحسين المستمر.

1.2.1 الإطار العام للتكلفة المستهدفة:

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة لأول مرة في اليابان وذلك بداية الستينيات من القرن الماضي، حيث قام خبراء الصناعة اليابانيين بتطوير أسلوب هندسة القيمة التي اعتمدت عليها الصناعة الأمريكية في الأربعينيات، حيث تعد التكلفة المستهدفة أحد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة اساعد على تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية، وذلك من خلال الحصول على منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة أقل، من أجل ضمان استمرارية الشركة وتحسين الربحية في ظل متغيرات البيئة وظروف العمل التنافسية المحيطة بها.²³

1.1.2.1 مفهوم التكلفة المستهدفة:

يعرف **Yutaka-Kato** التكلفة المستهدفة بأنها: "نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، وذلك مع ضمان تحقيق جودة المنتج وإشباع حاجات المستهلك من خلال فحص كافة الأفكار المتعلقة بتخفيض التكاليف أثناء مراحل التخطيط وإجراء البحوث والتطوير المتعلقة بالإنتاج".²⁴

كما عُرفت التكلفة المستهدفة بأنها: نهج هدفه إنتاج منتج يلبي رغبات العملاء ويحقق أهداف الشركة الاستراتيجية ويمكن استخدامه في شتى مراحل العملية الإنتاجية المتعلقة بالمنتج بدءاً من عملية الإنتاج وحتى تسليم المنتج للعميل.²⁵

وعرفت أيضاً بأنها: أسلوب لإدارة التكلفة يقوم على تحديد سعر محدد من أجل تحقيق ربح مستهدف يضمن للشركة تحقيق ميزة تنافسية وذلك بإنتاج منتجات يتم التحكم بتكلفتها في مرحلة مبكرة من مراحل الإنتاج، ويتم إعادة تصميمها حتى تصبح جاهزة لتلبية رغبات العملاء بالسعر والجودة الملائمين.²⁶

²³ الحوراني، نور تيسير محمد. (2023). مرجع سابق، ص 2.

²⁴ إبراهيم عبد العليم، نجاتي. (1998). استخدام التحليل الوظيفي للتكلفة في زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة: دراسة نظرية تطبيقية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، مصر، ص 4.

²⁵ الحوراني، نور تيسير محمد. (2023). مرجع سابق، ص 12.

²⁶ النور، هشام محمد آدم. (2019). التكلفة المستهدفة وأثرها على جودة الإنتاج- دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم. رسالة ماجستير. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. السودان، ص 27.

بناءً على ما سبق يرى الباحث أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب تم ابتكاره حديثاً في ظل التغيرات التقنية المتسارعة في بيئة التصنيع، يساعد على تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم، وتحسين الربحية.

2.1.2.1 أهمية التكلفة المستهدفة:

يتميز تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة جوانب إيجابية سواء في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات ويعزز الالتزام بمراحل التصنيع لتحقيق المزايا التنافسية، ويعتمد على استخدام نظام التحكم الإداري لتعزيز ودعم استراتيجيات التصنيع وحصر فرص السوق التي يمكن استخدامها لتحقيق أفضل ربحية وبأقل تكلفة، وتخفيض تكاليف المنتجات من خلال تقليل دورات تطوير المنتجات ومن خلال تكوين إدارة لشركة تعتمد على متطلبات السوق في تصميم وتصنيع المنتجات التي تلبي حاجات العملاء ورغباتهم وتسعير المنتجات بما يتناسب مع السوق.²⁷

3.1.2.1 أهداف التكلفة المستهدفة:

إن الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة يركز على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي خلال مراحل التصميم، وتتمثل الأهداف الأساسية من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في:²⁸

1. تصنيع المنتجات بأقل تكلفة ممكنة مع مراعاة المحافظة على جودة المنتجات.
2. التسليم بالوقت المحدد وبما يتناسب مع أسعار السوق الحالية.
3. تعمل على تشجيع الموظفين للارتقاء بمستوى العمل.
4. الوصول إلى الربح المستهدف من خلال تصميم العمل في كافة المستويات وباستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

²⁷ ربيع، سوزان. (2018). إمكانية تطبيق التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. جامعة جرش. الأردن، ص 16.

²⁸ العليمات، مها. (2020). دور التكلفة المستهدفة وإعادة هندسة العمليات في تخفيض تكاليف الإنتاج في شركات الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. جامعة آل البيت. الأردن، ص 11.

الفصل الأول: الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

5. التخطيط الاستراتيجي للمنتجات بما يحقق تخفيضات مستمرة على التكاليف وزيادة فعالية الإنتاج.
6. تطوير المنتجات سعياً لتحقيق أهداف الإدارة في الأرباح المستهدفة والمنافسة القوية في ظل التطورات التكنولوجية والاقتصادية وتغير أذواق العملاء.

4.1.2.1 المبادئ الرئيسية لتنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة:

تتمثل المبادئ التي يعتمد عليها أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي:²⁹

- 1- **قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة:** يتم تحديد التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها من خلال طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف.
- 2- **التركيز على العملاء:** لابد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج.
- 3- **التركيز على عملية التصميم:** تعد هندسة التصميم العنصر الأساسي في التكلفة المستهدفة، ولا بد من فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.
- 4- **تكاليف دورة حياة المنتج:** عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، والعمل على تخفيضها سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل والصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض.
- 5- **فرق عمل متعددة الوظائف:** يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات الشركة، كالمختصين في بحوث التسويق والبيع، وهندسة الإنتاج والتجهيز، وإدارة التكلفة.

²⁹ أبو رغيف، عباس. (2012). استخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية/ واسط. أطروحة دكتوراه. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. جامعة بغداد. العراق، ص 25.

6- توجه سلسلة القيمة: عندما تكون التكلفة المخططة للمنتج أعلى من التكلفة المستهدفة، تبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة، وفي بعض الحالات، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لكامل سلسلة القيمة في الشركة على تشخيص فرص تخفيض التكلفة.

5.1.2.1 مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدد من المراحل تبدأ بمرحلة التخطيط وتصميم المنتج، وتقسم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على الشكل التالي:

المرحلة الأولى: مرحلة الإنشاء والتخطيط:

تمر هذه المرحلة بالعديد من الأنشطة كي يتم تحديد التكلفة المستهدفة كما يأتي:³⁰

1- بحوث السوق: يتم جمع معلومات تفصيلية عن رغبات العملاء وحاجاتهم، لتحديد المنتج الذي تخطط الشركة لإنتاجه، فضلاً عن تحديد السوق ونوعية العملاء التي ستركز عليهم.

2- تحليل المنافسين: يفيد في تحديد المنتجات الحالية التي يتعامل معها المستهلكون المستهدفون ومدى رضاهم عن هذه المنتجات، ودراسة ردود أفعال المنافسين عند طرح المنتج الجديد في الأسواق.

3- تحديد المنتج والعملاء: يفيد تحليل بحوث السوق والمنافسين، لتوفير المعلومات الملائمة والكافية للشركة عن نوعية المنتج، وقطاع العملاء المستهدف.

4- تحديد احتياجات العملاء: يتم تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء من خلال عرض التصور المبدئي للمنتج على عينة من العملاء المرتقبين ويتم قياس ردود أفعالهم بالنسبة للمنتج (الجودة والتصميم، والسعر، والشكل النهائي)، ثم يتم إجراء التعديل على المنتج وإعادة تصميم المنتج وتحسينه وتعديله للوصول إلى الشكل النهائي، بناءً على تحليل المعلومات التي تم جمعها من العملاء والموردين أولاً بأول كما يتم التأكد من أن المنتج قد حقق احتياجات ومتطلبات العملاء.

³⁰ سعيد، نورا. (2015). مدخل إدارة التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج لدعم نظم الإدارة الاستراتيجية دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية. أطروحة دكتوراه. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية، ص 81.

الفصل الأول: الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

5- **تحديد سعر البيع المستهدف:** يتم تحديد السعر المستهدف على أنه السعر الذي يرغب الزبون بدفعه، وألا يزيد عن أسعار المنافسين.

6- **تحديد الأرباح المستهدفة:** هو الربح الذي ترغب الشركة في الحصول عليه بعد بيع المنتج، ويتم استخدام معدل العائد على المبيعات لتحديد الأرباح المستهدفة.

7- **حساب التكلفة المستهدفة للمنتج:** يقصد بها أقصى تكلفة يمكن للإدارة تحملها، ويمكن الوصول لها واحتسابها عن طريق الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف.

المرحلة الثانية: مرحلة التحقيق والتنفيذ:

تمر مرحلة تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية:

1- تحديد فجوة التكاليف:

بانتهاؤ المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة المسموح بها (تكلفة المنتجات المنافسة) وهي أقصى تكلفة يمكن إنتاج المنتج، وتحديد التكلفة المبدئية (الموارد والتسهيلات المتاحة للشركة)، من ثم تُبذل الجهود لسد هذه الفجوة بين التكلفة المستهدفة وكل من التكاليفتين المسموح بها والمبدئية.

2- التغلب على فجوة التكاليف:

بعد تحديد تلك الفجوة بين التكلفة المبدئية والتكلفة المستهدفة يأتي دور أدوات تخفيض التكلفة وهي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على هذه الفجوة من خلال هندسة القيمة والتحسين المستمر.

6.1.2.1 محددات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

من معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:³¹

- 1- الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.
- 2- تحتاج التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل وارتفاع تكاليف التطبيق.
- 3- التزام المدراء بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير وكرهية تحمل المسؤولية.
- 4- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.
- 5- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصاً في دول العالم النامية، وتغير أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج.

يلخص الباحث مما سبق إلى إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد المداخل الحديثة لتخفيض التكاليف أهمية كبيرة في تخفيض التكاليف الكلية للشركة في ظل التغيرات بيئة التصنيع الحديثة، وظروف المنافسة، على عكس الأساليب التقليدية التي لا تعطي نتائج دقيقة ولا تراعي طرق تخفيض التكاليف.

³¹ الحداد، محمد. (2011). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية بغزة. فلسطين، ص 17.

2.2.1 الإطار العام لهندسة القيمة:

تم تطوير واستخدام هندسة القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل **Lawrance Miles** في الشركة العملاقة **General Electric** اثناء الحرب العالمية الثانية لتخفيض تكاليف تصنيع المنتجات عن طريق تطوير المصممين لمنتجات تؤدي الوظائف نفسها وبتكاليف منخفضة، وذلك بتحليل وظائف المنتجات إذ كان ذلك نتيجة للنقص الكبير في المواد اللازمة، ففي هذه الاثناء لجأت الشركة إلى إيجاد مواد بديلة وتصاميم مغايرة مع المحافظة على نفس الوظائف التي تؤديها المنتجات.³²

1.2.2.1 مفهوم أسلوب هندسة القيمة:

تعرف هندسة القيمة على أنها: "إحدى الأدوات الرئيسية المستخدمة من قبل المسؤولين عن تصميم المنتجات في تحقيق التكاليف المستهدفة، إذ تعمل على البحث عن الطرق المحتملة لتخفيض التكاليف أثناء مرحلة التصميم وتخطيط المنتج، وكأسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة".³³

كما عُرفت على أنها: "تقنية لتخفيض التكلفة وتحسين العملية الإنتاجية حيث تُستخدم المعلومات التي تم جمعها حول تصميم المنتج لتطويره، واستبعاد المهام غير الضرورية في المنتج لأنها قد تؤدي إلى زيادة تكلفة المنتج".³⁴

وحسب الجمعية الأمريكية فإن هندسة القيمة تعرف بأنها: "أقل تكلفة ممكنة لتوفير الوظائف المطلوبة بشكل موثوق في الوقت والمكان المطلوبين مع الجودة الأساسية وعوامل الأداء الأخرى لتلبية متطلبات المستخدم".³⁵

³² أبو رغيف، عباس. (2012). مرجع سبق ذكره، ص 69.

³³ بعضي، آسيا. (2020). مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب بتقريت. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 89.

³⁴ Hilton, R. W.& Platt, D. E. (2020). **Managerial Accounting**. 12th.ed, P. 821.

³⁵ شنان، شمس، وعلي، جابر (2022). دور هندسة القيمة في خفض التكاليف وسددة الفجوة بين التكاليف المقدرة والتكاليف المستهدفة: دراسة حالة. مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 67، ص 154.

الفصل الأول: الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

بالاعتماد على الطرح السابق يرى الباحث أن هندسة القيمة هي أداة تهتم بتحسين التصميم والمواصفات في مراحل البحث والتطوير والتصميم ومراحل الانتاج لتطوير المنتج، حيث تركز على تحقيق كفاءة أكبر في الأنشطة المضيقة للقيمة، هدف هذه العملية هو تخفيض التكاليف بأقصى قدر ممكن وتلبية احتياجات العملاء.

2.2.2.1 أهمية أسلوب هندسة القيمة:

تعد هندسة القيمة إحدى الأدوات الرئيسية المستخدمة من قبل المسؤولين عن التصميم في تحقيق التكلفة المستهدفة للمنتجات، إذ تعمل على البحث عن طرق المحتملة لتخفيض التكاليف أثناء مرحلة التصميم وتخطيط المنتج، وكأسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة، وهدف هذا الأسلوب ليس تخفيض تكلفة المنتج فقط، وإنما تستهدف تقليل الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية والمسموح بها، حيث تسهم هندسة القيمة في وضع التصميم الجديد للمنتج دون التضحية في الوظيفة التي يؤديها وإلغاء الوظائف غير الضرورية التي تؤدي إلى زيادة التكاليف والبحث عن البدائل الأخرى التي تلي رغبات العملاء وحاجاتهم.³⁶

3.2.2.1 أهداف أسلوب هندسة القيمة:

إن استخدام أسلوب هندسة القيمة يوفر مجموعة من الأهداف التي تساهم في تحسين أداء وكفاءة الشركة، وتركز فيما يلي:³⁷

- 1- تبسيط وتحسين التصميم: تشجع على تحليل عميق لتصميم المنتج وتحسينه، مما يؤدي إلى تبسيط الأجزاء وتمييزها بطرق تساهم في تحسين الجوانب الوظيفية والأداء العام للمنتج.
- 2- تنسيق الجهود الإدارية واتخاذ القرارات: تشجع على تنسيق الجهود والمعرفة بين مختلف الأقسام والفرق داخل الشركة لتحقيق هدف مشترك وتحسين القرارات الإدارية من خلال التحليل والتقييم الشامل.

³⁶ المعموري، رفل. (2022). دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت في

تحقيق ميزة تنافسية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والإدارة. جامعة كربلاء. العراق، ص 44.

³⁷ علوان، مروة. (2014). تحليل تكاليف الجودة بالاعتماد على إعادة هندسة العمليات لاكتساب الميزة التنافسية. رسالة

ماجستير. كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة بغداد. العراق، ص 61.

3- زيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف: من خلال تحسين التصميم وتحليل أنشطة الإنتاج، حيث تسهم هندسة

القيمة في زيادة الإنتاجية وحذف أو تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

4- تعزيز رضا العملاء: باستخدام هندسة القيمة يمكن تلبية توقعات واحتياجات العملاء بشكل أفضل، مما يزيد

من رضاهم عن المنتج ويساهم في بناء علاقات طويلة الأمد معهم.

5- تعزيز الروح المعنوية: حيث يتم القيام بأنشطة هندسة القيمة عن طريق الاتصال المتبادل بين مديري

التسويق، ومصممي الإنتاج ومهندسيه ومشرفيه، لتقديم مقترحاتهم عن تصميم التحسينات وتعديلات العملية الإنتاجية.

6- تقديم منتجات أفضل وبتكلفة أقل: تهدف هندسة القيمة إلى تقديم منتجات ذات جودة عالية وفائدة أعلى

للمعمل دون الزيادة في التكلفة، مما يساهم في تحقيق توازن مثالي بين القيمة المضافة والتكلفة.

4.2.2.1 خطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة:

يمتاز أسلوب هندسة القيمة بأنه يتضمن سلسلة من الخطوات المنظمة التي يجب اتباعها لضمان تطبيقه

بفعالية، وهذه الخطوات هي على الشكل التالي:³⁸

- **اختيار المنتج:** في هذه الخطوة يتم اختيار المنتج الذي يكون مناسباً للتحسين، واختيار منتج معين يتطلب موافقة الإدارة العليا في الشركة.
- **جمع البيانات والمعلومات:** يجتمع أعضاء فريق هندسة القيمة لأول مرة، حيث يقوم كل فرد بجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بتكلفة المنتج ومواصفاته وكل المعلومات الفنية التي تخص المنتج.
- **تعريف وظيفة المنتج:** يتم تحديد الوظائف الرئيسية والثانوية للمنتج فالوظيفة الرئيسية هي المميزات والخصائص التي تُساعد ببيع المنتج ويدركها العميل وتستخدمها لتحديد قبولهم للمنتج.
- **التفكير بالحلول البديلة وتطويرها:** الهدف من هذه الخطوة هو إيجاد أفكار جديدة لإنجاز الوظائف الرئيسية والثانوية وتحديد البديل الأفضل من خلال ادراج المزايا والعيوب لكل بديل.

³⁸ صالح، صباح. (2014). مرجع سابق، ص 38.

- تقديم الحلول البديلة: في هذه الخطوة يقدم فريق هندسة القيمة توصياته إلى الإدارة في تقرير مكتوب ومختصر يحتوي تفصيلاً كافياً عن المخططات التي تسمح بتقييم التوصيات.

5.2.2.1 معوقات تطبيق أسلوب هندسة القيمة:

إن هندسة القيمة مفهوم ومنهج إداري حديث يحتاج إلى جهود حثيثة ومتواصلة على وتيرة عالية واستثمار موارد الشركة كافة المالية والبشرية والمعلوماتية لذا يجب الانتباه إلى العوامل التي من شأنها أن تعيق تنفيذ مشروع هندسة القيمة ومنها:³⁹

- 1- تعيين الأشخاص غير أكفاء للقيام بعملية هندسة القيمة، وتطور النزاعات التنظيمية إذ يقع عبء تخفيض التكاليف بشكل غير متساوي على وظائف العمل المختلفة في سلسلة قيمة الشركة.
 - 2- عدم أخذ متطلبات العميل بعين الاعتبار عند القيام بهندسة القيمة، وطول مدة تطوير المنتج بسبب تقييم التصميم البديل بشكل متكرر.
 - 3- تجاهل ثقافة الشركة والمتغيرات المحيطة بها، والسماح للسلوكيات الإدارية السائدة أن تمنع تنفيذ العملية.
 - 4- التركيز على التصميم وإهمال الهدف، وعدم تخصيص أية موارد لإجراء العملية.
- يلخص الباحث مما تقدم بأن هندسة القيمة تبحث عن تخفيض التكاليف مع الحفاظ على وظيفة وجودة المنتج وتدعم التكلفة المستهدفة لتحقيق أهدافها وبالتالي فإنها تكون قد حافظت على مقومات المنافسة للشركة التي تعتمدها بالإضافة إلى تعزيز هذه المقومات من خلال الابتكار والابداع لبدايل جديدة وهو ما يعد من أهم ركائز والمقومات الهادفة إلى تحقيق رضا العميل وتوقعاته وتطلعاته.

³⁹ شنان، شمس، وعلي، جابر. (2022). مرجع سابق، ص 159.

