



” أثر استخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (SCA) في ترشيد

قرار التسعير للشركات الصناعية دراسة ميدانية ”

**The Effect of Using Strategic Cost Analysis in
Rationalize
Pricing Decision in the Industrial Companies
A field study**

د / محمد ابراهيم سرور
مدرس المحاسبة بكلية التجارة و إدارة الاعمال
جامعة المستقبل

أ.د / شوقي السيد فوده
أستاذ المحاسبة الخاصة المتفرغ
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

الباحثة

أماني السيد مصطفى سليمان

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

المجلد السابع . العدد الحادي عشر- الجزء الثاني

يناير ٢٠٢١م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث :

يهدف هذا البحث إلي دراسة أثر استخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير للشركات الصناعية المصرية.

ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا البحث إلي شقين ، الشق الأول يتمثل في التأسيس (الفكري) النظري لموضوع البحث و الشق الثاني يتمثل في الدراسة الميدانية لإختبار فرض البحث وذلك من خلال توزيع قائمة إستقصاء علي عينة عشوائية من العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية لجمع البيانات حول متغيرات الدراسة.

وقد خلص البحث إلي ضرورة تطوير الشركات الصناعية نظم التكاليف لديها لكي تستوعب التغيرات وتسايرها ، نظرا لأن نظم التكاليف التقليدية لم تعد قادرة علي توفير المعلومات التي تفي بمتطلبات التغيير في البيئة الصناعية ، الأمر الذي ترتب عليه ضرورة تبني أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بحيث تكون قادرة علي تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة التي تمكنها من إتخاذ القرارات وخاصة قرارات التسعير الإستراتيجي.

الكلمات المفتاحية : أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة - ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي.

Abstract:

This Paper aims to Study the Effect of Using Strategic Cost Analysis in Rationalizing Pricing Decision in The Industrial companies

To Achieve This aim, The Research chapter was divided to two Sections, The first one is to show the Theoretical Part of the Research, The Second one is to show The Field Study of the Research to test the Research Hypothec by distributing Questionnaire list to A random sample consists of the workers of A group of Industrial Companies for collecting data About study Variables.

The Study Concluded that The Industrial Companies had to develop their cost systems in order to accommodate the changes and keep pace with them, The reason behind that traditional costing systems were unable to supply the information which is supposed to be sufficient for the change requirements and to be committed to its needs, This implies the necessity of adopting Strategic Cost Analysis Tools so that they are able to meet the needs of administration from Information that enables it to take decisions, especially Strategic pricing decisions.

Key words: Strategic Cost Analysis - Rationalizing Strategic Pricing Decision

مقدمة البحث :

تعرضت نظم التكاليف التقليدية إلى العديد من الانتقادات بسبب التغييرات الجوهرية التي شهدتها البيئة الصناعية مما ترتب عليه عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية لمواجهة تكنولوجيا الإنتاج المتطورة ونظم التصنيع الحديثة، ولكي تكون المنشأة قادرة على البقاء والنمو في ظل المنافسة الشديدة فإن الأمر لا يتطلب النظر إلى البيئة الداخلية فقط بل يمتد ليشمل البيئة الخارجية للمنشأة لترشيدها متخذي القرارات الإدارية.

وتعتبر قرارات التسعير الإستراتيجية من أهم وأصعب القرارات التي يتعين على الشركة إتخاذها لما لها من تأثير على كافة أنشطة المنشأة ، وقد ازدادت هذه القرارات صعوبة في ظل التغييرات التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة وفي ظل تنوع المنتجات وتعددتها فلم تعد البيئة الداخلية للمنشأة هي المنطلق لإتخاذ قرار التسعير بل إمتدت ليشمل التغييرات السريعة والمتلاحقة في البيئة الخارجية.

ويعتبر أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (SCA) من الأساليب ذات التوجه الإستراتيجي الذي يمتد لنطاق واسع ليشمل كافة الجوانب الإستراتيجية التي تحيط بالمنشأة من خلال أدوات تحليلية متنوعة متمثلة في أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل الموقف الإستراتيجي للمنشأة.

طبيعة مشكلة البحث :

تعد عملية إتخاذ القرارات هي محور العملية الإدارية ، وأن النجاح الذي تحققه أي منظمة يتوقف على قدرة وكفاءة قيادتها على إتخاذ القرارات المناسبة ، ويمكن تعريف عملية إتخاذ القرارات بأنها الطريقة المنظمة لمواجهة المواقف والمشكلات في أثناء العمل عن طريق توفير المعلومات الكافية وإيجاد البدائل المناسبة ، وإختيار البديل الأكثر مناسبة من بينهما في سبيل تحقيق الهدف المرغوب حسب الموقف وظروفه . (فرج الله، ٢٠١١، ص٢٩)

ويمثل أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة أحد الأدوات الهامة التي تساعد المنشآت على تدعيم قدرتها التنافسية وتغطية أوجه العجز والقصور التي تعاني منها أنظمة المحاسبة التقليدية (عيد، ٢٠٠٦، ص٧٨) ، ونظرا للعجز الواضح في نظم التكاليف التقليدية ظهرت العديد من المحاولات التي تهدف لتطوير نظم التكاليف التقليدية واستخدام أساليب حديثة لتحليل وقياس التكلفة على أساس النظرة الشمولية ومن هنا ظهر أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة وأصبح التوجه الإستراتيجي ضرورة حتمية لإستيعاب التغييرات المتلاحقة.

ويري الباحثون أن أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة يستمد أهميته من خلال علاقته بالإستراتيجيات التنافسية العامة من خلال الإعتماد على أسلوب تحليل الموقف التنافسي للمنشأة لتوجيه المنشأة على إختيار الإستراتيجية التنافسية التي تتناسب مع أهدافها ، كما يتخذ أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة تحليل سلسلة القيمة أداة رئيسية يركز عليها للتعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ويجب التخلص منها أو تقليل أثارها، كما تتضح أهمية أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من خلال أسلوب تحليل محركات التكلفة الذي يقوم بدوره في إمكانية تتبع محركات التكلفة و ربطها بالنشاط المسئول عن حدوثه.

ويؤدي أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (SCA) إلى تحقيق العديد من الأهداف للشركات الصناعية منها: (فوده، ٢٠٠٧، ص٢٠١)

١-زيادة الإنتاجية مع التحسين المستمر في تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك.

٢-تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج خلال مراحل دورة حياته الإنتاجية.

ويعتبر الهدف الأساسي من دراسة أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بشكل متكامل هو تقديم معلومات مالية تفصيلية تتعلق بالجوانب المختلفة بالمنشأة تساهم في ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي ، وبناء علي ما سبق يمكن للباحثين صياغة المشكلة البحثية في شكل السؤال البحثي الرئيسي التالي:
ما هو أثر استخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي للشركات الصناعية ؟

أهداف البحث :

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث يمكن للباحثين تحديد الهدف الرئيسي للبحث علي النحو التالي:

دراسة أثر استخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي للشركات الصناعية

أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث في الأهمية العلمية و العملية علي النحو التالي :

أولا / الأهمية العلمية : تتمثل الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية :

- ١- يكتسب هذا البحث أهميته في الإستعانة بأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة وإظهار المزايا الذي يحققها من خلال الأدوات التحليلية التي يستخدمها لتحقيق البعد الإستراتيجي في التحليل بما ينعكس علي كفاءة قرار التسعير الإستراتيجي.
- ٢- توضيح الأساس العلمي الذي يعتمد عليه أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بإعتباره أحد أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي.
- ٣- يعد دراسة أثر أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير إمتداد للأبحاث العلمية التي تناولت هذا الأسلوب من قبل.

ثانيا / الأهمية العملية : تتمثل الأهمية العملية للبحث في النقاط التالية :

- ١- الإعتماد علي معلومات متكاملة التي تمثل أساس عملية إتخاذ القرارات الإدارية لنجاح الشركات الصناعية في تحقيق أهدافها .
- ٢- توفير المعلومات التي تدعم التوجه الإستراتيجي من خلال تسليط الضوء علي تحليل البيئة الداخلية والخارجية للشركات الصناعية لإمداد الإدارة بمعلومات تمكن من تحليل التكاليف وفقا للإستراتيجية التي تتبعها الشركات الصناعية المصرية بهدف التحديد الدقيق لتكلفة المنتج لدعم قدرة الإدارة علي القيام بوظائفها خاصة المتعلقة بقرار التسعير.

فروض البحث :

في ضوء طبيعة مشكلة البحث والهدف منها يمكن صياغة الفرض البحثي الرئيسي للدراسة في صورته العدمية علي النحو التالي :

لا يوجد أثر لإستخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي للشركات الصناعية

منهج البحث :

من أجل تحقيق أهداف البحث والإجابة عليه تم صياغة منهج البحث في النقاط التالية :

أ - نموذج البحث :

في ضوء أهمية البحث والأهداف المرجوة منه تم الإعتماد علي المنهج الإستقرائي و الإستنباطي معا علي النحو التالي :

١- المنهج الإستنباطي :

إعتمد المنهج الإستنباطي علي اعداد الدراسة النظرية و الأطلاع علي الدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة البحث وتحليل ما تتضمنه و تحديد ما توصلت إليه كل دراسة بهدف إشتقاق الأطار النظري و الفكري للبحث و توضيح أثر إستخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي للشركات الصناعية وذلك من خلال الإستعانة و الأطلاع علي الدوريات و البحوث العلمية العربية و الأجنبية التي تخدم مشكلة البحث .

٢- المنهج الإستقرائي :

يعتمد المنهج الإستقرائي علي إتمام الدراسة الميدانية للبحث من خلال جمع البيانات وتحليلها وإختبار الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية .

ب-أداة البحث :

تتمثل أداة البحث في إستخدام بعض النماذج الكمية و الأحصائية اللازمة في تحليل بيانات عينة الدراسة الميدانية ، والتي من خلالها يتم إختبار الفروض الخاصة بالدراسة .

ج - وسيلة البحث :

تتمثل وسيلة البحث في النقاط التالية :

- ١- أسلوب المشاهدة والملاحظة .
- ٢- إستخدام أسلوب المقابلات الشخصية لعينة الدراسة الميدانية .
- ٣- تصميم قائمة الأستقصاء التي سوف تم توزيعها علي العينة المختارة من أعضاء مجلس الإدارة ومهندسي الإنتاج و محاسبي التكاليف والمديرين الماليين في الشركات الصناعية التي تعمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة .

