

دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية (دراسة حالة)

د/ دينا زين العابدين سعيد فارس

مدرس المحاسبة - كلية التجارة

جامعة قناة السويس

دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية (دراسة حالة)

د/ دينا زين العابدين سعيد فارس

مدرس المحاسبة - كلية التجارة جامعة قناة السويس

ملخص البحث :

هدف البحث إلي دراسة وتحليل دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية بصفة عامة وتطبيقاً علي قطاع الأدوية في مصر بشكل خاص ، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تم صياغة فرضين أساسيين تمثلاً في : **الفرض الأول** : " لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في إدارة التكلفة " . **الفرض الثاني** : " لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين دور استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي " ، ولاختبار هذه الفروض تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة ، علاوة علي تحليل لبعض النسب والمؤشرات المالية للشركة محل الدراسة ، وقد انتهى البحث بمجموعة من النتائج لعل أهمها : أصبح موضوع تطوير نظم التكاليف التقليدية بما يحافظ على العميل الحالي وجذب عملاء جدد غاية لا سبيل عنها لاستمرار شركات الأعمال في بيئة التصنيع الحديثة ، اعتماد الشركات الصناعية على مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة كان نتيجة القصور في نظم التكاليف التقليدية بشكل عام ، تقوم أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف بتوفير الأسس والمبادئ العملية لمراقبة أداء الوحدات للمنشآت الصناعية مما ينعكس علي الأداء المالي للمنشآت ، وفي النهاية أوصي البحث بعدة توصيات أهمها : على إدارة المنشآت الصناعية أن تتبنى تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف الحصول على معلومات دقيقة عن عمليات الإنتاج والتصنيع والمنافسة، يمكن الاستفادة منها في تقويم الأداء الفعلي للمنشأة ، على المنشآت الصناعية المصرية أن تعمل على تحقيق أفضل مستوى للوحدات المنتجة من خلال تكنولوجيا التصميم للحفاظ على الجودة الشاملة .

الكلمات المفتاحية : أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة - تحسين الأداء المالي .

Abstract

The objective of the research is to study and analyze the role of the tools of strategic analysis of cost in improving the financial performance of industrial establishments in general and applied to the pharmaceutical sector in Egypt in particular. In order to achieve this goal, two basic hypotheses were formulated. The first hypothesis is that there are no statistically significant differences between Respondents' responses to the importance of using strategic cost-analysis tools in cost management. " Second hypothesis: "There are no statistically significant differences between the role of using the tools of strategic analysis of cost and improve financial performance." To test these hypotheses, a set of appropriate statistical methods was used, as well as an analysis of some of the ratios and financial indicators of the company under study. The most important of which is: the development of traditional cost systems to maintain the current customer and attract new customers is very important for the continuation of business in the modern industrial environment, the adoption of industrial companies at the entrance of the strategic analysis of cost was the result of deficiencies in the systems Conventional costs In general, the strategic cost analysis tools provide the basis and practical principles to monitor the performance of the units of the industrial establishments, which is reflected in the financial performance of the establishments. Finally, the research recommended several recommendations, the most important of which are: the management of industrial establishments to adopt the application of methods of strategic analysis of costs in order to obtain accurate information For production, manufacturing and competition processes, which can be used to evaluate the actual performance of the establishment, the Egyptian industrial establishments must work to achieve the best level of the units produced through the design technology to preserve the quality.

Keywords : Tools for Strategic Cost Analysis - Improving financial performance.

مقدمة :

تتسم بيئة الأعمال بدرجة عالية من التنافسية وارتفاع مستوى توقعات العملاء وزيادة مطالبهم بالحصول على المنتجات والخدمات المناسبة في الوقت والمكان المناسبين وبأقل تكلفة ممكنة ، ومن أجل المنافسة بنجاح في بيئة الأعمال فإن المنشآت بحاجة إلى التركيز على زيادة مستوى دقة التقديرات التكاليفية والوصول بتكلفة المنتج إلي أقل حد ممكن مع الحفاظ علي الجودة المنشودة.

وفي هذا السياق ونتيجة وجود العديد من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية والتي لها تأثيرات مهمة على نظم محاسبة التكاليف ومخرجاتها من المعلومات ، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة تطوير هذه النظم وتبني مداخل وأساليب وإجراءات حديثة سواء في مجال القياس أو التحليل ، وبحيث تكون قادرة على تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات والتي تساعد في إدارة الاستراتيجيات التكاليفية للاستفادة منها في بناء استراتيجيات تتماشى مع ظروفها.

ومع الضرورة الملحة نحو تطوير نظام معلومات محاسبة التكاليف ، اهتمت كثير من المنشآت الصناعية بتبني مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة باستخدام أدوات تجعلها قادرة على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للتكلفة والتي من أهمها تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج خلال مراحل دورة حياته الإنتاجية (Daake.,et al , 2014,p236) ، علماً بأن أي انخفاض في تكاليف دورة حياة المنتج ينعكس في زيادة مباشرة علي صافي الربح بنفس النسبة أو أقل وفق سعر الضريبية المطبق مع ثبات العوامل الأخرى ، وبالتالي فإن تدنية التكاليف وترشيد الإنفاق يعد أحد أهم الأبعاد في تحسين الأداء المالي للمنشآت.

وعليه فقد جاء هذا البحث لتسليط الضوء على دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية .

مشكلة البحث :

يمثل الأداء المالي بالنسبة للمنشآت مفهوماً جوهرياً ، فهو يمثل المرآة العاكسة لأنشطة المنشآت وإنجازاتها خلال مدة معينة ، حيث يعني الحكم الدقيق علي إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة بالمنظمة ، ويعتبر الأداء المالي للمنشأة مقياساً للنتائج التي تم تحقيقها او المنتظرة في ضوء معايير محددة سابقاً ، ويعد تقييم الأداء المالي هاماً بالنسبة لإدارة المنشآت حيث أنه يساعد في تحديد مستوي تحقيق الأهداف ، تحديد الأهمية النسبية من النتائج والموارد المستخدمه مما يسمح بالحكم علي الكفاءة و الفاعلية .

والجدير بالذكر أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تعد أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يساهم في إمداد الإدارة بالمعلومات التي تعمل علي زيادة أرباح المنشآت ودعم مراكزها التنافسية في الأجل الطويل ، علاوة علي المعلومات التي تحتاج إليها إدارة المنشآت في إتخاذ القرارات المناسبة لدعم العلاقات مع العملاء وإكتساب رضاهم بجانب خفض التكاليف في ذات الوقت .

ومع تزايد سعي المنشآت في الأونة الأخيرة نحو زيادة رفع مستوي دقة تقديراتها التكاليفية بصورة ملفته ، الأمر الذي ترتب عليه أن زادت الحاجة إلي الاهتمام بالتكلفة وكيفية إدارتها ، وعليه فقد تم التحول من المدخل التقليدي لإدارة التكلفة إلي مدخل التحليل الإستراتيجي لإدارة التكلفة حتي يمكن تلافي الكثير من عيوب المدخل التقليدي في تحليل التكلفة (هيكل ، ٢٠١٤، ص٣) . إضافة إلي كون المدخل الأخير يعد ركيزة أساسية يمكن من خلالها تفسير التكلفة في المنشأة عندما تتبني إستراتيجية تنافسية سعريه مبنية علي الميزة التكاليفية ، حيث يأخذ هذا المدخل بشكل أساسي خفض التكلفة إلي حدودها التنافسية الأولية ، علاوة علي أنه يساهم في بناء الطرق التي تستطيع المنشآت من خلالها تحقيق التخفيض الإستراتيجي للتكلفة .

وفي هذا الإطار فقد أشارت دراسة كل من (pettersson,2015p12; stein,2013.,pp50-63) إلي

أنه أكثر من ٦٤٠ منشأة صناعية علي المستوى العالمي تسعى جاهدة نحو زيادة رفع مستوى الدقة التكاليفية لديها في الآونة الأخيرة ، الأمر الذي دفع الباحث إلي محاولة إيجاد علاقة بين استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي في المنشآت وبناء علي ما سبق يحاول الباحث جاهداً الإجابة علي التساؤلات التالية :

١- ما هي طبيعة ومفهوم وأهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة وماهي أهم أدواته ؟

٢- ما المقصود بالأداء المالي للمنشآت وأهميته والعوامل المؤثرة فيه ؟

٣- هل هناك علاقة تأثيرية بين استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة والأداء المالي في المنشآت؟

٤- ما هي إمكانية إجراء دراسة تطبيقية (دراسة حالة) حول دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت؟

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى إيضاح دور العلاقة التأثيرية بين استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة والأداء المالي في المنشآت ، وينبثق من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية :

١- عرض لطبيعة ومفهوم وأهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة وأهم أدواته.

٢- معرفة المقصود بالأداء المالي للمنشآت وأهميته والعوامل المؤثرة فيه .

٣- بيان العلاقة التأثيرية بين استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة والأداء المالي في المنشآت .

٤- إجراء دراسة تطبيقية (دراسة حالة) حول دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تقييم الأداء المالي للمنشآت الصناعية .

