

نموذج رقم (1)

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:
الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع
غزة- دراسة ميدانية.
أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما
ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي
مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:

اسم الطالبة: صباح فوزي ديب صالح

Signature:

التوقيع: 

Date:

التاريخ: 20/4/2024



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم المحاسبة والتمويل

رسالة بعنوان

الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات

الفلسطينية في قطاع غزة

دراسة ميدانية

**Strategic Cost Management And Its Role In Decisions Making In
The Services Sector Companies On Palestine On Gaza Strip**

Field Study

إعداد الباحثة

صباح فوزي صالح

إشراف الأستاذ الدكتور

حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الرسالة كمتطلب للحصول على درجة الماجستير في

المحاسبة والتمويل

(1435 هـ - 2014 م)



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ صباح فوزي ديب صالح لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات
الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية

Strategic cost management and its role in decision making in the services
sector companies on Palestine on Gaza Strip - Field study

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الثلاثاء 24 جمادى الأولى 1435هـ، الموافق 2014/03/25م الساعة التاسعة صباحاً بمبنى اللحيان، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً ورئيساً	أ.د. حمدي شحدة زعرب
.....	مناقشاً داخلياً	د. ماهر موسى درغام
.....	مناقشاً خارجياً	د. جبر إبراهيم الداعور

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحثة درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.
واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله ولزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا

.....
أ.د. فؤاد علي العاجز



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ إِن أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴾

صدق الله العظيم

(سورة هود: من الآية ٨٨)

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتصميم استبانته بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، حيث تم توزيع (48) استبانته على تلك الشركات واستخدام برنامج التحليل الإحصائي للدراسات الاجتماعية لتحليل البيانات والوصول إلى النتائج الدراسة.

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: أن نظام التكاليف المطبق في شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة يعتمد على أسس علمية محاسبية تُلبي حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات، كما تستخدم إدارات الشركات أدوات مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل مبسط وبنسب متفاوتة، حيث يساعد مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على تفعيل عملية الرقابة، وتحقيق أهداف الشركة الإستراتيجية كتعظيم قيمة الشركة وتعزيز الموقف التنافسي لديها، كما أظهرت الدراسة الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل وهي: قناعة ورضا الإدارة بالنظم المطبقة لديها وعدم الرغبة في التغيير، والحصار الاقتصادي والسياسي على فلسطين، وعدم وجود قسم خاص ومستقل لتحديد التكاليف في الشركة ونقص المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق هذا المدخل وعدم الإلمام الكافي به.

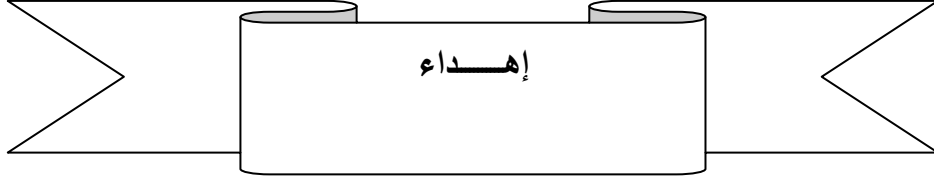
وقد قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها: ضرورة تركيز اهتمام إدارات الشركات بمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل متكامل، والسعي لربط أدوات هذا المدخل بأهداف الشركة الإستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة وتعزيز قدرتها التنافسية، وضرورة تحديد قسم خاص ومستقل لتحديد التكاليف والسعي لتفعيل وتعزيز عملية التعاون والاتصال بين المؤسسات الأكاديمية التعليمية وبين شركات القطاع الخاص لتلبية احتياجات سوق العمل من الكوادر البشرية المؤهلة، ونشر الوعي التكاليفي لدى العاملين في الشركات الخدمية من خلال تقديم الدورات العلمية والمهنية المتخصصة من قبل خبراء ذوي الاختصاص، توفير قاعدة بيانات ومعلومات كافية عن التكاليف لإعطاء صورة واضحة لمتخذي القرارات في الشركة لمواجهة القيود الخارجية والتصدي للمنافسة الشديدة في بيئة الأعمال الحديثة، وضرورة الاهتمام بالبحوث الموجهة نحو تكامل أساليب إدارة التكلفة بما يخدم تحقيق أهداف الشركة.

Abstract

This study aims at recognizing the use of strategic cost management by Palestinian services sector companies in Gaza Strip and their role in decision making. In order to achieve this goal, the study adopted analytical descriptive approach and design a survey based on the theoretical study and previous studies in this regard. 48 questionnaires were distributed to companies and SPSS of social studies were used to analyze the data and reach the conclusion of the study.

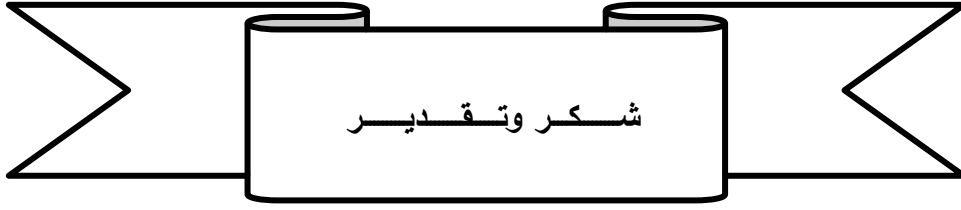
One of the most important conclusions of the study is that the system of the cost applied in services sector companies in Gaza Strip depend on scientific accounting principles that meet the needs of management in decision making. Companies' managements use the tools of introduction to strategic cost management in a simple way and in different rates. Approach to strategic cost management helps in activating monitoring process and achieving the strategic goals of the company such as maximizing the value of the company and enhancing the competitive attitude of it. The study highlighted the difficulties that face the application of this approach. The difficulties include the satisfaction of the management with the systems already applied, the desire to avoid changes, political and economic siege imposed upon Palestine, lack of specialized and independent department for determining the costs in companies, shortage in the detailed information required to apply this approach and not having enough awareness and knowledge about it.

The study recommends that companies' managements should focus on the approach of the strategic cost management in an integrated way. The tools of this approach should be connected to the strategic goals of the company to maximize the value of the company and enhance the competitive attitude of it. A special department should be established to determine costs and activate and enhance the process of cooperation and communication among educational academic institutions and the private sector companies in order to meet the needs of labor market in terms of qualified workforce, spread cost awareness among the workers at services companies thought professional training courses given by specialists, offer database about costs to give good image for the decision makers in the company to face the external limits, fight the competition in the modern business environment and pay much attention to researches of integrity in cost management systems in a way that serves the objectives of the company.



أهدي ثمرة جهدي إلى:

- ❖ ينبوع الحنان وبلسم الشفاء الذي لا يمل من العطاء والدتي الحبيبة أطل الله عمرها وحفظها،،
- ❖ روح والدي الذي علمني حب العلم وشغف المعرفة وأن أرتقي سلم الحياة،،
- ❖ من ساندني وأزرنني في دربي زوجي الذي كان وما يزال نعم الزوج الصالح،،
- ❖ بناتي وأولادي فلذات فؤادي حفظهم الله ورعاهم،،
- ❖ أخواتي العزيزات وإخواني الأعزاء أطل الله في أعمارهم،،
- ❖ أخواتي في الله أسأل المولى أن يجمعنا في الفردوس الأعلى كما اجتمعنا على محبته في الدنيا
- ❖ كل من ساندني وشجعني لو بكلمة طيبة ودعا لي في ظهر الغيب.



الحمد لله رب العالمين، الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم، والصلاة والسلام على خير الخلق سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين. وبعد،،،،،،،،،،،،،،،، الحمد لله الذي أثار لي درب العلم والمعرفة وأعانني بفضلته على إنجاز هذا البحث العلمي المتواضع، يا ربُّ لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، ومن مقتضيات شكر الله عز وجل شكر كل من مد يد العون والمساعدة حتى أنجز البحث بفضل الله، ففي الحديث الذي رواه أبو داود والترمذي: قال الرسول صلى الله عليه وسلم: لا يشكر الله عز وجل من لا يشكر الناس.

لذا يسعدني ويشرفني أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى مشرفي الأستاذ الدكتور/ حمدي شحدة زعرب الذي كان له الدور الجلي الواضح في إنجاز هذا العمل، حيث لم يأل جهداً ولم يبخل بعلمه ووقته وتوجيهاته البناءة التي كان لها الأثر البالغ في خروج هذا العمل إلى النور فجزاه الله عنى خير الجزاء وبارك الله له في علمه وصحته وأهله .

كما يشرفني أن أتقدم بموفور الشكر وعظيم التقدير والاحترام إلى أعضاء لجنة المناقشة الدكتور/ ماهر درغام أستاذ المحاسبة المشارك في الجامعة الإسلامية، والدكتور/ جبر الداعور أستاذ المحاسبة المشارك في جامعة الأزهر والهيئة التدريسية لبرنامج الماجستير في المحاسبة والتمويل الذين كانوا شموعا" تضيء بعلمهم عقول غيرهم، وأظهروا بسماحتهم تواضع العلماء.

كما أتقدم بأسمى معاني التضرع إلى الله الكريم أن يغفر لوالدي ويدخله برحمته الفردوس الأعلى من جنته وأن يبارك لوالدتي في صحتها وعافيتها.

والشكر والاحترام لكل يد امتدت بالعون والمساعدة في إنجاز هذا العمل العلمي المتواضع .

هذا وبالله التوفيق

الباحثة

محتويات الدراسة

الصفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية
ب	ملخص الدراسة
ج	Abstract
د	إهداء
هـ	شكر وتقدير
و	محتويات الدراسة
ل	فهرس جداول الدراسة
س	فهرس أشكال الدراسة
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	مقدمة
3	مشكلة الدراسة 1-1
4	أهمية الدراسة 1-2
4	أهداف الدراسة 1-3
5	فرضيات الدراسة 1-4
5	متغيرات الدراسة 1-5
7	الدراسات السابقة 1-6
18	التعليق على الدراسات السابقة 1-7
19	فهرس الاختصارات
الفصل الثاني: مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية	
21	تمهيد
21	التطورات والمتغيرات التي فرضتها البيئة الحديثة
23	المفاهيم والأفكار الإدارية الحديثة
24	إستراتيجيات قيادة التكلفة والمزايا التنافسية التي تحققها

25	محدودية أنظمة التكاليف التقليدية والانتقادات التي وجهت لها	
المبحث الأول: تعريف إدارة التكلفة الإستراتيجية		
27	تمهيد	
28	تعريف إدارة التكلفة الإستراتيجية	2-1-1
30	دوافع ظهور مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية	2-1-2
30	أوجه اختلاف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية	2-1-3
32	أهداف إدارة التكلفة الإستراتيجية	2-1-4
2-2 المبحث الثاني: أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية		
34	تمهيد	
التكلفة المستهدفة		2-2-1
34	مفهوم التكلفة المستهدفة	2-2-1-1
35	مبادئ التكلفة المستهدفة	2-2-1-2
35	خصائص مدخل التكلفة المستهدفة	2-2-1-3
36	مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	2-2-1-4
هندسة القيمة		2-2-2
37	مفهوم هندسة القيمة	2-2-2-1
38	فوائد استخدام أسلوب هندسة القيمة	2-2-2-2
38	خطوات تطبيق مدخل هندسة القيمة	2-2-2-3
محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة		2-2-3
39	مفهوم محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	2-2-3-1
40	أسباب ظهور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	2-2-3-2
40	أهداف التكلفة على أساس النشاط	2-2-3-3
41	أهمية محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	2-2-3-4
41	مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	2-2-3-5

42	الانتقادات الموجهة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	2-2-3-6
43	خطوات تصميم التكلفة على أساس النشاط	2-2-3-7
الإدارة على أساس الأنشطة		2-2-4
44	مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة	2-2-4-1
45	أهداف الإدارة على أساس الأنشطة	2-2-4-2
الموازنة على أساس الأنشطة		2-2-5
45	مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة	2-2-5-1
46	مقومات الموازنة على أساس الأنشطة	2-2-5-2
46	خطوات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة	2-2-5-3
47	مزايا الموازنة على أساس الأنشطة	2-2-5-4
47	المشاكل التي تواجه تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة	2-2-5-5
التكلفة على أساس المواصفات		2-2-6
47	مفهوم التكلفة على أساس المواصفات	2-2-6-1
48	متطلبات التكلفة على أساس المواصفات	2-2-6-2
49	أهمية التكلفة على أساس المواصفات	2-2-6-3
49	الانتقادات الموجهة للتكلفة على أساس المواصفات	2-2-6-4
نظرية القيود		2-2-7
50	مفهوم نظرية القيود	2-2-7-1
51	أهداف تطبيق نظرية القيود	2-2-7-2
51	أهمية تطبيق نظرية القيود	2-2-7-3
51	خطوات تطبيق نظرية القيود	2-2-7-4
المحاسبة عن الانجاز		2-2-8
52	مفهوم المحاسبة عن الانجاز	2-2-8-1
52	مزايا المحاسبة عن الانجاز	2-2-8-3
53	انتقادات المحاسبة عن الانجاز	2-2-8-4

المخزون في الوقت المحدد		2-2-9
53	مفهوم المخزون في الوقت المحدد	2-2-9-1
54	مقومات المخزون في الوقت المحدد	2-2-9-2
54	أهداف المخزون في الوقت المحدد	2-2-9-3
54	مزايا ومنافع المخزون في الوقت المحدد	2-2-9-4
55	عيوب المخزون في الوقت المحدد	2-2-9-5
إدارة الجودة الشاملة		2-2-10
55	مفهوم إدارة الجودة الشاملة	2-2-10-1
56	أهداف إدارة الجودة الشاملة	2-2-10-2
57	متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة	2-2-10-3
57	مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة	2-2-10-4
58	مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة	2-2-10-5
59	معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة	2-2-10-6
تحليل سلسلة القيمة		2-2-11
60	مفهوم تحليل سلسلة القيمة	2-2-11-1
61	خصائص تحليل سلسلة القيمة	2-2-11-2
62	أهداف سلسلة القيمة	2-2-11-3
دورة حياة المنتج		2-2-12
62	مفهوم دورة حياة المنتج	2-2-12-1
63	مراحل دورة حياة المنتج	2-2-12-2
بطاقة الأداء المتوازن		2-2-13
63	مفهوم بطاقة الأداء المتوازن	2-2-13-1
65	أهداف مدخل بطاقة الأداء المتوازن	2-2-13-2
65	فوائد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن	2-2-13-3
65	خصائص مقياس الأداء المتوازن	2-2-13-4

66	خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن	2-2-13-5
67	معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن	2-2-13-6
القياس المقارن		2-2-14
68	مفهوم القياس المقارن	2-2-14-1
68	أهداف القياس المقارن	2-2-14-2
69	عوامل نجاح القياس المقارن	2-2-14-3
69	معوقات تطبيق القياس المقارن	2-2-14-4
69	مراحل وخطوات تطبيق القياس المقارن	2-2-14-5
التحسين المستمر		2-2-15
70	مفهوم التحسين المستمر	2-2-15-1
71	مبادئ التحسين المستمر	2-2-15-2
71	أهداف التحسين المستمر	2-2-15-3
71	فوائد التحسين المستمر	2-2-15-4
72	خطوات تطبيق التحسين المستمر	2-2-15-5
تحليل الميزة التنافسية		2-2-16
72	مفهوم الميزة التنافسية	2-2-16-1
73	أبعاد الميزة التنافسية	2-2-16-2
74	أهداف الميزة التنافسية	2-2-16-3
74	مزايا الميزة التنافسية	2-2-16-4
تحليل نقاط " القوة، الضعف، الفرص، التحديات		2-2-17
75	مفهوم تحليل SWOT	2-2-17-1
سيجما ستة Six Sigma		2-2-18
77	مفهوم سيجما ستة	2-2-18-1
78	مبادئ سيجما ستة	2-2-18-2
78	أهمية منهج سيجما ستة	2-2-18-3

التصنيع المرن		2-2-19
79	مفهوم التصنيع المرن	2-2-19-1
79	مكونات التصنيع المرن	2-2-19-2
79	فوائد تطبيق التصنيع المرن	2-2-19-3
التصنيع بالحاسوب		2-2-20
80	مفهوم التصنيع بالحاسوب	2-2-20-1
الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات المنهجية للدراسة		
85	مقدمة	
85	أولاً: منهجية الدراسة	
85	ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة	
86	ثالثاً: أداة الدراسة (الاستبيان)	
86	رابعاً: محتويات أداة الدراسة (الاستبيان)	
87	خامساً: تصحيح أداة الدراسة (الاستبيان)	
88	سادساً: صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان)	
95	سابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	
الفصل الرابع: نتائج الدراسة وتفسيرها		
97	تحليل فقرات محاور الدراسة واختبار الفرضيات	
97	تحليل فقرات محاور الدراسة	
10	اختبار الفرضيات	
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات		
131	أولاً: نتائج الدراسة	
132	ثانياً: توصيات الدراسة	
132	ثالثاً: دراسات مستقبلية مقترحة	
133	المراجع العربية	
143	المراجع الأجنبية	

فهرس جداول الدراسة

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	الاختلافات بين إدارة التكلفة الإستراتيجية وبين محاسبة التكاليف التقليدية	1
76	نقاط القوة ونقاط الضعف في المنشأة	2
77	تحليل الفرص والتهديدات التي يفرضها محيط المنشأة	3
81	أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية	4
87	تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي	5
87	مستويات الموافقة على فقرات ومحاور الدراسة	6
89	معاملات الصدق (الارتباط) لكل فقرة من فقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية له	7
90	معاملات الصدق (الارتباط) لكل فقرة من فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي له	8
91	معاملات الصدق (الارتباط) لكل فقرة من فقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية له	9
92	معاملات الصدق (الارتباط) لكل فقرة من فقرات المحور الرابع مع الدرجة الكلية له	10
94	معاملات ثبات أداة الدراسة بطريقة التجزئة النصفية	11
94	معاملات ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة ألفاكرونباخ	12
97	النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	13
97	النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	14
98	النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	15
98	النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة	16

99	النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب مده ممارسة الشركة لنشاطها	17
99	النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب قطاع الخدمات التي تنتمي لها الشركة	18
100	النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب رأس مال الشركة بالدينار	19
102	تحليل فقرات المحور الأول (نظام تكاليف المطبق يعتمد على أسس علمية وأساليب إدارية متطورة)	20
104	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التكلفة المستهدفة"	21
105	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "تستخدم الشركات لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة"	22
106	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية نظام الموازنة علي أساس الأنشطة"	23
107	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية نظام بطاقة أداء المتوازنة"	24
108	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "تستخدم الشركات الخدمية نظام سيجما ستة six sigma"	25
109	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية نظام إدارة الجودة الشاملة"	26
110	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب دورة حياة المنتج"	27
111	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التكلفة على أساس المواصفات"	28
112	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب المحاسبة عن الانجاز"	29
113	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب تحليل الميزة التنافسية"	30
114	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التكلفة على أساس المواصفات"	31

	الخدمية أسلوب نظرية القيود"	
115	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التحسين المستمر"	32
116	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب القياس المقارن"	33
117	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التصنيع المرن"	34
119	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بأبعاد محور "أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية"	35
121	المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات المحور الثالث "مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية"	36
124	نتائج تحليل فقرات المحور الرابع "الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية"	37

فهرس أشكال الدراسة

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	متغيرات الدراسة	1
24	الأفكار والمفاهيم الإدارية المتطورة	2
25	الإستراتيجيات التنافسية لبورتر	3
32	أدوات وأهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة	4
37	طريقة التكلفة المستهدفة	5
42	أساليب تحقيق الميزة التنافسية في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة	6
44	نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط	7
56	مفهوم إدارة الجودة الشاملة	8
58	دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين الجودة وتعزيز المركز التنافسي للمؤسسة	9
61	مفهوم سلسلة القيمة	10
63	التكامل بين كل من سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج	11
65	الجوانب الأربعة لبطاقة الاهداف المتوازن	12
67	الخطوات التفصيلية اللازمة لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن	13
74	أبعاد الميزة التنافسية	14

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

شهد العالم على مدار العقود الأخرين تطورات سريعة ومتلاحقة في بيئة عمل الشركات الصناعية و الخدمية والتجارية نتيجة للتوجه نحو حرية التجارة وتعاضم دور الشركات متعددة الجنسيات، وزيادة حدة المنافسة محلياً وعالمياً وتزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات وظهور التجارة الالكترونية والتداخل بين الاعتبارات السياسية والاقتصادية، وظهور نظم صناعية جديدة تركز على الآلية الكاملة وتخفيض أعداد القوى العاملة، وانحسار المد الاشتراكي وتعاضم الفكر الرأسمالي، والتوجه نحو خدمة المستهلك وحماية البيئة (محمد، 2012: 5)، والتوجه إلى السوق الذي نشأ نتيجة تحول الأسواق تدريجياً من نمط أسواق البائع إلى نمط أسواق المشتري. فأسواق البائع تتميز بأن المنتجين فيها يستطيعون بيع كل ما يمكن إنتاجه، وتكون المواصفات محددة مسبقاً بمعرفة المنتجين دون الاهتمام برغبات العملاء، وبالتالي تكون إستراتيجية الشركة هي مضاعفة المخرجات لعملاء يستطيعون الحصول على ما يحتاجونه من منتجات نمطية عند سعر مرتفع وجودة متواضعة نسبياً وتوصيلها في وقت طويل نسبياً (EL Kelety, 2006: 12) وبالإضافة إلى قصر دورة حياة المنتجات مما ترتب عليه ضرورة البحث عن رغبات العملاء ومن ثم إشباعها. وحتى تستطيع الشركات أن تعمل في ظل تلك البيئة المتغيرة والعمل على إرضاء عملائها عليها أن تكون قادرة على المنافسة، ولن تكون تلك الشركات قادرة على المنافسة إلا إذا انتهجت أساليب إدارية حديثة الهدف تتفق تماماً مع أهداف المنظمة في ظل البيئة الحديثة منها إدارة التكلفة وخلق قيمة لتوجه نحو خدمة المستهلك وحماية البيئة.

ونظراً لتطبيق اتفاقية منظمة التجارة العالمية أصبح العالم سوقاً واحدة تمثل المنافسة أهم خصائصها، ومن ثم أصبحت كل دولة تسعى إلى دعم منتجاتها حتى تحصل على أكبر حصة ممكنة من تلك السوق في ظل المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية للنظام العالمي الجديد. ونتيجة ذلك وجدت الشركات أنها أمام تحديات كبيرة ومحمومة تتطلب منها مواكبة هذه التغيرات الجوهرية لزيادة قدرتها على المنافسة والمحافظة على الحصة السوقية لها، وذلك لا يتم إلا من خلال أسس علمية دقيقة وابتكار أساليب محاسبية وأنظمة التكاليف متطورة تتوافق مع سمات البيئة الأعمال الحديثة، كما أشار Wegman إلى أن الدافع الرئيسي وراء تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هو التغير في بيئة الأعمال والتطورات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة وتتلخص أهداف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تقليل التعارض وتوفير الرقابة، وربط الإستراتيجية بتخصيص الموارد، وتسهيل التناغم الداخلي لعمليات المنظمة (Wegman, 2008: 3). وبالتالي لم يعد دور المحاسبة الإدارية قاصراً على تقديم المعلومات لاتخاذ القرارات والقيام بالوظائف الإدارية بل تعدى ذلك إلى تسهيل وترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية الإستراتيجية وتطوير وانجاز إستراتيجيات الإدارة، بالإضافة إلى أن الأساليب التقليدية للمحاسبة عن

التكاليف أصبحت تواجه بعض القصور والعجز عن جعل الشركات بكافة أنواعها غير قادرة على المنافسة، الأمر الذي يحتم على هذه الشركات استخدام كل ما لديها من أساليب محاسبية إدارية فعالة تتميز بتقديم معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية للمنشأة. وفي ظل تطورات البيئة الاقتصادية الحديثة والمتلاحقة أصبحت الحاجة إلى مخرجات أنظمة التكاليف ليس مقصوراً على المنشآت الصناعية فقط بل تكون الحاجة لمخرجاته لكافة أنواع الشركات بغض النظر عن طبيعة نشاطها سواء كانت تلك الشركات خدمية أم صناعية مما أدى ذلك إلى ظهور مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية (زعر، 2013: 31).

ولقد أثبت مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية نجاحه في معالجة أوجه القصور في نظام محاسبة التكاليف التقليدية التي تواجه الشركات في ظل العالم الجديد وأثر ذلك على دعم القدرة التنافسية لتلك الشركات التي تمكنها من البقاء والاستمرار في المحافظة أعمالها، وخصوصاً بعد تزايد الاتجاه نحو الانفتاح والعولمة.

1-1 مشكلة الدراسة:

تعتبر شركات قطاع الخدمات كغيرها من الشركات الصناعية التي تحتاج إلى نظم متطورة لاتخاذ القرارات وخاصة في التكاليف، حيث أصبحت نظم التكاليف التقليدية لا تتلاءم مع متطلبات البيئة الحديثة والمنافسة الشديدة والجودة. وذلك استناداً للنتائج والتوصيات التي قدمتها الدراسات السابقة والتي أظهرت أن أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات تحتاج إلى تطوير وتحسين دائم لمواكبة التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة تمكنها من فهم تكاليفها وتجديد موارد ذات ربحية لمنتجاتها وعملياتها وأسواقها. وحيث تعتبر إدارة التكاليف إستراتيجياً من الأساليب الإدارية الحديثة التي ثبت نجاحها ونجاحتها في العديد من الدول في تحقيق الميزة التنافسية وتعظيم الربحية وتحسين عملية اتخاذ القرارات. وشركات قطاع الخدمات الفلسطينية في حاجة لتبني نظم تكاليف متطورة حديثة نظراً للأوضاع السياسية والاقتصادية غير المستقرة التي فرضت منافسة شديدة من قبل الشركات المحلية والدولية.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي التالي:

هل تستخدم شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة إدارة التكلفة الإستراتيجية في عملية اتخاذ القرارات؟

ومن هذا السؤال تتفرع الأسئلة التالية:

- ما مدى تطبيق شركات الخدمات العاملة في قطاع غزة لنظام تكاليف وفق أسس علمية محاسبية يلبي حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات؟

- ما مدى استخدام شركات الخدمات العاملة في قطاع غزة لأدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية؟
- ما مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من قبل إدارات شركات الخدمات العاملة في قطاع غزة؟
- ما هي الصعوبات التي تواجه إدارات شركات الخدمات العاملة في قطاع غزة عند تبنيها مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية؟

2-1 أهمية الدراسة:

- تتبع أهمية الدراسة من كونها تتناول موضوع من المواضيع الحديثة التي تساهم في تحقيق القدرة التنافسية وتعظيم الربحية وهو أسلوب إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي.
- تعتبر شركات قطاع الخدمات مهمة وضرورية لمتطلبات الحياة المعاصرة نظراً للتقدم التكنولوجي الهائل الذي يسود العالم كله، أصبحت هذه الشركات لا تقل أهمية عن الشركات الصناعية لما توفر العديد من الخدمات لتلبية حاجات المجتمع المتجددة كشركة الاتصالات وشركة جوال وشركة التأمين والجامعات والبنوك.
- يستمد البحث أهميته من حاجة الشركات الماسة إلى تحسين الإنتاجية وتحسين جودة الخدمات وتعظيم قيمة الشركة والقدرة التنافسية لديها كان لا بد أن تتبنى شركات الخدمات أساليب وأدوات حديثة لإدارة التكلفة مثل التكلفة على أساس النشاط والتحسين المستمر للتكلفة وإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس المواصفات وبطاقة الأداء المتوازن.

3-1 أهداف الدراسة:

- تهدف الدراسة بصفة أساسية إلى إلقاء الضوء على إدارة التكاليف الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات من قبل شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة وقد انبثقت عن الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية وهي:
- مدى وجود نظام محاسبة تكاليف في شركات قطاع الخدمات العاملة في قطاع غزة.
 - بيان مدى استخدام شركات قطاع الخدمات العاملة في قطاع غزة لأدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية.
 - بيان مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من قبل إدارات شركات قطاع الخدمات العاملة في قطاع غزة.

- الكشف عن الصعوبات التي تواجه إدارات شركات الخدمات العاملة في قطاع غزة عند تبنيها مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية.

1-4 فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة تم صياغة فرضيات الدراسة التالية:

الفرضية الأولى:

تستخدم شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة نظام تكاليف مطبق وفق أسس علمية محاسبية تلبي حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات.

الفرضية الثانية:

تستخدم إدارات شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية.

الفرضية الثالثة:

مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من قبل إدارات شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

الفرضية الرابعة:

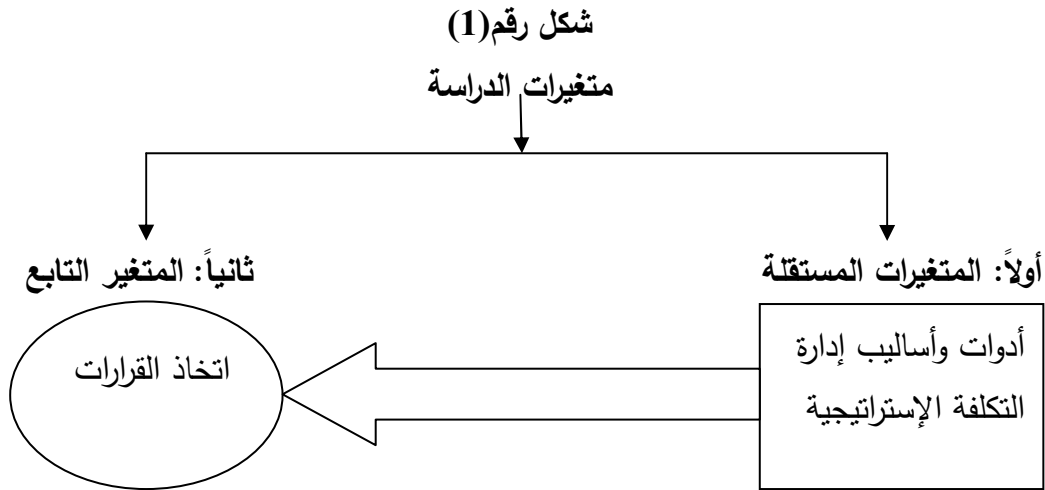
تواجه إدارات شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة العديد من الصعوبات عند تطبيقها مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية.

5-1 متغيرات الدراسة:

يوضح الشكل رقم (1) متغيرات الدراسة وهي تشمل:

أولاً: المتغيرات المستقلة: أدوات وأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس الأنشطة، هندسة القيمة، الإدارة على أساس الأنشطة، الموازنة على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن، سيجماستة، نظرية القيود، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة على أساس المواصفات، المحاسبة عن الانجاز، التحسين المستمر، تحليل الميزة التنافسية، القياس المقارن، التصنيع المرن.

ثانياً: المتغير التابع: اتخاذ القرارات.



المصدر: (إعداد الباحثة).

1-6 الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

(1) دراسة (المحمود ورزق، 2005)، بعنوان: "مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الأساليب الحالية للمحاسبة عن التكاليف لأغراض الرقابة على بعض الشركات المساهمة السعودية في ظل بيئة النظام العالمي الجديد، وتوضيح متطلبات دعم القدرة التنافسية للشركات، وإبراز أهمية إدارة التكلفة من منظور استراتيجي كمنطلق للتحسين المستمر للميزة التنافسية لدعم القدرة التنافسية للشركات، ودعم المركز التنافسي لتلك الشركات في السوق العالمية. وقد توصلت الدراسة إلى: وجود تحديات وسمات جديدة يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع إستراتيجية لدعم وتنمية القدرة التنافسية، وتصميم نظم محاسبة التكاليف حديثة لتوفير المعلومات التكاليفية اللازمة للإدارة، وتعتبر إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي منهج متكامل يعمل على دعم الميزة التنافسية. وأوصت الدراسة بالتركيز على منظومة متطورة تعمل على تنمية وتطوير الموارد البشرية، وتأهيل الشركات للحصول على شهادة المطابقة الدولية (أيزو9000) كأساس لتحقيق الجودة الشاملة، وإعادة النظر في التشريعات ذات الصلة، والتركيز على الميزة التنافسية، والتأكيد على استخدام أساليب إدارة التكلفة الحديثة من قبل ذو الاختصاص ودعم الأنشطة والارتكاز على قاعدة بيانات لدعم اتخاذ القرارات.

(2) دراسة (عبد الصادق، 2005)، بعنوان: "العلاقة بين أحد المداخل الحديثة في علم التكاليف وهو الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من ناحية وأحد المداخل الحديثة في التحليل المحاسبي الاستراتيجي لدخل التشغيل من ناحية أخرى".

هدفت الدراسة إلى الكشف عن حقيقة العلاقة بين أحد المداخل الحديثة في علم التكاليف وهو الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من ناحية وأحد المداخل الحديثة في التحليل المحاسبي الاستراتيجي لدخل التشغيل من ناحية أخرى في الشركات المصرية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات المصرية تركز اهتمامها على المتطلبات التسويقية اللازمة لكل مرحلة في دورة حياة المنتجات، وانخفاض اهتمام تلك الشركات بتحليل تكاليف دورة حياة المنتجات التي تقدمها، والتأثير الإيجابي لمدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على دخل التشغيل. ولقد أوصت الدراسة بضرورة استخدام الشركات أحد المداخل الحديثة في التحليل المحاسبي الاستراتيجي، والاهتمام بتحليل دورة حياة المنتجات التي تقدمها.

(3) دراسة (الرشيدى، 2006)، بعنوان: "مدى استخدام مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تطوير فعالية اتخاذ قرارات الاستثمار في ظل بيئة الأعمال".

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح مدى استخدام مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تطوير فعالية اتخاذ قرارات الاستثمار في الشركات المصرية التي تزاول التجارة الالكترونية.

أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي: أن شركات المصرية تقوم بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ولكن بشكل مبسط وبدون إتباع خطوات منهجية ومنظمة مما يدل على عدم توافر البيئة المناسبة لتطبيق هذا المدخل، ووجود فجوة كبيرة بين الفكر النظري والتطبيق العملي تجلت في عدم المعرفة الكاملة بمدخل التكلفة الإستراتيجية.

وأوصت الدراسة بضرورة تبني الشركات المصرية أهداف ومفاهيم جديدة في محاسبة التكاليف للتوافق مع البيئة الصناعية الحديثة.

(4) دراسة (درغام، 2007)، بعنوان: "مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي: توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام (ABC) لدى المستشفيات العاملة في قطاع غزة.

ولقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: تبني تطبيق نظام(ABC) لأنه يقدم بيانات تتميز بالدقة وبأقل التكاليف وتساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة، إنشاء أقسام مستقلة لمحاسبة التكاليف وتدعيمها بالكوادر المؤهلة، التدرج في تطبيق نظام(ABC) وذلك من خلال تطبيقه على مراحل يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى الشركة ككل.

(5) دراسة(عطوى، 2008)، بعنوان: "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف". هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء فكرة شاملة عن أسلوب التكلفة المستهدفة وكيفية تطبيقه، وإثبات إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل إدارات الشركات الجزائرية لتصنيع اللواحق الصناعية والصحية كأداة فعالة لإدارة التكاليف تمكن الشركة من اكتساب ميزة تنافسية تدعم مركزها وتضمن بقاؤها واستمرارها، وكذلك إبراز مفهوم تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج وللوصول إلى التكلفة المستهدفة.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي: أن أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية وإنما نظام استراتيجي متكامل والأرباح يأخذها بعين الاعتبار السوق(تحديد السعر التنافسي) ومتطلبات العملاء(تحديد خصائص المنتجات) وإستراتيجية يتم بمقتضاها تحديد الأرباح المراد تحقيقها، وإن استخدام التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج وتحقيق الميزة التنافسية المرجوة.

وأوصت الدراسة بإعادة النظر في بعض المواد المستخدمة في العمليات الإنتاجية في محاولة لإيجاد بديل بأقل الأسعار وبنفس الجودة، وأيضاً تعديل تصميم المنتج لتحقيق اقتصاد في تكلفته.

(6) دراسة(منصور، 2008)، بعنوان: "تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية".

هدفت الدراسة إلى مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية في ميناء بور سعيد بهدف دعم قدرتها التنافسية وما هي أسباب عدم تطبيقه؟ أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن تطوير النظام المحاسبي التكاليفي المطبق بالمنظمة الخدمية يوفر معلومات تكاليفية سليمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ويوجد بعض المعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل المنظمات الخدمية وهي مقاومة العاملين ورفضهم للتغيير والتطوير، وأن سعر الخدمة محدد بقرار وزاري مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة الخدمة، وعدم أخذ الاعتبارات التسويقية للخدمة في الاعتبار. وقد أوصت الدراسة بأن تكون هذه الدراسة بوابة لأبحاث أخرى تسلط الضوء على المداخل الحديثة لإدارة التكلفة، وخصوصاً مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة.

(7) دراسة (البشيتي، 2009)، بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الفلسطينية العاملة في قطاع غزة".

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض نظام الموازنة على أساس الأنشطة Activity- Based Budgeting من جميع جوانبه، وبيان إمكانية تطبيق هذا النظام في بيئة المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، ومدى توفر مقومات تطبيقه.

ولقد توصلت الدراسة للنتائج التالية: توفر المقومات الأساسية لتطبيق الموازنات على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية في قطاع غزة، وأن جميع المقومات المقترحة في الدراسة موجودة فعلاً في الواقع. ولقد أوصت الدراسة بالتوصيات التالية: تبني تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) لأنه يقدم بيانات أكثر دقة، وتساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة. والتحول التدريجي نحو تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى المصرف ككل.

(8) دراسة (التمى، 2009)، بعنوان: "الأثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الأثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في أربع شركات صناعية في الموصل. وأهم نتائج الدراسة التي توصلت لها هي: عدم فاعلية تنمية الوعي التكاليفي وضعف مقومات تطبيق وتفعيل أساليب إدارة التكلفة بشكل عام في المنشآت التي جرت عليها الدراسة، وأيضاً وجود فجوة كبيرة واضحة بين الجانب العلمي للبحوث والدراسات والجانب الميداني لتطبيق أساليب إدارة التكلفة في المنشآت.

وأهم ما أوصت بها الدراسة هي: توجيه الاهتمام نحو تنمية الوعي التكاليفي وتفعيل دور أساليب إدارة التكلفة في المنشآت، وضرورة الاهتمام بالبحوث والدراسات العلمية والميدانية الموجهة نحو تكامل أساليب إدارة التكلفة، وخاصة لأسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة مع باقي الأساليب والأدوات لتطوير مخرجات نظم التكاليف.

(9) دراسة (التمى وشهاب، 2010)، بعنوان: "استخدام أسلوب مصفوفة الجودة والوظائف في خفض تكلفة الخدمة في المستشفيات".

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز تحديد مجالات استخدام أسلوب مصفوفة الجودة والوظائف في خفض تكلفة الخدمة في المستشفى ولقد تم إجراء دراسة الحالة على مستشفيات حلب والموصل.

وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: استخدام مصفوفة الجودة والوظائف وهندسة القيمة وأدوات التحليل الوظيفي في قطاع الخدمات ساعد كثيراً في مساندة خفض التكلفة، وسد فجوة التكلفة على أساس تحديد مؤشر القيمة.

وتوصي الدراسة بتوضيح الإطار الفكري لأسلوب مصفوفة الجودة وأساليب إدارة التكلفة المساندة لها وخاصة أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة، وضرورة الاهتمام بتكاليف دورة حياة الخدمة وتخطيط التكاليف في مرحلة التصميم، وأيضاً نشر خطوات تطبيق هذا الإطار في المنشآت الخدمية، وعلى إدارات المنشآت الاهتمام بتوجيه فريق العمل واشتراك الكوادر الإدارية والمحاسبية مع الجهات الأكاديمية وذلك لمساندة تطبيق إدارة التكلفة والإنتاج، وضرورة الاهتمام بالبحوث الموجهة نحو تكامل أساليب إدارة التكلفة بما يخدم تحقيق أهداف الشركة.

(10) دراسة (العفيري، 2010)، بعنوان: "تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً".

هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية السعودية إقليمياً ودولياً وباستخدام المنهج التحليلي . وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها: أنه أمكن للمدخل المتكامل الجمع بين أدوات إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد بالإضافة إلى تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى إستراتيجيتي إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي ترضي العميل. وأوصت الدراسة بأن على الشركات الصناعية تحديث التكامل بين أدوات إدارة التكاليف لتوفير متطلبات الإنتاج وتخفيض التكاليف وتقييم المنتجات ومقارنتها بالمنافسين للوصول إلى إستراتيجيتي التكلفة والتميز، وأن على الشركات الصناعية التركيز على جودة الأداء لضمان الميزة التنافسية للشركة من خلال سلسلة القيمة التي تحققها للعميل.

(11) دراسة (سيد، 2010)، بعنوان: "تقييم فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداة في ترشيد القرارات في الإدارة الإستراتيجية في منظمات الأعمال".

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فاعلية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجية (مقاييس الأداء المتوازن، وأسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنظمات الأعمال المصرية وتحسين أدائها ودعم مركزها التنافسي.

وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: أهمية أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم أداء الإستراتيجية 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.

(12) دراسة(علي، 2010)، بعنوان: "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية".

تهدف هذه الدراسة إلى مدى تطبيق الشركات الصناعية المصرية بمدينة الإسكندرية ومدينة برج العرب ومنطقة العامرية لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، ومدى تطبيقهم لأدوات إدارة التكلفة، ومدى توافر مقومات ومتطلبات تطبيق الإطار المقترح.

وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج وهي: أن غالبية الشركات تعتمد علي أسلوب واحد أو أسلوبين أو على الأكثر ثلاثة أساليب من أساليب إدارة التكلفة وهي مطبقة بشكل جزئي أيضاً، ووجود فجوة واضحة بين الدراسات والبحوث الأكاديمية وبين الواقع العملي.

أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة هي: ضرورة الاهتمام بتحليل التكاليف من منظور مواصفات المنتج، والتركيز علي تلبية رغبات ومواصفات العملاء في المنتج لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، وضرورة بذل الجهود لإعادة النظر في أنظمة التكاليف المطبقة في بعض الشركات المصرية وتطويرها من خلال تفعيل دور محاسبة التكاليف ونشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة للتصدي للمنافسة الشديدة، وضرورة التوسع في الدراسات والجهود البحثية.

(13) دراسة(ناصر، 2010)، بعنوان: "فعالية تطبيق أساليب و مداخل خفض التكلفة لتحديد مدى كفاءتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الصناعية والاقتصادية الحديثة".

هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية تطبيق أساليب ومداخل خفض التكلفة لتحديد مدى كفاءتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الصناعية والاقتصادية الحديثة، حيث طبقت هذه الدراسة على عينة من شركات قطاع الأعمال في مصر.

وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: أن مدخل قياس التكلفة بشكله التقليدي لا يعكس طبيعة تكلفة المنتجات في بيئة الصناعة الحديثة التي تتسم بتعدد منتجاتها، وأن الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة متمثلة في مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط ومدخل التكلفة المستهدفة ومدخل التحسين المستمر ومدخل دورة تكلفة المنتج يتكامل مع مدخل نظام التكاليف التقليدي.

وأوصت الدراسة بضرورة تبني أساليب حديثة لخفض التكلفة تواكب التطورات الحديثة للوصول إلى خفض الحقيقي للتكلفة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الأساليب التي تطبقها الشركة.

(14) دراسة (ياسين، 2010)، بعنوان: "الطرق الحديثة لاحتساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، دراسة حالة على مؤسسة نفضال فرع GPL بالبلدية في الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعلى رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ومدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية لتطبيقها على رفع وزيادة ربحيتها، وتحسين قراراتها. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: أن المؤسسات الاقتصادية على اختلاف أنشطتها تعتمد على نظم تكاليف تقليدية كطريقة التكاليف الكلية أو طريقة التكاليف المتغيرة أو طريقة التكاليف المعيارية. وأن المؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وأن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظراً لصعوبة تتبعها إلى المنتجات، وأن نظم التكاليف الحديثة توفر معلومات دقيقة وأكثر مصداقية، مما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية. وتوصي الدراسة بأنه يجب على المؤسسات تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وضرورة مشاركة جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وضرورة إنشاء قسم خاص بنظام التكاليف وللمراقبة عن طريق وضع قوانين ملزمة لتطبيق نظم تكاليف حديثة.

(15) دراسة (أبو جزر، 2012)، بعنوان: "مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني".

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام (BSC) كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني، حيث اعتمدت على التحليل الإحصائي الوصفي. ولقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: وجود أثر إيجابي لجميع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على أداء البنك بدرجات متفاوتة نسبياً، يطبق البنك مقاييس مالية ومقاييس غير مالية، وجود عدد مناسب من الموظفين الذين يمتلكون خبرات عملية مميزة. ولقد توصلت الدراسة لعدة توصيات هي: ضرورة تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وتوعية العاملين وزيادة ثقافتهم من خلال تقديم دورات العلمية وورش العمل، ونشر فكرة بطاقة الأداء المتوازن، وتعزيز الاهتمام بتطبيقه بشكل أكبر مما هو مطبق.

(16) دراسة (حماد، 2012)، بعنوان: "نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)".

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على نظام الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting من جميع جوانبه المحاسبية من ناحية، واقتراح نموذج لتطبيقه في مستشفى دار السلام في خانينوس في قطاع غزة من ناحية أخرى، ومعرفة مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيقه. ولقد توصلت الدراسة لمجموعة نتائج منها: يوفر نظام (ABB) معلومات دقيقة عن تكاليف الخدمة، ووجود بعض المعوقات العملية والفنية المتعلقة بتحليل الأنشطة.

وتوصلت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها: ضرورة التخطيط الجيد لاستخدام هذا الأسلوب، والاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين، واعتماد هذا الأسلوب كأساس لإعداد الموازنات، وإنشاء أقسام مستقلة للموازنات في المستشفيات الخاصة العاملة في قطاع غزة، واستخدام كوادر مؤهلين علمياً وعملياً.

(17) دراسة (خلف والناصر، 2012)، بعنوان: "دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية".

لقد أجريت هذه الدراسة على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوى في العراق، وكانت هذه الدراسة تهدف إلى تحديد الوعي التكاليفي ومفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية، وبيان دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية بالوحدات الصناعية في إدارة التكلفة الإستراتيجية. ولقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: أن نشر الوعي التكاليفي وتنميته لدى المستويات الإدارية بالوحدات يساعد بشكل كبير على تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، وأن تقنيات إدارة التكلفة تعمل على توفير قدر كافي من المعلومات الدقيقة والمساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة.

أهم التوصيات التي أوصت الدراسة بها هي: ضرورة تنمية ونشر الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية والتوجه نحو تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، والاهتمام بتحليل التكلفة، بالإضافة إلى الاهتمام بالدراسات التي تجري نحو تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، والاستفادة من التجارب والأبحاث لأجل المساهمة في تعزيز دعم الميزة التنافسية.

(18) دراسة (أبو حمام، 2013)، بعنوان: "أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات".

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، والتعرف على العلاقة بين ممارسة الشركات لهذه الأساليب، وكل من التمويل بالدين، والتمويل بحقوق الملكية، والتمويل الذاتي.

وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: وجود علاقة طردية بين نسبة تطبيق الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والاعتماد على التمويل بالدين، وأن هناك علاقة عكسية بين ممارسة الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتمويل بالأرباح. ولقد أوصت الدراسة بعدة توصيات وهي: ضرورة مراعاة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للتركيب المثلى لهيكل رأس المال عند اتخاذها القرار التمويلي للوصول إلى أدنى حد من التكلفة المرجحة لرأس المال، وضرورة مراعاة تلك الشركات عند اتخاذها القرار التمويلي التوازن بين العائد من رأس المال وتكلفته من جهة، وبين التكلفة التمويلية من جهة أخرى.

(19) دراسة (زعر، 2013)، بعنوان: "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات".

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى تطبيق شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: أن مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية يؤدي دوراً رئيساً في الوحدات الاقتصادية بغض النظر عن نشاطها حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية، وتعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل، وأن استخدام إدارة التكلفة الإستراتيجية يدعم تطوير مراحل تقييم القرارات الاستثمارية، وأن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بإتباع أدوات إستراتيجية لإدارة التكلفة بشكل مبسط. وقد قدمت الدراسة التوصيات التالية وهي: الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف واستخدام أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية وذلك لتخفيض التكاليف وتحسين المركز التنافسي للشركة، وضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بين شركات قطاع الخدمات لمواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة.

ثانياً : الدراسات الأجنبية :-

(1) دراسة (Austill, 2006)، بعنوان: "تطوير المنتجات وإدارة التكلفة باستخدام التكلفة المستهدفة". تهدف هذه الدراسة إلى توضيح سبل تطوير المنتجات وإدارة التكلفة من خلال استخدام التكلفة المستهدفة. ولقد أجريت دراسة ميدانية على مزارع كرا ندون في جنوب إنديانا. ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التالية: أن الحاجة إلى تحسين الإنتاجية وتحسين جودة المنتجات تسببت في تبنى الشركات للآليات الحديثة لإدارة التكلفة مثل إدارة التكلفة على أساس النشاط والتحسين المستمر للتكلفة وإدارة المخزون بالتوقيت المنضبط وإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة،

واعتبر أن مدخل التكلفة المستهدفة من أفضل ممارسات المحاسبة الإدارية، وأن هناك قيود مفروضة على الشركة من حيث السعر وخصائص المنتج والجودة وسلسلة التوريد، وأن الشركة لن تكون قادرة على تصنيع المنتجات ضمن تكاليف المنتج المسموح به، ولذلك ستقوم الشركة باستخدام تقنيات أخرى كإدارة التكاليف على أساس النشاط، وأن إدارة الشركة لسلسلة التوريد ستبقى نشطة جداً" في مجال التصنيع للشركة والتسويق والأنشطة اللوجستية، وهندسة القيمة ستظل تستخدم في جميع مراحل تطوير المنتجات والتخطيط لها.

وتوصي الدراسة بإجراء تغيير وإضافة منتجات جديدة وتعزيز الصناعات التحويلية للمنتجات وذلك باستخدام التكلفة المستهدفة، وضرورة التخطيط لتحقيق قدر أكبر من الربحية والكفاءة.

(2) دراسة (El-kelety, 2006)، بعنوان: " الإطار المفاهيمي لإدارة التكاليف الإستراتيجية "

أجريت هذه الدراسة في إحدى جامعات ألمانيا، والتي هدفت إلى طرح مقترح شامل للإطار المفاهيمي لإدارة التكاليف الإستراتيجية والمساهمة في سد الفجوة في أدبيات إدارة التكاليف الإستراتيجية، ودراسة وتقييم نظم إدارة التكاليف التقليدية في ضوء التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة.

ولقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: أن الأعمال تؤثر على هيكل تكاليف وتكوين تكاليف دورة حياة المنتج، وتطوير نظم إدارة التكاليف حتى تتكيف مع بيئة الأعمال الحديثة، وأن مدخل إدارة التكاليف الإستراتيجية لا يقتصر على تخفيض التكاليف بل على إدارة معلومات التكلفة لصنع القرار، واستخدام تقنيات إدارة التكاليف التي تقلل التكاليف وتعمل على تحسين الموقع الاستراتيجي. وأوصت الدراسة بضرورة الأخذ بالاعتبار تحقيق أهداف أخرى إلى جانب هدف تخفيض التكاليف وهي تحسين رضا العملاء وتعظيم الموقف الاستراتيجي والربحية، وتحليل المنتج من حيث التكلفة الإستراتيجية من مرحلة تعريف المنتج وتصميمه، ويتم اتخاذ القرارات خلال دورة تطوير المنتج للبحث عن ميزة تنافسية.

(3) دراسة (El-Dyasty, 2006)، بعنوان: "إطار عملي لانجاز إدارة التكلفة الإستراتيجية".

تهدف هذه الدراسة إلى طرح إطار متكامل لربط أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة للمساعدة في خلق قيمة للمنشأة، وتحليل أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتقديم إطار متكامل لتستفيد منه الشركات المصرية والمساهمين، وتحديد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة المقترح استخدامها في الإدارة الإستراتيجية. ولقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: أن نظم التكاليف التقليدية لا تكفي للتعامل في ظل ظروف البيئة الاقتصادية الجديدة، وأن الشركات تتبنى مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية كإدارة قوية لتحقيق

ميزة تنافسية وتعظيم الأرباح في المدى القصير والطويل، وأن ليس هناك إطار متكامل يجمع بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية.

ولقد أوصت الدراسة بتطوير وتقييم أدوات مختلفة لإدارة التكلفة الإستراتيجية للتغلب على المنافسة القوية في الأسواق المحلية والدولية وعبر الانترنت، والتركيز على الجودة وتحقيق رضا المستهلك.

(4) دراسة (Wegman، 2008)، بعنوان: "تطورات وتحسينات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة". هدفت هذه الدراسة لتحليل تطبيقات المحاسبة الإدارية التي تحاول تحسين التكاليف على أساس النشاط في الشركات الفرنسية، وتقديم وصف لمدخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وطرح مقترح شامل لتحليل ربحية العميل وإدارة التكلفة المشتركة التنظيمية.

أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة إلى أن التكاليف على أساس النشاط المطبقة في الشركة تعتمد على خصوصيات تلك الشركة، وأهمية تكنولوجيا المعلومات لعرض الرؤية المفضلة للتكلفة على أساس النشاط، والزبائن (الداخلية والخارجية) هي كائنات أكثر أهمية للتكلفة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير العديد من الدراسات التي تتناول موضوع التكلفة على أساس الأنشطة وأدلة سلسلة التوريد، وإجراء المزيد من البحوث المستقبلية وتحليل نظرية الاحتمالات التي توضح العلاقات بين العناصر المختلفة للتكلفة على أساس النشاط، وتحليل العديد من تطبيقات التكلفة على أساس النشاط التي تكشف النظم لمحاسبية متعددة الأبعاد.

(5) دراسة (Zengin and Ada, 2010)، بعنوان: "إدارة التكلفة خلال تصميم المنتج: منهج التكلفة المستهدفة".

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف دور التكاليف المستهدفة في إدارة تكاليف المنتج مع تعزيز مواصفات الجودة التي من شأنها تلبية احتياجات ومتطلبات العملاء، وبالإضافة إلى تطوير التكلفة المستهدفة للوحدة التي تسهل تطبيق التكلفة المستهدفة وخاصة في المشاريع الصغيرة والمتوسطة في أزمير في تركيا، وإبراز أهمية أدوات إدارة العمليات مثل تحسين وظيفة الجودة وهندسة القيمة ، وأخذها بعين الاعتبار وتقييمها من خلال اندماجها في التكلفة المستهدفة.

وأوصت الدراسة بتوضيح أثر التكلفة الكلية لتحسين وظيفة الجودة للتكلفة المستهدفة على الشركات الصغيرة والمتوسطة في تركيا في مدينة أزمير.

(6) دراسة (Hutaibat, 2011)، بعنوان: "سلسلة القيمة لمحاسبة الإدارة الإستراتيجية في التعليم العالي".

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم مقترح سلسلة القيمة للتعليم العالي ومدى مساهمة سلسلة القيمة في تحديد الميزة التنافسية للتعليم العالي في الأردن وذلك على أساس الموارد والقدرات. لقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: أن أسلوب سلسلة القيمة لمحاسبة الإدارة الإستراتيجية يساهم في تحديد الميزة التنافسية للتعليم العالي وفق الموارد المتاحة، ويعتبر تحليل سلسلة القيمة أداة فعالة للإدارة الإستراتيجية والتخطيط وتطوير مزايا تنافسية، ويمكن الوصول إلى نموذج فعال للإدارة الإستراتيجية وتحليل التكاليف الإستراتيجية إذا تم توفير المعلومات المناسبة والدقيقة. أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة هي: الاهتمام بتطبيق أسلوب سلسلة القيمة في المؤسسات المختلفة في المستقبل، وضرورة بذل جهداً واعياً من قبل المسؤولين في استخدام كل المعلومات المتاحة ذات العلاقة بتحقيق ميزة تنافسية مع توشي الدقة عند جمع تلك المعلومات.

(7) دراسة (El-Hwaity, 2013)، بعنوان: "إدارة التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم الميزة التنافسية".

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية تكامل أدوات وأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم الميزة التنافسية، وبيان إمكانية تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، والتعرف على المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه، والصعوبات التي تحول دون تطبيقه. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج عديدة منها: عدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات الصناعية، وأهمية تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية وتحقيقه للعديد من المزايا على الرغم من وجود بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل، وأن الشركات تطبق أدوات وأساليب هذا المدخل بشكل مبسط دون إتباع إجراءات علمية ومنهجية محددة. ولقد أوصت هذه الدراسة بضرورة بذل الجهود لإعادة النظر في أنظمة التكاليف المطبقة في بعض الشركات الفلسطينية وتطويرها بما يتواءم مع متغيرات البيئة الحديثة لما له من مزايا في تخفيض التكلفة وتحسين القرارات الإدارية وترشيدها.

7-1 التعليق على الدراسات السابقة:-

تناولت الدراسات السابقة موضوع التكاليف الإستراتيجية حيث أشارت إلى إمكانية وأهمية تطبيق إدارة التكلفة الإستراتيجية في بعض المجالات ومدى استخدامها في عملية اتخاذ القرار وبيان أهميتها، ولقد تطرقت معظم الدراسات لأحد أدوات مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ودون أن تتناول جميع أدوات وأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية بصورة شاملة، حيث كانت معظم الدراسات تتناول أداة أو أداتين، لقد تناولت هذه الدراسة مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بصورة شاملة وواضحة لجميع أدواتها وأساليبها، والتعرف على مدى أهميتها ومزاياها في مساعدة إدارات الشركات في عملية صنع واتخاذ القرارات السليمة الصحيحة المتعلقة أهداف الشركة الإستراتيجية كتعزيز القدرة التنافسية للشركات وتحقيق مزايا تنافسية تمكنها من البقاء والاستمرار في الأسواق، ونتيجة للإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة وغيرها من الدراسات التي تناولت إدارة التكلفة الإستراتيجية تأتي هذه الدراسة في محاولة لدراسة مدى إدراك إدارات شركات الخدمات في قطاع غزة لاستخدام مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية في اتخاذ القرار والتي تعمل في ظل ظروف بيئية واقتصادية ذات طبيعة خاصة تختلف عن تلك التي أجريت عليها الدراسات السابقة، حيث تتميز غالبية الشركات في قطاع غزة بطابع عائلي، حيث يشغل معظم الوظائف الإدارية المهمة الأبناء وأبناء العم، مما يؤدي إلى ضعف التنسيق بين إدارة الشركة وبين العاملين، وعدم مشاركتهم في عملية اتخاذ القرارات الإدارية، وأن غالبية الشركات حجم رأس مالها أقل من 5 مليون، حيث يعتبر هذا الحجم قليل بالنسبة للشركات العالمية، وهذا يدل على مدى ما تعانيه الشركات من الحصار المفروض عليها من قبل الاحتلال، والذي يقف عائقاً أمام نشاطها مع الشركات العالمية لتبادل الخبرات، ولقد تم الاستفادة من الدراسات السابقة في تصميم استبانته تتناسب مع ظروف تلك الشركات واستخلاص البيانات والمعلومات التي تتطلبها هذه الدراسة.

فهرس الاختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة لانجليزية	المصطلح باللغة العربية
SCM	Strategic Cost Management	إدارة التكلفة الإستراتيجية
TC	Target Cost	التكلفة المستهدفة
VE	Value Engineering	هندسة القيمة
ABC	Activity Based Cost	التكلفة على أساس النشاط
ABM	Activity Based Management	الإدارة على أساس النشاط
ABC	Attribute Based Cost	التكلفة على أساس المواصفات
BSC	Balanced Score Card	بطاقة الأداء المتوازن
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
TOC	Theory of constraints	نظرية القيود
TA	Throughput Accounting	المحاسبة عن الانجاز
LC	Life Cycle	دورة حياة المنتج
KC	Kaizen Cost	التحسين المستمر
VCA	Value Chain Analysis	تحليل سلسلة القيمة
JIT	Just In Time	المخزون في الموعد المحدد
SS	Six Sigma	سته سيجم
CAA	Competitive Advantage Analysis	تحليل الميزة التنافسية
BM	Benchmarking	القياس المقارن
SPSS	Statistical Package Social Science	التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية

الفصل الثاني

مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية

تمهيد:

تواجه الشركات اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية حيث تنشط في محيط اقتصادي يتميز بالتطور التكنولوجي السريع والمنافسة الشديدة، الأمر الذي يحتم على تلك الشركات الاهتمام أكثر فأكثر بالفكر الاستراتيجي الذي يعني إدراك مختلف عناصر البيئتين وتحليلها، وكذلك قدرات الشركة للاستفادة منها في بناء إستراتيجيات تتماشى مع ظروفها.

حيث يقابل نظام معلومات محاسبة التكاليف التقليدية عدداً محدوداً فقط من الاحتياجات في المعلومات المتعلقة بالقرارات، وهو ما يعني بالضرورة محدودية هذا النظام على إشباع رغبات العملاء المتجددة ودعم احتياجات المنافسة.

إن تطوير نظام محاسبة التكاليف نحو تبني مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف قد أصبح ضرورة ملحة لكي تضمن الشركات بقاءها واستمرارها في هذا المحيط التنافسي يمكنها أن تتبع استراتيجيات مختلفة كإستراتيجية الريادة في التكلفة أو إستراتيجية التميز في المنتج، ويتضح ذلك في تحول الاهتمامات الإدارية نحو العميل، فبدون رضا العميل لن تتمكن الشركة تحقيق أي ميزة تنافسية، ومن هنا أصبح الشغل الشاغل للشركات هو البحث عن أساليب جديدة تمكنها من التنافس، مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية (مهدي، 2009: 1)، والتي تعد كأحد الأساليب التي تسعى إلي تحقيق التكامل بين البعد الإستراتيجي للإدارة وأنظمة محاسبة التكاليف.

فالإدارة الإستراتيجية للتكلفة تسعى في النهاية إلى تحسين الوضع التكاليفي للمنشأة في الأجل الطويل بما يساعد علي تحقيق ميزة تنافسية تدعم من موقفها التنافسي (حسين، 2010: 77)، بالإضافة إلى أن الشركات تحصل على الميزة التنافسية عندما تستطيع أن تقدم للعملاء قيمة جديدة تزيد عما يقدمه المنافسون وتتمثل هذه القيمة بمقدار المنافع التي نقدمها الشركات لعملائها تلبية لرغباتهم وإشباع حاجاتهم وذلك بأسعار معقولة وجودة عالية (باسيلي، 2001: 128).

❖ التطورات والمتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية الحديثة:-

منذ الثمانيات والمنظمات تواجه العديد من التحديات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة، مما أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف التي ارتبط ظهورها بالمنشآت الصناعية وتطورت هذه المحاسبة مع التطور الصناعي، وقد يعتقد البعض أن استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على النشاط الصناعي فقط غير أن تطبيقات هذه المحاسبة امتد إلى جميع أوجه الأنشطة الاقتصادية وذلك بفعل دوافع الحاجة إلى نظام التكاليف فلقد كانت أنظمة التكاليف تهتم بالإنتاج وبحساب التكلفة فقط، أما حالياً ومع زيادة المنافسة ظهر لها انشغال آخر يتمثل في ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه، لذلك أصبح نظام محاسبة التكاليف

التقليدي غير متناسب مع بيئة الأعمال الحالية، لأن اهتمامات الشركات قد تغيرت استجابة للتغير الملحوظ في المحيط الاقتصادي وظهور منافسة على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة، أي أن التحكم في التكلفة يمثل هدف يجب بلوغه لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، حيث انتقلت محاسبة التكاليف من هدف قياس تكلفة الإنتاج التام وغير التام إلى هدف إحكام الرقابة على التكاليف وتحقيق فعالية التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية (العشماوي، 2011: 49).

وبتطبيق مفهوم التغيير والتطور على نظام المحاسبة الإدارية كنظام أساسي للمعلومات في شركات الأعمال، فإن التطورات المذهلة التي تحيط ببيئة الأعمال تتطلب بالضرورة تغيرات جوهرية في دور المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات في الوقت الحاضر. فعندما تتغير الظروف البيئية والأهداف الإستراتيجية والتطورات التكنولوجية بالشركة المعنية سيتربط على ذلك مشاكل جديدة لاتخاذ القرارات كما تستدعي وجود نظم ومقاييس جديدة لقياس وتقييم الأداء، لذلك يجب تحديد متطلبات المشكلات الجديدة من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات ثم تطوير نظام المحاسبة الإدارية لتوفير هذه المتطلبات والاحتياجات المتغيرة من المعلومات (حسين، 2000: 7).

حيث تعتبر التكاليف دائماً عامل رئيس في اتخاذ القرارات، وأحد خطوات اتخاذ القرار هو مقارنة تكاليف البديل بتكاليف البدائل الأخرى، وأحد مشكلات تحقيق ذلك هو أن بعض التكاليف الخاصة بالبديل قد تكون غير ملائمة لاتخاذ القرار (جاريسون ونورين، 2002: 676).

ولقد أوصى مجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بضرورة قيام محاسبة التكاليف بمجهودات أكبر لتوفير المعلومات التكاليفية اللازمة لمساعدة وترشيد إدارة المنظمة وتعظيم كفاءتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات المبرمجة وغير المبرمجة (العشماوي، 2011: 277).

نظراً لعدم حدوث نوعاً من التوافق مع ما تفرزه بيئة الأعمال الحديثة من متغيرات مستجدة ومتلاحقة بفعل تزايد حدة المنافسة العالمية وبفعل ظهور تكنولوجيا الإنتاج الحديثة فضلاً عن ظهور مفهوم الجودة الشاملة كمدخل لتخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية، هذا بالإضافة إلى تبني منظمات الأعمال مفهوم الإدارة الإستراتيجية ومجموعة من الإستراتيجيات، ونتيجة لتلك التطورات أفرز الفكر المحاسبي مجموعة من الأدوات والمداخل التكاليفية المستجدة في محاسبة التكاليف (العشماوي، 2011: 278).

ونظراً لأن سعر بيع السلعة أو الخدمة يتحدد في ظل ظروف يصعب على المنشأة التحكم فيها، لذلك يصبح على الإدارة القيام بإدارة التكلفة بكفاءة بما يحقق ميزة تنافسية للمنشأة على أن يتم ذلك في إطار إستراتيجي (إدارة التكلفة الإستراتيجية).

وفي ظل التفكير الاستراتيجي يتم خلق قيمة نهائية أعظم للمستهلك، حيث يعتبر إضافة قيمة للمنتج النهائي هدفاً استراتيجياً يتم من خلال التكامل بين الأنشطة خلال دورة حياة المنتج بداية من مرحلة تصميم المنتج وحتى خدمات ما بعد البيع(المحمود ورزق، 2005: 9).

❖ المفاهيم والأفكار الإدارية الجديدة:-

نتيجة التطورات المتلاحقة التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة في التقدم التكنولوجي، ومتطلبات العملاء وفي تنوع المنتجات وفي شدة المنافسة ظهرت أفكار إدارية جديدة تعتبر بمثابة أهداف وإرشادات لأنشطة المديرين حتى تستطيع شركاتهم أن تواجه المنافسة وتستمر في الأسواق. ومن هذه الأفكار ما يلي (حسين، 2000: 18-26):

- **الأولوية لإرضاء العميل:** العميل هو المصدر الأساسي لإيرادات الشركة ويعد إرضائه من أهم مظاهر البيئة التنافسية الحديثة، حيث أصبحت الشركات مطالبة بتحسين مستويات الخدمة والمنتجات من حيث التكلفة، الجودة، والتسليم واختيار منتجات جديدة، وتلبية متطلبات العملاء.
 - **عوامل النجاح الرئيسية:** تتنافس الشركات في الوقت الحاضر على أربعة عوامل رئيسية وهي:
 - **الابتكار:** ويقصد به استمرار الشركة في تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق وذلك بسبب زيادة شدة المنافسة، وسرعة التغير في أذواق ورغبات المستهلكين.
 - **الوقت:** ويؤثر الوقت على نجاح الشركة من عدة نواحي تشمل السرعة في تطوير وتقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق، والاستجابة في تلبية طلبات العملاء.
 - **الجودة:** ويقصد بها مدى توافق المنتجات والخدمات في المواصفات والأداء مع المعايير والمتطلبات المحددة لها مقدماً حيث يتطلع العميل الآن إلى جودة أعلى في المنتجات والخدمات.
 - **التكلفة:** وهي من العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم الشركات.
 - **سلسلة القيمة:** هي مجموعة الوظائف المتتالية التي تضيف قيمة إلى المنتجات أو الخدمات، بداية من المواد الأولية وحتى الاستعمال النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل.
 - **التركيز المزدوج الداخلي/ الخارجي:** يعمل المديرين في بيئتين وهما: البيئة الداخلية وتشمل النواحي المادية والبشرية والمعلوماتية في الشركة، وأما البيئة الخارجية فتشمل العملاء، والمنافسين، والموردين، والجهات المعنية.
 - **التحسين المستمر:** هو إجراء مقارنة بين أداء المنافسين الأفضل في السوق، وأيضاً مقارنة المنتجات أو الخدمات مع أفضل مستويات الأداء في الشركة (العفيري، 2006: 137).
- ويتضمن الشكل رقم (2) مجموعة الأفكار التالية:

شكل رقم (2)

الأفكار والمفاهيم الإدارية المتطورة



المصدر: (حسين ، 2000 ، 17).

❖ استراتيجيات قيادة التكلفة والمزايا التنافسية التي تحققها:

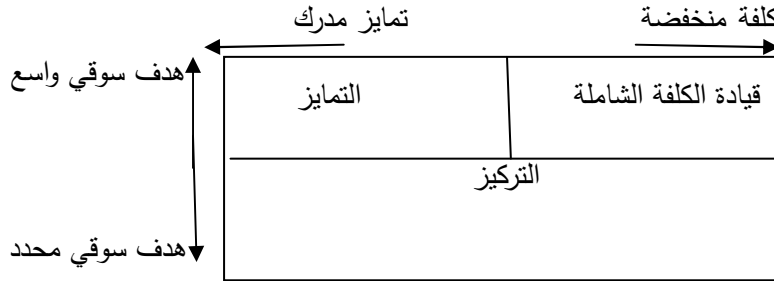
لقد أفرزت البيئة الحديثة والمنافسة الدولية والإقليمية أدبيات إدارية واستراتيجيات ثلاثة وهي: (باسيلي، 2001، 118-119)

- **إستراتيجية التركيز Focus:** وتهدف هذه الإستراتيجية إلى التركيز على خط إنتاج معين، أو زبون معين، أو سوق معين، أو قطاع معين.
- **إستراتيجية التمايز Differentiation:** تشمل هذه الإستراتيجية على مجموعة من الأنشطة التي تقوم بها الشركة بهدف إضافة ميزة على منتجاتها حتى تميزها عن غيرها من المنتجات المماثلة سواء في السعر أو الجودة أو التقنية.
- **إستراتيجية قيادة التكلفة Cost leadership:** تعتمد هذه الإستراتيجية على قدرة الشركة على تقديم خدماتها ومنتجاتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين دون المساس بجودتها، والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف عموماً هي التكلفة لدى المنافسين، وهيكل التكاليف في الشركات المنافسة، وذلك بهدف مقارنتها وتحليلها للوصول إلى أفضل هيكل للتكاليف يتناسب والموقف التنافسي لها في الأسواق.

ويوضح الشكل رقم (3) الإستراتيجيات التنافسية لبورتر :

شكل رقم (3)

الاستراتيجيات التنافسية لبورتر



المصدر: (البكري، 2010: 7)

❖ المزايا التي تحققها الاستراتيجيات التنافسية (خليل، 2003: 240-236):

أولاً: المزايا التي تحققها إستراتيجية التركيز :

- التمييز في الجودة، والتكلفة معاً، والتميز أيضاً في تقديم منتجات أو خدمات ذات مستوى جودة أفضل تشبع رغبات وحاجات المستهلكين.
- تقديم تكاليف أقل للمنتج في القطاع المستهدف بالمقارنة بالمنافسين.

ثانياً: المزايا التي تحققها إستراتيجية التمييز:

- التمييز على أساس تقديم قيمة أكبر للعميل مقابل المبلغ المدفوع فيه.
- التمييز على أساس الجودة، والخدمات، والتفوق الفني.

ثالثاً: المزايا التي تحققها إستراتيجية قيادة التكلفة:

- تحنل موقعاً تنافسياً مرموقاً يمكنها من مواجهة أي هجوم، ويمكنها استخدام تخفيضات الأسعار كسلاح ضد سلع بديلة تنتجها مؤسسات أخرى.
- تتمتع بحصانة ضد الموردين والعملاء حيث لا يمكن المساومة على تخفيض الأسعار.

❖ محدودية أنظمة التكاليف التقليدية والانتقادات التي وجهت لها:

شهدت المؤسسات الخدمية تغيرات هامة في محيطها التنافسي كالتي شهدتها الشركات الصناعية، فلقد كانت معظم المؤسسات الخدمية ملكاً للدولة وكانت تنشط في بيئة تحكمها قوانين صارمة، ولكن بعد خصخصة تلك المؤسسات وتحريرها من القوانين التي كانت تخضع لها، تغير محيطها مما دفع هذه المؤسسات لاستبدال نظم الإنتاج التقليدية بنظم جديدة ومتطورة وأصبح لنظام التكلفة في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة دوراً استراتيجياً إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها في اتخاذ القرارات

الإستراتيجية، أي أن دوره وأهميته لم يعد يكمن في مجرد حساب التكاليف. لذلك فإن أنظمة التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة التي تتواءم مع هذه المتطلبات، كما أثيرت شكوك حول مدى دقة المعلومات التي توفرها والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات نظراً لتأثير بيئة الأعمال الجديدة على هيكل وسلوك التكاليف (المحمود ورزق: 2005، 3)، وعدم قدرة نظام التكاليف التقليدي على توفير بيانات دقيقة عن تكلفة المنتج تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وخاصة في ظل المنافسة المحلية والدولية، والخطورة المترتبة عن عدم دقة المعلومات والتي قد تؤثر على نشاط الشركة، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى الدراسة والبحث عن مداخل وأساليب جديدة لمعالجة التكاليف الإضافية وخاصة في ظل بيئة التصنيع الحديثة (أبوشنب، 2008: 78).

وكما أشار كلاً من Kaplan and Cooper أن الإدارة تقوم باتخاذ قراراتها بناءً على معلومات تكاليفية مشوهة في ظل النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف مما قد يترتب عنه اتخاذ قرارات خاطئة تؤدي إلى إضعاف المركز المالي. (Kaplan & Cooper, 1988: 69).

وأشار عبد الرحمن إلى ضرورة إعادة النظر في أهداف أنظمة محاسبة التكاليف المتعارف عليها وترتيب أولوياتها، كما ينبغي تبني أهداف إستراتيجية جديدة تلبي احتياجات العملاء وتتلاءم مع متغيرات البيئة الحديثة، وهذه الأهداف هي (عبد الرحمن، 2004: 89):

- أ - اعتبار هدف خفض التكلفة من أهم الأهداف الإستراتيجية لنظام التكاليف، حيث إن ذلك يساهم بفاعلية في تدعيم القدرة التنافسية للشركة، مع الاهتمام بقياس وتحليل تكاليف الجودة والإفصاح عنها.
- ب- ينبغي توجيه الاهتمام نحو خدمة العملاء من خلال تقديم السلع المطلوبة بالمواصفات والخصائص التي ترضي العميل وتحقق رغباته، وبالسعر الذي يناسبه، مع توفير خدمات ما بعد البيع.
- ج - يتعين أن يكون أحد الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف هو توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لخدمة القرارات الإدارية الإستراتيجية وقياس وتقييم أداء المشروع.

لقد أصبحت الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة تشكل المحور الرئيسي في تطورات المحاسبة الإدارية والتي تطورت مع تطور بيئة التصنيع الحديثة، ولقد حققت نجاحات كبيرة في الدول الصناعية الكبرى وخاصة اليابان، ومن أهم استخداماتها تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتجات وعمليات الإنتاج (التمي، 2008: 2). حيث تركز أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على عملية قياس التكاليف في مرحلة الإنتاج فقط، وتتجاهل كافة التكاليف التي تسبق هذه المرحلة مثل تكاليف البحوث والتطوير والتخطيط والتصميم وتمثل هذه التكاليف نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة دورة حياة المنتج (عبد الرحمن، 2004: 78). وضرورة توسيع نطاق قياس التكاليف والاهتمام بها ليشمل كافة التكاليف خلال دورة حياة المنتج في مراحلها المختلفة بدءاً من مرحلة البحوث والتطوير وانتهاءً بمرحلة خدمات ما بعد البيع (أبو شنب، 2008: 54).

المبحث الأول:

تعريف إدارة التكلفة الإستراتيجية

تمهيد:

عرف محمد الإستراتيجية على أنها: مجموعة الممارسات المتكاملة التي تمارسها الشركة والتي تصف كيفية توافق قدرات الشركة مع الفرص المتاحة في السوق، مما يساعد على تحقيق أهداف الشركة (محمد، 2012: 14). كما يقصد بها الإطار العام المرشد للتفكير والتصرف الذي تتخذه المنشأة ويكون مستمداً من أهدافها، ليصبح بعد ذلك وسيلة لتحقيق هذه الأهداف واتخاذ القرارات المصيرية المستقبلية التي تتخذها الإدارة العليا في اتجاه التطوير المستمر لموقفها التنافسي وتعزيز قوتها التنافسية وذلك من خلال التكيف مع البيئة من أجل تحقيق رسالتها المنشودة (موسى والعمودي، 2007: 3).

والإدارة الإستراتيجية هي: التي تركز على البعد طويل الأجل من وجهة نظر المنظمة، وتهتم بالنواحي المستقبلية، وتعطي أهمية نسبية لوظيفة التسويق وأنشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة وتعمل على تدعيم موقف المنظمة التنافسي من خلال العمل على خلق ميزة تنافسية مستدامة للمنظمة مقارنة بمنافسيها (عبد العظيم، 2005: 4).

لقد ظهرت إدارة التكلفة لتتجاوز الهدف الذي يقوم عليه نظام محاسبة التكاليف التقليدي لتجاوب مع التطورات الاقتصادية المتلاحقة ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بحدة المنافسة عن طريق تدعيم العلاقة مع العملاء والموردين وتخفيض التكاليف في المدى الطويل وال المدى القصير.

حيث عرفت إدارة التكلفة بأنها: عبارة عن مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل فضلاً عن الرقابة على التكاليف (باسيلي، 2001: 316).

ظهر مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليحول الاتجاه التقليدي لرقابة وإدارة التكلفة إلي اتجاه إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي يحقق للمنشأة ميزة تنافسية تكاليفية ويحقق لها البقاء والاستمرار في الأسواق من خلال تحديد أهداف المنشأة طويلة الأجل ووضع الإستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف في ظل بيئة المنافسة الشديدة والإمكانيات الداخلية للمنشأة ثم تطبيق تلك الإستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها (علي، 2010: 78).

1-1-2 تعريف إدارة التكلفة الإستراتيجية:

عرفت إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها: عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة فيها على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة إلى أدنى حد، مع الأخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف تقديم منتجات (خدمات) بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء وذلك باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيه بهدف إيجاد ميزة تنافسية للشركة وتحسين الوضع الاستراتيجي لها (علي، 2010: 15).

كما عرفت بأنها الإدارة التي تعمل بأسلوب متطور من منظور فكري وإداري وسلوكي بقصد تقديم منتجات بأقل تكلفة وبأسعار تنافسية بمواصفات وخصائص جودة عالية تلبي رغبات المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة من خلال اعتمادها على أدوات وأساليب فنية متطورة مثل تحليل التكلفة على أساس الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة (عبد الرحمن، 2000: 19).

وعرف El- Dyasty الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها مجموعة من الأدوات لتوليد معلومات بشأن التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة في كل من المدى القصير والمدى الطويل من أجل مساعدة إدارة المنشأة في توليد المنتجات وتقديم الخدمات بأكثر فعالية وكفاءة مقارنة بالمنافسين، وتعتبر إدارة التكلفة الإستراتيجية نظام معلومات يتم من خلاله توفير معلومات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية خلال كافة مراحل الإدارة الإستراتيجية (4: 2007, El- Dyasty).

