



**الربط بين أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة ومقياس
الأداء المتوازن لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية
مع دراسة حالة**

**The Integration Between Strategic Cost
Analysis Techniques and Balanced-Scorecard
to Support Industrial Companies
Competitiveness
With A Case Study**

الباحث

جمال عبد الحميد غازى مجاهد

دكتورة

هبة السيد الطنطاوى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

أستاذ دكتور

على مجاهد أحمد السيد

أستاذ محاسبة التكاليف والإدارية

وعميد الكلية

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

المجلد السادس . العدد التاسع

يناير 2020 م

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

ملخص الدراسة :

إستهدف البحث دراسة الربط بين أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية ، وإعتمد الباحث على كلاً من المنهج الإستنباطى وذلك لبناء الإطار النظرى للدراسة ، والمنهج الإستقرائى لإختبار الفروض الإحصائية ، وتمثل أداة البحث في قوائم الإستبتيان والتي تم توجيهها إلى جميع المستويات الإدارية في المنشأة محل الدراسة في بيئة الأعمال المصرية .

وتوصلت نتائج البحث إلى أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية للربط بين أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) ومقياس الأداء المتوازن يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية ، حيث يؤدي الربط إلى توفير معلومات للمنشأة عن كيفية تخفيض التكلفة وتحسين الجودة ، وتمثل معلومات الربط بينهما في معلومات تكاليفية عن أنشطة سلسلة القيمة ، ومسببات التكلفة ، وإستراتيجية المنشأة ، للإدارة العليا ، وتستخدم هذه المعلومات في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة ، وبالتالي تدعيم لقدرة المنشأة التنافسية .

الكلمات الدالة : التحليل الإستراتيجى للتكلفة ، مقياس الأداء المتوازن ، القدرة التنافسية .

Abstract:

This study aimed to study The Integration Between Strategic Cost Analysis Techniques And Balanced – Scorecard to Support Industrial Companies Competitiveness, and the researcher relied on both the deductive approach to build the theoretical framework for the study, and the inductive approach to test the research hypocrisies, and the research tool is the questionnaire lists that were directed to all levels management In the Company under studying being studied in the Egyptian business environment.

The results of the research found that there is a statistically significant effect of The Integration Between Strategic Cost Analysis Techniques (value chain analysis) And Balanced – Scorecard to Support Industrial Companies Competitiveness, as The Integration provides information to Companies about how to reduce cost and improve quality, and the Integration information between them In cost information on value chain activities, cost drivers, and Companies strategy for higher management, this information is used to reduce costs and improve quality, there for Support Industrial Companies Competitiveness.

Key words: Strategic Cost Analysis, Balanced – Scorecard, and Competitiveness.

1/ الإطار العام للبحث

1/1 مقدمة :

نتيجة للأحداث العالمية المتلاحقة خاصة في منطقة الشرق الأوسط والحاجة لمواجهة الإنفتاح الاقتصادي العالمي ، خاصة أن الشركات إنتقلت من المنافسة الصناعية المحلية إلى المنافسة العالمية ، ثم إلى المنافسة في عصر المعلومات وإتباع أحدث نظم تكنولوجيا المعلومات يضاف إلى ذلك الضغوط المتزايدة من العملاء متمثلة في التعدد والتنوع والتغير المستمر في إحتياجات العملاء ، كما أن 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 سيترتب على ذلك مشاكل جديدة لاتخاذ القرارات كما تستدعي وجود نظم ومقاييس جديدة لقياس وتقييم الأداء ، لذلك يجب تحديد متطلبات المشكلات الجديدة من المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات ثم تطوير نظم المحاسبة الإدارية لتوفير هذه المتطلبات والإحتياجات المتغيرة من المعلومات (إبراهيم ، 2000، ص7) .