أهمية البحث :

في ضوء مشكله البحث تتمثل أهميه البحث العلمية والعملية فيما يلي :

١-الأهمية العلمية:

يستمد البحث أهميته العلمية كونه يشكل إحدى الدراسات البحثية التي تتناول دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية ، خاصة في ظل التحديات والمتغيرات التي تواجه أنظمة المحاسبة الإدارية و إدارة التكاليف في المنشآت سعياً نحو تحقيق أداء مالي متميز .

٢-الأهمية العملية:

ترجع أهمية البحث العملية إلى الاهتمام المتزايد من قبل إدارات المنشآت نحو تحسين الأداء المالي بها ، الأمر الذي يتطلب البحث عن أدوات تكاليفية جديدة تصلح لإدارة التكلفة في المنشآت الصناعية بصفة عامة والمنشآت الصناعية المصرية بصفة خاصة ، لذلك تكمن الأهمية العملية للبحث في التوصل إلي مجموعة متغيرات تكاليفية إستراتيجية يكون لها أثر فاعل نحو تحسين الأداء المالي في المنشأة محل الدراسة تمهيداً لتعميمها علي المنشآت المماثلة .

منهج البحث :

إعتمد الباحث على استخدام المنهج المزدوج حيث استخدم المنهج الاستنباطي في الجانب النظري للبحث ، من خلال القراءة والإطلاع على الدراسات السابقة ، ثم قام الباحث بإتباع المنهج الاستقرائي من خلال عمل دراسة الحالة التطبيقية للوقوف علي دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية .

تنظيم البحث :

بغرض تحقيق أهداف البحث سوف يتم تخطيطه وتنظيمه على النحو التالي :

المحور الأول : التحليل الإستراتيجي للتكلفة (المفهوم - الأهمية - أهم أدواته) .

المحور الثاني : عرض مفهوم الأداء المالي للمنشآت وأهميته والعوامل المؤثرة فيه.

المحور الثالث : العلاقة التأثيرية بين استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة والأداء المالي في المنشآت

المحور الرابع : مراجعة أدبيات الدراسة ذات الصلة وإشتقاق الفروض

المحور الخامس : دراسة تطبيقية (دراسة حالة) حول دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في

تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية .

النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية ..

المحور الأول : التحليل الإستراتيجي للتكلفة (المفهوم - الأهمية - أهم أدواته) .

١/١ المفهوم :

يمثل التحليل الإستراتيجي للتكلفة مجموعة من المراحل المتسلسلة والمتلاحقة والتي تهدف إلى دراسة وتحليل العوامل والتغيرات المؤثرة في اتجاهات ومستقبل المنشأة وتحديد تأثيرات تلك التغيرات ضمن إطار البيئة الداخلية والبيئة الخارجية ودراسة طبيعة العلاقات الداخلية والتفاعلية بين هذه التغيرات . وفي هذا السياق فقد أكدت دراسة كل من (الجنابي ، ٢٠١٤ ، ص ١٨٢ ; Akan.,et al ,2015, pp47- 49) علي أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يمثل الخطوة الأولى للإدارة الإستراتيجية لمراقبة بيئة المنشأة عبر زاويتين : **تمثل الأولى :** الفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية ، **بينما تمثل الثانية :** جوانب القوة والضعف داخل المنظمة ، وينبغي أن يكون غرض المدراء من التحليل هو تشخيص بيانات متعددة يمكن للمنشأة أن تعمل فيها ، فضلاً عن ضرورة أن تمكن نتائج التحليل من إنشاء جوانب قوة المنشأة واستعداداتها لتأمين ما يجب القيام به وتمكينها من رؤية أية مشكلات مستقبلية بوضوح .

ويري الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة هو تحليل بيانات التكاليف التي تساهم في وضع الخطط التي تؤدي الي تحقيق ميزة تنافسية، وتحليل البيئة الداخلية والخارجية ومسببات التكلفة وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات لعل أهمها تحليل سلسلة القيمة، وتحليل التكاليف علي أساس النشاط،

بالإضافة الي الجودة الشاملة والتحسين المستمر والهدف من هذا التحليل هو الحصول علي البيانات المالية وغير المالية لصياغة استراتيجيه المنشأة.

٢/١ أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

أكدت دراسة كل من (العفيري ، ٢٠١٦ ، ص ١٧ ؛ Cokins & Cabusneanu 2015,pp7- ; , 11;Collin.,et al ,2015,p419) : علي أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يسعى إلي تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في :

١. توفير المعلومات التي تساعد في معرفة العلاقة السببية بين أداء الأنشطة والعوامل المتسببة في حدوث تكلفتها، وتوفير فهم أفضل لسلوك التكاليف، و ترشيد استخدام الموارد المتاحة .وكذا تحليل التكاليف من منظور إستراتيجي من خلال تكامل مجموعة من أساليب التحليل متمثلة في : تحميل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف الإستراتيجي، مما يتيح الفرصة لإجراء تحليلات مختلفة تتناسب مع متطلبات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.
٢. المساعدة في خلق قيمة أفضل للمنتجات مما ينعكس على رضا العملاء، والتخصيص الجيد لموارد المنشأة من خلال توفير المعلومات عن أداء وتكاليف كل نشاط، والتعرف على الأنشطة التي تولد قيمة أكبر، والتي ينبغي توجيه الموارد إليها، وكذا الأنشطة التي تضيف قيمة، ولكن لا يتم تأديتها بكفاءة، مما يتيح لإدارة المنشأة فرصاً أفضل لرقابة وتقويم وتحسين أدائها ورفع كفاءتها ، بالإضافة إلى الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتج لمحاولة التخلص أو الحد منها، ومن ثم تدعيم جهود التحسين المستمر، وخلق قيمة أفضل للعملاء .
٣. دعم القدرة التنافسية للمنشآت في الأجل القصير والطويل ، من خلال توفير المعلومات عن مواطن خفض التكلفة، ونواحي القصور والإسراف والضياع، والمساعدة في إدارة التكلفة ليس فقط داخل الحدود التنظيمية للمنشأة، و إنما خارج تلك الحدود، لتشمل الموردين والعملاء عبر سلسلة القيمة، بالإضافة إلى تحليل وتوفير المعلومات الخارجية عن المنافسين.

٣/١ مراحل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

تحدد الإستراتيجية المناسبة للمنشأة في ضوء دراسة وتحليل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية وعليه فإن تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة يشتمل علي مرحلتين حيث تمثل المرحلة الأولى : تحليل الظروف البيئية ، بينما تمثل المرحلة الثانية : تحديد الفرص والمخاطر ومظاهر القوة والضعف ، وفي هذا السياق فقد تناولت دراسة (منصور, ٢٠١٤, ص ١٠٦) تلك المراحل علي النحو التالي :

المرحلة الأولى : تحليل الظروف البيئية والتي تشتمل علي

١. تحليل الظروف البيئية العامة المحيطة بالمنشأة والتي تتمثل في الظروف الاقتصادية, وظروف البيئة التكنولوجية, وظروف البيئة السياسية والقانونية, وظروف البيئة الاجتماعية والثقافية.
٢. تحليل الظروف البيئية الخاصة او الجزئية والتي تشتمل علي تحليل المنشأة والمنافسة والتسويق والموردون والعملاء (هشام الصلواتشي و يوسف بودولة, ٢٠١٠) .

المرحلة الثانية : تحديد مظاهر القوة والضعف والفرص والمخاطر والتهديدات والتي تشتمل علي

في ضوء تحديد ودراسة وتحليل وتقييم البيئة الخارجية والبيئة الداخلية يمكن للمنشأة بناء الإستراتيجية التي تناسبها وتلائم ظروفها والتحليل السابق يستلزم توافر مجموعة من الأساليب والأدوات أهمها الموائمة بين الظروف الداخلية والخارجية ، ويمكن عرض خطوات تلك المرحلة في النقاط التالية وذلك طبقا لما جاء بدراسة (بخيت ، ٢٠١٣ ، ص ١٢) .

١. تحديد مظاهر القوة، إن تمتع المنشأة بمظاهر قوة قد يمكنها من استغلال الفرص المتاحة التي تنتج من تغير الظروف البيئية أو ظروف السوق أو سلوك العملاء .
٢. تحديد مظاهر الضعف، والتي تعكس انخفاض الموارد والكفاءات المحورية مقارنة بالمنافسين مثل ضعف برامج البحوث والتطوير، وضعف تسهيلات الإنتاج .

٣. تحديد الفرص، وهي تتعلق بالظروف الإيجابية في البيئة الخارجية للمنشأة مثل زيادة الوعي بالمجتمع من حيث الذوق وأهمية المحافظة علي الصحة، وتوقع إقبال المستهلكين علي المنتج الجديد .

٤. تحديد التهديدات وهي تعكس ظروف غير مواتية أو عوائق أمام حاضر ومستقبل المنشأة.

٤/١ أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة :

يؤدي تبنى مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى تحول المنشآت من الرؤية الداخلية للتكاليف إلى الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، بمعنى التركيز على المشاركة الإستراتيجية في المعلومات مع العملاء والموردين بالإضافة إلى مجالات البحوث والتطوير مع التأكيد على عدم تبادل تلك المعلومات مع أطراف أخرى خارج هذه العلاقة وهذا ما أكدت عليه دراسة (Ansari, et al., 2016.,pp56-60). ويحتاج تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى العديد من الأدوات التي تساعد مصممي المنتج في تحقيق التكلفة المستهدفة لمنتجاتهم، ومن أهم تلك الأدوات طبقاً لما تناولته دراسة كل من (Anderson & Dekker, 2015.,p82):

- تحليل سلسلة القيمة.

