



The Role Of Strategic Management Accounting In Enhancing Competitiveness: Applied Research In The General Company For Electrical Industries - Baghdad

Mohammed Samir Dahrib Al-Rubaie^{*a}, Hebat Allah Mustafa Al-Sayed Ali^b, Hatim Karim Kazim^c & Walid Naji Al-Hayali^d

- a. Al-Muthanna University/ College of Administration and Economics/ Department of Accounting.
b. Warith Al-Anbiya University/ College of Administration and Economics/ Department of Accounting.
c. University of Kufa/ College of Administration and Economics/ Department of Accounting.
c. Arab Academy in Denmark.

Abstract

In light of the spread of freedom of trade between countries, successive environmental changes, and intense competition, the goal of improving the enterprise's performance, maintaining its continuity, and strengthening its competitiveness has become one of the vital goals that occupy a large part of the enterprise's management's thinking. Therefore, in the face of these developments, it has become necessary for accounting to use strategic management methods as a basis. To strengthen its competitiveness, an applied study was conducted on the General Company for Electrical Industries. The study produced a set of results, the most prominent of which are the role of accounting and strategic management in strengthening competitive advantage, the impact of strategic management accounting in activating the strategic role of accounting, as well as the reflection of strategic management methods on the role of accounting in strengthening the competitive ability of the institution. As for the most important recommendations that were presented from the study, it can be summarized by the necessity of providing appropriate conditions in the company under study to apply strategic management methods in accounting that are compatible with modern manufacturing methods and strategic policies in accounting, and the importance of the company under study subjecting workers to training courses to develop their skills and experience.

Information

Received: 1/3/2024
Revised: 20/3/2024
Accepted: 1/4/2024
Published: 6/7/2024

Keywords:

Management Accounting
Modern Management
Techniques
Competitive Strategy
Operational Excellence

دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية: بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية - بغداد

محمد سمير دهيرب الربيعي^{*a}، هبة الله مصطفى السيد علي^b، حاتم كريم كاظم^c و وليد ناجي الحيايلى^d

a. جامعة المثنى/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة.

b. جامعة وارث الانبياء/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة.

c. جامعة الكوفة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة.

d. الاكاديمية العربية في الدنمارك.

في ضوء انتشار حرية التجارة بين الدول والتغيرات البيئية المتلاحقة والمنافسة الشديدة، أصبح هدف تحسين أداء المنشأة والمحافظة على استمرارها وتدعيم قدرتها التنافسية من الأهداف الحيوية التي تشغل حيزاً كبيراً من تفكير إدارة المنشأة، لذا وأمام هذه التطورات فإنه أصبح على المحاسبة ضرورة استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية كأساس قوة لتدعيم قدرتها التنافسية، فقد تم إجراء دراسة تطبيقية على الشركة العامة للصناعات الكهربائية. وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها، دور المحاسبة والإدارة الاستراتيجية في تدعيم الميزة التنافسية، وأثر المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تفعيل الدور الاستراتيجي للمحاسبة، وكذلك انعكاس أساليب الإدارة الاستراتيجية على دور المحاسبة في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة، أما أهم التوصيات التي تقدمت بها الدراسة، فيمكن تلخيصها بضرورة توفير الظروف الملائمة في الشركة محل الدراسة لتطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية في

* Corresponding author : E-mail addresses : hatimk.kadhm@uokufa.edu.iq.

المحاسبة التي تتلائم مع أساليب التصنيع الحديثة والسياسات الاستراتيجية في المحاسبة وأهمية قيام الشركة محل الدراسة بإخضاع العاملين إلى دورات تدريبية لتطوير مهاراتهم وخبراتهم.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الادارية، التقنيات الادارية الحديثة، الاستراتيجية التنافسية، التميز التشغيلي.

المقدمة

عالمياً وأهمها التطورات التكنولوجية وانعكاس ذلك على واقع البيئة الصناعية في العراق وبشكل خاص في مدينة حلب، الشركات العامة أنموذجاً.

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في جملة من النقاط:

1. بيان دور الإدارة الاستراتيجية في تفعيل الدور الاستراتيجي للمحاسبة.
2. تحديد أثر استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية على المحاسبة لتدعيم القدرة التنافسية.
3. بيان دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية.

فروض البحث

يمكن تحديد الفرضيات التي سيتناولها الباحثون بما يلي:

1. يؤدي الربط بين المحاسبة والأساليب الإدارية الاستراتيجية إلى ظهور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
2. يؤدي استخدام المحاسبة الإدارية لأساليب الإدارة الاستراتيجية إلى تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة وزيادة الحصة السوقية لها.

منهج البحث

اعتمد الباحثون المنهج الوصفي في صياغة الجانب النظري من البحث والمنهج التحليلي من خلال الجانب التطبيقي.

الإطار النظري

أولاً- دور الإدارة الاستراتيجية في تفعيل الدور الاستراتيجي للمحاسبة.

1-مراحل تطور الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية

يشتمل الأدب المحاسبي على العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير المحاسبة الإدارية وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الاستراتيجية للمنظمات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال توضيح المراحل التي مرت بها التي تتمثل في المراحل الثلاثة التالية:

المرحلة الأولى: بدأت بصورة موسعة في أواخر الثمانينيات بعد تعبير Kaplan عن تحفظاته المعلومات التي توفرها بشأن مدى ملائمة المحاسبة الإدارية، فقد جادل بعدم ملائمة المحاسبة الإدارية كي تعتمد عليها الإدارة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة، مرجع ذلك في رايه تطوير واتباع العديد من التقنيات الصناعية المستحدثة New Manufacturing Technologies بعد منتصف السبعينيات وعدم حدوث تطور ملموس في أساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة تلك التطورات، فلم توفر المحاسبة الإدارية أساليب مناسبة لقياس وإعداد تقارير للإدارة عن المعلومات المترتبة على تطبيق تلك الأساليب مثل زيادة الإنتاجية أو مستوى الجودة، التخفيض في الفترة اللازمة Lead المنتج Reduced Times لإتمام العملية الإنتاجية، مدى تحسن مرونة المنتج Product Leadership أو زيادة المنتج Flexibility

شهد العالم في أواخر القرن العشرين تطوراً هائلاً في بيئة الأعمال لم يكن متوقفاً تمثل في سيادة أجواء المنافسة العالمية وسيطرة العمل الآلي والإلكتروني، وانتشار حرية التجارة بين الدول والتغيرات البيئية المتلاحقة، وبالتالي أصبح هدف تحسين أداء المنشأة والمحافظة على استمرارها وتدعيم قدرتها التنافسية في ظل المنافسة الشديدة من الأهداف الحيوية التي تشغل حيزاً كبيراً من تفكير إدارة المنشأة، لذا وأمام هذه التطورات أصبح على المحاسبة ضرورة استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية كأساس قوة لتدعيم قدرتها التنافسية.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة البحث في سعي الشركات إلى إرضاء الزبائن بتقديم منتج منافس ومتميز عن باقي المنتجات الموجودة في السوق من حيث السعر والجودة، ظهرت العديد من الأساليب الإدارية الحديثة، وازدياد شدة المنافسة بدرجة كبيرة بين الشركات المنتجة في ظل التطور التكنولوجي بمراحل الإنتاج والتصنيع كعامل للتنافس بين المؤسسات وبروز الدور الهام الذي تؤديه الأدوات وأساليب المعرفة المحاسبية في التخطيط الاستراتيجي، تطلبت إدارة التغيير في الفكر المحاسبي والمالي حتمية تحسين ورفع كفاءة وفاعلية الأساليب المحاسبية والمحاسبين، ومن هنا تعاطمت أهمية الأدوات والأساليب المحاسبية بوصفها مصدر للتفكير والتخطيط الاستراتيجي وأساس الميزة التنافسية المستدامة، والمحدد الأساسي للتقييم وصنع القرارات الإدارية في بيئة المؤسسة، وفي ظل الظروف الحالية للمحاسبة ومحاولاتها المتقدمة في وضع التكنولوجيا كعامل أساسي لتطورها، وإسهاماتها في التنافسية بين المؤسسات، كان التفكير الكبير في رفع كفاءة وفعالية المحاسبة والمحاسبين عن طريق أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر إستراتيجية، ونظراً لعدم قدرة المحاسبة الإدارية على تلبية احتياجات الإدارة، الأمر الذي يتطلب من الشركات السعي لاستخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية التي تخدم اتخاذ القرارات الاستراتيجية ومواكبة التطورات التكنولوجية في مجال التصنيع وبالتالي تتمكن الشركات من تدعيم قدرتها التنافسية.

أهمية البحث

يمكن إظهار أهمية البحث في ناحيتين:

• الأهمية العلمية للبحث

تتمثل في محاولة من الباحثون في إضفاء جانب نظري لموضوع الدراسة، وهو الربط بين موضوع المحاسبة الإدارية والإدارة الاستراتيجية والميزة التنافسية في ظل تغيرات البيئة الصناعية الحديثة، بعد جرد ومسح الدراسات السابقة ومقارنتها مع موضوع البحث الحالي وتحديد مجالات تميز الدراسة عنها.

• الأهمية العملية للبحث

تتمثل في تناول وتوضيح وبيان أهمية التوجه الاستراتيجي في تعزيز الميزة التنافسية من خلال المجالات التي شملتها الدراسة العملية، حيث تزداد الأهمية التطبيقية والعملية لموضوع البحث في ظل ازدياد حدة المنافسة والتغيرات المتسارعة في بيئة التصنيع الحديثة

وتتفق مواصفات تلك المرحلة مع تفسير المدخل الانتقادي لنشأة ا محاسبة الاستراتيجية.

تم خلال المرحلة الثانية تطوير مجموعات من المداخل المترابطة بحذف تدعيم الموقف الاستراتيجي للمنظمة، فتم تطوير مجموعة من المداخل تركز على النشاط ومجموعة من المداخل تركز على التميز التشغيلي والربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات ، ومجموعة ثالثة من المداخل تركز على النواحي الخارجية لأداء المنظمة وترتبط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق.

أما المرحلة الثالثة فقد تميزت بتطوير مجموعة من الفلسفات الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات» وتتفق المرحلتين الثانية والثالثة مع تفسير المدخل التقليدي لنشأة المحاسبة الاستراتيجية فقد تم في كل منهما تطوير مجموعة من الأساليب والأدوات التي تهدف إلى تحسين أداء المنظمات (الخلف, 2007: 151).

2- اتجاهات دمج المحاسبة والإدارة الاستراتيجية

تمثل الاتجاه العام في الأدب المحاسبي عند الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية في التركيز على المحاسبة الإدارية والتوصل إلى أدوات وأساليب للمحاسبة الإدارية تتصف بالاستراتيجية، الأمر الذي أدى إلى ظهور مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ولتعريف هذا المفهوم يجب تحديد مفهوم بعض المصطلحات المرتبطة بما ألا وهي الاستراتيجية والإدارة الاستراتيجية.