إن إدارة التكلفة الإستراتيجية تكمن في صنع القرارات المتعلقة بمحركات كلفة معينة ضمن إستراتيجية أعمال المنشأة كسلسلة القيمة الداخلية لهذه المنشأة وموقع هذه المحركات على امتداد كامل سلسلة القيمة من التطوير واستعمال الموردين إلى المستهلكين النهائيين (المحمود ورزق، 2005: 17).

كما عرف El- Kelety إدارة التكاليف الإستراتيجية بأنها إطار قادر على دمج جميع الجوانب ذات الصلة من حيث إدارة التكلفة للتغلب على أكثر الصعوبات، حيث تعتبر إدارة التكلفة الإستراتيجية أداة مهمة للمنشآت وتضم العديد من المهمات (139, 2006, EL-Kelety). حيث يري أن مصطلح الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لم يقتصر على الاهتمام بعنصر التكلفة التخفيض المستمر لها والرقابة عليها ، وإنما يشمل الاهتمام باستخدام الإدارة لمعلومات التكاليف بغرض اتخاذ القرارات، واستخدام أساليب إدارة التكلفة لتخفيض التكلفة وتحسين الموقف الإستراتيجي للمنشأة، ولذلك تعتبر معلومات إدارة التكلفة عنصر أساسي في تحقيق نجاح المنشأة وتعظيم قدرتها التنافسية (64: 2006, El-Kelety).

وعرفت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها: إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي عبارة عن منهج متكامل وشامل يعتمد على أدوات وأساليب متناسقة من أجل دعم الميزة التنافسية للمؤسسة لأنها تركز خصوصاً على إستراتيجية الشركة، العوامل المحركة للتكلفة، التخفيض المستمر للتكلفة (مهدي، 2009: 206).

ويمكن تعريف مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنه منهج حديث وشامل يضم العديد من الأساليب والأدوات الفعالة التي تعمل على توليد معلومات دقيقة تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة والسليمة المتعلقة بإستراتيجية الشركة وتكاليف الأنشطة ومحركاتها، كما تسعى الإدارة من خلالها لتخفيض تكاليف المنتجات وتدعيم القدرة التنافسية وتحقيق الميزة التنافسية للشركة من خلال تقديم منتجات على مستوى عالي من الجودة تلبي رغبات الزبائن ومتطلباتهم المتجددة.

2-1-2 دوافع ظهور إدارة التكلفة الإستراتيجية (10: Blocher et.al, 1999):

- 1 - المنافسة الشديدة، والتطور التكنولوجي.
- الاهتمام برضا الزبائن، وتلبية رغباتهم وحاجاتهم من السلع والخدمات المميزة.
- بيئة التصنيع الحديثة، والإدارة الإستراتيجية.
- التركيز على الجوانب الثقافية والبيئية.

2-1-3 أوجه اختلاف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية:

ولقد أشار عبد العظيم إلى أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تختلف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، فهي تهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات والمنتجات في تحقيق إستراتيجية المنظمة وتعتمد على تحليل عوامل تمثل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة وأي أنها تهتم بعنصر المنافسة، وتتميز أيضاً بالنظرة الإستراتيجية للتكاليف على ثلاثة أنماط من التحليل وهي تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي، وتحليل مسببات التكلفة (عبد العظيم، 2005: 20).

وأكد مهدي على ضرورة تحول نظام محاسبة التكاليف نحو الفكر الاستراتيجي لإدارة التكاليف وفقاً لما يلي (مهدي، 2009: 206-205):

- عدم قدرة النظام على الاستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي أصبح يشترط فيها أن تكون معلومات كمية، مالية، نوعية أكثر تفصيلاً ودقة.
 - لا يخدم نظام محاسبة التكاليف التقليدي أغراض التحليل الاستراتيجي وذلك أن يعتمد في تفسير سلوك التكاليف على متغير أساسي وهو حجم النشاط، بينما تعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف أن التكلفة هي دالة للخيارات الإستراتيجية للمؤسسة.
 - ينظر نظام محاسبة التكاليف التقليدي إلى إدارات المؤسسة على إنها وحدات مستقلة عن بعضها البعض، بمعنى إنها تهمل العلاقات والروابط بين وحدات المؤسسة من جهة وبين عملاء المؤسسة ومورديها من جهة أخرى، وهو أمر لا يتماشى مع النظرة الإستراتيجية الشاملة.
 - يعتبر نظام محاسبة التكاليف ذو توجه داخلي (تهتم بالبيئة الداخلية على حساب البيئة الخارجية). وبالتالي يختلف سياق إدارة التكلفة الإستراتيجية عن المحاسبة الإدارية (Shank, 1989: 50).
 - كما بين Shank أهم أوجه الاختلاف بين المنهج التقليدي للتكلفة والمنهج الحديث المتمثل في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة كما يلي (Shank, 1999, 62):
- يهدف المنهج التقليدي للتكلفة الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف في كافة الأنشطة باستخدام مؤشرات مالية، في حين تهدف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بتحقيق سياسة الخلو التام من العيوب.

- تحليل التباين في المنهج التقليدي للتكلفة قائم على السعر والحجم، بينما تهتم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالمورد الذي يمكن الوثوق به من حيث (الموعد، الكمية، الجودة، الشراء الفوري).
 - يشدد المنهج التقليدي على المقاييس المالية بينما المنهج الحديث يركز على المقاييس غير المالية.
 - لا يتتبع المنهج التقليدي مدى قبول العميل للمنتج ولكن الإدارة الإستراتيجية التكلفة يركز على التحسين المستمر لمواكبة تحقيق الرضا. وليس هناك قياس وتحليل لتكاليف الجودة في المنهج التقليدي للتكلفة، بينما تعتبر تكاليف الجودة بمثابة أداة تشخيصية ورقابية لإدارة المنشأة.
- وتناولت دراسة(علي، 2003) الاختلافات بين إدارة التكلفة الإستراتيجية وبين إدارة التكلفة التقليدية في الجدول رقم(1):

جدول رقم(1)

الاختلافات بين إدارة التكلفة الإستراتيجية وبين إدارة التكلفة التقليدية

وجه المقارنة	إدارة التكلفة الإستراتيجية	إدارة التكلفة التقليدية
الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية
النطاق	تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة تحليل عوامل داخل المنظمة فقط	تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة تحليل عوامل داخل المنظمة فقط
طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
التوجه	إستراتيجي طويل الأجل	تشغيلي قصير الأجل
العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة
أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية

المصدر: (علي، 2003: 68).

4-1-2 أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

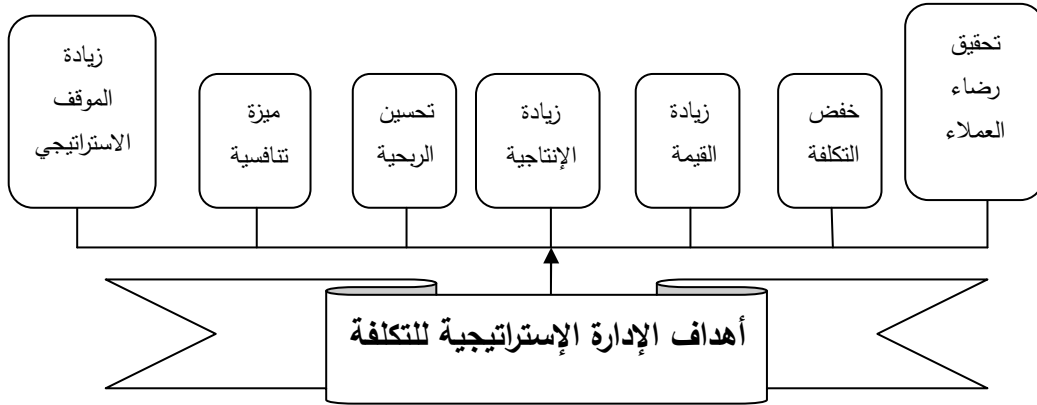
نتيجة لأسباب نشوء الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تم ذكرها سابقاً أصبح نظام إدارة التكلفة التقليدي عاجزاً لا يستطيع مواجهة هذه التغيرات، حيث كان يركز هذا النظام اهتمامه الأساسي بتخفيض التكلفة دون النظر إلى تحقيق أهداف أخرى في المستقبل، في حين يسعى مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التالية وهي(علي، 2010: 29-27):

- التركيز على البيئة الخارجية والتفاعل معها لتحديد رغبات العملاء المتجددة والاستجابة لها، ومراقبة أداء إدارة التكلفة في المنشآت الأخرى بهدف التصدي لمواجهة تهديدات المنافسين وزيادة الإنتاجية.
- التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة من خلال تحسين الأنشطة الإستراتيجية للمنشأة، حيث يقدم هذا المفهوم فهماً أوسع لإدارة التكلفة لاعتماده على البعد الاستراتيجي للتكلفة، ويؤدي تحليل سلسلة القيمة إلى تحسين الربحية وتخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.
- التركيز على كسب رضا العملاء، وتحقيق زيادة في الأرباح وتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.
- تفعيل دور الإدارة العليا في تدعيم ومساندة تحقيق الأهداف الإستراتيجية المرغوبة لتحسين الوضع الاستراتيجي للمنشأة.

والشكل رقم(4) يوضح أهداف وأدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

الشكل رقم(4)

أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة



المصدر: (إعداد الباحثة).

المبحث الثاني:

أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية

تمهيد:

في الفترة الزمنية الأخيرة شهدت البيئة الصناعية تطورات جذرية في نظم وأساليب الإنتاج، وكذلك زيادة حدة المنافسة، واختلاف أذواق الزبائن في الطلب على المنتجات التي تلبي حاجاتهم ورغباتهم، وعجز نظم محاسبة التكاليف التقليدية عن تلبية احتياجات إدارات الشركات في اتخاذ القرارات الإدارية والإستراتيجية الأمر الذي دفع الشركات لتبني أساليب إدارية حديثة لتحقيق أهداف تشغيلية وإستراتيجية لضمان تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية لاستغلال الموارد المتاحة لدى الشركة، وتعظيم الربحية الكلية للشركة، وتخفيض تكاليف الإنتاج، وتحسين جودة المنتجات، ومن هذه الأساليب والأدوات التي تم استحداثها هي:

1-2-2 التكلفة المستهدفة:

1-2-1-1 مفهوم التكلفة المستهدفة:

ظهر أسلوب التكاليف المستهدفة (Target cost (TC في الآونة الأخيرة نتيجة التطورات التكنولوجية وفي ظل التنافس الشديد بين الشركات الصناعية على المستوى المحلي والعالمي، وعدم القدرة على تغيير أسعار المنتجات من حيث رفع أسعارها متميزاً عن غيره من الأنظمة التكاليفية السابقة، حيث يتناول أسلوب التكلفة المستهدفة العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضاً بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك (راجخان، 2002: 11).

وتعتبر التكلفة المستهدفة سلاح إستراتيجي يكسب الشركات التي تستخدمه ميزة تنافسية لأنه مدخل إستراتيجي لتخطيط الأرباح وليس فقط طريقة لخفض التكاليف، وتعتمد التكاليف المستهدفة على عوامل ومتغيرات السوق والبيئة التي تعمل بها الشركات حيث أنها تتميز بعدة خصائص هي: (Ansari, et. 2006: 20) بيئة تنافسية، وبيئة سريعة التغيير، وبيئة لا تسامح في التأخير أو الأخطاء، وبيئة متزايدة الطلب . ولقد عرفها اتحاد الصناعة المتقدمة الدولية بأنها: مجموعة من أدوات الإدارة والأساليب التي تهدف إلى: توفير أساس للسيطرة على المراحل التنفيذية اللاحقة، التخطيط والتصميم لأنشطة المنتجات الجديدة، والتأكد من أن المنتجات تحقق الربحية طول دورة حياتها، والجودة ومستوى مرضي من الربحية تفوق تكلفة دورة حياة المنتج (Austill, 2006: 61).

ويمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتنظيم ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم وذلك لكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج ودرجة الثقة من جانب العملاء (فوده، 2007: 209). ولقد عرفها العفيري أنها تمثل الطريقة

المناسبة التي تسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج وذلك من خلال تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة وهو ما يساعد على ضبط الطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج وتمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج(العفيري، 2010: 17).

ويمكن القول أن أسلوب التكلفة المستهدفة من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة التي تمكن إدارة الشركة من تخفيض التكاليف بدءاً من مرحلة التخطيط للمنتج والتصميم وحتى تسليمه للمستهلكين، إلى جانب تحقيق الربحية للمنتجات بشكل تفوق تكاليفها.

2-2-1-2 مبادئ التكلفة المستهدفة:

يتوقف نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على المبادئ التالية(20: 2006, Ansari , et. al):

- **سعر البيع:** تستخدم أسعار السوق لتحديد التكلفة وكذلك التكلفة المستهدفة.
- **التركيز على تصميم المنتج:** حيث تكون الرقابة على التكاليف مشددة على المنتج وعلى مراحل تصميم المنتج.
- **التركيز على العملاء:** وهي متطلبات العملاء من ناحية الجودة والتكلفة والوقت المناسب للعملاء للحصول على المنتج.
- **أن يتضمن فريق سلسلة القيمة:** فلا بد أن يشتمل على الموردين والموزعين والزبائن ومزودين الخدمة.
- **تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج:** أي تخفيض سعر شراء تكاليف التشغيل، تكاليف الصيانة، تكاليف التوزيع، وأيضاً تكاليف التخلص من المنتج.

2-2-1-3 خصائص مدخل التكلفة المستهدفة:

- يتفرد مدخل التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص وهي(العشماوي، 2011: 333-331):
- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة حديثة في المحاسبة الإدارية والتي يعتمد هذا المدخل في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج على متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية للمنظمة.
 - يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أحد أدوات إدارة التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر لضمان بقاؤها واستمرارها في الأسواق وأيضاً لإرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية.
 - كما يعتبر هذا المدخل بمثابة أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management التي تمزج بين إدارة التكلفة وبين مدخل الإدارة الإستراتيجية بغرض خفض التكلفة كهدف إستراتيجي وصولاً إلى التكاليف التنافسية التي تحقق مزايا تنافسية ويقبلها العملاء.

4-1-2-2 مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

هناك أربعة مراحل لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهي كالتالي (محمد، 2012: 48-49):

- المرحلة الأولى : اتخاذ القرار ودراسة السوق .
- المرحلة الثانية : اختيار سعر مستهدف .
- المرحلة الثالثة : اشتقاق معادلة التكلفة المستهدفة للوحدة.
- المرحلة الرابعة : انجاز إجراءات هندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

المرحلة الأولى: اتخاذ القرار ودراسة السوق:

يتم اتخاذ القرار بشأن البدء لتطوير منتج بعد دراسة السوق لتحديد متطلبات العملاء بهدف نيل رضاهم وذلك من حيث مجموعة الوظائف والإمكانات أي تقديمها في ظل ظروف المنافسة والسوق.

المرحلة الثانية: اختيار سعر مستهدف :

ليس وفق العلاقة التقليدية (سعر البيع - ثمن التكلفة + معدل ربح مضاف)، وإنما وفق العلاقة التالية: سعر البيع هو القيمة التي يتم قياسها بدقة من قبل العملاء لتقرير المنفعة التي يقدمها المنتج وذلك بما يحقق للمنشأة دخل تشغيل مستهدف للوحدة (محمد، 2012: 48). وقد أتبع بعض الشركات اليابانية طريقة التسعير علي أساس الوظائف حيث يتحدد سعر البيع المتوقع للمنتج بمجموع أسعار العديد من الوظائف التي يؤديها المنتج والتي يكون المستهلك علي استعداد لدفع ثمنها (عبد الدايم، 2001: 394).

المرحلة الثالثة: اشتقاق معادلة التكلفة المستهدفة للوحدة :

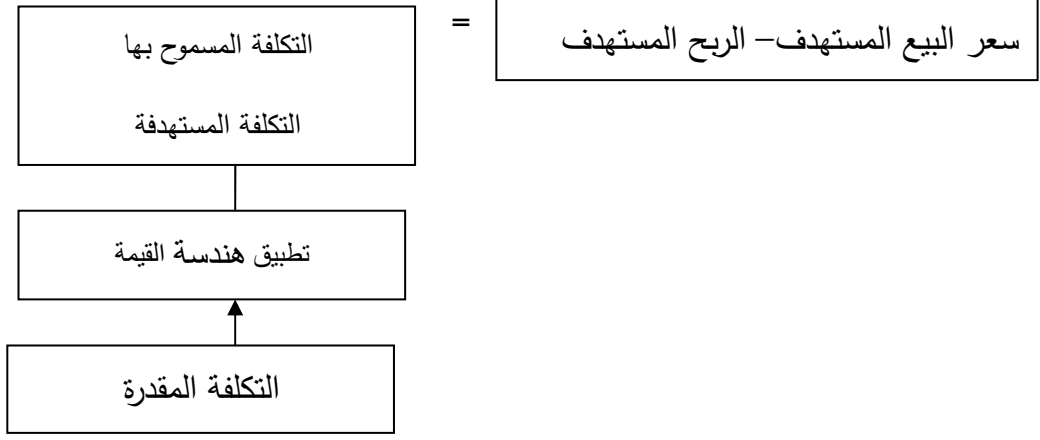
يعتبر السعر السوقي والدخل متغيرات مستقلة يعبر عنهما كمتغيرات خارجية تحدها القوى التنافسية في سوق المال وسوق المنتج، والتكلفة المستهدفة تعتبر متغير تابع وهو ما يعني أن على الشركة تأخذ بعين الاعتبار القيود الخارجية المفروضة عليها من خلال أسواق المنتجات التي تعمل بها. ويتم احتساب التكلفة المستهدفة بالمعادلة التالية: التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف.

المرحلة الرابعة : انجاز إجراءات هندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة :

وتعني هندسة القيمة: بأنها التقييم المنتظم لجميع أشكال وظائف سلسلة القيمة وفق سلسلة الأنشطة للمنشأة وذلك بهدف تخفيض التكاليف، وتلبية احتياجات العميل ويتم تحليل الأنشطة بهدف تخفيض التكاليف وتصنيفها إلى أنشطة لا تضيف قيمة يمكن استبعادها أو تحجيمها، وأنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء. والشكل رقم (5) يبين طريقة التكلفة المستهدفة:

الشكل رقم (5)

طريقة التكلفة المستهدفة



المصدر: (عطوى، 2008: 47).

2-2-2 هندسة القيمة:

2-2-2-1 مفهوم هندسة القيمة:

إن هندسة القيمة (Value Engineering (VE) جاءت كاستجابة لتقنية التكلفة المستهدفة، وقد عرفت بأنها نشاط تصميم المنتج بأدنى تكلفة ممكنة، وذلك من خلال المنافع التي يحتاجها العميل (بأسيلي، 2001: 105). ولقد عرف Horngron هندسة القيمة بأنها تقويم منظم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف وتلبية احتياجات الزبائن (Horngron, 2003: 417). كما عرفت هندسة القيمة بأنها الأنشطة التي تهتم بتحسين التصميم و المواصفات في مراحل البحث و التطوير، التصميم و مراحل الإنتاج لتطوير المنتج، حيث تعمل أنشطة هندسة القيمة على توليد وتحسين القيمة عن طريق تحقيق المواصفات الوظيفية الضرورية لتلبية متطلبات ورغبات الزبائن (Heizer and Render, 2001: 142).

ويمكن القول أن هندسة القيمة أسلوب فعال من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة الذي يعمل على تحسين وتوليد قيمة للشركة وللزبائن وذلك من خلال تحسين أنشطة التصميم والمواصفات في مراحل ما قبل إنتاج المنتج، كما يساعد هذا الأسلوب إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة في تقديم منتجات أفضل، ويحقق ميزة تنافسية للشركة في ظل المنافسة الشديدة.

2-2-2-2 فوائد استخدام أسلوب هندسة القيمة:

يحقق استخدام أسلوب هندسة القيمة العديد من الفوائد وهي كالآتي (كندوري، 2006: 66):

- العمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد.
- تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الرشد في اتخاذ القرارات الإدارية.
- زيادة الإنتاجية و تخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين هامش الربح.
- زيادة رضا الزبون ورفع الروح المعنوية لدى العاملين.
- تقديم منتج أفضل ذات منفعة دون زيادة تكلفته.

2-2-2-3 خطوات تطبيق مدخل هندسة القيمة:

يتميز أسلوب هندسة القيمة بوجود خطوات متسلسلة ومنظمة ينبغي إتباعها لضمان فاعلية التطبيق وهي كالآتي (كندوري، 2006: 69-74):

- **التوجه:** تكون هذه الخطوة قبل الشروع في تطبيق أسلوب هندسة القيمة، حيث يتم فيها تحديد فريق الدراسة ومجالها المناسب، ويتكون فريق الدراسة من أقسام الإنتاج والمبيعات والمشتريات والتصميم.
- **اختيار المنتج:** واختيار منتج معين يتطلب ذلك موافقة الإدارة العليا في المنشأة، وفقاً لعدة عوامل وهي: بحوث السوق لتحديد عمر المنتج، والتغيرات التي قد تطرأ على تكاليف المواد والعمالة وحجم الإنتاج والوفورات المنتظرة.
- **جمع البيانات والمعلومات:** يجتمع فريق العمل للمرة الأولى حيث يقوم كل عضو بجمع البيانات والمعلومات التي في نطاق عمله.
- **تعريف وظيفة المنتج:** يتم تحديد الوظائف الرئيسية والثانوية للمنتج أي المميزات والخواص المتعلقة بوظيفة المنتج، والخواص التي تساعد على بيع المنتج.
- **التفكير بالحلول البديلة:** تهدف هذه الخطوة إلى إيجاد أفكار جديدة لانجاز الوظائف الرئيسية والثانوية، ويمكن الحصول على هذه الأفكار من خلال أسلوب العصف الذهني وقوائم الخواص.
- **تطوير الحلول البديلة:** يتم اختيار البديل الأفضل والأمثل وفقاً لمزاياه وعيوبه، فالبديل الأفضل هو الذي يحقق احتياجات المستخدم ويكون ملائماً للتنفيذ بأقل تكلفة.
- **التطوير:** يقوم فريق هندسة القيمة بتطوير البديل الأفضل من خلال تقديرات التكلفة والتحليلات الفنية، وذلك للتأكد من صلاحيته.
- **تقديم الحلول البديلة:** يقدم الفريق تقرير مختصر مكتوب فيه توصياته إلى الإدارة.
- **التنفيذ والمتابعة:** تحتاج هذه الخطوة إلى توفير الأموال والوقت الكافي الذي قد يمتد لعدة سنين.

2-2-3 محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

2-2-3-1 مفهوم محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

في ظل ازدياد المنافسة العالمية بعد التطبيق الفعلي لاتفاقية التجارة العالمية وظهور أسلوب التكتلات الاقتصادية، حيث اتجهت الإدارة العليا للمنشآت إلى اتخاذ العديد من القرارات التي تتطلب معلومات مالية ومحاسبية أكثر دقة. وتعرضت أنظمة التكاليف القائمة إلى العديد من الانتقادات لقصورها في توفير معلومات هامة لمتخذي القرارات، كان لا بد للشركات من البحث عن أساليب وطرق بديلة لتحديد تكاليفها بشكل دقيق حتى تتمكن من الحفاظ على مركزها التنافسي في السوق وبالقدر الذي يساهم في تعظيم ربحيتها ومساعدتها على اتخاذ القرارات بشكل سليم وواضح (أبو مغلي، 2008: 27).

وفي ظل المنظومة المالية والاقتصادية العالمية الحديثة وقصور أنظمة التكاليف التقليدية أصبح على الباحثين والمهتمين ضرورة استحداث نظاماً تكاليفياً جديداً يعمل على تحديد تكلفة السلع والخدمات بدقة عالية، وبالفعل فقد استجاب لهذا النداء كلاً من الباحثان Cooper and Kaplan أساتذة المحاسبة والإدارة في مدرسة هارفارد للأعمال واستحداث نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC (المشهوراي، 2011: 19).

ولقد أشار "Cooper and Kaplan" إلى إمكانية قياس التكلفة بشكل أفضل والرقابة عليها وتخصيصها من خلال التركيز على الأنشطة باعتبارها مسببات التكلفة، حيث يؤدي أي تخفيض لتكلفة تلك الأنشطة ومن ثم تخفيض في التكلفة الكلية للإنتاج (Cooper and Kaplan, 1988: 93).

ويقصد بمدخل التكلفة على أساس النشاط (Activity Based Cost (ABC) أنه إتمام عملية تخصيص التكاليف الإضافية بدقة أكبر باستخدام الأنشطة كبديل لاستخدام مراكز التكلفة تمهيداً لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات باستخدام محركات التكلفة كوسيلة قياس.

ويعتبر (ABC) المدخل القادر على ربط التكاليف بالأنشطة كمصادر لوجود التكاليف بغض النظر عن فكرة التخصيص الحالي للتكاليف غير المباشرة (العشماوي، 2011: 285).

ويساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تحقيق خفض حقيقي للتكاليف مما ينعكس على صحة القرارات وذلك من خلال تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، حيث تعتمد فكرة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على الربط المباشر بين الموارد المستخدمة من ناحية، والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد من ناحية أخرى، ثم الربط بين تكاليف تلك الأنشطة والمنتجات النهائية (عبد الرحمن، 2008: 80).

ويتضح أن تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع نظام التكلفة على أساس الأنشطة ومع نظام الإدارة على أساس الأنشطة يترتب عليه مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية، وذلك من خلال استخدام أسلوب

التكلفة المستهدفة للمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف الإدارة علي أساس النشاط لاختيار أقل بدائل التصميم تكلفة مع مراعاة الأداء الوظيفي للمنتج(El Kelety, 2006: 428).

ويمكن القول أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة، حيث يركز هذا الأسلوب على ربط تكاليف المنتج بتكاليف الأنشطة باعتبارها مسببات التكلفة، حتى يمكن قياس التكلفة ورقابتها بشكل أفضل يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة لتعظيم قيمة للشركة وتدعيم قدرتها التنافسية.

2-2-3-2 أسباب ظهور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:-

لقد نشأت الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الخدمية نتيجة عاملين أساسيين هما (Cooper and Kaplan, 1999: 44):

- حدوث تغيرات هامة في مجال البيئة التنافسية خلال العقد الماضي التي واجهت الشركات الخدمية مثل الجامعات والبنوك والاتصالات والمستشفيات والمواصلات، وقد أزيلت القيود التنافسية مما أدى لتمتع هذه الشركات بقدر كبير من الحرية في تحديد الأسعار وتشكيل الخدمات المقدمة.
- حاجة مديري الشركات الخدمية إلى المعلومات لتحسين جودة وكفاءة الأنشطة والتوقيت المناسب. بالإضافة إلى الأسباب التالية التي شجعت على استخدام هذا الأسلوب (الداعور، 2004: 12):
- التطور الصناعي واستخدام التكنولوجيا والتي أدت إلى تنظيم الدورة الإنتاجية وازدياد التكاليف الصناعية غير المباشرة والانخفاض الحاد في تكلفة الأجور المباشرة.
- شدة المنافسة التي تواجه الشركات سواء في السوق المحلي أو على مستوى الأسواق العالمية، والتي فرضت عليها ضرورة العمل على تخفيض التكلفة، وتعدد المنتجات، والتركيز على جودة المنتجات.

2-2-3-3 أهداف التكلفة على أساس النشاط:

- يهدف مدخل التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية (العشماوي، 2011: 286-287):
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط ولوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
 - ترشيد القرارات الإدارية وأهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة المنافسة العالمية والمحافظة على حصة المنظمة في الأسواق.
 - تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في تخفيض عناصر التكاليف في مرحلة استنفادها بأنشطة المنظمة.
 - إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط.

- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وربحيتها.

4-3-2-2 أهمية محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

تستمد أهمية معلومات نظام المحاسبة عن التكاليف علي أساس النشاط علي أنشطة ما قبل الإنتاج وأنشطة ما بعد البيع، وحتى نهاية مراحل دورة حياة المنتج. حيث يتم مراعاة التكاليف البيئية الناتجة عن ضرورة التخلص من المنتج بطريقة سليمة أو إعادة تدويره بعد انتهاء فترة استخدامه. وذلك عن طريق تتبع نظام التكاليف علي أساس النشاط لتكاليف الموارد التي تستخدم في علاج المخاطر البيئية المتوقعة من استخدام أو التخلص من منتج معين، ودون تحميل أي جزء من تلك التكاليف البيئية لأي منتجات أخرى. ومن هنا يمكن تجنب أن يتم تحميل التكاليف البيئية المرتبطة بمنتجات تم التوقف عن إنتاجها علي المنتجات الحالية مما قد يؤدي إلي تشويه تكاليف تلك المنتجات.

حيث توفر المعالجة السليمة للتكاليف البيئية فهماً دقيقاً للعلاقة بين التكاليف البيئية وبين القرارات التي تخص كل منتج علي حده (النشار، 2005: 401) و (Cooper and Kaplan, 1998: 274).

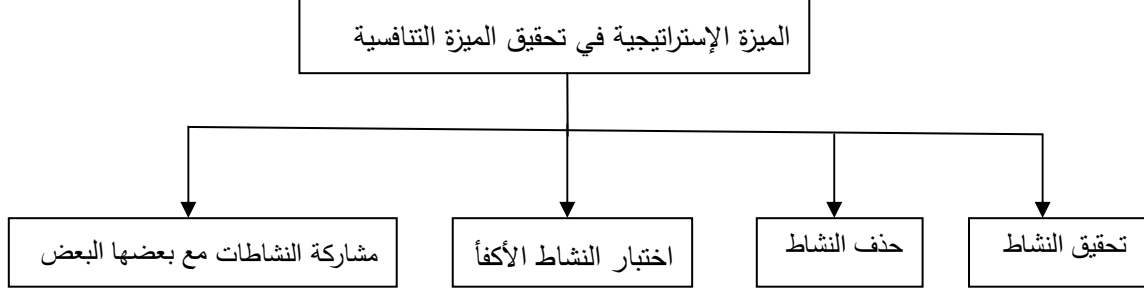
بالإضافة إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساعد المنشأة في تحديد الأنشطة غير الضرورية وكذلك تحديد فرص خفض التكلفة وتحسين الربح (El Kelety, 2006: 338).

5-3-2-2 مزايا محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

- يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة ويمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام بما يلي (درغام، 2007: 679-725) و (العشماوي، 2011: 288):
- يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير، ويوفر الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف، وكما يوفر مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية لقياس مسببات التكلفة.
 - يعمل على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة.
 - الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف.
 - إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة.
 - يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية للمنشأة.
- وهذا يتحقق من خلال إتباع أربعة أساليب وهي موضحة كما في الشكل رقم (6)

الشكل رقم(6)

أساليب تحقيق الميزة التنافسية في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: (التكريتي، 2007: 183).

6-3-2-2 الانتقادات الموجهة لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يقابل المزايا السابقة انتقادات ووجهت لنظام التكلفة على أساس الأنشطة هي:

- الحاجة إلى بعض التخصصات الحكيمة التي تتم على أساس الحجم: حيث يوجد أنشطة على مستوى التجهيزات أو التسهيلات مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات عمل الآلات يجب أن تخصص وفقاً لأسس حكمية (جاريسون ونورين، 2000: 228).

- ارتفاع تكاليف تطبيق نظام التكاليف على أساس التكلفة، ويكون مكلفاً للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكلفة التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة قبل التطبيق للتحقق من جدوى النظام (التكريتي، 2007: 18).

وكما أشار المشهراوي (المشهراوي، 2011: 21) إلى صعوبة تطبيق النظام واختيار مسببات التكلفة مقارنة مع النظام التقليدي وحاجة النظام إلى المتابعة المستمرة والتقييم ليناسب مع المستجدات التي تطرأ على السلع والخدمات الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.

بالإضافة إلى أنه لا يمكن تطبيق النظام إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة (إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 381-382).

7-3-2-2 خطوات تصميم التكلفة على أساس النشاط:

يتطلب تصميم مدخل التكلفة على أساس النشاط القيام بعدة خطوات (العشماوي، 2011: 308-306) :

- تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد:
تعتبر هذه الخطوة بمثابة جوهر التكلفة على أساس النشاط لأنه يعمل على ربط هذه الأنشطة بالظروف ومن ثم الحاجة إلى استهلاك الموارد، بحيث يمكن الإبقاء على المسببات التي تضيف لها قيمة والتخلص من المسببات المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف لها قيمة.
ويتم تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد بالمنظمة منذ استلام الموارد والمستلزمات حتى الفحص النهائي للمنتجات التامة، وذلك لفصل الأنشطة التي تضيف قيمة عن التي لا تضيف قيمة.
- تحديد مراكز النشاط (مجمعات التكلفة):

تعتبر مخرجات تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد بمثابة مدخلات لتحديد مجتمعات التكلفة أو لتحديد مراكز النشاط، ويمكن تعريف مركز النشاط بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل فمعاملة كل نشاط كمركز نشاط مستقل قد لا يعد اقتصادياً بالنسبة لكثير من الشركات، وإنما يتم عادة تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها في مركز واحد وذلك لتخفيض تكاليف التسجيل والتفصيل المطلوبة ويمكن الحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة بتقسيم الأنشطة إلى أربع مستويات من الأنشطة وهي (جاريسون ونورين، 2002: 228)

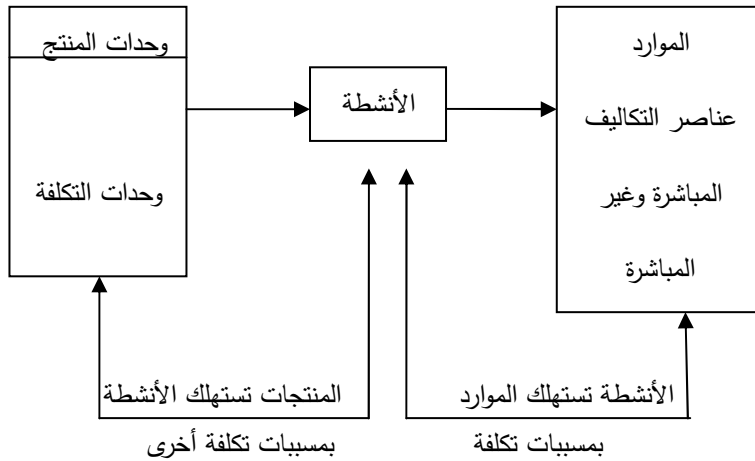
- أنشطة على مستوى الوحدة، وهي التي يتم أدائها في كل مرة تنتج فيها وحدة.
 - أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج: وهي الأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة يتم فيه إنتاج دفعة من المنتجات.
 - أنشطة على مستوى المنتج: وهي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات.
 - أنشطة على مستوى التسهيلات والتجهيزات: وهي التي توفر التسهيلات لعملية التصنيع.
- ويشترط في تجميع الأنشطة بكفاءة أن تكون هذه الأنشطة متجانسة من ناحية ومرتبطة من ناحية أخرى تجنباً لإجراء أية عمليات تخصيص اجتهادية لعناصر التكاليف على المخرجات النهائية التي تتصف بالتنوع والاختلاف في بيئة الأعمال الحديثة.
- اختيار مسببات التكلفة نظراً لقيام مدخل التكلفة على أساس النشاط بتحميل المنتجات بما يخصها من تكلفة الموارد المستهلكة على خطوتين:
 - تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المستهلكة للموارد حيث تتم من خلال عدد من مسببات التكلفة.

- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب استفادتها من هذه الأنشطة، وذلك من خلال عدد آخر من مسببات التكلفة الأخرى.

والشكل رقم(7) يوضح نموذج التكلفة على أساس النشاط:

شكل رقم(7)

نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط



المصدر: (العشماوي، 2011: 293).

2-2-4 الإدارة على أساس الأنشطة:

2-2-4-1 مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة:

بعد ظهور تقنية التكاليف على أساس الأنشطة والتي اهتمت بدراسة وتحليل الأنشطة وإدارة تكلفة العمليات لخدمة الإدارة، ظهر نظام الإدارة على أساس النشاط الذي يؤدي دوراً فعالاً في تخفيض التكاليف وقد عرفت هذه التقنية (ABM) Activity Based Management بأنها أسلوب يعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وذلك لإرضاء العملاء وإشباع رغباتهم وتحسين أرباح المنظمة (باسيلي، 2001: 313).

ولقد عرفت (ABM) بأنها طريقة لإدارة الأنشطة الرئيسية بالمنظمة حيث يتم تحديد كيفية قيام كل نشاط من هذه الأنشطة باستهلاك الموارد، وأيضاً تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي يتم استبعادها مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف (Belverd, et. At, 2002: 943). ويعتبر تحديد الأنشطة في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط هو الأساس الذي يقوم عليه نظام الإدارة حسب الأنشطة، حيث يعتبر نقطة البدء في تطبيق نظام الأنشطة هي تحديد الأنشطة داخل الشركة ومسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط وتجميع معلومات التكاليف الخاصة بهذه الأنشطة داخل

الشركة، وتجميع المعلومات الخاصة بأنشطة الشركة واتخاذ القرار على أساس المعلومات التي تنتج من نظام تكلفة الأنشطة عن أنشطة الشركة (مسحال، 2005: 75).

ويمكن القول أن الإدارة على أساس الأنشطة تعتبر أداة حديثة من أدوات مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تعمل على تحديد مسببات التكلفة، والأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتي لا تضيف قيمة له، مما يساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات السليمة، وتحسين أرباح الشركة وتلبية رغبات الزبائن المتجددة.

2-2-4-2 أهداف الإدارة على أساس الأنشطة:

- تهدف إدارة التكلفة على أساس الأنشطة على ما يلي: (مسحال، 2005: 75).
- زيادة مستويات أرباح الشركة عن طريق زيادة الإقبال لدى جمهور المستهلكين على السلع.
 - الوفاء باحتياجات عملاء الشركة من المنتجات والخدمات المقدمة لهم بالجودة ومستوى الخدمة المناسبة مع المغالاة في الأسعار.
 - تسعى إدارة التكلفة على أساس النشاط لتزويد الإدارة بنظرة إستراتيجية تركز على الإمكانيات الداخلية للشركة ونقاط الضعف والقوة في أنشطة الشركة.

2-2-5 الموازنة على أساس الأنشطة

2-2-5-1 مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة:

يقوم أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (Activity Based Budgeting (ABB) على ربط الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ومن ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء بهدف تحقيق مستوى عالي من الدقة. ولقد عرفت الموازنة على أساس الأنشطة بأنها عبارة عن أسلوب يعتمد على ربط الإستراتيجية بالموازنة حيث تبدأ بتحديد احتياجات العميل وتحليل الاستراتيجيات التنافسية، ووضع الأهداف الإستراتيجية، وكذلك تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق (أبو رحمة، 2008: 70).

كما عرف أسلوب (ABB) بأنه أحد الأساليب الإدارية الحديثة في إدارة تكاليف الخدمات المعاونة في الشركات، والذي يحتاج لوجود عدد من المتطلبات لنجاحه (Moustafa, 2005: 72). ويعتبر نظام (ABB) تعبير كمي للتدفقات الداخلة والخارجة، والتي تسعى لرسم خطة مستقبلية للشركة بما يحقق أهداف الشركة (Atkinson, et. Al, 2004: 400).

ويمكن القول أن أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة من أساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة الذي يقوم على خطوات ومراحل منظمة، تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تحدث في العمليات والأنشطة

بشكل دقيق، والتي تساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات الصحيحة، وتساعد على تحسين العلاقات مع العملاء وتحقيق التكلفة المناسبة دون مبالغة.

2-2-5-2 مقومات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة:

يستند نظام (ABB) على المقومات التالية (أبو رحمة، 2008: 79):

- وجود رغبة لدى الإدارة العليا في الشركة أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة.
- توفر أنظمة محاسبية سليمة قادرة على توفير البيانات والمعلومات بشكل دقيق من أجل تحديد العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.
- توفر هيكل إداري ناجح قادر على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.
- وجود الكادر البشري المؤهل وذو كفاءة في التعامل مع نظام (ABB).