- تحليل مسببات التكلفة.

- تحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة.

- التحليل التفكيكي.

وسوف يقوم الباحث بتناول تلك الأدوات بشي من التفصيل :

١/٤/١ تحليل سلسلة القيمة:

حيث تمثل سلاسل القيمة حجر الزاوية في خلق الميزة التنافسية الدائمة وذلك عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المنشأة ، بدءاً من تصميم فكرة المنتج وانتهاءً بتقديم خدمات ما بعد البيع ، الأمر الذي يترتب عليه قيام المنشأة بتحليل وتوجيه الأنشطة والموارد لمواطن

تحقيق القيمة ومن ثم التكلفة المستهدفة والتميز للمنتج بغرض إرضاء العميل (عبد العظيم، ٢٠١٥، ص ٢٠).

ويرى الباحث أن القيمة هي الفائدة التي يحصل عليها المستهلك من السلعة أو الخدمة التي تقدمها المنشأة، وأن تحليل سلسلة القيمة هو تقييم منظم لكل أنشطة سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف وتحسين الجودة والوفاء باحتياجات العملاء مما يساهم في تحسين الأداء المالي للمنشأة.

وفي هذا السياق فقد انتهت دراسة (Walters & Rainbird, 2004 , p 465) إلي أن تحليل سلسلة القيمة يؤثر على طول دورة حياة المنتج آخذاً في الاعتبار مجموع الأنشطة المستخدمة فيه، ومدى مساهمة كل نشاط في خلق القيمة الكلية للمنتج تمهيداً لاستبعاد كل نشاط لا يضيف إلى تلك القيمة .

٢/٤/١ تحليل مسببات التكلفة.

اتفقت دراسة كل من (Valipour, et al., 2012, pp14-23; Akan,et al., 2015, pp 43-53) علي أن مسببات التكلفة تكمن في مجموعة العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع استهلاك النشاط للموارد ، وبالتالي فهي تمثل أساس لتفسير سلوك تكلفة النشاط مما يساعد على تحقيق دقة وموضوعية قياس التكلفة من ناحية، ويساهم في تنفيذ إستراتيجية قيادة التكلفة Cost leadership الداعمة لقدرة المنشأة التنافسية من ناحية أخرى .

وفي هذا الشأن فقد تناولت دراسة (Cokins & Cabusneanu, 2015, pp. 7-16) مسببات التكلفة حسب مستويات أنشطة المنشأة وصنفتها إلي مسببات التكلفة التالية :

– **مسببات تكلفة تشغيلية:** والتي ترتبط بالأنشطة التي تؤدي على مستوى وحدة المنتج، ومن ثم فهي تعكس عدد الوحدات المنتجة في علاقتها بتكلفة استهلاك النشاط من الموارد مثل ساعات العمل المباشر.

- **مسببات تكلفة إجرائية:** والتي ترتبط بالأنشطة التي يتم تأديتها على مستوى الدفعة الإنتاجية، مثل عدد أوامر التشغيل كمسبب عن نشاط جدولة الإنتاج.
- **مسببات تكلفة هيكلية:** والتي ترتبط بنوعية الوحدات التي يتم إنتاجها وفقاً لخصائص المنتج نفسه وصفاته مثل اقتصاديات النطاق، الخبرة، التكنولوجيا، ودرجة التعقيد.
- **مسببات تكلفة عامة:** والتي ترتبط بالأنشطة التي يتم تأديتها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية العامة للمنشأة ككل مثل عدد العاملين كمسبب عن نشاط الشؤون الإدارية، وعدد الواردات كمسبب عن نشاط الأمن الصناعي.

٣/٤/١ تحليل الموقف الاستراتيجي للتكلفة :

يمكن تعريف إستراتيجية التكلفة بأنها قدرة المنشأة على تقديم منتجاتها وخدماتها بأقل تكلفة مقارنة مع منافسيها، أى أنها تهدف إلى خفض التكلفة إلى أدنى حد ممكن بطبيعة الحال دون المساس بجودة المنتج، وهذا ما يتطلب تحليل التكاليف تحليلاً استراتيجياً للتوصل إلى ميزات تنافسية بهدف خفض سعر المنتج للتوصل إلى مستوى التكلفة التي تميز المنشأة استراتيجياً سعياً نحو تحسين الأداء المالي للمنشأة

وفي هذا الإطار فقد اتفقت دراسة كل من (Akan, et. al., 2015,43-53; Atkinson, et. al., 2011., p. 351) على أن هناك ثلاث استراتيجيات تسعى المنشآت إلي تحقيقها وهي بصدد تحليل الموقف الإستراتيجي للتكلفة وتتمثل تلك الإستراتيجيات في الآتي :

أ- **إستراتيجية قيادة التكلفة Costing Leadership Strategy:** وهى قدرة المنشأة للإنتاج بأقل التكاليف لو تم مقارنتها بمنافسيها وذلك من خلال تحسين الإنتاجية وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والرقابة الفاعلة على عناصر التكاليف، وبذلك تتخذ السعر كميزة تنافسية وتستطيع تحقيق قيمة للعميل وكسب رضاه.

ب- إستراتيجية التميز **Differentiate Strategy**: تشمل هذه الإستراتيجية مجموعة من الأفعال والأنشطة التي تقوم بها المنشأة بغرض تقديم منتجات ذات خصائص فريدة وسمات نادرة للمنتج يصعب محاكاتها من المنافسين ، وتستهدف التأثير على اتجاهات وسلوك العملاء بما يدعم الميزة التنافسية المستمرة للمنشأة .

ج- إستراتيجية التركيز **Focus Strategy**: تعتمد هذه الإستراتيجية على اختيار قطاع معين من السوق، فالمنشأة لا تتعامل مع السوق ككل وإنما تجزيء السوق إلى عدد من القطاعات وفيها تركز على جزء معين من السوق.

١/٤/٤ التحليل التفكيكي:

أكدت دراسة (Jermias, J., 2015,p13; Sandborn,2014, pp. 1021-1026) علي أن المقصود بالتحليل التفكيكي هو فك منتج المنافسين وتحديد وظائفه وطريقة تصميمه ، مما يزيد المصممين برؤية إضافية عن العمليات الإنتاجية المحتملة وهيكل تكلفة المنتج لتحديد فرص تحسينه ووضع أي مزايا نسبية للمنتجات المنافسة في المنتج مما يمكن المنشأة من تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج على أساس دراسة منتجات المنافسين .

وفي نهاية هذا المحور يري الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يقوم علي مجموعة من الأدوات تتكامل مع بعضها البعض خلال دورة حياة المنتج بهدف زيادة كفاءة الأداء المالي للمنشآت وتحديد المشاكل التي تواجه تنفيذ الموازنات التخطيطية .

وبنا علي ما سبق فسوف يقوم الباحث في المحور القادم بالتعرض لمفهوم الأداء المالي وأهميته والعوامل المؤثرة فيه .

المحور الثاني : عرض مفهوم الأداء المالي للمنشآت وأهميته والعوامل المؤثرة فيه.

١/٢ المفهوم :

ينبع مفهوم الأداء المالي من مفهوم الوظيفة المالية ، حيث تسعى الوظيفة المالية إلي الحصول علي أساس سليم لتحسين استخدام الأموال والموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية داخل المنشأة ويعبر عن قدرة المنشأة علي توليد أرباح خلال فترة زمنية معينة ، كما يمثل الأداء المالي بالنسبة للمنشآت مفهوماً جوهرياً حيث أنه يعد مقياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مقدماً (حسن) . (٢٠١٤، ص ٥٥) .

٢/٢ أهمية تقييم الأداء المالي :

ترجع أهمية الأداء المالي طبقاً لما تناولته دراسة (بوريش ، ٢٠١٦، ص ص ١٥٥-١٦٧) إلي مجموعة من الأهداف يسعى تحليل ودراسة الأداء المالي إلي تحقيقها والتي تتمثل في الآتي :

١. متابعة ومعرفة نشاط المنشأة وطبيعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة.
٢. إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم حيث أنه يلقي الضوء علي الجوانب الآتية :
- أ- تقييم ربحية المنشأة : بغرض تعظيم قيمة المنشأة وثروة الساهمين.
- ب- تقييم سيولة المنشأة : لمعرفة قدرة المنشأة علي الوفاء بالالتزامات المترتبة عليها .
- ت- تقييم نشاط المنشأة : لمعرفة كيفية توزيع المنشأة لمواردها المالية و استثمارها .
- ث- تقييم مديونية المنشأة : (تقييم الرفع المالي) : لمعرفة مدي اعتماد المنشأة علي القروض.
- ج- تقييم حجم المنشأة : لمعرفة مدي نمو المنشأة وازدهارها .
- ح- تقييم توزيعات المنشأة للأرباح : لمعرفة سياسة المنشأة في توزيع الأرباح .