اذ تعرف الاستراتيجية من الناحية اللغوية بأنها: "خطة أو سبيل للعمل الذي يتعلق بجانب عمل يمثل أهمية دائمة للمؤسسة". أما إستراتيجية المنظمات فقد قدم Chandler أحد أقدم وأعم تعريفاتها حيث وصف الاستراتيجية بأنها "تحديد الأهداف الأساسية طويلة الأجل ثم التصرف وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف" (Chandler-1992-33)؛ ويرك هذا التعريف على البعد طويل الأجل وعلى اهتمام الاستراتيجية بالمستقبل ، ويتفق هذا التعريف مع نظرة Zabriskie and Huell التي تعرف الاستراتيجية بأنها الاهتمام باختيار الأسواق المستقبلية التي يمكن أن تتفق مع نمو المنشأة على خلاف الأنشطة التشغيلية

التي تهتم بإدارة الموارد التي يتم استثمارها بالفعل في الأسواق الحالية للمؤسسة (41، 1991، Zabriskie & Huell)، ويركز اتجاه آخر لتعريف الاستراتيجية على المنافسة، حيث بدأ ظهور هذا الاتجاه في كتابات Porter والذي يرى بأن الاستراتيجية التنافسية تهتم بخلق والحفاظ على الميزة التنافسية في كل مجالات الأعمال (Porter، 1985، 23) ومن مؤيدي هذا الاتجاه Ohmae الذي يرى بأن إستراتيجية الأعمال هي كل ما يتعلق بالميزة التنافسية، فبدون وجود منافسين لا تكون هناك حاجة للاستراتيجية لأن الهدف الوحيد للإدارة الاستراتيجية - على حد قوله- هو تمكين المنشأة من أن تحقق بأقصى فعالية ميزة مستمرة عن منافسيها.

كما أنه لا يوجد تعريف متفق عليه الإدارة الاستراتيجية حيث تعرف بأنها "التركيز على البعد طويل الأجل من وجهة نظر المنشأة، وهتم بالنواحي المستقبلية، وتحاول تدعيم موقف المنشأة التنافسي بالعمل على خلق ميزة تنافسية مستدامة للمؤسسة

Improved Product وتمثل كل تلك المعلومات مصادراً لتحقيق الميزة التنافسية للمنظمات [Kaplan، 1988].

المرحلة الثانية: تضمنت صياغة ما يمكن وصفه بالمجموعات من المداخل المترابطة تدرج تحت أساليب شاملة Generic Approaches لتكوين الوضع الاستراتيجي للمنظمات، فعلى سبيل المثال المحاسبة على أساس النشاط تمثل أسلوباً شاملاً يضم عدة مداخل مترابطة هي محاسبة تكاليف النشاط والمداخل الأخرى المتعلقة به مثل تحليل ربحية المستهلك Profitability Customer Analysis ، وتحليل الربحية المباشرة للمنتج Profitability Direct Product وإعداد الموازنات على أساس النشاط وإعداد خزائن الأنشطة، ويتمثل العامل المشترك بين تلك المداخل أنها تركز جميعاً على النشاط (بني هاشم وآخرون، 2006: 158).

ويطلق Roslender على المجموعة الثانية من المداخل المترابطة مصطلح "المحاسبة عن التكنولوجيا الصناعية المتقدمة" وتضم المحاسبة عن تكلفة الجودة وتحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis ومجموعة من المداخل المثيلة منها نظرية المحددات Theory of Constraints, الأداء المقارن (المرجعي) Benchmarking والتحسين المستمر للأداء Continuous improvement of performance (Roslender, 1995:23)

يجمع بين تلك الأساليب عاملاً مشتركاً هو البحث عن التميز التشغيلي Excellence Operational من أجل تقديم قيمة أفضل للربائن ، وتعتمد مداخل هذه المجموعة على موضوعات ومفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات. وتضم المجموعة الثالثة من المداخل الشاملة مجموعة الأساليب التي تدرج تحت إطار ما يمكن أن يطلق عليه المحاسبة الإدارية الاستراتيجية» تضم هذه الأساليب أفكاراً ومفاهيم مستمدة من المحاسبة الإدارية ومن إدارة التسويق. تشمل أساليب تلك المجموعة تحليل موقف المنافسين» محاسبة التكاليف المستهدفة؛ والمحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتجات « وتستفيد هذه الأساليب من معلومات تحليل مواصفات المنتجات؛ وتحليل سلسلة القيمة» وتتضح من طبيعة أساليب هذه المجموعة أنها أكثر تركيزاً على النواحي الخارجية للمنظمة مقارنة بالمجموعتين السابقتين (الخلف ، 2007 : 149)

المرحلة الثالثة: يرى Roslender and Hart أن أهم ما يميزها هو صياغة مجموعة من الفلسفات الإدارية Managerial Philosophies حققت ثلاثة منها "صدي محاسبي" واضح هي الإدارة على أساس النشاط ، وإدارة التكلفة الاستراتيجية ، وإدارة التكلفة المستهدفة. يوجد تداخل واضح بين تلك الفلسفات الثلاثة ولكن لكل منها طريقة مختلفة لدمج مجموعة من الأساليب والمفاهيم والموضوعات ، وبالتالي لكل منها طريقة مختلفة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمنظمات (2002 Roslender and Hart) مما سبق يمكن الإجابة على السؤال الثاني من أسئلة البحث بأن الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية تم في ثلاثة مراحل، تميزت المرحلة الأولى بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية تركز على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للمنظمة بما يساعد التأكيد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية ،

المنافسين ودرجة تأثرهم على قرارات المنشأة ودرجة تأثرهم بقراراتها وذلك بجمع المعلومات عن البيئة التنافسية (الخارجية) إلى جانب المعلومات الداخلية، وذلك لتلبية مطلب الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم القرارات التي ستأخذها.

3- مرتكزات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

لما كان من الطواهر الأساسية لتطوير الفكر المحاسبي ارتباطه المستمر والمتزايد بفروع المعرفة الأخرى لتطوير المفاهيم والطرق المحاسبية من ناحية، والأساس الفلسفي للبيان المحاسبي من ناحية أخرى، فإن المحاسبين قد اتجهوا نحو أهمية توافر مدخل حديث يعالج أوجه القصور للمحاسبة الإدارية في ظل بيئة الأعمال الحديثة والمستقبلية ويهتم بتوفير معلومات عن البيئة التنافسية، وهذا المدخل يعرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تتولى توفير المعلومات الآتية (صالح، 1993، 23-32):

- قياس تكلفة دورة حياة المنتج سواء كان خدمي أو سلمي.
- توفير المقاييس غير المالية اللازمة لإدارة الجودة الشاملة، مثل قياس عدد الشكاوي للزبائن عدد الوحدات الرديئة المعيبة.
- 1- قياس تكاليف جودة الخدمة والتي تتحقق من خلال توفير المعلومات الإدارية التكلفة التي تعد إدارة الجودة إحدى الموضوعات الهامة لها، فالمنشآت التي تدير الجودة وتقيس تكلفتها تتمتع بميزة تنافسية.
- وترتكز المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على ثلاثة عناصر وهي (باسيلي، 1996، 96):

❖ **تحليل القيمة:** حيث ينظر للمؤسسة أياً كان غرضها بأنها مجموعة من الأنشطة التي تصيف قيمة للمنتج الخدمي أو السلمي وأنشطة أخرى لا تصيف قيمة للمنتج، وبمعنى آخر يصبح لدى أي منشأة نوعين من الأنشطة أحدهما مولدة للقيمة والأخرى غير مولدة للقيمة وإن كان يمكن الاستغناء عن الأخيرة لغرض تخفيض التكلفة.

❖ **تحليل مسببات التكلفة:** قياساً على أن الأنشطة تستهلك الموارد المختلفة التي تسبب التكلفة حيث تحدث الخدمات تكاليف ناجمة عن أنشطة المنشأة بما فيها خدمات ما بعد البيع، وبناء على ذلك فإن التكاليف يمكن إدارتها بفاعلية من خلال التحكم بالأنشطة المسببة لها، أي العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل، وفي ظل المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فقد قسمها أحد الباحثون إلى ما يأتي:

- مسببات التكلفة (كعوامل الحجم والخبرة والتكنولوجيا)
- مسببات الإنجاز (كإدارة الجودة الشاملة، مشاركة العاملين)
- ❖ تحليل الاتجاه الاستراتيجي: لعل الاهتمام بتوفير المعلومات التي تدعم إستراتيجية المنشأة في البيئة التنافسية إنما تمثل هدفاً تسعى إليه المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وذلك تبعاً لاستخدامها في حسم البدائل الاستراتيجية الآتية:
- ريادة التكلفة: وهي إستراتيجية عمادها هدف رئيسي وهو تخفيض التكلفة.
- تميز المنتجات: وتستخدم تلك الاستراتيجية في تقديم أفضل المنتجات.

ثانياً- انعكاس أساليب الإدارة الاستراتيجية على المحاسبة

مقارنة بمنافسيها، وتعطي أهمية نسبية لوظيفة التسويق وأنشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة. ويميل الباحثون إلى الاعتقاد بأن ملامح الإدارة الاستراتيجية يمكن تحديدها بالاعتماد على العناصر التي اشتملت عليها كل التعريفات السابقة معاً، فالإدارة الاستراتيجية تركز على البعد طويل الأجل من وجهة نظر المنشأة، وتهتم بالنواحي المستقبلية، وتحاول تدعيم موقف المنشأة التنافسي من خلال العمل على خلق ميزة تنافسية مستدامة للمؤسسة مقارنة بمنافسيها، وتعطي أهمية نسبية لوظيفة التسويق وأنشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة، بنفس القدر من الجدل حول تفسير كلمة إستراتيجية والمشاكل التي واجهت تعريف عملية الإدارة الاستراتيجية، اشتمل الأدب المحاسبي على العديد من الاتجاهات بشأن تعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ويمكن تحديد المعاني التي ينطوي عليها الأدب المحاسبي لهذا المصطلح حيث يستخدم مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للإشارة إلى إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية وكمرادف لمصطلح المحاسبة من أجل تحقيق وضع استراتيجي يعتبرونها استكمالاً لسلسلة من الموضوعات شملت محاسبة التكاليف ثم المحاسبة الإدارية، وتهدف إلى توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنشأة للميزة التنافسية المستدامة، ويؤكدون على أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تمثل خروجه بالمحاسبة عن تركيزها السابق على المعلومات الداخلية التاريخية واتجاهها نحو التركيز على النواحي الخارجية المستقبلية خصوصاً ما يتعلق بالمنافسين والزبائن والبيئة الخارجية.

كما استخدم البعض هذا المصطلح للإشارة إلى محاولات إدماج أدب الاستراتيجيات والمحاسبة الإدارية في نطاق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ويمثل هذا الاتجاه التعريف الأكثر انتشاراً لفهم معنى المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. كما عرف البعض المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أساس الكتابات التي بدأها Bromwich، ثم سار على نفس حجه Simmonds فقد استخدم كل منهما مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بكثرة، ولكنهما استخدماه بمفهوم يقوم على نوع من المحاسبة أو أسلوب للمحاسبة يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للإدارة من أجل تدعيم الإدارة الاستراتيجية، ويعتبر Simmond هو أول من أطلق مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على مجموعة من الأنشطة وأوصى بضمها إلى مجال عمل المحاسبة الإدارية، وعرفها بأنها "توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن المنشأة ومنافسيها كي تستخدم في صياغة ومراقبة إستراتيجية الأعمال"، ونادى Simmonds بأن المحاسبين الإداريين هم الأقدر على أداء تلك الأنشطة إذ يمتلكون المهارات والمفاهيم التي تمكنهم من توضيح أي تغيرات في موقف المنشأة التنافسي للإدارة العليا، وأكد أنه كي يقوم المحاسبون بتلك الأنشطة يجب عليهم أن ينموا ما يمتلكونه بالفعل من أدوات وأن يتعلموا كيفية الحصول على معلومات عن المنافسين، وأضاف أن المحاسب الإداري يمكن أن يوظف تحليل التعادل باستخدام القدر الذي يحصل عليه من معلومات عن المنافسين (عربي، 1997، 251).

ويرى الباحثون أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي المحاسبة التي لديها من المهارات ما يمكنها من تقييم حجم

هذه التقنية إلى خارج شركة (GE) في مجالات مختلفة كالإدارية والصناعية والاقتصاد والاستثمار والإنشاءات وغيرها.