2/1 مشكلة البحث :

تتصف المنافسة في عصر العولمة أنها أصبحت أكثر شراسة بشكل لم يسبق له مثيل على الأسواق والموارد ، وخروجها من طابعها الإقليمي ، ويعود ذلك إلى التكامل بين رأس المال والتكنولوجيا والمعلومات التي تتخطى الحدود بين دول العالم والتي نتج عنها سوق عالمية واحدة ، الأمر الذي أدى إلى كبر حجم منشآت الأعمال ، وتنوع طموحها ، إلى جانب التطور الكبير في نظم المعلومات والاتصالات فيما بينها ، واتصفت بيئة الأعمال باضطراب عال أكثر من ذي قبل بسبب التغيرات السريعة التي تحدث في العالم (أبوالمجد ، 2017 ، ص 134) ، مما أدى إلى ضرورة إعادة النظر في نظم معلومات المحاسبة الإدارية والقضاء على أوجه القصور التي طرأت عليها ، فنجد أن كثير من الأبحاث طالبت باستخدام نظم حديثة تستطيع أن تتعامل مع البيئة المحيطة ، مثل ABC ، التكلفة المستهدفة ، إدارة الجودة الشاملة ، سلسلة القيمة إلخ ، فتقوم المنشآت بالتطبيق وتحقق مكاسب نتيجة التطبيق ولكن سرعان ما تجد في النظم المطبقة العديد من نقاط القصور ، وذلك لعدة أسباب أهمها أن كلاً منها مصمم لهدف محدد أو أهداف محددة أي تفقد لفكرة الشمولية ، كما أن كل منشأة تختلف في تطبيقها تبعاً لنشاطها أو إستراتيجيتها المطبقة ، لذلك اتجهت المنشآت التي ترغب في الإستحواذ على حصة أكبر من السوق العالمية وتدعيم قدرتها التنافسية ، في تطبيق التكامل بين أكثر من أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية وأساليب تقييم الأداء (سيد، 2010، ص281) حيث تعتبر نظم معلومات المحاسبة الإدارية والتي تعمل على قياس وتقييم الأداء من العناصر الهامة التي تساعد منشآت الأعمال على تحقيق أهدافها الإستراتيجية ودعم مركزها التنافسي ، وتتنزىد كفاءة هذه النظم من خلال تحقيق التكامل بينها بما يعمل على الإستفادة من مميزات كلاً منها وتلافي عيوبها .

نستنتج مما سبق أن المشكلة الأساسية لهذا البحث تتمثل في ضعف القدرة التنافسية للشركات المصرية حيث أنه وفقاً للتغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة ، فإن الاعتماد

على أسلوب إدارى واحد قد يلاحقه العديد من أوجه القصور التى تؤثر بالسلب على النتائج المستهدفة من تطبيقه ، ومن هنا يمكن بلورة مشكلة البحث فى السؤال البحثي الرئيسي التالي ما أثر التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية ؟

ويمكن الإجابة على السؤال الرئيسي للبحث من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما أثر التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة ؟
- 2- ما أثر التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة ؟

3/1 هدف البحث :

فى ضوء مشكلة البحث يتمثل الهدف الرئيسي للبحث فى بيان أثر التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية .

ولتحقيق هدف البحث يمكن تقسيم الهدف الرئيسي للبحث إلى الأهداف الفرعية التالية :

- 1- بيان أثر التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة .
- 2- بيان أثر التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة .

4/1 أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من الإسهامات العلمية والعملية التي سوف يضيفها البحث والتي يمكن عرضها على النحو التالي :

أ - الأهمية العلمية :

رغم تعدد الدراسات العربية والأجنبية التى أشارت إلى نجاح كل من نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فى تقييم الأداء وتطويره وتحسينه ، إلا أنه على حد علم الباحث ، أن هناك قلة من الدراسات التى تتناول تحقيق التكامل لنظم وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، ومن ثم تحقيق التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية وبناءاً على التطبيق العملى .

ب- الأهمية العملية :

حاجة جميع القطاعات الصناعية اليوم من زيادة القدرة على التكيف مع بيئة الصناعة الحديثة ، لذا يمكن أن يودى التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) ومقياس الأداء المتوازن على رفع قدرتها التنافسية فى ظل التحديات المعاصرة للبيئة التنافسية .