نطاق البحث :

تتمثل نطاق البحث في النقاط التالية :

- ١ . يقتصر البحث علي عينة من الشركات الصناعية التي تستخدم تكنولوجيا متقدمة في التصنيع وتعمل في ظل بيئة الإنتاج الحديثة .

٢. يقتصر البحث علي تناول أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وهي أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (SCA) دون التطرق للأدوات الأخرى .
٣. يقتصر البحث علي ترشيد قرار التسعير بإعتباره أحد القرارات الإدارية الهامة في الشركات الصناعية .

مجتمع و عينة الدراسة الميدانية :

تتمثل الدراسة الميدانية في النقاط التالية :

١. **مجتمع الدراسة :** يتمثل في مجموعة من الشركات الصناعية المصرية المختلفة التي تعمل في ظل بيئة الإنتاج الحديثة
٢. **عينة الدراسة :** قامت الباحثة بتوزيع عدد من قوائم الإستقصاء علي مفردات العينة والتي شملت خمس فئات ، و تمثلت العينة التي خضعت للإستبيان في خمسة فئات هي عينة عشوائية من محاسبي التكاليف و المديرين الماليين و أعضاء مجلس الإدارة و مهندسي الإنتاج العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية و عينة من الأكاديمين متمثلة في أعضاء هيئة التدريس.
٣. **أسباب اختيار العينة :**

(أ) إختيار عينة من الشركات الصناعية التي تعمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة حيث تعتمد العينة علي طرق و أساليب فنية و تكنولوجية حديثة.

(ب) إختيار الشركات الصناعية التي تطبق أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

خطة البحث :

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث وهدفه يمكن تبويب البحث إلي الفصول التالية :

- الفصل الأول : الإطار العام للبحث .
- الفصل الثاني : عرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث .
- الفصل الثالث : الإطار الفكري (النظري) لأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة .
- الفصل الرابع : الدراسة الميدانية .
- الفصل الخامس : نتائج و توصيات البحث و الدراسات البحثية المستقبلية .
- عرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

يتناول الباحثون في هذا الجزء أهم الدراسات السابقة المرتبطة بأبعاد البحث من أجل الوقوف علي أهم ما توصلت إليه كل دراسة وصولاً للفجوة البحثية ، ويمكن عرض الدراسات علي النحو التالي:

١- دراسة (Juras and Peacock , 2006) بعنوان:

Applying Strategic Cost Analysis Concepts to Capacity Decision

أجري الباحث دراسة نظرية لتطبيق أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بغرض إتخاذ القرارات .

وهدفت الدراسة إلي التركيز علي التحليل الإستراتيجي للتكاليف لإتخاذ القرارات المتعلقة بالاستراتيجية طويلة الأجل بهدف الأستخدام الأمثل للموارد المحدودة .

وتوصلت الدراسة إلي أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يساعد الشركات على تحديد و تحليل واستخدام موارد هامة استراتيجيا لمواصلة النجاح ونمو الأعمال التجارية ، كما تساعد أنظمة إدارة التكاليف في الشركات في توجيه الإدارة لإتخاذ القرارات حول كيفية الاستخدام الأمثل للموارد المحدودة بشكل استراتيجي ، ويعتبر التحليل الاستراتيجي للتكلفة هو عملية تطوير معلومات التكلفة التي تساعد المديرين على إتخاذ خيارات استراتيجية مع التركيز على زيادة استخدام الموارد الاستراتيجية و تتضح قيمة نظام إدارة التكاليف من الطريقة التي تستخدمها الإدارة لدعم إتخاذ القرار ، بما في ذلك القرارات المتعلقة بالإستراتيجية طويلة الأجل.

٢-دراسة(عيبد ، ٢٠٠٦) بعنوان :

منظور التحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية في ظروف البيئة الحديثة .

أجرت الباحثة دراسة الحالة علي شركة طنطا للزيوت و الصابون وتمثل مفردات الدراسة علي ٤٤ مفردة من أعضاء مجلس الإدارة العليا.

وهدفت الدراسة إلي اقتراح إطار نظري لأسلوب للتحليل الإستراتيجي للتكلفة يتضمن كل عناصره الأساسية لتدعيم القدرة التنافسية للشركات، وتحديد المتغيرات القرارية التي يقدمها أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة لتدعيم عملية إتخاذ القرارات الإدارية في ظل الإستراتيجية المختارة و اقتراح مقياس يعبر عن قيمة المنشأة ككل من خلال تصميم مثلث القيمة الإستراتيجي .

وتوصلت الدراسة إلي أن استخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة يعمل علي رفع كفاءة عملية التخطيط الإستراتيجي وعملية إتخاذ القرارات في كل المستويات الإدارية و يختلف التركيز المحاسبي الداخلي باختلاف الإستراتيجية المطبقة (ريادة تكلفة أو تمايز المنتجات)

كما توصي الباحثة بأنه من أهم دعائم نجاح اي منشأة امتلاكها لنظام معلومات إستراتيجي حيث يقوم بمساندة الإدارة الإستراتيجية للمنشأة علي أداء وظائفها بأعلي مستوي من الكفاءة والفعالية.

٣- دراسة(باعجاجة،٢٠٠٩) بعنوان :

التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه : دراسة تطبيقية علي شركات الأسمنت.

أجري الباحث دراسة تطبيقية علي الشركات الصناعية بقطاع الأسمنت بالمملكة العربية السعودية و البالغ عددها ثمان شركات مساهمة .

وهدفت الدراسة إلي تحقيق هدف رئيسي وهو معالجة مشكلات التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومعرفة مدى إمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية السعودية

وتوصلت الدراسة إلي لنجاح التحليل الاستراتيجي للتكاليف يتطلب عددا من المقومات الأساسية منها الشمولية والتكامل وتحليل الموقف الاستراتيجي وتحليل مسببات التكلفة ، ويتم تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف من خلال تحليل الظروف البيئية والمنافسة والأسواق والعملاء والمنشأة و تحديد الفرص والمخاطر ومظاهر القوة والضعف ، كما يحتاج تطبيق التحليل الاستراتيجي إلي العديد من الأدوات المساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة من أهمها هندسة القيمة وجداول التكلفة والتحليل التفكيكي والتحسين المستمر للتكلفة .

كما يوصي الباحث بأهمية استخدام الأدوات المساعدة لتحقيق التحليل الإستراتيجي للتكلفة والمتمثلة في هندسة القيمة وجداول التكلفة والتحسين المستمر.

٤- دراسة (قائد ، ٢٠١٠) بعنوان :

إستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف – دراسة نظرية تطبيقية علي المنشآت الصناعية .

أجري الباحث دراسة ميدانية ، وتم تحديد العينة من الشركات السورية الصناعية في مدينة حلب ممثلة في المحاسبين والإداريين بالمنشآت الصناعية.

وهدفت الدراسة إلي دراسة طبيعة التحليل الإستراتيجي للتكلفة وأهدافه و دوره في إدارة وتخفيض التكاليف و تقديم المقومات الملائمة لإستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومدى الأستفادة من العلاقة التكاملية بين هذه الأساليب .

وتوصلت الدراسة إلي أن تخفيض التكاليف من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها المنشآت لتحقيق مزايا تنافسية ، ومن أهم المداخل و الأساليب المستحدثة لإدارة التكلفة هو أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (SCA)، وتتعدد أساليب مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة مما يتيح الفرصة لإجراء تحليلات تفصيلية ومختلفة عن التكلفة بالتالي تعدد وتنوع المعلومات.

كما يوصي الباحث بمحاولة تطبيق المقومات الملائمة لإستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة والذي يعد أداة فعالة من أدوات إدارة التكلفة .

٥- دراسة (Apak , et al. , 2012) بعنوان :

The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management

أجري الباحث دراسة نظرية من خلال التركيز علي الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (SCM) وإستخدام تقنيات إدارة التكلفة لتطوير الوضع الإستراتيجي للشركات.

وهدفت الدراسة إلي إستخدام التطورات المعاصرة في محاسبة التكاليف في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (SCM) .

وتوصلت الدراسة إلي أنه يشمل نطاق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (SCM) علي تحليل سلسلة القيمة وتحليل الموقف الاستراتيجي و تحليل عوامل (محركات) التكلفة ، ومن أجل تنسيق عمليات الإنتاج والقيام بعملية إنتاج فعالة في المنشآت الصناعية، فإن الإجراء الأول الذي يجب اتخاذه هو استخدام التطورات المعاصرة المناسبة لهيكل المنشأة ، وباستخدام أنظمة التكلفة الحديثة في الإنتاج تقوم الشركات بتقديم منتجاتها إلى السوق بتكلفة أقل وجودة أعلى وأسرع مقارنة بمنافسيها من أجل تلبية احتياجات ومتطلبات العملاء، كما تركز إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تهدف إلى المنافسة العالمية على تحليل التكاليف والتقدير في القرارات الإستراتيجية التي يتم إتخاذها من قبل إدارة الشركة و النظر إلى ظروف بيئة المنافسة العالمية من منظور أوسع و طويل الأجل في القرارات التي يتعين إتخاذها.

٦- دراسة (El Hwaity, 2013) بعنوان :

Strategic Cost Management to Maximize the Value of the Organization and Its Competitive Advantage (Applied Study)

إعتمدت الباحثة علي المنهج الوصفي التحليلي، ويتمثل مجتمع الدراسة علي القطاع الصناعي متمثل في الشركات الصناعية العاملة بقطاع غزة، و تتكون عينة البحث من ٤٤ شركة صناعية. وهدفت الدراسة إلي بيان أهمية تكامل أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة و تدعيم المزايا التنافسية .

وتوصلت الدراسة إلي أنهناك بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة منها عدم وجود نظام تكاليف فعال في الشركات الصناعية ، و تطبق الشركات محل الدراسة أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بشكل مبسط دون إتباع إجراءات علمية محددة.

كما توصي الباحثة بتطوير نظم التكاليف لتخفيض التكاليف و دعم الميزة التنافسية للمنشأة.

٧- دراسة (Gliubicas and Kanapickien, 2015) بعنوان:

Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage: In Lithuanian Companies

إعتمد البحث علي المنهج التجريبي و تم إجراء الدراسة علي شركات التصنيع الليتوانية، ويتكون حجم العينة من ١١٠ شركات تصنيع ليتوانية وهدفت الدراسة إلي توضيح مدى إستخدام الشركات الصناعية لتقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (SCM).