2-2-5-3 خطوات ومراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة:

يتم إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وفقاً للخطوات التالية (Cooper and Kaplan, 1998: 116) و (Drury, 2005: 568):

- تقدير الإنتاج وحجم المبيعات: حيث تتطلب هذه المرحلة تحديد المزيج الإنتاجي وتشكيله العملاء المستهدفين وتتطلب معلومات أكثر تفصيلاً من أجل إنجاز خطة المبيعات والإنتاج، وتعتبر هذه المعلومات الأساس في تحديد الأنشطة التي تحتاجها المنظمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط.
- تحديد الأنشطة والطاقة التشغيلية لكل نشاط في الشركة: يتم تحديد بالأنشطة بشكل شامل لكل أنشطة المنظمة الضرورية واللازمة وبيع المنتجات، وبعد ذلك يتم تحديد المستوى التشغيلي لتلك الأنشطة وفق معطيات خطة الإنتاج والمبيعات.
- تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من أنشطة الشركة.
- تحديد الموارد اللازمة والمطلوبة لانجاز وتنفيذ أنشطة الشركة: وضع تقديرات للموارد التي تحتاجها المنظمة لتنفيذ الخطة الإنتاجية والتسويقية، والكمية المطلوبة لكل مورد من أجل تقدير الطلب.
- تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها: يتم تخصيص الموارد المتاحة من قبل تقديرات إستراتيجية وسياسية من أيدي عاملة ومواد خام وتجهيزات، ولكن يراعي المرونة في عرض هذه الموارد.
- تحديد طاقة كل نشاط: يتم حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من أنشطة الشركة في ظل الموارد المتاحة لكل نشاط.

4-2-2-5 مزايا الموازنة على أساس الموازنة:

يحقق نظام الموازنة على أساس الأنشطة فوائد عديدة وهي (Moustafa, 2005: 44- 62) و(أغا، 2006: 26):

- يعمل تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة على تحليل متطلبات العمل من الموارد وربطها بالأهداف الإستراتيجية المخطط لها في المدى القصير والطويل.
- يساعد نظام (ABB) على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، وتحديد التكلفة الحقيقية دون أي مبالغة مما يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الصحيحة.
- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون إضعاف فاعلية الأنشطة الأخرى.
- يساعد هذا النظام إدارة الشركة في التعرف على التغيرات التي تحدث في الأنشطة، والتخطيط للعمليات المستقبلية بشكل دقيق.
- استخدام نظام (ABB) يعمل على تحسين العلاقات مع العملاء من خلال تلبية احتياجاتهم.

4-2-2-5 المشاكل التي تواجه تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة:

يواجه تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة المشكلات الآتية (Moustafa, 2005: 63):
خوف الإدارة العليا في الشركة من أن يؤدي هذا النظام إلى زيادة التكاليف، ومقاومة التغيير من قبل العاملين في الشركة، قلة عدد العاملين الذين يملكون الخبرة في استخدام الأجهزة الإلكترونية الحديثة يحول دون تطبيق نظام (ABB)، وعدم القدرة على تحديد وتقدير التكاليف.

4-2-2-6 التكلفة على أساس المواصفات

4-2-2-6-1 مفهوم التكلفة على أساس المواصفات:

لقد تميزت بيئة الأعمال الحديثة والمعاصرة بخصائص وسمات جديدة من أهمها انفتاح الأسواق وزيادة عدد المنافسين ومن ثم اتساع نطاق السوق التنافسي المحلي والعالمي، وزيادة قدرة المستهلك على تقييم وتعظيم منفعة والاختيار من بين البدائل المتعددة، وتلبية لطلبات العملاء في الحصول على مزيد من التجديد والابتكار وتطوير وتحسين مواصفات المنتج، وقصر دورة حياة المنتج. وقد أدى كل ما سبق إلى تحول المنشآت لتتبنى مفهوم التوجه بالسوق أي إنتاج ما يمكن تسويقه بدلاً من تسويق ما يمكن إنتاجه بدلاً من التوجه التسويقي بهدف دعم القدرة التنافسية في السوق من خلال التعاون المستمر بين الإدارات المختلفة لتقديم قيمة أفضل للعميل مقارنة بالمنافسين (عمران، 2005: 56).

إلا أنه سرعان ما تم التحول من المفهوم التسويقي إلى مفهوم قيمة المنتج، وهو مفهوم تري فيه المنشأة أن قيمة المنتج هي مصدر الربحية. وتعتمد هذه القيمة على رؤية المستهلك وتقييمه لمواصفات المنتج،

حيث تعتبر تلك المواصفات دالة في قدرات وموارد المنشأة في مناطق التقنيات المتخصصة والتصميم والتصنيع. ولكي تستطيع المنشأة أن تصل إلي هذه القيمة، فعليها أن تستغل جميع نقاط قوتها المتاحة وأن تستغل كل ما هو متاح لديها من فكر ومهارات وقدرات تتميز بها عن منافسيها لتطوير منتجات جديدة تلبي رغبات وتوقعات العملاء بهدف تعظيم قيمة منتجاتها بمستوي محدد من التكلفة "التكلفة التنافسية" لكي يتحقق لها النجاح والاستمرار في السوق، وأيضاً عليها أن تقوم ببحوث تسويقية لتدرك الخصائص ذات القيمة للمنتج وهي الخصائص والمواصفات المميزة للمنتج عن غيره والتي تتوافق مع رغبات عملاء المنشأة ، لأن فهم تلك الخصائص وتحقيقها يترتب عليها تحقيق قيمة للعملاء، وتعتبر العنصر الأساسي في تعظيم قيمة للمنشأة(النشار، 2001: 197) و(عبد الرحمن، 2003: 106-105).

وبعد أسلوب التكلفة علي أساس المواصفات Attribute Based Cost تطويراً لنظام المحاسبة عن التكاليف علي أساس الأنشطة، حيث يهدف الأول إلي توفير نوعية جديدة وملائمة من المعلومات الداعمة للقرارات الإدارية، بالإضافة إلي تحسين فعالية الأداء وتحقيق كفاءة استخدام الموارد بغرض تعظيم قيمة المنشأة وقيمة العملاء، فمن منظور المستهلك لهذا أسلوب فهو أسلوب مستحدث في مجال التكاليف يمكن من خلاله تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة كما أن إدارة التكلفة من منظور تحليل تكاليف خصائص المنتج يعتبر من المدخل الملائمة لتحقيق متطلبات ودعائم التميز والقدرة التنافسية لمنشآت الأعمال(عبد الرحمن، 2003: 107).

وترجع الأهمية الإستراتيجية لتحليل المنتج من منظور مواصفاته وخصائصه إلي 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(عبد الرحمن، 2003: 113).

ويمكن القول أن أسلوب التكلفة على أساس المواصفات من أحد أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية حيث تقوم على تحليل خصائص المنتج، والربط بين المتغيرات الداخلية والخارجية، وتوقعات الزبائن وأذواقهم وعوامل المنافسة وقدرات وإمكانيات الشركة المتاحة وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين فعالية أداء الشركة وتعظيم قيمة الشركة، وأيضاً تحقيق قيمة للزبائن.

2-2-6-2 متطلبات تطبيق التكلفة على أساس المواصفات:

يعتمد تطبيق هذا المدخل على أربعة خطوات أساسية وهي(المحمود، 2007: 149، وإبراهيم، 2009):

- تحديد مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج تتفق مع حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين.
- تحديد مستويات الانجاز لكل صفة من مواصفات المنتج.
- تحديد التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الانجاز.

3-6-2-2 أهمية التكلفة على أساس المواصفات:

تكمن أهمية هذا الأسلوب عند قياس تكلفة المنتج كما يلي (عبد العليم، 1994: 15-16) و(الشامي، 1992: 455-449):

- يساعد مدخل التكلفة على أساس المواصفات على التخطيط الدقيق لتكاليف المنتج ، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تحديد مستويات الانجاز لكل صفة من مواصفات المنتج، ومن ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات عند مستوى كل انجاز .
- يتفق هذا المدخل مع فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد(JIT)، حيث يتم الإنتاج حسب طلبيات العملاء مما يساعد على تخفيض تكاليف التخزين .
- كما يتفق هذا المدخل مع مفهوم سلسلة القيمة(VC) الذي يعتبر أن تكلفة التخزين لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي يمكن تجنبها سواء بشكل كلي أو جزئي .
- ينسجم هذا المدخل أيضاً مع سياسة التوجه بالتسويق، وذلك من منطلق أن تحديد رغبات الزبائن المستهلكين وحاجاتهم هي نقطة البداية والتي تترجم على شكل مواصفات المنتج .
- يؤدي مدخل التكلفة على أساس المواصفات إلى تحسين أداء المنشأة، وذلك من خلال تحسين مستويات الانجاز بهدف بحاجات الزبائن الوفاء مما يترتب عليه تحسين مواصفات المنتج .

4-6-2-2 الانتقادات الموجهة للتكلفة على أساس المواصفات:

- توجد مجموعة من الانتقادات الموجهة لمدخل التكلفة على أساس المواصفات وهي(صالح، 1996: 84-81) و(حجاج، ١٩٩٢: 487-503) و(Horngren, 1991: 151-152):
- يتجاهل مدخل التكلفة على أساس المواصفات الأنشطة التي يتكون منها كل مستوى من مستويات الانجاز، وكذلك نقاط الاختناق وقيود الإنتاج، مما يترتب على ذلك تكاليف يمكن تجنبها .
 - نظراً لاعتماد مدخل التكلفة على أساس المواصفات على ما يوفره مدخل التكلفة على أساس الأنشطة من معلومات فإنه يتعرض للانتقادات التي يتعرض لها مدخل(ABC).
 - عدم الاستقرار على تحديد كل من التكاليف القابلة للتخزين وتكاليف الفترة خاصة في ظل التحميل الكلي للتكاليف .
 - العجز عن توفير معلومات أو مقاييس غير مالية لقياس كفاءة استخدام الموارد والطاقات المتاحة، مما يؤدي الاعتماد على المعلومات غير الدقيقة إلى اختيار إستراتيجيات غير مناسبة .
 - والفشل في تحقيق الرقابة الفعالة على كثير من عناصر التكاليف الإضافية يؤدي إلى عدم فهم الأنشطة .

2-2-7 نظرية القيود

2-2-7-1 مفهوم نظرية القيود:

نظرية القيود (Theory Of Constraints) (TOC) هي الفلسفة الإدارية التي أدخلها إياهو م. جولدرات في عام 1948 في كتابه بعنوان الهدف وهو موجه لمساعدة الشركات في تحقيق أهدافها. ولذلك تسعى هذه النظرية إلى التعرف على القيد وتذليله وإعادة هيكلة بقية الشركة من حوله (محمد، 2012: 71). ويعرف القيد بأنه أي شيء يقف عائقاً أمام إنجاز المنشأة لما تريد والحصول بصعوبة على ما تريد، وترتبط القيود بالوقت والمال والقدرات الذاتية للفرد أو الشركة (حسين، 2000: 209).

ولقد تم تصنيف القيود التي تواجه الشركات إلى نوعين من القيود هما (السيسي، 2007: 109):
أولاً: القيود الداخلية: وهي التي تحدد وفقاً لمقدرة الشركة على تلبية الطلب على منتجاتها من السلع والخدمات وتنقسم إلى:

- القيود الإنتاجية: وهي ذات العلاقة بالعملية الإنتاجية وتصنف إلى قيود مادية وتظهر على صورة انخفاض الطاقة التشغيلية للألات، وقيود غير مادية تتمثل في نقص المواد الخام وندرتها.
- قيود السوق: هي عوامل تتعلق بالتخطيط الاستراتيجي للشركة يجعلها غير قادرة على مواجهة حدة المنافسة، وتتمثل في عدم تناسب الطلب على المنتجات في الأسواق، واستخدام الشركة لأساليب قديمة عند الوسع في الأسواق.
- قيود السياسات: وهي التي تنشأ نتيجة مقاومة إدارة لشركة للتغيير ورغبتها في البقاء على النظام التقليدي والتي تكون عبارة عن قواعد تحد من قدرة الشركة على التفاعل مع الفرص المتاحة.
ثانياً: القيود الخارجية: وهي عوامل خارجية تكون مفروضة على الشركة، وتتمثل في القيود التي تحد من الاستيراد والأموال الأجنبية اللازمة للاستيراد، ونقص المواد الخام.
كما عرفت نظرية القيود بأنها طريقة إدارية لتحسين العملية الإنتاجية وذلك عن طريق تحديد قيود العملية وإدارتها بفعالية وكفاءة، إلى جانب قياس الطاقة العملية (Hilton et. al, 2002, 82). ولقد عرفت نظرية القيود بأنها فلسفة إدارية تسعى إلى التحسين المستمر لتعظيم مخرجات أداء النظام وتحقيق أهدافه من خلال إدخال بعض التحسينات فيه لتفعيل قيوده الداخلية والخارجية أيضاً، وقياس أثر هذه التحسينات لضمان الاستغلال الأفضل لموارد وإمكانات النظام (الطرية، 2006: 12).
ويمكن القول أن نظرية القيود تعد أسلوباً من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تسعى إدارة الشركة من خلالها لتحسين العملية الإنتاجية في ضوء القيود الداخلية والخارجية، وذلك من خلال إدخال التحسينات اللازمة وتفعيلها، مما يضمن الاستغلال الأمثل لإمكانات الشركة المتاحة، حيث تساعد نظرية القيود الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة والفعالة لعملية التحسين المستمر.

2-2-7-2 أهداف نظرية القيود:

تهدف نظرية القيود إلى ما يلي(الكومي، 2007: 108):

- الكشف عن نقاط الاختناقات الإنتاجية والقيود وتحديد أسبابها وأماكنها.
- تعظيم الربحية من خلال تخفيض مصروفات التشغيل والمخزون.
- الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وإدارة القيود بكفاءة وفاعلية.
- الاهتمام بكل من المقاييس التشغيلية التي تتعلق بالإنجاز والمقاييس المالية لقياس الأداء.
- استغلال الفرص المتاحة بفعالية بهدف التحسين المستمر.

2-2-7-3 أهمية نظرية القيود:

تبرز أهمية نظرية القيود من خلال لبنود التالية(الكومي، 2007: 107):

- تركيز على الموارد النادرة، وعلى جدولة الإنتاج والتغلب على معوقات التصنيع.
- تركيز على استخدام المقاييس المالية لتقييم الأداء و مقاييس الأداء التشغيلي.
- تركيز على زيادة الانجاز ومجهودات التحسين المستمر حتى يتم إدارة القيود والاختناقات بكفاءة.
- تتفق مع العديد من الأساليب الإدارية الحديثة لما يحقق فعالية أكبر لعملية التحسين المستمر.

2-2-7-4 خطوات تطبيق نظرية القيود:

تقوم نظرية القيود على فرضية أن انجاز هدف الشركة محدود بقيود واحد على الأقل، ويتم تطبيق نظرية القيود وفقاً للخطوات التالية: (محمد، 2012: 74-73)

- تحديد القيد (المورد أو السياسات التي تمنع الشركة من تحقيق أهدافها).
- تقرير الاستغلال الكامل للقيد (حتى لا يضيع وقت القيد في أعمال لا ينبغي القيام بها).
- إخضاع جميع العمليات الأخرى إلى القرار المحدد في خطوة رقم ٢ وتوجيه النظام بأكمله لدعم القرار السابق.
- إلغاء القيد أو كسره من خلال إزالة نقط الاختناق وزيادة طاقة القيد من خلال الاستثمار في آلات إضافية في المورد المقيد والعمل وقت إضافي، ونقل العاملين من المراكز التي لا تمثل نقطة اختناق إلى المورد المقيد، وتركيز أعمال التحسين المستمر على مركز الاختناق.
- يتم العودة إلى الخطوة رقم واحد إذا تم التخلص من القيد نتيجة إزالة نقط الاختناق بالخطوات السابقة، وذلك لتحديد القيد الجديد وتكرار العمل.

2-2-8 المحاسبة عن الانجاز

2-2-8-1 مفهوم المحاسبة عن الانجاز:

أنتجت التطورات والتغيرات الاقتصادية التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة نظم إنتاج متطورة تهدف لتعظيم قيمة المؤسسات واستمرارها ونموها في دنيا الأعمال، لقد اهتمت هذه النظم الحديثة بعنصر الوقت وكفاءة استخدامه في تنفيذ الوظائف وأنشطة وبرامج وعمليات المنظمة، وذلك من خلال تخفيض وقت التصميم والتشغيل وتسليم المنتجات من أجل رفع كفاءة الانجاز الكلي للمنظمة(العشماوي، 2011: 355). ظهرت المحاسبة عن الانجاز(Throughput Accounting(TA لتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لتطبيق مفاهيم التطوير المستمر التي تبنتها نظرية القيود ولتوفير المعلومات المرتبطة بتطوير الأداء التشغيلي من خلال التركيز على نقاط الاختناق وتخفيض وقت الانجاز وتوفير معلومات تكاليفية تتلاءم مع بيئة الأعمال الحديثة من خلال الربط بين الموارد المستنفذة ومقدار الانجاز المتحقق(محمد، 2012: 81).

وتعتبر(TA)هي: النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادر على إنتاج المعلومات التكاليفية لزيادة فعالية إدارة الوقت في إطار الاختناقات، إلى جانب توفير المعلومات اللازمة لتخطيط وتنفيذ برامج التحسين المستمر(العشماوي، 2011: 365).

وكذلك عرفها محمد بأنها نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن بها تحقيق أقصى عائد لوحدة نشاط مقيدة، وهي تطور لنظرية القيود(محمد، 2012: 82).

ويمكن القول أن أسلوب المحاسبة عن الانجاز من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الفعالة المتطورة التي تزود إدارة الشركة بالمعلومات التكاليفية اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة بعملية التحسين المستمر، وذلك من خلال التركيز على نقاط الاختناق وإدارة وقت الانجاز وسرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء.

2-2-8-2 مزايا المحاسبة عن الانجاز:

تتميز محاسبة الانجاز التي تتم على مستوى المؤسسة بالمزايا التالية(محمد، 2012: 86):

- تقلل من المخزون والتكاليف المرتبطة به، وتسهل من تدفق الإنتاج.
- سرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
- تركيز الضوء على الربح.
- توجه الانتباه إلى مراكز الاختناق.
- وتجعل التركيز على الفعالية وليس الكفاءة.

3-8-2-2 انتقادات المحاسبة عن الانجاز:

- تعرضت محاسبة الانجاز لمجموعة من الانتقادات وهي: (العشماوي، 2011: 380)
- عدم اهتمام محاسبة الانجاز باستخدام الموارد الإنتاجية غير المقيدة، واستناد محاسبة الانجاز إلى نظرية القيود التي تبنى على مجموعة من الافتراضات غير الموضوعية.
 - حاجة هذا الأسلوب لقاعدة بيانات لحساب أوقات الانجاز والتشغيل والانتظار والفحص والتخزين والتسليم على مستوى دفعات المنتجات.

3-9-2-2 المخزون في الوقت المحدد

1-9-2-2-2 مفهوم المخزون في الوقت المحدد:

نتيجة تزايد التكاليف وشدة المنافسة وانخفاض الأرباح بدأت الشركات في البحث عن آليات وطرق وتقنيات لتيسير عملياتها والحصول على بيانات تتميز بدقة لأغراض القرارات، وكانت نتيجة هذا البحث التوصل إلى نظام المخزون في الوقت المحدد (JIT) الذي يساعد على تخفيض التكاليف والتوسع في الإنتاج وزيادة الكفاءة، حيث يرى المديرون أنه بالتخطيط الجيد يمكن الوصول بهذا المخزون إلى أدنى مستويات وبالتالي تخفيض التكاليف (جاريسون ونورين، 2000: 206).

ونقلاً عن جريرة لقد عرف جاريسون ونورين المخزون في الوقت المحدد على أنه نظام يركز على ثلاث مرتكزات وهي (جريرة، 2013: 2):

- الالتزام بإلغاء كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
 - المحافظة على مستوى عال من الجودة.
 - الالتزام بتحسين المستمر
- وتقوم تقنية (JIT) على أساس استبعاد كل أنواع المخزون وتخفيض وقت الانتظار باعتبارها أنشطة لا تضيف قيمة، ويتم ذلك في ظل هذه التقنية اعتبار طلب الزبون للمنتج بمثابة نقطة الانطلاق لكافة العمليات الصناعية التي تتحرك فوراً في تتابع عكسي يبدأ من طلب الزبون مروراً بكافة العمليات على طول خط الإنتاج وصولاً إلى طلب توريد المواد الخام على الطرف الآخر من العمليات (الجمال ونور الدين، 2005: 167).

ويقصد بالإنتاج في الوقت المحدد بأنه: نشاط مستمر لتحسين طرق وعمليات الإنتاج، حيث يهدف هذا النظام لتخفيض من المخزون حتى النهاية (العشماوي، 2011: 388). وتقوم فلسفة نظام المخزون في الوقت المحدد على مبدأ التخصص في العمليات والأنشطة الداخلية للإنتاج حتى يتيح نظام (JIT) إجراء تقييم دقيق للمشروع في ظل المعايير التشغيلية للرقابة وخلايا الإنتاج والصيانة الوقائية حتى يمكن التحكم

في الأداء التكاليفي، من خلال قدرته على تخفيض الإجراءات المحاسبية في بيئة التصنيع الحديثة والتي تركز على تحقيق مستوى مرتفع من الجودة وكسب ثقة العملاء (العفيري، 2010: 17).

يمكن تعريف المخزون في الوقت المحدد بأنه تقنية حديثة متطورة من تقنيات وأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تعتبر الزبون بمثابة نقطة البداية لكافة عمليات الإنتاج، حيث تساعد إدارة الشركات على اتخاذ القرارات السليمة للوصول إلى أدنى مستويات المخزون وتخفيض التكلفة من خلال الالتزام بالتحسين المستمر والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

2-2-9-2 مقومات المخزون في الوقت المحدد:

- يوجد بعض المقومات الواجب مراعاتها عند تطبيق نظام (JIT) (الجمال ونور الدين، 2005: 169):
- إدارة الجودة الشاملة، وتوفير علاقات جيدة مع الموردين وتقليص وقت الانتظار .
 - توفير عاملين ذوي اختصاصات متعددة.

2-2-9-3 أهداف نظام المخزون في الوقت المحدد (JIT):

- يعد نظام المخزون في الوقت المحدد أحد البدائل الإستراتيجية الحديثة المتاحة أمام الإدارة في ضوء محدودية الموارد المتاحة، حيث له أثر واضح علي استمرارية الشركة وبقائها وحصتها السوقية، وفي ظل المتغيرات التي تتصف بالمنافسة الشديدة التي تواجه الشركات (البشتاوي والمطارنة، 2005: 2)، ويسعى نظام (JIT) لتحقيق عدة أهداف أهمها ما يلي (المطارنة والبشتاوي، 2007: 303):
- خفض التكلفة من خلال الحد من الهدر في الوقت والموارد في العمليات الإنتاجية.
 - تخفيض المخزون بجميع أنواعه إلى أدنى حد ممكن.
 - تلبية احتياجات الزبائن في الوقت المحدد والكميات المناسبة وبالجودة المناسبة.
 - تنمية الثقة والعلاقة بين الشركة والعملاء والموردين، وتعزيز هذه العلاقة بكافة الوسائل المتاحة.

2-2-9-4 مزايا ومنافع نظام المخزون في الوقت المحدد:

- لقد حقق نظام المخزون في الوقت المحدد مزايا متعددة وهي (جاريسون ونورين، 2000: 217):
- انخفاض إجمالي زمن الإنتاج نتيجة الاستجابة السريعة لرغبات العملاء.
 - انخفاض الفاقد والعدم مع انعدام العيوب وذلك من خلال رقابة الجودة الشاملة (TQC).
 - زيادة إنتاجية العاملين نتيجة العمل بروح الفريق في الشركة.
 - توفير رأس المال العامل المستثمر في المخزون، واستغلاله في نواحي أخرى في الشركة.
 - انخفاض المخزون بكافة أشكاله من خلال توفير رقابة جيدة على الموردين، وقصر دورات الإنتاج.

2-2-9-5 عيوب ومشاكل نظام المخزون في الوقت المحدد:

يواجه نظام (JIT) عدد من المشاكل وهي (البشتاوي والمطارنة، 2005: 8):

- يتطلب تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد ضرورة تطوير نظم المحاسبة والتكاليف.
- يحتاج تطبيق هذا النظام إلى الكثير من الإجراءات التي يصعب تنفيذها، والتي تحتاج إلى تكلفة عالية وخصوصاً التي تتكبدها الشركة في بداية تطبيق هذا النظام من إعداد للإداريين والعاملين.
- اقتناع إدارة الشركة بالأساليب التقليدية الحالية، ومقاومتها للتغيير والتحويل خوفاً من عدم ضمان نتائج تطبيقه، كما يمثل نظام (JIT) ضغطاً على اهتمامات المدراء حيث يتطلب منهم جهداً كبيراً من خلال التعاون مع العاملين في الشركة.

2-2-10 إدارة الجودة الشاملة

2-2-10-1 مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبحت الجودة ضرورية ويجب توافرها في أي شركة ترغب بتحقيق أهداف الاستمرارية والبقاء في السوق وتعظيم ربحيتها ، وأيضاً أهداف إستراتيجية لتحقيق المزايا التنافسية للشركة، ففي الوقت الحاضر لم تعد هذه التقنية تقتصر على ضبط جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدم إلى الزبائن فحسب بل امتدت الجودة لتشمل الهياكل التنظيمية والعمليات والنظم والإجراءات والموارد البشرية، والقيام بعقد لقاءات دورية لكافة المسؤولين كل فترة زمنية قصيرة متفق عليها لتبادل الآراء والاقتراحات حول الحلول المناسبة لمشاكل الجودة والبحث عن فرص إجراء التحسينات المستمرة في مستوى الجودة وإشراك العاملين في هذه العملية (باسيلي، 2001: 78).

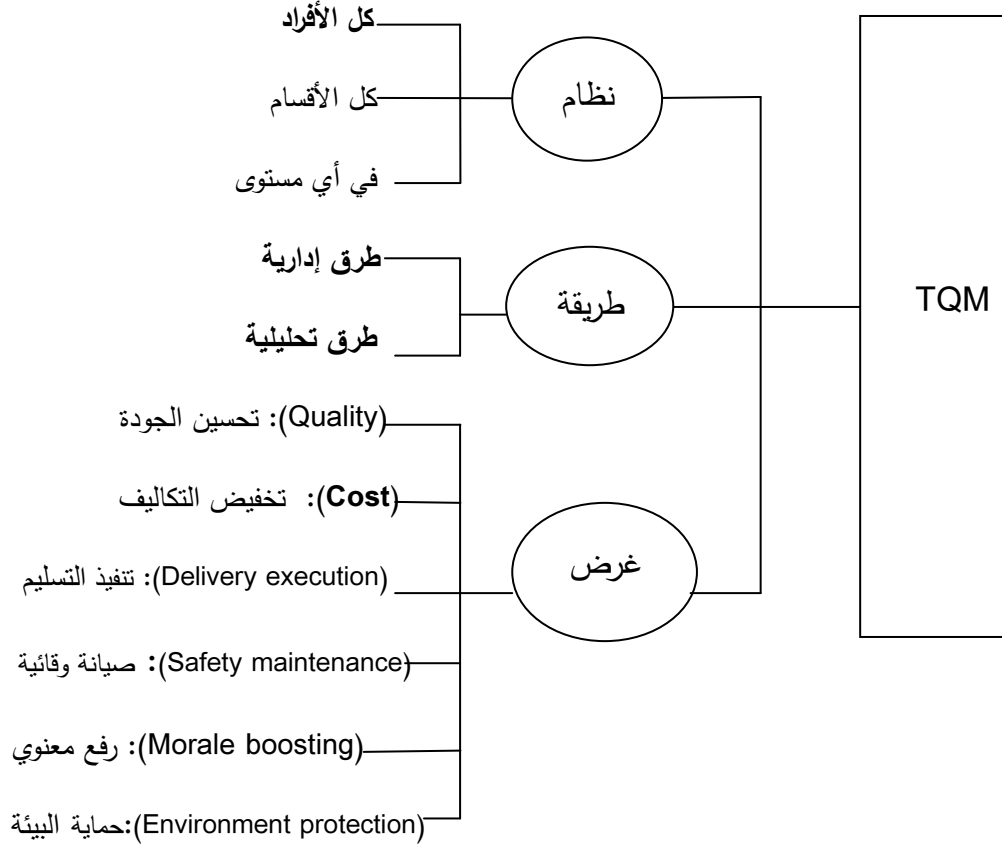
ويعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management (TQM من مفاهيم الإدارة الحديثة التي تقوم على مجموعة المبادئ والأفكار التي يمكن لأي منظمة أن تطبقها من أجل تحسين أدائها وخدماتها وتخفيض نسبة الفاقد والعمل على كسب رضا العملاء وتحقيق الأداء الأفضل (فضل ونور، 2002: 15). كما عرفت بأنها التفوق في الأداء لإرضاء المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة (درادكة والشبلي، 2002: 18). وتعتبر إدارة الجودة الشاملة هي تغير تنظيمي تشجع على تطبيق وتوفير أساليب تحسين الجودة في جميع المجالات وتبني فلسفة التحسين المستمر والاهتمام بضرورة دعم الإدارة العليا وتطوير رؤية إستراتيجية بمشاركة العاملين (عبد الرحيم وآخرون، 2011: 3).

ويمكن القول أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة تعتبر من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة التي تسعى من خلالها الإدارة لتحقيق التفوق في الأداء، وذلك من خلال التنسيق بين الإدارات العليا والوسطى

والدنيا، وإشراك العاملين في عملية التحسين المستمر وفق إستراتيجية مثلى تركز على تلبية حاجات ورغبات الزبائن من المنتجات ذات جودة عالية. والشكل رقم(8) يوضح مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

الشكل رقم(8)

مفهوم إدارة الجودة الشاملة



المصدر: (عطوى، 2008: 31).

2-2-10-2 أهداف إدارة الجودة الشاملة :

تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى ما يلي(علوان، 2005: 99):

- العمل باستمرار على تخفيض تكلفة المنتجات من خلال عمليات تحسين الجودة والعمل على تخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة في المنتجات تامة الصنع.
- امتلاك المنشأة لأفضل قنوات توزيع المنتجات بحيث تستطيع تقديم خدمات ما بعد البيع، وإنتاج منتجات ذات جودة عالية.
- زيادة مرونة المنشأة وقدرتها على التكيف مع التغيرات، وإجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم مع احتياجات المستهلك.

2-2-10-3 متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

لتطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات لابد أن يتوفر لها عدد من المتطلبات اللازمة لتنفيذها وهي (عبد الرحيم وآخرون، 2011: 13-14):

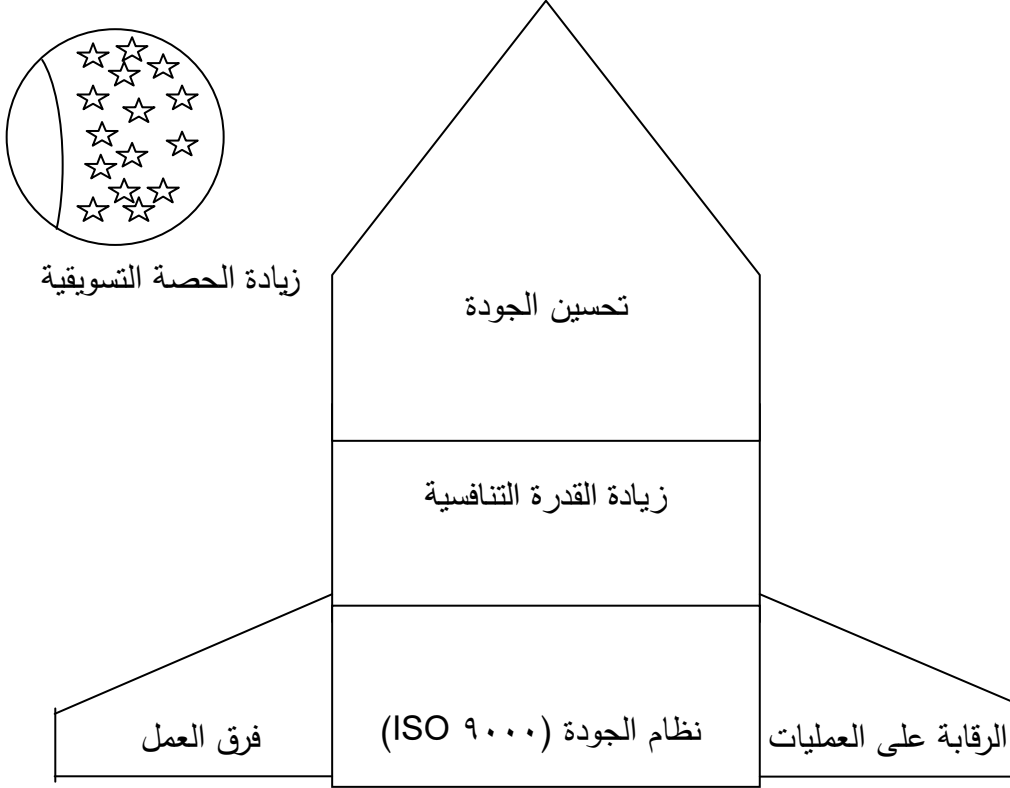
- اقتناع الإدارة العليا في المؤسسة بضرورة التطور والتحسين المستمر ومن ثم اتخاذ قرار استراتيجي لاستخدام الجودة الشاملة كسلاح يضمن لها النجاح والتفوق على المنافسين في السوق.
- العمل على تحقيق الرضا لدى المستهلكين، فالمستهلك هو محور كل المجهودات واعتبار رغباته هي التي تقود العمليات الإنتاجية على اختلاف أنواعها في المؤسسة.
- التدريب والتعليم المستمر للعاملين من أجل إكسابهم الوعي بأهمية ومفاهيم الجودة الشاملة، وصقل مهاراتهم وتعزيز اتجاهاتهم خلال العمل، والعمل بروح الفريق وتحفيز العاملين على الإبداع والابتكار.
- بناء نظام معلومات يعتمد على قاعدة بيانات فعالة، وأيضاً توفير نظام دقيق للقياس يعتمد على استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لقياس الأداء للإنتاجية والجودة لانجاز المهام بشكل كامل.

2-2-10-4 مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة (العزاوي، 2005: 68):

- التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية.
- العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل.
- تعزيز الموقع التنافسي للمنشآت من خلال التركيز على تقديم السلع والخدمات ذات الجودة العالية.
- يسمح تطبيق هذا النظام لسلسلة من الفعاليات المستمرة التي تساعد المنشأة على تحقيق أهدافها.
- تعد إدارة الجودة الشاملة في مقدمة الأساليب الإدارية الحديثة التي تستخدمها لتحقيق مركز تنافسي أفضل في الأسواق وزيادة حصتها السوقية.
- ويوضح الشكل رقم (9) دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين الجودة وفي زيادة المركز التنافسي للمؤسسة:

الشكل رقم (9)

دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين الجودة وتعزيز المركز التنافسي للمؤسسة



المصدر: (البكري، 2004-2003: 49).

5-10-2-2 مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

يتطلب مدخل تطبيق إدارة الجودة الشاملة مراحل وقد حدد Jablonski 1991 خمس مراحل لتطبيق إدارة

الجودة الشاملة وهي (عبد الرحيم وآخرون، 2011: 16-15):

المرحلة الأولى: التهيئة أو الإعداد:

عبارة وتحتوي هذه المرحلة على مجموعة من الخطوات التي تعبر عن مدى الحاجة إلى تطبيق مدخل

إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة وهي (علوان، 2005: 110):

- قرار تطبيق إدارة الجودة الشاملة: حيث تقرر إدارة المؤسسة رغبتها في نظام إدارة الجودة الشاملة، والتي تكون اتجاهات ايجابية اتجاه هذه الخطوة.

- تدريب المديرين على إدارة الجودة الشاملة: حيث يتم التدريب على الجوانب المهمة والضرورية.

- صياغة رؤية المؤسسة: وهنا يتم صياغة رؤية المؤسسة مستقبلاً، وهي رؤية إستراتيجية تهدف لتحقيق إدارة الجودة الشاملة.

المرحلة الثانية: التخطيط:

ويتم في هذه المرحلة ما يلي (عشاوي، 2006: 12):

- اختيار أعضاء لجنة الجودة: التي تضم رئيس المؤسسة، وممثلين على مستوى عال.
- إختيار مستشار للجودة: وغالبا ما يتم اختياره من المستويات الإدارية العليا.
- تدريب لجنة توجيه الجودة والمستشار: فيجب التدريب المكثف حول قضايا الجودة الشاملة.
- الموافقة على خطة برنامج إدارة الجودة الشاملة وتخصيص الموارد اللازمة.

المرحلة الثالثة: التقييم:

وتشمل هذه المرحلة على ما يلي:

- التقييم الذاتي: تقييم وعي وإدراك العاملين بأهمية إدارة الجودة الشاملة.
- التقييم التنظيمي: ويتم ذلك عن طريق المقابلات الشخصية مع العاملين واستقصائهم.
- تقييم رأي الزبائن، وتقييم تكلفة الجودة وهي تقييم التكاليف المالية للجودة.

المرحلة الرابعة: التنفيذ:

والتي تحتوي على الخطوات التالية (عشاوي، 2012: 12)

- اختيار من يتولى التدريب بالمؤسسة: أفراد يتمتعون بالخبرة والدراية اللازمة بشؤون وقضايا إدارة الجودة الشاملة، كما أنه غالبا تتم دعوته من هيئات خارجية متخصصة في مثل هذا التدريب.
- تدريب المديرين والمرؤوسين: من خلال زيادة الوعي والإدراك بأهمية الجودة الشاملة.
- التدريب بهدف إكسابهم المعارف والمهارات التي تخص مهارات بناء الفرق، وديناميكية الجماعة، والاتصال وحل المشاكل.
- تشكيل فرق العمل: تساهم في جمع المعلومات، وإعطاء الاقتراحات والحلول الممكنة للمشاكل المطروحة، والتي تهتم مجال الجودة.

المرحلة الخامسة: تبادل الخبرات:

يتم مناقشة النتائج خلال حلقة نقاشية تضم جميع العاملين في المؤسسة لتقييم نتائج التطبيق الأولي واتخاذ الإجراءات اللازمة بصدد ذلك (علوان، 2005: 113).

6-10-2-2 معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة (العزاوي، 2005: 69):

- التركيز على الفعاليات الداخلية للجودة والاهتمام بها لكونها مهمة في الأداء الرئيسي للجودة.
- عدم قدرة الإدارة الوسطى على تفهم الأدوار الجديدة وفق إدارة الجودة الشاملة وإحساسهم بأن فلسفة الجودة الشاملة ستفقد العاملين قوتهم في انجاز العمل.

- عدم وجود كفاءات بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق نظام الجودة الشاملة، ونظام فعال للاتصالات والتغذية العكسية، وعجز الإدارة العليا عن توضيح التزامها بإدارة الجودة الشاملة.

2-2-11 تحليل سلسلة القيمة

2-2-11-1 مفهوم تحليل سلسلة القيمة:

يعتبر أسلوب تحليل سلسلة القيمة (VCA) Value Chain Analysis أداة من أدوات إدارة التكلفة من المنظور الإستراتيجي، وأنه يعد أحد المكونات الأساسية الجوهرية في هذا الإطار لما يترتب علي استخدامه مزايا تكاليفية حقيقية للمنشأة. وكذلك يعتبر حجر الأساس في إيجاد الميزة التنافسية للمنشأة من خلال ما يوفره هذا الأسلوب من معلومات مالية وغير مالية عن كافة أنشطة وعمليات المنشأة بدءاً من تصميم فكرة المنتج وانتهاءً بتقديم خدمات ما بعد البيع. فأسلوب تحليل سلسلة القيمة يعد أسلوباً ملائماً لتحقيق التفاعل بين عناصر البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة (عبد الرحمن، 2003: 139). حيث يركز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءاً من المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل، أما تحليل مجال الموقف التنافسي فيركز على الطرق التي تختارها كل منظمة للاستمرار في المنافسة (عبد العظيم، 2005: 20).