٣/٢ العوامل المؤثرة علي الأداء المالي :

تعد عملية تقييم الأداء المالي من العمليات الرئيسية لنجاح المنشأة واستمرارها وذلك لقدرتها علي تحديد الصعوبات التي تواجه المنشأة ، والتي تؤثر علي قيامها بأعمالها ، وتحديد مصادر هذه الصعوبات وتحليلها وإتخاذ قرارات مناسبة بشأنها ، وفي هذا الشأن فقد قامت دراسة كل من (الشطرات ، ٢٠١٥، ص ص ٥١٧ - ٥٥٧ ; الكبيسي ، ٢٠١٥، ص ص ١٠٥ - ١٣٤) بتقسيم العوامل المؤثرة علي الأداء المالي إلي :

١/٣/٢ القدرة علي السداد : وتعكس قدرة المنشأة علي سداد التزاماتها ، من قروض وفوائدها في تاريخ إستحقاقها ، وذلك عن طريق مقارنة أعباء القرض بالتدفق النقدي المتوقع للشركة للسنوات القادمة ، حيث يتأثر الأداء المالي الجيد للشركة بقدرتها علي سداد التزاماتها ، وإحتمال تعرضها لمخاطر الإفلاس .

٢/٣/٢ المرونة: وتعكس قدرة المنشأة علي الاستمرار في ظل تغير الظروف (وهي قدرة المنشأة علي التحول من مصدر تمويل لأخر ، دون حدوث تأثير سلبي علي أداء المنشأة).

٣/٣/٢ السيطرة : وهي قدرة المنشأة علي ممارسة الرقابة علي عناصر رأس المال ، وذلك عن طريق الاحتفاظ بسيطرتها الإدارية علي المنشأة ، والناجبة من قدرتها علي الاحتفاظ بنسبة أسهم المالكين القدامي ، وتجنب إصدار أسهم جديدة ، حتي لا تفقد جزءاً من سيطرتها وتفضيلها للتمويل بالاقتراض .

٤/٣/٢ الهيكل التنظيمي : يقصد بالهيكل التنظيمي الوعاء او الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمشأة وأعمالها ، وتحدد فيه الصلاحيات والاتصالات والمسؤولية وأساليب تبادل المعلومات ، ويؤثر الهيكل التنظيمي علي أداء المنشأة من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح من خلال تحديد المسؤوليات والأعمال والأنشطة التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد اللازمة لها لتسهيل عملية إتخاذ القرار المناسب .

٥/٣/٢ التكنولوجيا: نظرا لان التكنولوجيا تعتبر من أبرز التحديات التي تواجه المنشأة في الوقت الحاضر ، فإنه يجب علي المنشأة تحديد نوع التكنولوجيا الملائمة لطبيعة عملها ومنسجمة مع أهدافها ، والتكيف معها و إستيعابها وذلك بهدف الموائمة بين التقنية والأداء مما يؤدي إلي زيادة الأرباح .

٦/٣/٢ رضاء العملاء : ويعني إهتمام المنشأة برضاء العميل ، عن طريق تقديم خدمات ما بعد البيع الأمر يؤدي إلي جذب عملاء جدد ، مما يؤدي بدوره إلي زيادة مبيعات المنشأة ، وبالتالي زيادة الأرباح وتحسين الأداء المالي ، كما يؤدي إلي إنخفاض معدل دوران العملاء ، وبالتالي إنخفاض تكلفة إحلالهم .

ويري الباحث أن عملية قياس الأداء المالي هو جمع وتحليل المعلومات المعبرة عن الأداء الفعلي للنشاط وتوفير التغذية العكسية و مساعدة المنشأة علي تحديد جوانب الضعف والقوة وتحسين أدائها ، ولذلك فإنه يجب أن تتوفر في مقاييس الأداء المستخدمة بعض الشروط من أهمها :

- ١- قدرتها عي تلبية متطلبات أصحاب المصلحة وتعظيم رضاهم .
- ٢- قدرتها علي تنمية إستراتيجية المنشأة والتركيز علي المجالات الحيوية بها وتحسين الوضع التنافسي للشركة .
- ٣- المساعدة في فهم العلاقات السببية بين مختلف المقاييس والإستجابة السريعة للمتغيرات.

وبعد أن إستعرض الباحث مفهوم الأداء المالي وأهميته والعوامل المؤثرة فيه سوف يقوم الباحث في المحور القادم بعرض للعلاقة التأثيرية بين استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وقدرتها علي تحسين الأداء المالي للمنشآت .

المحور الثالث : العلاقة التأثيرية بين استخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة والأداء المالي في المنشآت .

يعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يساهم في إمداد الإدارة بالمعلومات التي تعمل علي زيادة أرباح المنشآت ودعم مراكزها التنافسية في الأجل الطويل ، والجدير بالذكر أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يفيد في التحليلات المطلوبة في نشر وظيفة الجودة و التي تساعد المنشأة في تحديد القيم النسبية لخصائص المنتجات، حيث قيمة خصائص المنتج للعميل ترتبط بما يريد العميل دفعه، كما يساعد منشآت الأعمال في وضع تقدير لمتوسط تكاليف هذه الخصائص و بالتالي إمكانية حساب الربحية وفقاً لخصائص المنتج (Debusk,G.and . (Debusk,C.,2014 .,p35

وإنطلاقاً من فاعلية التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحليل ربحية العملاء (Mahmoud and Mohamed,2014,p15) فإن منشآت الأعمال تستفيد من المعلومات التي يوفرها في إتخاذ القرارات الإستراتيجية مثل تسعير المنتجات وتحديد المنتجات التي سيتم بيعها، حيث أن هذا التحليل يربط بين عدة متغيرات هامة تتمثل في كل من رغبات وتوقعات المستهلكين، وعوامل المنافسة، وإمكانيات المنشأة المتاحة، ثم إستراتيجية الإدارة في محاولة لإيجاد التوازن بين أهداف المنشأة وأهداف عملائها مع تعظيم القيمة الكلية للمنشأة (صالح، ٢٠١٤، ص٦٦)، وذلك بشرط إدارة تكاليف المنتج بشكل يجنب حدوث أى إنحراف عن الدقة المطلوبة، حيث أن تحديد تكلفة المنتج بأقل مما يجب Under Costing، يحمل المنشأة خسائر فعلية قد تؤدي إلى تآكل رأس مالها خاصة عندما يكون سعر البيع أقل من التكلفة الفعلية، أما تحديد تكلفة المنتج بأكبر مما يجب Over Costing، تتحمل المنشأة خسارة نتيجة تناقص الحصة السوقية خاصة عندما يكون سعر البيع مغالى فيه (Horngren et al.,2015,pp55-75) مما ينعكس علي الأداء المالي للمنشأة .

ويري الباحث أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يساعد على وضع موازنات بديلة لتنفيذ التكاليف الاختيارية، وبالتالي تستطيع الإدارة اختيار الموازنة التي تتناسب إمكانيات وموارد المنشأة ، علاوة علي توافق التحليل الإستراتيجي للتكلفة مع فلسفة التكلفة المستهدفة حيث يتم التركيز على التكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج سعياً إلى تحقيق الأرباح المستهدفة، كما أنه عند تخطيط وتصميم المنتج يؤخذ في الإعتبار التكلفة المستهدفة بما يساعد على التحكم في مواصفات المنتج ومستويات إنجاز كل صفة، ولا يقتصر ذلك على مرحلة التصميم فحسب وإنما يمتد إلى جميع المراحل خلال دورة حياة المنتج .

هذا ويؤكد الباحث علي أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل علي زيادة الحصة السوقية للشركة، حيث توفير قدر أكبر من المرونة الشرائية للمستهلك ويزيد من فرص تسويق المنتج ، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين الأداء المالي التنافسي لمنشآت الأعمال، حيث تحسين مستويات الإنجاز والوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين يرتقى بمواصفات المنتج، ويصب ذلك بالضرورة في اتجاه تحسين أداء المنشأة ككل .

ويتفق الباحث مع ما جاء بدراسة (عبد الرضا ، ٢٠١٦، ص١٠٦) علي أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يُمكن من الحصول على تكلفة تقديرية للمنتج عندما يتم إنتاج منتجات عديدة في تيار القيمة وكل منها تستهلك الموارد عند معدلات مختلفة، وبالتالي يعد أساس أفضل لتحديد أسعار التحويل، كما يساعد المحاسبين في معرفة إمكانية المنشأة في استخدام محاسبة الإنتاج بدون فاقد لحساب تكاليف المنتج .

وبعد أن استعرض الباحث علاقة التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالأداء المالي للمنشآت سوف يقوم الباحث في المحور القادم بتناول ومراجعة أدبيات الدراسة ذات الصلة وإشتماق الفروض .

المحور الرابع : مراجعة أدبيات الدراسة ذات الصلة وإشتماق الفروض :

انتهت دراسة (Slagmulder, 2015.,pp42-63) إلى إظهار أهمية إدارة التكلفة فى بيئة المنافسة الحالية، مع ضرورة التحول من إدارة التكلفة بهدف التخفيض إلى إدارة التكلفة الاستراتيجية، بمعنى تطبيق أدوات إدارة التكلفة التى تمكن من تعزيز الموقف التنافسي مع تخفيض التكلفة فى آن واحد، وقد ميزت الدراسة بين إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة والتي تقع تحت السيطرة مثل تكاليف الشراء والتوزيع وبين التكاليف التى لا تقع تحت سيطرة المنشأة مثل تكاليف التصنيع لدى الموردين والتي يلزم فيها التعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد بهدف خفض التكلفة، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة امتداد برامج إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة ليشمل جميع أعضاء سلسلة التوريد.