وقد تناول العديد من الكتاب مدخل هندسة القيمة بوصفه أسلوباً يستخدم عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بغرض تحسين الأداء الوظيفي وخفض التكلفة كأحد الأساليب الحديثة للمحاسبة

الإدارية الاستراتيجية (Hilton، 2005، 234) pierce (2002، 31) كما يوجد تعاريف متعددة لهندسة القيمة إذ عرفتها الجمعية الأمريكية لمهندسي القيمة American Association of Value Engineers International

تطبيق منهجي الإجراءات محددة يتم من خلالها تعريف وظيفة المنتج وتحديد قيمته، و من ثم مدى قبولها في ضوء مدى تحقيقها للمتطلبات الفنية ورغبات الزبائن بأقل تكلفة ممكنة (الكاشف، 2000، 148)، وقد عرف Horngren وزملائه هذا المدخل بأنه "مدخل قائم على فريق عمل لتقييم تصميم المنتج وخصائصه التي احتياجات الزبائن باستخدام بدائل لتحسين قيمة المنتج، إذ يتم القيام بأنشطة القيمة بالاتصال المتبادل بين مديري التسويق ومصممي الإنتاج ومشرفي الإنتاج لتقديم مقترحاتهم لتصميم التحسين وتعديلات الإنتاجية

(Horngren, Foster and Dater، 1997، 437). في حين يرى Sakurai أن هندسة القيمة تعرف بأنها "نشاط خاص بتصميم المنتج في مختلف مراحله بهدف تخفيض التكلفة مع المحافظة على الاحتياجات المطلوبة من قبل المستهلكين (Sakurai، 1989، 44).

كما تم تعريف هذا المدخل بأنه "عمليات تقييم منتظمة لكل نواحي وظائف سلسلة بهدف تخفيض التكاليف المحافظة على الوفاء باحتياجات الزبائن، و يمكن أن يؤدي إجراء تحليل هندسة القيمة إلى تحسينات في تصميمات المنتج، أو تغييرات في مواصفات المواد، أو تعديل في طرق التصنيع تؤدي إلى تخفيض التكاليف الممكن تحقيقها للإنتاج لتصبح مساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة (حسين، 2000، 98)، في حين ترى دراسة أخرى بأن هندسة القيمة هي "تقويم منظم لكل جوانب أنشطة البحوث والتطوير، تصميم المنتج، الإنتاج، التسويق، خدمة الزبائن، وذلك من خلال تحسين تصميم المنتج، تغيير مواصفات المواد الخام، تعديل طرق التشغيل، بهدف إرضاء المستهلك وخفض تكلفة المنتج" (زغلول، 1998، 333).

و يمكن توضيح مفهوم هندسة القيمة من خلال الشكل 1:

تتميز الإدارة الاستراتيجية بمجموعة من الأساليب والأدوات التي كان لها أثر واضح على المحاسبة الأمر الذي أدى إلى ظهور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي اعتمدت في تحقيق أهدافها على العديد من الأساليب والأدوات ومن أهمها:

- 1- التكلفة المستهدفة.
- 2- هندسة القيمة.
- 3- التحسين المستمر للجودة.
- 4- الجودة الشاملة.
- 5- نظام التوقيت الآني .

وفيما شرح موجز لكل من هذه الأساليب:

1- التكلفة المستهدفة

لقد ظهر أول مفهوم لمدخل التكلفة المستهدفة في اليابان، كنتاج لجهود مهندسي التصميم والإنتاج في سعيهم لتصميم وتطوير المنتج في إطار مستوى الجودة والتكلفة التي تفي بمتطلبات الزبائن وظروف المنافسة السائدة في السوق باعتباره أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يهدف إلى تحسين ربحية المنشأة إلى جانب تخفيضه للتكاليف والرقابة عليها، فقد عرف Kato التكلفة المستهدفة على أنها "نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، شريطة التأكد من الجودة المطلوبة من قبل الزبائن، وتعتبر جزء من نظام شامل

لإدارة الأرباح (Kato، 1993، 36)، في حين يرى Castellano and young بأنها "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على الزبون وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام" (149، 2003، Castellano and young) ويرى أن التكلفة المستهدفة "نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة و يضمن جودة المنتج وفي متطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص جميع الأفكار المحتملة التي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وبحوث و تطوير المنتج، بالإضافة إلى مرحلة إنتاج النموذج وهذا النشاط ليس أسلوباً لتخفيض التكلفة فحسب، ولكنه جزء من إستراتيجية شاملة لنظام يرمي إلى إدارة الأرباح" (صالح، 2000، 157)، في حين عرفها آخر بأنها "إحدى أدوات إدارة التكلفة تهدف أساساً إلى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر كل مراحل دورة حياته، وذلك بمساعدة كل من أقسام البحوث والهندسة والإنتاج والتسويق و المحاسبة، وذلك وصولاً إلى السعر المنشود (زغلول، 1998، 331)، وقد تم تعريف هذا المفهوم انطلاقاً من هذه الرؤية بأنه العملية التي تهدف إلى الوصول للنتائج المالية للمنتج في توقيت معين من خفض التكلفة وتحسين الربحية (الكاشف، 2000، 144).

مما سبق يجد الباحثون أن التكلفة المستهدفة أسلوب الإدارة التكلفة التي تتجه نحو المنافسة، وذلك بأن تبدأ من سعر السوق عائدة إلى تكلفة المنتج التي يجب تحقيقها وبالتالي تحسين ربحية المنشأة بالوصول الربح المستهدف وتدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة.

2- هندسة القيمة

ظهر مفهوم هندسة القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية و بالذات في شركة General Electric خلال الحرب العالمية الثانية، نتيجة عجز الشركة عن المنافسة نظراً لقلّة الموارد الاستراتيجية في تلك الفترة، و بعد نهاية الحرب انتقل تطبيق

مرحلة التصميم بوصفها مجالاً هاماً لتحقيق أهداف هندسة القيمة (الكاشف، 2000، 151).

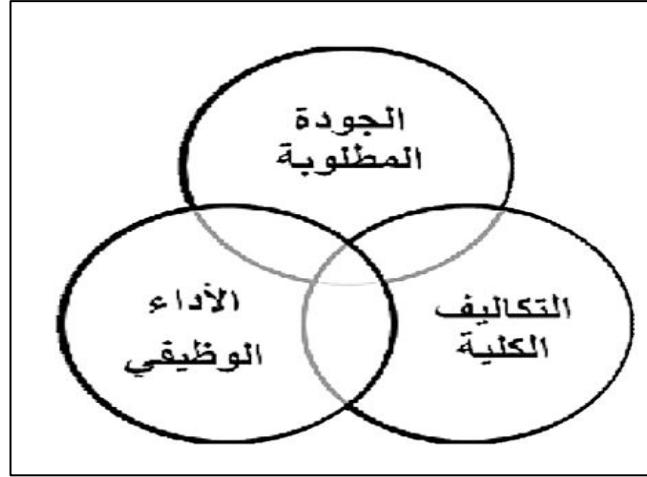
6- يهدف هذا المدخل إلى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم التكاليف الخاصة بها، و المحافظة على الأنشطة المضافة للقيمة وذلك بعد القيام بتحليل الوظيفي لمكونات المنتج (Kato، 1993، 43).

مما سبق نجد أن جميع الأهداف السابقة - وخاصة البند الثاني والثالث تسعى لتحقيق رغبات المستهلك وتسعى أيضاً في مجملها لتخفيض التكلفة و بالتالي تحقيق الميزة التنافسية التي تسعى إليها المنشأة.

٣. التحسين المستمر للجودة

بعد زيادة حدة المنافسة و سعي الإدارة إلى خفض التكلفة دون المساس بمواصفات المنتج التي تلبى رضا الزبون و الربح المستهدف للمؤسسة ، ظهر ما يسمى مدخل كايزن للتحسين المستمر وهو منهج ياباني لتحسين الجودة والذي يعد امتداد المنهج ديمنك Deming الذي يعتمد على تحقيق التحسين المستمر للجودة ، وعلى الرغم من أن التحسينات المقصودة لهذا المنهج هي تحسينات صغيرة محدودة الحجم، إلا أنها تتميز بشموليتها لجميع جوانب العمل (علام، 1997، 236)، ويعرف منهج Kaizen للتحسين المستمر بأنه نظام الخطوة خطوة لتحقيق التحسين التدريجي الذي يقوم على تحقيق التحسين ثم التعزيز وأداء الأعمال الصغيرة بطريقة أفضل مع التحسين المستمر لمعايير الأداء (أب و خشبة ، 2003 ، 137)، أي يتلخص هذا المدخل بإجراء التحسينات المستمرة في كل المجالات وفي جميع الأوقات، ويرى الباحثون أن هنالك عناصر عديدة يجري التركيز عليها وفقاً لهذا المدخل من أهمها:

- التركيز على الزبون.
 - لتعاون بين جميع إدارات المنشأة .
 - نظام التوقيت الآني Just in Time .
 - حلقات الجودة.
 - علاقات الادارة مع العاملين .
 - استخدام التطور التكنولوجي في العمل .
- وقد عرف Monden and Hamada مدخل كايزن على أنه "النظام الذي يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مراحل التصنيع و الإنتاج و ذلك على مستوى منتج قائم". ويمكن التعبير عن هذا المدخل في صورة مظلة تسمى مظلة Kaizen تحتوي تحتها العديد من أساليب التحسين المستمر (34، 2005 ، Davies and Boczeko):

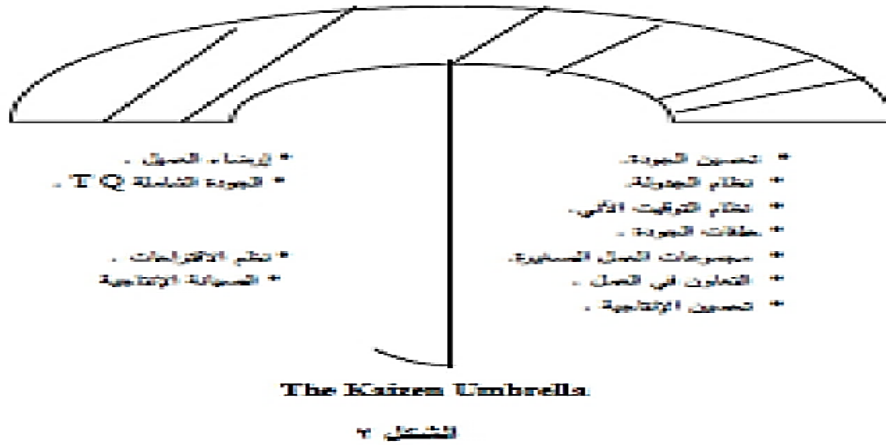


مفهوم هندسة القيمة

إذ أن الشكل السابق يبين أن هندسة القيمة تركز في البداية على الفعالية (Effectiveness) عن طريق تحليل الوظائف (Functions) المطلوب تحقيقها ومن ثم تبحث في الكفاءة (Efficiency) عبر تحديد معايير الجودة (Quality) التي تجعل من المنتج أكثر قبولا، وأخيراً تسعى للحصول على ذلك بأوفر التكاليف الممكنة (Life cycle cost) وتتمثل أهداف مدخل هندسة القيمة:

ويمكن تحديد أهداف هذا المدخل من خلال مجموعة من النقاط والتي تتمثل بما يأتي:

- 1- وجود فريق عمل متكامل من مهندسي ومصممي الإنتاج ومديري التسويق، بحيث يتم توظيف خبراتهم ومهاراتهم لإيجاد مقترحات وبدائل لتحقيق وظائف الإنتاج بطريقة أفضل أو بتكلفة أقل أو بهما معا (Homgren، 1997، 437).
- 2- الدراسة والتعمق في فهم متطلبات واحتياجات الزبائن وعدم إغفال أي منها أثناء مرحلة التصميم للمنتج (Sakurai، 1989، 44).
- 3- يسعى هذا المدخل إلى تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف بأقل تكلفة ممكنة للوصول إلى التكلفة المستهدفة (عيسى، 2001، 535).
- 4- يهدف للمحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج وتحقيق هدف الجودة التنافسي للمؤسسة، وذلك من خلال اقتراح أفكار جديدة تساعد على تحقيق خصائص المنتج المطلوبة (عبد الرحمن، 2000، 29).
- 5- تطبيق هذا المدخل خلال جميع مراحل حياة المنتج بدءاً من مرحلة التصميم و انتهاء بمرحلة ما بعد البيع، مع التركيز على



في التحقق من إتقان تصنيع المنتج طبقا للمواصفات الموضوعية وإنما تتسع لتشمل احتياجات ورغبات الزبائن.