توصلت الدراسة إلي أنه تمثل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة SCM انها مجموعة من التنقيتات التي تنفذها إدارة الشركات لتصميم المعلومات لخلق القيمة المتعلقة بدوافع التكاليف في سلسلة القيمة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية ومواءمتها بإستمرار مع إستراتيجية الشركة ، ومن العقبات الرئيسية التي تجعل الشركات مازالت لا تستخدم تقنيات SCM هي نقص المعرفة بتقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، الدور المفرط للمحاسبة المالية ، قلة المعرفة حول النفقات العامة في عملية الإنتاج ، وتعتبر الشركات التي تواجه منافسة عالية هي الشركات الأكثر إستخداما للإدارة الإستراتيجية للتكلفة .

٨- دراسة (عكرب ، ٢٠١٦) بعنوان :

التحليل الإستراتيجي للتكاليف في ضوء متطلبات النظام الإيكولوجي لدعم الميزة التنافسية المستدامة : دراسة تطبيقية

إعتمد الباحث علي إجراء الدراسة التطبيقية علي المنشآت الصناعية بالعراق حيث وقع الإختيار علي شركة المنصور للصناعات الدوائية بالعراق .

هدفت الدراسة إلي بيان دور النظام الإيكولوجي في دعم نظام المعلومات المحاسبي لعملية التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالإستفادة من تحليل تكلفة النشاط في منشآت الاعمال ، ومدي توافر متطلبات الميزة التنافسية المستدامة بإستخدام النظام الإيكولوجي لدعم جوانب التحليل الإستراتيجي للتكلفة .

وتوصلت الدراسة إلي أن نظام التكاليف التقليدية لم يوفر المعلومات الملائمة والقادرة علي التكيف مع المتغيرات الاقتصادية، ولم يؤخذ في الاعتبار الإستراتيجية المتبعة بالمنشأة و لا الاعتبارات البيئية الخارجية، والاستفادة من التغيرات التكنولوجية في بيئة منشآت الاعمال نتيجة الاعتماد علي النظام الإيكولوجي ، وإعادة ترتيب سلسلة القيمة واستبعاد أي نشاط لا يضيف قيمة ، كما لا يمكن الحصول علي الميزة التنافسية المستدامة إلا اذا استطاعت المنظمة من صياغة إستراتيجيات التمايز ، وإدارتها بشكل فعال وكفاء لتحقيق زيادة في القيمة المضافة إلي موقع المنظمة التنافسي

كما يوصي الباحث بالحاجة إلي تعميق الوعي الإستراتيجي فيما يتعلق بالتحليل الإستراتيجي والميزة التنافسية المستدامة .

٩- دراسة(ساحري، ٢٠١٧) بعنوان :

التحليل الأستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة.

أجري الباحث دراسة نظرية لبيان استخدام مدخل تحليل التكاليف الإستراتيجية لتحسين جودة عملية إتخاذ القرارات.

هدفت الدراسة إلي إبراز أهمية التحليل الاستراتيجي للتكلفة إبراز عجز نظم التكاليف التقليدية عن تحليل ومراقبة التكاليف في البيئة الجديدة .

توصلت الدراسة إلي أن التحكم ومراقبة التكلفة عامل مهم من أجل بقاء المنظمة في ظل البيئة التي تتسم بسرعة التغير و المنافسة، وتعتبر استراتيجيات تخفيض التكلفة ومراقبتها من أهم الاستراتيجيات التي تتبناها المنظمات من أجل تعزيز مكانتها السوقية وتحقيق ميزة تنافسية ، ويتم غزو الاسواق من خلال تبني استراتيجيات حديثة في تحليل التكاليف .

١٠-دراسة(Pavlatos , 2018) بعنوان:

Strategic Cost Management, Contingent factors and performance in services

أجري الباحث دراسة تجريبية على عينة من ٨٨ قطاع من قطاع الخدمات في اليونان

هدفت الدراسة إلي بيان مدى استخدام تقنيات إدارة التكلفة الأستراتيجية (SCM) ومنها التحليل المعياري وتحليل ربحية العملاء وأثرها علي أداء الأعمال في الخدمات.

وتوصلت الدراسة إلي بيان مدى تأثير استخدام تقنيات إدارة التكلفة الأستراتيجية (SCM) بشكل إيجابي على الأداء، وتستخدم شركات الخدمات تقنيات إدارة التكاليف الأستراتيجية ومن هذه التقنيات المستخدمه :استخدام التحليل المعياري وتحليل ربحية العملاء وهما الأكثر انتشاراً من ممارسات إدارة التكاليف الأستراتيجية الأخرى بما في ذلك تكاليف دورة الحياة والتسعير الإستراتيجي وتقييم تكلفة المنافسين وتقييم أداء المنافسين وقياس الأداء المتكامل وتقييم العملاء وتحليل تكلفة سلسلة القيمة.

١١- دراسة(El-Haddad and Elewa, 2019) بعنوان:

The Effect of Strategic Cost Management Tools on the Performance of Public-Private Partnership Projects

تم الإعتماد علي تحليل محتوى البيانات كوسيلة بحثية لفحص تأثير أدوات SCM على أداء مشاريع الشراكة بين القطاعين العام والخاص في مصر .

وهدفت الدراسة إلى دراسة تأثير أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) على الأداء المالي لمشاريع الشراكة بين القطاعين العام والخاص .

وتوصلت الدراسة إلى أنه تساعد إدارة التكلفة الإستراتيجية علي تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة ، مثل تعزيز موقفها التنافسي ، مما يؤدي بدوره إلى زيادة الربحية وتحسين جودة المنتج .

كما توصي الباحثة بالتوسع في تطبيق أدوات الإدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) في تحسين الأداء وإدارة التكاليف في بيئة الأعمال المصرية .

١٢- دراسة (أحمد ، ٢٠٢٠) بعنوان:

دراسة تحليلية لقياس أثر التطبيق الفعال لأسلوب تحليل سلسلة القيمة علي تندية تكلفة الخدمة المصرفية: دراسة ميدانية

أجري الباحث دراسة ميدانية علي البنوك المصرية وتمثلت عينة الدراسة علي مديري البنوك والمستثمرين والأكاديميين

وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف علي دور التطبيق الفعال لأسلوب تحليل سلسلة القيمة في تندية تكلفة الخدمة المصرفية من خلال التعرف علي الفلسفة التي يركز عليها تحليل سلسلة القيمة.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة العمل علي ترشيد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والحد منها ومشاركة العاملين في إتخاذ القرارات لكي يؤثر إيجابيا علي ترشيد قرارات البنوك.

تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث من وجهة نظر الباحثون في النقاط التالية:

يتضح من الدراسات السابقة تعدد الدراسات التي تناولت أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة كأداة فعالة من أدوات إدارة التكلفة ، حيث إتفقت جميع الدراسات علي عدم ملائمة نظام التكاليف التقليدي علي مواكبة التغييرات في البيئة الحديثة ، ويمكن إظهار أهم النقاط التي تناولتها الدراسات السابقة في النقاط التالية:

(١) عرضت دراسة كلا من (Juras and Peacock, 2006 & ابو عنجه ، ٢٠١٥) طبيعة التحليل الاستراتيجي للتكلفة وما يشتمل عليه من أساليب بإعتباره أحد مكونات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، و يلاحظ عدم وجود تعريف محدد للتحليل الإستراتيجي للتكلفة و أدواته ،

(٢) كما تناولت دراسات كلا من (باعجاجة، ٢٠٠٩ & قائد ، ٢٠١٠ & المخرم ، ٢٠١٣) عدد من أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة و مدي إستخدامها بغرض تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ، ومدي توافر شروط تطبيق الأساليب في الشركات الصناعية ، وقد تناولت هذه الدراسات التحليل الإستراتيجي للتكلفة كمنهج حديث لتطوير وتسعير المنتجات بينما يختلف البحث الحالي في بيان أثر التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ترشيد القرارات الإدارية ،

(٣) كما ركزت دراسة (عيد ، ٢٠٠٦) علي إستراتيجية ريادة التكلفة لأن التخفيض الإستراتيجي للتكلفة يمثل المصدر الأساسي لتحقيق ميزة تنافسية ، ، كما يتفق الباحثون مع دراسة (إبراهيم ، ٢٠١٣) التي توصلت لزيادة فعالية نظم المعلومات التكاليفية بإستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة لمساعدة الإدارة في عملية ترشيد القرار ،

٤) و أظهرت الدراسات السابقة مدي عجز نظم التكاليف التقليدية في مواكبة بيئة التصنيع الحديثة ،ومدي الإستفادة من الأدوات التحليلية المختلفة لأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تقديم معلومات شاملة وملاءمة ودقيقة عن تكاليف المنتجات لترشيد متخذي القرارات وذلك بإجماع آراء الباحثين.

٥) وأكدت دراسة كلا من (Pavlatos,2018 & Gliubicic and Kanapickien , 2015) علي التغييرات الطارئة في بيئة الأعمال والتي تتطلب إعتناء الشركات علي نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية ، حيث أوضحت الدراسات تبني الشركات بشكل كبير أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم عملية صنع القرار

أوجه الإختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية (تحديد الفجوة البحثية) :

علي الرغم مما تقدمه الدراسات السابقة من محاولات ترشيد القرارات وخاصة قرار التسعير وعرض أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة إلا أن هناك ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كما يلي :

- ١- يبنني هذا البحث علي تناول أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية التكلفة التي تخدم بيئة الإنتاج المعاصرة وهي أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة.
- ٢- وجود ندرة في الدراسات التي تناولت ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية بصفة عامة وقرار التسعير الإستراتيجي بصفة خاصة .
- ٣- من أهم ما يميز هذا البحث عرض أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة (SCA) وأثره في ترشيد قرار التسعير فرز معلومات ملاءمة لخدمة قرار التسعير في الشركات الصناعية .

الإطار النظري للبحث

قرار التسعير الإستراتيجي

يعد القرار ضروريًا لبقاء المنظمة وتنميتها ويمثل المدير هو الشخص المسؤول عن منظمة ، وتمثل المعلومة هي المادة الأساسية التي يتم الإعتماد عليها لإتخاذ القرارات وتمكين المنشأة من تحقيق الأهداف المحددة ، و يمثل التسعير أهم القرارات التي تواجهها الإدارة العليا فالتسعير يمثل عنصر أساسي لتحقيق الإيراد و أهم عناصر المزيج التسويقي (المنتج أو الخدمة- السعر -المكان – الترويج) ويعتبر عملية معقدة و يعد قرار التسعير من أهم القرارات في الشركات ويؤثر القرار علي كافة أنشطة المنشأة ويعتبر من القرارات الإستراتيجية حيث له مردود علي الأجل الطويل والقصير لذلك تعتبر الإدارات العليا هي المسؤولة عن إتخاذ قرارات التسعير و لكن لضمان و نجاح القرار يتم مساهمة الإدارة التنفيذية .