3.2.1 الإطار العام لأسلوب تحسين المستمر:

نتيجة لتوجه الإدارة لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تخفيضها خلال مراحل تصميم المنتج وتطويره وإنتاجه، برز أسلوب التحسين المستمر كأحد الأساليب الحديثة والفعالة، حيث يتم تطبيقه بشكل تدريجي ومتواصل على عمليات الإنتاج أي أنه يتعلق بالنواحي التشغيلية للشركة، وتؤدي التحسينات الناتجة عن هذا الأسلوب إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتج.

1.3.2.1 مفهوم أسلوب التحسين المستمر:

ظهر أسلوب التحسين المستمر أو ما يعرف بالكايزن Kaizen في اليابان عام 1984م على يد الخبير الياباني **Massaki Imai**، إذ يعتمد هذا الأسلوب على مشاركة جميع العاملين في إحداث تحسينات تدريجية متتالية بسيطة، حيث يُنظر إلى أسلوب التحسين المستمر على أنه عملية تأتي بشكل تدريجي أي على شكل خطوات صغيرة مدروسة ومتتالية بشكل مستمر تسعى إلى تحسين مستويات العمل.⁴⁰

ويعرف **Massaki Imai** التحسين المستمر بأنه: "محاولات منظمة لتحقيق تحسينات مستمرة من خلال مجهودات قوة العمالة"⁴¹

أوضح **Kaplan & Atkinson** أن أسلوب التحسين المستمر هو أحد أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية، ويعد من الأساليب الإدارية الذي يلتزم بموجبه المديرون والعاملون بالجوانب المتعلقة بالنوعية والتكلفة والوقت، وإنه التقنية التي تحفز الإدارة والعاملين في جميع المستويات لإيجاد طرق تخفيض التكاليف للمنتج أو الخدمة.⁴²

⁴⁰ كنزة، كاتب. (2020). دور استراتيجية التحسين المستمر (الكايزن) في تطوير جودة الخدمات الصحية: دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الخاصة. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. جامعة العربي بن مهيدي. الجزائر، ص 19.

⁴¹ سعيد، نورا. (2015). مرجع سابق، ص 106.

⁴² قاسم، لارا. (2018). أثر التحسين المستمر في تحقيق الميزة تنافسية للجامعات العراقية ومشاريعها البحثية: بحث تطبيقي. مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجامعة التكنولوجية، العراق، ص 38.

مما سبق يجد الباحث أن مفهوم التحسين المستمر هو السعي المستمر والمتواصل نحو تحسين عمليات التشغيل وأداء الشركة وتحسين جودة منتجاتها بهدف تحقيق أقصى فائدة للعملاء وتقليل التكاليف إلى أدنى مستوى دون المساس بالجودة، ويتم ذلك بدعم من الإدارة العليا مع مشاركة العاملين في جميع مستويات الإدارية.

2.3.2.1 أهداف أسلوب التحسين المستمر:

إن الهدف الأساسي لأسلوب التحسين المستمر هو الوصول إلى الإتقان الكامل، وذلك من خلال استمرار التحسين في العمليات الإنتاجية، وبالتالي فإن هدف التحسين المستمر ليس ثابتاً ولا مستقراً من خلال⁴³:

- 1- تلبية احتياجات العملاء، ويعتبر الهدف الأكثر أهمية، لأن رضا العميل ليس مستقر وإنما يتغير باستمرار وعلى الشركات مواكبة التغيرات المحيطة وتحسين المواصفات بشكل مستمر حسب احتياجات العملاء.
- 2- تخفيض التكاليف باستمرار للمحافظة على ميزتها التنافسية من خلال اعتماد سياسة إنتاج خالي من العيوب.
- 3- إن التحسين المستمر يهدف إلى تحقيق التفوق في المجالات التالية:
 - أ- في التصنيع: والذي يمكن تحقيقه من خلال تخفيض مستويات المخزون وارتفاع مستوى الجودة وتخفيض أوقات التسليم أو سرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
 - ب- في التصميم: ويمكن تحقيق ذلك من خلال تبسيط تصميم المنتجات وإمكانية تحسين تدفق الإنتاج بأقل الأعطال الممكنة وبدون إسراف في استخدام الموارد.
 - ت- في التسويق: يمكن ذلك أن يتحقق من خلال الفهم الجيد لاحتياجات العميل وتلبية تلك الاحتياجات بفعالية وفي الوقت المناسب.

3.3.2.1 مبادئ أسلوب التحسين المستمر:

يقوم مدخل التحسين المستمر على عدة مبادئ يمكن استنتاجها من خلال العرض السابق لمفهوم التحسين المستمر وهي:⁴⁴

⁴³ عبد الرحمن، بشار. (2023). دور أسلوب التحسين المستمر (كايزن) في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير. كلية الأعمال. جامعة فيلادلفيا. ص 12.

الفصل الأول: الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

- 1- التحسين عملية مستمرة وشاملة وليس له نهاية طالما الشركة مستمرة في عملها لذلك يجب أن يُولى كل فرد فيها اهتماماً مستمراً بهذه العملية.
- 2- عدم وجود أخطاء لا يعني عدم وجود حاجة للتحسين.
- 3- ضرورة اقتناع الإدارة العليا بأهمية برامج التحسين المستمر كأحد البرامج التي تساعد على تخفيض التكلفة.
- 4- ضرورة إشراك جميع العاملين في الشركة أية كان مستواهم التنظيمي في تنفيذ عملية التحسين المستمر تطبيقاً لمبدأ المشاركة.
- 5- ضرورة التركيز على الأنشطة وليس الموارد، بمعنى أن تركز الإدارة العليا انتباه العاملين حول ضرورة تحسين طرق أداء الأنشطة، وذلك للوصول إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة.
- 6- ضرورة فهم العاملين في فرق التحسين المستمر أهمية كسب رضا العميل، عن طريق التعرف على أذواق العملاء ومقدار المنافسة في السوق مما يعني أهمية القيام بالدراسات التسويقية لمعرفة احتياجات الشركة للتحسين المستمر إلى جانب الاهتمام بالوظيفة الإنتاجية.

4.3.2.1 منهجية تطبيق أسلوب التحسين المستمر:

إن التحسين المستمر يعد مكملاً لأسلوب التكلفة المستهدفة، لأن هدف كل منهما هو تخفيض تكلفة المنتج ويمكن عرض منهجية تطبيق أسلوب التحسين المستمر والإجراءات اللازمة وفق الخطوات التالية:⁴⁵

1- تحديد تكلفة التحسين المستمر:

تتمثل في الفجوة التكاليفية الثانية، وهي الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها، ويعمل التحسين المستمر إلى سدها بالتكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة.

⁴⁴ فرحان، صادق، والكبي، بثينة. (2021)، استدامة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية لتقليل الفاقد وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة. مجلة الإدارة والاقتصاد، ص 148.

⁴⁵ سعيد، نورا. (2015). مرجع سابق، ص 111-115.

2- التعرف على مجالات التحسين:

هو أن يتم تحديد المجالات المتاحة للشركة، ومن ثم معرفة كيفية القيام بالتحسين، مما يعني بالضرورة توافر الرؤية الواضحة حول اتجاه جهود التحسين المستمر لدى الفريق وتتنحصر مجالات التحسين في تحسين النشاط وتحسين العمليات الإنتاجية.

3- تحديد أسباب ارتفاع تكلفة النشاط:

لابد لفريق التحسين معرفة الأسباب الرئيسية وراء ارتفاع تكلفة النشاط ومعالجتها، وهنا تظهر أهمية العاملين في الشركة حيث أنهم أكثر الملمين بجوانب العمل.

4- التعرف على أفضل الحلول الممكنة:

يقوم فريق التحسين المستمر عند تقييم الحلول الخاصة بالتحسين المستمر بتقييم الأفكار الجديدة لمعرفة مدى منطقيتها، وذلك عن طريق إجراء المناقشات المستمرة بين أعضاء الفريق إلى أن يتم التوصل إلى الحلول المناسبة.

5- القياس المقارن (المقارنة المرجعية):

تعد المقارنة المرجعية واحدة من الأدوات الإدارية التي تُستخدم في الوقت الحالي لأغراض التحسين المستمر، وذلك بالعمل على تحسين أداء العمليات الضعيفة داخل الشركة ودراسة نقاط القوة والضعف، ومقارنتها بالمنافسين.

5.3.2.1 معوقات تطبيق أسلوب التحسين المستمر:

يواجه تطبيق أسلوب التحسين المستمر العديد من المعوقات أهمها:⁴⁶

1- عدم الترابط الواضح بين أهداف واستراتيجيات برامج التحسين.

⁴⁶ سيد أحمد، عبد الناصر. (2019). متطلبات نجاح استراتيجية كايزن اليابانية للتحسين المستمر في المؤسسات الحكومية بالتطبيق على قطاع الاتصالات في جمهورية مصر العربية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، ص 331.

الفصل الأول: الإطار العام لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

2- عدم التزام الإدارة العليا بالاستراتيجية المحددة بصفة دائمة والتراخي في إيجاد حلول لبعض المشاكل التي قد تعوق عملية التحسين.

3- عدم كفاية وفعالية نظم التقارير وما تحتويه من معلومات لا تتماشى مع أهداف برامج التحسين.

4- التحديد الخاطئ لمواطن التحسين المستمر، حيث تحدد الإدارة العليا أنشطة معينة ليتم التركيز عليها حيث يكون هنالك أنشطة أخرى قد يؤدي تركيز جهود التحسين عليها إلى تخفيض أكبر في التكلفة من الأنشطة التي حددتها الإدارة.

5- عدم اقتناع العاملين في الشركة بأهمية جهود التحسين المستمر، وبأن هذه الجهود لن تعود عليهم بأي فائدة شخصية.

6- العلاج الظاهري للمشكلة دون علاج السبب الحقيقي، مما يؤدي إلى تكرار حدوث المشكلة في ظروف أخرى مختلفة، مما يعني ضياع جهود التحسين المستمر.

7- عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء قد يُصعب الوصول إلى الأهداف المرجوة من جهود التحسين، لأن العاملين في فريق التحسين المستمر يشعرون أن جهودهم لا يتم قياس نتائجها أو آثارها بصورة سليمة وعادلة.

خلاصة الفصل الأول:

يتضح من خلال هذا الفصل أن التكاليف أصبحت من العوامل الرئيسية لنجاح الشركة وتفوقها التنافسي بالإضافة إلى الجودة والوقت والإبداع، لذلك كان على الشركات السعي للسيطرة على التكاليف والتحكم بها من خلال استخدام طرق معينة وأساليب مختلفة، وبالشكل الذي يتناسب مع ظروفها المحيطة لتحقيق غاياتها وأهدافها.

وإن لإدارة التكلفة أهمية خاصة في بيئة الأعمال الحديثة، حيث تُعتبر مرتكزاً لبقاء الشركة واستمراريتها، ولكنها بشكلها التقليدي ليست ذات كفاءة في تخفيض التكاليف.

وقد تسببت التطورات والتحديات المتلاحقة المتمثلة بالعولمة والانفتاح والتغير السريع في أذواق العملاء وندرة الموارد المتاحة، في تطور الفكر الإداري والتحول من الفكر التقليدي إلى الفكر الاستراتيجي في جميع أنشطة وممارسات الإدارة، حيث ظهرت الحاجة الملحة إلى نظم وأساليب حديثة لمعالجة التكاليف كان الهدف منها تلافي العجز الذي عانت منه الأنظمة والأدوات التقليدية، وبشكل يخدم أهداف الشركة من ناحية البقاء والمنافسة وتخفيض التكاليف وزيادة الربحية مع المحافظة على جودة المنتج واكتساب المزيد من رضا العملاء.

الفصل الثاني - الربحية وطرق تحسينها

تمهيد:

أصبحت المنافسة هي السمة البارزة للأسواق على المستوى المحلي والعالمي، وفي ظل انفتاح الأسواق على بعضها البعض وتراجع القيود الحكومية، تسعى الشركات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف سواء أكانت مالية أو اقتصادية، إذ يتطلب الأمر من الشركة وضع هدف رئيسي من أجل الوصول إليه، ويمكن القول إنه من أهدافها الأولوية البقاء والنمو وتعزيز الربحية مما يزيد من قدرتها على مواجهة الأخطار والالتزامات.

حيث تعتبر الربحية هدفاً للشركة ومقياساً للحكم على كفاءتها التشغيلية والمالية والتمويلية، ومؤشر يهتم به الدائنون عند تعاملهم مع الشركة، وكما تعتبر مقياساً للحكم على أدائها الاقتصادي، فهي تؤدي إلى تجميع موارد الشركة وتوجيهها نحو الاستخدام الأمثل بهدف تحقيق أفضل عائد ممكن لأصحابها، وتبذل الشركة في سبيل ذلك كل طاقاتها الممكنة وتجند كافة إمكانياتها ووسائلها المتاحة، والعمل على تحسين أداء مختلف إدارتها، حيث أن من أبرز وأهم الطرق الجيدة لذلك هي إدارة التكاليف.

ضمن هذا الإطار، يسلط هذا الفصل الضوء على كل ما يتعلق بربحية الشركات والعوامل المؤثرة فيها، وأثر إدارة التكلفة الاستراتيجية على الربحية باعتبارها أهم هدف تسعى الشركة لتحقيقه، من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الربحية.

المبحث الثاني: مساهمة إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين الربحية.

المبحث الأول - ماهية الربحية

تعد الربحية الهدف الأساسي الذي تسعى الشركة للوصول إليه، وذلك من خلال بذل كل طاقاتها الممكنة وتسخير كافة إمكانياتها ووسائلها المتاحة، وذلك بالشكل الذي يسمح لها بتحقيق النتائج المرجوة وبالتالي ضمان الاستمرارية.

وتعتبر العلاقة بين الأرباح التي تحققها الشركة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيقها هدفاً للحكم على كفاءتها وفعاليتها في استخدامها لمواردها فهي تمثل صافي نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات، وبالتالي مؤشراً هاماً لأداء الشركة، يتعرض هذا المبحث إلى دراسة الربحية ومفهومها وأهميتها والعوامل التي تؤثر فيها، وذلك من خلال:

1.1.2 مفهوم الربحية.**2.1.2 نسب الربحية.****3.1.2 العلاقة بين الهيكل المالي والربحية.****4.1.2 العلاقة بين السيولة والربحية.**

1.1.2 مفهوم الربحية:

الربحية هي مفهوم واسع وله مجالات عديدة، وأن قياسها يعتبر مسألة دقيقة، وهذا القياس لا يكون ذا دلالة إلا إذا نُسب لفترة زمنية معينة، كما أنها مفهوم يطبق على كل عمل اقتصادي تستعمل فيه الإمكانيات المادية والبشرية والمالية ويُعبر عنها بالعلاقة بين النتيجة والإمكانيات المستخدمة، أي بما يعرف بمقياس الإنتاجية.

تعرف الربحية بأنها: "مؤشر لقياس قدرة الشركة على تحقيق الربح ومدى قدرة استثماراتها على الاستمرارية في تحقيق ذلك الربح، وتعتبر الربحية هدف من الأهداف الرئيسية للشركة التي يندرج من ضمنها رضا العملاء حيث يتم قياس الرضا بمعدل الاحتفاظ بالعملاء".⁴⁷

وعرفت الربحية بأنها: "المقياس الأساسي للنجاح الشامل للشركة وهي مقياس لقدرة الشركة على تحقيق الأرباح وكفاءتها في توظيف واستغلال مواردها، كما أنها أحد أهم المؤشرات لتقييم الشركة، وتستخدم الربحية ليست فقط لقياس قدرة الشركة على تحقيق الأرباح، وإنما أيضاً لمدى فعالية الشركة في إدارة مواردها".⁴⁸

بناءً على ما سبق يلخص الباحث إلى تعريف الربحية بأنها: العلاقة بين النتائج المتحققة والوسائل التي استخدمت لتحقيقها، والربحية هي الهدف والغاية المرجوة للشركة ومقياساً للحكم على كفاءة سياسة الإدارة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية.

⁴⁷ الحياصات، نيفين. (2021). أثر تكاليف الجودة على الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان. مجلة جامعة الحسين بن طلال للبحوث، الأردن، المجلد 7، ص 103.

⁴⁸ Mulyana, B., & Adidarma, B. (2020). Determinants Of Profitability & Its Implications On Corporate Values (Studies At Ceramic, Porcelain & Glass Sub Sector Listed In Indonesia Stock Exchange, 2009– 2018). International Journal of Business, Economics & Management, 7(4): 211–221.

2.1.2 نسب الربحية:

تقدم نسب الربحية مؤشرات ومقاييس لمدى نجاح الإدارة وكفاءتها في استغلال الموارد فهي تقدم أدلة مفيدة لفعالية عمليات الشركة من خلال تحقيق أقصى استخدام لأصول الشركة واستغلالها استغلالاً أمثل لتحقيق الأرباح وتتمثل هذه النسب فيما يلي⁴⁹:

1- هامش إجمالي الربح.

2- نسبة صافي الربح.

3- معدل العائد على حقوق الملكية.

4- معدل العائد على الاستثمار.

5- معدل العائد على إجمالي الأصول.

6- معدل ربحية السهم الواحد.

1.2.1.2 هامش إجمالي الربح:

توضح نسبة هامش إجمالي الربح إجمالي الربح الذي تحصل عليه الشركة من المبيعات، ويتم حساب هذه النسبة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{هامش إجمالي الربح} = \frac{\text{إجمالي الأرباح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

تستعمل هذه النسبة لقياس ربحية المشروع من المبيعات مقارنة بمتوسط النسب المحققة في القطاع، ويعكس انخفاض هذه النسبة ارتفاع مبالغ فيه في تكلفة الخامات المستخدمة في الإنتاج أو في العمالة المباشرة أو خلافه وهي تُظهر أيضاً مدى فعالية الاستثمارات في المشروع ومدى نجاح سياسة التسعير في المشروع.

⁴⁹ مطر، محمد. (2016). الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية. ط: 4. دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 39.

2.2.1.2 نسبة صافي الربح:

توضح نسبة صافي الربح مدى قدرة الشركة على تحقيق أرباح من مبيعاتها، ويتم حساب هذه نسبة من

خلال المعادلة التالية:

$$\text{نسبة صافي الربح} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

تقيس هذه النسبة الربحية النسبية لمبيعات الشركة بعد خصم تكلفة المبيعات والمصاريف الإدارية والبيعية والتمويلية للشركة، وتكشف عن مدى فعالية وكفاءة إدارة الشركة على اتخاذ القرارات بشأن التسعير ومراقبة تكاليف الإنتاج والسيطرة عليها، ويجب مقارنة هذه النسبة بمتوسط النسب المحققة في القطاع.

3.2.1.2 معدل العائد على حقوق الملكية:

يقيس معدل العائد على حقوق الملكية قدرة الشركة في تحقيق عائد من الأموال المستثمرة من قبل ملاك الشركة وتعتبر هذه النسبة مقياساً شاملاً للربحية وبناءً عليها يقرر الملاك الاستمرار في النشاط أو تحويل الأموال إلى استثمارات أخرى تحقق عائداً مناسباً، ويتم حساب معدل العائد على حقوق الملكية من خلال المعادلة التالية:

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{حقوق الملكية}}$$

يجب تقييم هذه النسبة بالتزامن مع تحليل ظروف الشركة وصناعاتها ومقارنتها بالشركات المماثلة في نفس الصناعة حيث تُظهر المقارنة أرقام مختلفة لمعدل العائد على حقوق الملكية، في حين يعتمد تحقيق العائد على مزيج من الديون والتمويل بالملكية.