بينما اهتمت دراسة (فودة، ٢٠٠٧، ص ص ١٨٧-٢٥٣) بعرض وتحليل مشكلة تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة ، من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة للمنشأة، وأكدت الدراسة على ضرورة توافر أداتين من أدوات إدارة التكلفة هما: أسلوب التكلفة المستهدفة، والتحليل الاستراتيجي للتكلفة لبناء إطار متكامل لتخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة، واعتمدت الدراسة على إجراء دراسة استكشافية للوقوف على مدى جدوى درجة التكامل بين هاتين الأداتين لبناء إطار متكامل بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة لبعض الشركات الصناعية المصرية، وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة ببعض أدوات تحجيم التكلفة مثل هندسة القيمة، جداول التكلفة باعتبارهما من أكثر الأدوات ارتباطاً بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فى الشركات اليابانية.

وفى هذا الإطار سعت دراسة (باعجاجة، ٢٠١٤، ص ص ١٠١-١٤٦) إلى تحقيق هدف رئيسي وهو معالجة معالجة مشكلات التحليل الاستراتيجي للتكلفة ، ومعرفة مدى إمكانية تطبيقه فى الشركات الصناعية السعودية، كما تناولت تحديد مراحل وأدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومستويات نجاحه، واعتمدت الدراسة فى هذا الشأن على دراسة تطبيقية شملت قائمة استقصاء وجهت إلى الشركات

الصناعية فى قطاع الأسمنت مع تحليل بيانات الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكلفة فى حاجة إلى العديد من الأدوات المساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة من أهمها هندسة القيمة وجداول التكلفة والتحليل التفكيكى والتحسين المستمر للتكلفة، وأوصت الدراسة بأهمية إدراك محاسبي التكاليف فى المنشآت الصناعية بضرورة تطبيق مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف.

وفي هذا الشأن فقد اتفقت دراسة كل من (ناصف ، ٢٠١٣، ص٤٤، Pettersson; 2015.,pp94-102) علي تقييم فعالية تطبيق أساليب ومداخل خفض التكلفة لتحديد مدى كفاءتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الصناعية والاقتصادية الحديثة ، وقد أسفرت نتائج الدراستين عن أن محاسبي التكاليف والمدراء الماليين يدركون تأثير شدة المنافسة على استخدام أساليب خفض التكلفة بشكلها التقليدي ، وأوصت الدراستين بضرورة تبني أساليب حديثة لخفض التكلفة تواكب تطورات بيئة الصناعة الحديثة المتقدمة للوصول إلى الخفض الحقيقي والمستمر للتكلفة ، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الأساليب التي تطبقها المنشأة لخفض التكلفة.

وفي هذا السياق فقد هدفت دراسة (سيد، ٢٠١٥، ص ١٣٣) إلى تقييم فاعلية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مثل مدخل التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية مثل مقاييس الأداء المتوازن، أسلوب القياس المرجعي في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أدائها ودعم مركزها التنافسي ، وأوصت الدراسة بتطبيق النموذج المقترح للتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في منظمات الأعمال الصناعية المصرية بما يساعد على تدعيم الميزة التنافسية لها.

وقد تناولت دراسة (على، ٢٠١٥، ص ٨٣) استطلاع آراء عينة من محاسبي ومديري ورؤساء أقسام التكاليف ورؤساء القطاعات المالية في عدد من الشركات الصناعية العاملة في مجالات وقطاعات متعددة بمدينة الإسكندرية ومدينة برج العرب ومنطقة العامرية بشأن مدى تطبيق تلك الشركات لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، ومدى تطبيقهم لأدوات إدارة التكلفة، وقد خلصت الدراسة إلي أن

غالبية الشركات محل الدراسة تطبق مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بشكل جزئى وغير كامل، وأوضحت النتائج أن غالبية الشركات تعتمد على أسلوب واحد أو أسلوبين أو على الأكثر ثلاثة أساليب من أساليب إدارة التكلفة ومطبقة بشكل جزئى أيضا، وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة القائم على خطوات منهجية واضحة بين الشركات الصناعية المصرية حتى تتمكن من مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة ، وحتى تستطيع التصدي لموجات المنافسة الشديدة.

التعليق على الدراسات السابقة وعرض الفجوة البحثية وإشتقاق الفروض :

تناولت الدراسات السابقة موضوع التكاليف الإستراتيجية ومدى استخدامها في عملية اتخاذ القرار، و العوامل المؤثرة على تطبيقها وبيان أهميتها؟ ورغم الجوانب المختلفة التي تناولتها الدراسات السابقة تأتي هذه الدراسة في محاولة لعرض دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي لمنظمات الأعمال

ويرى الباحث أنه على الرغم من الإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة في مجال التحليل الإستراتيجي للتكلفة إلا أن تلك الدراسات - في حدود علم الباحث - لم تتناول الدور الذي يمكن أن يؤديه التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية ، خاصة في المنشآت الصناعية العاملة في مصر .

وبناء على ما سبق يمكن إشتقاق الفروض التالية :

الفرض الأول : " لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في إدارة التكلفة ."

الفرض الثاني : " لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين دور إستخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي ."

المحور الخامس : دراسة تطبيقية (دراسة حالة) حول دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في

تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية .

تهدف الدراسة التطبيقية للبحث بشكل أساسي إلى إختبار فروض البحث وذلك بالتطبيق على شركات الأعمال الصناعية العاملة في مصر ، وبصفة خاصة إحدى شركات صناعة الأدوية والمسجلة في البورصة المصرية، والتي تعتمد في مجمل أعمالها على أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الوصول إلي تقديراتها التكاليفية ، وبناءً على رغبة إدارة المنشأة في عدم الإفصاح عن بيانات التكلفة الفعلية الخاصة بها أو المعلومات التي يمكن أن تؤثر على وضعها التنافسي، فإن الباحث يتحفظ في الإعلان عن إسم المنشأة التجاري نظراً لحدة المنافسة في سوق عمل الشركات التي تنتمي إليها هذه المنشأة .

١/٥ نبذة عن المنشأة وأهم أعمالها

تم إنشاء المنشأة محل الدراسة عام ١٩٨٠ ، و هي شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ سبتمبر ١٩٩٥ ، وتعمل المنشأة في قطاع المستحضرات الدوائية والتكنولوجيا الحيوية وعلوم الحياة مع التركيز على الأدوية ، ولدي الشركات فروع وشركات تابعة تعمل في جميع أنحاء مصر ، وتنتج المنشأة ما يقارب من ٨٠٠ مليون وحدة سنويا كما تمتلك أسهم في المنشأة العالمية لإنتاج الأدوية في كبريات دول الخليج ، تمتلك المنشأة مختبرات خاصة بالبحوث والتطوير وتقوم بتصنيع أكثر من ٣٠٠ وصفة طبية وأدوية وتغطي أكثر من ٢٣ مجموعة علاجية. وتتناثر المنشأة بنصيب كبير من إجمالي الصادرات الدوائية المصرية ، وتعمل المنشأة دائماً علي تطور أداءها التشغيلي وتطوير المنتجات حتي أصبحت من أهم الشركات في قطاع الأدوية في مصر ، وذلك نظرا لتضخم حجم استثماراتها في الآونة

الأخيرة حيث أنها تطبق أحدث نظم الإنتاج وتعتمد علي مدخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحليل سلاسل القيمة وصولاً إلي دقة المؤشرات التكاليفية لمنتجاتها .

٢/٥ فروض البحث :

وفى سبيل إختبار العلاقة بين متغيرات البحث، فإنه تم صياغة فروض البحث كالتالي:

الفرض الأول : "لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة فى إدارة التكلفة " .

الفرض الثاني : " لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين دور استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي " .

٣/٥ قياس المتغيرات :

أ- المتغير المستقل الأول الخاص بالفرض الأول : تم قياس هذا المتغير من خلال سؤال المستقصى منهم عن مدى فاعلية إستخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة فى إدارة التكلفة بالمنشأة محل الدراسة .

ب- المتغير المستقل الثاني الخاص بالفرض الثاني : تم قياس هذا المتغير من خلال سؤال المستقصى منهم عن دور إستخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة فى تحسين الأداء المالي .