و تعد القرارات التسعيرية من أهم قرارات المنظمة خاصة في ظل الظروف الأتية : (عماره ،٢٠١٠، ص١٥ :١٤)

- ١) إزدياد حدة المنافسة محليا وعالميا.
- ٢) التعدد المفرط في أنواع وعدد المنتجات البديلة ، وكثرة المنتجات المماثلة في السوق.
- ٣) قصر دورة حياة المنتجات في ظل التقدم التكنولوجي، يجعل من الصعوبة معالجة أخطاء التسعير.
- ٤) يلعب السعر دورا هاما في نجاح أو فشل المنتج تسويقيا.

(٥) ويمكن تعريف الأسعار بأنها مبلغ من النقود يتم دفعها من قبل المشتري إلى البائع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة وهي ناتجة عن تفاعل العرض والطلب، ويعد التسعير حالياً أكثر أهمية من أي وقت مضى حيث تلعب الأسعار دوراً رئيسياً في تحقيق رضا العملاء بالتالي لو دور حيوي في التأثير على الإيرادات والأرباح. (Wruuck,2013,p p .1-2)

و يتضمن قرارات التسعير تحديد السعر المناسب لمنتج أو خدمة وفقاً لأهداف الشركة (زيادة المبيعات أو الأرباح) ، و يركز أسلوب التسعير الإستراتيجي على استخدام معلومات المنافسين مثل ردود أفعال المنافسين على تغيرات الأسعار ومرونة الأسعار ووفورات الحجم والخبرة في عملية التسعير. (Althuizen, et al., 2016, pp. 150:152 & Cinquini and Tenucci, 2006, p.8) ، ويعتمد صنع وإتخاذ قرارات التسعير على هيكل من المعلومات تتضمن عناصره الآتي: (عماره، ٢٠١٠، ص ٣٤)

- ٦) مستوى جودة المنتج ومدى تميزه عن المنتجات المنافسة والبديلة
- ٧) إجراء دراسة وتحليل للمبيعات و التكاليف المتوقعة لكل منتج .
- ٨) دراسة وتحليل العملاء الحاليين والمرتبين
- ٩) دراسة وتحليل البيئة التنافسية من حيث (عدد المنافسين ومنتجاتهم والأسعار)
- ١٠)

أهمية قرار التسعير

يعتبر قرار تسعير المنتجات أحد أهم القرارات التي يتأثر بها أداء الشركة الداخلي ومركزها التنافسي ومستقبلها في السوق، وتكمن مشكلة قرار التسعير في مدى تحقيقه للتوازن بين المبلغ الذي يدفعه العميل وبين المنافع التي يحصل عليها من السلعة أو الخدمة ، وهناك عاملين إستراتيجيين يجب أخذهم في الإعتبار عند إتخاذ قرار تسعير المنتجات: (محاريق، ٢٠١٧ ، ص ص ٩٠٧:٩٠٨)

- ١) دراسة إستراتيجيات وأسعار المنافسين : وذلك بغرض تحديد المزايا التنافسية التي يتمتعون بها والمجالات التي يمكن من خلالها أن تحقق الشركة ميزه تنافسية عليهم.
- ٢) دراسة سوق الشركات الموردة : يتم تحديد مدخلات الإنتاج وفي ضوءها يتم دراسة الشركات القادرة على توفير هذه المواصفات و تحديد إستراتيجية الشراء .
- ٣) دراسة التغيرات التي قد تطرأ على البيئة المحيطة : حيث يتم مراجعة السعر بين الشركة المشتريه و الموردة بما يطرأ من تغيرات في البيئة المحيطة وتستند عملية مراجعة السعر على موازنة التكلفة و إجراء التحسينات المستمرة والمتوقعة على المدى القصير والبعيد وذلك بهدف الوصول إلي الأرباح المستهدفة .
- ٤) و حدد (Dolgui and Proth , 2010, p.1) أن طرق زيادة القدرة التنافسية هي تخفيض تكاليف الإنتاج ، و زيادة حصة السوق ، و ضبط الأسعار لحالة السوق وهي تعني إستراتيجية التسعير ، لذلك تحديد السعر من أهم القرارات و تزداد أهميته في حالة السلع الجديدة والتي لا يوجد لها مثل في السوق ويمكن توضيح الأهمية لقرارات التسعير في النقاط التالية:

- ١- قرارات التسعير ذات أهمية حاسمة لبقاء الشركة فأى تغيير بسيط في السعر يمكن أن يترجم إلى تغييرات كبيرة في الربحية. (Hsu, 2006, p.2) كما أن أي تغييرات علي السعر سواء بالزيادة أو النقصان يؤثر علي الطلب علي السلع بالتالي علي الربح.
- ٢- تهدف إستراتيجية التسعير إلى تحديد السعر الأمثل مع تعظيم الربح الحالي ، وتعظيم عدد الوحدات المباعة (Dolgui and Proth , 2010, p.1)
- ٣- يعد تحديد السعر هو الخطوة الأولى في أي عملية بيع إن استراتيجية التسعير مفيدة في حالات (العملاء غير متجانسين مما يعني أن سلوكهم الشرائي مختلف ، و تقلب الطلب ، و الإنتاج الكبير) (Dolgui and Proth , 2010, p.2).
- ٤- تعتبر قرارات التسعير من أهم وأصعب القرارات التي تواجه الشركة، والتي يتعين عليها اتخاذها من أن لآخر، ويرجع ذلك لكون قرار تسعير المنتجات لا يعد قرار تسويقي فقط، وإنما هو قرار يمس كافة أوجه النشاط في الشركة ويكون له مردود مالي في كل من الأجل الطويل و الأجل القصير (عبدالعزيز عرفات , ٢٠١١ ، ص٤٤)

العوامل المؤثرة علي قرار التسعير(عوامل داخلية – عوامل خارجية)

حدد (Horngren et al., 2012, p.433) أن قرار التسعير يعتمد على الطلب والعرض علي السلع والخدمات ، وحدد ثلاثة تأثيرات على الطلب والعرض هي (العملاء والمنافسين والتكاليف)

أولا / العملاء

- يؤثر العملاء على السعر من خلال تأثيرهم على الطلب على منتج أو خدمة ، بناءً على عوامل مثل ميزات المنتج وجودته ، فيتعين على الشركات دائماً فحص قرارات التسعير من خلال عيون عملائها ثم إدارة التكاليف لتحقيق الأرباح.

ثانيا / المنافسين

- الشركة التي لا يوجد لها منافس لها الحرية في تحديد أسعار أعلى ، ومن ناحية أخرى تجبر الشركة على تخفيض الأسعار في حالة وجود المنتجات البديلة للمنافسين ، يجب أن تكون الشركات على دراية دائماً بتصرفات منافسيها.

ثالثا / التكاليف

- تؤثر التكاليف على الأسعار لأنها تؤثر على العرض. كلما انخفضت تكلفة إنتاج المنتج ، زادت كمية المنتج الذي ترغب الشركة في توفيره. بشكل عام ، مع زيادة الشركات في العرض ، تنخفض تكلفة إنتاج وحدة إضافية في البداية ولكنها تزداد في النهاية.
- ويمكن تلخيص العوامل المؤثرة علي السعر من خلال النقاط الآتي:

أولا / العوامل الداخلية

- ١- أهداف المنشأة: التي قد تكون تحقيق المبيعات خلال فترة معينة، أو تحقيق رضا العملاء أو تعظيم الأرباح أو البقاء والإستمرار.
٢. تكلفة إنتاج السلعة: وتعد العامل الأساسي المؤثر علي قرار التسعير ، ولذلك لا بد من دقة حساب تكاليف كل منتج ومحاولة إدارة هذه التكاليف ونتيجة لأهمية حساب تكلفة المنتج بدقة لا بد من توافر معلومات ملائمة عن تكاليف المنتج خلال دورة حياته بأكملها ولذلك يعتمد

التكامل علي توفير معلومات دقيقة حول تكلفة المنتج لمساعدة المديرين في اتخاذ قرارات التسعير .

٣. دورة حياة المنتج : يرتبط قرار التسعير الاستراتيجي بموضع المنتج خلال مراحل دورة حياة المنتج في السوق

ثانياً / العوامل الخارجية

تتعلق هذه العوامل بالبيئة الخارجية للمنشأة والتي قد تتعلق بحالة المنافسة في الأسواق والتغيرات المحلية والعالمية التي تؤثر علي المنتجات .

ويشهد العالم في الوقت الحاضر تحولا جذريا في بيئة الأعمال، فقد أصبحت تتسم بالتسارع في مجال إبتكار منتجات جديدة وتقديم خدمات متميزة و إمتدت المنافسة بين الصناعات لتصبح علي المستوي العالمي، مما فرض علي منشآت الأعمال تقديم خدمات و منتجات عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة (إمام، ٢٠١٦، ص١) ،مما أدى إلي تبني إدارة المنشأة مفاهيم و أدوات جديدة قادرة علي قياس كل من الرؤية الخارجية والداخلية للتكاليف و بناء سلسلة من التحليلات التي تقوم علي أساس المقارنة بين الرؤية الداخلية و الخارجية للتكاليف و ذلك بهدف الأرتقاء من مستوي الرؤية الداخلية إلي مستوي الرؤية الخارجية وبالتالي تحقيق المنظور الإستراتيجي للتكاليف و بقاء المنشأة داخل منظومة عالمية المنافسة.(صقر، ٢٠١٨، ص١٨٣)

الإطار الفكري لأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة

شعر متخذو القرارات داخل المنشأة عدم كفاءة و صلاحية المعلومات المطلوبة لمواكبة التغييرات التي تواجه المنشآت ، ومع زيادة ضغوط المنافسة تحول الأهتمام نحو الإدارة الإستراتيجية لتمكين الإدارة من إتخاذ القرارات الإدارية علي نحو أفضل ، وتختلف نظم إدارة التكلفة عن النظم التقليدية لمحاسبة التكلفة و التحليل التقليدي للتكلفة كان يقتصر علي تحليل عوامل داخل الشركة فقط و تقديم معلومات مالية فقط مع التركيز علي المدي قصير الأجل متجاهلا ظروف المنافسين ، ونظرا لهذه الإنتقادات ظهر أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بأدواته التحليلية المختلفة، ويمثل أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة أحد المداخل المستحدثة لنظم إدارة التكلفة حيث يمثل نظام متكامل يساعد علي تحقيق المنظور الإستراتيجي لتخفيض التكلفة و تطوير الإستراتيجية التي تتبعها المنشأة لضمان بقاءها و استمرارها في المحيط التنافسي .