إن العائد المناسب من وجهة نظر الملاك هو العائد الخالي من الخطر مضافاً إليه ما يطلق عليه بدل المخاطرة الذي يختلف من نشاط لآخر، ومن بيئة استثمار لأخرى، ويتم حساب هذه النسبة من خلال كلاً من معدل العائد على حقوق الملكية ونسبة الأرباح المحتجزة، كما تفيد في تقدير معدل نمو استثمارات الشركة.

اعتماداً على ما سبق يرى الباحث إن هذه النسبة تعتبر مؤشراً لملائمة أو لكفاية العائد على أموال المساهمين، وتظهر القيمة الحقيقية لأهمية هذه النسبة عندما تقارن على مستوى عدد من السنوات، حيث تعكس هذه المقارنة مدى النمو والتطور في العائد على أموال المساهمين.

4.2.1.2 معدل العائد على الاستثمار:

يعكس معدل العائد على الاستثمار مدى كفاءة الشركة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لديها من المساهمين والمقرضين في تحقيق عائد على تلك الأموال ويمكن حساب معدل العائد على الاستثمار من خلال المعادلة التالية:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{إجمالي الاستثمار}}$$

حيث يتم حساب إجمالي الاستثمار بأحد الطريقتين:

إجمالي الاستثمار = رأس المال العامل + إجمالي الأصول طويلة الأجل

إجمالي الاستثمار = حقوق الملكية + القروض طويلة الأجل

5.2.1.2 معدل العائد على إجمالي الأصول:

يعبر معدل العائد على إجمالي الأصول عن كفاءة الإدارة في توليد الأرباح من أصولها المتاحة، فكلما زادت هذه النسبة كانت دليل على زيادة قدرة وكفاءة الإدارة في استغلال أصولها.⁵⁰

ويتم حساب معدل العائد على إجمالي الأصول من خلال المعادلة التالية:

$$\text{معدل العائد على إجمالي الأصول} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

⁵⁰ الشرعة، ناهد. (2017). أثر الحاكمية المؤسسية على الربحية: دراسة حالة الشركات العائلية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية. رسالة ماجستير. كلية إدارة المال والأعمال. جامعة آل البيت. الأردن، ص 32.

6.2.1.2 ربحية السهم:

يعتبر ربحية السهم من المؤشرات المهمة التي تعكس الأداء المالي للشركات والذي يفيد كل من المستثمرين والملاك وإدارة الشركة، وذلك للاعتماد عليه كمؤشر يعكس مدى نجاح الشركات.⁵¹

ويمكن حساب ربحية السهم من خلال المعادلة التالية:

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{الأرباح المتاحة للملاك حملة الأسهم العادية}}{\text{عدد الأسهم المصدرة}}$$

وإن زيادة هذا المعدل يعني زيادة كفاءة الشركة في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية الناجحة.

3.1.2 العلاقة بين الهيكل المالي والربحية:

إن تحديد الهيكل المالي يعد من أهم القرارات التي تتخذها الشركة، وذلك لتأثيره المباشر في تحقيق أهدافها وممارسة أنشطتها المختلفة، يتضح العلاقة بين الربحية ومختلف مصادر التمويل من خلال:⁵²

- العلاقة بين مصادر التمويل قصيرة الأجل والربحية:
يعتبر التمويل بالقروض قصيرة الأجل أقل تكلفة وأكثر ربحية ويرجع ذلك إلى أن أسعار الفائدة قصيرة الأجل تكون أدنى، وأن الاقتراض قصير الأجل يعطي الشركة مرونة أكبر في سداد القرض عند استحقاقه.
- العلاقة بين المصادر المملوكة طويلة الأجل والربحية:
إن نسب الهيكل المالي إلى العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية كل على حده، له تأثير إيجابي، مما يدل على أن زيادة التمويل بالاحتياطيّات والأرباح المحتجزة يعمل على زيادة نصيب المساهمين من الأرباح. كما إن التمويل الداخلي بالأرباح المحتجزة يعتبر أفضل بدائل التمويل وتأتي هذه الأفضلية من كونه أرخص بدائل التمويل أي أقلها تكلفة والتي تكاد تكون معدومة ويُعبر عنها بتكلفة الفرصة البديلة.

⁵¹ Sekhar, C. (2020), Financial Ratio Analysis. Chapter: 3. P. 37.

⁵² العدوانى، فاطمة الزهراء، وزويكري، مروة، (2020). أثر الهيكل المالي على ربحية الشركة - دراسة حالة شركة الخزف الصحي. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد الصديق بن يحيى. الجزائر، ص 38.

- العلاقة بين مصادر التمويل طويلة الأجل والربحية:

إن التمويل طويل الأجل يؤثر وبدرجة كبيرة على مقدار الأرباح التي من الممكن أن تحصل عليها الشركة، وبالتالي قد ينعكس ذلك على ميزتها التنافسية وقدرتها على البقاء والنجاح في العمل.

وتشير الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بين الربحية ونسبة الدين، والسبب في ذلك أن الشركات التي تتمتع بربحية متدنية وتواجه فرصاً استثمارية جيدة دون شك ستلجأ إلى التمويل الخارجي، وستبدأ بالديون قبل إصدار حقوق الملكية.

4.1.2 العلاقة بين السيولة والربحية:⁵³

يتوجب على إدارة الشركة خلق توازن بين السيولة والربحية وتتجلى كفاءة الإدارة في توجيه استثمارات الشركة واستغلال الفائض المالي وتوظيفه، بحيث يعطي عائد جيد وبذات الوقت تكون قادرة على الاحتفاظ بالأموال على شكل نقد وشبه نقد لمواجهة الالتزامات، فالسيولة ضرورية لوفاء الشركة بالتزاماتها وتجنب الوقوع في العسر المالي، ولكن زيادة السيولة عن حاجة الشركة سيؤدي إلى انخفاض الأرباح، نتيجة لعدم توظيف الشركة لجزء من أموالها في استثمارات تجلب لها عوائد.

وكذلك تعتبر الربحية ضرورية أيضاً للشركة حيث تنمو وتستمر، ولأن عدم تحقيق الأرباح يعني عدم القدرة على النمو والتوسع والاستثمار في مشاريع جديدة تعود بالنفع على الشركة ومساهميها، وأيضاً عدم تحقيق الأرباح يضر بسمعة الشركة ويقلل من ثقة المقرضين بها ما يعني عدم قدرة الشركة على الحصول على تمويل جديد وبأسعار فائدة مناسبة.

⁵³ قباجة، عدنان، أبو عمرية، فايز، وصلحات، محمد. (2023). أثر جائحة كورونا (كوفيد-19) على سيولة وربحية الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. مجلة جامعة فلسطين الأهلية للبحوث والدراسات، فلسطين، ص 118.

المبحث الثاني - مساهمة إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين الربحية

إن للتغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية دوراً بارزاً في إلزام الشركات بإدارة تكاليفها لضمان بقاءها واستمراريتها في السوق، كما أن التخفيض البسيط للتكاليف لم يعد كافياً بل أصبح من الضروري إدارة التكاليف بشكل استراتيجي، حيث يجب أن يبدأ ذلك في المراحل الأولى في دورة حياة المنتج لأن القدرة على تغيير تصميمه في هذه المراحل ترفع من درجة تخفيض التكاليف.

ومع زيادة حدة المنافسة ازدادت الحاجة للبحث عن عوامل جديدة من شأنها تحسين ربحية الشركة حيث تعتبر الربحية مقياس للكفاءة الاقتصادية والمالية للشركة، كما تعتبر توجه تقليدي ودقيق يهدف إلى تحقيق الأرباح للشركة والتقليل من مخاطر الأعمال.

تتعدد الوسائل والأساليب التي تساعد الشركات في تحقيق وتحسين الربحية، منها: إدارة التكاليف من منظور استراتيجي، وزيادة الإنتاجية، وتحسين إدارة رأس المال، وتنويع المنتجات والخدمات التي تقدمها.

يتعرض هذا المبحث إلى دراسة تلك الأساليب، وذلك من خلال:

1.2.2 إدارة التكاليف من منظور استراتيجي.

2.2.2 تأثير الإنتاجية على الربحية.

1.2.2 إدارة التكاليف من منظور استراتيجي:

إدارة التكاليف هي أداة استراتيجية تهدف إلى تحليل وتخفيض التكاليف الإنتاجية والتشغيلية في الشركة، وإن الهدف الرئيسي منها هو تحقيق أعلى مستوى من الأرباح من خلال تحسين كفاءة استخدام الموارد وتخفيض التكاليف دون التأثير السلبي على جودة المنتج أو الخدمة المقدمة.

ونال تخفيض التكاليف اهتمام الكثير من الباحثين، فقد عُرِفَت فلسفة تخفيض التكاليف على أنها: "عملية تحقيق الوفورات في تكاليف الأنشطة من خلال تخفيض الوقت والجهد اللازم لإتمامها، أو من خلال استبعاد بعض الأنشطة المتداخلة والتي لا تضيف أي قيمة للمنتجات بشرط أن يكون استبعادها غير مؤثر على جودة وخصائص المنتج"، وهذه العملية تتضمن الخطوات التالية:⁵⁴

- **تحليل التكاليف:** يتطلب هذا تحديد وتصنيف جميع التكاليف المرتبطة بعمليات الإنتاج والتشغيل، ويشمل ذلك تحليل تكلفة المواد الخام، وتكلفة العمالة، وتكاليف التشغيل، والمصاريف الإدارية والمالية وغيرها.
- **تحديد الأنشطة الرئيسية:** تتضمن هذه الخطوة تحديد الأنشطة الرئيسية التي تسهم في إنتاج المنتجات أو الخدمات، ومن خلال تحليل هذه الأنشطة يمكن تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بها.
- **تحسين العمليات الإنتاجية:** يجب تحسين العمليات لتحقيق أقصى كفاءة وذلك من خلال تحسين سير العمل واستخدام التكنولوجيا بفعالية، وتقليل الفاقد والهدر.
- **تحديد فرص تخفيض التكاليف:** يجب تحديد الفرص المحتملة لتقليل التكاليف دون التأثير السلبي على جودة المنتج، وقد تشمل هذه الفرص تحسين عمليات الشراء، واستخدام مواد أقل تكلفة، وزيادة كفاءة استخدام الموارد.
- **مراقبة الأداء:** يجب مراقبة تأثير إجراءات تخفيض التكاليف على الأداء العام للشركة، حيث يمكن ذلك من خلال مقارنة تكاليف الإنتاج والتشغيل قبل وبعد تطبيق هذه الإجراءات.

⁵⁴ الكاشف، محمود. (2004). التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

كما يعد تحسين الربحية الهدف الرئيسي الذي تسعى إليه جميع الشركات، حيث يمكن الاستدلال إلى أن مساهمات تخفيض التكاليف، بالإضافة إلى البنية الأساسية وتحسين جودة المنتجات والخدمات، والتفوق التنافسي، وعامل الوقت هي إحدى المؤشرات الرئيسية الدالة إلى تحسين الربحية ويمكن تعريف هذه المؤشرات كما يلي:⁵⁵

- أ- **تخفيض التكاليف:** وتشمل على جميع الإجراءات التي تتبعها الشركة لتخفيض التكاليف المتعلقة بالنقل والمناولة والتخزين والأعمال المكتبية وغيرها.
- ب- **البنية الأساسية:** وتشمل على الهيكل التنظيمي للشركة وجميع المرافق الخدمية والتنظيمية التي تسهل جميع إجراءات العمل وضمان سير العمل بشكل يحقق أهداف الشركة.
- ت- **تحسين جودة المنتجات والخدمات:** وهو من الأهداف الواجب توافرها في كل أفراد الشركة، من أجل تحقيق الأرباح العالية وتخفيض عيوب المنتج إلى حد ما الأدنى.
- ث- **التفوق التنافسي:** وهي جميع العوامل التي توفر التميز التنافسي للشركة عن دونها من الشركات في نفس القطاع.
- ج- **عامل الوقت:** وهو تخفيض الوقت والتكلفة اللازمين لتجهيز وإعداد الآلات لإنتاج منتج آخر.

استناداً إلى ما سبق يجد الباحث إن أسلوب إدارة التكاليف بهدف تخفيضها أفضل وسيلة للشركات لتحسين الربحية وتدعيم الموقف التنافسي لها، حيث يصعب على إدارة الشركة التحكم في الأسعار بسبب ظروف العرض والطلب.

⁵⁵ المبيضين، سيف، الخرابشة، فارس، والقضاة، ليث. (2016). أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعظيم الربحية في شركات الاتصالات الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، ص 846.

2.2.2 تأثير الإنتاجية على الربحية:

هنالك مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى انخفاض معدل تكاليف الإنتاج وتحسين الربحية كلما ازداد حجم

الشركة والإنتاج وهي:⁵⁶

- تطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل، يعمل على تخفيض التكاليف كلما ازداد حجم الوحدة الإنتاجية بسبب ازدياد إمكانية تقسيم العمل والاستفادة من المهارات، والاختصاصات الفنية والإدارية في العمليات الإنتاجية وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة الوفورات وتخفيض التكاليف.
- إمكانية استخدام التقنية الحديثة، والتكنولوجيا المتطورة، وأساليب المناولة الحديثة، وطرق الإنتاج الأكثر كفاءة تؤدي إلى زيادة الوفورات وتخفيض التكاليف.
- زيادة كفاءة التنظيم الداخلي للشركة وأثره في زيادة انتظام العملية الإنتاجية، مما يؤدي إلى زيادة وعي إدارة الشركة بسبب التقسيم المتطور للعمل والتنظيم العلمي له وهذا بدوره يعمل على تحقيق الوفورات وانخفاض التكاليف.

ولذلك في الظروف الحالية التي تعيشها الشركات كان لوعي إدارة الشركة دوراً هاماً في اتخاذ التدابير اللازمة

لتأثير على الإنتاجية والربحية، ومنها:

- 1- الحفاظ على العدد الأمثل من موظفين التشغيل.
- 2- الحد من تكاليف الوحدات التي لا ترتبط ولا تشارك في العملية الإنتاجية.
- 3- العمل المستمر على تحسين مستوى المهارات العاملين مما يعني ذلك تحسين الإنتاجية.
- 4- أتمتة عمليات الإنتاج مما يقلل تكلفة الرواتب.
- 5- زيادة التحفيز.

⁵⁶ حسين، أحمد، والمولى، إبراهيم. (2021). تقييم الربحية وأثرها على الإنتاجية في المصارف التجارية: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة. مجلة كلية مدينة العلم، ص 180.

الفصل الثاني: الربحية وطرق تحسينها

6- الحد من إنتاج السلع التي يتوفر لها بدائل وبأسعار أقل وبالتالي استغلال الموارد المتاحة في إنتاج السلع التي تحقق أعلى ربح ممكن للشركة.

7- إيجاد بدائل للمواد الأولية التي تكلفتها تتجاوز التكلفة المتوقعة لها.

8- التحكم بأسعار السلع والخدمات التي تتميز الشركة بإنتاجها أو تقديمها.

خلاصة الفصل الثاني:

يتضح من خلال هذا الفصل أن الربحية مؤشر هام لقياس فعالية نشاط الشركة وهدف أساسي يستدعي تحديد السياسات وتجنيب كل الطاقات الممكنة البشرية والمالية لتحقيقها، كونها مؤشر يقيس مدى كفاءة السياسات المنتهجة داخل الشركة.

وتعتبر الربحية من أهم الأهداف التي تسعى الشركات إلى تحقيقها لحمايتها من المخاطر وضمان بقائها واستمرارها، كما يعتبر تحسين الربحية وسيلة تؤدي إلى تعظيم قيمة الشركة.

الفصل الثالث - الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

بعد التطرق إلى الجوانب النظرية لموضوع الدراسة المتمثلة في الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة من ناحية وتحسين ربحية الشركة من ناحية أخرى، قام الباحث من خلال هذا الفصل بتطبيق هذه الأساليب وإسقاطها عملياً على الواقع الميداني لإظهار أثرها في تحسين ربحية الشركة محل الدراسة.

وتم اختيار شركة آسيا للصناعات الدوائية لتطبيق هذه الأساليب المختارة، واختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة.

وتم من خلال هذا الفصل التطرق للمباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية الدراسة وإجراءاتها.

المبحث الثاني: دراسة الحالة واختبار الفرضيات.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات.

المبحث الأول - منهجية الدراسة وإجراءاتها

يتناول هذا المبحث لمحة عن الشركة محل الدراسة، وتحديد مجتمع الدراسة والعينة، والحدود الزمانية والمكانية للدراسة، ومتغيرات الدراسة وقياسها، ومصادر جمع البيانات. يتعرض هذا المبحث إلى عرض النقاط الآتية:

1.1.3 لمحة عن الشركة محل الدراسة.

2.1.3 منهجية الدراسة.

3.1.3 مصادر البيانات.

4.1.3 مجتمع الدراسة والعينة.

5.1.3 فترة الدراسة.

6.1.3 متغيرات الدراسة وطرق قياسها.

1.1.3 لمحة عن الشركة محل الدراسة:

تعتبر شركة آسيا للصناعات الدوائية من الشركات الرائدة في قطاع صناعة الأدوية في سورية والشرق الأوسط، تأسست عام 1956 في مدينة حلب، وتختص في تطوير وإنتاج مجموعة متنوعة من المنتجات الدوائية، بدءاً من الأدوية العامة وصولاً إلى الأدوية المتخصصة والبيولوجيا الحيوية، وتمتلك الشركة مصانع حديثة ومجهزة تجهيزاً عالي الجودة تتوافق مع المعايير الدولية، مما يساعد في ضمان جودة المنتجات وتلبية احتياجات السوق المتنوعة.

تعتمد الشركة على البحث والتطوير المستمر لابتكار منتجات جديدة وتحسين المنتجات الحالية، مما يساهم في تعزيز مكانتها في سوق صناعة الأدوية، كما تتميز الشركة بفريق عمل متميز من الخبراء في مجال الصيدلة والأبحاث الطبية، وتسعى دائماً إلى التحسين المستمر والابتكار لتلبية حاجات السوق المتغيرة وتقديم حلول مبتكرة وفعالة، وتنتج الشركة حوالي 1000 مستحضر دوائي، والتزمت بمعايير الـ GMP (قواعد الممارسات التصنيعية الجيدة) وحصلت على شهادات الجودة العالمية التالية: CGMP-ISO9001, ISO 14001, ISO 18000

2.1.3 منهجية الدراسة:

استندت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، من خلال وصف مشكلة الدراسة وجمع المعلومات والبيانات اللازمة والحقائق حول تلك الدراسة بطريقة علمية، ودراسة حالة شركة آسيا للصناعات الدوائية بهدف اختبار الفرضيات والوصول إلى النتائج.

3.1.3 مصادر البيانات:

تم الحصول على البيانات من خلال الرجوع إلى الكتب والدراسات السابقة والرسائل الجامعية والبحوث في مجال حساب التكاليف، والموازنات السنوية والسجلات المحاسبية الخاصة بالشركة محل الدراسة بالإضافة إلى إجراء مقابلات مع بعض المسؤولين في الشركة للحصول على البيانات الأولية.