لقد حقق تطبيق فلسفة الجودة الشاملة نجاحا كبيرا في المنشآت التي تعتمد على هذه الفلسفة، لما لها من ميزة تنافسية من خلال تركيزها على إقامة علاقات مع الزبائن والموردين والعمل بروح الفريق، وتعتمد الفكرة الأساسية لهذه الفلسفة على مبادئ أساسية تركز على الشيء الصحيح من المرة الأولى والعمل على التحسين المستمر والرضا الكامل للعميل من خلال تلبية رغباته، وتعتمد الجودة الشاملة على خمسة مفاهيم أساسية هي:

- التوجه نحو الجودة: إذ يركز مدخل إدارة الجودة على التوجه نحو الجودة من أعلى مستوى إلى أدنى في المنشأة، مما يؤدي إلى زيادة الالتزام وخاصة في مرحلة التصميم مما يجعل مهمة التصميم وتعديله أساسا للتحسين المستمر.

- العلاقات مع الزبائن: ترتبط المنشأة . عملاتها ضمن إدارة الجودة الشاملة بعلاقات مباشرة لتحديد احتياجاتهم وفهم مدى نجاحها في إشباع تلك الاحتياجات والقيام بأنشطة التطوير اللازمة لذلك.

- العلاقات الموردين: يشكل الموردون جزءا أساسية للوصول إلى مستويات الجودة التي تحقق احتياجات الزبائن، الأمر الذي يتطلب من المنشأة القيام ببناء علاقات طويلة المدى مع الزبائن، استنادا على مبدأ الشراكة في الجودة والنجاح أو الفشل وليس مبدأ الربح أو الخسارة فقط.

- الرقابة على العمليات: تولي إدارة الجودة الشاملة اهتماما كبيرا للرقابة على العمليات لضمان استمرار القيام بتلك العمليات كما هو مخطط لها، لذلك يتم استخدام أساليب الرقابة الإحصائية وخرائط الجودة التي يجب أن يتدرب على استخدامها العاملين الأمر الذي يزيد من منفعتها.

- إشراك العاملين: تعد الموارد البشرية هي الركيزة الأساسية لإدارة الجودة الشاملة حيث ينظر إلى الموارد البشرية على أنها الأداة الرئيسية لتحقيق الرقابة على الجودة ومعالجة المشاكل، لذلك لا بد للمؤسسة من امتلاك عمال ذوي مهارات متعددة تدريبهم على القيام بالعمليات المطلوبة.

ويرى الباحثون أن التوجه نحو الجودة الشاملة وفق مفاهيمها الأساسية يؤدي إلى إقامة علاقات قوية مع كل من

ويستخدم أسلوب Kaizen للتحسين المستمر لتلافي (السلمي، 1999، 98):

1. الفاقد في الموارد Waste .
2. الضغط و العبء المتزايد Strain .
3. الاختلال في الأداء Discrepancy .

كما ويعد مدخل Kaizen نتيجة التطور الذي طرأ على المحاسبة الإدارية واستخدامها للاستراتيجيات الحديثة، إذ يهدف كل منها إلى التخفيض المستمر للتكلفة في جميع مراحل دورة حياة المنتج بدءا من مرحلة تصميم و تخطيط المنتج وصولا إلى مرحلة ما بعد البيع، و توجيه الاهتمام إلى تطوير عمليات التجهيز و الإعداد و تحسين أداء الآلات لتخفيض نسبة التالف والضائع و زيادة الدوافع لدى العمال لتحفيزهم على إجراء التغييرات التي تؤدي إلى تحسين وتطوير التكاليف للحصول على منتج ذو جودة عالية (إبراهيم، 2000، 317-319)، أي أن محور اهتمام مدخل كايزن للتحسين المستمر هو العملية الإنتاجية وليس المنتج ذاته (السلمي، 1999، 9899).

ومما سبق يخلص الباحثون إلى أن مدخل Kaizen للتحسين المستمر يساعد في تحقيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال عدة مجالات منها:

- تحسين مستوى الأداء و الإنتاجية
- خفض الآثار الناجمة عن مسببات التكلفة
- خفض دورة الوقت وذلك ببدء النشاط بنفس الكفاءة وفي وقت أقل .
- خفض مواطن الضياع والتلف للوصول إلى مستوى Defect Zero .
- خفض الأنشطة والعمليات التي لا تؤدي إلى تحسين الجودة والأداء الوظيفي للمنتج.

4. الجودة الشاملة
تعرف الجودة الشاملة بأنها "المطابقة مع احتياجات ورغبات الزبائن" (صالح، 2003، 186) كما عرفها المنظمة العالمية للمعايرة بأنها "السمات والخصائص الكلية المنتج أو خدمة ما و التي تعكس مقدرة هذا المنتج أو الخدمة على إشباع حاجات معلنه أو ضمنية" (صالح، 1996، 65)، ويلاحظ أن التعريفين يشتركان في تقديم مفهوم شامل للجودة حيث لا تعني

المجالات التي يمكن للمؤسسة أن تنافس غيرها من خلالها بطريقة أكثر فاعلية، وهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المنشأة دون منافس في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي لها، وهي تعتمد على نتائج فحوص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية، فضلا عن الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المنشأة مقارنة بمنافسيها في السوق .

والميزة التنافسية لها شقان أساسيان هما (مصطفى، 2001، 138):

الأول - أثر التميز على المنافسين في الجودة و/أو السعر و/أو توقيت التسليم و/أو خدمات ما قبل أو بعد البيع وفي الابتكار والقدرة على التغيير السريع الفاعل.

الثاني - القدرة على مخاطبة الزبائن أو التحوار معهم على نحو مؤثر يزيد رضاهم ويحقق ولاءهم، ولا شك أن النجاح في الشق الثاني، متوقف على النجاح في الشق الأول.

وتعرف الميزة التنافسية من زاوية التكلفة بأنها (المعاصيدي، 2006، 10).

القدرة على ممارسة الأنشطة بأدنى مستوى من التكلفة مقارنة بالمنافسين، أو أنها القدرة على تميز والسيطرة على أسعار استثنائية تفوق التكلفة الإضافية للقيام بذلك.

وأن المنشأة إذا كانت قادرة على تخفيض تكاليفها الكلية، وأن إيراداتها تفوق تلك التكاليف فسوف تحقق ميزة توفير قيمة أعلى للزبون (متفرقة) أو تكلفة أقل.

2- خصائص ومواصفات الميزة التنافسية

توجد خصائص عدة مهمة للميزة التنافسية وهي (القطب، 2002، 45):

- نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- تحقق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- تنبع من داخل المنشأة وتحقق قيمة لها.
- تنعكس في أداء المنشأة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدم للزبون أو كليهما.
- تؤدي للتأثير في الزبائن وإدراكهم للأفضلية فيما تقدم المنشأة، وتحفزهم للشراء منها.
- تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتحديثها.
- ديناميكية فما بعد اليوم ميزة تنافسية قد لا يصلح للغد، وما قد يصلح في صناعة ما لا يناسب صناعات أخرى.
- ويؤدي حصول المنشأة على ميزة تنافسية إلى نتائج عديدة أهمها (الربيعاوي، 2000، 40) :

- زبائن أكثر رضا وقناعة بالمنشأة قياسا بالمنافسين، مما يقلل تعرضهم للهجمات وعروض المنافسين.
- حصول المنشأة على حصة من السوق من خلال قدرتها على تقديم قيمة أفضل للزبائن
- زيادة في حجم المبيعات والأرباح بسبب ميزة حصة السوق.

3- محددات الميزة التنافسية ودورة حياتها

حجم الميزة

الزبائن والموردين والعاملين وتوفير الجودة في جميع المستويات، الأمر الذي يعكس على تحسين أداء المنشأة .

5. نظام التوقيت الآني (JIT)

يرجع ظهور هذا النظام إلى الإداري الياباني تاييشي اوهونو Taiichi Ohno وتحديدًا في شركة تويوتا اليابانية للسيارات، ويعد من أهم التطورات التكنولوجية الحديثة المتطورة والتي لها آثارها الهامة على مختلف مراحل العملية الإنتاجية، وما يترتب على ذلك من آثار هامة على عناصر تكاليف المنتجات النهائية.

ويعد هذا النظام من الأدوات الإدارية المستخدمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، إذ أن مدخل التكلفة المستهدفة لا يمكن أن يكتمل بنجاح دون اعتماد نظام التوقيت الآني (45، 1989 Sakurai،) (صالح، 2000، 174)، ويرى Kato أن نظام Jit يعد من الأنظمة الداعمة لمدخل التكلفة المستهدفة فهو يركز على التخلص تماما من التكاليف غير الضرورية التي لا تضيف إلى قيمة المنتج بحيث يكون وقت التصنيع مساوية تماما لوقت التشغيل فقط، مما يؤدي إلى تخفيض كبير في تكاليف الإنتاج دون التأثير على نظرة وتقييم الزبائن لهذا الإنتاج (35، 1993 Kato،)، ويقصد بنظام التوقيت الآني "نظام للإنتاج بالكميات وفي الوقت المناسب لمواجهة طلب مستقر يبني على نظام دقيق للتحكم في المخزون و نظام معلومات فعال وتنسيق تام بين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى، بحيث تحصل المستلزمات السلعية بالكميات والمواصفات والوقت المناسب" (الحسين وآخرون، 2001، 41).

كما يتطلب تطبيق نظام التوقيت الآني توافر عدة عناصر أساسية تتمثل في:

(Hansen & Mowen ,1997) , (حسين , 2000 , 246 – 248)

1. اعتماد المنشأة على عدد محدد من الموردين الذين ثبت بالتجربة إمكانية الاعتماد عليهم بالتزام في توريد كميات صغيرة من المواد اللازمة.
- 2- تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على المواد الخام و على الأجزاء نصف المصنعة وبالتالي على المنتجات النامة.
- 3- أن يتصف العمال في بيئة التوقيت المناسب يتعدد و تنوع المهارات والمواهب وقدرتهم على القيام ببعض أعمال الصيانة والإصلاح المطلوبة للآلات لضمان سير العمال في نظام Jit .
- 4- تبسيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والسعي للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالاعتماد على مدخل هندسة القيمة.

ضرورة توافر نظام معلومات فعال وجيد لضمان توفير معلومات فورية عن حجم الإنتاج المطلوب في كل نشاط.

ثالثًا- أثر الإدارة الاستراتيجية على المحاسبة لتدعيم الميزة التنافسية.