وتعتبر سلسلة القيمة أسلوب يساعد المنشأة في التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية في صناعة معينة بهدف إرضاء العميل بالمنفعة والقيمة التي تشبع رغباته مما يساعد على تقوية المركز التنافسي للمنشأة (الكومي، 2002: 70). وأيضاً يقصد بسلسلة القيمة بشكل عام وظائف الأعمال على وفق المنافع المضافة إلى المنتجات أو الخدمات في الشركة، وفي كل نشاط من أنشطتها (تشارلز، هيلكس، 1998، 102). وحتى يتم إدارة التكلفة بفعالية في ظل مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، يتطلب الأمر دراسة واسعة للبيئة خارج الشركة "من المنظور الخارجي لسلسلة القيمة" الذي يري أن سلسلة القيمة لأي منشأة تعمل في أي مجال من مجالات الأعمال عبارة عن مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تعمل معاً علي إيجاد قيمة. فتحليل سلسلة القيمة يعتبر أداة منظمة للتعامل مع الأنشطة التي تقوم بها الشركة بحيث يمكن من خلالها تحديد المصادر الحالية والمحتملة للميزة التنافسية التي يمكن تحقيقه (Shank and Govindarajan, 1989: 35) و(علي، 2003: 69). إن تحليل سلسلة القيمة من المنظور الإستراتيجي يعتبر أداة تحليلية فعالة ليست داخلية فقط وإنما خارجية أيضاً تتعامل مع أطراف خارج المنشأة يمكن أن يكونوا من الموردين أو من العملاء أو من قنوات التوزيع أو من المنافسين مما يتيح العديد من المقارنات مع العملاء والموردين والموزعين والمنافسين. وتعتبر سلسلة القيمة ونظام سلسلة التوريد أداتان مهمتان لكل منشأة لمساعدتها في مقارنة وضعها التنافسي بمنافسيها وأيضاً للتعرف علي الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة والعلاقات المتداخلة بين تلك الأنشطة وكيفية إدارة تلك العلاقات معاً

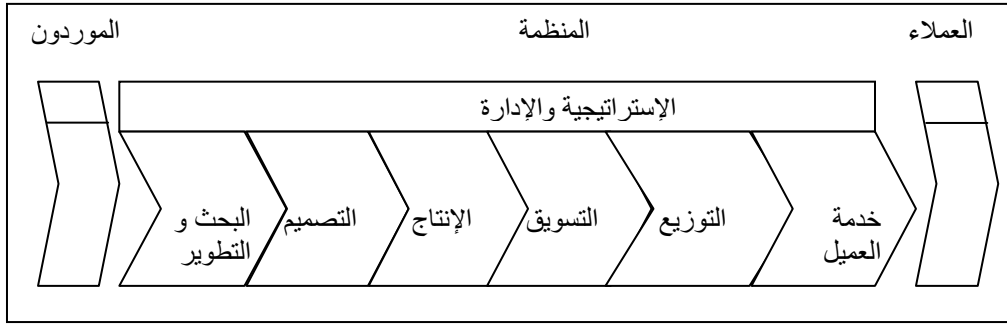
بشكل تكاملي بما يمكن المنشأة من تحقيق ميزة تنافسية مستمرة عن طريق إدراك كل من التكاليف والمنافع المترتبة علي امتداد السلسلة الشاملة بداية بالموردين وإنتهاءً بالمستخدم النهائي(علي، 2010: 41-42). ومن هنا يتضح أهمية تحليل سلسلة القيمة من المنظور الإستراتيجي إذا ما قورن بمفهوم القيمة المضافة والذي يختلف عنه من ناحيتين(Shank and Govindarajan, 1992: 182):

الناحية الأولى: أن مفهوم القيمة المضافة كأداة تحليلية يبدأ متأخراً حيث ينظر إلي نقطة الشراء علي أنها نقطة البداية في تحليل التكاليف ومن ثم فهي تهمل جميع الفرص المتاحة لإستغلال علاقة المنشأة بمورديها والتي قد تكون أحد مصادر تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة.

الناحية الثانية: أن مفهوم القيمة المضافة ينتهي مبكراً حيث يعتبر نقطة البيع هي نهاية المطاف في تحليل التكاليف وبالتالي تضيع كل الفرص المتاحة لإستغلال العلاقة بين المنشأة وعملائها. وقد تلجأ بعض المنشآت إلي تقليل التكلفة أو زيادة القيمة المقدمة للعملاء عن طريق الاستثمار جزئياً في أنشطة ما قبل الإنتاج مثل أنشطة البحوث والتطوير وتصميم المنتج ، في حين نجد منشآت أخرى يمكنها أن تتنافس بالتركيز علي أنشطة ما بعد الإنتاج مثل خدمة العملاء(El Keety, 2006: 127- 128). ويمكن توضيح مفهوم سلسلة القيمة بالشكل رقم(10):

الشكل رقم(10)

مفهوم سلسلة القيمة



المصدر: (Drury, 2001, 14).

2-2-11-2 خصائص تحليل سلسلة القيمة:

- تتميز تقنية تحليل القيمة بالخصائص التالية(عطوى، 2008: 67):
- **طريقة علمية:** المعرفة في القياس الكمي لعناصر تكلفة المنتج للقيام بحساب عناصر قيمته، والاستعانة بأرقام لتقدير الجودة الاقتصادية للمنتج التي تساعد متخذ القرار على اتخاذ القرار الصحيح.

- تهدف لتحسين قيمة المنتج: تقدر قيمة المنتج وفقاً للفرق بين ما يعنيه المنتج للزبون والسعر الذي يدفعه مقابل الحصول عليه.
- موجهة نحو الوظيفة: أي تقوم على التحليل الوظيفي للمنتج بتحديد وظائفه وتقييمها، حيث يعرف المنتج بمجموعة الوظائف التي يؤديها بدلاً من هيكلته.
- إيجاد علاقات بين عناصر قيمة المنتج وعناصر تكلفته: من خلال توفر معلومات عن رغبات واحتياجات المستهلكين، ورفع عناصر هذه القيمة بحيث لا يرفع تكلفة المنتج، أو تخفيضها.
- توفير الوظيفة المطلوبة بأقل تكلفة: أي حصول المستهلك على المنتج بسعر أقل من أسعار منتجات المنافسين.

2-2-11-3 أهداف سلسلة القيمة:

- يهدف أسلوب سلسلة القيمة إلى ما يلي (الكومي، 2002: 70):
- تحديد مجموعة الأنشطة التي يمكن أن تكون مصدراً حالياً أو محتملاً لمزايا تنافسية.
- تقييم مساهمة الأنشطة الداخلية في تحقيق القيمة النهائية التي تولدها المنشأة.
- تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف بتحليل العمليات داخل المنشأة، بالإضافة لتقييم البعد التنافسي.
- توفير إمكانية تحسين ربحية المنشأة وذلك من خلال تحليل العلاقات مع العملاء، العلاقات مع الموردين والعلاقات الداخلية بين سلاسل القيمة إذا كانت المؤسسة تتكون من أكثر من سلسلة قيمة.
- ويمكن القول أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الفعالة التي تساعد إدارة الشركة على تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على النواحي الخارجية والداخلية، وتحقيق التفاعل بينهما مما يمكن الشركة من مقارنة وضعها التنافسي مع مثيلاتها من الشركات.

2-2-12 دورة حياة المنتج

2-2-12-1 مفهوم دورة حياة المنتج:

يعد تحليل دورة حياة المنتج (LC) Life Cycle من أحد أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث يساعد الشركات على إدارة تكاليف المنتج خلال فترة نشاطه، وتحديد مواصفات المنتج الذي يلبي احتياجات العملاء، ومعرفة الوضع التنافسي لذلك المنتج في الأسواق. حيث يركز هذا الأسلوب على تكاليف الأنشطة المتعلقة بالمنتج من تصميم وتطوير وإنتاج وتوزيع والحفاظ على المنتج. ويعتبر أسلوب دورة حياة المنتج من الأساليب الحديثة المتطورة لإدارة التكلفة الذي يحدد تكاليف المنتج خلال دورة حياته مما يساعد إدارة الشركة على قياس تكلفة المنتج، وتحقيق قيمة للزبون، وذلك من خلال تلبية رغباته بتقديم منتجات بمواصفات عالية الجودة ومميزة.

2-2-12-2 مراحل دورة حياة المنتج:

تمر دورة حياة المنتج بأربع خطوات وهي (إبراهيم، 2005: 336-257):

المرحلة الأولى: تقديم المنتج Introduction:

تبدأ هذه المرحلة منذ ظهور المنتج في الأسواق، حيث لا يحقق المنتج أرباحاً ملحوظة.

المرحلة الثانية: النمو Growth:

في هذه المرحلة تتخفض تكاليف المنتج، وتتميز بزيادة الحصة السوقية للشركة، ونمو المبيعات.

المرحلة الثالثة: النضج Maturity:

في هذه المرحلة تصل مبيعات المنتج إلى ذروتها، نظراً لتمييز المنتج بخصائصه وجودته.

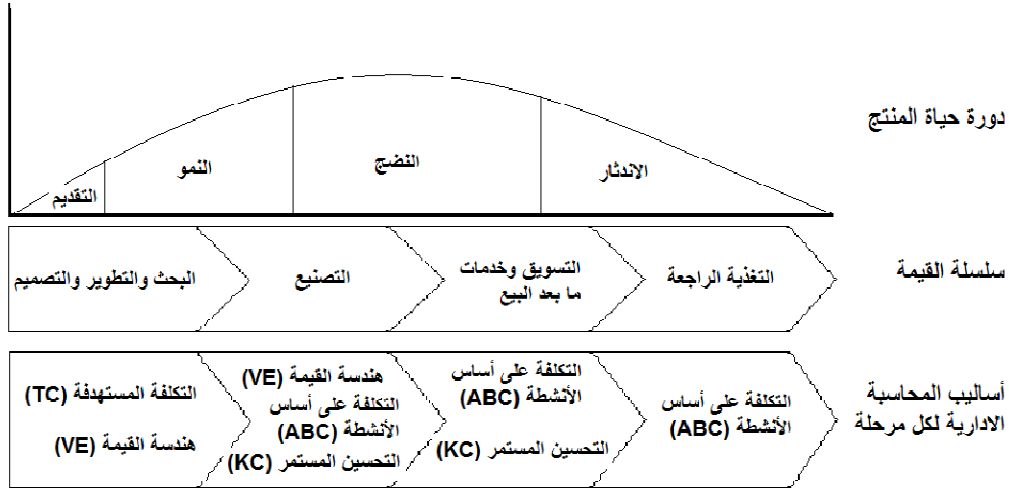
المرحلة الرابعة: الاندثار Decline:

يبدأ انخفاض على قيمة مبيعات المنتج، والحصة السوقية للشركة، فتقرر الشركة التخلص منه.

ويوضح الشكل رقم (11) التكامل بين كل من سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج:

شكل رقم (11)

التكامل بين كل من سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج



المصدر: (أبو حمام، 2013: 31).

2-2-13 بطاقة الأداء المتوازن

2-2-13-1 مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

يعد نموذج بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Score Card (BSC) فلسفة إدارية ووسيلة لتحقيق الإستراتيجية للشركة وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية وبشكل متوازن وذلك من خلال تقييم الشركة لأدائها التشغيلي والمالي والإستراتيجي بهدف الحصول على معلومات متكاملة عن الشركة.

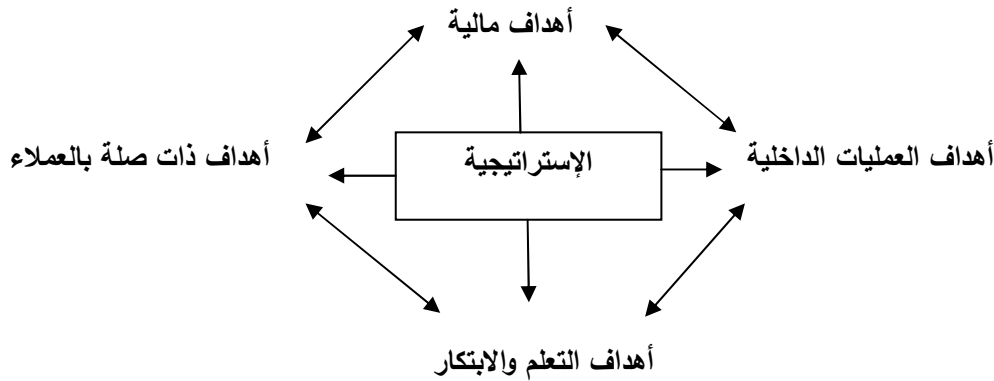
حيث يتم وضع الأهداف في كل بطاقة تكون نابعة من استراتيجية الشركة، فهي تسعى لتخفيض التكلفة من خلال الاهتمام بكفاءة الإنتاج وبمؤشرات تكلفة المنتج وتقليل تكلفة المواد الخام وقلّة الفاقد(محمد، 2012: 204-203). وقد عرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها مجموعة من مقاييس الأداء التي توفر نظرة شاملة عن المنظمة من خلال التعرف على رغبات العميل وأهداف المساهمين، فهو أسلوب يتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية(كندوري، 2006: 46). وينظر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لأداء الشركة من خلال أربع جوانب وهي(فودة، 2003: 273):

- جانب الأداء المالي (نمو الدخل، الربحية، العائد على الاستثمار).
- جانب رضا العملاء (خدمة العملاء، تحقيق رضا العملاء وولائهم).
- جانب العمليات الداخلية (جودة الخدمة الداخلية، وابتكار منتجات جديدة).
- جانب الموارد البشرية (التعلم، النمو، والابداع).

ويوضح الشكل رقم(12) الجوانب الأربعة لبطاقة الأهداف المتوازن:

شكل رقم(12)

الجوانب الأربعة لبطاقة الأهداف المتوازن



المصدر: (محمد، 2012: 206).

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن أداة بطاقة الأداء المتوازن من أدوات إدارة التكلفة الحديثة من منظور إستراتيجي، والتي تعمل على نقل وتوصيل الأهداف الإستراتيجية للشركة إلى جميع المستويات الإدارية، وتمكنها من إدارة إمكانياتها من خلال مجموعة من المقاييس المالية ومقاييس غير مالية بشكل متوازن ومتكامل يساعد إدارة الشركة في تحقيق التوازن بين أهدافها طويلة الأجل وأهدافها قصيرة الأجل.

2-2-13-2 أهداف بطاقة الأداء المتوازن:

الأهداف التي نشأ من أجلها مدخل التقييم المتوازن هي (Kaplan & Norton, 2001: 22- 26):

- نشر مؤشرات قياس الأداء لكافة المستويات بالمنظمة.
- ضمان الاتساق والتناغم في الأداء على كافة مستويات المنظمة الكلية والقطاعية.
- التعبير عن أداء المنظمة بأشكاله الأربعة المتكاملة من تمويل وتشغيل وتسويق ونمو.
- تحقيق التوافق بين هذه الأبعاد الأربعة وبين المؤشرات التي تتناولها بالقياس.

2-2-13-3 فوائد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

- يحقق نظام بطاقة الأداء المتوازن عدة فوائد وهي (العامري، والغالبي: 2003):
- تحقيق التوازن بين الأهداف الإدارية قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل داخل مختلف مقاييس الأداء.
- تقوية تفهم أهمية تكوين مؤشرات وصفية غير مالية بجانب المؤشرات المالية.
- نشر التغيير التنظيمي و التعلم التنظيمي من خلال دورة متكررة لمراجعة النظرية.
- توفير خطة اتصال تربط الإدارة العليا بالأفراد، ويمد الإدارة بصورة شاملة عن كافة أنشطة الشركة.

2-2-13-4 خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

- يتميز مقياس الأداء المتوازن بالملامح الأساسية التالية (زغول، 2010: 13-14):
- أولاً: يقوم مقياس الأداء المتوازن على أساس مزج المؤشرات المالية بالمؤشرات غير المالية بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية كمياً ومالياً.
- ثانياً: يتطلب مقياس الأداء المتوازن توافر نظام معلومات متطور ومتقدم وبنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات، تتيح استخدام نظم التقرير البرمجية لتدفق المعلومات رأسياً وأفقياً في الوقت المحدد.
- ثالثاً: يعد مقياس الأداء المتوازن نموذجاً رباعي الأبعاد إنطلاقاً من المنظورات الأربعة التي يقوم عليها وهي منظور الأداء المالي ومنظور العلاقات مع العملاء، ومنظور عمليات التشغيل الداخلية، ومنظور عمليات التعلم والنمو.
- رابعاً: يربط مقياس الأداء المتوازن مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية الخاصة بكل منظور، مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من إستراتيجية تنظيم الأعمال.
- خامساً: يتسم مقياس الأداء المتوازن بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية ، إنطلاقاً من خاصية عدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار.

سادساً: يقوم مقياس الأداء المتوازن على أساس مجموعة من الروابط الرأسية السببية بين الأهداف الإستراتيجية الفرعية، وبين مؤشرات الأداء الأساسية، وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة التي تتضمنها خريطة الإستراتيجية.

سابعاً: يتطلب مقياس الأداء المتوازن وجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي، تتبع مباشرة مجلس الإدارة، وتتولى الإشراف على إدارة الأداء الإستراتيجي وربطه مع الأداء التشغيلي.

5-13-2-2 خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن:

يتطلب بناء النموذج القيام بعدة خطوات وهي(فوده، 2003: 274):

- تحديد وضع الأهداف الإستراتيجية من قبل الإدارة العليا في المنشأة.
 - تحديد مقاييس الأداء لكل جانب من جوانب القياس الأربعة وقد تكون هذه المقاييس كمية أو وصفية.
 - دراسة المقاييس من خلال عرضها على العاملين وإبداء رأيهم فيها وتحديد البيانات اللازمة لذلك.
 - وضع قيمة مستهدفة للمقاييس، حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالتكاليف المستهدفة.
 - إعادة النظر في القيم المستهدفة بين فترة وأخرى حسب التغيرات التكنولوجية والبيئية والاقتصادية.
 - إعداد تقرير حول مدى تحقيق مؤشرات الأداء المتوازن للقيم المستهدفة.
 - وضع نظام للحوافز للمدراء والعاملين بناء على مدى تحقيقهم للأهداف.
- لقد أشار كلاً من الداكور ودرغام وأبو فضة نقلاً عن البتانوني إلى عدد من القواعد الأساسية لتنفيذ نموذج بطاقة الاداء المتوازن كما يلي(البتانوني، 2004: 378-387 ودرغام وأبو فضة، 2009: 741-788 والداكور، 2013: 101-161):

- ضرورة دعم الإدارة العليا لتطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن بحيث يكون واضحاً لكافة العاملين في الشركة، وضرورة وجود عملية الاتصال من أسفل لأعلى.
 - تحديد أهداف محددة تتوافق مع السمات التي تميز كل شركة.
 - ضرورة تحديد وفهم المتطلبات الإستراتيجية لنجاح الشركة واختيار مجموعة من المقاييس تتفق مع أهداف الشركة المحددة وإستراتيجيتها، وفهم وإدراك أنه لا توجد حلول معيارية تتناسب مع كل الشركات نتيجة لإختلاف العوامل البيئية المحيطة بالشركة.
- والشكل رقم(13) يوضح الخطوات اللازمة لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن(أبو حمام، 2013: 63):

الشكل رقم (13)

الخطوات التفصيلية اللازمة لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: (أبو حمام، 2013: 63).

6-13-2-2 معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

- يواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عدة مشكلات وهي (فوده، 2003: 274):
- كثرة المقاييس قد تحدث غموضا وسوء فهم لدى العاملين، من خلال تعارضها مع بعضها البعض.
- تكاليف التطبيق مرتفعة نظرا لتعدد وكثرة وتنوع البيانات المطلوبة وتكاليف تحليلها والحصول على النتائج قد تكون المقاييس غير مفهومة لبعض الأفراد في المنشأة.
- إلا أن هذا يجب ألا يشكل عائقاً أمام استخدامها من قبل الشركات، حيث يحقق تطبيقها مزايا كبيرة لها، ويمكن التغلب على هذه المشاكل من خلال التنسيق بين المقاييس المختلفة وتوضيحها للعاملين.

2-2-14-2 القياس المقارن

2-2-14-1 مفهوم القياس المقارن:

يعرف القياس المقارن (BM) Benchmarking بأنه نموذج لتحسين العمليات الخاصة بالمؤسسة، وذلك من خلال مقارنتها بالعمليات المماثلة لها والتي بطريقة أفضل في مؤسسات أخرى، وهي عملية مستمرة لتقييم أداء نشاط معين للمؤسسة بالأداء العالمي الأفضل للمؤسسات الناجحة، كما يعتبر القياس المقارن حجر الزاوية للمؤسسات (العيهار، 2005: 49).

وأشارت إحدى الدراسات إلى أن أسلوب القياس المقارن يتميز بأنه على درجة عالية من كفاءة التكاليف، حيث أن المنشآت وفقاً لهذا الأسلوب توفر كثيراً من الجهد والوقت والأموال نتيجة تجنب الأخطاء التي تكون قد وقعت فيها غيرها من المنشآت أو تجنب تصميم أو ابتكار أسلوب أو منتج ما قد أثبت فشله أو عدم كفاءته من واقع تجارب المنشآت الأخرى (ابراهيم، 2000: 344).

ويتوقف تحقيق هامش الربح على مدي قدرة المنشأة على إدارة العلاقات المتداخلة بين أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بها، وحتى تحقق المنشأة هذا الهامش فإنها لا تقدم منتجها أو خدمتها إلا لعميل يكون قادراً على دفع سعراً يفوق إجمالي تكلفة الأنشطة التي تتضمنها سلسلة القيمة. ونادراً ما تجد شركة واحدة تقوم بأداء جميع أنشطة سلسلة القيمة بكاملها وإنما قد تمثل المنشأة أحد مكونات نظام أكبر يسمى بنظام سلسلة التوريد. ففي ظل هذا النظام يستخدم كل عنصر داخل النظام موقفه السوقي وقوته التفاوضية لتحقيق أكبر جزء من هامش الربح، ويمكن لعناصر النظام أن يتعاونوا معاً لتحسين أداءهم وتخفيض تكاليفهم بهدف تحقيق مقدار أكبر من هامش الربح الإجمالي (El Kelety, 2006: 123).

ويمكن القول أن أسلوب القياس المقارن يعتبر من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تسعى إدارة الشركة من خلاله لتحسين العمليات والأنشطة في الشركة بطريقة أفضل من الشركات الأخرى مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وإدارة الأموال والوقت بشكل فعال.

2-2-14-2 أهداف القياس المقارن:

يهدف القياس المقارن إلى ما يلي (العيهار، 2005: 49):

- تسريع حركة التغيير وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة من خلال الاستجابة لرغبات العملاء وخلق قيمة أفضل للمنتج.
- تحديد أهداف استراتيجية وفقاً لمتغيرات البيئة الخارجية للمنشأة، مع تحديد العمليات التي تسمح بالتوسع.
- الاستعانة بالمنشآت الأخرى لخلق الأرباح وتحفيز العمال على تغيير طريقة أدائهم في العمل.

3-14-2-2 عوامل نجاح القياس المقارن:

أهم عوامل نجاح أسلوب القياس المقارن هي (العيهار، 2005: 51):

- الإدراك والوعي بجودة المنافسة المتزايدة والسعي لتحقيق أعلى مستوى للاداء، وتبادل الخبرة والمعرفة مع الآخرين.
- المعرفة الدقيقة بعمليات المنشأة للتمكن من مقارنتها مع أفضل المنشآت الناجحة.
- التحفيز الفعال للعاملين في المنشأة وتوعيتهم بأهمية أسلوب القياس المقارن وما يحققه من نتائج.
- تشجيع الافراد على الابداع، والبحث عن أفضل الطرق بهدف تطوير نشاط المنشأة.

4-14-2-2 معوقات تطبيق القياس المقارن:

توجد مجموعة من المعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب القياس المقارن هي (أحمد، 2013):

- تطبيق القياس المقارن قبل التنسيق المسبق والكامل مع الإدارة العليا بالمنشأة.
- تطبيق هذا الأسلوب بدون وجود نظام معلومات فعال للبيانات الناتجة عن أعمال القياس والمراجعة.
- تطبيق هذا الأسلوب قبل تهيئة أجواء الرأي الداخلي بالمؤسسة لتحمل تبعات القياس المقارن، حيث يتطلب هذا الأسلوب التحفيز المستمر للرأي العام.
- وجود فجوة بين نتائج القياس المقارن وبين الاستفادة من النتائج من قبل الوحدات الإدارية والأفراد.
- الخطأ في اختيار النموذج المناسب لتقييم الممارسة الأفضل والتي سيتم السعي نحوها في خطة القياس المقارن، وتطبيق أسلوب قبل التغييرات التنظيمية الواجبة لضمان نجاح مهام القياس.

5-14-2-2 مراحل وخطوات تطبيق القياس المقارن:

يمر القياس المقارن بمجموعة من الخطوات وهي (أحمد، 2013):

- أولاً: تحديد مجالات التطبيق والقياس المقارن التي سيتم عليها عمليات قياس أولي بهدف التطوير.
- ثانياً: إنشاء فرق عمل رئيسية وفرعية لتولي مسؤولية القياس المقارن بالمؤسسة والخبرات التي قد يحتاجون إليها من خارج المؤسسة بشكل مؤقت أو دائم.
- ثالثاً: تجميع المعلومات الموسعة وتحديد النموذج القياسي والقيم المرجعية التي سيتم المقارنة بها. وتجهيز كافة المعلومات والبيانات والنماذج اللازمة.
- رابعاً: التهيئة التنظيمية والإدارية والإجرائية اللازمة للبدء في أعمال القياس والمراجعات.
- خامساً: البدء في تنفيذ أعمال المراجعات والقياس المقارن بصورة دورية مستمرة مع التواصل الإداري اللازم للمتابعة الإستراتيجية بحسب مستوى القياس المقارن الذي تم إقراره.

15-2-2 التحسين المستمر

1-15-2-2 مفهوم التحسين المستمر:

إن المؤسسات بكافة أنواعها وعلى اختلاف مهامها وأهدافها تبقى دائماً بحاجة إلى التطوير المستمر في عملياتها وأنشطتها ومنتجاتها وذلك لكي تتلاءم مع التغيرات المحيطة، وحديثاً قام اليابانيون بتطوير تقنية ناجحة اسمها كايزن (Kaizen) تعتمد على التطوير المستمر وهذه الإستراتيجية اليابانية الحديثة تهدف إلى التغيير للأفضل وهي تتكون من كلمتين يابانيتين: كاي "Kai" وتعني التغيير، زن "Zen" وتعني لأفضل يعتبر أسلوب التحسين المستمر (Kaizen Cost) أحد التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومنتالية على الإنتاج وتنعكس هذه التحسينات في خفض التكلفة وتحسين جودة المنتج، ويطلق على هذا الأسلوب في اليابان مصطلح kaizen (عنانزة، 2013). ولقد عرف الكسب أسلوب التحسين المستمر بأنه مجموعة من الإجراءات والعمليات والطرق التي تشمل كافة عناصر المؤسسة من عمليات وآلات وأفراد وتكون التحسينات بشكل تدريجي ومستمر، ويشترك في عملية التحسين كافة العاملين بدعم من الإدارة العليا بهدف تخفيض التكلفة ورفع مستوى الأداء والجودة، مما يكسب المؤسسة ميزة تنافسية تساعد على البقاء في الأسواق (الكسب، 2003: 8).

ويمكن تعريف التحسين المستمر بأنه السعي المتواصل والمستمر نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى حد ممكن دون المساس بالجودة، بذلك فإن التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكاليف في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج بهدف زيادة الحصة السوقية للمنشأة وتحقيق ميزة تنافسية وتلبية رغبات الزبائن وإرضاءهم (باسيلي، 2001: 109). إن الوحدات الأكثر نجاحاً هي التي توفر مناخاً مناسباً لبيئة العمل وتشجيع العاملين على المبادرة في تقديم مقترحاتهم التي قد يكون لها أثر عظيم في تحسين العمليات الإنتاجية في الشركة، بالإضافة إلى خفض التكاليف (Horngren, et., Al., 2008: 316).

أما مركز البحوث المالية والمصرفية فقد عرفها على أنها أداة الإدارة للتحسين يلتزم بها العاملون بان يؤديوا أعمالهم في كل يوم بصورة أفضل من السابق (البحوث المالية والمصرفية، 2001: 42).

ويمكن القول أن أسلوب التحسين المستمر من أساليب إدارة التكلفة الحديثة وهو عبارة عن مجموعة من الإجراءات تشمل كافة عناصر الشركة العمليات والأنشطة والعاملين، حيث يعمل هذا الأسلوب على إجراء التحسينات بصورة مستمرة ومنتالية مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج وتخفيض تكلفته.

2-2-15-2 مبادئ التحسين المستمر:

- تستند تقنية التحسين المستمر على المبادئ التالية (الكسب، 2004: 13) و(السلمي، 1995: 81):
- التحسين عملية شاملة ومستمرة ليس لها نهاية طالما المنشأة قائمة، لذلك يجب على كل العاملين في المنشأة أن يولوها اهتماماً مستمراً.
 - تحتاج عملية التحسين لمشاركة جميع العاملين في المنظمة، أي أن التطوير مسؤولية كل فرد في المنشأة بدءاً من الإدارة العليا ووصولاً إلى العمال.
 - تحسين الأداء في جميع مجالات العمل داخل المؤسسة.
 - توليفة من الفكر الإداري ، إذ تضم نظم العمل، سبل تحليل المشاكل، واتخاذ القرار.
 - استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة والمتوفرة.
 - استغلال الوقت واستثماره للوصول إلى أفضل النتائج بهدف التميز عن المنافسين.

2-2-15-3 أهداف التحسين المستمر:

- تهدف تقنية التحسين المستمر إلى ما يلي (الكسب، 2004: 13):
- الإلتقان الكامل في أداء العمليات الإنتاجية من خلال مشاركة جميع العاملين في المنشأة.
 - تلبية احتياجات الزبائن من خلال تحسين المواصفات.
 - تخفيض التكلفة باستمرار وذلك من خلال اعتماد سياسة إنتاج خالي من العيوب.

2-2-15-4 فوائد التحسين المستمر:

- فوائد تطبيق تقنية التحسين المستمر هي (عبد القادر، 2008: 159):
- جعل العمل أكثر سهولة وأكثر إنتاجية من خلال تضافر جهود جميع الأقسام في الشركة.
 - تساعد الشركة على مواجهة التحديات وضغوطات المنافسة، والمحافظة على هامش ربح مناسب.
 - تساعد على تخفيض تكلفة الإنتاج سنة بعد أخرى من خلال التحسن المستمر للأنشطة الشركة.
 - تحسين نوعية المنتج أو الخدمة المقدمة، وأيضاً إرضاء الزبون وإشباع رغبته.
- لقد حقق أسلوب التحسين المستمر نجاحاً باهراً في المؤسسات، إلا أن هذا النجاح مرتبط بالتحسين في العمليات والذي يتم من خلال التشخيص الذاتي لوضع المؤسسة ونشاطها (العيهار، 2005: 36).

5-15-2-2 خطوات تطبيق التحسين المستمر:

يعتبر الهدف الرئيسي من التحسين المستمر في الأداء هو زيادة مستوى رضا عملاء المنشأة، حيث يتم تطبيق هذا الأسلوب وفق الخطوات الآتية(العيهار، 2005: 35).

- تحليل وتقييم الوضع الحالي للمؤسسة بهدف تحديد الآلات التي تحتاج إلى تحسين.
- وضع الأهداف الخاصة بالتحسين، وإيجاد الحلول الممكنة لتحقيق هذه الأهداف.
- تقييم الحلول المقترحة والمفاضلة بينها، ومن ثم تطبيق الحل الأفضل الذي تم الاتفاق عليه.
- قياس وتحليل وتقييم النتائج الناجمة عن تطبيق الحل الذي تم اختياره من أجل التأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة.
- وضع التعديلات اللازمة والتغييرات الواجبة.

16-2-2 تحليل الميزة التنافسية

1-16-2-2 مفهوم الميزة التنافسية:

تعتبر الميزة التنافسية(Competitive Advantage Analysis(CAA) جوهر التفكير الاستراتيجي وهي عبارة عن مزيج من الأشياء المادية وغير المادية التي تمتلكها المنشأة أو تحصل عليه عن طريق الشراء، بحيث يتوافق هذا المزيج مع توجه المنظمة الاستراتيجي والأهداف المطلوب تحقيقها. كما تعني الميزة التنافسية بأنها قدرة المنظمة على جذب الزبائن وبناء مكانة لها وزيادة القيمة المدركة من قبلهم وتحقيق رضاهم، وذلك عن طريق تقليص التكلفة الكلية وتحقيق عوائد أعلى من خلال السعر مقارنة بالمنافسين(البكري، 2010: 5).

وتعرف الميزة التنافسية على أنها المهارة والتقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن باقي المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا التميز(السلمي، 2001: 104). كما عرفها حيدر بأنها قدرة المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة لباقي المؤسسات الأخرى، وتستطيع الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة سواء كانت مالية أو تنظيمية أو معلوماتية، بالإضافة إلى القدرات والكفاءات التي تتمتع بها المؤسسة، ويرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما قدرة المنظمة على تحقيق التميز والقيمة المدركة لدى العميل(حيدر، 2002: 8).

وتستطيع المنشأة تحقيق ميزة تنافسية بإتباع الإستراتيجية المناسبة، وهي الإستراتيجية التي تسمح للمنشأة باستغلال كافة القدرات والكفاءات والمهارات الداخلية بشكل يفوق أداء المنافسين. لذلك يجب أن يكون التوجه مركزاً علي البعدين الداخلي والخارجي وذلك عن طريق استغلال فرص السوق المتاحة ونقاط القوة

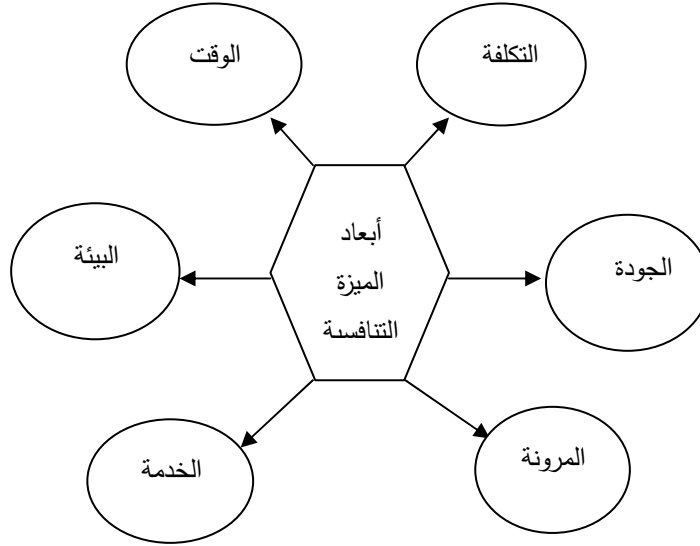
الداخلية، وأيضاً مواجهة مخاطر السوق ونقاط الضعف الداخلية، ويتحقق ذلك من خلال الاستغلال الأمثل والفعال لمقدار ما تملكه المنشأة من فكر إستراتيجي ابتكاري يحقق التميز للمنتج(عبد الرحمن، 2003: 148). ويجب أن تكون الميزة التنافسية قادرة على منح المنشأة فرصة التفوق من خلالها على المنشآت الأخرى، وفي نفس الوقت تحقيق الرضا للزبائن بشكل يفوق ما يستطيع تحقيقه المنافسون من خلال إيجاد علاقة مميزة مع الزبائن على الصعيد المحلي والصعيد الخارجي(البكري، 2009: 140). ويعتبر أسلوب الميزة التنافسية من أساليب إدارة التكلفة الحديثة التي تتيح للشركة إنتاج ميزة للزبون وللشركة معاً، وذلك من خلال استغلال كافة القدرات والمهارات والإمكانيات المتاحة بشكل يفوق أداء المنافسين واستغلال الفرص المتاحة.

2-2-16-2 أبعاد الميزة التنافسية:

تستطيع المنشأة أن تتمايز عن المنشآت الأخرى المنافسة من خلال انفرادها في بعد أو أكثر من أبعاد الميزة التنافسية والتي يمكن توضيحها كآلاتي(الجنابي، 2011: 176-175):

- **التكلفة:** ويقصد بالتكلفة أنها قدرة المنشأة على التنفيذ بأقل التكاليف مقارنة بالمنافسين بهدف تحسين الإنتاج والرقابة على عناصر التكاليف. وتستند المنشأة إلى التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية للحفاظ على حصتها السوقية وزيادة هامش الربح وذلك من خلال تخفيض سعر البيع وزيادة حجم المبيعات.
- **الوقت:** يلعب الوقت دوراً هاماً في الحصول على الميزة التنافسية وذلك يتحقق من خلال قدرة المنشأة على التكيف السريع وسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن وتقليص وقت الانتظار وتسليم الطلبات في الوقت المحدد وسرعة التطوير.
- **الجودة:** تركز المنشآت على الجودة لتحقيق ميزة تنافسية فريدة لضمان بقاءها ونموها في السوق وفرصة لإرضاء الزبون وذلك عند حصوله على منتج ذات جودة عالية، ويجب على المنشأة أن تركز على الاعتبار الاستراتيجي في جودة المنتج من خلال التحسينات المستمرة لمواكبة أذواق الزبائن المستقبلية، فالزبون على استعداد لدفع مبالغ أكثر مقابل حصوله على منتجات ذات جودة عالية.
- **البيئة:** وتستطيع المنشآت أن تتمتع بميزة تنافسية فريدة عن باقي المنافسين من خلال تقديمها منتجات صديقة للبيئة، ولا تسبب في تلوث البيئة.
- **المرونة:** تعتبر المرونة بعداً تنافسياً مهماً بسبب تغير أذواق المستهلكين، ويقصد بها قدرة النظام الإنتاجي على تقديم منتجات متنوعة تتلاءم ورغبات الزبائن المتنوعة والاستجابة السريعة.
- **الخدمة:** يقصد بها الخدمات التي تقدمها المنشأة وتتمتع بخصائص مميزة، وتنفرد بها، وتعجز المنشآت الأخرى عن مجاراتها. ويوضح الشكل رقم(14) أبعاد الميزة التنافسية الستة:

الشكل رقم (14) أبعاد الميزة التنافسية



المصدر: (إعداد الباحثة).

2-2-16-3 أهداف الميزة التنافسية:

- تسعى المنشأة من خلال خلق ميزة تنافسية إلى تحقيق الأهداف التالية (السلمي، 2001: 105-104)
- تكوين رؤية مستقبلية جيدة للأهداف التي تريد المؤسسة بلوغها واقتناص الفرص الكبيرة.
 - دخول مجال تنافسي جديد، كدخول سوق جديد، أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء، أو نوعية جديدة من المنتجات والخدمات، خلق فرص تسويقية جديدة، كما هو الحال بالنسبة لشركة (Motorola) التي قامت بابتكار الهاتف المحمول، وشركة (Apple) التي قامت بابتكار الحاسب الشخصي.

2-2-16-4 مزايا الميزة التنافسية:

- أبرز المزايا التي ستحققها المنشأة من امتلاكها للميزة التنافسية تتمثل في الآتي (البكري، 2006: 5):
- إمكانية حصولها على حصة سوقية أفضل وقبول أكبر مقارنة بالمنافسين إذا ما حققت الرضا والقبول المطلوب لدى المستهلك بما يتوافق مع أهدافها الإستراتيجية المخططة.
 - الزيادة في الحصة السوقية واستمرار نجاحها مما سينعكس على زيادة العوائد المالية المتحققة.
 - قدرة المنشأة على إقناع زبائنها بما تقدمه لهم من منتجات تكون أكثر تميزاً بها عن المنافسين ، وبالتالي يؤدي ذلك لتحقيق رضاهم.

2-2-17 تحليل نقاط "القوة، الضعف، الفرص، التحديات"

2-2-17-1 مفهوم تحليل SWOT:

سميت هذه المصفوفة بتحليل (SWOT) اختصاراً للحرف الأول من كل عنصر من عناصرها، ويمكن تحديد معنى هذه العناصر بما يلي (البكري، 2008: 226-220):

- **القوة (Strengths):** وهي ما تمتلكها المنشأة من أشياء ملموسة وغير ملموسة، وتكون قادرة على استخدامها بشكل صحيح لانجاز أهدافها وبما يجعلها متفوقة على المنافسين.
- **الضعف (Weakness):** وهو النقص في الإمكانيات والقدرات المنشأة من تحقيق أهدافها قياساً بالمنافسين .
- **الفرص (Opportunities):** وهي الأحداث المحتمل حصولها حالياً أو مستقبلاً في الأسواق.
- **التحديات (Threats):** وهي عبارة عن الأحداث التي تعيق المنشأة من تحقيق أهدافها بالشكل الذي تسعى إليه ويكون لها أثر سلبي على الشركة وغالباً ما تقاس بالخسارة النقدية أو انحسار حصتها السوقية.