4.1.3 مجتمع الدراسة والعينة:

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات الصناعات الدوائية في سورية، أما عينة البحث كانت شركة آسيا للصناعات الدوائية.

5.1.3 فترة الدراسة:

اقتصرت هذه الدراسة على دراسة الحالة في الشركة خلال الفترة (2015 - 2017).

6.1.3 متغيرات الدراسة وطرق قياسها:

المتغير المستقل: المتمثل في إدارة التكلفة الاستراتيجية، ويتم قياسه من خلال معدل التخفيض في تكلفة المنتجات.

المتغير التابع: المتمثل في ربحية الشركة، ويتم قياسه من خلال نسب الربحية التالية:

- نسبة صافي الربح.
- هامش مجمل الربح.
- العائد على الأصول.
- العائد على حقوق الملكية.

المبحث الثاني - دراسة الحالة واختبار الفرضيات

1.2.3 تقييم نظام التكاليف في الشركة محل الدراسة:

تعتمد الشركة على النظرية الكلية لتحديد تكلفة الإنتاج، وبالنظر إلى عناصر تكلفة الإنتاج الثلاثة في الشركة وجد الباحث أن هنالك عدم تخصيص وتوزيع عادل للتكاليف بسبب اعتماد التوزيع على نسب ثابتة خلال الفترات المختلفة رغم تغير ظروف الإنتاج من فترة لأخرى مما يفقد مصداقية توزيع التكاليف ودقتها.

ويتم تسعير المنتجات بشكل يغطي التكاليف الكلية بالإضافة إلى هامش ربح، وإن الأسعار التنافسية للمنتجات تلعب دوراً كبيراً في عملية التسعير لدى الشركة، لكنها لا تعتبر أساساً لتحديد تكلفة المنتجات.

وبعد الاطلاع على طبيعة العملية الإنتاجية في الشركة، وجد الباحث أن هنالك أكثر من أسلوب يمكن اقتراحه في الشركة كأسلوب التكلفة المستهدفة، ولتحقيقها لابد من أسلوب هندسة القيمة لتتبع التكاليف للوصول إلى هدف تخفيض التكلفة في الشركة، وتحليل الأنشطة وبيان أيهما يضيف قيمة وتحسينها وأيها لا يضيف ومن ثم إبقاء الأنشطة ذات القيمة المضافة بعد تحسين تكلفتها واعتماد تكلفتها الجديدة عند حساب تكلفة المنتج وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص من تكلفتها.

2.2.3 تكاليف الأنشطة ونسب الربحية قبل تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية:

1.2.2.3 قسم إنتاج الكبسولات:

قامت وحدة حساب التكاليف بإعداد بطاقة التكاليف الخاصة بقسم الكبسولات، كما هو موضح في الجدول

رقم (1).

الجدول رقم (1) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم الكبسولات

بطاقة التكاليف الخاصة بقسم الكبسولات							
البيان	أساس التحميل	2015 جزئي	2015 كلي	2016 جزئي	2016 كلي	2017 جزئي	2017 كلي
مواد كيميائية	مخصصة بالكامل	35,043,030	35,043,030	36,718,350	36,718,350	33,345,585	33,345,585
مواد تعبئة وتغليف	مخصصة بالكامل	1,731,375	1,731,375	1,602,000	1,602,000	1,832,175	1,832,175
أجور مباشرة	عدد العاملين	25,650,000	25,650,000	30,000,000	30,000,000	35,700,000	35,700,000
ت ص غ م	..	..	..	..	..	..	..
اهتلاك المصنع	عدد الأقسام	211,625	211,625	211,625	211,625	211,625	211,625
كهرباء الإنارة	عدد الأقسام	1,007,600	1,007,600	1,026,875	1,026,875	1,039,725	1,039,725
مياه	عدد الأقسام	531,875	531,875	527,475	527,475	541,600	541,600
اهتلاك أدوات التنظيف	عدد الأقسام	75,173	75,173	75,173	75,173	75,173	75,173
مواد تنظيف	عدد الأقسام	631,200	631,200	626,610	626,610	636,875	636,875
خدمات صحية	عدد العاملين	345,420	345,420	360,525	360,525	369,265	369,265
وجبات غذائية	عدد العاملين	2,850,000	2,850,000	2,968,986	2,968,986	3,025,513	3,025,513
اهتلاك اثاث وأجهزة الغرف	عدد الأقسام	147,375	147,375	147,375	147,375	147,375	147,375
نقل العاملين	عدد العاملين	644,999.84	644,999.84	648,237.25	648,237.25	667,430.1	667,430.1
اهتلاك وسائل النقل	عدد الأقسام	75,088	75,088	75,088	75,088	75,088	75,088
اهتلاك آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	313,627.42	313,627.42	209,084.94	209,084.94	227,234.67	227,234.67

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

..	325,595	..	314,743	..	317,827	عدد ساعات عمل الآلات	محروقات آلات الإنتاج
..	225,145.7	..	215,565.5	..	219,446.4	عدد ساعات عمل الآلات	كهرباء آلات الإنتاج
..	161,025	..	150,974.65	..	156,384.42	عدد ساعات عمل الآلات	تأمينات على آلات الإنتاج
..	133,452	..	128,325	..	130,585	عدد ساعات عمل الآلات	صيانة آلات الإنتاج
..	70,350	..	68,540	..	65,923	عدد الأقسام	مراقبة الجودة
..	265,320	..	260,250	..	250,575	عدد العاملين	تأمينات على العمال
..	225,030.69	..	207,056.99	..	310,585.5	عدد ساعات عمل الآلات	اهتلاك آلات التغليف
..	320,935	..	313,795	..	315,325	عدد ساعات عمل الآلات	محروقات آلات التغليف
..	157,490	..	135,605.7	..	146,297.6	عدد ساعات عمل الآلات	كهرباء آلات التغليف
..	155,463.9	..	148,015.7	..	150,963.8	عدد ساعات عمل الآلات	تأمينات على آلات التغليف
..	131,125	..	130,353	..	128,025	عدد ساعات عمل الآلات	صيانة آلات التغليف
9,187,835.56	..	8,950,278.84	..	9,025,920.96	..	..	مجموع ت ص غ م
..	..	..	..	..	..	..	الأنشطة الإدارية والبيعية
..	2,402,900	..	2,115,550	..	2,048,116	عدد الأقسام	الإدارة
..	2,235,000	..	2,075,500	..	1,985,500	عدد الأقسام	الأمن والحراسة
..	2,175,850	..	2,095,430	..	2,025,120	عدد الأقسام	البيع والتوزيع
6,813,750	..	6,286,480	..	6,058,736	..	..	مجموع الأنشطة والبيعية الإدارية

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

إجمالي تكلفة الأنشطة	..	77,509,061.9	6	..	83,557,108.8	4	..	86,879,345.5	6
عدد الوحدات المنتجة	..	36,070	..	31,210	..	33,275	..	2,610.94	..
تكلفة الوحدة	..	2,148.85	..	2,677.25	..	2,610.94	..	2,610.94	..

المصدر: كشوفات الإنتاج الخاصة بالشركة محل الدراسة

2.2.2.3 قسم إنتاج الحقن:

قامت وحدة حساب التكاليف بإعداد بطاقة التكاليف الخاصة بقسم الحقن، كما هو موضح في الجدول رقم (2).

الجدول رقم (2) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم إنتاج الحقن

بطاقة التكاليف الخاصة بقسم الحقن							
البيان	أساس التحميل	2015 جزئي	2015 كلي	2016 جزئي	2016 كلي	2017 جزئي	2017 كلي
مواد كيميائية	مخصصة بالكامل	36,467,004	36,467,004	36,399,172	36,399,172	34,931,928	34,931,928
مواد تعبئة وتغليف	مخصصة بالكامل	1,893,024	1,893,024	1,898,075	1,898,075	2,132,112	2,132,112
أجور مباشرة	عدد العاملين	25,650,000	25,650,000	30,000,000	30,000,000	35,700,000	35,700,000
ت ص غ م	..	..	..	..	..	..	..
اهتلاك المصنع	عدد الأقسام	211,625	211,625	211,625	211,625	211,625	211,625
كهرباء الإنارة	عدد الأقسام	1,007,600	1,007,600	1,026,875	1,026,875	1,039,725	1,039,725
مياه	عدد الأقسام	531,875	531,875	527,475	527,475	541,600	541,600
اهتلاك أدوات التنظيف	عدد الأقسام	75,173	75,173	75,173	75,173	75,173	75,173
مواد تنظيف	عدد الأقسام	631,200	631,200	626,610	626,610	636,875	636,875
الخدمات الصحية	عدد العاملين	345,420	345,420	360,525	360,525	369,265	369,265
وجبات غذائية	عدد العاملين	2,850,000	2,850,000	2,968,986	2,968,986	3,025,513	3,025,513
اهتلاك اثاث وأجهزة الغرف	عدد الأقسام	147,375	147,375	147,375	147,375	147,375	147,375
نقل العاملين	عدد العاملين	644,999.84	644,999.84	648,237.25	648,237.25	667,430.10	667,430.10
اهتلاك وسائل النقل	عدد الأقسام	75,088	75,088	75,088	75,088	75,088	75,088
اهتلاك آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	365,898.65	365,898.65	211,425.30	211,425.30	275,930	275,930
محروقات آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	387,464	387,464	325,930	325,930	330,125	330,125
كهرباء آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	209,446	209,446	196,835	196,835	201,740	201,740
تأمينات على آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	132,448	132,448	136,550	136,550	138,950	138,950

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

..	127,195	..	126,475	..	123,349	عدد ساعات عمل الآلات	صيانة آلات الإنتاج
..	70,350	..	68,540	..	65,923	عدد الأقسام	مراقبة الجودة
..	175,925	..	170,325	..	167,050	عدد العاملين	تأمينات على العمال
..	210,030	..	205,115	..	362,349.74	عدد ساعات عمل الآلات	اهلاك آلات التشغيل
..	317,865	..	315,765	..	385,546	عدد ساعات عمل الآلات	محروقات آلات التشغيل
..	196,490	..	195,495	..	201,125	عدد ساعات عمل الآلات	كهرباء آلات التشغيل
..	132,715	..	129,375	..	126,245	عدد ساعات عمل الآلات	تأمينات على آلات التشغيل
..	125,135	..	122,353	..	119,362.40	عدد ساعات عمل الآلات	صيانة آلات التشغيل
9,092,119.6	..	8,872,152.55	..	9,166,562.63	..	..	مجموع ت ص غ م
..	..	..	..	..	..	..	الأنشطة الإدارية والبيعية
..	2,402,900	..	2,115,550	..	2,048,116	عدد الأقسام	الإدارة
..	2,235,000	..	2,075,500	..	1,985,500	عدد الأقسام	الأمن والحراسة
..	2,175,850	..	2,095,430	..	2,025,120	عدد الأقسام	البيع والتوزيع
6,813,750	..	6,286,480	..	6,058,736	..	..	مجموع الأنشطة الإدارية والبيعية
88,669,909.6	..	83,455,879.55	..	79,235,326.63	..	..	إجمالي تكلفة الأنشطة
35,115	..	34,730	..	36,450	..	..	عدد الوحدات المنتجة
2,525.12	..	2,402.99	..	2,173.80	..	..	تكلفة الوحدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على كشوفات الإنتاج الخاصة بالشركة محل الدراسة

3.2.2.3 قسم إنتاج التحميل:

قامت وحدة حساب التكاليف بإعداد بطاقة التكاليف الخاصة بقسم التحميل، كما هو موضح في الجدول رقم

(3).

الجدول رقم (3) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم إنتاج التحميل

بطاقة التكاليف الخاصة بقسم التحميل							
البيان	أساس التحميل	2015 جزئي	2015 كلي	2016 جزئي	2016 كلي	2017 جزئي	2017 كلي
مواد كيميائية	مخصصة بالكامل	43,708,140	43,708,140	37,331,878	37,331,878	40,407,162	40,407,162
مواد تعبئة وتغليف	مخصصة بالكامل	2,050,650	2,050,650	1,865,797	1,865,797	2,032,392	2,032,392
أجور مباشرة	عدد العاملين	25,650,000	25,650,000	30,000,000	30,000,000	35,700,000	35,700,000
ت ص غ م	..	..	..	..	..	..	..
إهلاك المصنع	عدد الأقسام	211,625	..	211,625	..	211,625	..
كهرباء الإنارة	عدد الأقسام	1,007,600	..	1,026,875	..	1,039,725	..
مياه	عدد الأقسام	531,875	..	527,475	..	541,600	..
إهلاك أدوات التنظيف	عدد الأقسام	75,173	..	75,173	..	75,173	..
مواد تنظيف	عدد الأقسام	631,200	..	626,610	..	636,875	..
الخدمات الصحية	عدد العاملين	345,420	..	360,525	..	369,265	..
وجبات غذائية	عدد العاملين	2,850,000	..	2,968,986	..	3,025,513	..
إهلاك أثاث وأجهزة الغرف	عدد الأقسام	147,375	..	147,375	..	147,375	..
نقل العاملين	عدد العاملين	644,999.84	..	648,237.25	..	667,429.6	..
إهلاك وسائل النقل	عدد الأقسام	75,088	..	75,088	..	75,088	..
إهلاك آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	278,406.85	..	265,305	..	275,930	..
محروقات آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	204,456	..	202,395	..	215,725	..
كهرباء آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	215,375	..	212,935	..	215,410	..
تأمينات على آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	125,214	..	126,453	..	128,950	..

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

..	118,500	..	117,490	..	116,410	عدد ساعات عمل الآلات	صيانة آلات الإنتاج
..	70,350	..	68,540	..	65,923	عدد الأقسام	مراقبة الجودة
..	265,320	..	260,250	..	250,575	عدد العاملين	تأمينات على العمال
..	212,030	..	207,195	..	220,306	عدد ساعات عمل الآلات	اهتلاك آلات التشغيل
..	209,865	..	195,675	..	197,235	عدد ساعات عمل الآلات	محروقات آلات التشغيل
..	207,490	..	205,495	..	191,125	عدد ساعات عمل الآلات	كهرباء آلات التشغيل
..	120,950	..	118,375	..	120,435	عدد ساعات عمل الآلات	تأمينات على آلات التشغيل
..	116,760	..	115,320	..	105,320	عدد ساعات عمل الآلات	صيانة آلات التشغيل
8,946,948.6	..	8,763,397.25	..	8,611,136.69	..	..	مجموع ت ص غ م
..	..	..	..	..	..	..	الأنشطة الإدارية والبيعية
..	2,402,900	..	2,115,550	..	2,048,116	عدد الأقسام	الإدارة
..	2,235,000	..	2,075,500	..	1,985,500	عدد الأقسام	الأمن والحراسة
..	2,175,850	..	2,095,430	..	2,025,120	عدد الأقسام	البيع والتوزيع
6,813,750	..	6,286,480	..	6,058,736	..	..	مجموع الأنشطة الإدارية والبيعية
93,900,252.6	..	84,247,552.25	..	86,078,662.69	..	..	إجمالي تكلفة الأنشطة
35,835	..	35,184	..	36,149	..	..	عدد الوحدات المنتجة
2,620.35	..	2,394.48	..	2,381.21	..	..	تكلفة الوحدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على كشوفات الإنتاج الخاصة بالشركة محل الدراسة

4.2.2.3 قسم إنتاج المراهم:

قامت وحدة حساب التكاليف بإعداد بطاقة التكاليف الخاصة بقسم المراهم، كما هو موضح في الجدول رقم (4).

الجدول رقم (4) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم إنتاج المراهم

بطاقة التكاليف الخاصة بقسم المراهم							
البيان	أساس التحميل	2015 جزئي	2015 كلي	2016 جزئي	2016 كلي	2017 جزئي	2017 كلي
مواد كيميائية	مخصصة بالكامل	40,684,683	40,684,683	40,765,949	40,765,949	41,434,425	41,434,425
مواد تعبئة وتغليف	مخصصة بالكامل	1,876,173	1,876,173	1,784,200	1,784,200	1,911,525	1,911,525
أجور مباشرة	عدد العاملين	25,650,000	25,650,000	30,000,000	30,000,000	35,700,000	35,700,000
ت ص غ م	..	..	..	..	..	..	..
إهلاك المصنع	عدد الأقسام	211,625	..	211,625	..	211,625	..
كهرباء الإنارة	عدد الأقسام	1,007,600	..	1,026,875	..	1,039,725	..
مياه	عدد الأقسام	531,875	..	527,475	..	541,600	..
إهلاك أدوات التنظيف	عدد الأقسام	75,173	..	75,173	..	75,173	..
مواد تنظيف	عدد الأقسام	631,200	..	626,610	..	636,875	..
الخدمات الصحية	عدد العاملين	345,420	..	360,525	..	369,265	..
وجبات غذائية	عدد العاملين	2,850,000	..	2,968,986	..	3,025,513	..
إهلاك اثاث وأجهزة الغرف	عدد الأقسام	147,375	..	147,375	..	147,375	..
نقل العاملين	عدد العاملين	644,999.84	..	648,237.25	..	667,429.6	..
إهلاك وسائل النقل	عدد الأقسام	75,088	..	75,088	..	75,088	..
إهلاك آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	117,610	..	110,325	..	113,475	..
محروقات آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	156,485	..	155,410	..	165,370	..
كهرباء آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	211,375	..	210,140	..	216,450	..
تأمينات على آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	250,664	..	245,950	..	252,320	..
صيانة آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	68,969	..	67,540	..	70,490	..
مراقبة الجودة	عدد الأقسام	65,923	..	68,540	..	70,350	..
تأمينات على العمال	عدد العاملين	250,575	..	260,250	..	265,320	..

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

..	110,865	..	105,195	..	109,306	عدد ساعات عمل الآلات	اهتلاك آلات التشغيل
..	155,365	..	148,675	..	150,235	عدد ساعات عمل الآلات	محروقات آلات التشغيل
..	210,490	..	195,702	..	209,112	عدد ساعات عمل الآلات	كهرباء آلات التشغيل
..	248,950	..	240,375	..	245,435	عدد ساعات عمل الآلات	على تأمينات آلات التشغيل
..	62,310	..	58,950	..	60,320	عدد ساعات عمل الآلات	صيانة آلات التشغيل
8,731,423.6	..	8,535,021.25	..	8,416,364.84	..	..	مجموع ت ص غ م
..	..	..	..	..	..	..	الأنشطة الإدارية والبيعية
..	2,402,900	..	2,115,550	..	2,048,116	عدد الأقسام	الإدارة
..	2,235,000	..	2,075,500	..	1,985,500	عدد الأقسام	الأمن والحراسة
..	2,175,850	..	2,095,430	..	2,025,120	عدد الأقسام	البيع والتوزيع
6,813,750	..	6,286,480	..	6,058,736	..	..	مجموع الأنشطة الإدارية والبيعية
94,591,123.6	..	87,371,650.25	..	82,685,956.84	..	..	إجمالي تكلفة الأنشطة
31,976	..	30,175	..	32,535	..	..	عدد الوحدات المنتجة
2,958.19	..	2,895.49	..	2,541.44	..	..	تكلفة الوحدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على كشوفات الإنتاج الخاصة بالشركة محل الدراسة

5.2.2.3 قسم إنتاج الأشربة:

قامت وحدة حساب التكاليف بإعداد بطاقة التكاليف الخاصة بقسم الأشربة، كما هو موضح في الجدول رقم

(5).