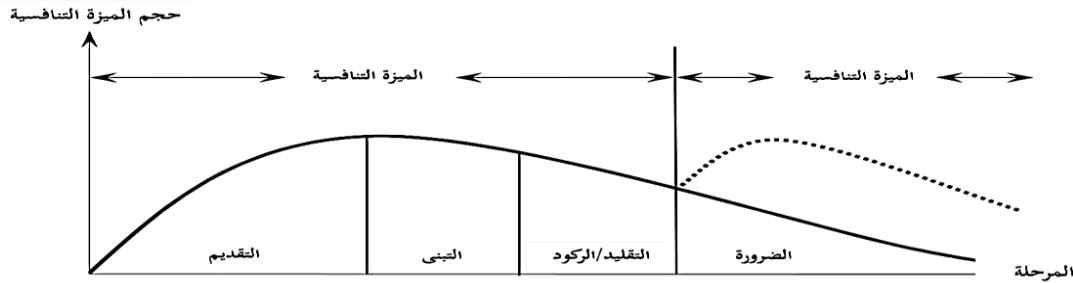
الميزة التنافسية:

1- مفهوم الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية بأنها (أحمد والمعاصيدي، 2005، 37-38):

- **مرحلة التقليد/ الركود:** في حالة قيام المنشآت المنافسة بتقليد ومحاكاة الميزة التنافسية ومحاولة التفوق عليها.
 - **مرحلة الضرورة:** بمعنى الحاجة إلى تقديم تكنولوجي/ ابتكاري جديد لتخفيض التكلفة و/أو تدعيم ميزة تميز المنتج . وهنا تبدأ المنشأة في تطوير أو تجديد أو تحسين الميزة الحالية، أو تقديم ميزة جديدة ، تحقق قيمة أعلى للزبون.

يعد حجم الميزة التنافسية من أهم المحددات المؤثرة في ديمومة واستمرار الميزة التنافسية لفترة طويلة للمؤسسة وللميزة التنافسية دورة حياة تتكون من:
 - **مرحلة التقديم أو النمو،** حيث تمتلك المنشأة لوحدها الميزة وتستفاد من وفورها .
 - **مرحلة التبني:** التبنى من قبل المنشأة المنافسة في محاولة لتقليد الميزة والحصول على الوفورات منها .



الشكل ٣
دورة حياة الميز التنافسية

5- دور أساليب الإدارة الاستراتيجية في دعم الاستراتيجيات التنافسية وتعزيز الميزة التنافسية
 أ. دور أساليب الإدارة الاستراتيجية في دعم استراتيجية قيادة التكلفة

أن تحديد أساليب الإدارة الاستراتيجية واستخدامها في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، وتفعيل هذه الأساليب في ظل قواعد البيانات وفريق العمل بهدف تخفيض التكاليف (مع المحافظة على متطلبات الزبون في المنتج)، يدعم إستراتيجية قيادة التكلفة على كبير وذلك يساعد على دعم المركز التنافسي للمؤسسة، وزيادة حصتها السوقية وإيراداتها وصولاً إلى تحقيق أرباح تفوق ما يحققه المنافسون.

فأسلوب التكلفة المستهدفة يدعم خفض تكلفة المنتج خلال مرحلة التخطيط والتصميم، وتسانده في ذلك عدة أساليب وأدوات، ويتم استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية الأخرى لدعم عمليات خفض التكلفة وهي: (الإدارة والتكلفة على أساس النشاط ABC) + وتحليل سلسلة القيمة + وإعادة هندسة العمليات + وتحليل مسببات التكلفة + الإنتاج الأني + المقارنة المرجعية.

أما في مرحلة الإنتاج فيتم استخدام أسلوب التحسين المستمر ويسانده في دعم هذه الاستراتيجية أساليب إدارة التكلفة الأخيرة، التحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج، وخفض التكلفة باستمرار لتحقيق أقل تكلفة ممكنة (التكلفة التنافسية)، مع عدم إهمال مستوى الجودة المطلوب والذي يتحدد من خلال المنتج التي حددها الزبون.

وبدعم هذه الاستراتيجية يتم دعم الأسبقيات التنافسية في ظلها وهي:

- التكلفة - الجودة - التسليم - المرونة - الخدمة - البيئة.

ب. دور أساليب الإدارة الاستراتيجية في دعم إستراتيجية التمايز

تؤدي أساليب الإدارة الاستراتيجية المشار إليها في إستراتيجية قيادة التكلفة، دورة في دعم هذه الاستراتيجية ولكنها

المصدر : (خليل و نبيل ، 1996 ، 86).
 4- مصادر الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها وتعزيز الميزة:-

إن مصادر الميزة التنافسية هي (المعاضيدي، 2006، 20):
 - الموارد المادية (الملموسة) - الموارد غير المادية (غير الملموسة).

والتي تحصل عليها المنشأة نتيجة تكامل عوامل متعددة، أبرزها مدة ممارستها للعمل، والمهارات البشرية المتوافرة والمهارات المعرفية المتاحة لديها.

وان موارد المنشأة والمهارات تكون الكفاءة الأساسية اللازمة لتعزيز الميزة وهي:

الموارد المالية والمادية والقانونية والبشرية والتنظيمية والمعلوماتية .

إن تعزيز الميزة التنافسية هو إطالة الفائدة المتحققة من تطبيق استراتيجية فريدة لتعظيم القيمة لا تطبق في وقت واحد من قبل المنافسين الحاليين والمحتملين مع عدم القدرة على امتلاك فوائد تلك الاستراتيجية (Hoffman، 2000، 1).

إن معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية فهي (خليل، 1999: 100):

- مصدر الميزة: هل هي مرتبطة باستراتيجية قيادة التكلفة أم التمايز أم التركيز؟
- عدد مصادر الميزة: إذا تعددت مصادرها فإنه يصعب تقليدها بسرعة، والعكس صحيح إذا كان مصدرها واحدة، فإنه يسهل تقليدها من قبل المنافسين، لذا فمن المهم هنا التأكيد على بناء إستراتيجية المنشأة على أساس القدرات المتعددة المتفاعلة .
- درجة التحسين والتطوير والتجديد المستمر في الميزة: ويشير إلى أهمية توليد ميزة جديدة باستمرار قبل المنافسين وبشكل أسرع منهم ، وإيجاد نماذج جديدة للميزة طالما أن النماذج القديمة قد أصبحت معروفة ومتاحة بشكل كبير (القطب، 2002 ، 40).

ويؤكد البعض ان خفض التكلفة المحافظة على مستوى الجودة يعني في الوقت نفسه خفضاً آخر للتكلفة، إذ أن تحقيق الجودة يقلل من تكاليف عدم الجودة (عبد الرحمن، 2000: 35).

وبدعم هذه الاستراتيجية، يتم دعم الأسبقيات التنافسية وهي:

الجودة - المرونة - الخدمة - البيئة - التكلفة.
وترى الباحثون أن قيام المنافسين بمحاولات تقليد المنشأة في إنتاج المنتج بالموصفات المطلوبة أو محاولة تلبية متطلبات الزبون (وظائف المنتج) ذات الجودة العالية أو المنتجات البديلة / المشابهة أو أقل مواصفات من المنتج ، سوف يؤثر على مركز المنشأة التنافسي أو يهدده، كما إن المنشأة تركز على الجودة ولكن دون إهمال التكلفة، لأنه بمرور الوقت يصبح على المنشأة التركيز على التكلفة بجانب الجودة بسبب ما ذكره الباحثون سابقة (المنافسون يتجهون نحو التكلفة إذا استطاعوا تقديم نفس المواصفات)، وهنا تبرز أهمية الاهتمام بهذه الأسبقيات بجهود مشابهة لما حصل في ظل إستراتيجية قيادة التكلفة، كما أن الجودة العالية تقود إلى تكلفة أقل من خلال:

- تقليل التالف والمعيب.
- خفض تكاليف إعادة التشغيل للمرتجع.
- تحقيق الجودة من المرة الأولى .
- خبرات العاملين ومهاراتهم المتزايدة.
- وترى الباحثون امكانية استخدام مصفوفة الجودة والوظائف والادوات المساعدة لها في دعم اسبقية التكلفة ضمن استراتيجيات التمايز.

الجانب العملي

وسوف تقتصر الدراسة على اهم الادوات المنزلية التي تنتجها الشركة العامة للصناعات المعدنية "بغداد" وهي :

صوبة كهربائية 3 قدم

صوبة كهربائية 4 قدم

فيما يأتي جدول 1 يبين اسعار منتجات الشركة التي يتم دراستها وتكاليفها وهامش ربحها :

الجدول 1 (اسعار منتجات الشركة)

المنتج	السعر بالنسبة للمستهلك	السعر بالنسبة للموزع	هامش الربح بالنسبة للمستهلك	هامش الربح بالنسبة للموزع	التكلفة الاجمالية
صوبة كهربائية 3 قدم	11000	10400	604.89	4.89	10395.11
صوبة كهربائية 4 قدم	17800	16800	100.5	5	16795

الارقام بالدينار العراقي

الجدول الاتي 2 يوضح معدل تنفيذ خطة الانتاج الجاهز الاجمالي خلال عام كامل :

الجدول (2) معدل تنفيذ خطة الانتاج الجاهز الاجمالي

تركز على الجودة أكثر من تركيزها على التكلفة مع عدم إهمال عنصر التكلفة ودوره في هذه الاستراتيجية)، فهي تهدف إلى تحقيق أعلى مستوى جودة للمنتج (محدد من الزبون) يحقق له تميزاً واضحاً ولا يمكن لأي منافس أن يقلده أو يلحق به، مع المحافظة على التكلفة بمستوى معين يلي ذلك المستوى من الجودة.

فأسلوب التكلفة المستهدفة يدعم تحقيق وظائف المنتج المقررة بالتصميم خلال مرحلة التخطيط والتصميم وأن الأساليب والأدوات المساعدة مثل (بنشي، 2008 ، 49) .

هندسة القيمة + التحليل الوظيفي للتكلفة + تحليل المكونات وبدعم من الأدوات الأخرى مثل أسلوب التصميم العكسي وتحليل السبب والنتيجة وبمساعدة جداول التكلفة، تحدد الوظائف المطلوبة للمنتج ومكونات المنتج اللازمة لتحقيق تلك الوظائف. إن تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية (الإدارة والتكلفة على أساس النشاط) + تحليل سلسلة القيمة + إعادة هندسة العمليات + تحليل مسببات التكلفة والإنتاج في الوقت المحدد + المقارنة المرجعية ، يساعد في دعم هذه الاستراتيجية خلال مرحلة التصميم وبالتعاون مع هندسة القيمة وخلال مرحلة الإنتاج في ظل التحسين المستمر (شهيد، 2007: 68)، حيث يتم من خلال دور هذه الأساليب البحث عن أنشطة سلسلة القيمة ذات الجودة العالية والتكلفة المنخفضة، وبالمقارنة في ظل المقارنة المرجعية تحدد مستويات الجودة والتكلفة للأنشطة والعمليات على مستوى قادة الصناعة الأفضل)، وبدراسة مسببات التكلفة التكاليف النهائية لهذه الأنشطة من خلال أسلوب (الإدارة والتكلفة على أساس الأنشطة ABC)، ثم يأتي دور الإدارة في إعادة هندسة العمليات (تجميع أنشطة كل عملية)، ثم يتم تشكيل العمليات اللازمة لإنتاج المنتج والتي تحقق متطلبات الزبون، مع أهمية دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في المحافظة على مستوى الجودة العالية من مرحلة التصميم حتى مرحلة ما بعد البيع، تخطيط وتنفيذه.

ويتم في مرحلة الإنتاج استخدام أسلوب التحسين المستمر ويتكامل معه أساليب الإدارة الاستراتيجية المشار إليها سابقاً لدعم جودة المنتج وأهمها أسلوب إدارة الجودة الشاملة، والجودة العالية تؤدي إلى زيادة الخبرة في مجال الإنتاج وتولد عمالة مدربة تدريب عالي، مما يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج و تحسين رضا الزبون، وزيادة أرباح المنشأة.

إن التركيز على الجودة وصولاً إلى الجودة العالية (أعلى جودة / أفضل الأفضل)، يعد هدف هذه الاستراتيجية، ويسهم كثيراً في تعزيز الميزة التنافسية أو الأسبقيات التنافسية.