تعريف التحليل الإستراتيجي للتكلفة

و عرف (Shank,1989,p.50) أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي أنه الاستخدام الإداري لمعلومات التكلفة المرتبطة بشكل مباشر بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربعة لدورة الإدارة الاستراتيجية للمنشأة ، كما حدد (لطي، ٢٠١٠، ص١٣) أن المنظور الإستراتيجي للتكلفة يمثل نظام إدارة التكلفة علي أساس القضاء علي الفجوة بين التكاليف الداخلية و التكاليف الخارجية التي تفرضها المنافسة و تحقق مركز تنافسي للمنظمة.

كما يري (الكومي، ٢٠١٢، ص٤) أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة عبارة عن منهج شامل لتحليل بيانات التكاليف في ظل مجموعة من العناصر الإستراتيجية - سواء داخلية أو خارجية - والتي تحدد مصادر الميزة التنافسية مستخدما في ذلك مجموعة من الأدوات بهدف الحصول علي بيانات مالية و غير مالية يتم ترجمتها إلي معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات.

أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة

وإستخدام التحليل الإستراتيجي للتكلفة يؤدي إلي تحقيق العديد من الأهداف منها: (فوده، ٢٠٠٧، ص ٢٠١ & Abubkr, et al. , 2017, p.333)

١-زيادة الإنتاجية مع التحسين المستمر في تطوير الأداء و تحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتدنية التكاليف إلي أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج.

٢-تحقيق زيادة في الربحية في الأجل الطويل، و رفع كفاءة إدارة الموارد الإقتصادية.

٣-الفهم الجيد للعوامل الإستراتيجية بهدف جعل المنشأة قادرة علي صياغة خططها الإستراتيجية بشكل جيد يعمل علي تحقيق ميزة تنافسية مستمرة، ويمكن تحديد العوامل الإستراتيجية عن طريق تحليل بيئة الأعمال الداخلية والخارجية.

أهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة

ويعتبر أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة أحد المداخل الهامة التي يمكن للإدارة الأستعانة به في ترشيد العديد من القرارات الإدارية، و تأتي أهميته في النقاط التالية:

يعتبر التحليل التكلفة الأستراتيجي عملية تطوير معلومات التكلفة التي تساعد المديرين على إتخاذ خيارات أستراتيجية مع التركيز على زيادة إستخدام الموارد الأستراتيجية في المستقبل. (Juras and Peacock , 2006, p.28)

تأتي أهمية أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من الطريقة التي تستخدمها الإدارة في إتخاذ القرارات والتي تشمل القرارات الإستراتيجية طويلة الأجل ، وفي توفير معلومات تكاليفية دقيقة عن جوانب العمل في المنشأة تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات، (عثمان، ٢٠١٦، ص٧٦)

أساليب التحليل الأستراتيجي للتكلفة (مثلث التحليل الإستراتيجي للتكلفة) :

تتميز المعلومات التي يوفرها التحليل الإستراتيجي للتكلفة بأنها معلومات تحليلية وتفصيلية تشتمل علي معلومات مالية وغير مالية، وتبني المنشآت الصناعية للتحليل الإستراتيجي للتكلفة يؤدي إلي التحول من الرؤية الداخلية للتكاليف إلي الرؤية الخارجية يعتمد التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي ثلاثة محاور مهمة في التحليل وبالتالي فإن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يمكن أن يوفر هذه المعلومات من خلال هذه الأساليب وهي :

١ . أسلوب تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis

٢ . أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي Strategic Positioning Analysis

٣ . أسلوب تحليل مسببات التكلفة Cost Drivers Analysis

المعلومات التي يوفرها أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة

و يسعى أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة إلي تبني المفهوم الشمولي للرقابة بهدف خفض التكلفة ، فمن خلال أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة يمكن تطوير بيانات التكلفة ، و توفير نوعية جديدة من المعلومات التي تدعم التوجه الإستراتيجي لملائمة التغييرات في بيئة الأعمال و التي

يصعب علي نظام التكاليف التقليدي توفيرها ، ومن أمثلة تلك المعلومات الأتي:(عبد العليم، ١٩٩٥، ص ٥٩-٦١)

- ١- معلومات تتعلق بالأنشطة التي تقوم بها الأنشطة سواء كانت تتم داخل المنشأة أو خارجها وتقسيمها إلي أنشطة رئيسية و أنشطة مساعدة ، وأنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة.
 - ٢- معلومات توضح العوامل المسببة لتكاليف كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة
 - ٣- معلومات عن العلاقات بين المنشأة و الموردين و العملاء و ذلك من خلال تحليل سلسلة القيمة
 - ٤- معلومات عن تكاليف المنافسين حيث تساعد في تحديد الموقف التكاليفي للمنشأة .
 - ٥- معلومات تمكن من تحليل التكاليف وفقا للإستراتيجية التي تتبعها المنشأة.
 - ٦- معلومات تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية للمنشأة .
- وبالرغم من المعلومات الملائمة التي يوفرها أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة بشموله علي البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة غير أن إتساع نطاقه يتطلب الإعتماد علي أدوات أخر لجعل أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة مدخلا متكاملًا لتحليل التكلفة بغرض ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي.

الدراسة الميدانية :

الهدف من الدراسة الميدانية:

يُتمثل الهدف الرئيسي للدراسة الميدانية في إختبار فرض الدراسة من خلال التعرف علي آراء فئات عينة الدراسة وتحليل الآراء وذلك بهدف معرفة أثر أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي للشركات الصناعية.

فرض الدراسة الميدانية :

في ضوء مشكلة البحث و هدف البحث يمكن صياغة الفرض الرئيسي للدراسة في صورته العدمية علي النحو التالي:

لا يوجد أثر لإستخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير للشركات الصناعية

مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

في ضوء تحقيق أهداف الدراسة الميدانية قام الباحثون بتوزيع عدد من قوائم الإستقصاء علي مفردات العينة والتي شملت خمس فئات ، وتمثل عينة الدراسة الميدانية في :

أ- المجموعة الأولى / وتمثل في عينة عشوائية من العاملين بالشركات الصناعية المصرية وتمثل في الفئات الآتية:

- ١) عينة عشوائية من محاسبي التكاليف العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية .
- ٢) عينة عشوائية من المديرين الماليين العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.
- ٣) عينة عشوائية من أعضاء مجلس الإدارة العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.
- ٤) عينة عشوائية من مهندسي الإنتاج العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.

ب- المجموعة الثانية / عينة عشوائية من الأكاديمين (أعضاء هيئة التدريس في الجامعات) أسباب إختيار العينة

- ١- الفئة الأولى : يعتبر المحاسبون أحد الأطراف الهامة في الشركات الصناعية حيث يعتبر محاسبو التكاليف المسؤولين عن تسجيل وتبويب كافة العمليات في الشركات و إعداد التقارير.
 - ٢- الفئة الثانية : يعتبر المديرين الماليين الجهة المختصة بالإشراف علي إعداد التقارير المالية و علي دراية بنظم التكاليف الحديثة .
 - ٣- الفئة الثالثة : يعتبر أعضاء مجلس الإدارة هي الجهة المنوط لها إتخاذ مختلف القرارات في الشركات وبالتالي تتأثر قراراتهم في ضوء المعلومات التي توفرها أنظمة المحاسبة الإدارية .
 - ٤- الفئة الرابعة : يعتبر مهندسي الإنتاج الجهة المسؤولة عن إختيار وتصميم وتنفيذ العملية الإنتاجية ومدى سير ومتابعة الأنظمة المختلفة بالشركات.
 - ٥- الفئة الخامسة : يعتبر الأكاديمين الممثلين في أعضاء هيئة التدريس المهتمين بدراسة وتقديم المحاسبة الإدارية المتقدمة وتقييمها.
- ونظرا لعدم إمكانية إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة تم الإقتصار علي أسلوب العينة العشوائية من إجمالي الفئات السابقة وتم توزيع عدد (٢٣٥) قائمة إستبيان كما يلي :
- عدد (٥٥) قائمة إستبيان موزعة علي الأكاديمين ممثلين في أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
 - عدد (١٨٠) قائمة إستبيان موزعة علي عدد (١٧) شركات صناعية عاملة في بيئة الإنتاج الحديثة تعمل في مجالات مختلفة وهي متمثلة فيما يلي :

١) شركة سيجما للصناعات الدوائية	١١) شركة طنطا للزيوت والصابون والمياه الطبيعية
٢) شركة اتكو فارما للصناعات الدوائية	١٢) شركة المدائن للأدوية البيطرية
٣) شركة LG للغسالات	١٣) شركة باتوب لصناعة الوبريات القطنية
٤) شركة LG للتليفزيونات	١٤) الشركة المصرية السعودية لصناعة المعدات الطبية
٥) شركة سنيوريتا للصناعات الغذائية	(Masco)
٦) شركة الدلتا للغزل والنسيج	١٥) شركة إيمي فودز لصناعة التعبئة والتغليف للمواد الغذائية
٧) شركة ابو قمر للنسيج	١٦) شركة egypt pal إيجي بال للزيوت العطرية ومستحضرات التجميل
٨) إدارة شركة مصر للغزل والنسيج	١٧) الشركة العربية المتحدة لمكينات التصوير والطابعات
٩) شركة النساجون الشرقيون للسجاد	
١٠) شركة البنا تكس لغزل الكتان	

و تم توزيع العينة المقدر حجمها عدد (٢٣٥) إستمارة إستقصاء علي الأطراف المعنية ويمكن توضيح فئات عينة الدراسة وحجم إستمارات الإستبيان المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي من خلال الجدول رقم (١) :

جدول رقم (١)

فئات عينة الدراسة وحجم إستثمارات الإستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

فئات الدراسة	عدد الإستثمارات المرسله	عدد الإستثمارات المستلمة		عدد الإستثمارات المستبعدة	الإستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي	
		عدد	نسبة		عدد	نسبة
محاسب تكاليف	٥٥	٥٠	%٩١	٢	٤٨	%٨٧,٢
مدير مالي	٤٥	٤٤	%٩٧	٥	٣٩	%٨٦,٧
عضو مجلس إدارة	٤٠	٣٩	%٩٧,٥	٣	٣٦	%٩٠
مهندس إنتاج	٤٠	٣٧	%٩٢,٥	٢	٣٥	%٨٧,٥
أكاديميين	٥٥	٤٩	%٨٩	١	٤٨	%٨٧,٣
الإجمالي	٢٣٥	٢١٩	%٩٣,١	١٣	٢٠٦	%٨٧,٦