الجدول رقم (5) بطاقة التكاليف الخاصة بقسم إنتاج الأشربة

بطاقة التكاليف الخاصة بقسم الأشربة							
البيان	أساس التحميل	2015 جزئي	2015 كلي	2016 جزئي	2016 كلي	2017 جزئي	2017 كلي
مواد كيمياوية	مخصصة بالكامل	43,553,250	43,553,250	39,377,758	39,377,758	41,415,462	41,415,462
مواد تعبئة وتغليف	مخصصة بالكامل	2,036,952	2,036,952	2,066,856	2,066,856	2,105,680	2,105,680
أجور مباشرة	عدد العاملين	25,650,000	25,650,000	30,000,000	30,000,000	35,700,000	35,700,000
ت ص غ م	..	..	..	..	..	..	..
اهتلاك المصنع	عدد الأقسام	211,625	..	211,625	..	211,625	..
كهرباء الإنارة	عدد الأقسام	1,007,600	..	1,026,875	..	1,039,725	..
مياه	عدد الأقسام	531,875	..	527,475	..	541,600	..
اهتلاك أدوات التنظيف	عدد الأقسام	75,173	..	75,173	..	75,173	..
مواد تنظيف	عدد الأقسام	631,200	..	626,610	..	636,875	..
الخدمات الصحية	عدد العاملين	345,420	..	360,525	..	369,265	..
وجبات غذائية	عدد العاملين	2,850,000	..	2,968,986	..	3,025,513	..
اهتلاك أثاث وأجهزة الغرف	عدد الأقسام	147,375	..	147,375	..	147,375	..
نقل العاملين	عدد العاملين	644,999.84	..	648,237.25	..	667,429.6	..
اهتلاك وسائل النقل	عدد الأقسام	75,088	..	75,088	..	75,088	..
اهتلاك آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	266,583.21	..	245,926	..	255,475	..
محروقات آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	355,152.90	..	345,410	..	350,370	..
كهرباء آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	295,375	..	285,420	..	290,450	..
تأمينات على آلات الإنتاج	عدد ساعات عمل الآلات	132,926	..	135,950	..	140,320	..

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

..	112,490	..	111,450	..	110,997	عدد ساعات عمل الآلات	صيانة آلات الإنتاج
..	70,350	..	68,540	..	65,923	عدد الأقسام	مراقبة الجودة
..	268,320	..	265,250	..	260,100	عدد العاملين	تأمينات على العمال
..	240,895	..	235,185	..	252,306	عدد ساعات عمل الآلات	اهتلاك آلات التغليف
..	339,375	..	332,765	..	336,235	عدد ساعات عمل الآلات	محروقات آلات التغليف
..	280,590	..	260,105	..	279,115	عدد ساعات عمل الآلات	كهرباء آلات التغليف
..	128,450	..	125,495	..	126,475	عدد ساعات عمل الآلات	تأمينات على آلات التغليف
..	85,375	..	83,425	..	85,430	عدد ساعات عمل الآلات	صيانة آلات التغليف
9,352,128.6	..	9,162,890.25	..	9,086,973.95	..	..	مجموع ت ص غ م
..	..	..	..	..	..	..	الأنشطة الإدارية والبيعية
..	2,402,900	..	2,115,550	..	2,048,116	عدد الأقسام	الإدارة
..	2,235,000	..	2,075,500	..	1,985,500	عدد الأقسام	الأمن والحراسة
..	2,175,850	..	2,095,430	..	2,025,120	عدد الأقسام	البيع والتوزيع
6,813,750	..	6,286,480	..	6,058,736	..	..	مجموع الأنشطة الإدارية والبيعية
95,387,020.6	..	86,893,984.25	..	86,385,911.95	..	..	إجمالي تكلفة الأنشطة
31,560	..	30,123	..	32,075	..	..	عدد الوحدات المنتجة
3,022.40	..	2,884.63	..	2,693.24	..	..	تكلفة الوحدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على كشوفات الإنتاج الخاصة بالشركة محل الدراسة

يلخص الباحث في الجدول رقم (6) الكميات المنتجة وتكلفتها لكل قسم من الأقسام الخمسة خلال الفترة المدروسة.

الجدول رقم (6) الكميات المنتجة خلال الفترة المدروسة وتكلفتها

القسم	2015		2016		2017	
	الكمية	التكلفة	الكمية	التكلفة	الكمية	التكلفة
الكبسولات	36,070	2,148.85	31,210	2,677.25	33,275	2,610.94
الحقن	36,450	2,173.8	34,730	2,402.99	35,115	2,525.12
التحاميل	36,149	2,381.21	35,184	2,394.48	35,835	2,620.35
المراهم	32,535	2,541.44	30,175	2,895.49	31,976	2,958.19
الأشربة	32,075	2,693.24	30,123	2,884.63	31,560	3,022.4
المجموع	173,279		161,422		167,761	

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول أن الطاقة الإنتاجية في عام 2016 انخفضت بمقدار 6.84% عما كانت عليه في عام 2015 رغم ذلك إن تكلفة المنتجات لم تنخفض، يعود ذلك إلى ارتفاع تكاليف التشغيل التي تكبدتها الشركة وشهد عام 2017 تحسن في الطاقة الإنتاجية مقارنة بعام 2016.

يوضح الجدول التالي رقم (7) أسعار بيع المنتجات خلال الفترة المدروسة.

الجدول رقم (7) أسعار بيع المنتجات

الصنف	أسعار بيع المنتجات		
	2015	2016	2017
كبسولات	2,650	2,975	3,150
حقن	2,500	2,750	3,025
تحاميل	2,650	2,860	3,050
مراهم	2,850	3,025	3,225
شراب	2,950	3,120	3,250

المصدر: إدارة قسم المبيعات في الشركة محل الدراسة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

وتم الرجوع إلى قسم المبيعات لمعرفة الكميات المباعة، كما هو موضح في الجدول رقم (8).

الجدول رقم (8) مبيعات الشركة محل الدراسة خلال الفترة المدروسة

2017			2016			2015			القسم
تكلفة البضاعة المباعة	كمية البضاعة المباعة		تكلفة البضاعة المباعة	كمية البضاعة المباعة		تكلفة البضاعة المباعة	كمية البضاعة المباعة		
	بضاعة أول المدة	الكمية المنتجة خلال العام		بضاعة أول المدة	الكمية المنتجة خلال العام		بضاعة أول المدة	الكمية المنتجة خلال العام	
77,129,866.68	2,406.17*31,865	2,475.82*275	81,856,998.5	2,475.82*30,935	1,980.87*2,475	68,349,123.41	1,980.87*33,595	1,801.49*1,000	الكبسولات
82,528,300.65	2,331.08*34,260	2,221.98*1,175	78,435,672.35	2,221.98*33,555	2,007.58*1,880	71,445,436.06	2,007.58*34,570	1,776.62*1,150	الحقن
89,325,568.4	2,430.2*34,902	2,215.81*1,953	77,493,714.21	2,215.81*33,231	2,213.61*1,764	78,245,429.41	2,213.61*34,385	2,058.3*1,035	التحاميل
95,922,267.31	2,745.1*30,917	2,687.16*3,893	77,756,125.48	2,687.16*26,282	2,355.22*3,123	71,602,247.29	2,355.22*29,412	2,151.79*1,083	المراهم
88,233,368.4	2,806.5*30,522	2,675.94*968	82,923,750.2	2,675.94*29,155	2,504.35*1,895	78,293,763.12	2,504.35*30,180	2,187.38*1,240	الأشربة
433,103,613.88	..	..	398,438,488.02	..	..	367,935,999.4	..	..	المجموع

المصدر: إعداد الباحث

وجد الباحث أن سياسة البيع في الشركة تقوم على تقديم كميات مجانية من عبوات الدواء تصرف مع الطلبية كحافز لزيادة المبيعات، مما يؤدي إلى انخفاض سعر الشراء بالنسبة إلى المشتري، وبلغت الكميات المجانية كما هو موضح الجدول رقم (9).

الجدول رقم (9) الكميات المجانية

عدد الوحدات المجانية			
2017	2016	2015	الصنف
141	135	150	كبسولات
153	133	145	حقن
100	109	117	تحاميل
131	120	126	مراهم
84	75	90	شراب
609	572	628	المجموع

المصدر: قسم المبيعات في الشركة محل الدراسة

6.2.2.3 نسب الربحية قبل تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية:

1- نسبة هامش إجمالي الربح:

توضح هذه النسبة إجمالي الربح التي تحصل عليه الشركة من مبيعاتها ويمكن قياسها وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة هامش إجمالي الربح} = \text{مجمول الربح} / \text{إيرادات المبيعات} * 100$$

الجدول رقم (10) نسبة مجمل الربح للشركة محل الدراسة

2017	2016	2015	
533,536,925	481,076,710	452,744,850	إيرادات المبيعات
433,103,613.88	398,438,488.02	367,935,999.40	تكلفة البضاعة المباعة
100,433,311.12	82,638,221.98	84,808,850.60	مجمول الربح
%18.82	%17.17	%18.73	نسبة مجمل الربح

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات للشركة محل الدراسة

يلاحظ من الجدول رقم (10):

- في عام 2015 كان يقدر مجمل الربح ب 84,808,850.6 ونسبة هامش مجمل الربح كانت 18.73%.
- لينخفض مجمل الربح في عام 2016 إلى 82,638,221.98 مما أثر سلباً على نسبة هامش مجمل الربح التي كانت 17.17%، ويعود ذلك إلى ارتفاع تكاليف التشغيل وانخفاض الطاقة الإنتاجية حيث أن نسبة مجمل الربح انخفضت حوالي 1.56%.
- ارتفع مجمل الربح في عام 2017 ليصل إلى 100,433,311.12 وكانت نسبة هامش مجمل الربح 18.82%، مما يعكس ذلك تحسن في ظروف الشركة الداخلية المتمثلة في كفاءة إدارة الشركة في التعامل مع عناصر التكلفة ومدى قدرتها على ضبطها والسيطرة عليها، وتحسن الظروف المحيطة بالشركة وأسعار بيع المنتجات.

2- نسبة صافي الربح:

تقيس هذه النسبة مدى قدرة الشركة على تحقيق الربح من نشاطها الاعتيادي، وتحسب هذه النسبة وفقاً

للسيغة التالية: نسبة صافي الربح = صافي الربح / إيرادات المبيعات * 100

الجدول رقم (11) نسبة صافي الربح للشركة محل الدراسة

2017	2016	2015	
533,536,925	481,076,710	452,744,850	إيرادات المبيعات
433,103,613.88	398,438,488.02	367,935,999.4	(-) تكلفة البضاعة المباعة
100,433,311.12	82,638,221.98	84,808,850.6	مجمل الربح
23,189,500	20,955,250	20,168,080	التكاليف الإدارية
10,879,250	10,477,150	10,125,600	التكاليف البيعية
66,364,561.12	51,205,821.98	54,515,170.6	صافي الربح
%12.43	%10.64	%12.04	نسبة صافي الربح

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات للشركة محل الدراسة

يلاحظ من الجدول رقم (11):

- في عام 2015 بلغت نسبة صافي الربح 12.04% وكان صافي الربح يقدر ب 54,515,170.6. وفي عام 2016 يلاحظ أن صافي الربح انخفض ليصل إلى 51,205,821.98 وإن نسبة صافي الربح تأثرت سلباً بمقدار 1.4% عن عام 2015 رغم انخفاض الطاقة الإنتاجية للشركة، إلا أن سوء الأوضاع الاقتصادية التي تعاني منها الشركة كانت هي السبب في ذلك.
- في عام 2017 شهدت نسبة صافي الربح تحسناً ملحوظ وقد وصلت إلى 12.43% وكان صافي الربح يقدر ب 66,364,561.12.

3- نسبة العائد على الأصول:

تقيس هذه النسبة صافي ربحية الشركة لكل الأصول وإن هذه النسبة تبين مدى قدرة الشركة على تحقيق الربحية من مواردها المختلفة ويمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة العائد على الأصول} = \text{صافي الربح بعد الضرائب} / \text{مجموع الأصول} * 100$$

الجدول رقم (12) نسبة العائد على الأصول في الشركة محل الدراسة

2017	2016	2015	
72,936,969.84	60,577,070.24	65,926,508.7	صافي الربح بعد الضرائب
330,875,129	340,697,697	339,675,824	إجمالي الأصول
%22.04	%17.78	%19.40	نسبة العائد على الأصول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات للشركة محل الدراسة

من خلال نتائج الجدول رقم (12) يلاحظ أن نسبة العائد على مجموع الأصول في عام 2015 بلغت 19.40% لتتخفض إلى 17.78% في عام 2016، بسبب تكبد الشركة خسارة كبيرة في تقييم العملات الأجنبية وارتفاع تكاليف التشغيل، ولم تكن الظروف تساعد الإدارة على استغلال الأصول لتوليد الأرباح لتعود نسبة العائد على الأصول للارتفاع في عام 2017 حيث بلغت 22.04%.

4- نسبة العائد على حقوق الملكية:

تشير هذه النسبة لمدى النجاح الذي تحققه الشركة في استخدام مصادر التمويل الداخلية وتحقيق الأرباح، كما تعتبر مقياساً شاملاً للربحية ويتم حسابها وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة العائد على حقوق الملكية} = \text{صافي الربح بعد الضرائب} / \text{حقوق الملكية} * 100$$

الجدول رقم (13) نسبة العائد على حقوق الملكية للشركة محل الدراسة

2017	2016	2015	
72,936,969.84	60,577,070.24	65,926,508.7	صافي الربح بعد الضرائب
231,088,379.84	219,728,074	228,058,586	إجمالي حقوق الملكية
%31.56	%27.56	%28.90	نسبة العائد على إجمالي حقوق الملكية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات للشركة محل الدراسة

يلاحظ من الجدول رقم (13):

- أن حقوق الملكية للشركة محل الدراسة كانت 228,058,586 في عام 2015 وأن نسبة العائد على حقوق الملكية بلغت 28.90% لتتخفض في عام 2016 عن عام 2015 بمقدار 1.34%.
- في عام 2017 بلغت حقوق الملكية 231,088,379.84، وكانت نسبة العائد على حقوق الملكية 31.56%، بسبب تحسن ظروف المحيطة بالشركة وزيادة في نسبة المبيعات مقارنة بعام 2016.

3.2.3 التغير في نسب الربحية بعد تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية:

قام الباحث بتطبيق تلك الأساليب في الشركة محل الدراسة وجمع البيانات والمعلومات الضرورية والهامة،

تشمل خطوات التطبيق:

1.3.2.3 مرحلة التخطيط وتطوير المنتج:

عانت الشركة من بعض القصور في مجالات التطوير والابتكار والتجديد بسبب ما فرضته الأزمة السياسية

والاقتصادية التي عصفت بسورية مقارنة بالأعوام السابقة، وفي هذه المرحلة تم تحديد الأهداف الآتية:

- تطوير المنتجات الحالية: تسعى الشركة لتطوير منتجاتها واتضح من دراسة السوق أن الشركة لا تعاني من مشكلات في جودة المنتجات ولكن ارتفاع تكاليفها هو الذي أثر على حصتها السوقية.
- العوامل التي تؤثر في الطلب على منتجات الشركة محل الدراسة: تأثر الطلب على منتجات الشركة في الفترة (2015-2017) بسبب ما شهدته سورية من الحصار الاقتصادي المفروض وندرة المواد الأولية وارتفاع أسعارها وهجرة الخبراء واليد العاملة، بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة معظم تكاليف الإنتاج.
- الوضع التنافسي في السوق: واجهت الشركة في الفترة الأخيرة بعض المخاطر من الشركات المحلية المنافسة، بالإضافة إلى دخول المنتجات من الدول المجاورة كتركيا ومصر ولبنان.
- تحديد قطاع العملاء المستهدف: اقتصر بيع منتجات الشركة في الأسواق المحلية مقارنة بالسنوات الماضية، حيث كان يوجد بعض الصعوبات في تصريف المنتجات بسبب غلاء أسعار بعض المنتجات.
- تحديد التكلفة المستهدفة: تم تحديد التكلفة المستهدفة كما يلي:
- ✓ سعر البيع المستهدف: تتبع الشركة محل الدراسة قطاع خاص وتحقيقاً للأهداف الاجتماعية تباع المنتجات بأسعار تقارب سعر السوق حيث يتم تحديدها من قبل وزارة الصحة، وكانت سياسة التسعير على أساس التكلفة الفعلية وإضافة هامش ربح.
- ✓ هامش الربح المستهدف: حققت الشركة في السنوات العشر الأخيرة نسبة مجمل ربح من قيمة مبيعاتها كما هو موضح في الجدول رقم (14) حيث بدأ بالانخفاض مع بداية الأزمة.

الجدول رقم (14) تقرير الإنتاج الفعلي

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
الإنتاج الفعلي	252,472	260,281	268,331	276,630	271,206	185,830	179,430	173,250	171,239	161,422	167,761
نسبة مجمل الربح	%27.56	%28.42	%29.30	%30.21	%29.62	%20.30	%19.61	%18.94	%18.73	%17.17	%18.82

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير الإنتاج في الشركة

يظهر الجدول رقم (15) نسبة صافي الربح المتحقق خلال الفترة المدروسة لكل قسم من الأقسام الخمسة في الشركة بعد أخذ العينات المجانية التي تمنحها الشركات كحافز لزيادة المبيعات بعين الاعتبار.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

2016					2015					البيان
أشربة	مراهم	تحاميل	الحقن	الكبسولات	أشربة	مراهم	تحاميل	الحقن	الكبسولات	
96,642,000	88,587,125	99,773,960	97,080,500	98,993,125	92,423,500	86,551,650	93,552,950	88,937,500	91,279,250	إيرادات المبيعات
82,923,750.2	77,756,125.48	77,493,714.21	78,435,672.35	81,856,998.5	78,293,763.12	71,602,247.29	78,245,429.41	71,445,436.06	68,349,123.41	(-) تكلفة البضاعة المباعة
13,718,249.8	10,830,999.51	22,280,245.79	18,644,527.65	17,136,126.5	14,129,736.88	14,949,402.71	15,307,520.59	17,492,063.94	22930126.59	مجمّل الربح
4,191,050	4,191,050	4,191,050	4,191,050	4,191,050	4,033,616	4,033,616	4,033,616	4,033,616	4,033,616	(-) التكاليف الإدارية
2,095,430	2,095,430	2,095,430	2,095,430	2,095,430	2,025,120	2,025,120	2,025,120	2,025,120	2,025,120	(-) التكاليف البيعية
7,431,769.8	4,544,519.51	15,993,765.79	12,358,347.65	10,849,646.5	8,071,000.88	8,890,666.71	9,248,784.59	11,433,327.94	16,871,390.59	صافي الربح
%7.69	%5.13	%16.03	%12.73	%10.96	%8.55	%10.50	%9.87	%12.72	%18.58	نسبة صافي الربح
					2017					البيان
					أشربة	مراهم	تحاميل	الحقن	الكبسولات	
					102,069,500	111,839,775	112,102,750	106,728,050	100,796,850	إيرادات المبيعات
					88,233,368.4	95,922,267.31	89,325,568.4	82,528,300.65	77,129,866.68	(-) تكلفة البضاعة المباعة
					13,836,131.6	15,917,507.68	22,777,181.6	24,199,749.34	23,666,983.32	مجمّل الربح
					4,637,900	4,637,900	4,637,900	4,637,900	4,637,900	(-) التكاليف الإدارية
					2,175,850	2,175,850	2,175,850	2,175,850	2,175,850	(-) التكاليف البيعية
					7,022,381.6	9,103,757.68	15,963,431.6	17,385,999.35	16,853,233.32	صافي الربح
					%6.88	%8.14	%14.24	%16.29	%16.72	نسبة صافي الربح

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم المبيعات

بعد توصل الباحث إلى نسبة صافي الربح المتحقق للأقسام الخمسة المدرسة خلال الفترة المدروسة، اقترح على الإدارة زيادة هذه النسبة من خلال تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية مع أخذ العينات المجانية بعين الاعتبار، وكانت نسبة صافي الربح المستهدف كما موضح في الجدول رقم (16).