معدل التنفيذ %		الانتاج الجاهز الفعلي			الانتاج الجاهز المخطط الاجمالي			الوحدة	المنتج	
كلفة		كلفة		كمية	كلفة					
متغيرة	ثابتة	كمية	متغيرة		ثابتة	متغيرة	ثابتة	كمية		
%99	%95	%95	4714	4534	477	4750	4749	500	براد	صوبة كهربائية 3 قدم
%15	%15	%15	24140	22138	1466	158000	151000	10000	براد	صوبة كهربائية 4 قدم

والجدول الاتي 3 يوضح الفجوة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المستهدفة :

الجدول (3) الفجوة بين التكاليف الفعلية والتكاليف

المنتج	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	فجوة التكلفة	الربح المستهدف
صوبة كهربائية 3 قدم	10395.11	10300	95.11	100
صوبة كهربائية 4 قدم	16795	16700	95	100

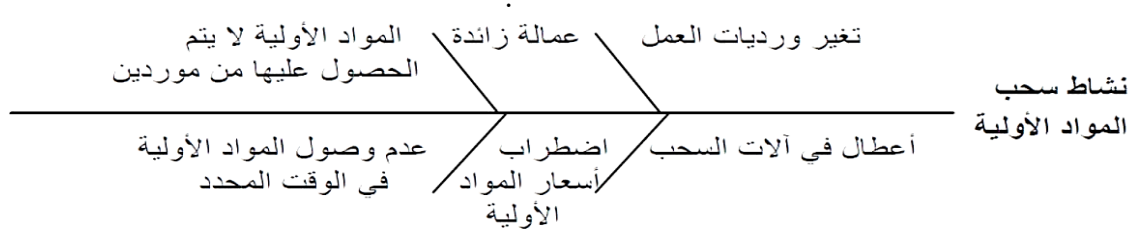
يتم تحديد فجوة التكلفة بالنسبة لكل منتج من خلال الجدول 4 :

الجدول 4

المنتج	التكاليف الفعلية للمنتج		نسبة التوزيع للتكلفة المستهدفة		التكاليف المستهدفة		فجوة التكلفة للمنتج		نسبة التخفيض	
	ت. التصميم والانتاج	ت. ما بعد الانتاج	ت. التصميم والانتاج	ت. ما بعد الانتاج	ت. التصميم والانتاج	ت. ما بعد الانتاج	ت. التصميم والانتاج	ت. ما بعد الانتاج	ت. التصميم والانتاج	ت. ما بعد الانتاج
صوبة كهربائية 3 قدم	10172.75	222.36	98.8	1.2	10079.67	220.33	93.88	1.12	0.57%	0.56%
صوبة كهربائية 4 قدم	16596.73	198.27	97.9	2.1	16502.85	197.15	93.08	2.03	0.91%	0.91%

نسبة التخفيض = فجوة التكلفة للمنتج ÷ اجمالي التكلفة الفعلية
نسبة التوزيع للتكلفة المستهدفة = التكاليف الفعلية للمنتج في كل مرحلة ÷ اجمالي التكلفة الفعلية
5- التغلب على فجوة التكلفة
ويتم عادة توزيع تكاليف كل منتج من منتجات الشركة على مرحلتين هما :
1. تكاليف مرحلة التصميم والانتاج .
2. تكاليف مرحلة ما بعد الانتاج .

ويمر هذان المنتجان خلال هذه المرحلة داخل الصالة الاولى بمجموعة من الانشطة هي :
سحب المواد الاولية .
تصنيع القطع نصف المصنعة .
تصنيع الهيكل
تصنيع الباب
ويمكن تحديد الاسباب المتكررة التي تؤدي الى ارتفاع التكلفة خلال كل نشاط من الانشطة السابقة وذلك باستخدام هيكل السمكة



عقود وطيلة الاجل مع موردين محددین - صيانة شاحنات التحميل - تعديل نمط استلام و2 تسليم المواد الاولية ويتم استخدام مصفوفة الحلول لاختيار الحل الامثل لهذا النشاط :

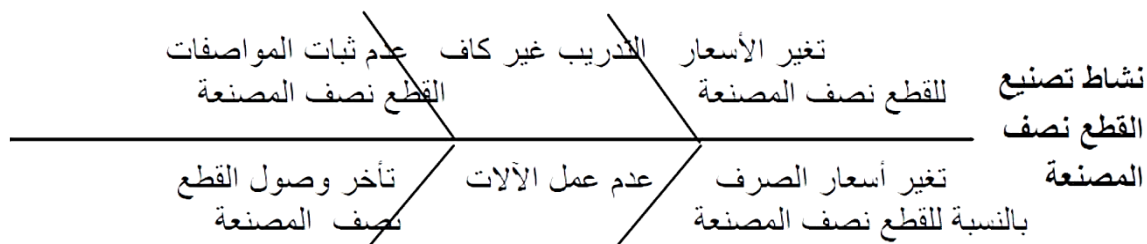
وبدراسة هذه الاسباب التي تؤدي الى ارتفاع التكلفة بالنسبة لهذا النشاط تبين ان اكثر الاسباب تكرارا هو (تأخر وصول المواد الاولية) وقد تم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب وهي :

المعيار	الاهمية النسبية	الحل الاول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفة الدخل	منخفض 0.57 عال 1	30.9	51.5	41.2
كفاءة الحل	عال 0.75 منخفض 1	51.5	20.6	30.9
احتمال النجاح	عال 0.75 منخفض	20.4	40.8	40.8
امكانية التطبيق	منخفض 0.57 عال 1	50.5	50.5	60.6
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض 0.57 عال 1	4.04	50.5	50.5
الاجمالي		3.5	3.9	4

وبالتالي يعد أفضل الحلول لهذا النشاط هو عمل عقود طويلة الأجل مع موردين محددین للحصول على المواد الأولية المطلوبة وفي الوقت المحدد . كما يمكن تحديد الأسباب المتكررة التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لنشاط.

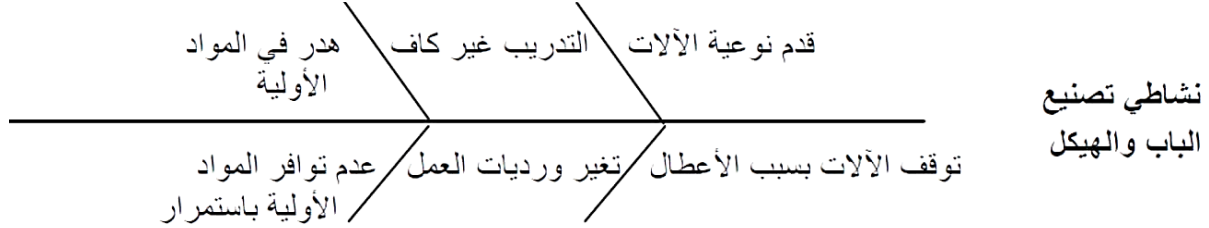
تحديد نسبة خفض تكلفة البديل ككل بنسبة 0.91% بالنسبة لصوبة كهربائية 3 قدم وبنسبة 0.57% بالنسبة لصوبة كهربائية 4 قدم التي تم حسابها في جدول تحديد فجوة التكلفة وذلك من خلال المعادلة :
نسبة خفض التكاليف = فجوة التكلفة للوحدة ÷ التكلفة الفعلية للوحدة

المعيار	الاهمية النسبية	الحل الاول	الحل الثاني
تكلفة الدخل	منخفض 0.57 عال 1	61.8	41.2
كفاءة الحل	عال 0.75 منخفض 1	51.5	30.9
احتمال النجاح	عال 0.75 منخفض	51	20.4
امكانية التطبيق	منخفض 0.57 عال 1	30.3	40.4
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض 0.57 عال 1	40.4	20.2
الاجمالي		5	3.1



كهربائية 4 قدم التي تم حسابها في جدول تحديد فجوة التكلفة وذلك من خلال المعادلة: نسبة خفض التكاليف = فجوة التكلفة للوحدة ÷ التكلفة الفعلية للوحدة وبالتالي يعد أفضل الحلول لهذا النشاط هو الاعتماد على موردين محليين من خلال صفقات طويلة الأجل، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض كلفة الحصول عليها ونظرا لأهميتها في العملية الإنتاجية .
تحديد الأسباب المتكررة التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لنشاطي تصنيع الهيكل والباب.

ويعد التغير في أسعار القطع نصف المصنعة من أهم الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة بالنسبة لهذا النشاط وقد تم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب وهي :
عقد صفقات طويلة الأجل مع الشركة المصدر - الاعتماد على موردين محليين من خلال صفقات طويلة الأجل، ويتم استخدام مصفوفة الحلول لاختيار الحل الأمثل لهذا النشاط:
ويتم تحديد نسبة خفض التكلفة ككل بنسبه 91.0 % بالنسبة للصوبة كهربائية 3 قدم ونسبه 0.57 % بالنسبة للصوبة



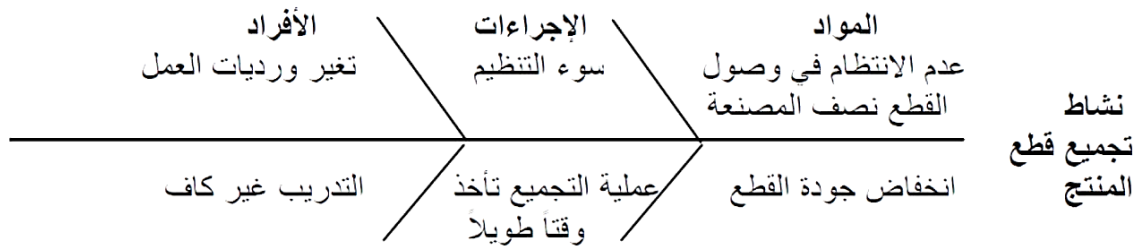
العمال ويتم استخدام مصفوفة الحلول لاختيار الحل الامثل لهذا النشاط :

ويعد تعطيل الآلات من اكثر الاسباب التي تؤدي الى ارتفاع التكلفة بالنسبة لهذين النشاطين ويقترح بعض الحلول لهذا الاسباب : صيانة دورية للآلات - استبدال الآلات - تدريب

المعيار	الاهمية النسبية	الحل الاول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفة الدخل	منخفض 0.57 عال 1	30%	51.5	61.8
كفاءة الحل	عال 0.75 منخفض 1	30%	61.8	41.2
احتمال النجاح	عال 0.75 منخفض	20%	40.8	51
امكانية التطبيق	منخفض 0.57 عال 1	10%	60.6	50.5
قدرة العاملين على تطبيقه	منخفض 0.57 عال 1	10%	50.5	40.4
الاجمالي			5.2	5.5

ويمكن تحديد الأسباب المتكررة التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة خلال كل نشاط الأنشطة السابقة ذلك باستخدام هيكل السمكة:*

ويعد أفضل الحلول لهذين النشاطين تدريب العاملين على استخدام الآلات بشكل صحيح والقيام بصيانة لبعض الأعطال اليومية الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض كلفة هذين النشاطين أنشطة المنتج داخل الصالة الثانية للمعمل: تجميع قطع المنتج - تجهيز الوصلات الكهربائية - تدهين أجزاء البراد فحص التبريد - تعبئة الغاز .

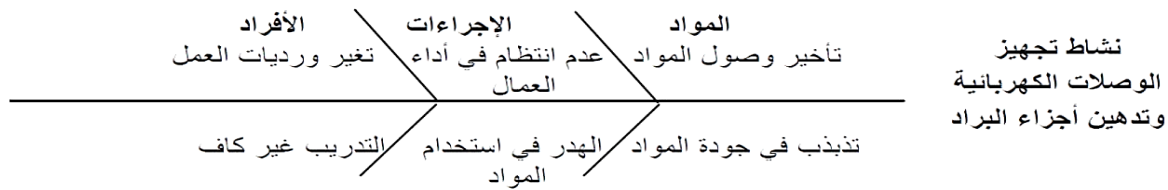


تأهيل العاملين من خلال دورات تدريبية- الاستعانة بعاملين الخبرة - الاستعانة بخبرات اجانب.