كيفية تصميم أداة الدراسة

قام الباحثون بطرح محتويات الدراسة الميدانية للبحث في شكل قائمة إستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات و التي تحوي عدد من الأسئلة المترابطة مع بعضها لتحقيق هدف البحث وقد قام الباحثون بمراعاة ما يلي :

- ١- عند تصميم قائمة الإستبيان تم مراعاة الدقة والوضوح في أسئلة الإستبيان
- ٢- أسئلة تتعلق بمعلومات عامة للمستقصي منهم تتعلق بإسم الشركة ، والنوع ، والمسمى الوظيفي ، وعدد سنوات الخبرة والمؤهلات الدراسية.
- ٣- كما تم الإعتماد علي أسلوب المقابلات الشخصية لمفردات عينة الدراسة الميدانية.
- ٤- تم توزيع قائمة الإستقصاء من خلال اليد للوصول إلي أكبر عدد ممكن من الردود علي الأسئلة ، كما إعتد الباحثون علي التواصل عبر المواقع الإلكترونية للمستقصي منهم.
- ٥- تم تبويب الأسئلة في قائمة الإستقصاء علي النحو التالي :
- ٦- أولا / أسئلة فئوية من خلال الإعتماد علي مقياس ليكرت الخماسي Likert scale لقياس إجابات أفراد العينة علي أسئلة الإستقصاء ، وتم وضع أوزان ترجيحية تبدأ من (١:٥) كما يلي :

التصنيف	هام جدا	هام	محايد	غير هام	غير هام إطلاقا
الوزن الترجيحي	٥	٤	٣	٢	١

وقد تضمنت المحاور الأتية :

- أ-المحور الأول : أسئلة متعلقة بأثر أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي في الشركات الصناعية .
- ب-المحور الثاني : أسئلة متعلقة بترشيد القرارات الإدارية ومنها قرار التسعير الإستراتيجي .
ثانيا / أسئلة مغلقة تم الإجابة عليها ب (نعم و لا) .

الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة لتحليل البيانات

إعتمد الباحثون عند إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية علي استخدام البرنامج الإحصائي "Statistical package for social sciences(SPSS) version 23 الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية " ، وتم تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض الإحصائية من مجموعة من الأساليب الإحصائية والتي تم عرضها علي النحو التالي.

إختبار ألفا كرونباخ Cronbach Alfa :

من الصفات الهامة التي ينبغي توافرها في أدوات جمع البيانات الثبات والصدق وذلك لما لهما من تأثير مباشر علي مصداقية النتائج ، ولذا قام الباحثون بإجراء إختبار الصدق والثبات لبندود قائمة الإستهيبان من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ والذي يعتبر:

- يأخذ قيم تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح ، فإذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تكون واحد ، وإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون صفر.
- إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ تزيد عن ٠.٦٠ (٠,٦) إذا فهي مقبولة للحكم علي ثبات الإستهيبان.

وفيما يلي توضيح لمعاملات الثبات والصدق لقائمة الإستهيبان المستخدمة في الدراسة

التحقق من مستوي الثبات (الإعتمادية) في المقاييس Reliability

ويقصد بالثبات إستقرار النتائج إذا تم إعادة توزيع قائمة الإستهيبان علي نفس مفردات العينة وبفلس الشروط وتحت نفس الظروف أو يكون التغير في النتائج بسيط لا يؤثر علي النتيجة النهائية، ويمكن عرض معامل ثبات ألفا كرونباخ للمتغيرات (X1,Y) والذي يضم عدد (16) سؤال من خلال الجدول رقم (٢) كما يلي :

الجدول (٢)

معامل الثبات لألفا كرونباخ

المتغيرات	عدد الأسئلة	معامل ثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق (الجذر التربيعي لمعامل الثبات)
أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (X1)	٩	.٧١٤	.٨٤٤
ترشيد قرار التسعير (Y)	٧	.٧٣٦	.٨٥٧

ويتضح من الجدول رقم (٢) أن جميع الأبعاد الخاصة بالمتغيرات (X1,Y) مرتفعة وتتمتع جميعا بدرجة عالية من الثبات وتتراوح جميع القياسات الخاصة بالأبعاد ما بين (٠,٧١ – ٠,٧٣) علي النحو الآتي :

- ١- المتغير الأول للدراسة X1 وهو أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة يشمل علي عدد (٩) أسئلة ويمثل معامل الثبات تلك الأسئلة ٩١٪ ، ومعامل الصدق يمثل ٨٤٪

٢- المتغير الثاني للدراسة Y وهو ترشيد قرار التسعير يشمل علي عدد (٧) أسئلة ويمثل معامل الثبات تلك الأسئلة ٧٣٪ ، ومعامل الصدق يمثل ٨٥٪

التأكد من صدق المفهوم لقائمة الإستقصاء :

قام الباحثون باستخدام أسلوب التحليل العاملي Factor Analysis ويمثل أحد الأساليب الإحصائية الهامة من حيث قدرته علي تحديد الأبعاد الحقيقية لقائمة الإستقصاء الخاضعة للإختبار والتحقق مما إذا كانت تتفق مع الأبعاد الأصلية ، وفيما يلي نتائج التحليل العاملي لأبعاد الدراسة .

١- نتائج التحليل العاملي لقائمة الإستقصاء لأبعاد المتغير الأول أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة

- من خلال الجدول رقم (٣) تم عرض نتائج التأكد من جودة القياس KMO ومن خلال الجدول نلاحظ أن قيمة (KMO) تساوي ٠.٦٦ . وهي قيمة مقبولة حيث أن الحد الأدنى لتلك القيمة ٠.٥٠٠ . وهذا يعني أن القياس مقبول عند درجة معنوية (٠,٠٠٠)
- تم التأكد من وجود علاقات إرتباط بين المتغيرات وتم ذلك من خلال إختبار Bartlett's test ، وأظهرت نتائج الإختبار أن قيمته تساوي (٤٩٢,٥٨٩) وهي قيمة كبيرة عند مستوي معنوية (٠,٠٠٠) أي لا توجد إرتباطات معنوية علي الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للإختبار كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٣)

نتائج إختبار Bartlett's test للمتغير الأول

المتغير الأول (X1) أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة		
٠.٦٦٢	قيمة Kaiser-Meyer-Olkin Measure (KMO)	
٤٩٢,٥٨٩	مربع (كاي ٢)	إختبار Bartlett's test
٠,٠٠٠	المعنوية	

٢- نتائج التحليل العاملي لقائمة الإستقصاء لأبعاد المتغير الثاني (Y) ترشيد قرار التسعير

من خلال الجدول رقم (٤) تم عرض نتائج التأكد من جودة القياس KMO ومن خلال الجدول نلاحظ أن قيمة (KMO) تساوي ٠.٧٦٧ . وهي قيمة مقبولة حيث أن الحد الأدنى لتلك القيمة ٠.٥٠٠ . وهذا يعني أن القياس مقبول عند درجة معنوية (٠,٠٠٠)

تم التأكد من وجود علاقات إرتباط بين المتغيرات وتم ذلك من خلال إختبار Bartlett's test ، وأظهرت نتائج الإختبار أن قيمته تساوي (٣٧٢,١٧٢) وهي قيمة كبيرة عند مستوي معنوية (٠,٠٠٠) أي لا توجد إرتباطات معنوية علي الأقل بين بعض المتغيرات الخاضعة للإختبار كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٤)

نتائج إختبار Bartlett's test للمتغير الرابع

المتغير الرابع (Y) ترشيد قرار التسعير		
٠.٧٦٧	قيمة Kaiser-Meyer-Olkin Measure (KMO)	
٣٧٢,١٧٢	مربع (كاي ٢)	إختبار Bartlett's test
٠,٠٠٠	المعنوية	

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة :

تناول هذا الجزء من التحليل الإحصائي توضيح نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمجموعة الأسئلة المغلقة بهدف عرض الخصائص الوصفية لمتغيرات الدراسة والتي تتضمن الخصائص الأساسية المتعلقة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري والجداول التكرارية كما يلي:

ويوضح الجدول رقم (٥) التكرارات و النسب المئوية لعدد (٥) أسئلة مغلقة تمت الإجابة عنها بنعم أو لا علي النحو التالي :

الجدول (٥)

التكرارات والنسب المئوية لمحور الأسئلة المغلقة

النسبة المئوية	التكرارات	الإجابة	العبارة
٥,٣%	١١	لا	١- هل يركز التحليل الإستراتيجي للتكاليف علي النطاق الواسع في التحليل للبيئة الداخلة والخارجية للمنظمة؟
٩٤,٧%	١٩٥	نعم	
١٠٠%	٢٠٦		الإجمالي
٧,٨%	١٦	لا	٢- هل يؤثر أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة علي إتخاذ قرار التسعير في الشركات؟
٩٢,٢%	١٩٠	نعم	
١٠٠%	٢٠٦		الإجمالي
١٦%	٣٣	لا	٣- هل يعتبر تحليل سلسلة القيمة الأداة الرئيسية التي يركز عليها التحليل الإستراتيجي للتكلفة لتحليل أنشطة المنشأة؟
٨٤%	١٧٣	نعم	
١٠٠%	٢٠٦		الإجمالي
١٠,٢%	٢١	لا	٤- هل يركز الموقف الإستراتيجي للمنشأة علي تحديد الإستراتيجية المناسبة للمنشأة التي تدعم أهدافها والعمل علي تطويرها ؟
٨٩,٨%	١٨٥	نعم	
١٠٠%	٢٠٦		الإجمالي
١١,٧%	٢٤	لا	٥- هل يوفر تحليل مسببات التكلفة إمكانية تتبع محركات التكلفة للأنشطة لربط هذه الأنشطة بالنشاط المسئول عن حدوثها ؟
٨٨,٣%	١٨٢	نعم	
١٠٠%	٢٠٦		الإجمالي

الإحصاء الوصفي لأراء الأفراد المستقصي منهم حول أسئلة متغيرات الدراسة وفقا لمقياس ليكرت الخماسي/ قام الباحثون باستخدام الإحصاء الوصفي من خلال كلا من الوسط الحسابي (كمقياس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كمقياس للتشتت) ، وقد تم تفسير قيم الوسط الحسابي كما يلي

الجدول (٦)
تفسير قيم الوسط الحسابي

التفسير	قيمة الوسط الحسابي
غير هام إطلاقاً	من ١ إلى أقل من ١.٨
غير هام	من ١.٨ إلى أقل من ٢.٦
محايد	من ٢.٦ إلى أقل من ٣.٤
هام	من ٣.٤ إلى أقل من ٤.٢
هام جداً	من ٤.٢ إلى ٥