الجدول رقم (16) نسبة صافي الربح المستهدف

القسم	2015	2016	2017
كبسولات	%21.33	%12.49	%20.48
الحقن	%15.65	%15.12	%19.8
تحاميل	%12.9	%18.62	%17.47
مراهم	%13.32	%6.71	%11.76
أشربة	%11.25	%10.03	%10.53

المصدر: من إعداد الباحث.

بناءً على ما سبق يظهر الجدول رقم (17) مقدار التخفيض بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة.

الجدول رقم (17) مقدار التخفيض المطلوب في تكلفة المنتجات

القسم	2015			2016			2017		
	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	مقدار التخفيض	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	مقدار التخفيض	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	مقدار التخفيض
كبسولات	2,148.85	2,075.5	73.35	2,677.25	2,592.8	84.45	2,610.94	2,494.3	116.64
حقن	2,173.8	2,100	73.8	2,402.99	2,325.3	77.69	2,525.12	2,415.5	109.62
تحاميل	2,381.21	2,300.5	80.71	2,394.48	2,320	74.48	2,620.35	2,510.3	110.05
مراهم	2,541.44	2,460	81.44	2,895.49	2,810.5	84.99	2,958.19	2,835	123.19
الأشربة	2,693.24	2,610.5	82.74	2,884.63	2,800	84.63	3,022.40	2,900	122.4

المصدر: من إعداد الباحث.

2.3.2.3 مرحلة تحليل العمليات والأنشطة:

في هذه المرحلة تتم إعادة تحليل العمليات والأنشطة الإنتاجية وتنفيذ التكلفة المستهدفة ويكون ذلك من خلال تحليل الأنشطة للوصول للتكلفة المستهدفة، ويتطلب ذلك تحليل التكاليف من خلال تحليل الأنشطة على كل

مستوى، أي تحليل كل الأنشطة التي تخلق قيمة للمنتجات، وعليه من الضروري التكامل بين أسلوب هندسة

القيمة والتحسين المستمر للوصول إلى هدف تخفيض التكلفة وتمر مرحلة تحليل الأنشطة بالخطوات التالية:

أ- تحديد الأنشطة الأساسية وتشمل نشاط تهيئة المواد الأولية، ونشاط التجزئة، ونشاط التحضير، ونشاط التعبئة والتغليف، ونشاط التخزين.

ب- تحديد الأنشطة الداعمة وهي أنشطة الخدمات الإنتاجية بالإضافة إلى الأنشطة الإدارية والبيعية.

في قسم إنتاج الكبسولات يمكن تحديد الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة به خلال الفترة المدروسة:

الجدول (18) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج الكبسولات

2017			2016			2015			
الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	نوع النشاط
5	%5.70	4,565,979.4	5	%5.11	3,949,641.1	5	%4.66	3,333,128.32	التهيئة
4	%8.22	6,583,731.8	4	%7.32	5,662,947.9	4	%6.63	4,739,207.7	التجزئة
1	%58.56	46,872,943.97	1	%62.99	48,655,395.5	1	%63.76	45,548,764.6	التحضير
2	%16.78	13,441,456.19	2	%15.04	11,626,388.74	2	%16.35	11,683,938.3	التعبئة والتغليف
3	%10.74	8,601,484.2	3	%9.54	7,376,255.6	3	%8.6	6,145,287.04	التخزين
	%100	80,065,595.56		%100	77,270,628.84		%100	71,450,325.96	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (18) أنه في الأعوام 2015-2016-2017 كان نشاط التحضير يتمتع بأهمية

نسبية، حيث شكل أعلى نسبة من إجمالي التكاليف وهو مرتبط بصنع المنتجات، ثم يليه نشاط التعبئة والتغليف،

ومن ثم نشاط التخزين، ونشاط التجزئة، ومن ثم نشاط التهيئة.

أما قسم إنتاج الحقن كانت الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة به كما هي موضحة في الجدول رقم (19).

الجدول (19) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج الحقل

2017			2016			2015			
الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	نوع النشاط
5	%5.57	4,565,979.4	5	%5.11	3,949,641.1	5	%4.55	3,333,128.32	التهيئة
4	%8.04	6,583,731.8	4	%7.33	5,662,947.85	4	%6.47	4,739,207.68	التجزئة
1	%59.12	48,371,379.6	1	%62.52	48,224,814.65	1	%64.21	46,969,949.05	التحضير
2	%16.77	13,733,583.6	2	%15.49	11,955,740.35	2	%16.38	11,989,018.54	التعبئة والتغليف
3	%10.50	8,601,484.2	3	%9.55	7,376,255.6	3	%8.39	6,145,287.04	التخزين
	%100	81,856,158.6		%100	77,169,399.55		%100	73,176,590.63	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول السابق أن لنشاط التحضير أهمية نسبية كبيرة حيث شكل أعلى نسبة من إجمالي التكاليف وهو مرتبط بصنع المنتجات، ثم يليه نشاط التعبئة والتغليف، ومن ثم نشاط التخزين، ونشاط التجزئة، ومن ثم نشاط التهيئة.

في قسم إنتاج التحاميل كانت الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة به كما هي في الجدول رقم (20).

الجدول رقم (20) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج التحاميل

2017			2016			2015			
الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	نوع النشاط
5	%5.24	4,565,979.4	5	%5.06	3,949,641.1	5	%4.16	3,333,128.32	التهيئة
4	%7.55	6,583,731.8	4	%7.26	5,662,947.85	4	%5.92	4,739,207.68	التجزئة
1	%61.82	53,816,583.6	1	%63.09	49,174,808.35	1	%67.53	54,015,866.25	التحضير
2	%15.52	13,518,723.6	2	%15.13	11,797,419.35	2	%14.72	11,786,437.4	التعبئة والتغليف
3	%9.87	8,601,484.2	3	%9.46	7,376,255.6	3	%7.67	6,145,287.04	التخزين
	%100	87,086,502.6		%100	77,961,072.25		%100	80,019,926.69	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول السابق يتضح أن نشاط التحضير يتمتع بأهمية نسبية حيث شكل أعلى نسبة من إجمالي التكاليف وهو مرتبط بصنع المنتجات، ثم يليه نشاط التعبئة والتغليف، ومن ثم نشاط التخزين، ونشاط التجزئة، ومن ثم نشاط التهيئة.

وفي قسم إنتاج المراهم كانت الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة به كما هي موضحة في الجدول رقم (21).

الجدول رقم (21) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج المراهم

2017			2016			2015			
الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	نوع النشاط
5	%5.2	4,565,979.4	5	%4.87	3,949,641.1	5	%4.34	3,333,128.32	التهيئة
4	%7.5	6,583,731.8	4	%6.98	5,662,947.85	4	%6.18	4,739,207.68	التجزئة
1	%62.34	54,707,436.6	1	%64.73	52,473,666.35	1	%66.4	50,857,650.4	التحضير
2	%15.17	13,318,741.6	2	%14.33	11,622,659.35	2	%15.07	11,551,947.4	التعبئة والتغليف
3	%9.79	8,601,484.2	3	%9.09	7,376,255.6	3	%8.01	6,145,287.04	التخزين
	%100	87,777,373.6		%100	81,085,170.25		%100	76,627,220.84	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول السابق أن الأهمية النسبية لنشاط التحضير كانت الأعلى وهو مرتبط بصنع المنتجات،

ثم يليه نشاط التعبئة والتغليف، ومن ثم نشاط التخزين، ونشاط التجزئة، ومن ثم نشاط التهيئة.

وكانت الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج الأشربة كما هي موضحة في الجدول رقم (22).

الجدول رقم (22) الأهمية النسبية للأنشطة الخاصة بقسم إنتاج الأشربة

2017			2016			2015			
الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	الترتيب حسب الأهمية النسبية	نسبة تكلفة النشاط من إجمالي التكاليف	تكلفة النشاط	نوع النشاط
5	%5.15	4,565,979.4	5	%4.89	3,949,641.1	5	%4.14	3,333,128.32	التهيئة
4	%7.43	6,583,731.8	4	%7.02	5,662,947.85	4	%5.89	4,739,207.68	التجزئة
1	%62.14	55,022,473.6	1	%63.82	51,425,266.35	1	%67.36	54,091,673.51	التحضير
2	%15.57	13,799,601.6	2	%15.12	12,193,393.35	2	%14.96	12,017,879.4	التعبئة والتغليف
3	%9.71	8,601,484.2	3	%9.15	7,376,255.6	3	%7.65	6,145,287.04	التخزين
	%100	88,573,270.6		%100	80,607,504.25		%100	80,327,175.95	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول السابق أن الأهمية النسبية لنشاط التحضير كانت الأعلى وهو مرتبط بصنع المنتجات،

ثم يليه نشاط التعبئة والتغليف، ومن ثم نشاط التخزين، ونشاط التجزئة، ومن ثم نشاط التهيئة.

يمكن تحديد الأهمية النسبية للأنشطة الإدارية والبيعية كما في الجدول رقم (23).

الجدول رقم (23) الأهمية النسبية لأنشطة الإدارة والبيعية

2017			2016			2015			
الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	النشاط
1	%35.27	12,014,500	1	%33.66	10,577,750	1	%33.81	10,240,580	الإدارة
2	%32.8	11,175,000	3	%33.01	10,377,500	3	%32.77	9,927,500	الأمن والحراسة
3	%31.93	10,879,250	2	%33.33	10,477,150	2	%33.42	10,125,600	البيع والتوزيع
	%100	34,068,750		%100	31,432,400		%100	30,293,680	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول في عام 2015 و2016 كانت الأهمية النسبية الأعلى لأنشطة الإدارة حيث شكلت 33.81% و33.66% من إجمالي التكاليف، ومن ثم البيع والتوزيع بنسبة 33.42% و33.33%، وتليها الأمن والحراسة، أما في 2017 كانت أنشطة الإدارة هي الأعلى في الأهمية النسبية وشكلت 35.27% ومن ثم الأمن والحراسة بنسبة 32.8%، لتأتي بعدها البيع والتوزيع.

ويمكن تحديد الأهمية النسبية على مستوى عناصر التكاليف كما موضح في الجدول رقم (24).

الجدول رقم (24) الأهمية النسبية على مستوى عناصر التكاليف

2017			2016			2015			
الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	عنصر التكلفة
1	%47.92	201,548,446	1	%51.3	199,810,035	1	%55.54	209,044,281	المواد
2	%42.43	178,500,000	2	%38.5	150,000,000	2	%34.06	128,250,000	الأجور
3	%9.65	40,617,256	3	%10.2	39,735,623	3	%10.4	39,163,674	المصروفات الأخرى
	100	420,665,702		100	389,545,658		%100	376,457,955	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول السابق أن الأهمية النسبية للمواد كانت الأعلى وتحتل أكبر نسبة من التكاليف، ثم يليها الأجور ومن ثم المصروفات الأخرى.

وتم تحليل عنصر المواد كما في الجدول رقم (25).

الجدول رقم (25) الأهمية النسبية على مستوى تكلفة المواد

عناصر التكلفة	إجمالي التكاليف	الأهمية النسبية	الترتيب حسب الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الأهمية النسبية	الترتيب حسب الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الأهمية النسبية	الترتيب حسب الأهمية النسبية
مواد كيميائية	199,456,107	%95.41	1	190,593,107	%95.38	1	191,534,562	%95.03	1
مواد تعبئة وتغليف	9,588,174	%4.58	2	9,216,928	%4.61	2	10,013,884	%4.96	2
المجموع	209,044,281	%100		199,810,035	%100		201,548,446	100	

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول السابق أن المواد الكيميائية تحتل الأهمية النسبية الأكبر ومن ثم مواد التعبئة والتغليف. ويمكن تحديد الأهمية النسبية لأنشطة الخدمات الإنتاجية كما هو موضح في الجدول رقم (26).

الجدول رقم (26) الأهمية النسبية لأنشطة الخدمات الإنتاجية

2017			2016			2015			النشاط
الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	
4	%7.83	3,184,375	4	%7.88	3,133,050	4	%8.05	3,156,000	مواد تنظيف
5	%6.66	2,708,000	5	%6.63	2,637,375	5	%6.79	2,659,375	مياه
11	%2.59	1,052,550	11	%2.57	992,403	11	%2.62	1,026,775	آلات كهرباء التغليف
2	%12.79	5,198,625	2	%12.92	5,134,375	2	%12.86	5,038,000	كهرباء الإنارة
12	%2.02	821,565	12	%2	795,878	12	%2.03	797,636	تأمينات على آلات الإنتاج
10	%2.82	1,149,196	10	%2.82	1,120,896	10	%2.93	1,151,017	كهرباء آلات الإنتاج
13	%1.93	786,528.9	13	%1.91	761,635.7	13	%1.96	769,553.8	تأمينات على آلات التغليف
14	%1.38	562,127	14	%1.38	551,280	14	%1.40	550,310	صيانة آلات الإنتاج
7	%3.41	1,387,185	7	%3.38	1,343,888	7	%3.62	1,421,385	محروقات آلات الإنتاج
16	%0.86	351,750	16	%0.86	342,700	16	%0.84	329,615	مراقبة الجودة
3	%8.21	3,337,149	3	%8.15	3,241,186.25	3	%8.23	3,224,999.2	نقل العاملين
9	%3.05	1,240,205	9	%3.06	1,216,325	9	%3.09	1,178,875	تأمينات على العمال
1	%37.33	15,127,565	1	%37.35	14,844,930	1	%36.38	14,250,000	مواد غذائية

6	%4.54	1,846,325	6	%4.53	1,802,625	6	%4.40	1,727,100	خدمات صحية
8	%3.3	1,343,405	8	%3.28	1,306,675	8	%3.53	1,384,576	محروقات آلات التغليف
15	%1.28	520,705	15	%1.28	510,401	15	%1.27	498,457	صيانة آلات التغليف
	%100	40,617,255.90		%100	39,735,622.95		%100	39,163,674	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول السابق أن المواد الغذائية احتلت نسبة الأهمية الأكبر ومن ثم كهرباء الإنارة، ليأتي بعدها نقل العاملين ومواد التنظيف والمياه والخدمات الصحية، وهكذا لباقي الأنشطة على التوالي.

كما يمكن تحديد الأهمية النسبية لتكلفة الأقسام الإنتاجية في الشركة كما هو موضح في الجدول رقم (27).

الجدول رقم (27) الأهمية النسبية لتكلفة الأقسام الإنتاجية

2017			2016			2015			
الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	إجمالي التكاليف	القسم
5	%18.93	86,879,345.6	4	%19.65	83,557,108.84	5	%18.84	77,509,061.96	الكبسولات
4	%19.3	88,669,909.6	5	%19.61	83,455,879.55	4	%19.23	79,235,326.63	الحقن
3	%20.43	93,900,252.6	3	%19.79	84,247,552.25	2	%20.89	86,078,662.69	التحاميل
2	%20.58	94,591,123.6	1	%20.53	87,371,650.25	3	%20.07	82,685,956.84	المراهم
1	%20.76	95,387,020.6	2	%20.42	86,893,984.25	1	%20.97	86,385,911.95	الأشربة
	%100	459,427,652		%100	425,526,175.1		%100	411,894,920.1	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

- في عام 2015 كانت الأهمية النسبية لقسم إنتاج الأشربة هي الأعلى حيث شكلت 20.97% من إجمالي

التكاليف، يليه قسم إنتاج التحاميل بنسبة 20.89%، ومن ثم قسم إنتاج المراهم بنسبة 20.07%، أما قسم

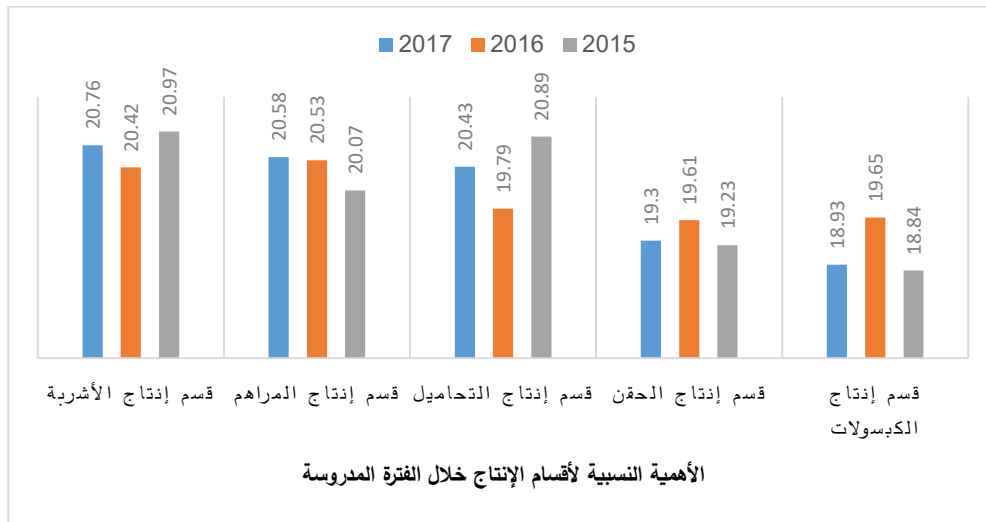
إنتاج الحقن كانت نسبته 19.23%، ومن ثم قسم إنتاج الكبسولات بنسبة 18.84%.

- في عام 2016 كانت الأهمية النسبية لقسم إنتاج المراهم هي الأعلى حيث شكلت 20.53% من إجمالي

التكاليف، ومن ثم قسم إنتاج الأشربة بنسبة 20.42%، أما قسم إنتاج التحاميل كانت نسبته 19.79%،

ومن ثم قسم إنتاج الكبسولات بنسبة 19.65%، يليه قسم إنتاج الحقن بنسبة 19.61%

- في عام 2017 كانت الأهمية النسبية الأعلى لقسم إنتاج الأشرطة حيث كانت 20.76% من إجمالي التكاليف يليه قسم إنتاج المراهم بنسبة 20.58%، ومن ثم قسم إنتاج التحاميل بنسبة 20.43%، أما قسم إنتاج الحقن كانت نسبته 19.3%، ومن ثم قسم إنتاج الكبسولات بنسبة 18.93%. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (1).