بعد التدريب غير الكافي للعاملين من اكثر الاسباب التي تؤدي الى ارتفاع التكلفة بالنسبة لنشاط تجميع قطع المنتج وقد تم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب مع ملاحظه عدم القدرة على استبدال العاملين وذلك وفقا لقانون العاملين في النظام اعاده

المعيار	الأهمية النسبية	الحل الاول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفه الحل	منخفض 0.57 عال 1	20.6	51.5	61.8
كفاءه الحل	منخفض 0.57 عال 1	30.9	51.5	41.2
احتمال النجاح	منخفض 0.57 عال 1	20.4	61.2	40.8
امكانيه التطبيق	منخفض 0.57 عال 1	30.3	40.4	50.5
قدره العاملين على تطبيقه	منخفض 0.57 عال 1	40.4	50.5	60.6
الاجمال		2.6	5.1	4.9

يعد أفضل الحلول لهذا النشاط هو إعادة تأهيل العاملين الحاليين من خلال إتباع دورات تدريبية تساعد على زيادة خبراتهم وكفاءتهم بما يلائم العملية الإنتاجية .



بعض الحلول لتفادي هذا السبب وهي زياده المراقبة على العاملين تعديل نمط عمليه التسليم للمواد:

ويعد الهدر في المواد المستخدمة من اكثر الاسباب التي تؤدي الى ارتفاع التكلفة بالنسبة لهذين الشخصين وقد تم اقتراح

المعيار	الأهمية النسبية	الحل الاول	الحل الثاني
تكلفه الحل	منخفض 0.57 عال 1	30.9	20.6
كفاءه الحل	منخفض 0.57 عال 1	61.8	41.2
احتمال النجاح	منخفض 0.57 عال 1	5 1	30.6
امكانيه التطبيق	منخفض 0.57 عال 1	30.3	40.4
قدره العاملين على تطبيقه	منخفض 0.57 عال 1	60.6	50.5
الاجمالي		4.6	3.3

ويعد تعديل نمط التسليم والاستلام للمواد افضل الحلول من اجل تخفيض تكلفه هذين النشاطين بالنسبة لنشاط فحص التبريد :

نشاط فحص
البراد

سوء جودة الفحص / تدريب غير كاف

عدم الالتزام بالمواصفات المحددة / تغيير وريديات العمال

الاسباب التي تؤدي الى ارتفاع التكلفة فيما بعد من حيث الخدمات ما بعد او اعتبار المنتج ذو المواصفات مخالف لرغبات الزبون وتم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب : تحديد طريقه الفحص على نحو واضح, الاستعانة بخبراء مختصين , زيادة المراقبة والاشراف على الفحص .

المعيار	الأهمية النسبية	الحل الاول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفه الحل	منخفض 0.57 عال 1	30.9	61.8	30.9
كفاءه الحل	عال 0.57 منخفض 1	51.5	41.5	30.9
احتمال النجاح	عال 0.57 منخفض 1	40.8	61.2	30.6
امكانيه التطبيق	عال 0.57 منخفض 1	30.3	50.5	40.4
قدره العاملين على تطبيقه	عال 0.57 منخفض 1	40.4	50.5	30.3
الاجمالي		3.9	5.2	3.1

ويعد أفضل الحلول لهذا النشاط هو زيادة المراقبة والإشراف على عملية الفحص نظراً لأهمية هذا النشاط بالنسبة للزبائن ، إذ أن أي تقصير أو إهمال يؤدي إلى فقد الزبائن ثقتهم بمنتجات الشركة مما يؤثر بالتالي على الحصة السوقية للشركة .

أنشطة المنتج داخل الصالة الثالثة للمعمل :

الأنشطة السابقة ذلك باستخدام هيكل السمكة:

كل نشاط من
الأنشطة الصالة

أعطال في الآلات / التدريب غير كاف / تأخير وصول المواد

عدم استغلال الطاقة المتاحة / تغيير وريديات العمل / انخفاض جودة المواد الأولية

بالنسبة لأنشطة الصالة الثالثة وقد تم اقتراح بعض الحلول لتفادي هذا السبب وهي : صيانة دورية للآلات- استبدال بعض أجزاء الآلات- استبدال الآلات على نحو نهائي . ويتم استخدام مصفوفة الحلول لاختيار الحل الأمثل لهذا النشاط :

المعيار	الأهمية النسبية	الحل الاول	الحل الثاني	الحل الثالث
تكلفه الحل	منخفض 0.57 عال 1	30.9	41.2	51.5
كفاءه الحل	عال 0.57 منخفض 1	41.2	41.2	61.8
احتمال النجاح	عال 0.57 منخفض 1	61.2	30.6	61.2
امكانيه التطبيق	منخفض 0.57 عال 1	50.5	40.4	50.5

60.6	40.4	60.6	%10	منخفض 0.57 عال 1	قدره العاملين على تطبيقه
5.6	3.8	4.4			الجمالي

وبعد استبدال بعض أجزاء الآلات من أفضل الحلول لهذه الأنشطة بالنسبة للشركة نظرا للوضع المالي والتنافسي للشركة .
توزيع تكاليف مرحلة الإنتاج علي أنشطة الإنتاج ويتم توزيع تكاليف مرحلة الإنتاج علي أنشطة الإنتاج وفق زمر نوعية كما هو
موضح في الجدول 5 بالنسبة لبرد 8 قدم والجدول 6 بالنسبة لصوبة كهربائية 4 قدم.

الجدول 5 قائمة تكاليف صوبة كهربائية 3 قدم لعام ٢٠٠٧

رقم المركز	اسم المركز	الرواتب الإجمالي	المستلزمات السلعية	المستلزمات الخدمية	تحويلية جارية	نصيبها من مراكز الخدمات	الاجمالي	تغيير المخزون الإنتاج غير التام	الاجمالي
5401	اولما هيكل	15057.64	35923.15	1158.54	1334.07	4529.26	58002.66	1814.59	59817.25
5402	اولما براد	7528.82	204761.9 5	6603.68	7604.20	25816.78	352315.43	10343.16	262658.59
2403	مكايس	41408.51	329231.5 0	11585.40	13340.70	45292.60	470858.71	18145.90	489004.61
5404	حدادة لحام	82817.02	71846.30	2317.08	2668.14	9058.52	168707.6	3629.18	172336.24
54081	الدهان	7528.82	71846.30	2317.08	2668.14	9058.52	93418.86	3629.18	97048.04
54082	سحب بلاستيك	2635.87	898078.7 5	28963.50	33351.75	113231.50	1099976.37	45364.75	1145341.12
5409	تشكيل	22586.46	10776.95	347.56	400.22	1358.78	35469.97	544.38	36014.35
5412	بلاستيك حقن	22586.46	71846.30	2317.08	2668.14	9058.52	108476.5	3629.18	112105.68
5414	تجهيز الوصلات	56466.15	71846.30	2317.08	2668.14	9058.52	142356.19	3629.18	145985.37
54162	تبريد خط ثني	1882.05	502924.1 0	16219.56	18676.98	63409.64	620052.33	25404.26	645456.59
54172	جمع خط ثاني	56466.15	969925.0 5	31280.58	36019.89	122290.02	1215981069	48993.93	1264975.62
54172	فحص خط ثاني	18822.05	323308.3 5	10426.86	12006.63	40763.34	405327.23	16331.31	421658.54
المجموع	المجموع	376441	3292315	115854	133407	452926	4670934	4670943	4852402

من اعداد الباحثون استنادا الي بيانات الشركة

تكلفه الإنتاج فرق تغيير مخزون الإنتاج التام	4852402
مصاريف تسويق	71247
تكلفه البيع	4923649
م اداريه وماليه	34821
التكلفة الإجمالية للإنتاج الكلي	4958470
التكلفة الإجمالية للبراد الواحد	10395.11

الجدول 6 قائمه تكاليف صوبة كهربائية 4 قدم لعام 2007

رقم المركز	اسم المركز	الرواتب والاجور	المستلزمات السلعية	المستلزمات الخدمية	تحويلية جارية	تصويبها من مراكز الخدمات	الاجمالي	تغيير المخزون الإنتاج غير التام	الاجمالي
5401	اولما هيكل	7137.36	88596.55	1381.25	6321.25	22685.59	290122	9526.58	299648.58
5402	اولما براد	35568.68	1131579.30	8287.50	37927.50	136113.56	1349476.54	57159.48	1406636.02

27.9251.19	1047952.38	2604458.81	249541.52	69533.75	15193.75	2074562.05	195627.47	مكابس	2403
848277.93	19053.16	829224.77	45371.19	12642.50	2762.50	377193.10	391255.48	حدادة لحم	5404
583770.96	238164.50	5599106.46	567139.83	158031.25	34531.25	4714913.75	12449.38	سحب بلاستيك	54081
289515.01	7621.26	281893.75	18148.47	5057.00	1105.00	150877.24	10670604	تشكيل بلاستيك	54082
563728.49	19053.16	544675.33	45371.19	12642.50	2762.50	377193.10	106706.04	بلاستيك حقن	5409
723787.55	19053.16	704734.39	45371.19	12642.50	2762.20	377193.10	266765.10	تجهيز الوصلات	5412
3288.78.82	133372.12	3154706.7	317598.30	88497.50	19337.50	2640351.70	88921.70	تبريد خط ثاني	5414
6436568.12	257217.66	6179350.46	6122511.01	170673.75	37293.75	592106.85	266765.10	جمع خط ثاني	54162
213552.71	85739.22	2059783.49	204170.34	56891.25	12431.25	1697368.95	88921.70	فحص خط ثاني	54172
81270.93	1905.32	79365.61	4537.12	1264.25	276.25	37719.31	23368.68	اللحوم	54181
24629556.31	952658	23676898.31	2268559.31	632125	138125	18859655	1778434	المجموع	

من أعداد الباحثون استناداً إلى بيانات الشركة

المكونات التي تحقق رغبات الزبائن ، ومن ثم العمل على إلغاء الأنشطة التي تحقق رغبات الزبائن والعمل على تخفيض تكلفة الأنشطة التي تحقق تلك الرغبات وفق الخطوات الآتية :
 ١- تحديد رغبات الزبون و الأهمية النسبية لكل منها :
 وفق الدراسات التي يجربها قسم التخطيط في الشركة بخصوص احتياجات الزبون تبين أن هناك أربعة نواحي يرغب الزبون بوجودها في المنتج :

- تبريد عالي الجودة - مقاومة الصدمات - وصلات كهربائية جيدة - إغلاق محكم للباب .
 ويتم وضع هذه الرغبات ضمن الجدول 7 الآتي :

الجدول 7 الرغبات بالنسبة للبرادات

الاهمية النسبية كنسبة مئوية	درجة الاهمية النسبية	الرغبة
35.71%	5	الاولى
28.57%	4	الثانية
14.29%	2	الثالثة
21.43%	3	الرابعة
100.00%	14	الاجمالي

ويتم تحديد تكلفه كل صاله من صالات معمل بغداد التي فيها انتاج صوبة كهربائية 3 قدم و14 قدم من خلال الجدول الاتي 8 بالنسبة لبراد 8 قدم ولجدول بالنسبة لبراد 14 قدم :

الجدول 8 تكلفة أنشطة صوبة كهربائية 3 قدم في كل صالة

نسبة التكاليف	التكلفة الفعلية	الصالة
13.24%	2062.51	الاولى
34.66%	2711.66	الثانية
52.1%	5398.57	الثالثة
100.00%	10172.75	الاجمالي

الجدول 9 تكلفه انشطه صوبة كهربائية 4 قدم في كل صالة

الصالة	التكلفة الفعلية	نسبه التكاليف
الاولى	3547.04	%21.37
الثانية	5080.05	%30.61
الثالثة	7969.64	%48.02
الاجمالي	16596.73	%100.00