ج- المتغير التابع (الأداء المالى للشركة محل الدراسة)

تم الإعتماد على المعلومات المنشورة بالقوائم المالية للشركة السنوية (التي تبدأ فى ١/١ وتنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام) والمعتمدة من مراقب الحسابات الخارجى لاحتساب المؤشرات المالية التالية:

١. **نسبة مجمل الربح:** تقيس هذه النسبة مدى قدرة المنشأة على تحقيق أكبر ربح ممكن من خلال التحكم فى تكاليف الإنتاج (الكفاءة الإنتاجية)، والتي تعد من أهم أسباب استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة ، وتم حسابها من خلال قسمة مجمل الربح علي صافى المبيعات.
٢. **نسبة صافى الربح:** تشير هذه النسبة إلى مدى مساهمة كل جنيه من المبيعات فى تحقيق أرباح صافية للشركة، ويتم حسابها من خلال قسمة صافى الربح علي صافى المبيعات.
٣. **معدل العائد على الأصول:** تمثل هذه النسبة قدرة وكفاءة إدارة المنشأة على إستثمار جميع الأصول المملوكة لها فى توليد أرباح للشركة، وتم حسابها من خلال قسمة صافى الربح علي إجمالى الأموال المستثمرة .
٤. **معدل العائد على حقوق الملكية:** يقيس العائد الذى يحققه الملاك من إستثمار أموالهم فى المنشأة ، ويتم حسابه من خلال قسمة (صافى الربح علي متوسط حقوق الملكية)

٤/٥ طرق جمع بيانات الدراسة

اعتمدت الدراسة بصفة أساسية على أسلوب المقابلات الشخصية مع مسئولى الإدارات المالية، وتكنولوجيا المعلومات، والتسويق والمبيعات، والموردين، والتكاليف بالشركة محل الدراسة ،هذا بالإضافة إلى توزيع قوائم استقصاء كأدوات لجمع البيانات اللازمة، وقد تضمنت قائمة الاستقصاء ثلاثة أقسام، ركز القسم الأول على البيانات الشخصية للمشاركين، أما القسم الثانى شمل سؤالين رئيسيين للبحث ، تضمن السؤال الأول سبعة عبارات للتعرف على مدى فاعلية استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة فى إدارة التكلفة ، أما السؤال الثانى تضمن تسعة عبارات عن دور استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة فى تحسين الأداء المالي . وقد إعتد الباحث على مقياس ليكارت الخماسي لقياس الاستجابة لكل مفردة من أسئلة البحث

أما الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية إعتد بشكل رئيسي على تحليل القوائم المالية للشركة محل الدراسة، والتي تم الحصول عليها من خلال ملف الإفصاح السنوي للقوائم والتقارير المنشورة على موقع المنشأة الإلكتروني أو موقع البورصة المصرية، وتشمل فترة التحليل محل الدراسة سبع سنوات تبدأ ٢٠١١ حتى ٢٠١٧ .

٥/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الباحث بالإعتماد على عدد ٤٨ إستمارة صالحة للتحليل بنسبة إستجابة ٨٧,٥% حيث تم توزيع ٥٥ إستمارة، وقد تم الإعتماد على البرنامج SPSS (إصدار ٢٢) لإجراء التحليل الإحصائي من خلال إستخدام الأساليب الإحصائية التالية :

١/٤/٥ إختبار صدق وثبات أسئلة البحث:

تم الإعتماد على إختبار ألفا كرونباخ لإختبار مدى وضوح وصدق وثبات أسئلة قائمة الاستقصاء المستخدمة فى جمع بيانات الدراسة، ويوضح الجدول التالى أن معامل ألفا لكل مفردات القائمة (البالغة ١٦ عبارة) بلغ نسبة ٨٩,٩% مما يدل على صدق وثبات الأداة المستخدمة حيث أن معامل الفا كرونباخ عندما يتجاوز ٨٠% يعتبر مؤشر علي جودة الأداة المستخدمة لجمع البيانات .

جدول رقم ١/٥ :

نتائج إختبار كرونباخ ألفا لصدق وثبات أداة جمع البيانات

Cronbach's Alpha (معامل ألفا)	No.of Items
0.899	16

٢/٤/٥ نتائج الإحصاء الوصفى لإجابات السؤال الأول:

هدف هذا السؤال إلي التعرف على مدى فاعلية استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في إدارة التكلفة بالمنشأة محل الدراسة ، وذلك من خلال استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي - المتوسط الحسابي والانحراف المعياري - تم ترتيب هذه المتغيرات على أساس أهميتها النسبية طبقاً للمتوسطات والانحرافات المعيارية وذلك كما يلي :

جدول رقم (٢/٥)

أراء عينة الدراسة حول مدى فاعلية استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة فى إدارة للتكلفة

م	محاور الاستقصاء	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١	تقوية العلاقات التكاملية بين أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى زيادة التكلفة	2	5	4.06	0.817	الثاني
٢	تقديم المنتج بتكلفة أقل من المنافسين يحقق زيادة التكلفة	2	5	3.67	1.13	الرابع
٣	تقديم قيمة أفضل للمنتج بتكلفة مساوية لتكلفة المنافسين يحقق تميز المنتج	2	5	3.69	1.13	الثالث

٤	تطبيق إدارة الجودة الشاملة من منظور التكلفة الإستراتيجية يمكن السيطرة على التكلفة الحقيقية للمنتج وتحقيق رضا العميل	2	5	4.07	0.926	الأول
٥	اعتماد المنشأة على استراتيجيات إدارة التكلفة من خلال سلسلة القيمة يحقق رضا العميل	2	5	3.56	0.942	الثاني
٦	تبنى إستراتيجية تمييز المنتج يحقق قيمة أفضل لسلسلة التوريد	1	5	3.66	1.07	الأول
٧	تبنى إستراتيجية التركيز على مجموعة معينة من العملاء يؤدي إلى تحسين الجودة والوفاء بمتطلبات العملاء	1	5	3.11	0.844	الثالث

وكما يتضح من الجدول (٢/٥)، فإن الفئات المستقصي منهم يوافقون بدرجة كبيرة على أن تطبيق إدارة الجودة الشاملة من منظور التكلفة الإستراتيجية يُمكن من السيطرة على التكلفة الحقيقية للمنتج وتحقيق رضا العميل، لأن ذلك سوف يُمكن من تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج، وكان المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة لهذا البند يساوي (٤,٠٧)، وبالتالي فإن هذا البند هام جداً، ويحتل المرتبة الأولى من وجهة نظر آراء الفئات المستقصي منهم في إدارة التكلفة بالمنشأة، ويأتي في المرتبة الثانية من وجهة نظر آراء الفئات المستقصي منهم أن العمل على تقوية العلاقات التكاملية والتعاونية بين أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى التميز والريادة في تكلفة المنتج، فكان المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة لهذا البند يساوي (٤,٠٦)، وبالتالي فإن هذا البند هام جداً، في حين يأتي العمل على تقديم قيمة أفضل للمنتج بتكلفة مساوية لتكلفة المنافسين في المرتبة الثالثة من وجهة نظر الفئات المستقصي منهم بمتوسط حسابي (٣,٦٩)، وبالتالي فإن هذا البند هام، في حين يأتي في المرتبة الرابعة تقديم المنشأة للمنتج النهائي بتكلفة أقل من المنافسين يحقق ريادة التكلفة، بمتوسط حسابي (٣,٦٧)، وهذا البند يعتبر أيضاً هام.

أما من حيث الاستراتيجيات التنافسية التي تفضلها أو تتبعها المنشأة، فإن استراتيجية تمييز المنتج الذي تقدمه المنشأة بما يميزه عن المنتجات الأخرى في السوق احتلت المرتبة الأولى في الاستراتيجيات

التنافسية حيث كان المتوسط الحسابي لآراء الفئات المستقصي منهم لهذا البند (٣,٦٦)، في حين احتلت إستراتيجية إدارة التكلفة من خلال سلسلة القيمة المرتبة الثانية، حيث كان المتوسط الحسابي لآراء الفئات المستقصي منهم لهذا البند (٣,٥٦)، وكانت إستراتيجية التركيز على مجموعة معينة من العملاء في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي لآراء أفراد العينة (٣,١١) .

٣/٤/٥ نتائج الإحصائي الوصفي لإجابات السؤال الثاني:

ركزت مفردات هذا السؤال على مقومات نجاح نظام التكاليف المطبق بالمنشأة محل الدراسة، حيث

تضمنت مفرداته ستة مقومات كانت الأهمية النسبية لفاعليتها بالمنشأة كما يلي :

جدول رقم (٣/٥)

دور استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي

م	محاور الاستقصاء	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١	يتيح التحليل الإستراتيجي للتكلفة مستوى عالي من جودة المعلومات المالية .	2	5	3.83	1.02	الأول
٢	يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تحسين عملية إتخاذ القرارات المالية .	2	5	3.78	0.908	الثاني
٣	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الحد من المخزون وزيادة معدلات دورانه .	2	5	3.70	1.08	الخامس

الثامن	0.778	3.58	5	1	يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على خفض التكاليف الإجمالية .	٤
التاسع	0.877	3.28	5	1	يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على زيادة معدل العائد على الإستثمار .	٥
السادس	0.908	3.66	5	2	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في نمو حجم المبيعات وزيادة الحصة السوقية للشركة.	٦
الثالث	0.902	3.77	5	2	يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تحسين الوضع التنافسي للشركة.	٧
السابع	0.797	3.62	5	2	يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على زيادة الربحية	٨
الرابع	0.911	3.72	5	2	يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين المقاييس المالية .	٩

وكما يتضح من الجدول (٣/٥)، فإن الفئات المستقصي منهم يوافقون بدرجة كبيرة على أن يتيح التحليل الإستراتيجي للتكلفة مستوى عالي من جودة المعلومات المالية، وكان المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة لهذا البند يساوي (3.83)، وبالتالي فإن هذا البند هام جداً، ويحتل المرتبة الأولى من وجهة نظر آراء الفئات المستقصي منهم ، و يأتي في المرتبة الثانية من وجهة نظر آراء الفئات المستقصي منهم ، أن يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تحسين عملية إتخاذ القرارات المالية

و كان المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة لهذا البند ساوي (3.78)، وبالتالي فإن هذا البند هام جداً، وتأتي في المرتبة الثالثة عبارة يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تحسين الوضع التنافسي للشركة وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.77) ، وفي المرتبة الرابعة جاءت عبارة يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين المقاييس المالية وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.72) ، ولقد إحتلت عبارة يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الحد من المخزون وزيادة معدلات دورانه المرتبة الخامسة وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.70) ، وبناء علي النتائج السابقة يتضح أن الخمسة عبارات المذكورة تمثل أهم المتغيرات ذات الدلالة علي الأداء المالي للشركة ، وتأتي عبارة يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في نمو حجم المبيعات وزيادة الحصة السوقية للشركة في المرتبة السادسة وذلك بمتوسط حسابي أقل نسبياً

وقدره (3.66) ، وقد جاءت عبارة يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على زيادة الربحية في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.62) ، وقد إحتلت عبارة يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على خفض التكاليف الإجمالية المرتبة الثامنة وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.58) وفي النهاية إحتلت عبارة يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على زيادة معدل العائد على الإستثمار المركز التاسع وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.28) .