الشكل رقم (1)

وبعد تحديد الأنشطة التي تخلق قيمة للمنتجات يتم تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة، ويساعد هذا التحليل على معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة وإمكانية تخفيض تكلفتها والأنشطة التي لا تضيف قيمة ولا يمكن الاستغناء عنها ولا تخفيض تكلفتها، وصولاً إلى تخفيض التكلفة قدر الإمكان أو الوصول إلى التكلفة المستهدفة، لجأ الباحث إلى تصنيف الأنشطة بعد الحصول على المعلومات من المسؤولين في الإدارة بخصوص تلك الأنشطة والأهمية النسبية للأنشطة من حيث التكلفة، ويوضح الجدول رقم (28) الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

الجدول رقم (28) تصنيف الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة

النشاط	أنشطة تضيف قيمة	أنشطة لا تضيف قيمة ولا يمكن الاستغناء عنها	أنشطة لا تضيف قيمة ويمكن تخفيض تكلفتها
التهيئة	✓		
التجزئة	✓		
التحضير	✓		
والتغليف التعبئة	✓		
التخزين	✓		
مواد تنظيف		✓	
صيانة آلات الإنتاج		✓	
مراقبة الجودة	✓		
نقل العاملين		✓	
تأمينات على العمال		✓	
مواد غذائية			✓
خدمات صحية			✓
صيانة آلات التغليف		✓	

المصدر من إعداد الباحث

3.3.2.3 إمكانية تخفيض الأنشطة التي تضيف قيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

كانت نسبة الأجور 34.06% في عام 2015، وشكلت عام 2016 ما نسبته 38.5%، أما في عام 2017 كانت نسبته 42.43% من إجمالي التكاليف هي التي كانت السبب الأكبر في رفع تكلفة الأنشطة، فقد لجأت الشركة إلى رفع أجورهم كنوع من الترغيب للعمل لديها مما أثر ذلك في رفع تكلفة المنتجات وتخفيض الأرباح المحققة لدى الشركة، يوضح الجدول رقم (29) الأجور المدفوعة الفعلية والأجور التي يجب أن تكون عليه مقارنة بالشركات الأخرى ومقدار التخفيض اللازم.

الجدول رقم (29) مقدار التخفيض اللازم في الأجور

العنصر	2015			2016			2017		
	الأجور الفعلية	الأجور اللازمة	مقدار التخفيض	الأجور الفعلية	الأجور اللازمة	مقدار التخفيض	الأجور الفعلية	الأجور اللازمة	مقدار التخفيض
الأجور	128,250,000	116,850,000	11,400,000	150,000,000	138,600,000	11,400,000	178,500,000	161,400,000	17,100,000

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول رقم (30) تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة بعد تخفيض تكلفتها من خلال تخفيض تكلفة الأجور المدفوعة.

الجدول رقم (30) تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة بعد التخفيض اللازم

الأنشطة	2015			2016			2017		
	التكلفة الفعلية	التكلفة بعد التخفيض	مقدار التخفيض	التكلفة الفعلية	التكلفة بعد التخفيض	مقدار التخفيض	التكلفة الفعلية	التكلفة بعد التخفيض	مقدار التخفيض
التهئية	16,665,641.6	15,465,641.6	1,200,000	19,748,205.5	18,548,205.5	1,200,000	22,829,897	21,029,897	1,800,000
التجزئة	23,696,038.42	21,896,038.4	1,800,000	28,314,739.3	26,514,739.5	1,800,000	32,918,659	30,218,659	2,700,000
التحضير	251,483,903.81	248,483,903.8	3,000,000	249,953,951.2	246,953,951.2	3,000,000	258,790,817.37	254,290,817.4	4,500,000
التعبئة والتغليف	59,029,221.04	56,029,221.04	3,000,000	59,195,601.14	56,195,601.14	3,000,000	67,812,106.59	63,312,106.59	4,500,000
التخزين	30,726,435.2	28,326,435.5	2,400,000	36,881,278	34,481,278	2,400,000	43,007,421	39,407,421	3,600,000
المجموع	381,601,240.07	370,201,240.4	11,400,000	394,093,775.14	382,693,775.3	11,400,000	425,358,900.96	408,258,901	17,100,000

المصدر: من إعداد الباحث

4.3.2.3 إمكانية تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

شكلت الوجبات الغذائية الممنوحة للعاملين ما نسبته 36.38% في عام 2015، و37.35% في عام 2016 و37.33% عن عام 2017، أما الخدمات الصحية فقد شكلت ما نسبته 4.4% عن عام 2015، و4.53% في عام 2016، و4.54% في عام 2017 من إجمالي تكاليف أنشطة الخدمات الإنتاجية.

وبالرجوع إلى الإدارة أفادت إنه يمكن تخفيض المواد الغذائية المقدمة كوجبات للعاملين إلى 13,000,000 في عام 2015، و13,545,000 في عام 2016، و13,500,000 عن عام 2017، أما الخدمات الصحية كانت نسبتها منخفضة مقارنة بباقي التكاليف.

بعد الوصول إلى التكلفة المسموح بها يعمل أسلوب التحسين المستمر على دعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج، على أساس إمكانية القيام بعمليات تحسين مستمر لأساليب الإنتاج وإجراءاته وذلك في مختلف الأنشطة في الشركة، من خلال إدخال بعض التعديلات على تصميم المنتجات، وتتمثل إجراءات التحسين المستمر في هذه المرحلة من خلال:

- 1- التحسين المستمر للعمليات والأنشطة.
- 2- معرفة الأنشطة اللازمة لأداء العملية ومحاولة تحسينها.
- 3- تحديد العاملين المشاركين في أدائها وتوقعاتهم.
- 4- رفع كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة والحد من ارتفاع تكلفتها.
- 5- البدء بتنفيذ إجراءات التحسين المستمر بعد معرفة أفضل الحلول للتحسين.
- 6- إن تنفيذ إجراءات التحسين المستمر يدعم التكلفة المستهدفة ويحافظ على تكلفة وجودة تنافسيتين.

5.3.2.3 مرحلة تحديد تكلفة المنتجات بعد التخفيض:

في قسم إنتاج الكبسولات كانت تكلفة الأنشطة والمنتجات بعد التخفيض خلال الفترة المدروسة كما هي موضحة في الجدول رقم (31).

الجدول رقم (31) تكلفة منتجات قسم الكبسولات بعد التخفيض

تكلفة النشاط			نوع النشاط
2017	2016	2015	
4,171,714.92	3,682,273.99	3,066,812.74	التهيئة
5,992,335.08	5,261,897.7	4,339,734	التجزئة
45,872,248.18	47,986,978.23	44,882,975.1	التحضير
12,455,795	10,957,971.47	11,018,148.8	التعبئة والتغليف
7,812,955.2	6,841,521.38	5,612,655.46	التخزين
6,813,750	6,286,480	6,058,736	الأنشطة الإدارية والبيعية
83,118,798.38	81,017,122.77	74,979,062.1	مجموع تكلفة الأنشطة
33,275	31,210	36,070	عدد الوحدات المنتجة
2,497.93	2,595.87	2,078.7	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الباحث

أما في قسم إنتاج الحقن كانت تكلفة الأنشطة والمنتجات بعد التخفيض خلال الفترة المدروسة كما هي موضحة في الجدول رقم (32).

الجدول رقم (32) تكلفة منتجات قسم الحقن بعد التخفيض

تكلفة النشاط			نوع النشاط
2017	2016	2015	
4,171,714.92	3,682,273.99	3,066,812.74	التهئية
5,992,335.08	5,261,897.7	4,339,734	التجزئة
47,385,718.41	47,556,397.38	46,304,159.57	التحضير
12,747,922.41	11,287,323.08	11,323,229.06	التعبئة والتغليف
7,812,955.2	6,841,521.38	5,612,655.46	التخزين
6,813,750	6,286,480	6,058,736	الأنشطة الإدارية والبيعية
84,924,396.02	80,915,893.53	76,705,326.83	مجموع تكلفة الأنشطة
35,115	34,730	36,450	عدد الوحدات المنتجة
2,418.46	2,329.85	2,104.39	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الباحث

في حين أن قسم إنتاج التحاميل كانت تكلفة الأنشطة والمنتجات بعد التخفيض خلال الفترة المدروسة كما هي موضحة في الجدول رقم (33).

الجدول رقم (33) تكلفة منتجات قسم التحاميل بعد التخفيض

تكلفة النشاط			نوع النشاط
2017	2016	2015	
4,171,714.92	3,682,273.99	3,066,812.74	التهئية
5,992,335.08	5,261,897.7	4,339,734	التجزئة
52,830,922.41	48,506,391.08	53,350,076.77	التحضير
12,533,062.41	11,129,002.08	11,120,647.92	التعبئة والتغليف
7,812,955.2	6,841,521.38	5,612,655.46	التخزين
6,813,750	6,286,480	6,058,736	الأنشطة الإدارية والبيعية
90,154,740.02	81,707,566.23	83,548,662.89	مجموع تكلفة الأنشطة
35,835	35,184	36,149	عدد الوحدات المنتجة
2,515.82	2,322.29	2,311.23	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الباحث

أما قسم إنتاج المراهم كانت تكلفة الأنشطة والمنتجات بعد التخفيض خلال الفترة المدروسة كما هي موضحة في الجدول رقم (34).

الجدول رقم (34) تكلفة منتجات قسم المراهم بعد التخفيض

تكلفة النشاط			نوع النشاط
2017	2016	2015	
4,171,714.92	3,682,273.99	3,066,812.74	التهيئة
5,992,335.08	5,261,897.7	4,339,734	التجزئة
53,721,775.41	51,805,249.08	50,191,860.92	التحضير
12,333,080.41	10,954,242.08	10,886,157.92	التعبئة والتغليف
7,812,955.20	6,841,521.38	5,612,655.46	التخزين
6,813,750	6,286,480	6,058,736	الأنشطة الإدارية والبيعية
90,845,611.02	84,831,664.23	80,155,957.04	مجموع تكلفة الأنشطة
31,976	30,175	32,535	عدد الوحدات المنتجة
2,841.05	2,811.32	2,463.68	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الباحث

أما قسم إنتاج الأشربة كانت تكلفة الأنشطة والمنتجات بعد التخفيض خلال الفترة المدروسة كما هي موضحة في الجدول رقم (35).

الجدول رقم (35) تكلفة منتجات قسم الأشربة بعد التخفيض

تكلفة النشاط			نوع النشاط
2017	2016	2015	
4,171,714.92	3,682,273.99	3,066,812.74	التهيئة
5,992,335.08	5,261,897.7	4,339,734	التجزئة
54,036,812.41	50,756,849.08	53,425,884.03	التحضير
12,813,940.41	11,524,976.08	11,352,089.92	التعبئة والتغليف
7,812,955.2	6,841,521.38	5,612,655.46	التخزين
6,813,750	6,286,480	6,058,736	الأنشطة الإدارية والبيعية
91,641,508.02	84,353,998.23	83,855,912.15	مجموع تكلفة الأنشطة
31,560	30,123	32,075	عدد الوحدات المنتجة

2,903.72	2,800.31	2,614.36	تكلفة الوحدة
----------	----------	----------	--------------

المصدر: من إعداد الباحث

6.3.2.3 التغير في نسب ربحية الشركة بعد محاولة تخفيض تكلفة المنتجات:

1- نسبة هامش مجمل الربح:

نسبة مجمل الربح = إيرادات المبيعات / تكلفة البضاعة المباعة * 100

الجدول رقم (36) نسبة هامش مجمل الربح بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية

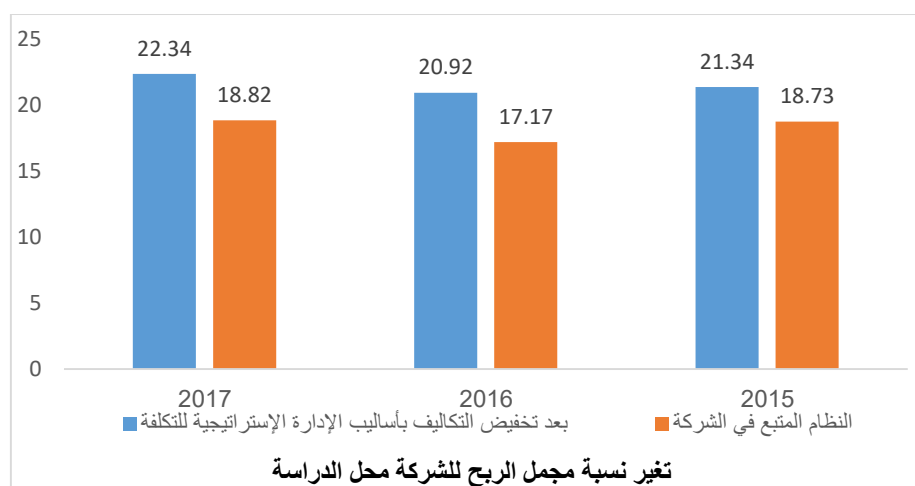
2017	2016	2015	
533,536,925	481,076,710	452,744,850	إيرادات المبيعات
414,297,502.6	380,432,672.2	356,105,868.6	تكلفة البضاعة المباعة
119,239,422.4	100,644,037.8	96,638,981.4	مجمل الربح
%22.34	%20.92	%21.34	نسبة مجمل الربح

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول السابق تحسن نسبة مجمل الربح بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة، ففي عام 2015

تحسنت بمقدار 2.61%، وفي عام 2016 ازدادت بنسبة 3.75%، وفي عام 2017 ازدادت بنسبة 3.52%،

يعود ذلك إلى تخفيض تكلفة الأنشطة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني رقم (2).



الشكل رقم (2)

2- نسبة صافي الربح:

$$\text{نسبة صافي الربح} = \text{صافي الربح} / \text{إيرادات المبيعات} * 100$$

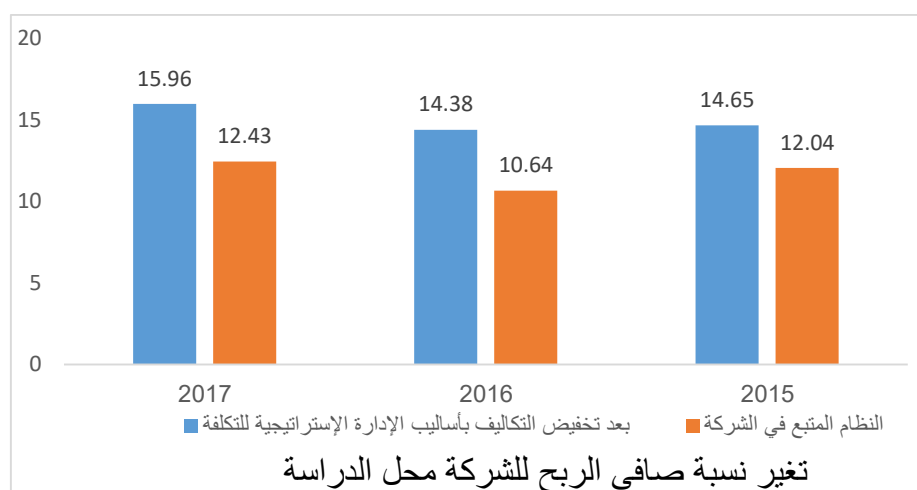
الجدول رقم (37) نسبة صافي الربح بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية

2017	2016	2015	
533,536,925	481,076,710	452,744,850	إيرادات المبيعات
414,297,502.6	380,432,672.2	356,105,868.6	تكلفة البضاعة المباعة
119,239,422.4	100,644,037.8	96,638,981.4	مجمّل الربح
23,189,500	20,955,250	20,168,080	التكاليف الإدارية
10,879,250	10,477,150	10,125,600	التكاليف البيعية
85,170,672.4	69,211,637.8	66,345,301.4	صافي الربح
%15.96	%14.38	%14.65	نسبة صافي الربح

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول السابق أن نسبة صافي الربح لعام 2015 تحسنت بمقدار 2.61%، وفي عام 2016

كان مقدار الزيادة 3.74%، وكان التحسن لعام 2017 3.53%، ويتضح ذلك في الشكل البياني رقم (3)



الشكل رقم (3)

3- معدل العائد على الأصول:

معدل العائد على الأصول = صافي الربح بعد الضرائب / مجموع الأصول * 100

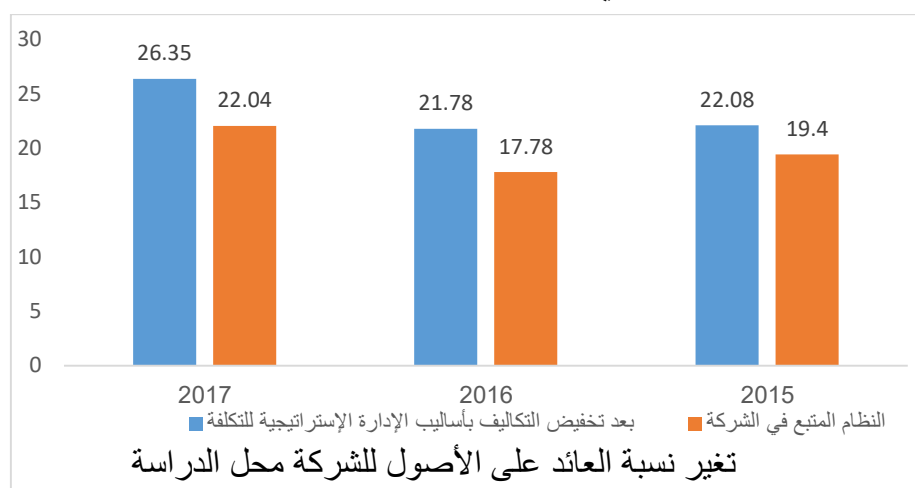
الجدول رقم (38) معدل العائد على الأصول بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية

2017	2016	2015	
330,279,823	340,039,095	338,687,594	مجموع الأصول
87,041,553.3	74,081,522.1	74,799,106.8	صافي الربح
%26.35	%21.78	%22.08	معدل العائد على الأصول

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول السابق تحسن في معدل العائد على مجموع الأصول، ففي عام 2015 كانت الزيادة

2.68%، وفي عام 2016 كانت 4%، وفي عام 2017 كانت 4.31%، ويوضح الشكل رقم (4).



الشكل رقم (4)

4- معدل العائد على حقوق الملكية:

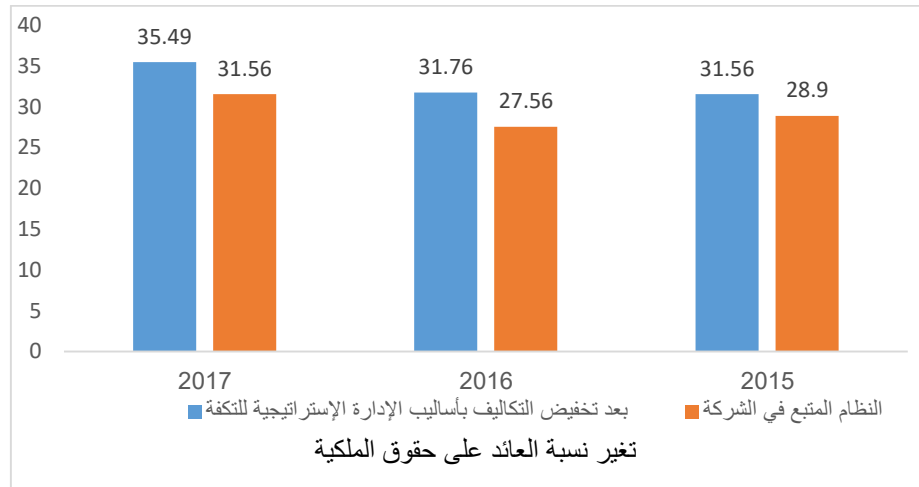
معدل العائد على حقوق الملكية = صافي الربح بعد الضرائب / حقوق الملكية * 100

الجدول رقم (39) معدل العائد على حقوق الملكية بعد اقتراح تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية

2017	2016	2015	
245,192,963	233,232,526	236,931,184	حقوق الملكية
87,041,553.3	74,081,522.1	74,799,106.8	صافي الربح
%35.49	%31.76	%31.56	معدل العائد على حقوق الملكية

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من الجدول السابق أن معدل العائد على حقوق الملكية شهد تحسناً ملحوظاً ففي عام 2015 ازداد 2.66%، وفي عام 2016 4.2%، وفي عام 2017 ازداد 3.93%، ويوضح ذلك الشكل رقم (5).