والعلاقة بين العناصر الأربعة السابقة هي علاقة تفاعلية يؤثر بها ويتأثر أي عنصر ببقية العناصر، حيث تمكن هذه العلاقة التفاعلية المنشأة أن تنتهج الخطة الإستراتيجية المناسبة لها في التفاعل مع السوق وفقاً لما تمثله البيئة الداخلية من قوة وضعف أو ما تمنحه البيئة الخارجية من فرص وتهديدات. ويتم تحليل نشاط المنشأة بالاعتماد على مصفوفة التشخيص ل SWOT وذلك لتحديد نقاط القوة والضعف للمنشأة (التشخيص الداخلي)، والفرص والتهديدات التي تواجهها (التشخيص الخارجي) (موسى والعمودي، 2007: 13).

التشخيص الداخلي: يشمل عناصر القوة في المنظمات التي تتمثل بصورة جوهرية بمدى كفاءة التنظيم والقدرة على الحركة وتحقيق أفضل الانجازات الصناعية الاقتصادية. وعناصر الضعف التي تعني ضعف القدرة على صنع القرار المناسب في ضوء تحليل إمكانيات وموارد المنظمة.

ويمكن توضيح كل من نقاط القوة ونقاط الضعف المنشأة وفقاً للجدول رقم(2) (موسى والعمودي، 2007: 14):

الجدول رقم(2)

نقاط القوة ونقاط الضعف في المنشأة

نقاط الضعف	نقاط القوة
عدم وضوح التوجه الاستراتيجي، واعتماد المنشأة على تسويق منتج واحد.	المنتج: يكون المنتج فريد ومطابق للمواصفات العالمية.
المعاونة من المشاكل العملية الداخلية.	الإنتاج: توفير الطلبات في الموعد المحدد والتتويج في المنتجات.
معدل انجاز ضعيف في تنفيذ الخطط.	الجودة: الرقابة على الإنتاج.
نقص الموهبة والخبرة الإدارية.	الموارد البشرية: امتلاك العاملين لمهارات متعددة ومتنوعة.
عدم القدرة على تحويل المتغيرات الضرورية في الإستراتيجية، والموقف التنافسي المتدهور.	امتلاك المنشأة لشهادة ISO سيدعم قدرتها التنافسية.
تسهيلات مهملة للعملاء.	تملك المنشأة طاقة إنتاجية كبيرة يجعلها قادرة على تلبية الطلبات في الوقت المحدد مسبقاً.
حدوث أي مشكلة أو مواجهة المنشأة لأي خطر سيؤدي ذلك إلى تهديد استمرار المنشأة وبقائها في السوق.	التميز في السعر حيث يكون سعر بيع منتج المنشأة منخفض مقارنة مع أسعار المنشآت المنافسة.

المصدر: (موسى والعمودي، 2007: 14).

التشخيص الخارجي: يشمل التهديدات التي هي عبارة عن الأحداث المحتملة والمعقولة التي إذا ما ظهرت تسبب ضرر حقيقي للمنظمة .

وأما الفرص فهي وقائع موجودة في مكان معين من السوق خلال فترة زمنية محددة والتي تنتج فوائد مادية وغير مادية للمنظمة إذا تم استثمارها على الوجه الصحيح. ويمكن إظهار الفرص والتهديدات التي يفرضها محيط المنشأة وفقاً للجدول رقم(3):

جدول رقم(3)

تحليل الفرص والتهديدات التي يفرضها محيط المنشأة

الفرص	التهديدات
منتج ذو تكاليف منخفضة نسبياً.	إمكانية ظهور منتجات بديلة في السوق.
فرص الاستفادة من المساعدات التي توفرها الدولة في دعم المنشآت وتطويرها.	سياسات سعرية مناوئة وتدهور القيمة الشرائية للنقد بسبب التضخم
إمكانية فرض السيطرة على الحصة السوقية على مستوى الدولة.	كثرة المنافسين واحتمال دخول منافسين جدد.
نمو وازدهار المنشآت الخدمية والصناعية.	نمو بطيء في السوق بسبب تدهور الأوضاع السياسية والاقتصادي والاجتماعية.
نقص المستثمرين الأجانب في مجال تقديم خدمات كالنقل والاتصالات وغيرها جعل المنافسة متقاربة بين المؤسسات المحلية داخل الدولة.	تغير أذواق وحاجات المستهلكين، ونمو قوة المساومة للعملاء والموردين.
العلامة التجارية للمنشآت تكون معروفة لدى الجمهور العام.	زيادة الضغوط التنافسية.

المصدر: (موسى والعمودي، 2007: 14).

2-2-18 سيجما ستة

2-2-18-1 مفهوم سيجما ستة:

نشأ منهج six sigma لتتوجاً لمجهودات علمية وعملية متواصلة من أجل الوصول إلى أسلوب متميز في مجال تحسين أعمال المنشآت حيث تمتد أصول هذا المنهج لأكثر من ثمانين عاماً من أفكار الإدارة العلمية في الولايات المتحدة. ولقد كان له نتائج إيجابية ظهرت في شركات موتورولا وجنرال إلكتريك وجونس وغيرها (Panda and Holp, 2002: 3)، لقد كانت شركة "موتورولا" من أوائل الشركات التي استخدمت هذا الأسلوب، وذلك عندما تبين لها أن هناك مشكلة حقيقية في أن جودة منتجاتها تخفق بشكل كبير مقارنة بمستويات جودة الأداء في المنشآت الصناعية المماثلة وأنه يجب على إدارة الشركة تدارك الموقف، ودراسة العلاقة بين الجودة العالية والتكاليف الأقل في صناعة المنتجات وتقديم الخدمات، مع التركيز على معرفة مكامن العيوب وكيفية تقليلها، حيث إن وجود تلك العيوب يؤثر في رفع تكاليف التشغيل وزيادة معدلات عدم رضا العملاء عن المنتج، مما يقلل من حصص السوق للشركة، ويضعها

في مستوى أدنى من الناحية التنافسية (بن سعيد، 2005). ولقد عرفها باندا وهوب بأنها طريقة ذكية لإدارة العمل حيث تستخدم البيانات والحقائق وصولاً لحل أفضل (Panda and Holp, 2002: 2). ولقد أشار النعيمي حول مفهوم سيجما ستة بأنه الحصول على أعلى عائد ممكن وتقليل التالف والأخطاء إلى الحد الأدنى حيث الوصول إلى مستوى متدني من الخطأ يصل إلى ٣.٤ خطأ لكل مليون فرصة أو عملية (النعيمي، 2009: 662).

ويعتبر مفهوم سيجما ستة أسلوب مميز من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية التي يركز على معرفة عيوب المنتج، ويعمل على تقليلها إلى أدنى مستوى مما يساعد على تخفيض تكلفة المنتج، والحصول على أعلى عائد ممكن يرضى إدارة الشركة، ويعظم قيمة الشركة.

2-2-18-2 مبادئ سيجما ستة:

تستند سيجما ستة على مجموعة المبادئ التالية (جودة، 2008: 580) و (Panda and Holp, 2002: 33-36):

- الاعتماد على الحقائق والأرقام عند اتخاذ أي قرار والتوقف عن التوقعات والقرارات العشوائية.
- التركيز على العمليات في المنشأة لإجراء التحسينات حيث يعتبر التركيز على هذه العمليات هو أساس النجاح في تطبيق منهج سيجما ستة في التحسين المستمر للأداء.
- التركيز على العملاء هو من أهم الأولويات، حيث أن مقياس أداء سيجما ستة يبدأ بالعمل وذلك من أجل الحصول على رضا.
- الإدارة الفعالة المبنية على التخطيط المسبق، واستخدام الأساليب الإحصائية لضبط الجودة مثل مخطط باريتو وخرائط الرقابة.
- التعاون غير المحدود داخل المنشأة من خلال العمل الجماعي، وفرق العمل وذلك لكسر الحواجز وإزالة العوائق وتحسين العمل.
- التوجه نحو الإتقان وتحمل الأخطاء كفكرتين متكاملتين، حيث إن من يسعى للإتقان ويخشى استخدام طرق جديدة لن يصل لأي نتائج.

2-2-18-3 أهمية منهج سيجما ستة:

أشار كلاً من (الجندي، 2005: 106) و (Antony et, al, 2007: 296) إلى أهمية سيجما ستة وهي كما يلي:

- رفع مستوى رضا العملاء وزيادة ولائهم للمنظمة.

- زيادة كفاءة القرارات الإدارية المختلفة نتيجة الاعتماد على بيانات وحقائق بدلاً من التوقعات والافتراضات.
- زيادة الوعي والإدراك بطرق حل المشكلات واستخدام التقنيات التي تؤدي إلى زيادة رضا العاملين.
- تغيير ثقافة المنظمة من حيث ضرورة أداء العمل الصحيح من المرة الأولى لرفع مستوى الإنتاجية.

2-2-19 التصنيع المرن

2-2-19-1 مفهوم التصنيع المرن:

يعتبر نظام التصنيع المرن (FM) Flexible Manufacturing من طرق التصنيع التي تسعى لإرضاء متطلبات السوق المتغيرة والمتجددة من المنتجات، ويعتبر التصنيع باستخدام الحاسوب من أهم التقنيات المستخدمة في نظام التصنيع المرن. ويعرف نظام التصنيع المرن بأنه مجموعة من الآلات المربوطة ببعضها البعض بواسطة أنظمة آلية، ويتم التحكم بالنظام كله عن طريق وحدة تحكم حاسوبية (علي، 2010: 73).

2-2-19-2 مكونات التصنيع المرن:

- يتكون نظام التصنيع المرن من ثلاثة أنظمة فرعية وهي (زعرى، 2013: 51):
- نظام الإدارة: الذي يتكون من الأجهزة الحاسوبية التي تقوم بالتنسيق بين الأنظمة المختلفة، وإجراء الحسابات اللازمة.
 - نظام الإنتاج: حيث يتكون من آلات التصنيع التي تقوم بمختلف عمليات التصنيع.
 - نظام المناولة: يقوم هذا النظام بنقل القطع من آلة لأخرى ضمن نظام الإنتاج وغالباً ما يستخدم فيه المركبات المتحركة بالإضافة إلى أنظمة التخزين الآلية، ويمثل عامل المرونة في التصنيع أمراً مهماً في عمليات التصميم، والتخطيط، والتشغيل لإنتاج المنتجات.

2-2-19-3 فوائد تطبيق نظام التصنيع المرن:

- يحقق تطبيق نظام التصنيع المرن عدة فوائد منها وهي (زعرى، 2013: 51):
- يسمح تطبيق هذا النظام بالتعامل مع العديد من المنتجات المختلفة.
 - يتيح نظام التصنيع المرن إمكانية إحداث تغيير بشكل سريع، وبمرونة ممكنة.
 - يوفر هذا النظام الجهد والوقت، ويعمل على خفض التكاليف.

2-2-20 التصنيع بالحاسوب:

2-2-20-1 مفهوم التصنيع بالحاسوب:

إن متخذي القرار في المستويات الإستراتيجية، غالباً ما يواجهون مشكلات معقدة لا بد من اتخاذ قرارات بشأنها، والتي تتطلب عوامل تفوق القدرات البشرية لمعالجتها بشكل سليم وسريع، لذا فإن هذه القرارات تحتاج إلى نظم لدعمها وتمثل هذه النظم بنظم معلومات تعتمد على الحاسوب الذي يقوم بتوفير تفاعلاً معلوماتياً لدعم المدراء خلال مراحل اتخاذ القرارات.

وتستخدم هذه النظم في (الجوهر وتوفيق، 2007: 10):

- نماذج تحليلية.
- قواعد بيانات متخصصة.
- أحكام وتوقعات متخذي القرارات.
- مراحل تفاعلية وحاسوبية لدعم اتخاذ المدراء للقرارات غير المهيكلة (Unstructured) ويرى بعض الكتاب (مثل والتر واثومبسون) أن النظم المؤهلة للإسهام في عملية دعم القرارات تشمل تنويعاً واسعاً من النظم المبنية على الحاسوب، إذ تشمل النظم الآتية مرتبة بحسب توقيت ظهورها الزمني (صادق، 2007: 6-7):

- نظم المعلومات الإدارية Management Information Systems.
 - نظم دعم القرارات Decision Support Systems.
 - النظم الخبيرة والذكاء الصناعي Expert Systems & Artificial Intelligent.
 - نظم المعلومات التنفيذية Executive Information Systems.
 - الشبكات العصبونية الاصطناعية Artificial Neural Networks.
- ولغرض التكيف مع بيئة التصنيع فإن هذا يتطلب نظم تكون سريعة الاستجابة وذات مرونة عالية، تكون أساساً للتنافس بين الشركات لتقديم منتجات جديدة ومتنوعة تعكس حاجات الزبائن بالشكل الذي يمكن من تعزيز الميزة التنافسية (Raghu & Suresh, 1994: 671).
- ونتيجة ذلك ظهرت نظم التصنيع المرن، ونظم التصنيع المتكامل بالحاسوب والتي تقوم على استعمال تكنولوجيا عالية الأتمتة والتي تشير إلى التخصص في الأجزاء المتشابهة ويقوم هذا النوع على الجمع ما بين الأجهزة والمعدات والنظم والبرمجيات الحديثة، لغرض تخطيط الإنتاج والسيطرة عليه بدءاً من التخطيط والتصميم للمنتج وانتهاءً بتوزيعه.
- ويوضح الجدول رقم (5) أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وتعريفاتها:


الجدول رقم (4)
أدوات الإدارة الإستراتيجية وتعريفها

تعريفها	الأداة
هي الطريقة المناسبة التي تمكن المحاسب من توفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج من خلال تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج مما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج(العفيري، 2010: 17).	التكلفة المستهدفة Target Cost(T C)
تقويم منظم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف وتلبية احتياجات الزبائن(Horngron, 2003: 417).	هندسة القيمة Value Engineering (V E)
إتمام عملية تخصيص التكاليف الإضافية بدقة باستخدام الأنشطة كبديل لاستخدام مراكز التكلفة تمهيداً لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات باستخدام محركات التكلفة كوسيلة قياس(العشماوي، 2011: 285).	التكلفة على أساس الأنشطة Activity Based Cost (ABC)
طريقة لإدارة الأنشطة الرئيسية بالمنظمة حيث يتم تحديد كيفية قيام كل نشاط من هذه الأنشطة باستهلاك الموارد، وأيضاً تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي يتم استبعادها مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف (Belverd, et. At, 2002: 943).	الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management (ABM)
أسلوب يعتمد على ربط الإستراتيجية بالموازنة حيث تبدأ بتحديد احتياجات العميل وتحليل الإستراتيجيات التنافسية، ووضع الأهداف الإستراتيجية، وكذلك تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق(أبو رحمة، 2008: 70).	الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting (ABB)
تطويراً لنظام المحاسبة عن التكاليف علي أساس الأنشطة، حيث يهدف إلي توفير نوعية جديدة وملائمة من المعلومات الداعمة للقرارات الإدارية، بالإضافة إلي تحسين فعالية الأداء وتحقيق كفاءة استخدام الموارد بغرض تعظيم قيمة المنشأة، وقيمة العملاء(عبد الرحمن، 2003: 107).	التكلفة علي أساس المواصفات Attribute Based Costing (ABC)

فلسفة إدارية تسعى إلى التحسين المستمر لتعظيم مخرجات أداء النظام وتحقيق أهدافه من خلال إدخال بعض التحسينات فيه لتفعيل قيوده الداخلية والخارجية ، لضمان الاستغلال الأفضل لموارد وإمكانات النظام(الطرية، 2006: 12).	نظرية القيود Theory of constraints (TOC)
النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادر على إنتاج المعلومات التكاليفية لزيادة فعالية إدارة الوقت في إطار الاختناقات، إلى جانب توفير المعلومات اللازمة لتخطيط وتنفيذ برامج التحسين المستمر(العشماوي، 2011: 365).	المحاسبة عن الانجاز Throughput Accounting (T A)
يعتبر JIT ثورة في نظم رقابة المخزون السلعي، الذي يؤدي إلى ضبط الوقت وخفض تكلفة الإنتاج وذلك نتيجة تخفيض فترات التوريد(باسيلي، 2002: 106).	المخزون في الوقت المحدد Just In Time (JIT)
أسلوب التفوق في الأداء لإرضاء المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض، من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال العمل بشكل صحيح (درادكة والشبلي، 2002: 18).	إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM)
أسلوب يساعد المنشأة في التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية في صناعة معينة بهدف إرضاء العميل بالمنفعة والقيمة التي تشبع رغباته مما يساعد على تقوية المركز التنافسي للمنشأة(الكومي، 2002: 70).	تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis (VCA)
يركز هذا الأسلوب على تكاليف الأنشطة المتعلقة بالمنتج من تصميم وتطوير وإنتاج وتوزيع والحفاظ على المنتج.	دورة حياة المنتج Life Cycle (LC)
مجموعة من مقاييس الأداء، والمقاييس المالية، وغير مالية التي توفر نظرة شاملة عن المنظمة من خلال التعرف على رغبات العميل وأهداف المساهمين بهدف إعطاء المدراء نظرة شاملة عن أداء المنشأة(كندوري، 2006: 46).	بطاقة الأداء المتوازن Balanced Score Card (BSC)
نموذج لتحسين أنشطة المؤسسة، وذلك من خلال مقارنتها بالعمليات المماثلة لها والتي تكون أفضل في مؤسسات أخرى، وهي عملية مستمرة لتقييم أداء نشاط المؤسسة للمؤسسات(العيهار، 2005: 49).	القياس المقارن Benchmarking (BM)

مجموعة من الإجراءات والطرق التي تشمل كافة عناصر المؤسسة من عمليات وآلات وأفراد ويشارك في عملية التحسين كافة العاملين بدعم من الإدارة العليا بهدف تخفيض التكلفة ورفع مستوى الأداء والجودة(الكسب، 2003: 8).	التحسين المستمر Kaizen Cost (KC)
قدرة المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة لباقي المؤسسات الأخرى، وتحقيق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة للمؤسسة(حيدر، 2002: 8).	تحليل الميزة التنافسية Competitive Advantage Analysis (CAA)
SWOT اختصاراً للحرف الأول من كل عنصر من عناصر للقوة والضعف، والفرص، والتحديات(البكري، 2008: 220).	تحليل نقاط "القوة، الضعف، الفرص، التحديات" SWOT Analysis
الحصول على أعلى عائد ممكن وتقليل التلف والأخطاء إلى الحد الأدنى حيث الوصول إلى مستوى متدني من الخطأ (النعمي، 2009: 662).	سيجما ستة Six Sigm(SS)
مجموعة من الآلات المربوطة ببعضها البعض بواسطة أنظمة آلية، ويتم التحكم بالنظام كله عن طريق وحدة تحكم حاسوبية(علي، 2010: 73).	التصنيع المرن Flexible Manufacturing (FM)

المصدر: (إعداد الباحثة).



الفصل الثالث
الإجراءات المنهجية للدراسة

مقدمة:

يتناول هذا الفصل كافة الإجراءات المنهجية التي اتبعتها الدراسة لاسيما وأن المنهجية العلمية هي نسق من القواعد والإجراءات التي يعتمد عليها البحث، وهذا النسق مرن وغير مغلق، لذا فهو غير منزه عن الخطأ، إلا أن المنهج يبقى أساسياً في تدوين المعلومات والبيانات التي يحتاجها أي باحث لإنجاز وتحقيق أهداف بحثه، كما أن المنهج العلمي هو الذي يلزم الباحث بالدقة وعدم القوة في الذاتية، ويضمن حياده النسبي الموضوعي بعيداً عن أهوائه وميوله الشخصي، وبالتالي يلزم الباحث بعدم إبداء رأيه الشخصي دون تعزيزه بأراء لها قيمتها العلمية، والتقييد بإخضاع أي رأي للنقد، فلا رأي فوق النقد والنقاش مهما كانت درجة الثقة فيه، إذ لا توجد حقيقة راسخة بذاتها.

وقد اعتمدت الدراسة في عرضها للإجراءات المنهجية على عدة خطوات أهمها: نوع الدراسة، منهج البحث، مجتمع وعينة البحث، وخصائص عينة البحث، ومصادر البيانات، وأدوات البحث، ومجالات البحث، وصدق وصلاحية أداة البحث وثباتها، وأساليب التحليل، والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل بيانات الدراسة.

أولاً: منهجية الدراسة:

تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويسهم في وصفها وصفاً دقيقاً ويوضح خصائصها عن طريق جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها، ويأتي استخدام الباحثة لهذا المنهج في دراستها بهدف دراسة: إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات لقطاع الشركات الخدمية في قطاع غزة.

ومن خصائص المنهج الوصفي التحليلي أنه لا يقف عند حد جمع المعلومات المتعلقة بظاهرة معينة وتبويبها وتنظيمها، وإنما يعتمد إلى الوصول إلى استنتاجات تسهم في فهم الواقع من خلال تحليل تلك الظاهرة وتفسيرها، ومن ثم التوصل إلى تعميمات ذات معنى تزيد بها الدراسة رصيد المعرفة عن تلك الظاهرة، وتسهم في تطوير واقع الظاهرة المقصودة والوقوف على أهم إيجابياتها وسلبياتها ومحاولة تحسين السلبيات وتطوير الإيجابيات المتعلقة بالظاهرة قيد الدراسة.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من شركات قطاع الخدمات المدرجة في وزارة الاقتصاد والعاملة في قطاع غزة، حيث بلغ حجم مجتمع الدراسة (64) شركة (وزارة الاقتصاد، 2013)، حيث استخدمت الدراسة الاستطلاعية على بعض الشركات، ومن ثم تم توزيع (64) استبيان على عينة الدراسة (رئيس قسم الحسابات، محاسب،

مدير مالي) وبعد الانتهاء من عملية جمع البيانات تم استرداد الاستبيانات التي تم توزيعها وحصلت الباحثة على (48) استبيان صالحة للتحليل الإحصائي، وبذلك تكون نسبة الاستبيانات المستردة من إجمالي الاستبيانات الموزعة (80%) وتعتبر هذه النسبة جيدة وممثلة لمجتمع الدراسة ويمكن الاعتماد عليها في استكمال إجراءات الدراسة، حيث يرى البعض أن نسبة الاسترداد التي تزيد عن (40% أو 50%) تعتبر نسبة مقبولة ويمكن الاعتماد عليها، كما أنه وفقاً لما توصل له (Sekaran, 2000) فإنه يعتبر نسبة استرداد 30% كحد أدنى مناسبة لأغراض البحث.

ثالثاً: أداة الدراسة (الاستبيان)

قامت الباحثة بإعداد استبيان لدراسة إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات لقطاع شركات الخدمات في محافظة غزة كما في ملحق (2)، حيث تم عرضها على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة من الدكتور والمختصين، والملحق رقم (1) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.

رابعاً: محتويات أداة الدراسة (الاستبيان)

تم إعداد الاستبيان من قبل الباحثة والتي تكونت من ثلاثة أقسام رئيسية على النحو الآتي:

القسم الأول: تمثل القسم الأول بمجموعة من الأسئلة التي تهدف للتعرف على البيانات الشخصية لأفراد العينة والمتمثلة في (المسمى الوظيفي، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة).

القسم الثاني: تمثل القسم الثاني بمجموعة من الأسئلة التي تهدف للتعرف على البيانات عن الشركة التي يعمل بها أفراد العينة والمتمثلة في (مدة ممارسة الشركة لنشاطها، قطاع الخدمات الذي تنتمي لها الشركة، حجم رأس مال الشركة بالدينار).

القسم الثالث: وهو القسم الذي يعبر عن محاور وأبعاد ومتغيرات الدراسة حيث تكون من (69) فقرة، موزعة على أربعة محاور رئيسيين على النحو الآتي:

المحور الأول: هل تطبق شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين نظام تكاليف يعتمد على أسس علمية محاسبية يلبي حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات، ويتكون من (9) فقرات.

المحور الثاني: هل تستخدم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، ويتكون من (42) فقرات موزعة على أربعة عشر بعد.

المحور الثالث: مدى جدوى تطبيق مدخل التكلفة الإستراتيجية، ويتكون من (10) فقرات.

المحور الرابع: ما هي الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، ويتكون من (8) فقرات.

خامساً: تصحيح أداة الدراسة (الاستبيان):

تم تصميم الاستبيان وفق مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، حيث تعرض فقرات الاستبيان على المبحوثين ومقابل كل فقرة خمس إجابات تحدد مستوى موافقته عليها وتُعطى فيه الإجابات أوزان رقمية تمثل درجة الإجابة على الفقرة، حيث يتضح من الجدول رقم (5) أدناه أن الفقرة التي يتم الموافقة عليها بدرجة كبيرة جداً تأخذ الدرجة (5)، والفقرة التي يتم الموافقة عليها بدرجة كبيرة تأخذ الدرجة (4)، أما الفقرة التي تكون نتيجة الإجابة عليها موافقة بدرجة متوسطة تأخذ الدرجة (3)، في حين أن الفقرة التي تكون الإجابة عليها موافق بدرجة قليلة تأخذ الدرجة (2)، وكذلك الفقرة التي يجاب عليها موافق بدرجة قليلة جداً تأخذ الدرجة (1)، ولتحديد مستوى الموافقة على كل فقرة من فقرات الاستبيان اعتمدت الدراسة على قيمة الوسط الحسابي وقيمة الوزن النسبي.

جدول رقم (5)

تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	موافق بدرجة كبيرة جداً	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	موافقة بدرجة قليلة جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

والجدول رقم (6) أدناه يوضح مستويات الموافقة استناداً لثلاث مستويات فقط (منخفض، متوسط، مرتفع). والذي يعطي دلالة واضحة على أن المتوسطات التي تقل عن (2.34) تدل على وجود درجة منخفضة من الموافقة على فقرات ومحاور الاستبيان، أما المتوسطات التي تتراوح بين (2.34 - 3.67) فهي تدل على وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات ومحاور الاستبيان، بينما المتوسطات التي تتراوح بين (3.67 - 5) فهي تدل على وجود درجة مرتفعة من الموافقة، وهذا التقسيم تم تحديده وفق مقياس ليكرت الخماسي الذي تم اعتماده في تصحيح أداة الدراسة.

جدول رقم (6)

مستويات الموافقة على فقرات ومحاور الدراسة

مستوى الموافقة	منخفض	متوسط	مرتفع
الوسط الحسابي	أقل من 2.34	من 2.34 إلى أقل من 3.67	من 3.67 إلى 5
الوزن النسبي	أقل من 46.8%	من 46.8% إلى أقل من 73.4%	من 73.4% إلى 100%

سادساً: صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان):

صدق أداة الدراسة:

1.الصدق المرتبط بالمحتوى (الصدق الظاهري):

يستخدم أسلوب الصدق الظاهري، بهدف التأكد من مدى صلاحية الاستبيان وملاءمتها لأغراض البحث، ويتم ذلك من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين عددهم(5) من ذوي الخبرة والمتخصصين بالموضوع قيد البحث ويوضح الملحق رقم(1) أسماء المحكمين، الذين قاموا بتحكيم الاستبيان، وإبداء رأيهم فيما يتعلق بمدى صدق وصلاحية كل فقرة من فقرات الاستبيان ومدى ملاءمتها لقياس ما وضعت لقياسيه ووصف الموضوع الذي أعدت من أجل البحث فيه. وبناءً على ذلك اتبعت الدراسة هذا الأسلوب وقامت بتعديل صياغة الاستبيان كما في الملحق رقم(2).

2. صدق الاتساق الداخلي:

يستخدم صدق الاتساق الداخلي لقياس مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور أو البعد الذي تنتمي إليه، ويتم التحقق من وجود صدق الاتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور أو البعد الذي تنتمي إليه، وذلك بهدف التحقق من مدى صدق الاتساق الداخلي للاستبيان ككل، وفيما يلي عرض لنتائج التحقق من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

• معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول:

كما سبق ذكره فإن المحور الأول ضمن أداة الدراسة يهدف لقياس مستوى اعتماد نظام التكاليف المطبق في شركات الخدمات في قطاع غزة علي أسس علمية محاسبية يلبي حاجات الإدارات في اتخاذ القرارات، و يوضح الجدول رقم(7) معاملات الصدق(معاملات الارتباط) لكل فقرة من فقرات المحور الأول، حيث يتضح أن معاملات الارتباط تتراوح بين(0.468) للفقرة التاسعة التي تنص على "تسعى الشركة لتحقيق حصة سوقية إضافية من خلال تقديم الخدمة بأقل الأسعار المقدمة من المنافسين"، و(0.790) للفقرة الرابعة التي تنص على "توجد إدارة مستقلة متخصصة في الشركة لقياس وتحديد تكلفة تقديم الخدمة بدقة"، وبديل ذلك على وجود درجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول. والجدول رقم(7) أدناه يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له.

جدول رقم (7)

معاملات الصندق (الارتباط) لكل فقرة من فقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية له

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	*0.689	0.000
2	*0.517	0.000
3	*0.603	0.000
4	*0.790	0.000
5	*0.716	0.000
6	*0.663	0.000
7	*0.607	0.000
8	*0.703	0.000
9	*0.468	0.000

*دالة إحصائية عند مستوى 0.05.

• معاملات صندق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

المحور الثاني يهدف لقياس مدى استخدام شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة لأدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث يتكون من (14) بعد، وكل بعد يتكون من (3) فقرات جميعها كانت ترتبط ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي له، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.488) للفقرة الثانية ضمن البعد الثالث والتي تنص على "تعمل الشركة على تحديد المنافسين والخدمات البديلة التي تتنافس الشركة"، و (0.902) للفقرة الثانية أيضاً ولكن ضمن البعد التاسع والتي تنص على "تأخذ إدارة الشركة وقت الانجاز بعين الاعتبار عند قياس تكلفة المنتج"، وهذا يشير لصندق الاتساق الداخلي لتلك الفقرات، والجدول رقم (8) أدناه يوضح ما يلي:

جدول رقم (8)

معاملات الصدق (الارتباط) لكل فقرة من فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي له

العدد	معامل الارتباط	رقم الفقرة	العدد	معامل الارتباط	رقم الفقرة	العدد
0.00	*0.814	1	العدد الثامن	0.00	*0.688	1
0.00	*0.839	2		0.00	*0.857	2
0.00	*0.834	3		0.00	*0.719	3
0.00	*0.719	1	العدد التاسع	0.00	*0.724	1
0.00	*0.902	2		0.00	*0.888	2
0.00	*0.736	3		0.00	*0.822	3
0.00	*0.793	1	العدد العاشر	0.00	*0.659	1
0.00	*0.847	2		0.00	*0.488	2
0.00	*0.895	3		0.00	*0.647	3
0.00	*0.821	1	العدد الحادي عشر	0.00	*0.732	1
0.00	*0.861	2		0.00	*0.893	2
0.00	*0.842	3		0.00	*0.736	3
0.00	*0.723	1	العدد الثاني عشر	0.00	*0.841	1
0.00	*0.799	2		0.00	*0.902	2
0.00	*0.751	3		0.00	*0.848	3
0.00	*0.757	1	العدد الثالث عشر	0.00	*0.755	1
0.00	*0.887	2		0.00	*0.744	2
0.00	*0.838	3		0.00	*0.764	3
0.00	*0.840	1	العدد الرابع عشر	0.00	*0.861	1
0.00	*0.855	2		0.00	*0.861	2
0.00	*0.841	3		0.00	*0.849	3

*دالة إحصائية عند مستوى 0.05.

• معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

المحور الثالث المكون من (10) فقرات يهدف لقياس مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من قبل إدارات شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة)، فيما يتعلق بفقرات المحور الثالث تشير النتائج الموضحة بالجدول السابق أن معاملات الصدق (الارتباط) تتراوح بين (0.494) للفقرة السابعة التي تنص على "يقل المدخل من الأرباح المفقودة عن مبيعات الشركة بسبب تقديم خدمات رديئة للعملاء" و (0.767) للفقرة الثالثة التي تنص على "يقل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية تكاليف أنشطة التطوير والبحث الخاصة بإنتاج الخدمة"، حيث يتضح من خلال الجدول أيضاً أن جميع معاملات الارتباط كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 ويشير هذا لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث. وفيما يلي جدول رقم (9) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له.

جدول رقم (9)

معاملات الصدق (الارتباط) لكل فقرة من فقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية له

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	*0.508	0.000
2	*0.641	0.000
3	*0.767	0.000
4	*0.767	0.000
5	*0.742	0.000
6	*0.781	0.000
7	*0.494	0.000
8	*0.682	0.000
9	*0.675	0.000
10	*0.641	0.000

*دالة إحصائية عند مستوى 0.05.

• معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع:

المحور الرابع والمكون من (8) فقرات بهدف الكشف عن الصعوبات التي تواجه إدارات شركات الخدمات الفلسطينية عند تنبها مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم المزايا التنافسية، حيث أشارت النتائج إلى أن معاملات الصدق (الارتباط) تراوحت بين (0.369) للفقرة الثامنة التي تنص على "الحصار الاقتصادي والسياسي على فلسطين"، و (0.815) للفقرة الثانية التي تنص على "عدم توفر الخبرات والكفاءات العلمية المطلوبة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة استراتيجيا"، كما يتضح أن جميع هذا المعاملات كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 ويشير ذلك لوجود درجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع. وفيما يلي جدول رقم (10) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له.

جدول رقم (10)

معاملات الصدق (الارتباط) لكل فقرة من فقرات المحور الرابع مع الدرجة الكلية له

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	*0.814	0.000
2	*0.815	0.000
3	*0.773	0.000
4	*0.805	0.000
5	*0.639	0.000
6	*0.729	0.000
7	*0.774	0.000
8	*0.369	0.000

*دالة إحصائية عند مستوى 0.05.

من خلال ذلك نستج أن أدنى معامل الصدق لفقرات الاستبيان بلغ قيمته (0.312) للفقرة الثالثة من "المحور الأول"، بينما أعلى معامل صدق بلغت قيمته (0.902) للفقرة الثانية من البعد التاسع ضمن المحور الثاني، حيث تراوحت معاملات الصدق لباقي الفقرات في الاستبيان بين القيمتين السابقتين وكانت جميع هذه المعاملات ذات دلالة إحصائية عند مستوى 5%، بالإضافة لان جميع قيمها تعتبر كبيرة وتدل على اتساق الفقرات وبدل ذلك على صدق الاتساق الداخلي في بيانات الدراسة التي تم جمعها.

ثبات أداة الدراسة:

إن توافر مقاييس دقيقة وثابتة هي من الأمور الضرورية جداً في مجال البحوث الميدانية التي تعتمد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، لأن المقاييس الغير ثابتة لا تعطي صورة صادقة عن الوضع الراهن موضوع الاهتمام، أي أن نتائج المقاييس الغير ثابتة لا تساعد الباحثة على الوقوف على حقيقة الظاهرة التي يدرسها، مما يجعله عاجزاً عن اتخاذ أي قرار مناسب حيال النتائج التي توصل لها (أبو هاشم، 2006: 1).

والثبات يختص بمدى الوثوق في البيانات التي نحصل عليها من خلال تطبيق أداة الدراسة على عينة البحث، بمعنى أن النتائج التي يتم الحصول عليها من خلال تحليل بيانات أداة الدراسة يجب ألا تتأثر بالعوامل التي تعود إلى أخطاء الصدفة، فهو يعني دقة أداة الدراسة، وبصورة مختصرة يمكن وصف الثبات بأنه ضمان الحصول على نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيق الأداة على نفس المجموعة من الأفراد، وهذا يعني قلة تأثير عوامل الصدفة والعشوائية على نتائج الأداة (أبو هاشم، 2006: 2). ويقدم برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) طرق حساب ثبات أداة الدراسة وهي:

• طريقة التجزئة النصفية:

تعتمد هذه الطريقة على تجزئة الفقرات المراد قياس الثبات لها إلى نصفين، النصف الأول يضم الفقرات ذات الأرقام الفردية، والنصف الثاني يضم الفقرات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يتم حساب معامل الارتباط بين النصفين (أبو هاشم، 2006: 6)، ومن ثم تعديله من خلال حساب معامل سبيرمان براون (Spearman-Brown)، ويلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أدناه أن معاملات الارتباط المعدلة باستخدام معادلة سبيرمان براون للتجزئة النصفية للأبعاد الفرعية تراوحت بين (0.889) "المحور الأول"، و(0.963) "للمحور الثاني"، كما أن معامل ارتباط سبيرمان المعدل لفقرات المحور الثالث بلغ (0.912)، وكذلك بلغ (0.895) للمحور الرابع، وبشكل عام نلاحظ أن معامل سبيرمان براون المعدل للاستبيان ككل بلغ (0.955)، ونستنتج أن جميع معاملات الارتباط المعدلة يدل على وجود درجة الثبات في البيانات التي تم الحصول عليها من أفراد عينة الدراسة.

جدول رقم (11)

معاملات ثبات أداة الدراسة بطريقة التجزئة النصفية

المحاور	عدد الفقرات	معامل الارتباط قبل التعديل	معامل الارتباط بعد التعديل
المحور الأول	9	0.799	0.889
المحور الثاني	42	0.928	0.963
المحور الثالث	10	0.839	0.912
المحور الرابع	8	0.809	0.895
الاستبيان ككل	69	0.913	0.955

2. طريقة ألفاكرونباخ:

تعتمد هذه الطريقة على الاتساق في إجابات الأفراد على فقرات المقياس، وعندما يكون المقياس متجانساً فإن كل فقرة فيه تقيس نفس العوامل العامة التي يقيسها المقياس، وتم حساب معاملات الثبات بهذه الطريقة وبتضح من خلال الجدول أدناه أن معاملات الثبات بطريقة ألفاكرونباخ كانت إيجابية بشكل عام لجميع محاور الاستبيان، ونجد أن معامل ثبات المحور الأول بلغ (0.814)، كما بلغ معامل الثبات المحور الثاني (0.956) والمحور الثالث (0.857) ومعامل ثبات المحور الرابع (0.859)، وبشكل عام نلاحظ أن معامل الثبات الكلي للاستبيان بطريقة ألفاكرونباخ بلغ (0.946)، وتشير جميع النتائج السابقة لوجود درجة الثبات في البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة، والتي يمكن الاعتماد عليها وتحليلها وتفسير نتائجها وتعميمها على مجتمع الدراسة، وكانت النتائج كما هي مبينة بالجدول رقم (12):

جدول رقم (12)


معاملات ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	9	0.814
المحور الثاني	42	0.956
المحور الثالث	10	0.857
المحور الرابع	8	0.859
الاستبيان ككل	69	0.946

سابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة بشكل أساسي على استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences-SPSS) في معالجة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة (الاستبيان)، وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية التي تم استخدامها في معالجة بيانات هذه الدراسة:

- معامل ارتباط سبيرمان برون (Spearman-Brown) لقياس الثبات بطريقة التجزئة النصفية.
- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس الثبات.
- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس الصدق بطريقة الاتساق الداخلي.
- الوسط الحسابي (Mean): وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات مفردات الدراسة عن الفقرات والمحاور الرئيسة للاستبيان.
- الانحراف المعياري (Standard Deviation): للتعرف على مدى انحراف استجابات مفردات الدراسة لكل فقرة من الفقرات عن وسطها الحسابي، إلى جانب المحاور الرئيسة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها.
- اختبار (One Sample T-Test) لمعرفة متوسطات الفقرات في الاستبيان .



الفصل الرابع
نتائج الدراسة وتفسيرها

تحليل فقرات محاور الدراسة واختبار الفرضيات:

❖ تحليل فقرات محاور الدراسة:

أولاً: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة:

الجزء الأول: المعلومات الشخصية:

توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

الجدول رقم(13) أدناه يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي، فيلاحظ من خلال الجدول أن فئة المحاسبين كانت أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة الدراسة، مما يدل على أن الشركات لديها موظفين يتمتعون بقدرة التعامل مع نظم التكاليف ومؤهلين علمياً لتطبيق تلك النظم تساعد على توفير معلومات تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة.

جدول رقم(13)

النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
16.7	8	رئيس قسم الحسابات
62.5	30	محاسب
20.8	10	مدير مالي
100.0	48	المجموع

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم(14) أدناه يوضح أن أغلب أفراد العينة هم من تخصص (المحاسبة) حيث بلغت نسبتهم 75%، مما يشير إلى مدى توفر الكادر البشري المؤهل الذي يستطيع فهم وإدراك أهمية موضوع الدراسة التعامل مع الأساليب المحاسبية الحديثة، وتقديم معلومات ذات قيمة لمتخذي القرارات.