ويمكن عرض الإحصاء الوصفي لكل متغير من متغيرات الدراسة علي النحو التالي /

أولاً / الإحصاء الوصفي للمتغير الأول للدراسة أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (X1)

يمكن عرض الإحصاء الوصفي للمتغير الأول للدراسة من خلال الجدول رقم (٧) التالي:
الجدول رقم (٧)

الإحصاء الوصفي للمتغير الأول للدراسة (X1)

الإتجاه العام	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	العناصر المتعلقة بالتحليل الإستراتيجي للتكلفة (X1)
هام جداً	.٦٦٦	٤,٥٤	١- أستلزمت التغييرات السريعة في ظل المنافسة الشرسة وبيئة التصنيع الحديثة وقصر دورة حياة المنتجات الحاجة نحو معلومات عن البيئة الخارجية .
هام جداً	.٧٥٢	٤,٢٨	٢- يمثل التحليل الإستراتيجي للتكلفة حتمية للتغلب علي نواحي القصور في التحليل التقليدي للتكلفة .
هام جداً	.٧٧٢	٤,١١	٣- يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكلفة منهج حديث ومتطور بموجبه يتم التركيز علي الرؤية الداخلية والخارجية للمنشأة وهي المنطلق لإتخاذ قرار التسعير.
هام جداً	.٧٩٥	٤,٤٠	٤- يقدم التحليل الإستراتيجي للتكلفة كنظام منهجي محتوى معلوماتي مالي وغير مالي لترشيد متخذي قرار التسعير.
هام جداً	.٦٤٥	٤,٥١	٥- يستخدم التحليل الإستراتيجي للتكلفة أدوات تحليلية مختلفة من شأنها توفير معلومات عن أنشطة المنشأة و ربطها بالإستراتيجية الخاصة بأهداف المنشأة وتطويرها.
هام	.٦٣٠	٤,٤٨	٦- يقدم أسلوب تحليل أنشطة سلسلة القيمة معلومات عن

الإتجاه العام	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	العناصر المتعلقة بالتحليل الإستراتيجي للتكلفة (XI)
جدا			الأنشطة والتكاليف التي تضيف قيمة والتي لا تضيف بما يساهم في كفاءة إتخاذ قرار التسعير في الشركات الصناعية.
هام جدا	.٦٦٧	٤,٥١	٧- تساهم الإستراتيجية المناسبة للمنشأة في تعزيز الموقف التنافسي لها في السوق وتحقيق أهدافها.
هام جدا	.٥٨٤	٤,٥٨	٨- تعمل المنشأة على الإستفادة من الفرص المتاحة لها بالسوق لدعم موقفها التنافسي.
هام جدا	.٦٣٧	٤,٥٢	٩- يتميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالتركيز علي المنظور الإستراتيجي لتخفيض التكاليف اخذا في الإعتبار تكاليف المنافسين.
هام جدا	.٣٧٩	٤,٤٤٢	المجموع

ويتضح من الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة أظهرت نتيج هامة جدا أن المعلومات التي يوفرها أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة تؤثر في ترشيد قرار التسعير في الشركات الصناعية وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٤٤) و إنحراف معياري بلغ (٠.٣٧٩).

الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني للدراسة وهو ترشيد قرار التسعير (Y) : ويمكن عرض الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني للدراسة من خلال الجدول رقم (٨) التالي:

الجدول (٨)

الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني للدراسة (Y)

الإتجاه العام	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	العناصر المرتبطة بترشيد قرار التسعير (Y)
هام جدا	.٥٦٣	٤,٥٤٣	١- تعتمد إدارة الشركة علي بيانات التكاليف في عملية إتخاذ قرار التسعير.
هام جدا	.٥٧٧	٤,٥٧٧	٢- يساعد التركيز علي البيئة الداخلية والخارجية في الشركة علي توفير قاعدة معلومات شاملة لإتخاذ قرار التسعير.

الإتجاه العام	الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	العناصر المرتبطة بترشيد قرار التسعير (Y)
هام جدا	.٥٩٢	٤,٥٨٧	٣- يساهم تطبيق مفهوم دورة حياة المنتج في توجيه عملية إتخاذ القرارات الإدارية .
هام جدا	.٥٦٣	٤,٦٠٦	٤- تعتبر قرارات التسعير من أهم القرارات التي يتم إتخاذها، وتعتبر التكاليف من أهم العوامل التي تؤخذ في الإعتبار عن إتخاذ قرارات التسعير
هام جدا	.٥٥٩	٤,٥٧٧	٥- يعتمد صنع و إتخاذ قرارات التسعير على إجراء دراسة وتحليل للمبيعات و التكاليف المتوقعة لكل منتج
هام جدا	.٥٩٠	٤,٥٠٩	٦- يساعد عند إتخاذ قرار تسعير المنتجات دراسة إستراتيجيات وأسعار المنافسين بغرض تحديد المجالات لتمكن الشركة من تحقيق ميزه تنافسية عليهم
هام جدا	.٥٦٢	٤,٥٥	٧- تزداد مرونة قرار التسعير من خلال التنوع في أساليب التحليل الإستراتيجي المتمثلة في تحليل سلسلة القيمة ومسببات التكلفة و الموقف التنافسي .
هام جدا	.٣٥٦	٤,٥٦٤	المجموع

ويتضح من الجدول السابق أن آراء مفردات عينة الدراسة قد إتجهت إتجاهها عاما بالموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره (٤,٥٦) و إنحراف معياري بلغ (٠,٣٥) علي العناصر المرتبطة بترشيد القرارات الإدارية ومنها قرار التسعير الإستراتيجي في الشركات الصناعية.

إختبارات الفروض

في هذا النوع من التحليل الإحصائي إستخدم الباحثون إختبار أسلوب تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis) و يستخدم لمعرفة أثر المتغير المستقل علي المتغير التابع لذلك بإستخدام هذا الأسلوب الإحصائي يتم إختبار فرض الدراسة الذي ينص علي "لا يوجد أثر لإستخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير الإستراتيجي" عند مستوي معنوية (٠,٠٥) ، ويمكن عرض نوع و درجة العلاقة بين إستخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة و ترشيد قرار التسعير في الشركات الصناعية كما في الجدول رقم (٩) علي النحو التالي:

جدول (٩)

نوع و درجة العلاقة بين استخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة و ترشيد قرار التسعير

معامل التحديد (R ²)	معامل الارتباط (R)	معامل الإنحدار	أثر استخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير في الشركات الصناعية
.١٥١	.٣٨٩	.٣٦٦	التحليل الأستراتيجي للتكلفة
٣٦,٣٩٧			قيمة (F) المحسوبة
(٢٠٥ / ٢٠٤ / ١)			درجات الحرية
(٠,٠٠٠) (معنوي)			مستوي الدلالة (Sig)

ويتضح من الجدول رقم (٩) الأتي :

- أ- صلاحية النموذج المستخدم في توضيح تأثير استخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة (متغير مستقل) في ترشيد القرارات الإدارية (متغير تابع) للشركات الصناعية حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة في نموذج الإنحدار (٣٦,٣٩٧) عند مستوي معنوية (٠,٠٥) وهذا يدل علي مدى صلاحية النموذج المستخدم في التنبؤ بقيم المتغير التابع ، مما يعني وجود علاقة جوهرية عند مستوي معنوية (٠,٠٥)
- ب- يتضح أن قيمة معاملات الإنحدار موجبة وهذا يدل علي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة و ترشيد القرارات الإدارية للشركات الصناعية وهي علاقة طردية تمثل حوالي ٣٦٪ وفقا لمعامل الارتباط في النموذج.
- ت- ج-وفقا لمعامل التحديد البالغ قيمته (٠,١٥١). يتضح أن استخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة يساهم في ترشيد القرارات الإدارية للشركات الصناعية .

وبناءً علي ما سبق تقرر رفض الفرض العدمي السابق وقبول الفرض البديل القائل " يوجد أثر لإستخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد القرارات الإدارية "

تحليل التباين الأحادي (ANOVA) One Way Analysis Of Variance

يستخدم هذا التحليل لقياس معنوية الفروق بين محاسبي التكاليف و مديري الإنتاج و أعضاء مجلس الإدارة و مهندسي الإنتاج و مديري الإنتاج والأكاديميين كما يلي :

أولا/ تحليل التباين الأحادي للعناصر المرتبطة بأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة

الجدول رقم (١٠)

إختبار تحليل التباين لقياس معنوية الفروق للعناصر المرتبطة بأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
التحليل الإستراتيجي للتكلفة	بين المجموعات	١,٣٣٤	٤	.٣٣٤	٢,٣٨٤	.٠٥	ذات دلالة إحصائية
	داخل المجموعات	٢٨,١٢٢	٢٠١	.١٤٠			
	الكلية	٢٩,٤٥٦	٢٠٥				

ويتضح من الجدول السابق رقم (٢٦/٦) لدراسة الوظيفة الحالية علي أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة وذلك عند مستوي معنوية (٠,٠٥) أنها ذات دلالة إحصائية حيث أن قيمة مستوي المعنوية تساوي قيمة مستوي الدلالة الإحصائية مما يعني وجود إختلافات ذات دلالة جوهرية بين أصحاب الوظائف المختلفة.

ثانيا / تحليل التباين الأحادي للعناصر المرتبطة بترشيد قرار التسعير
الجدول (١١)

إختبار تحليل التباين لقياس معنوية الفروق للعناصر المرتبطة بترشيد قرار التسعير

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	القيمة الاحتمالية	الدالة الإحصائية
ترشيد قرار التسعير	بين المجموعات	١٨٣	٤	٠٤٦	٣٥٧	٨٣٩	غير ذات دلالة إحصائية
	داخل المجموعات	٢٥,٨٥١	٢٠١	١٢٩			
	الكل	٢٦,٠٣٤	٢٠٥				

ويتضح من الجدول السابق رقم (١١) لدراسة الوظيفة الحالية علي ترشيد قرار التسعير وذلك عند مستوي معنوية (٠,٠٥) أنها غير ذات دلالة إحصائية حيث أن قيمة مستوي المعنوية أقل من قيمة مستوي الدلالة الإحصائية مما يعني عدم وجود إختلافات ذات دلالة جوهريّة بين أصحاب الوظائف المختلفة.