٥/٤/٥ تحليل البيانات وإختبار فروض الدراسة :

١/٥/٤/٥ : عرض ومناقشة نتائج الفرض الأول: " لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في إدارة التكلفة " . وللتأكد من صحة الفرض سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط الذي تم إستخدامه في صياغة مخرجات البرنامج الإحصائي طبقاً للجدول التالي :

جدول رقم (٤/٥)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أهمية استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة وإدارة التكلفة

التفسير	القيمة الإحتمالية (sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	٠,٠٠٠	٧,٢٠٤	١,٥٠٤	B^0
			٠,٧٣	معامل الارتباط (R)
			٠,٥٣	معامل التحديد (R ²)

	١٣٥,٧٨٨	إختبار (F)
--	---------	------------

١- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين أهمية استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة و إدارة التكلفة ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (٠,٥٣)، و هذه القيمة تدل على أن استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة تساهم بـ (٥٣%) في إدارة التكلفة .

٢- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (135.788) وهي دالة عن مستوى دلالة (٠,٠٠٠)

مما يعني رفض الفرض الاول والذي يقضي " لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات المستقصى منهم حول أهمية استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في إدارة التكلفة" وقبول الفرض البديل .

٢/٥/٤/٥: عرض ومناقشة نتائج الفرض الثاني : " لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين دور استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي ". وللتأكد من صحة الفرض سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط الذي تم استخدامه في صياغة مخرجات البرنامج الإحصائي طبقاً للجدول التالي :

جدول رقم (٥/٥)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي

التفسير	القيمة الإحتمالية (sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	٠,٠٠٠	٧,٦٠١	١,٦٢٤	B^0
			٠,٧٤	معامل الإرتباط (R)

	٠,٥٥	معامل التحديد (R ²)
	١٣٨,٩٩٩	إختبار (F)

١ - أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R²) (٠,٥٥)، و هذه القيمة تدل على أن استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة تساهم بـ (٥٥%) في تحسين الأداء المالي للشركة .

٢- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (138.999) وهي دالة عن مستوى دلالة (٠,٠٠٠)

مما يعني رفض الفرض الثاني والذي يقضي " لاتوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين دور استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي " وقبول الفرض البديل.

٥/٥ : تحليل القوائم المالية

لوقوف على أثر نظام التكاليف المطبق في المنشأة محل الدراسة تم عمل تحليل لمجموعة من المؤشرات المالية الفعلية وفق القوائم المالية المنشورة لها خلال الفترة من ٢٠١١ وحتى ٢٠١٧ لمعرفة مدى التحسن أو التدهور في كل مؤشر من المؤشرات المالية التي تم تناولها في الدراسة، وذلك لتحقيق الفرض الرئيسي للدراسة وإختبار مدى صحة فروضها عملياً، حيث تم الإعتماد على برنامج Microsoft Office (Excel) في الوصول للنتائج التالية :

جدول رقم (٦/٥)

يوضح أهم مؤشرات الأداء المالي للشركة محل الدراسة من عام 2011 وحتى 2017

(الأرقام مقربة بالآلف جنيه مصرى)

2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	
------	------	------	------	------	------	------	--

2708934976	2477353238	2428881300	2337240403	2288184381	2223188372	2073611832	1- إجمالي الأصول
2128864217	1659875860	1895231183	1574915453	1527895236	1490208478	1443060336	2- حقوق الملكية
1937071163	1668045835	1553023983	1337129859	1252082324	1161600474	1100493624	3- إيرادات النشاط
719093784	521782185	495412449	422054925	430362589	441477475	436295047	4- مجمل الربح
468988357	370821177	320315730	312593155	306010891	317158808	325948403	5- صافي الربح
%37	%31	%32	%31	%34	%38	%39	6- نسبة مجمل الربح = (4/3)
%2.4	%2.2	%2	%2.3	%2.4	%2.7	%2.9	7- نسبة صافي الربح = (5/3)
%1.7	%1.4	%1.3	%1.3	%1.3	%1.4	%1.5	8- العائد على الأصول = (5/1)
%2.2	%2.2	%1.6	%1.9	%2	%2.1	%2.2	9- العائد على الملكية = (5/2)

ويتبين من الجدول السابق (رقم ٦/٥) أهم النتائج التالية عن الوضع المالي للشركة محل الدراسة :

- ١- تزايد الأموال المستثمرة للشركة (إجمالي الأصول) في خلال سنوات التحليل ، ويرى الباحث أن هذه الزيادة في الإستثمارات يمكن إرجاعها إلى الزيادة الملحوظة في أنشطة الشركة وتعدد منتجاتها.
- ٢- نمو حقوق الملكية خلال فترة الدراسة بشكل منتظم وشبه ثابت ، وهذا ما تتشده إدارة المنشأة وأفصحت عنه منذ بدء إنشائها .
- ٣- تزايد إيرادات نشاط المنشأة بشكل ملحوظ خلال سنوات التحليل بشكل منتظم ، ويرى الباحث ان هذه الزيادة ترجع إلي الاستقرار المالي داخل الشركة وذلك نظراً لإتباع الشركة لسياسات إدارية ناجحة وإستراتيجيات تكاليفية تتوافق مع طبيعة المنافسة التي تمر بها الشركة .

٤- أما فيما يتعلق بمجمل ربح الشركة فنجد أنه يسير بشكل متزايد باستثناء سنة ٢٠١٣ و ٢٠١٤ حيث مرت الشركة ببعض الظروف الاقتصادية التي أعقبت ثورة يناير ولكن يرى الباحث أن الشركة منذ عام ٢٠١٥ وحتى عام ٢٠١٧ وهي تسير بخطى ثابتة نحو نجاحات متعددة خاصة في ظل إستراتيجيات التكاليف الناجحة وإنعكاساتها علي الأداء المالي للشركة .

٥- وفيما يتعلق بصافي الربح يلاحظ إنخفاض نسبته في السنوات الأولى من التحليل ولكن منذ عام ٢٠١٤ وحتى ٢٠١٦ بدأت الأمور تتحسن في هذه النسبة ، ويرى الباحث أن تفسير ذلك يرجع إلي زيادة التكاليف غير المباشرة بشكل عام (إهلاك الأصول الثابتة) والمصاريف الإدارية بشكل خاص نتيجة زيادة أفراد الأمن والحراسة لكافة مواقع الشركة .

٦- وفيما يتعلق بمعدل العائد علي الأصول نري أن هناك شبه ثبات نسبي في هذا العائد ، ويرى الباحث أن ذلك يعد مؤشراً إيجابياً في ظل حالة التنافسية الشديدة التي يمر بها سوق صناعة الأدوية في مصر .

٧- تذبذب معدل العائد على حقوق الملكية بين دورات إرتفاع وإنخفاض ، ويرى الباحث أن الإنخفاض النسبي لهذا العائد (العائد على حقوق الملكية والذي لم يتجاوز ٢,٢% خلال فترة الدراسة)، على الرغم من تحقيق المنشأة معدلات عالية بالنسبة لمجمل الربح ، يرجع إلى إرتفاع الأعباء الثابتة للشركة .

من التحليل السابق يرى الباحث أن الوضع المالي الإيجابي للشركة محل الدراسة يمكن إرجاعه إلي تبني الشركة لمدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة وإتباع سياسات إدارية ومالية ناجحة .

النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية :

أولاً النتائج :

تناول البحث بالدراسة دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية بشكل عام وتطبيقياً على قطاع الأدوية بشكل خاص، وبعد الوقوف على نتائج العديد من الدراسات النظرية والعملية خلص البحث إلى النتائج التالية :

- ١- أصبح موضوع تطوير نظم التكاليف التقليدية بما يحافظ على العميل الحالى وجذب عملاء جدد غاية لا سبيل عنها لإستمرار شركات الأعمال فى بيئة التصنيع الحديثة .
- ٢- إعتاد الشركات الصناعية على مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة كان نتيجة القصور فى نظم التكاليف التقليدية بشكل عام .
- ٣- تقوم ادوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف بتوفير الأسس والمبادئ العملية لمراقبة أداء الوحدات للمنشآت الصناعية .
- ٤- يقوم أسلوب تحليل سلسلة القيمة بفحص العمليات والانشطة المسببة للتكاليف خلال دورة حياة المنتج بهدف تخفيضها .
- ٥- إن تقييم اداء المؤسسة من خلال أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف يسمح بتحديد المشاكل التي تعاني منها تنفيذ الموازنة التخطيطية لمشركة .
- ٦- أكدت نتائج دراسة وتحليل الوضع المالى لأحد شركات التشييد والبناء المصرية على إيجابية المدخل التكاملى بين مدخل تكاليف الأنشطة ومدخل تكاليف المواصفات على الوضع المالى .

ثانياً: التوصيات :

- فى ضوء ما توصل إليه البحث من نتائج يوصى الباحث بالتوصيات الأتية :
- ١- ضرورة تحديث نظم التكاليف المطبقة فى الشركات الصناعية بما يتواءم مع التغيرات البيئية الحديثة .

٢- على إدارة المنشآت الصناعية أن تتبنى تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف الحصول على معلومات دقيقة عن عمليات الانتاج والتصنيع والمنافسة, يمكن الاستفادة منها في تقويم الأداء الفعلي للمنشأة.

٣- على المنشآت الصناعية المصرية أن تعمل على تحقيق أفضل مستوى للوحدات المنتجة من خلال تكنولوجيا التصميم للحفاظ على الجودة الشاملة .

٤- على إدارة المنشآت الصناعية المصرية أن تتبنى أسلوب تحليل سلسلة القيمة حتي تتمكن من الاهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.

٥- تنمية الوعي للعاملين بالمنشآت الصناعية المصرية لمراعاة المرونة الإنتاجية والتكاليفية للتوافق مع رغبات العملاء المتغيرة .

٦- توجيه الإهتمام نحو مزيد من البحوث في مجال التحليل الإستراتيجي للتكلفة .

ثالثاً : مجالات البحث المستقبلية المقترحة:

١- دراسة أثر الجمع والتكامل بين مدخلى تكاليف المواصفات والأنشطة على مؤشرات الأداء المالى بالتطبيق على الشركات الصناعية .

٢- مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في البورصة المصرية .

قائمة المراجع :

أولاً : المراجع العربية :

١. باعجابه، سالم سعيد (٢٠١٤)، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه - دراسة تطبيقية على شركات الأسمنت بالمملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول والثاني، المجلد الواحد والثلاثين، يناير ويولية.
٢. بخيت، يوسف عبد الباقي (٢٠١٣)، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان .
٣. بوريش ، هشام ، (٢٠١٦) ، إستخدام المقاييس المالية والمقاييس غير المالية لتقييم أداء المنظمات من خلال بطاقة الأداء المتوازن ، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف ، الجزائر ، ٣٩٤ .
٤. الجنابي، معاد خلف (٢٠١٤)، "الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد السابع، العدد الواحد والعشرين .
٥. الحسيني فلاح حسن عداي ، (٢٠١٤) ، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيمها، مداخلها، عملياتها المعاصرة، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى .
٦. سيد سيد عبد الفتاح،(٢٠١٥)،تقييم فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداة في ترسيده القرارات في الإدارة الإستراتيجية في منظمات الأعمال دراسة ميدانية،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية،جامعة حلوان،العدد الثاني،الجزء الأول .
٧. الشطرات ، حسني خليل جميل ،(٢٠١٥)، مقومات الرقابة الداخلية وأثرها علي تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية: دراسة ميدانية ، مجلة مركز صالح عبد الله كامل لإقتصاد الإسلامي ، مصر ، م١٩، ع٥٥٤ .
٨. صالح،صباح فوزي،(٢٠١٤)،الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة:دراسة ميدانية،رسالة ماجستير،كلية التجارة-قسم المحاسبة والتمويل-الجامعة الإسلامية،غزة .
٩. عبد الرضا،ضرغام أحمد،(٢٠١٦)،مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف تخفيض التكاليف،رسالة ماجستير،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة بغداد .
١٠. عبد العظيم، محمد حسن (٢٠١٥)، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونية .
١١. العفيري، فؤاد أحمد محمد (٢٠١٦)، "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، مؤتمر سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية التجارة، جامعة الملك سعود .

١٢. على أشرف حسن محمود ، (٢٠١٥) ، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتعزيز قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
١٣. فودة، شوقي السيد (٢٠٠٧)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية واستكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والأربعين، مارس.
١٤. الكبيسي ، عبد الستار عبد الجبار ، القضاة ، مصطفى عبد الله ، (٢٠١٥)، أثر النسب المالية علي الأداء المالي للشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في بورصة عمان المالي (٢٠٠٥-٢٠١١) ، مجلة المنارة للبحوث والدراسات - الأردن ، م٢١، ع١٤.
١٥. محمد بسطامي منصور، (٢٠١٤) ، التفاعل بين عملية التخطيط الاستراتيجي للمنشأة وعملية التخطيط الاستراتيجي في التسويق، جامعة الأزهر، كلية التجارة، *المجلة العلمية لتجارة الأزهر*، العدد ٢٥ .
١٦. ناصف، أماني زكريا مصطفى، (٢٠١٣) ، دراسة تحليلية لأساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة إطار مقترح للتطبيق في بيئة العمال المصرية، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - جامعة حلوان*، العدد الرابع، الجزء الثاني.
١٧. هشام الصلواتشي و يوسف بودولة، (٢٠١٠) ، تحليل القوي التنافسية بالمؤسس وعلاقتها بالتقسيم الاستراتيجي وتقسيم السوق، الجزائر، *الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ٨- ٩ نوفمبر* .
١٨. هيكل ، فوزي محمد ، (٢٠١٤) ، استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين مخرجات جداول التكلفة بهدف تخفيض تكاليف سلاسل التوريد في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، جامعة بنها ، العدد الرابع .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

1. Akan, O., Allen, R.S., Helms, M.M. and Spralls, S.A. (2015), "Critical tactics for implementing Porter's generic strategies", *Journal of Business Strategy*, Vol. 27, No. 1.
2. Anderson, S. W. and Dekker, H. (2015), "Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", *Accounting Horizons*, Vol. 23, No. 2.
3. Ansari, S., Bell, j., and Swenson, D. (2016), "A Template for Implementing Target Costing", *Cost Management*, Vol. 20, No. 5, Sep/Oct.
4. Atkinson, A., Kaplan, R., Ella Mae Matsumura, E. and Young, S. M. (2011), "Management Accounting: Information for that is and on The Making and Strategy Execution", 6th ed. Pearson Education, Inc., N. J.

5. Cokins, G. and Cabusneanu, S. (2015), "Cost Drivers. Evolution and Benefits", *Theoretical and Applied Economics*, Vol. 17, No. 8.
6. Collin, F., Eloranta, E. and Holmström, J. (2015), "How to design the right supply chains for your customers", *Supply Chain Management: An International Journal*, Vol.14, No. 6, pp. 411–417.
7. Daake, D., Dawley, D. D., and Anthony, W. P. (2014), "Formal data use in strategic planning: An organizational field experiment-Electronic Version", *Journal of Managerial*, No.16.
8. Debusk,G.K.and Debusk,C.(2014)."The Case for Lean Accounting with a concentration on Features and Characteristics Costing (F&C)",**Cost Management**,January/February.
9. Horngren ,C.,Foster,G.,and Srikant,D.,(2015),"**Cost Accounting:A managerial Emphasis**",15th ,Prentice Hall .
10. Jermias, J. (2015),"The relative influence of competitive intensity and business strategy on the relationship between financial leverage and performance", *The British Accounting Review*, Vol. 40, No. 71– 86.
- 11.Mahmoud F.M.,and Mohamed,Z.F.,(2014),"Using Attribute Based Costing (ABC11) In Customer Profitability Analysis",**Buhuth Mustaqbaliya Scientific Periodical Journal**,Vol.1 Issue 1.
12. Pettersson, Annelie I. (2015), "To Evaluate Cost Savings in a Supply Chain: Two Examples From Ericsson in The Telecom Industry", *Operation and Supply Chain Management*, Vol. 6, No. 3.
13. Sandborn, P., Myers, J., Barron, T., and Mccarthy, M. (2014)," Using Teardown Analysis as a Vehicle to Teach Electronic Systems Manufacturing Cost Modeling", *Int. Journal of Eng. Education*, Vol. 25, No. 1.
14. Slagmulder, R. (2015), "Strategic Cost Management: Expanding Scope and Poundaries", *Cost Management*, Vol. 17, No. 1, January/ February.
15. Stein, Robert E., (2013), "Development and Implementation of Collaborative and Integrated Cost Management Tools in a Global Energy Company", *AACE International Transactions*.
- 16.Valipour, H., Birjandi, H. and Honarbakhsh, S. (2012), "The Effects of Cost Leadership Strategy and Product Differentiation Strategy on the Performance of Firms", *Journal of Asian Business Strategy* ,Vol. 2, No.1.
- 17.Walters, D. and Rainbird, M. (2004), "The demand chain as an integral component of the value chain", *The Journal of Consumer Marketing*, Vol. 21.