جدول رقم (14)

النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية %	العدد	التخصص العلمي
12.5	6	إدارة أعمال
75.0	36	محاسبة
8.3	4	مالية ومصرفية
4.2	2	لم يستجيب
100.0	48	المجموع

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يتضح من خلال الجدول رقم (15) أن أغلب أفراد العينة كانوا من حملة درجة البكالوريوس بنسبة 75%، مما يدل على إدراك أفراد عينة الدراسة وفهم أسئلة الاستبيان المتعلقة بموضوع الدراسة، ولديهم القدرة على معرفة وتحديد جوانب الضعف والقوة في الشركة مما يجعلهم قادرين على تطبيق نظم تكاليف حديثة.

جدول رقم (15)

النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
6.3	3	دبلوم
75.0	36	بكالوريوس
14.6	7	دراسات عليا
4.2	2	لم يستجيب
100.0	48	المجموع

توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم(16) أدناه 43.8% من أفراد العينة نقل خبرتهم عن(5) سنوات مما يشير إلى أن العاملين يحتاجون إلى المزيد من الخبرة لتطبيق أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية بصورة جيدة.

جدول رقم(16)

النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	21	43.8
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	11	22.9
من 10 إلى أقل من 15 سنة	8	16.7
من 15 إلى أقل من 20 سنة	7	14.6
من 20 إلى 25 سنة فأكثر	1	2.1
المجموع	48	100.0

الجزء الثاني: معلومات عن الشركة:

توزيع عينة الدراسة حسب مدة ممارسة الشركة لنشاطها:

يوضح الجدول رقم(17) أدناه توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مدة ممارسة الشركة لنشاطها، فيلاحظ من خلال الجدول أن ما نسبته 54.2% تكون الشركات التي تمارس نشاطها تتراوح المدة ما بين (15 سنة- أكثر من 20 سنة)، مما يشير إلى أن الشركات الخدمية في قطاع غزة قادرة على الاستمرار والبقاء.

جدول رقم (17)

النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب مدة ممارسة الشركة لنشاطها

النسبة المئوية %	العدد	مدة ممارسة الشركة لنشاطها
8.3	4	من 1 - 5 سنوات
22.9	11	من 6 - 10 سنوات
14.6	7	من 11 - 15 سنة
54.2	28	من 15 - 20 سنة فأكثر
100.0	48	المجموع

توزيع عينة الدراسة حسب قطاع الخدمات التي تنتمي لها الشركة:

الجدول رقم (18) أدناه يوضح أن أعلى نسبة في قطاع الخدمات التي تنتمي إليها الشركة كان (مراجعة وتدقيق حسابات) بنسبة 31.3%، مما يشير إلى أهمية هذا القطاع وانتشاره، وحاجة الشركات لمكاتب وشركات المحاسبة لقدرتها على تقديم معلومات محاسبية لمتخذي القرارات لاتخاذ القرارات الصحيحة.

جدول رقم (18)

النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب قطاع الخدمات التي تنتمي لها الشركة

النسبة المئوية %	العدد	قطاع الخدمات التي تنتمي لها الشركة
16.7	8	اتصالات
4.2	2	نقل ومواصلات
31.3	15	مراجعة وتدقيق حسابات
25.0	12	مصرفية
22.9	11	تعليمية واستشارية
100.0	48	المجموع

توزيع عينة الدراسة حسب حجم رأس مال الشركة بالدينار:
الجدول رقم(19) أدناه يوضح أن 43.8% من أفراد العينة يقل رأس مال الشركة عن 5 مليون دينار، وهذا يدل على الحصار الشديد المفروض والذي يقف عائق أمام الشركات الخدمية غزة للنمو والمنافسة.

جدول رقم (19)

النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب رأس مال الشركة بالدينار

النسبة المئوية %	العدد	حجم رأس مال الشركة بالدينار
43.8	21	أقل من 5 مليون
8.3	4	5 مليون- أقل من 10 مليون
2.1	1	10 مليون- أقل من 15 مليون
39.6	19	15 مليون- 20 مليون فأكثر
6.2	3	لم يستجيب
100.0	48	المجموع

❖ اختبار الفرضيات:

• اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على: (نظام التكاليف المطبق في شركات الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة يعتمد على أسس علمية محاسبية يلبي حاجات الإدارات في اتخاذ القرارات).

تم تحليل فقرات المحور الأول(نظام التكاليف المطبق يعتمد على أسس علمية محاسبية يلبي حاجات الإدارات في اتخاذ القرارات) من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات المحور ومن ثم تم اختبار متوسطات الإجابة على هذه الفقرات باستخدام اختبار (T) للتحقق من مساواة المتوسط الحسابي للقيمة (3) التي تعبر عن الدرجة المتوسطة للموافقة على كل فقرة، والجدول رقم(20) يوضح ما يلي: لقد حصلت الفقرة الأولى على أعلى وزن نسبي وهو 88% حيث يدل على أن الشركة تتوفر لديها نظام معلومات محاسبي فعال يساعد الإدارة على تحديد عناصر تكاليف الخدمة، والفقرة الثانية حصلت على وزن نسبي وهو 85% حيث يدل على أن الشركة تقوم بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف تقديم الخدمة في السجلات المحاسبية، وحصلت الفقرة الرابعة على وزن

نسبي قدره 70% وهي عدم وجود إدارة مستقلة متخصصة في الشركات لقياس وتحديد تكلفة تقديم الخدمة بدقة.

وبصفة عامة بلغ الوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الأول، (4.02) بانحراف معياري (0.54)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (80%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات المحور وهذا يدل على وجود نظام تكاليف مطبق في شركات الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة يعتمد على أسس علمية محاسبية يلبي حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية عن القيمة المتوسطة التامة التي يعبر عنها بالدرجة (3)، ويرجع ذلك أن إدارات الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة تواكب التطور العلمي حيث تستخدم سجلات ودفاتر محاسبية، ودورات مستندية محاسبية، وتقوم بإعداد تقارير دورية خاصة بتكاليف تقديم الخدمات، بالإضافة إلى أن العاملين بالشركة من ذوي الاختصاص في المحاسبة بدرجة البكالوريوس مما يساعد الشركات على اتخاذ القرارات السليمة.

ونتيجة هذه الفرضية تتفق مع الدراسات السابقة التالية: (محمود ورزق، 2005)، (درغام، 2007)، (منصور، 2008)، (ياسين، 2010)، (دراسة أبو حمام، 2013). وتعارضت بعض الدراسات السابقة مع نتيجة هذه الفرضية وهي: (الرشيدي، 2006)، (التمي، 2009)، (El-Hwaity, 2013).

وبناءً على ما سبق تم قبول الفرضية الأولى:

نظام التكاليف في المطبق في شركات الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة يعتمد على أسس عملية وأساليب إدارية تلبي حاجات الإدارات في اتخاذ القرارات.

جدول (20)

تحليل فقرات المحور الأول (نظام تكاليف المطبق يعتمد على أسس علمية يلبي حاجة الإدارة في اتخاذ القرارات)

م	الفقرات	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف النسبي	الوزن النسبي	اختبار t قيمة	الدلالة مستوى	الترتيب
1	يتوفر في الشركة نظام معلومات محاسبي فعال يساعد الإدارة في تحديد عناصر تكاليف الخدمة.	4.42	0.65	88%	15.17	0.00	1
2	تقوم الشركة بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف تقديم الخدمة في السجلات والدفاتر المحاسبية.	4.27	0.71	85%	12.46	0.00	2
3	تقوم الشركة بتصميم دورات مستندية خاصة بتكاليف تقديم الخدمة تتميز بالمرونة.	3.85	0.95	77%	6.26	0.00	8
4	توجد إدارة مستقلة متخصصة في الشركة لقياس وتحديد تكلفة تقديم الخدمة بدقة.	3.52	1.05	70%	3.43	0.00	9
5	تعتمد إدارة الشركة على أساليب متعددة في الحصول على المعلومات التي تساعد في تقييم الخدمات المنتجة.	3.90	0.75	78%	8.27	0.00	7
6	تهتم إدارة الشركة بإعداد تقرير يوضح التكاليف.	4.00	0.88	80%	7.92	0.00	5
7	تهتم إدارة الشركة بدراسة تقارير الانحرافات ومعالجتها وتحديد الجهة المسؤولة عنها.	4.00	0.90	80%	7.71	0.00	6
8	تسعى الشركة لتقديم خدمات جديدة ذات جودة عالية تشبع رغبات وحاجات الزبائن ضمن إمكانياتهم المادية.	4.17	0.83	83%	9.70	0.00	3
9	تسعى الشركة لتحقيق حصة سوقية إضافية من خلال تقديم الخدمة بأقل الأسعار المقدمة من المنافسين.	4.08	0.96	82%	7.79	0.00	4
	المحور ككل	4.02	0.54	80%	12.99	0.00	

• اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على: (تستخدم إدارات شركات الخدمات الفلسطينية أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية)

تم تحليل فقرات وأبعاد المحور الثاني من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات المحور (تستخدم إدارات شركات أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية) ومن ثم تم اختبار متوسطات الإجابة على هذه الفقرات باستخدام اختبار (T) للتحقق من مساواة المتوسط الحسابي للقيمة (3) التي تعبر عن الدرجة المتوسطة للموافقة على كل فقرة، وهي مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي من الأعلى إلى الأسفل. وفيما يلي تحليل كل بعد من أبعاد المحور الثاني.

1- البعد الأول: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التكلفة المستهدفة:

يبين جدول (21) أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية لأسلوب التكلفة المستهدفة ككل بلغ (3.70) بانحراف معياري (0.90)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (74%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية لأسلوب التكلفة المستهدفة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، مما يشير إلى أن الشركات تقوم بتطبيق هذا الأسلوب بشكل مبسط وبدون إتباع خطوات منهجية علمية، حيث تقوم إدارة الشركة بربط تكاليف تقديم الخدمة بأسعار بيعها بدلاً من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، ويساعد هذا النظام الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة بالرغم من ضعف الإمكانيات المادية للشركات الخدمية بغزة.

وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرياً إيجابية وذات دلالة إحصائية عن القيمة المتوسطة التي يعبر عنها بالدرجة (3)، مما يؤكد على أهمية استخدام هذا الأسلوب في تعزيز وترشيد عملية اتخاذ القرارات لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم قدرتها التنافسية، وتخفيض تكاليف المنتجات والخدمات.

وتتفق نتيجة هذه الفرضية مع الدراسات السابقة وهي: (Austill, 2006)، (الرشيدي، 2006).

وتعارضت نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (التمي، 2009) حيث أشارت إلى ضعف مقومات أسلوب التكلفة المستهدفة.

جدول (21)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التكلفة المستهدفة"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	t قيمة اختبار	الدالة مستوى	الترتيب
1	يعمل نظام التكاليف المطبق على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.	3.81	0.84	76%	6.69	0.00	2
2	تقوم إدارة الشركة بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يناسب إمكانيات العميل ويستطيع دفعه.	3.90	0.97	78%	6.38	0.00	1
3	تقوم إدارة الشركة بربط تكاليف تقديم الخدمة بأسعار بيعها بدلاً من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف.	3.40	0.89	68%	3.07	0.04	3
	البعد ككل	3.70	0.90	74%	7.09	0.00	

2- البعد الثاني: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يبين جدول رقم (22) أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ككل بلغ (3.94) بانحراف معياري (0.68)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (79%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، مما يدل على أن الشركات تستخدم هذا الأسلوب لما يوفره من بيانات دقيقة تساعد الإدارات في اتخاذ القرارات السليمة في تحسين الأنشطة وذلك من خلال تفعيل الأنشطة التي تضيف قيمة للشركة وقيمة للزبائن واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو استبدالها بأنشطة أكثر فعالية، مما يساعد على

تفعيل عملية اتخاذ القرارات وترشيدها، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (3). ونتيجة هذه الفرضية تتفق مع دراسة (درغام، 2007)، (Wegman, 2008). وتتعارض نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (ياسين، 2010) والتي أشارت إلى أن معظم الشركات تعتمد على نظم تكاليف تقليدية والجدول أدناه يوضح أهم المؤشرات الإحصائية لفقرات البعد.

جدول (22)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "تستخدم الشركات لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	t قيمة اختبار	الدلالة مستوى	الترتيب
1	تعمل إدارة الشركة على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للخدمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة لها.	3.94	0.70	79%	9.32	0.00	1
2	تقوم إدارة الشركة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة بهدف تخفيض التكاليف.	3.94	0.86	79%	7.55	0.00	2
3	تقوم إدارة الشركة بعملية تحسين كفاءة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة عن طريق استبدالها بأنشطة أكثر فعالية.	3.96	0.94	79%	7.03	0.00	3
	البعد ككل	3.94	0.68	79%	9.60	0.00	

3- البعد الثالث "استخدام الشركات الخدمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة"

يبين جدول(23) أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ككل بلغ (4.08) بانحراف معياري(0.67)، كما بلغت قيمة الوزن النسبي(82%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد وذلك نتيجة التطور العلمي وكثرة انتشار الشركات الخدمية وحاجتها لتطبيق أساليب حديثة تساعد على اتخاذ القرارات، وحسب نتائج اختبار(T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة(3)، وهذا يدل على توفر مقومات تطبيق أسلوب(ABB) في الشركات الخدمية، وقدرته على تحديد المنافسين والخدمات التي تنافس الشركة، وأن هذا الأسلوب يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الخدمة في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة. وتتفق نتيجة هذا البعد مع دراسة(حماد، 2012)، ودراسة(البشيتي، 2009). وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة(El- Hwaity, 2013) والتي أشارت إلى عدم وجود نظام تكاليف مطبق في الشركات الصناعية، و(ياسين، 2010) والتي أشارت إلى اعتماد معظم الشركات على نظم تقليدية.

جدول (23)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد " استخدام الشركات الخدمية نظام الموازنة علي أساس الأنشطة"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	اختبار t قيمة	الدالة مستوى	الترتيب
1	تقوم الشركة بتحديد العملاء ووضع إستراتيجية للوفاء باحتياجاتهم ورغباتهم.	4.00	0.90	80%	7.71	0.00	3
2	تعمل الشركة على تحديد المنافسين والخدمات البديلة التي تنافس الشركة.	4.17	0.83	83%	9.70	0.00	1
3	تعمل الشركة على تحديد الخدمات الخاصة بكل مستوى نشاط محدد لتحسين العمليات على مستوى النشاط الفردي في حدود الأهداف التنظيمية.	4.08	0.96	82%	7.79	0.00	2
	البعد ككل	4.08	0.67	82%	11.17	0.00	

4- البعد الرابع: "استخدام الشركات الخدمية نظام بطاقة الأداء المتوازنة"

يبين الجدول (24) أدناه أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية لنظام بطاقة الأداء المتوازنة ككل بلغ (3.86) بانحراف معياري (0.68)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (77%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، مما يشير قدرة الشركات تطبيق هذا الأسلوب، وتبني نظم حديثة تستخدم مقاييس مالية وغير مالية توفر معلومات دقيقة لمتخذي القرارات، تؤدي إلى تحقيق قيمة للشركة وللزبون من خلال تقديم منتجات متميزة وذات جودة عالية تلبي رغباتهم، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (3). وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (أبو جزر، 2012)، ودراسة (زعر، 2013). وتتعارض هذه مع دراسة (El- Hwaity, 2013)، ودراسة (ياسين، 2010)، (التمي، 2009).

جدول (24)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية نظام بطاقة أداء المتوازنة"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوزن	اختبار قيمة	الدلالة مستوى	الترتيب
1	يتضمن نظام تقويم الأداء بالشركة مقاييس مالية.	3.91	0.83	78%	7.56	0.00	2	
2	يتضمن نظام تقويم الأداء بالشركة مقاييس غير مالية، مثل: المؤشرات ذات العلاقة بالزبائن العمليات الداخلية والنمو والتعلم.	3.71	0.99	74%	4.97	0.00	3	
3	تقوم إدارة الشركة بالإشراف على إدارة الأداء الاستراتيجي وربطه مع الأداء التشغيلي.	3.96	0.74	79%	8.94	0.00	1	
	البعد ككل	3.86	0.68	77%	8.82	0.00		

5- البعد الخامس: "استخدام الشركات الخدمية نظام سيجما ستة SIX SIGMA"

يبين جدول (25) أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية لنظام الشركات الخدمية لنظام سيجما ستة (six sigma) ككل بلغ (3.88) بانحراف معياري (0.78)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (78%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وهذا يدل على إمكانية تطبيق هذا الأسلوب نظراً لوجود عاملين من حملة شهادات

البكالوريوس في المحاسبة الذين يتوفر لديهم معلومات عن هذا الأسلوب يمكنهم من مساعدة الإدارة على صنع القرارات، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (3)، وهذه النتيجة تدل على أن الشركات الخدمية تستخدم سيجما ستة في إدارة أنشطتها الإنتاجية، والابتعاد عن التوقعات والقرارات العشوائية، واتخاذ القرارات السليمة التي تدعم جودة المنتجات بما يحقق رضا العملاء ويخفض التكاليف. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (زعرى، 2013)، ودراسة (أبو حمام، 2013).

وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة (ياسين، 2010) والتي تشير إلى اعتماد الشركات على نظم تكاليف تقليدية والتي تشير إلى، ودراسة (التمي، 2009)، والتي تشير إلى عدم وجود وعي تكاليفي، وعدم توفر مقومات تطبيق هذا الأسلوب.

جدول (25)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "تستخدم الشركات الخدمية نظام سيجما ستة six sigma"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف النسبي	الوزن	اختبار t	القيمة الدلالية	مستوى	الترتيب
1	تعتمد إدارة الشركة على الحقائق والأرقام عند اتخاذ أي قرار والتوقف عن التوقعات والقرارات العشوائية.	4.04	0.80	81%	9.05	0.00	1	1
2	تقوم إدارة الشركة باستخدام الأساليب الإحصائية لضبط الجودة.	3.81	1.04	76%	5.39	0.00	2	2
3	تتبع الشركة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لمعرفة جودة منتجاتها من أجل تطوير منتجاتها بما يتلاءم مع رغبات العملاء.	3.77	0.86	75%	6.24	0.00	3	3
	البعد ككل	3.88	0.78	78%	7.77	0.00		

6- البعد السادس "استخدام الشركات الخدمية نظام إدارة الجودة الشاملة"

يبين جدول (26) أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية نظام إدارة الجودة الشاملة ككل بلغ (3.83) بانحراف معياري (0.70)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (77%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وحسب نتائج

اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (3)، وهذا يدل على اهتمام الشركات بتطبيق هذا الأسلوب لما له من فوائد كثيرة في اتخاذ القرارات السليمة، وتفعيل عملية الرقابة لضمان الجودة، وقدرة الشركات على وضع الخطط لتحسين الجودة، وتقديم خدمات مميزة ذات جودة عالية تلبي رغبات الزبائن، ووجود كادر بشري يمتلك مؤهلات علمية على الرغم من قلة سنوات الخبرة لديهم. وهذه النتيجة تتفق مع الدراسات التالية: (التمي وشهاب، 2010)، و (El- Dyasty, 2006)، و (سيد، 2010). وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة (ياسين، 2010)، ودراسة (التمي، 2009)، وهاتان الدراستان تشيران إلى أن الشركات تطبق نظم تكاليف تقليدية، وعدم وجود وعي تكاليف لدى العاملين.

جدول (26)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية نظام إدارة الجودة الشاملة"

م	الفقرة	الحسابي	المتوسط المعياري	الانحراف النسبي	الوزن	اختيار t	القيمة الدلالة	مستوى	الترتيب
1	تتبع الشركة إستراتيجية زيادة الجودة وتقليل التكلفة من خلال التنسيق بين قسم الإنتاج وقسم إدارة الجودة في الشركة.	3.83	0.81	77%	7.15	0.00	2		
2	يشارك كافة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة وتحقيقها بدءاً بالتصميم وانتهاءً بتسليم المنتج.	3.48	1.03	70%	3.22	0.00	3		
3	تقوم إدارة الشركة بعملية الرقابة والتفتيش بصورة مستمرة على مراحل تقديم الخدمة لضمان الجودة.	4.19	0.94	84%	8.78	0.00	1		
	البعد ككل	3.83	0.70	77%	8.27	0.00			

7- البعد السابع: "استخدام الشركات الخدمية أسلوب دورة حياة المنتج"

يبين جدول (27) أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية أسلوب دورة حياة المنتج ككل بلغ (3.94) بانحراف معياري (0.73)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (79%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة

جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة(3)، مما يشير إلى اهتمام الشركات بالمنتج خلال دورة حياته، ويساهم أسلوب سلسلة القيمة في توفير معلومات دقيقة تساعد في وضع الخطط لتدفق الأنشطة والتحكم بتكاليف المنتج خلال مراحل حياته، مما يؤدي لاتخاذ قرارات إدارية صحيحة تساعد في الحصول على ميزة تنافسية تمكنهم من البقاء في الأسواق لأطول فترة ممكنة، وأيضاً تعظيم الربحية وقيمة للشركة. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة(Hutaibat, 2011)، ودراسة(عبد الصادق، 2005). وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة(ياسين، 2010)، ودراسة(El- Hwaity, 2013) واللذان تشيران إلى أن الشركات لا تستخدم نظم تكاليف حديثة، بل تعتمد على طرق تقليدية في احتساب تكلفة المنتجات.

جدول(27)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب دورة حياة المنتج"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	t قيمة اختبار	الدلالة مستوى	الترتيب
1	تقوم الشركة بتحليل بنود تكاليف دورة حياة المنتج بناءً على أسس موضوعية دقيقة.	3.83	0.95	77%	6.06	0.00	3
2	تمتلك إدارة الشركة القدرة على وضع وخطط لتدفق الأنشطة والتحكم في طول حياة الخدمة.	4.08	0.74	82%	10.16	0.00	1
3	تمتلك إدارة الشركة القدرة على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لدورة حياة الخدمة بهدف خفض التكلفة وزيادة الربحية.	3.92	0.87	78%	7.29	0.00	2
	البعد ككل	3.94	0.73	79%	8.94	0.00	

8- البعد الثامن: "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التكلفة على أساس المواصفات"

يبين جدول(28) أدناه أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية أسلوب التكلفة على أساس المواصفات ككل بلغ(4.02) بانحراف معياري(0.75)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي(80%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة(3)، مما يدل على اهتمام الشركات بتطبيق هذا الأسلوب لما يحققه من فوائد يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات بشكل سليم، وتقديم خدمات ذات مواصفات جيدة تلبي حاجة العملاء المتجددة، وتمكن الشركة من منافسة الشركات العالمية، وزيادة الحصة السوقية لها مما يمكن الشركة من تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة(زعرى، 2013)، ودراسة(El-Dyasty, 2006).

وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة(ياسين، 2010)، ودراسة(El-Hwaity, 2013).

والجدول رقم(28) يوضح المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية التكلفة على أساس المواصفات:

جدول (28)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية التكلفة على أساس المواصفات"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	t قيمة اختبار	الدلالة مستوى	الترتيب
1	تعمل الشركة على تحديد أفضل المواصفات التي تلبي حاجات ورغبات الزبائن من الخدمات من خلال مسح ودراسة السوق.	4.10	0.88	82%	8.68	0.00	1
2	تقوم إدارة الشركة بتحديد مستوى الانجاز لكل صفة من مواصفات الخدمة.	3.85	0.87	77%	6.76	0.00	3
3	يتوفر لدى الشركة كادر بشري كفؤ قادر على تحديد التوليفة المثلى للخدمة لضمان الاستغلال الأمثل للموارد.	4.10	0.95	82%	8.05	0.00	2
	البعد ككل	4.02	0.75	80%	9.45	0.00	

9- البعد التاسع: "استخدام الشركات الخدمية أسلوب المحاسبة عن الإنجاز"

يبين جدول (29) أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية أسلوب المحاسبة عن الانجاز ككل بلغ (4.08) بانحراف معياري (0.68)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (82%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (5)، وهذا يشير إلى اهتمام إدارات الشركات الخدمية في

غزة بقياس وقت الانجاز وهذا يدل على مواكبة الشركات للتطور العلمي بمحاسبة التكاليف، حيث يساعد هذا الأسلوب الإدارات على اتخاذ القرارات الإدارية بشأن تخفيض التكاليف، وتحسين الأداء التشغيلي وتطويره، وتعظيم قيمة الشركات، وتحقيق مزايا تنافسية.

تتفق هذه النتيجة مع دراسة (زعر، 2013)، ودراسة (El- Kelety, 2006)، ودراسة (سيد، 2010) وتتعارض مع دراسة (ياسين، 2010)، ودراسة (التمي، 2009)، وهاتان الدراستان تشيران إلى أن الشركات تستخدم نظم تقليدية في إدارة تكاليف أنشطتها، ولا يتوفر لدى العاملين في الشركة وعي تكاليفي.

جدول (29)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب المحاسبة عن الانجاز"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	t قيمة اختبار	الدالة مستوى	الترتيب
1	تواكب الشركة التطورات التكنولوجية الحديثة في تطوير العمليات الإنتاجية باستخدام الحاسوب.	4.23	0.78	85%	10.94	0.00	1
2	تأخذ إدارة الشركة وقت الانجاز بعين الاعتبار عند قياس تكلفة المنتج.	3.96	0.92	79%	7.20	0.00	3
3	تسعى إدارة الشركة لتوفير المعلومات التكاليفية اللازمة لتحسين الأداء التشغيلي وتطويره.	4.04	0.87	81%	8.26	0.00	2
	البعد ككل	4.08	0.68	82%	11.00	0.00	

10- البعد العاشر: "استخدام الشركات الخدمية أسلوب تحليل الميزة التنافسية"

يبين جدول(30) أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد استخدام الشركات الخدمية أسلوب تحليل الميزة التنافسية ككل بلغ(3.94) بانحراف معياري(0.79)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي(79%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة(3)، وهذا يدل على اهتمام الشركات الخدمية بغزة بتقديم خدمات متميزة ذات مواصفات ومقاييس عالمية مما يساعد الشركات على تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من تحقيق الأرباح وزيادة الحصة السوقية لها.

تتفق هذه النتيجة مع دراسة(محمود ورزق، 2005)، ودراسة(El- Dyasty, 2006)، ودراسة(Austill, 2006) ودراسة(سيد، 2010).

تعارض نتيجة مع هذه النتيجة مع دراسة(التمي، 2009)، ودراسة(El- Hwaity, 2013).

جدول(30)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب تحليل الميزة التنافسية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبي الوزني	t قيمة اختبار	الدلالة مستوى	الترتيب
1	تسعى الشركة لتقديم منتجات جديدة لكسب حصة سوقية إضافية وتحقيق مزايا تنافسية.	4.15	0.85	83%	9.34	0.00	1
2	تخصص إدارة الشركة مبالغ كافية للبحث والتطوير لمنتجاتها للاستجابة مع التغيرات المحيطة.	3.73	0.96	75%	5.25	0.00	3
3	تسعى الشركة إلى جعل مواصفات منتجاتها مطابقة مع المواصفات القياسية الدولية.	3.96	0.99	79%	6.72	0.00	2
	البعد ككل	3.94	0.79	79%	8.27	0.00	

11- البعد الحادي عشر: "استخدام الشركات الخدمية أسلوب نظرية القيود"

يبين جدول (31) أن المتوسط الحسابي العام لكل بلغ (3.87) بانحراف معياري (0.71)، وقيمة الوزن النسبي (77%)، مما يشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (3)، وهذا يدل على سعي أفراد العينة بالشركات لتحديد القيود التي تواجههم عند التخطيط لتقديم الخدمة وحتى تسليمها للزبائن، وذلك لتقليل الخدمات المعيبة وبالتالي تخفيض التكاليف. وتتفق هذه النتيجة مع الدراسات التالية: دراسة (El- Dyasty, 2006)، ودراسة (سيد، 2010)، ودراسة (زعر، 2013)، ودراسة (أبو حمام، 2013). وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة (ياسين، 2010)، (التمي، 2009)، ودراسة (El- Hwaity, 2013).

جدول (31)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب نظرية القيود"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبي الوزني	t قيمة اختبار	الدلالة مستوى	الترتيب
1	تمتلك الشركة القدرة على التعامل مع القيود الداخلية والخارجية التي تواجهها أثناء العملية الإنتاجية.	3.65	0.91	73%	4.91	0.00	3
2	تسعى الشركة جاهدة لتحسين العمليات الإنتاجية من خلال تقليل نسب المعيب في منتجاتها باستمرار.	3.88	0.82	78%	7.43	0.00	2
3	تعمل الشركة على تحقيق أفضل مستوى للوحدات المنتجة من خلال التصميم بشكل سليم.	4.08	0.82	82%	9.14	0.00	1
	البعد ككل	3.87	0.71	77%	8.43	0.00	

12- البعد الثاني عشر: "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التحسين المستمر"

يبين جدول (32) أن المتوسط الحسابي العام لكل بلغ (4.05) بانحراف معياري (0.56)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (81%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (3)، وهذا يدل على اهتمام الشركات الخدمية بقطاع غزة على تطوير نشاطها عن طريق التحسين المستمر لعملياتها وأنشطتها الإنتاجية، مما يساعدها على اتخاذ القرارات بشأن تعظيم قيمة الشركة وإرضاء الزبائن من خلال تقديم خدمات ذات قيمة لديهم. وهذه النتيجة تتفق مع الدراسات التالية: دراسة (El- Dyasty, 2006)، ودراسة (سيد، 2010)، ودراسة (زعر، 2013)، ودراسة (أبو حمام، 2013)، وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة (ياسين، 2010)، ودراسة (التمي، 2009)، ودراسة (El- Hwaity, 2013).

جدول (32)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التحسين المستمر"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبي الوزني	t قيمة اختبار	الدلالة مستوى	الترتيب
1	تسعى إدارة الشركات لتقليل التلّف الذي ينعكس إيجابياً على تقليل التكاليف من خلال التحسن المستمر.	4.02	0.73	80%	9.70	0.00	2
2	تطبق الشركة أدوات الجودة لتحديد نقاط الخلل ومعالجتها.	3.90	0.72	78%	8.60	0.00	3
3	تشجع إدارة الشركة فريق العمل والعاملين على تقديم أفكارهم ومقترحاتهم حول تطوير وتحسين أداء الشركة.	4.23	0.78	85%	10.94	0.00	1
	البعد ككل	4.05	0.56	81%	12.91	0.00	

13- البعد الثالث عشر: "استخدام الشركات الخدمية أسلوب القياس المقارن"

يبين جدول (33) أن المتوسط الحسابي العام ككل بلغ (3.95) بانحراف معياري (0.66)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (79%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (3)، وهذا يدل على اهتمام الشركات بمقارنة خدماتها مع مثيلاتها من الخدمات من خلال سعيها لتطوير نشاطها تقديم خدمات متميزة يمكنها من تحقيق أهدافها الإستراتيجية، واتخاذ القرارات السليمة. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (زعر، 2013)، ودراسة (أبو حمام، 2013)، كما تتعارض مع دراسة (ياسين، 2010)، ودراسة (التمي، 2009)، ودراسة (El- Hwaity, 2013).

جدول (33)

نتائج التحليل الإحصائي لفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب القياس المقارن"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	t قيمة اختبار	الدلالة مستوى	الترتيب
1	تسعى إدارة الشركة لمقارنة الخدمات المقدمة من قبلها مع الخدمات المماثلة التي يقدمها المنافسين لتحسين جودة الأداء.	4.00	0.71	80%	9.70	0.00	1
2	تعتمد إدارة الشركة على تحديد الاتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل لمقابلة احتياجات العملاء بما يفوق توقعاتهم لكسب رضاهم.	3.90	0.88	78%	7.04	0.00	3
3	توفر إدارة الشركة الإمكانيات اللازمة لتحديد نقاط القوة والضعف بهدف زيادة كفاءة وفاعلية الأداء لديها.	3.96	0.77	79%	8.61	0.00	2
	البعد ككل	3.95	0.66	79%	10.05	0.00	

14- البعد الرابع عشر: "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التصنيع المرن"

يبين جدول (34) أن المتوسط الحسابي العام ككل بلغ (4) بانحراف معياري (0.64)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (80%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (3)، وهذا يدل على أن الشركات الخدمية بغزة تستخدم الحواسيب للإنتاج وتقديم الخدمات وهذا يدل على مواكبة الشركات للتقدم العلمي في تطبيق أساليب محاسبية حديثة في إدارة التكاليف، لمساعدة الإدارات على صنع القرارات الصحيحة والسليمة تمكنها من تحقيق الربحية ومزايا تنافسية. وتتفق هذه النتيجة مع الدراسات التالية: دراسة (El- Dyasty, 2006)، ودراسة (سيد، 2010)، ودراسة (زعرى، 2013)، ودراسة (أبو حمام، 2013).

وتتعارض مع الدراسات التالية: (ياسين، 2010)، و(التمى، 2009)، و(El- Hwaity, 2013).

جدول (34)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات بعد "استخدام الشركات الخدمية أسلوب التصنيع المرن"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبي الوزني	t قيمة اختبار	الدلالة مستوى	الترتيب
1	يتم التصنيع أو إنتاج الخدمة من خلال أجهزة الحواسيب المتطورة.	3.94	0.79	79%	8.11	0.00	3
2	تعمل الشركة لإرضاء متطلبات السوق المتغيرة والمتجددة من المنتجات والخدمات.	4.08	0.71	82%	10.58	0.00	1
3	تقوم الشركة بإجراء التعديلات اللازمة لإنتاج منتجات مختلفة ومتميزة تلبي رغبات المستهلكين.	4.02	0.73	80%	9.70	0.00	2
	البعد ككل	4.00	0.64	80%	10.93	0.00	

والجدول (35) أدناه يلخص لنا نتائج تحليل أبعاد محور أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية حيث يلاحظ أن الوزن النسبي العام لمحور أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بلغ (78%) المتوسط الحسابي العام بلغ (3.92)، وبتحرف معياري (0.54)، وتشير هذه النسبة إلى أن إدارات الشركات الخدمية الفلسطينية تستخدم أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بنسب متفاوتة، حيث حصل كلاً من بعد استخدام الشركات الخدمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة، وبعد أسلوب المحاسبة عن الانجاز على أعلى وزن نسبي هو (82%)، وذلك لما تتمتع به هذه الشركات بقدرة على الاستمرار التقدم وما تمتلكه من عاملين من ذوي الاختصاص رغم قلة خبرتهم إلا أنهم يسعون إلى تقديم معلومات تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة، كما كان في المرتبة الأخيرة بعد استخدام الشركات الخدمية أسلوب التكلفة المستهدفة بوزن نسبي بلغ (74%)، مما يشير إلى أن الشركات تطبق هذا الأسلوب بشكل غير منهجي وبدون إجراءات علمية، وذلك لاعتماد الشركات على تحديد سعر البيع وفقاً للتكاليف كما توصلت لهذه النتيجة دراستا (Austill, 2006) ودراسة (الرشيدي، 2006)، وهذا يشير إلى حاجة الشركات لزيادة اهتمامها بهذا الأسلوب لما يحققه من فوائد كتخفيض التكلفة وزيادة الربحية وتحقيق ميزة تنافسية، وزيادة الحصة السوقية لها، وحسب نتائج اختبار (T) فقد كانت متوسطات الإجابات على جميع الأبعاد تزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 يعبر عن الموافقة. وتتفق هذه النتيجة مع الدراسات التالية: دراسة (El- Dyasty, 2006)، ودراسة (درغام، 2007)، ودراسة (العفيري، 2010)، ودراسة (سيد، 2010)، ودراسة (زعر، 2013)، ودراسة (أبو حمام، 2013). وتتعارض مع الدراسات التالية: (ياسين، 2010)، و(التمى، 2009)، و(El- Hwaity, 2013). وبناءً على النتائج السابقة في الجدول رقم (28) يتم قبول فرضية الدراسة الثانية: أن إدارات شركات الخدمات في قطاع غزة تستخدم أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية.

جدول (35)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بأبعاد محور "أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية"

م	البعد	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	اختبار t قيمة	الدلالة مستوى	الترتيب
1	تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التكلفة المستهدفة.	3.70	0.68	74%	7.09	0.00	14
2	تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة.	3.94	0.68	79%	9.60	0.00	7
3	تستخدم الشركات الخدمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة.	4.08	0.67	82%	11.17	0.00	1
4	تستخدم الشركات الخدمية نظام بطاقة الأداء المتوازنة.	3.86	0.68	77%	8.82	0.00	11
5	تستخدم الشركات الخدمية نظام six sigma	3.88	0.78	78%	7.77	0.00	10
6	تستخدم الشركات الخدمية نظام إدارة الجودة الشاملة.	3.83	0.70	77%	8.27	0.00	12
7	تستخدم الشركات الخدمية أسلوب دورة حياة المنتج.	3.94	0.73	79%	8.94	0.00	8
8	تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التكلفة على أساس المواصفات.	4.02	0.75	80%	9.45	0.00	5

2	0.00	11.00	82%	0.68	4.08	تستخدم الشركات الخدمية أسلوب المحاسبة عن الإنجاز.	9
9	0.00	8.27	79%	0.79	3.94	تستخدم الشركات الخدمية أسلوب تحليل الميزة التنافسية.	10
13	0.00	8.43	77%	0.71	3.87	تستخدم الشركات الخدمية أسلوب نظرية القيود.	11
3	0.00	12.91	81%	0.56	4.05	تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التحسين المستمر.	12
6	0.00	10.05	79%	0.66	3.95	استخدام الشركات الخدمية أسلوب القياس المقارن.	13
4	0.00	10.93	80%	0.64	4.00	تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التصنيع المرن.	14
	0.00	11.72	78%	0.54	3.92	الدرجة الكلية للمحور	

• اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على: (مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من قبل إدارات شركات قطاع الخدمات الفلسطينية).

تم تحليل فقرات المحور الثالث من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات محور مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث ومن ثم تم اختبار متوسطات الإجابات على هذه الفقرات باستخدام اختبار (T) للتحقق من مساواة المتوسط للقيمة (3) التي تعبر عن الدرجة الحيادية تجاه كل فقرة، والجدول رقم (36) أدناه يوضح أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محور مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ككل بلغ (3.87) بانحراف معياري (0.52)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (77%) ويشير ذلك لوجود درجة إيجابية من الموافقة على فقرات محور مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات على هذا المحور يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية يعبر عنها بالدرجة (3). وهذا يدل على مزايا تطبيق إدارات الشركات لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث تستطيع الشركات من خلال هذا المدخل التصدي للمنافسة والانطلاق للأسواق العالمية بمنتجات وخدمات متميزة تحقق ميزة تنافسية لها، كما تستطيع تحقيق قيمة عظيمة للشركة وللعلماء من خلال تقديم خدمات متميزة تضيف قيمة ونتيجة هذه الفرضية تتفق مع الدراسات التالية: دراسة (محمود ورزق، 2005)، ودراسة (El-Dyasty, 2006)، ودراسة (منصور، 2008)، ودراسة (التمي، 2009)، ودراسة (سيد، 2010)، ودراسة (علي، 2010)، ودراسة (ناصر، 2010)، ودراسة (El-Hwaity, 2013)، ودراسة (زعر، 2013).

وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرضية الثالثة للدراسة:

مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية في شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة.

جدول (36)

المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات المحور الثالث "مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	النسبي الوزن	t قيمة اختبار	الدلالة مستوى	الترتيب
1	يخفض مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية تكاليف البيانات المعاد إدخالها نتيجة أخطاء المدخلات.	3.69	0.80	74%	5.93	0.00	9
2	يؤدي مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية إلى خفض تكاليف توقف العمل نتيجة أسباب فنية بالإنتاج.	3.85	0.68	77%	8.65	0.00	7
3	يقلل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية تكاليف أنشطة التطوير والبحث الخاصة بإنتاج الخدمة.	3.85	0.71	77%	8.29	0.00	8
4	يقلل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من تكاليف صيانة أجهزة فحص إنتاج الخدمة.	3.96	0.74	79%	8.94	0.00	4
5	يؤدي مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية إلى	4.00	0.80	80%	8.67	0.00	3

						خفض التكاليف وزيادة الإنتاجية في الشركة.
5	0.00	6.81	78%	0.89	3.88	6 يساعد هذا المدخل على دعم وتحسين الميزة التنافسية للشركة.
10	0.00	3.77	70%	0.93	3.51	7 يقلل المدخل من الأرباح المفقودة عن مبيعات الشركة بسبب تقديم خدمات رديئة للعملاء.
6	0.00	8.49	77%	0.67	3.83	8 يعمل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على تطوير مراحل دعم القرارات الاستثمارية.
2	0.00	8.58	81%	0.83	4.04	9 يعمل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على تعظيم قيمة الشركة وتعزيز الموقف التنافسي لديها.
1	0.00	9.18	81%	0.78	4.04	10 يساعد مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على تفعيل عملية الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق أهداف الشركة الإستراتيجية.
	0.00	11.51	77%	0.52	3.87	الدرجة الكلية للمحور

• الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة على: (الصعوبات التي تواجه إدارات شركات الخدمات الفلسطينية عند تبنيها مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم المزايا التنافسية).