خلاصة ونتائج وتوصيات البحث :

خلاصة ونتائج البحث :

يستهدف البحث محاولة التعرف علي أثر استخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة علي ترشيد قرار التسعير للشركات الصناعية وقد حاول البحث تحقيق هذا الهدف وفيما يلي عرض لأهم نتائج الدراسة النظرية والميدانية للبحث :

أ-نتائج الدراسة النظرية:

- ١- تتمثل المحاور الأساسية للتحليل الإستراتيجي للتكلفة في ثلاثة أساليب هي (تحليل محركات التكلفة، تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف الإستراتيجي للمنشأة) وتعتبر هذه الأساليب هي محصلة أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكلفة لتقديم نظام معلومات إستراتيجي يقوم بمساندة الإدارة علي أداء وظائفها من خلال نطاق أوسع من التحليل التقليدي للتكاليف.
- ٢- يمثل أسلوب تحليل سلسلة القيمة بأنه مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتكاملة مع بعضها التي تنفيذ في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة بدأ من أنشطة الحصول علي المواد الخام من الموردين وتنتهي بتسليم المنتج النهائي للعملاء و إستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضافة للقيمة وذلك بهدف تحقيق ميزة تخفيض التكلفة و بالتالي كسب ميزة تنافسية للمنشأة.
- ٣- يساعد أسلوب تحليل مسببات التكلفة علي فهم وتفسير سلوك التكاليف وتم تبويب مسببات التكلفة إلي مسببات التكلفة الهيكلية و الإجرائية و التشغيلية.

ب-نتائج الدراسة الميدانية للبحث:

تشير نتائج التحليل الإحصائي للفرض البحثي العدمي الذي ينص علي " لا يوجد أثر لإستخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرار التسعير " إلي ما يلي:

- (أ) يتضح أن قيمة معاملات الإنحدار موجبة وهذا يدل علي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة و ترشيد القرارات الإدارية للشركات الصناعية وهي علاقة طردية تمثل حوالي ٣٦٪ وفقا لمعامل الارتباط في النموذج.
- (ب) وفقا لمعامل التحديد البالغ قيمته (١٥١). يتضح أن استخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة يساهم في ترشيد القرارات الإدارية للشركات الصناعية .

وبناء علي ما سبق تقرر رفض الفرض البحثي الفرعي الأول العدمي و قبول الفرض البديل الذي ينص علي أنه " يوجد أثر لإستخدام أسلوب التحليل الأستراتيجي للتكلفة في ترشيد القرارات الأدارية "

توصيات البحث :

في ضوء ما إنتهي إليه الباحثون يوصي الباحثون بما يلي :

- 1- إجراء برامج تدريب لمحاسبي التكاليف ومهندسي ومديري الإنتاج في الشركات الصناعية علي كيفية تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتوعية بأهميتها.
- 2- ضرورة إهتمام الشركات الصناعية بتطوير نظم التكاليف المطبقة حتي يمكنها البقاء والإستمرار في السوق المحلي والعالمي.

المجالات البحثية المستقبلية

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه والحدود والنتائج التي تم التوصل إليها يقترح الباحثون توجيه المزيد من البحوث المستقبلية من وجهة نظر الباحثون فيما يلي :

- 1- أثر التكامل بين نظام التكلفة علي أساس العمليات وأساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة لدعم القدرة التنافسية المستدامة.
- 2- أثر التكامل بين نظم تخطيط موارد المشروع و تحليل سلسلة القيمة علي دعم القدرة التنافسية للشركات في ظل المنافسة و تكنولوجيا المعلومات.
- 3- أثر التكامل بين أسلوب تحديد التكلفة علي أساس الأداء و أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحقيق خاصيتي التمييز والإبتكار للبنوك التجارية.

قائمة المراجع:

أولا : المراجع العربية

أ-الكتب العلمية

- ١-عمار ه ، بيومي محمد ، (٢٠١٠) ، " سياسات التسعير وخصومات البيع : مهارات البيع والتسويق " ، مركز التعليم المفتوح ، كلية التجارة ، جامعة بنها
- ب - الدوريات العلمية
- ١- أحمد ، أحمد سعيد عبد العظيم ، (٢٠٢٠) ، " دراسة تحليلية لقياس أثر التطبيق الفعال لأسلوب تحليل سلسلة القيمة علي تدنية تكلفة الخدمة المصرفية: دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد الحادي عشر ، العدد الأول، ص ص ١٣٥-١٥٩ .
- ٢- باعجاجة ، سالم سعيد سالم ، (٢٠٠٩) ، " التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى امكانية تطبيقه : دراسة تطبيقية علي شركات الأسمنت بالمملكة العربية السعودية " ، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الأول .
- ٣- ساحري، اليزيد ، (٢٠١٧) ، " التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة " ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر ، المجلد العاشر.
- ٤- صقر ، يحيى علي أحمد ، (٢٠١٨) ، " استخدام تحليل علاقة السبب والآخر في تفعيل المنظور الإستراتيجي للتكاليف: دراسة تطبيقية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، المجلد الثاني والعشرون ، ص.ص ١٧٦-٢١٢
- ٥- عبدالعليم ، نجاتي إبراهيم ، (١٩٩٥) ، " التحليل الإستراتيجي كمدخل لتطوير بيانات التكاليف في ظل المتغيرات الدولية المعاصرة " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، ص.ص ١-٦٤
- ٦- علي، عفاف مبارك محمد، (٢٠٠٣) ، " دور نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، العدد الثاني ، المجلد السابع و العشرون ، ص.ص ٦٢-٩٦
- ٧- فوده ، شوقي السيد ، (٢٠٠٧) ، " اطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و التحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية و استكشافية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الرابع والاربعين
- ٨- لطفي ، محمد علي ، (٢٠١٠) ، " استخدام أساليب تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج لتحسين أداء المنظمات الصناعية وزيادة قدرتها التنافسية:دراسة تطبيقية " ، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، المجلد الرابع عشر ، ص.ص ١٠٧-١٦٧
- ٩- محاريق ، هاني أحمد ، (٢٠١٧) ، " دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد: دراسة إستطلاعية " ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، المجلد الواحد والعشرون والاربعين

ج - الرسائل العلمية

- (١) الكومي، محمد أحمد عوض محمود ، (٢٠١٢)، "إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة و التحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض التكاليف وتحسين الربحية : دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة- كلية التجارة - جامعة بني سويف .
- (٢) إمام ،سيد إسماعيل كامل إمام، (٢٠١٦)، " إطار مقترح لإستخدام مدخل التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت لتطوير الموازنة علي أساس النشاط بهدف دعم دور إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية:دراسة تطبيقية" ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة - كلية التجارة الإسماعيلية- جامعة قناة السويس.
- (٣) عثمان، فارس الطيب محمد ، (٢٠١٦)، "دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة لدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة : دراسة ميدانية " ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة- كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين-السودان .
- (٤) عرفات، عبد العزيز ، (٢٠١١)، " مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة" دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة" ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة - كلية التجارة - الجامعة الإسلامية بغزة.
- (٥) عكرب، اسعد صعصع ، (٢٠١٦)، "التحليل الإستراتيجي للتكاليف في ضوء متطلبات النظام الأيكولوجي لدعم الميزة التنافسية المستدامة : دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة - كلية التجارة - جامعة المنصورة.
- (٦) عيد، أماني رمضان ابراهيم ، (٢٠٠٦)، "منظور التحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الادارية في المنشآت في ظروف البيئة الحديثة " ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة - كلية التجارة - جامعة طنطا.
- (٧) فرج الله، محمد موسي ، (٢٠١١)، "دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد " ، رسالة ماجستير في المحاسبة- الجامعة الإسلامية -غزة .
- (٨) قائد، عادل عبدالغني ، (٢٠١٠)، "إستخدام أساليب التحليل الإستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف - دراسة نظرية تطبيقية علي المنشآت الصناعية اليمنية " ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة جامعة أسيوط .

ثانيا : المراجع الأجنبية

(A) Books

- 1) Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). Cost accounting: A managerial emphasis. 14th Edition.
- 2) Hsu, S. H. (2006). The use of cost information in pricing decisions and cost management strategies. The University of Wisconsin-Madison.
- 3) Shank, J. K., & Govindarajan, V., (1989). Strategic cost management: The new tool for competitive advantage.

(B) Periodicals (Articles and Researches)

- 1) Abu-Bakr, A., Badr Elden, E. & Aldouma, A. (2017) "Impact of Strategic Cost Analysis on Accounting Information", International Journal of

- Trend in Scientific Research and Development, Volume 1(4), pp.332-336
- 2) Althuizen, N., Wierenga, B., & Chen, B. (2016). Managerial decision-making in marketing: Matching the demand and supply side of creativity. *Journal of Marketing Behavior*, Volume 2 Issue (2-3), pp.129-176.
 - 3) Apak, S., Erol, M., Elagöz, İ., & Atmaca, M. (2012). The use of contemporary developments in cost accounting in strategic cost management. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 41, pp.528-534.
 - 4) Cinquini, L., & Tenucci, A. (2006, November). Strategic management accounting techniques: exploring distinctive features and adoption influencing variables. December (pp. 14-16).
 - 5) Dolgui, A., & Proth, J. M. (2010). Pricing strategies and models. *Annual Reviews in Control*, 34(1), pp.101-110. 1–18
 - 6) El-Haddad, R., & Elewa, M. (2019). The Effect of Strategic Cost Management Tools on the Performance of Public-Private Partnership Projects. Vol. 23 No. 2, pp. 497-525.
 - 7) Gliubicas, D., & Kanapickienė, R. (2015). Contingencies impact on strategic cost management usage in Lithuanian companies. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 213, pp.254-260
 - 8) Juras, P., & Peacock, E. (2006). Applying Strategic Cost Analysis Concepts to Capacity Decisions. *Management Accounting Quarterly*, 8(1).
 - 9) Juras, P., & Peacock, E. (2006). Applying Strategic Cost Analysis Concepts to Capacity Decisions. *Management Accounting Quarterly*, 8(1).
 - 10) Pavlatos, O. (2018). Strategic cost management, contingent factors and performance in services. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Vol. 17 No. 2, pp. 215-233
 - 11) Wruuck, P. (2013). Pricing in retail banking: Scope for boosting customer satisfaction & profitability. *Deutsche Bank Research*. pp. 1–19

(c) Thesis:

- 1- El-hwaity, A. M. (2013). Strategic cost management to maximize the value of the organization and its competitive advantage: applied study at industrial companies at Gaza strip. Strategic cost management to maximize the value of the organization and its competitive advantage: applied study at industrial companies at Gaza strip. Research For Master Degree in Accounting and Finance, Islamic University, Gaza