الصالة الأولى : صالة الحدادة واللحام الصالة الثانية : صالة التجميع الصالة الثالثة : صالة البلاستيك ، والجدول 10 يوضح الأهمية النسبية لرغبات الزبون بالنسبة لبرادة قدم و ١٤ قدم :

الجدول ١٠ الأهمية النسبية لرغبات الزبون بالنسبة لصوبة كهربائية 3 قدم و 14

الصالة رغبة	ص1	ص2	ص3	الاهمية النسبية				
				1	2	3	4	5
ر1	-	0.10	-					×
ر2		0.1	0.5				×	
ر3		0.10	-		×			
ر4		0.6	0.3			×		

ويتضح أن الرغبة الأولى يتم تحقيقها على نحو كامل ضمن الصالة الثانية ، أما الرغبة الثانية فتحققها الصالة الأولى بنسبة 0.4 وتحققها الصالة الثانية بنسبة 0.1 وتحققها الصالة الثالثة بنسبة 0.5 وهكذا بالنسبة لبقية الرغبات ٢

الجدول 11 الأهمية النسبية للرغبات وفق مكونات صوبة كهربائية 3 قدم و ١٤ قدم

الصالة / لرغبة للزبون	ص1	ص2	ص3	الاهمية النسبية لرغبة الزبون
ر1	-	%35.71	-	%35.71
ر2	%11.43	%2.86	%14.28	%28.57
ر4	%2.14	%12.86	%6.43	%21.43
الاهمية النسبية للرغبة	%13.57	%65.72	%20.71	%100.00

ويتم احتساب الأهمية النسبية لكل رحمة وفي الصالة وذلك ٢ - ومن ثم يتم تحديد مقدار الحمص في التكاليف الذي يمكن الحصول عليه بالنسبة لكل صالة من الصالات الثلاث من خلال إعداد جدول ١٢ بالة المراد 8 قدم و جدول ١٣ بالنسبة لصوبة كهربائية 4 قدم يوضح ذلك

الجدول ١٢ مقدار التخفيض في كل صالة بالنسبة لصوبة كهربائية 3 قدم

الصالة	الاهمية النسبية	التكلفة المستهدفة وفقا لأهمية النسبية	التكلفة الفعلية للصالة	فجوه التكلفة
ص1	%13.57	1380.44	1367.81	12.63
ص2	%65.72	6685.53	6624.36	61.17
ص3	%20.71	2106.78	2087.5	19.28
الاجمالي	%100.00	10172.75	10079.67	93.08

الجدول 13 مقدار التخفيض في كل صالة بالنسبة لصوبة كهربائية 4 قدم

الصالة	الاهمية النسبية	التكلفة المستهدفة وفقا لأهمية النسبية	التكلفة الفعلية للصالة	فجوه التكلفة
ص1	%13.57	2239.24	2252.18	12.74

ص2	65.72%	10845.67	10907.37	61.7
ص3	20.71%	3417074	3437.18	19.44
الاجمالي	100.00%	16502.65	16596.73	93.88

3- ومن ثم يتم تحليل أنشطة كل صالة من الصالات الثلاث لتحديد مقدار الخفض في تكلفة كل نشاط من أنشطة كل صالة فمثلاً الصالة الثانية تتكون من 5 أنشطة رئيسة إذ يتم إعطاء كل

الجدول 14 تكلفة أنشطة الصالة الثانية بالنسبة لصوبة كهربائية 4 قدم

الصالة الثانية	الاهمية النسبية	التكلفة المستهدفة	التكلفة الفعلية	فجوة التكلفة
نشاط تجميع قطع المنتج	5	3189.9	3206.77	16.87
نشاط تجهيز الوصلات الكهربائية	4	3221.93	2563.23	11.3
الكهربائية نشاط تدهين أجزاء المراد	3	1913.94	1925.15	11.21
نشاط فحص التبريد	2	1275.96	1287.07	11.11
نشاط تعبئة الغاز	3	1913.93	1925.15	11.21
الاجمالي	17	10845.67	10907.37	61.7

إذ يعتمد الباحثون على التحليل الوظيفي لكل نشاط من أنشطة كل صالة ، لكي يتم تعديل تكلفة هذا النشاط بما يحقق التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة والتي تحقق رضا الزبون ، فمثلاً نشاط تجميع قطع المنتج في صوبة كهربائية 4 قدم إذ يتم تحليل هذا النشاط إلى مجموعة من

الجدول 15 التكلفة المستهدفة لكل وظيفة حسب درجة أهميتها النسبية

وظائف النشاط	الاهمية النسبية	التكلفة المستهدفة
جودة القطع المجمع	40%	1275.96
دقه التجميع	30%	956.97
فحص التجميع	20%	637.98
وجود قطع تبديل لها	10%	318.99
الاجمال	100%	3189.9

المصادر

إبراهيم ، ماجدة ، 2000 ، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج و الجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة العدد 1 ، جامعة عين شمس .
أبو خشبة ، عبد العال ، ٢٠٠٢ ، دراسة و تحليل الجودة في عملية اتخاذ القرارات والتحسين المستمر ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة شمس العدد 1 ، جامعة عين شمس ، القاهرة ،
أحمد ، ميسر إبراهيم والمعاضدي ، معن وعد الله ، ٢٠٠٥ ، دور محتوى قرارات التسويق في تعزيز الميزة التنافسية ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 27 العدد 77 جامعه الموصل الموصل
بنشي ، ماهر إبراهيم ، ٢٠٠٨ ، تقييم فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في شركة الشهباء للإسمنت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلب ، حلب
حسين ، أحمد علي ، ٢٠٠٠ ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية
الحسين ، محمد : وآخرون ، ٢٠٠١ ، إدارة الإنتاج : عمليات ومدخل كمي ، منشورات جامعة حلب

الاستنتاجات والتوصيات

1. في ظل بيئة التصنيع الحديثة فإنه توجد مجالات واهتمامات جديدة ذات أهمية كبيرة يجب أن تطرقها المحاسبة الإدارية ، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية .
2. استخدام المحاسبة لأساليب الإدارة الاستراتيجية يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة .
3. استخدام المحاسبة لأساليب الإدارة الاستراتيجية يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للمؤسسة .
4. العمل على توفير الظروف الملائمة في الشركة محل الدراسة لتطبيق أساليب التصنيع الحديثة والسياسات الاستراتيجية في محاسبة التكاليف
5. تبين من الدراسة التطبيقية : إمكانية الفصل بين التكاليف التي تساهم في تكوين كل منتج وإمكانية تقسيم كل منتج إلى مجموعة من الأنشطة وكل نشاط إلى مجموعة من الوظائف كما ان لكل وظيفه يمكن العمل على تخفيضها وامكانيه تحديد الاهمية النسبية لرغبات الزبائن وتحديد كيفية مساهمه كل نشاط من انشطه كل منتج في تحقيق رغبات الزبائن.

- الخلف، نضال : زويلف، إنعام، ٢٠٠٧، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والتجارة، المجلد 21، العدد 1، الرياض.
- خليل، نبيل مرسي، ١٩٩٦، الميزة التنافسية مجال الأعمال، الدار الجامعية، بيروت
- الربيعاوي، سعدون حمود، ٢٠٠٠، التخطيط الاستراتيجي للتسويق وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد
- زغلول، جودة عبد الرؤوف، ١٩٩٨، البدائل الموقفية لتدعيم القدرة التنافسية للمنتج المصري وانعكاساتها على نظم التكاليف، المؤتمر السلمي
- السلمي علي 1999 تطوير اداء وتجديد المنضماات دار غيب للنشر شهيد، رزان حسين، ٢٠٠٧، التكامـل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة
- صالح، سمير أبو الفتوح، ٢٠٠٠، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، كلية التجارة، جامعه المنصوره
- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد، ٢٠٠٠، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية الشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة - العدد ٢٨، جامعة أسيوط
- عربي، محمد بكر، ١٩٩٩، أطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطلب الإدارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة
- عطية، هاشم أحمد، ٢٠٠٠، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، جامعة عين شمس، القاهرة .
- علام، سمير، ١٩٩٧، مناهج التحسين المستمر للجودة ودورها في زيادة إنتاجية شركات الإسكان والتشييد المصرية وتحسين قدراتها التنافسية: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة
- عيسى، حسين محمد، ٢٠٠١، إطار مقترح لتطبيق التكاليف المستهدفة: دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٢، جامعة عين شمس، القاهرة
- القطب، محي الدين يحيى، ٢٠٠٢، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد
- الكاشف، محمود يوسف، ٢٠٠٠، التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية، مجلة الفكر الحاسي، العدد 1، جامعة عين شمس، القاهرة
- الكاشف، محمود يوسف، ٢٠٠٠، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 40، العدد 3، الرياض
- مصطفى، احمد السيد، ٢٠٠١، قدرة الإدارة العربية على تنمية القدرات التنافسية العربية، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد ٢٢، العدد 85
- المعاضدي، معن وعبدالله، ٢٠٠٦، إسهامات نظرية الاستراتيجية القائمة على الموارد في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة حوث مستقبلية، العدد 15، كلية الحدياء الجامعة، الموصل
- "Chandler, A. D, 1992, Strategy and Structure, Cambridge, MA : M.I.T.Press.
- Castellano Joseph F. and Young, Saul, 2003, "Speed Splasher : an team-based target costing exerchse", Journal of Accounting Education, VOL .21, Issue 2
- Davies , Tony and Boczko, Tony.2005"Business Accounting and Finance ", 2nd Edition
- Hansen, Don. R, and Mowen, Maryanne, 1997,"Cost Management" Accounting and Control South-Westem College Publishing Thomson Publishing Company, 2"cdition .
- Hilton, Ronald W, 2005, "Managerial Accounting Creating Value in Dynamic Business Environment ' 5th, New York : McGraw-Hill Companies, Inc.
- Hoffman N.P, 2000, An Examination of the suitable competitive advantage, Academy of "Marketino seien review, N.4.
- Horngren, Foster .George and Dater, Srikant M, 1997, "Cost Management", Managerial Emphasis, Prentice Hall International, Inc .9h Edition.
- Kaplan, R. S, 1983, Measuring Manufacturing Performance : a New Challenge to Management Accounting Research, Accounting Review, Vol. 59, No. 3
- Kaplan, R. S, 1984, The Evolution Of Management Accounting, The Accounting Review, Vol. 59, No. 3 .
- Kaplan, R. S., 1988, One Cost System Isn't Enough, Harvard Business Review. Vol. 88, No .
- Kato, Yutaka, 1993, "Target Cost Support System : Lessons from Leading Japanese Companies", Management Accounting research, VOL.4
- Ohmae, K., 1982, The Mind of The Strategist NY McGraw Hill,
- Pierce, B., 2002, "Target Costing Management : Comprehensive Benchmarking for Competitive Market", Accounting Policies and Procedures, April:

- Porter, M. E, 1985, Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance NY : Free Press.
- Roslender, R. 1995, Accounting for Strategic Positioning : Responding to the Crisis in Management Accounting, British Journal of Management, Vol 6, No.1 .
- Roslender R, and S. Hart, 2002, Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage : The case for strategic management accounting, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 13, No. 2 .
- Sakurai, Michiharu, 1989, "Target costing and how to use it", Journal of Cost Management
- Simmonds, K, 1982, Strategic Management Accounting for Pricing : A Case Example Accounting and Business Research, Vol. 42 .
- Simmonds.K, 1981, Strategic Management Accounting, Management Accounting UK, Vol 59, 18. No. 4.
- Zabriskie, N. B. and A. B. Huellmantel, 1991, Developing strategic thinking in senior management, Long Range Planning, Vol. 24, No. 6.