الشكل رقم (5)

4.2.3 اختبار الفرضيات:

نتيجة تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية، والمتمثلة بالتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر، كان لها أثر في تحسين ربحية الشركة محل الدراسة. وبالمقارنة مع فرضيات الدراسة:

1. HO/1: لا يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين نسبة صافي الربح.
2. HO/1: لا يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين هامش مجمل الربح.
3. HO/1: لا يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين العائد على الأصول.
4. HO/1: لا يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين العائد على حقوق الملكية.

وبذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة:

1. H1/1: يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين نسبة صافي الربح.
2. H1/1: يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين هامش مجمل الربح.
3. H1/1: يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين العائد على الأصول.
4. H1/1: يؤثر تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين العائد على حقوق الملكية.

حيث توصل الباحث من خلال الدراسة والتحليل لبيانات الشركة محل الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على تخفيض التكاليف، وما له من أثر في تحسين نسب الربحية، حيث تراوحت نسب الزيادة في نسبة هامش مجمل الربح للفترة المدروسة ما بين 2.61% إلى 3.52%، أما نسبة صافي الربح فقد تراوحت ما بين 2.61% إلى 3.53%، في حين كانت نسبة العائد على الأصول تتراوح ما بين 2.68% و4.31%، ونسبة العائد على حقوق الملكية ما بين 2.66% و4.2%.

المبحث الثالث - النتائج والتوصيات

1.3.3 نتائج الدراسة:

بينت هذه الدراسة أهمية تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية والمتمثلة بالتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين

المستمر، في تحسين الربحية في شركة آسيا للصناعات الدوائية، وخلص الباحث إلى العديد من النتائج أهمها:

1- إن إدارة التكلفة الاستراتيجية ليست مجرد إدارة للتكاليف بهدف تخفيضها فقط، وإنما تهدف إلى تحسين

الوضع الاستراتيجي للشركة وزيادة الإيرادات، وتحسين الإنتاجية، ورفع مستوى رضا العملاء

2- تساعد أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتج واكتساب

المزيد من رضا العملاء، وتُعتبر إدارة التكلفة الاستراتيجية مرتكزاً لبقاء الشركة واستمراريتها.

3- تساعد أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على تخفيض التكاليف والوصول إلى التكلفة المسموح بها، وإدخال

بعض التعديلات على تصميم المنتجات للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

4- ساعد تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في شركة آسيا للصناعات الدوائية على تخفيض تكلفة

المنتجات، من خلال تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، وتخفيض تكلفة الأجور

المدفوعة للعاملين، وتخفيض تكلفة الوجبات الغذائية المقدمة للعاملين.

5- ساعد تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في شركة آسيا للصناعات الدوائية على تخفيض التكاليف

وتحسين الربحية، وارتفعت نسبة هامش مجمل الربح ونسبة صافي الربح ومعدل العائد على الأصول ومعدل

العائد على حقوق الملكية خلال الفترة المدروسة.

2.3.3 التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

- 1- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية السورية بتطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية من أجل تخفيض التكاليف وتحسين الربحية، ودعم موقف الشركة التنافسي.
- 2- أن هناك العديد من المآخذ على سياسة العروض في التسعير والمطبقة في قطاع الصناعات الدوائية، وقد تم حظر هذه السياسة في العديد من البلدان المتطورة.
- 3- يوصي الباحث بإجراء دراسات مستقبلية عن أهمية تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في الشركات الصناعية المختلفة في سورية، وأهمية تطوير نظم محاسب التكاليف في هذه الشركات، وتطبيق إدارة الجودة الشاملة، وما لهذه الدراسات في أهمية في مساعدة إدارة الشركات الصناعية على تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الرسائل الجامعية:

1. أبو رغيف، عباس. (2012). استخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية، واسط. أطروحة دكتوراه. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. جامعة بغداد. بغداد: العراق.
2. بعضي، آسيا. (2020). مساهمة تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب بتقوت. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
3. بن سعيد، أمين. (2015). إدارة التكاليف من منظور استراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر. الجزائر.
4. الحداد، محمد. (2011). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية بغزة. غزة: فلسطين.
5. الحوراني، نور تيسير محمد. (2023). أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبنى على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير. كلية الأعمال. جامعة آل البيت. الأردن.
6. خليل، آلاء مصطفى. (2012). نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة: دراسة حالة. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة: فلسطين.
7. ربيع، سوزان. (2018). إمكانية تطبيق التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. جامعة جرش. الأردن.
8. رشيدة، مراوي. (2023). استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي بسكرة. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد خيضر بسكرة. الجزائر.

9. سعيد، نورا. (2015). مدخل إدارة التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج لدعم نظم الإدارة الاستراتيجية: دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية. أطروحة دكتوراه. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية.
10. الشرعة، ناهد. (2017). أثر الحاكمية المؤسسية على الربحية: دراسة حالة الشركات العائلية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية. رسالة ماجستير. كلية إدارة المال والأعمال. جامعة آل البيت. الأردن.
11. صالح، صباح. (2014). الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة: فلسطين.
12. الطراونة، رشا جمال خلف. (2020). أثر التكلفة المستهدفة على تحسين الأداء المالي - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير. جامعة مؤتة. مؤتة: الأردن.
13. عبد الرحمن، بشار. (2023). دور أسلوب التحسين المستمر (كايزن) في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير. كلية الأعمال. جامعة فيلادلفيا، الأردن.
14. عبد الله، محمود. (2019). أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية. أطروحة دكتوراه. كلية الدراسات العليا. جامعة الخرطوم. السودان.
15. العدواني، فاطمة الزهراء، وزويكري، مروة. (2020). أثر الهيكل المالي على ربحية الشركة - دراسة حالة شركة الخبز الصحي. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد الصديق بن يحيى. الجزائر.
16. عطوي، راضية. (2017). الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. جامعة فرحات عباس سطيف. الجزائر.
17. علوان، مروة. (2014). تحليل تكاليف الجودة بالاعتماد على إعادة هندسة العمليات لاكتساب الميزة التنافسية. رسالة ماجستير. كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة بغداد. العراق.
18. العليمات، مها. (2020). دور التكلفة المستهدفة وإعادة هندسة العمليات في تخفيض تكاليف الإنتاج في شركات الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. جامعة آل البيت. الأردن.
19. كنزة، كاتب. (2020). دور استراتيجية التحسين المستمر (الكايزن) في تطوير جودة الخدمات الصحية: دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الخاصة. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. جامعة العربي بن مهدي. الجزائر.

20. المعموري، رفل. (2022). دور التكامل بين تقنيتي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس العمليات الموجهة بالوقت في تحقيق ميزة تنافسية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والإدارة. جامعة كربلاء. العراق.
21. الموسوي، إسراء. (2020). مدى التوافق بين نظرية القيود وهندسة القيمة كبعد استراتيجي لإدارة التكاليف وتحسين القيمة. رسالة ماجستير. كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة واسط. العراق.
22. النور، هشام محمد ادم. (2019). التكلفة المستهدفة وأثرها على جودة الإنتاج - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم. رسالة ماجستير. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. السودان.
23. وهيبة، زهاني. (2022). أثر الإدارة الاستراتيجية في تمكين العاملين: دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية بولاية الوادي. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي. الجزائر.

ثانياً: الأبحاث العلمية والدوريات:

1. إبراهيم عبد العليم، نجاتي. (1998). استخدام التحليل الوظيفي للتكلفة في زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة: دراسة نظرية تطبيقية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية. المجلد 18، العدد 2، كلية التجارة جامعة بنها، مصر، ص 4.
2. البشتاوي، سليمان حسين، وجريرة، طلال سليمان. (2015). أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الأردنية. مجلة دراسات للعلوم الإدارية. الأردن، المجلد 42، العدد 1، الأردن.
3. الجبري، أحمد، وآخرون. (2012). الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد: دراسة تطبيقية. المجلة المصرية للدراسات التجارية المجلد 36، العدد 3، جامعة المنصورة، مصر، ص 645 - 673.
4. حسين، أحمد، والمولى، إبراهيم. (2021). تقييم الربحية وأثرها على الإنتاجية في المصارف التجارية: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة. مجلة كلية مدينة العلم. المجلد 13، العدد 1، ص 173 - 201.
5. الحياصات، نيفين. (2021). أثر تكاليف الجودة على الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان. مجلة جامعة الحسين بن طلال للبحوث. الأردن، المجلد 7، ص 95 - 121.
6. سيد، عبد الفتاح سيد. (2012). تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية. المجلد 24، العدد 5، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، ص 281 - 327.
7. سيد أحمد، عبد الناصر. (2019). متطلبات نجاح استراتيجية كايزن اليابانية للتحسين المستمر في المؤسسات الحكومية بالتطبيق على قطاع الاتصالات في جمهورية مصر العربية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. مصر، ص 317 - 384.

8. شنان، شمس، وعلي، جابر. (2022). دور هندسة القيمة في خفض التكاليف وسددة الفجوة بين التكاليف المقدرة والتكاليف المستهدفة: دراسة حالة. مجلة العلوم الاقتصادية. المجلد 17، العدد 67، ص 150 – 178.
9. العايدى، رنا، وفخر، نواف. (2022). دور تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف – دراسة حالة في معمل الديماس للصناعات الدوائية. مجلة جامعة حماه. المجلد 10، العدد 5، سوريا، ص 42 – 59.
10. فتح، محمد، على، أحمد. (2019). واقع استخدام الأساليب الاستراتيجية لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية في السودان – دراسة مسحية على شركات قطاع الصناعات التحويلية. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال. المجلد 7، العدد 1، ص 49 – 65.
11. فرحان، صادق، والكبي، بثينة. (2021). استدامة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية لتقليل الفاقد وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة. مجلة الإدارة والاقتصاد. العدد 128، ص 146 – 168.
12. قاسم، لارا. (2018). أثر التحسين المستمر في تحقيق الميزة تنافسية للجامعات العراقية ومشاريعها البحثية: بحث تطبيقي. مجلة دراسات محاسبية ومالية. المجلد 13، العدد 44، الجامعة التكنولوجية، العراق، ص 33 – 55.
13. قباجة، عدنان، أبو عمرية، فايز، وصلحات، محمد. (2023). أثر جائحة كورونا (كوفيد-19) على سيولة وربحية الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. مجلة جامعة فلسطين الأهلية للبحوث والدراسات. فلسطين، ص 109 – 133.
14. الكاشف، محمود. (2004). التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
15. المبيضين، سيف، الخرابشة، فارس، القضاة، ليث. (2016). أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعظيم الربحية في شركات الاتصالات الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. المجلد 12، العدد 4، ص 841 – 875.
16. مطر، محمد، (2016). الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية. ط: 1. عمان: الأردن. دار وائل للنشر والتوزيع. ص: 39.

A. Books:

1. Hilton, R. W. & Platt, David E. (2020). **Managerial Accounting**. 12nd Ed. P.821.
2. SEKHAR, CHANDRA. (2020). FINANCIAL RATIO ANALYSIS. CHAPTER: 3. P: 37.

B. THESIS:

1. El-Hwaity, A. M. (2013). **Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage**. Master thesis. Islamic University. Gaza.
2. Wang, Y. (2019). **Strategic Cost Management- A Review of Research Status at Home and Abroad**. School of Management. Jinan University. Guangzhou. China.

C. Journals and Periodicals:

1. Al-hosban, A., Alsharairi, M., and Al-Tarawneh, I. (2021). The Effect Of Using The Target Cost On Reducing Costs In The Tourism Companies In Aqaba Special Economic Zone Authority. **Journal of Sustainable Finance & Investment**. 13(1): 194-209. <https://doi.org/10.1080/20430795.2021.1891782>.
2. Duygu, C. (2020). Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry. **Journal of Business Research**. Turkey. <https://doi.org/10.20491/isarder.2020.913>.
3. Ejike, S. I.. (2020). Review Of Target Costing System And Profitability Of Firms In Nigeria. **Epra International Journal Of Research and Development**. 5(2): 2455-7838. <https://doi.org/10.36713/epra2016>.
4. Mulyana, B. & Adidarma, B. (2020). Determinants Of Profitability & Its Implications On Corporate Values (Studies At Ceramic, Porcelain & Glass Sub Sector Listed In Indonesia Stock Exchange, 2009- 2018). **International Journal of Business, Economics & Management**. 7(4): 211-221.
5. Otti. O. S., Udeh. F. N., Amahalu. N. N., and Chinyere. O. J. (2022). Effect Of Value Engineering On Profitability Of Quoted Manufacturing Firms In Nigeria. **International Journal Of Management Studies and Social Science Research**. 4(1): 2582-0265.
6. Odusanya, I. A., Yinusa, O. G., & Ilo, B. M. (2018). Determinants of Firm Profitability in Nigeria: Evidence from Dynamic Panel Models. **SPOUDAI-Journal of Economics & Business**. 68(1): 43-58.

الملاحق

المحلق رقم (1) قائمة الدخل للشركة محل الدراسة

قائمة الدخل للشركة محل الدراسة			
2017	2016	2015	
533,536,925	481,076,710	452,744,850	إيرادات المبيعات
433,103,613.88	398,438,488.02	367,935,999.4	(-) تكلفة البضاعة المباعة
100,433,311.12	82,638,221.98	84,808,850.6	مجمّل الربح
23,189,500	20,955,250	20,168,080	التكاليف الإدارية
10,879,250	10,477,150	10,125,600	التكاليف البيعية
66,364,561.12	51,205,821.98	54,515,170.6	صافي الربح التشغيلي
63,236	77,235	95,627	(-) اهتلاك الأصول غير الملموسة
2,699,618	2,790,210	1,179,616	(-) خسائر فرق تقييم العملات الأجنبية
2,395,165	2,830,388	2,392,257	(-) اضمحلال في قيمة العملاء وأوراق القبض
932,635	971,494	1,011,974	(-) اهتلاك أصول حق الانتفاع
1,914,789	2,177,478	2,418,010	(-) مصاريف تمويلية
38,890,175	38,410,530	40,484,325	(+) إيرادات أخرى
97,249,293.12	80,769,546.98	87,902,011.6	صافي الربح قبل الضرائب
24,312,323.28	20,192,386.74	21,975,502.9	(-) ضريبة الدخل (25%)
72,936,969.84	60,577,070.24	65,926,508.7	صافي أرباح الفترة

الملحق رقم (2) قائمة المركز المالي للشركة محل الدراسة

قائمة المركز المالي للشركة محل الدراسة			
2017	2016	2015	الأصول
			الأصول غير المتداولة
90,359,450	92,271,585	95,404,575	أصول ثابتة (بالصافي)
20,893,748	24,991,562	22,369,125	مشروعات تحت التنفيذ
790,454	965,434	1,195,336	أصول غير ملموسة (بالصافي)
22,383,241	23,315,876	24,287,371	أصول حق الانتفاع (بالصافي)
12,480,035	11,384,068	9,302,076	أوراق قبض طويلة الأجل
24,904,549	24,157,549	24,501,535	أصول ضريبة مؤجلة
171,811,477	177,086,074	177,060,018	إجمالي الأصول غير المتداولة
			الأصول المتداولة
14,555,163.96	22,300,640.85	26,646,209.11	مخزون إنتاج تام
13,450,585	12,325,710	15,140,350	مخزون مواد كيميائية
8,981,320	7,530,400	9,410,350	مخزون مواد تعبئة وتغليف
53,951,650	58,303,883	53,922,570	عملاء وأوراق قبض قصيرة الأجل
19,143,796	20,610,843	13,419,097	موردون دفعات مقدمة
4,997,102	5,176,111	5,446,572	مدينون وأرصدة مدينة أخرى (بالصافي)
42,708,391	36,088,391	37,355,014	نقدية بالصندوق ولدى البنوك
1,275,644	1,275,644	1,275,644	أصول محتفظ بها لغرض البيع
159,063,652	163,611,623	162,615,806	إجمالي الأصول المتداولة
330,875,129	340,697,697	339,675,824	إجمالي الأصول
			حقوق الملكية
150,000,000	150,000,000	150,000,000	رأس المال
8,151,410	9,151,004	12,132,077	الأرباح المحتجزة
72,936,969.84	60,577,070.24	65,926,508.7	أرباح مرحلة
231,088,380	219,728,074	228,058,586	إجمالي حقوق الملكية
			الالتزامات

			الالتزامات غير المتداولة
27,662,228	28,481,914	24,180,108	قروض طويلة الأجل
15,973,495	18,271,105	19,793,688	التزامات عقود الإيجار
20,915,770	28,807,983	25,832,480	أوراق دفع طويلة الأجل
64,551,493	75,561,002	69,806,276	إجمالي الالتزامات غير المتداولة
			الالتزامات المتداولة
4,078,147	4,398,159	3,675,490	تسهيلات ائتمانية
15,147,390	23,014,788	18,549,000	قروض قصيرة الأجل
5,915,554	6,408,194	6,938,485	موردون وأوراق دفع
4,159,598	5,158,554	5,812,509	عملاء دفعات متقدمة
2,354,283	2,347,653	2,373,459	ضرائب الدخل المستحقة
3,580,284	4,081,273	4,462,019	الجزء المتداول من الالتزامات عقود الإيجار
35,235,256	45,408,621	41,810,962	إجمالي الالتزامات المتداولة
330,875,129	340,697,697	339,675,824	إجمالي حقوق الملكية والالتزامات

Abstract

The study aims to identify the effect of applying strategic cost management techniques -including the target cost, value engineering, as well as continuous improvement- on profitability (measured by return on assets (ROA) and return on equity (ROE)). It looks at Asia Pharmaceutical Industries Company, a Syrian company, between (2015-2017). The study examines how this effect changes over the study period due to the influence of the mediator variable which represents the company's economic conditions as well as its ability to adapt with such conditions and efforts to control costs. To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical research method was relied upon by describing the study problem and the collection of necessary data to draw logical interpretations and determine key findings. The study has a number of findings, the most important of which is the positive effect of applying the target cost management technique in line with value engineering and the continuous improvement in reducing costs. These findings were based on analyzing all the activities and operations, whether value-adding or not, considering potential ideas to reduce costs, and identifying some obstacles to the application of strategic cost management.

Keywords: Strategic Cost Management, Target Cost, Value Engineering, Continuous Improvement, Profitability, Reducing Costs.



Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting

**The Effect of Strategic Cost Management in
Improving Profitability
"A Case Study"**

A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree
of Master in accounting

by

Fadel Walid Khefes

Supervisor

Prof. Dr. Ibrahim Al-adi

2024