تم تحليل فقرات المحور الرابع من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات محور صعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث تم اختبار متوسطات الإجابات على هذه الفقرات باستخدام اختبار (T) للتحقق من مساواة المتوسط للقيمة (3) التي تعبر عن الدرجة الحيادية تجاه كل فقرة، والجدول رقم (37) أدناه يوضح أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محور صعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ككل بلغ (3.40) بانحراف معياري (0.75)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (68%) ويشير ذلك لوجود درجة متوسطة من الموافقة الموجبة على فقرات محور صعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث كان الحصار الذي يفرضه الاحتلال على قطاع غزة في المرتبة الأولى للصعوبات التي تواجه الشركات وتحد من انطلاقها للعالم وتقديم منتجات ذات مواصفات متميزة وكذلك أيضاً كانت قناعة ورضا الإدارة بالنظم المطبقة وعدم الرغبة في التغيير، وعدم وجود تكامل ودمج لأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية في عمليات الإنتاج، وضعف عملية التنسيق بين العاملين والإدارة من الصعوبات التي تواجه الشركات عند تطبيقها لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية وذلك لأن هذه الشركات يغلب عليها الطابع العائلي فمعظم العاملين من الأقرباء وهم أصحاب القرار، ويعتبر عدم إلمام العاملين في الشركات بمنهج إدارة التكلفة الإستراتيجية كمنهج متكامل واحتياجهم لمزيد من الخبرات في إدارة التكاليف الإستراتيجية من الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل، حيث كان معظم عينة الدراسة كانت خبرتهم أقل من خمس سنوات. وحسب نتائج اختبار (T) التي أشارت لمعنوية الاختبار عند مستوى دلالة 0.05، فإن متوسط الإجابات على هذا المحور يزيد زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية عن القيمة المتوسطة التامة التي يعبر عنها بالدرجة (3).

وتتفق نتيجة هذه الفرضية مع الدراسات التالية: دراسة (زعر، 2013)، ودراسة (El- Hwaity, 2013)، (خلف والناصر، 2012).

والجدول رقم (37) أدناه يوضح نتائج فقرات المحور الرابع "الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية".

وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرضية الرابعة للدراسة:

وجود صعوبات تواجه إدارات شركات الخدمات الفلسطينية عند تبنيها مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم المزايا التنافسية.

جدول (37)

نتائج تحليل فقرات المحور الرابع "الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية"

م	الفقرة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	الدالة مستوى	الترتيب
1	نقص المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية وعدم الإلمام الكافي به.	3.69	1.19	74%	4.01	0.00	3
2	عدم توفر الخبرات والكفاءات العلمية المطلوبة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة إستراتيجية.	3.44	1.11	69%	2.73	0.01	4
3	قلة التشجيع والدعم الكافي لتطبيق هذا المدخل.	3.21	0.94	64%	1.53	0.13	6
4	قلة اهتمام الإدارة في تطبيق أساليب هذا المدخل تحسباً لارتفاع التكاليف.	3.27	1.09	65%	1.73	0.09	5
5	قناعة ورضا الإدارة بالنظم المطبقة لديها بأنها تفي بتحقيق أهدافها وعدم الرغبة في التغيير.	3.74	0.79	75%	6.44	0.00	2
6	ضعف التنسيق والمشاركة بين الإدارة والعاملين في الشركة.	2.90	1.06	58%	-0.68	0.50	8

7	0.79	-0.27	59%	1.08	2.96	ضعف عمليتي الاتصال والتنسيق بين أقسام الإنتاج وأقسام التسويق في الشركة.	7
1	0.00	6.94	81%	1.06	4.06	الحصار الاقتصادي والسياسي على فلسطين.	8
	0.00	3.71	68%	0.75	3.40	الدرجة الكلية للمحور	

الفصل الخامس النتائج و التوصيات

النتائج والتوصيات

يمكن تلخيص النتائج للدراسة على ضوء ما توصلت إليه الدراسة الميدانية، وما تم تناوله في الدراسة النظرية من الأدبيات والدراسات السابقة التي تناولت إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات، كما يمكن تقديم مجموعة من التوصيات والاقتراحات.

أولاً: نتائج الدراسة:

١. يتوفر لدى شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة نظام معلومات محاسبي فعال يعتمد على أسس علمية محاسبية تلبي حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات.
٢. تستخدم إدارات الشركات الخدمية في قطاع غزة أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بنسب متفاوتة حيث كان أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة وأسلوب المحاسبة عن الانجاز من أكثر الأساليب استخداماً، في حين كان أسلوب التكلفة المستهدفة من أقل الأساليب استخداماً.
٣. يساعد مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على تفعيل عملية الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق أهداف الشركة الإستراتيجية.
٤. يقلل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من الأرباح المفقودة عن مبيعات الشركة من خلال التخلص من تقديم خدمات رديئة للعملاء.
٥. يعتبر الحصار المحكم من قبل الاحتلال الصهيوني والدول المساندة له على قطاع غزة من أهم المعوقات التي تواجه الشركات لتطبيق إدارة التكلفة الإستراتيجية.
٦. قناعة ورضا الإدارة بالنظم المطبقة وعدم الرغبة في التغيير من الصعوبات التي تواجه الشركات الخدمية في قطاع غزة عند تبنيها لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية.
٧. نقص المعلومات اللازمة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية كمنهج متكامل من قبل إدارات الشركات وعدم الإلمام العاملين بشكل كافي لتطبيق هذا المدخل.
٨. يوجد ضعف بدرجة قليلة في التنسيق بين إدارات الشركات والعاملين نظراً لسيطرة الطابع العائلي على بعض الشركات، واتخاذ القرارات.

ثانياً: توصيات الدراسة:

وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية التي قامت بها الباحثة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ١) ضرورة تركيز اهتمام إدارات الشركات بتفعيل استخدام أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل متكامل وليس جزئي.
- ٢) ضرورة السعي لربط أساليب وأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بأهداف الشركة الإستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة وتعزيز قدرتها التنافسية.
- ٣) تعزيز عملية التعاون والاتصال بين الجامعات والمؤسسات التعليمية وبين شركات القطاع الخاص لتلبية احتياجات سوق العمل من الكوادر البشرية المؤهلة.
- ٤) نشر الوعي التكاليفي لدى العاملين في الشركات الخدمية من خلال تقديم الدورات العلمية والمهنية المتخصصة من قبل خبراء ذوي الاختصاص في علم الإدارة والمحاسبة.
- ٥) توفير قاعدة بيانات ومعلومات كافية عن التكاليف لإعطاء صورة واضحة لمتخذي القرارات في الشركة لمواجهة القيود الخارجية والتصدي للمنافسة الشديدة في بيئة الأعمال الحديثة.
- ٦) العمل على مواجهة فك الحصار الظالم من خلال التعاون والتنسيق مع جميع الجهات المعنية، لمساعدة الشركات لمواكبة التطورات والتصدي للمنافسة الشديدة إقليمياً ودولياً.
- ٧) ضرورة الاهتمام بالبحوث الموجهة نحو تكامل أساليب إدارة التكلفة بما يخدم تحقيق أهداف الشركة.
- ٨) ضرورة تفعيل مشاركة العاملين مع إدارات الشركات في عملية اتخاذ القرارات.

ثالثاً: دراسات مستقبلية مقترحة:

- ١) أهمية تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية في المستشفيات الفلسطينية الخاصة ودورها في تحسين جودة الخدمات وتخفيض التكلفة.
- ٢) إطار مقترح لتحقيق وزيادة فعالية التكامل بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في الشركات الخدمية الفلسطينية.
- ٣) مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية في الجامعات الفلسطينية الخاصة وأثرها في تقييم الأداء في عصر المعلومات.
- ٤) أثر استخدام أساليب وأدوات إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي في دعم وتحقيق المزايا التنافسية في البنوك الفلسطينية الإسلامية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- أبو جزر، حمد أحمد، (2012)، "مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني"، رسالة ماجستير، كلية المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة.
- أبو حمام، حسن عيسى، (2013)، "أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
- أبو رحمة، محمد عبد الله، (2008)، "مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة"، دراسة تطبيقية على بلديات غزة، كلية المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة.
- أبو زيد، كمال خليفة، وعطية عبد الحي مرعى، (2003)، "مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة" كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، قسم المحاسبة.
- أبو شنب، شادي صبحي، (2008)، "تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في شركات الصناعية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- أبو هاشم حسن، السيد، (2006)، "الخصائص السيكمترية لأدوات القياس في البحوث النفسية والتربوية باستخدام SPSS"، كلية التربية، جامعة الملك سعود.
- ابراهيم، سماسم كامل، (2005)، "دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للشركة"، دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
- ابراهيم، ماجدة حسين، (2000)، "اطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج"، المجلة العلمية لكلية الاقتصاد جامعة عين شمس، العدد الأول.
- ابراهيم، محمود عبد الفتاح، (2009)، "تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة"، دراسة تطبيقية، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- أحمد، أسامة، (2013)، "القياس المقارن"، مجلة التقنية والتدريب، كلية إدارة الاعمال، جامعة الملك فيصل، العدد 176.
- اصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001)، "المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية"، كتاب (10).
- أغا، ندى عبد الرزاق سليمان، (2006)، "مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية

الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

- أوليفر، ليانابيل، (2011)، "إدارة التكاليف"، دار الفاروق للإستثمارات الثقافية، قسم الترجمة، الطبعة الأولى.
- باسيلي، مكرم عبد المسيح، (2001)، "المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء"، الطبعة الثالثة.
- باسيلي، مكرم عبد المسيح، (2001)، "محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة"، الجزء الأول، رؤية إستراتيجية، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة.
- باسيلي، مكرم عبد المسيح، (2002)، "محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة"، الجزء الثاني، المحاسبة والرقابة على عناصر التكاليف، مصر.
- البتانوني، علاء، (2004)، "تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد الحادي والأربعون، العدد الأول.
- البشتاوي، سليمان حسين والمطارنة، غسان فلاح، (2005)، "نظام تكاليف الإنتاج الآني في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية"، جامعة آل البيت، الأردن.
- البشيتي، عبد الرحيم عصام، (2009)، "مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة.
- البكري، ثامر، (2010)، "المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية لقطاع المحروقات في الدول العربية، مداخله بعنوان (الميزة التنافسية باعتماد تحليل SWOT لبناء استراتيجيات"، الملتقى الدولي الرابع، كلية الاقتصاد، قسم التسويق، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، عمان.
- البكري، ثامر، (2008)، "استراتيجيات التسويق"، الطبعة الثانية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن.
- البكري، سونيا محمد، (2003-2004)، "إدارة الجودة الكلية"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
- تشارلز، هيلكس، (1998)، "نظام التكلفة حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم"، ترجمة محمد مصطفى الجبالي ولطفي الرفاعي محمد فرج، جامعة الملك سعود، دار النشر العلمي والمطابع.
- التكريتي، إسماعيل يحي، (2007)، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- التمي، خالد غازي وشهاب، رباب عدنان، (2010)، "استخدام أسلوب مصفوفة الجودة والوظائف في

خفض تكلفة الخدمة، دراسة الحالة في مستشفيات حلب والموصل، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

- التمي، خالد غازي، (2009)، "الأثر التتبعي للتوجه لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد جامعة حلب.
- جاريسون، ري إتش، واريك نورين، (2002)، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- جريرة، طلال سليمان، (2013)، "نظام الانتاج في الوقت المحدد Just In Time ومتطلباته في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن"، دراسة ميدانية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 1.
- الجمال، رشيد، ونور الدين، ناصر، (2005)، "ادارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر.
- الجمال، رشيد، (2000)، "المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
- الجمال، رشيد، وأيمن شتيوي، (2007)، "المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة"، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية.
- جهماني، عمر عيسى والعمرين، أحمد محمد، (2003)، "نظم محاسبة التكاليف في البنوك التجارية في الأردن"، دراسة ميدانية، بحث محكم، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 19، العدد 2.
- الجنابي، معاذ، (2011)، "الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 21، العراق.
- الجندي، نشوى أحمد، (2005)، "استخدام أسلوب سيجما ستة في مجال المحاسبة"، مجلة البحوث الإدارية، المجلد 23، العدد 3.
- جودة، محفوظ أحمد، (2007)، "تحسين جودة العمليات من خلال تطبيق منهجية 6 سيجما في المنظمات الخدمية"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي الثالث تحت عنوان الجودة والتميز في منظمات الأعمال، الجزائر.
- جودة، محفوظ أحمد، (2008)، "تحسين جودة العمليات من خلال تطبيق منهجية 6 سيجما في مؤسسات التعليم"، مجلة المحاسب والادارة والتأمين، المجلد 47، العدد 70، الجزائر.
- جودة، عبد الرؤوف، (2010)، "استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نموذج قياس رباعي"

المسارات لإدارة الأداء الاستراتيجي والتشغيلي للأصول الفكرية"، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.

- الجوهر، كريمة علي، وتوفيق، عمر اقبال، (2007)، "دور نظم المعلومات الساندة في تحسين فاعلية اتخاذ القرارات"، دراسة ميدانية على الشركات العامة الجدية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة وجامعة جرش الخاصة.
- خلف، يوسف أحمد والناصر، خالد حسن يوسف، (2012)، "دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية بالوحدات الصناعية"، دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوى، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 18.
- خليل، نبيل مرسي، (2003)، "الإدارة الإستراتيجية: تكوين وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
- حماد، خالد يوسف، (2012)، "نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB): دراسة حالة مستشفى دار السلام خانيونس"، رسالة ماجستير، كلية المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة. حجاج، أحمد حامد (1992)، "تحديد التكلفة على أساس النشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد 23، العدد 2.
- حيدر، معالي فهمي، (2002)، "نظم المعلومات: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، الدار الجامعية للنشر، القاهرة. حسين، أحمد حسين، (2002)، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- الدرادكة، مأمون، والشبلي، طارق، (2002)، "الجودة في المنظمات الحديثة"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- الداعور، جبر، (2013)، "أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني.
- الداعور، جبر، (2004)، "الإتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة.
- الداعور، جبر، (2002)، "التكاليف المستهدفة وخفض التكاليف"، مقال، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد الثالث عشر، غزة.
- درغام، ماهر، (2007)، "مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في

المستشفيات الحكومية في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية).

- درغام، ماهر، وأبو فضة، مروان، (2009)، "أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السابع عشر، العدد الثاني.
- درمان، سليمان صادق، (2007)، "جودة دعم القرار الاستراتيجي باستخدام الشبكات العصبونية"، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي الثالث تحت عنوان الجودة والتميز في منظمات الأعمال، الجزائر.
- الدهراوي، كمال الدين، (2010)، "منهجية البحث العلمي في الإدارة والمحاسبة"، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث.
- ربيع، أسامة، (2007)، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS"، كلية التجارة، جامعة المنوفية، الجزء الأول، الطبعة الثانية.
- الرشدي، طارق عبد العظيم يوسف، (2006)، "دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في تفعيل قرارات الإستثمار في ظل بيئة التجارة الإلكترونية"، دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة طنطا، مجلد 30، العدد الأول.
- السلمي، علي، (1995)، "إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهل للأيزو"، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة.
- السلمي، علي، (2001)، "إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية"، دار الغريب للنشر، القاهرة.
- سيد، سيد عبدالفتاح، (2010)، "تقييم فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداة في ترشيد القرارات في الإدارة الإستراتيجية في منظمات الاعمال"، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الثاني، الجزء الأول.
- الشامي، مصطفى نبيل (1992)، "مدخل مقترح لقياس التكاليف علي أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد (١٦)، العدد الثاني.
- صالح، سمير أبو الفتوح، (1996)، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية، (منظومة مقترحة)، المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر، التصدير استراتيجية قومية.
- صالح، سمير أبو الفتوح، (2000)، "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مدخل معاصر لدعم القرارات في

البيئة التنافسية"، المكتبة المصرية، المنصورة.

- الطرية، نشوان طلال سعد الله، (2006)، "الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود، دراسة لإمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل والنسيج في الموصل"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ظاهر، أحمد حسن، (2008)، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- العامري، صالح مهدي، والغالبي، طاهر محسن، (2003)، "بطاقة الأداء المتوازن للأداء كنظام لتقييم أداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات"، نموذج مقترح في الجامعات الخاصة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني.
- عبد الحي، عبد الحي مرعي، وصلاح الدين، عبد المنعم مبارك، ومحمود، مراد مصطفى، (2003)، "أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الانتاج والخدمات"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر.
- عبد الدايم، صفاء، (2001)، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة الإستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة"، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني.
- عبد الدايم، صفاء، (2001)، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
- عبد الرحمن، عاطف، (2003)، "إطار مقترح لتحليل وادارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 17، العدد الثاني.
- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد، (2003)، "مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الرابع والثلاثون.
- عبد الرحمن، أحمد يوسف محمود، (2004)، "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة"، رسالة ماجستير، جامعة الاسكندرية.
- عبد الرحيم، شنيني، وعلماوي، أحمد، وأوضيف، لخضر، (2011)، "إدارة الجودة الشاملة مدخل إستراتيجي للتغيير التنظيمي في منظمات الأعمال"، جامعة سعد دحلب بالبلدية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجزائر.
- عبد الرحيم، شنيني، وعلماوي، أحمد، وأوضيف، لخضر، (2011)، "إدارة الجودة الشاملة مدخل إستراتيجي للتغيير التنظيمي في منظمات الأعمال"، جامعة سعد دحلب بالبلدية، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التيسير، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجزائر.

• عبد الصادق، أسامة سعيد، (2005)، "أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي لدى التشغيل على تفعيل إستراتيجيات المنافسة في السوق المصري"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، مجلد 29، العدد الأول.

• عبد العظيم، محمد، (2005)، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول.

• عبد العليم، نجاتي إبراهيم، (1994)، "مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات"، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة ببني سويف، العدد التاسع.

• عبد القادر، دبون، (2008)، "دور مدخل التكيف التكنولوجي في إدارة التغيير في المؤسسة"، مجلة الباحث، العدد السادس، جامعة ورقلة.

• عبد اللطيف، ناصر نور الدين، (2004)، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات"، الدار الجامعية.

• عبد اللطيف، ناصر نور الدين، (2004)، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

• العزاوي، محمد عبد الوهاب، (2005)، "إدارة الجودة الشاملة"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.

• العشماوي، محمد عبد الفتاح، (2011)، "محاسبة التكاليف (منظورين التقليدي والحديث)"، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

• عطوى، راضية، (2008)، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة الحاج لخضر، الجزائر.

• العفيري، فؤاد احمد محمد، (2010)، "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، مؤتمر سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية التجارة، جامعة الملك سعود.

• علوان، قاسم نايف، (2005)، "الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001: 2000"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

• عيسى، حسين محمد، (2001)، "إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة"، دراسة تحليلية

- مقارنة للتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عين شمس، العدد الثاني.
- علي، أشرف حسن، (2010)، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية"، دراسة استطلاعية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
 - علي، عفاف مبارك محمد، (2003)، "دورة نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 27، العدد الثاني.
 - عنانزة، خالد، (2013)، مجلة التدريب والتقنية، المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، الرياض.
 - عمران، صلاح محمد، (2005)، "المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية: مدخل التوجه للسوق"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة جامعة سوهاج، العدد الأول.
 - العمري، محمد البكري، (2003)، "دور محاسبة التكاليف في تسعير الخدمات في البنوك التجارية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن.
 - عنانزة، خالد، (2013)، مجلة التدريب والتقنية، المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، الرياض.
 - عيشاوي، أحمد، (2006)، "إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الخدمية"، مجلة الباحث، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقله، الجزائر.
 - العيهار، فلة، (2005)، "دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية"، وزارة التربية والتعليم العالي والبحث العلمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة، جامعة الجزائر.
 - الغنام، صابر حسن، (2002)، "دور التكاليف الإستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الإستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للموانئ البحرية المصرية"، دراسة تطبيقية على موانئ بور سعيد، مجلة الدراسات والبحوث، جامعة بنها، السنة الثانية والعشرون، العدد الثاني.
 - الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (2002)، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن .
 - فوده، شوقي السيد، (2003)، "نحو اطار مقترح لتقويم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية من خلال التكامل بين أسلوب تقنية ضبط الوقت ومفهوم إدارة الجودة الشاملة"، دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول والثاني.
 - فوده، شوقي السيد، (2007)، "اطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث، العدد 1,2، المجلد 25.
 - القباني، ثناء علي، (2006)، "مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية"، الدار الجامعية، الاسكندرية.

- الكسب، علي ابراهيم، (2004)، "المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل"، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- كندوري، عماد محمد، (2006)، "دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام هندسة القيمة"، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- الكومي، أمجاد محمد، (2002)، "استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية"، (دراسة تطبيقية) ، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، عين شمس.
- محمد، الفيومي محمد، (2012)، "المحاسبة الإستراتيجية"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- المحمود، صالح عبد الرحمن، ورزق، محمود عبد الفتاح ابراهيم، (2005)، "مدخل ادارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل(العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد السادس، العدد الثاني.
- المحمود، صالح عبد الرحمن، (2007)، "تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة"، (دراسة تطبيقية) ، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل(العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد الثامن، العدد الثاني.
- مسحال، أمير، (2005)، "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية"، دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة، الجامعة الإسلامية.
- المشهراوي، زاهر،(2011)، "نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة"، مجلة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، عدد خاص، غزة.
- المطارنة، غسان فلاح، والبشتاوي، سليمان حسين، (2007)، "أثر تطبيق نظام تكاليف الانتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الاردنية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2.
- منصور، أسماء عوض محمد، (2008)، "استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية، دراسة نظرية تطبيقية، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة قناة السويس، العدد الأول يناير.
- مهدي، زوادي، (2009)، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،

الجزائر، العدد التاسع.

- موسى، سهام، والعمودي، مينة، (2007)، "المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية لقطاع المحروقات في الدول العربية، مداخلة بعنوان: تحليل مصادر الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية (PMI) في ظل التغيرات التكنولوجية الحديثة (تكنولوجيا الانترنت)"، الملتقى الدولي الرابع، دراسة حالة على مؤسسة قديلة، الجزائر.
- ناصف، أماني زكريا مصطفى، (2010)، "دراسة تحليلية لأساليب ومدخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية"، اطار "مقترح للتطبيق في بيئة العمال المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الرابع، الجزء الثاني.
- النعيمي، محمد عبد العال، (2009)، "أسلوب إحصائي متقدم للوصول إلى أقل نسبة خطأ"، مجلة العلوم الإحصائية، المجلد الثاني، العدد الرابع.
- النشار، تهاني محمود، (2005)، "استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف"، إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول.
- النشار، تهاني محمود عبده، (2003)، "استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة طنطا، مجلد 27، العدد الرابع.
- النشار، تهاني محمود، (2001)، "إطار مقترح لتكامل نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس العمليات PBC ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس الخصائص المميزة للمنتج FBC"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد 38، العدد الثاني.
- نور، عبد الناصر ابراهيم، وعدس، نائل، (2003)، "أهمية قياس تكلفة الخدمة باستخدام أنظمة التكاليف في المصارف التجارية"، ورقة مقدمة في مؤتمر منظمة الأعمال العربية فرص وتحديات المنعقد من 22- 24/4/2003، جامعة اربد الأهلية، الأردن.
- هيتجر، أي لستر، وماتولتش سيرج، (2004)، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة أحمد حامد حجاج، الطبعة الرابعة، دار المريخ للنشر، الرياض.
- ياسين، سالم، (2010)، "الطرق الحديثة لاحتساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، دراسة حالة على مؤسسة نפטال فرع GPL بالبليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Antony, Jiju Antony, Frenie, Kummar, Maneesh and Cho, Byung, (2007), "Six Sigma In Service Organization, Benefits, Challenges, and Difficulties", International Journal Of Quality and Reliability Management, Vol. 24, No 3.
- Austill, David And Kocakulah, Mehmet, (2006), "Product Development And Cost Management Using Target costing ", Journal of Business & Economics, Vol. 4, No.2, University Of Southern Indian & Union University, p61-71.
- Belverde, Needles, and other, (2002), "Principles of Accounting", Houghton, Mifflin Company, Boston, New York.
- Blocher, Edward, chm. Hing, H. and Hin Thomsonw, (1999), "Cost Management: A strategic Emphasis", McGraw Hill Co.
- Charles, T. Horngren, Gorge Foster, Sirkant, M. Datar, (2003), "cost accounting: a managerial emphasis", 11th edition, Printice - Hall international, Inc, New Jersey, U.S.A.
- Colin Drury, (2000), "Management and Cost Accounting", 5th edition, Thamson, United States.
- Cooper, Robin and Kaplan Robert, S. (1998), "The Design of Cost Management System Test and Cases", 2^{ed}, New Jersey: Prentice Hall.
- El-Dyasty, Mohamed M., (2006), "A Framework to Accomplish Strategic Cost Management", Egypt, available at: <http://ssrn.com>.
- Drury, Colin, (2001), "Management Accounting For Business Decisions", London: Thomson Learning, 2nd edition.
- Garrison, Ray, Noreen, Eric, (2000), "Managerial Accounting", 8th edition, Irwin McGraw - Hill, Inc.
- Heizer, J & Render, B (2001), "Operations management", sixth edition,
- Hilton, R., Maher, M., and Selto, F., (2002), "Cost Management Strategies For Business Decisions", Mc- Graw- Hill Higher education, p.82.
- Hutaibat, Khaled Abed, (2011), "Value Chain For Strategic Management Accounting In Higher Education", International Journal of Business And Management Vol. 6, No. 11, Amman, Jordan.
- Horngren, Charles, Foster, Georg & Srikant, Dater, (2008), "cost Accounting: A managerial Emphasis", Prentice Hall.
- El-Hwaity, Abeer M., (2013), "Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage", Islamic University, Gaza.
- El-Kelety, Ibrahim Abd El-Majeed, (2006), "Towards A conceptual Framework For Strategic Cost Strategic-The Concept, Objectives, And Instruments".

- Jerry, J. Weygandt, Donald, E. Kieso, Paul, D. Kimmel, (2002), "Accounting principles", 6th edition, John Wiley and Sons, Inc.
- Kaplan, R.R.S& Norton, D, "The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment", Cit, 22- 26.
- Lvy, Mclemore, (2006), "The New Frontier in Penton Media" , Ine.
- Moustafa, (2005), "An application Of Activity Based Budgeting In Shared Service Department and Its Perceived Benefits and Barriers Under Low IT Environment Conditions".
- Raghu, Garud, & Suresh, Kotha, (1994), "Using the Brain As a Metaphor to Model flexible Production System", Academy of Management Review, Vol.19, No.4.
- Sekaran, U. (2000). Research methods for business: A skill building-approach (3rd ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Shahid, Ansari, Janice Bell, Dan Swenson, (2006), "Cost Management", Vol. 20, Iss. 5, A Templat For Implementing Target Costing.
- Shank, J. and Govindarajan, V.(1993), "The New Tool For Competitive Advantage", The Free Press, New York.
- Shank, J. and Govindarajan, V.(1992), "Management Cost Management The Value Chain perspective",Journal of Management Research, Vol.4.
- Shank, John K., (1989), "Strategic Cost Management: New Wine, Or Just New Bottles? ", Journal Of Management Accounting Research, Vol.1.
- Smith, Wilbur I. and Archie, Lockamy, (2000), "Target Costing For Supply Chain Management: An Economic Frame work", The Journal of Corporae Accounting & Finance, Samford University,Florida.
- Wayne, J. Morse, James, R. Davis, AL, L. Hartgraves, (2003), "Management Accounting: A strategic approach", 3th edition, Thompson, South, Western.
- Wegman, Gregory, (2008),"Development Around The Activity-Based Costing Method", France, available at: <http://ssrn.com>.
- Pande, Pete and Holpp, Larry, (2002), "What Is Six Sigma?",New York: Mc Graw- Hill.
- Robet E. Malcom, (1991), "Overhead Control Implications of Activity Costing", Accounting Horizons 5, No. 4.
- Robin Copper, 1990, "Cost Classification in Unit Based and Activity Based manufacturing cost systems", Journal of Cost Management 4, No. 3.
- Zengin, Yasemin and Ada, Erhar, (2010), "Cost Management Through Product Desgin Target Cost Approach", International Journal of Production Research, Vol.48,No.19,Izmir University of Economics, Izmir,Turkey.

الملاحق

الملحق رقم (١): قائمة بأسماء المحكمين

الملحق رقم (٢): الاستبيان

الملحق رقم(1)

قائمة بأسماء المحكمين

أ.د. سالم حلس	الجامعة الإسلامية بغزة
أ.د. حمدي زعرب	الجامعة الإسلامية بغزة
د. علي شاهين	الجامعة الإسلامية بغزة
د. ماهر درغام	الجامعة الإسلامية بغزة
د. بهاء الدين العريني	الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية بغزة
أ.أحمد محمد صالح	خبير ومحكم مالي

يرجى التكرم بوضع إشارة (x) بمربع الإجابة المناسبة:

الجزء الأول: المعلومات الشخصية:

١- المسمى الوظيفي:

رئيس قسم الحسابات محاسب مدير مالي

٢- التخصص العلمي:

إدارة أعمال محاسبة مالية ومصرفية

٣- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس دراسات عليا

٤- عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات
 من 10 إلى أقل من 15 سنة من 15 إلى أقل من 20 سنة
 من 20 إلى 25 سنة فأكثر

الجزء الثاني: معلومات عن الشركة:

١- مدة ممارسة الشركة لنشاطها:

من 1- 5 سنوات من 6 - 10 سنوات
 من 11- 15 سنة من 15 - 20 سنة فأكثر

٢- قطاع الخدمات الذي تنتمي لها الشركة:

اتصالات نقل ومواصلات مراجعة وتدقيق حسابات
 مصرفية تعليمية واستشارية

٣- حجم رأس مال الشركة بالدينار:

أقل من 5 مليون 5 مليون - أقل من 10 مليون
 10 مليون - أقل من 15 مليون 15 - 20 مليون فأكثر

الجزء الثالث: أسئلة الاستبيان:

المحور الأول: تطبيق شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين نظام تكاليف يعتمد على أسس علمية محاسبية يلبي حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات.

درجة المصادقية					الفقرات
كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً	
					١ يتوفر في الشركة نظام معلومات محاسبي فعال يساعد الإدارة في تحديد عناصر تكاليف الخدمة.
					٢ تقوم الشركة بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف تقديم الخدمة في السجلات والدفاتر المحاسبية.
					٣ تقوم الشركة بتصميم دورات مستندية خاصة بتكاليف تقديم الخدمة تتميز بالمرونة.
					٤ توجد إدارة مستقلة متخصصة في الشركة لقياس وتحديد تكلفة تقديم الخدمة بدقة.
					٥ تعتمد إدارة الشركة على أساليب متعددة في الحصول على المعلومات التي تساعد في تقييم الخدمات المنتجة.
					٦ تهتم إدارة الشركة بإعداد تقرير يوضح انحرافات المواد والأجور المباشرة بدقة شديدة.
					٧ تهتم إدارة الشركة بدراسة تقارير الانحرافات ومعالجتها وتحديد الجهة المسؤولة عنها.
					٨ تسعى الشركة لتقديم خدمات جديدة ذات جودة عالية تشبع رغبات وحاجات الزبائن ضمن إمكانياتهم المادية.
					٩ تسعى الشركة لتحقيق حصة سوقية إضافية من خلال تقديم الخدمة بأقل الأسعار المقدمة من المنافسين.

المحور الثاني: تستخدم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية:

أولاً: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التكلفة المستهدفة:

١	يعمل نظام التكاليف المطبق على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.				
٢	تقوم إدارة الشركة بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يناسب إمكانيات العميل ويستطيع دفعه.				
٣	تقوم إدارة الشركة بربط تكاليف تقديم الخدمة بأسعار بيعها بدلاً من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف.				

ثانياً: تستخدم الشركات الخدمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

١	تعمل إدارة الشركة على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للخدمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة لها.				
٢	تقوم إدارة الشركة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة بهدف تخفيض التكاليف.				
٣	تقوم إدارة الشركة بعملية تحسين كفاءة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة عن طريق استبدالها بأنشطة أكثر فعالية.				

ثالثاً: تستخدم الشركات الخدمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة :

١	تقوم الشركة بتحديد العملاء ووضع إستراتيجية للوفاء باحتياجاتهم ورغباتهم.				
٢	تعمل الشركة على تحديد المنافسين والخدمات البديلة التي تتنافس الشركة.				
٣	تعمل الشركة على تحديد الخدمات الخاصة بكل مستوى نشاط محدد لتحسين العمليات على مستوى النشاط الفردي في حدود الأهداف التنظيمية.				

رابعاً: تستخدم الشركات الخدمية نظام بطاقة الأداء المتوازنة:

					١	يتضمن نظام تقويم الأداء بالشركة مقاييس مالية.
					٢	يتضمن نظام تقويم الأداء بالشركة مقاييس غير مالية ، مثل المؤشرات ذات العلاقة بالزبائن والعمليات الداخلية والنمو والتعلم.
					٣	تقوم إدارة الشركة بالإشراف على إدارة الأداء الإستراتيجي وربطه مع الأداء التشغيلي.
خامساً: تستخدم الشركات الخدمية نظام سيجما ستة six sigma:						
					١	تعتمد إدارة الشركة على الحقائق والأرقام عند اتخاذ أي قرار والتوقف عن التوقعات والقرارات العشوائية.
					٢	تقوم إدارة الشركة باستخدام الأساليب الإحصائية لضبط الجودة.
					٣	تتبع الشركة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لمعرفة جودة منتجاتها من أجل تطوير منتجاتها بما يتلاءم مع رغبات العملاء.
سادساً: تستخدم الشركات الخدمية نظام إدارة الجودة الشاملة:						
					١	تتبع الشركة إستراتيجية زيادة الجودة وتقليل التكلفة من خلال التنسيق بين قسم الإنتاج و قسم إدارة الجودة في الشركة.
					٢	يشارك كافة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة وتحقيقها بدءاً بالتصميم وانتهاءً بتسليم المنتج.
					٣	تقوم إدارة الشركة بعملية الرقابة والتفتيش بصورة مستمرة على مراحل تقديم الخدمة لضمان الجودة.
سابعاً: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب دورة حياة المنتج:						
					١	تقوم الشركة بتحليل بنود تكاليف دورة حياة المنتج بناءً على أسس موضوعية دقيقة..

					٢	تمتلك إدارة الشركة القدرة على وضع وخطط لتدفق الأنشطة والتحكم في طول حياة الخدمة.
					٣	تمتلك إدارة الشركة القدرة على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لدورة حياة الخدمة بهدف خفض التكلفة وزيادة الربحية.
ثامناً: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التكلفة على أساس المواصفات:						
					١	تعمل الشركة على تحديد أفضل المواصفات التي تلبي حاجات ورغبات الزبائن من الخدمات من خلال مسح ودراسة السوق.
					٢	تقوم إدارة الشركة بتحديد مستوى الانجاز لكل صفة من مواصفات الخدمة.
					٣	يتوفر لدى الشركة كادر بشري كفؤ قادر على تحديد التوليفة المثلى للخدمة لضمان الاستغلال الأمثل للموارد.
تاسعاً: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب المحاسبة عن الانجاز:						
					١	تواكب الشركة التطورات التكنولوجية الحديثة في تطوير العمليات الإنتاجية باستخدام الحاسوب.
					٢	تأخذ إدارة الشركة وقت الانجاز بعين الاعتبار عند قياس تكلفة المنتج.
					٣	تسعى إدارة الشركة لتوفير المعلومات التكاليفية اللازمة لتحسين الأداء التشغيلي وتطويره.
عاشراً: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب تحليل الميزة التنافسية:						
					١	تسعى الشركة لتقديم منتجات جديدة لكسب حصة سوقية إضافية وتحقيق مزايا تنافسية.
					٢	تخصص إدارة الشركة مبالغ كافية للبحث والتطوير لمنتجاتها للاستجابة مع التغيرات المحيطة.
					٣	تسعى الشركة إلى جعل مواصفات منتجاتها

					مطابقة مع المواصفات القياسية الدولية.
حادي عشر: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب نظرية القيود:					
					١ تمتلك الشركة القدرة على التعامل مع القيود الداخلية والخارجية التي تواجهها أثناء العملية الإنتاجية .
					٢ تسعى الشركة جاهدة لتحسين العمليات الإنتاجية من خلال تقليل نسب المعيب في منتجاتها باستمرار.
					٣ تعمل الشركة على تحقيق أفضل مستوى للوحدات المنتجة من خلال التصميم بشكل سليم.
ثاني عشر: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التحسين المستمر:					
					١ تسعى إدارة الشركة لتقليل التلف الذي ينعكس إيجابيا على تقليل التكاليف من خلال التحسين المستمر.
					٢ تطبق الشركة أدوات الجودة لتحديد نقاط الخلل ومعالجتها.
					٣ تشجع إدارة الشركة فرق العمل والعاملين على تقديم أفكارهم ومقترحاتهم حول تطوير وتحسين أداء الشركة.
ثالث عشر: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب القياس المقارن:					
					١ تسعى إدارة الشركة لمقارنة الخدمات المقدمة من قبلها مع الخدمات المماثلة التي يقدمها المنافسين لتحسين جودة الأداء.
					٢ تعتمد إدارة الشركة على تحديد الاتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل لمقابلة احتياجات العملاء بما يفوق توقعاتهم لكسب رضاهم.
					٣ توفر إدارة الشركة الإمكانيات اللازمة لتحديد نقاط القوة والضعف بهدف زيادة كفاءة وفاعلية الأداء

					لديها.
رابع عشر: تستخدم الشركات الخدمية أسلوب التصنيع المرن:					
					١ يتم التصنيع أو إنتاج الخدمة من خلال أجهزة الحواسيب المتطورة.
					٢ تعمل الشركة لإرضاء متطلبات السوق المتغيرة والمتجددة من المنتجات والخدمات.
					٣ تقوم الشركة بإجراء التعديلات اللازمة لإنتاج منتجات مختلفة ومتميزة تلي رغبات المستهلكين.
المحور الثاني: مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية:					
					١ يخفض مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية تكاليف البيانات المعاد إدخالها نتيجة أخطاء المدخلات.
					٢ يؤدي مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية إلى خفض تكاليف توقف العمل نتيجة أسباب فنية بالإنتاج.
					٣ يقلل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية تكاليف أنشطة التطوير والبحث الخاصة بإنتاج الخدمة.
					٤ يقلل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية من تكاليف صيانة أجهزة فحص إنتاج الخدمة.
					٥ يؤدي مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية إلى خفض التكاليف وزيادة الإنتاجية في الشركة.
					٦ يساعد هذا المدخل على دعم وتحسين الميزة التنافسية للشركة.
					٧ يقلل المدخل من الأرباح المفقودة عن مبيعات الشركة بسبب تقديم خدمات رديئة للعملاء.
					٨ يعمل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على دعم تطوير مراحل تقييم القرارات الاستثمارية.
					٩ يعمل مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على تعظيم قيمة الشركة وتعزيز الموقف التنافسي لديها.

					يساعد مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على تفعيل عملية الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق أهداف الشركة الإستراتيجية.	١٠
المحور الثالث: الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية:						
					نقص المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية وعدم الإلمام الكافي به .	١
					عدم توفر الخبرات والكفاءات العلمية المطلوبة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية.	٢
					قلة التشجيع والدعم الكافي لتطبيق هذا المدخل.	٣
					قلة اهتمام الإدارة في تطبيق أساليب هذا المدخل تحسباً لارتفاع التكاليف.	٤
					قناعة ورضا الإدارة بالنظم المطبقة لديها بأنها تفي بتحقيق أهدافها وعدم الرغبة في التغيير.	٥
					ضعف التنسيق والمشاركة بين الإدارة والعاملين في الشركة.	٦
					ضعف عمليتي الاتصال والتنسيق بين أقسام الإنتاج وأقسام التسويق في الشركة.	٧
					الحصار الاقتصادي والسياسي على فلسطين.	٨