5/1 فروض البحث :

فى ضوء مشكلة البحث وأهداف البحث تم صياغة الفرض الرئيسى فى صورة الفرض العدم كما يلى :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية

وينبثق من الفرض الرئيسى للبحث الفروض الفرعية الآتية :

الفرض الفرعى الأول : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة " .

الفرض الفرعى الثانى : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة " .

6/1 منهج البحث :

أ- المنهج الإستنباطى : ولتحقيق هدف البحث سوف يعتمد الباحث على المنهج الإستنباطى لبناء الإطار النظري للبحث وإشتقاق الفروض وذلك من استقراء وتحليل ما ورد فى الفكر المحاسبى عن طريق الاعتماد على الكتب والمراجع والدوريات العلمية العربية والأجنبية والمؤتمرات والندوات التى تناولت المتغيرات الخاصة بموضوع البحث .

ب- المنهج الإستقرائى : يستخدم الباحث المنهج الإستقرائى لجمع البيانات وتحليلها واختبار فروض البحث لتحديد أثر التكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية ، وذلك من خلال أعداد وتصميم قائمة الإستقصاء (الإستبيان) والتى تم توزيعها على عينة الدراسة ثم إجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة والتى تخدم مشكلة وفروض البحث .

7/1 نطاق البحث :

أولاً : يقتصر البحث على تناول أحد أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) كما يقتصر على تناول أسلوب من أساليب تقييم الأداء (مقياس الأداء المتوازن) ، أى

الاقتصار على ما يرتبط بالبحث وبما يخدم أهدافه فقط ، ويخرج عن مجال البحث غيرها من الأساليب .

ثانياً : اعتمد الباحث على دراسة حالة لإحدى الشركات فقط هى شركة سنيوريتا للصناعات الغذائية إحدى مجموعة أمريكانا العالمية (فى جمهورية مصر العربية) .

8/1 خطة البحث :

بناء على مشكلة البحث والهدف منها فإنه يمكن تقسيم الجزء المتبقى من البحث كالتالى :

المبحث الثانى : الدراسات السابقة .

المبحث الثالث : القدرة التنافسية للمنظمات فى بيئة الأعمال الحديثة .

المبحث الرابع : التحليل الإستراتيجى للتكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال .

المبحث الخامس : مقياس الأداء المتوازن BSC و دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال.

المبحث السادس : إطار مقترح للربط بين أساليب التحليل الإستراتيجى للتكلفة ومقياس BSC

المبحث السابع : دراسة الحالة .

المبحث الثامن : الخلاصة والنتائج والتوصيات وقائمة المراجع .

2/ الدراسات السابقة :

1/2 عرض وتحليل الدراسات السابقة :

يتناول الباحث فى هذا القسم الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات البحث حيث تم تقسيمها إلى أربعة مجموعات كما يلى :

- المجموعة الأولى : دراسات ترتبط بالتحليل الإستراتيجى للتكلفة .

- المجموعة الثانية : دراسات ترتبط بمقياس الأداء المتوازن .

- المجموعة الثالثة : دراسات تناولت الربط بين التحليل الإستراتيجى للتكلفة مع مقياس الأداء المتوازن .

- المجموعة الرابعة : دراسات تناولت التحليل الإستراتيجى للتكلفة ، مقياس الأداء المتوازن مع القدرة التنافسية .

المجموعة الأولى : دراسات ترتبط بالتحليل الإستراتيجي للتكلفة :

نتائج الدراسة	هدف الدراسة	الدراسة
توصلت الدراسة إلى الآتى : 1- سلسلة القيمة قد لا تقتصر على الشركة فقط فقد تأخذ منظور خارجي لتحليل الأنشطة فى سلسلة القيمة . 2- تم إدارة التكاليف عن طريق العلاقات مع الموردين عن طريق دمج بيانات التكاليف عن طريق سلسلة التوريد . 3- إستخدام نموذج التكلفة للمراقبه الدوريه لتطوير تكاليف سلسلة التوريد بمرور الوقت.	هدفت الدراسة إلى الآتى: 1- إستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ومجموعه من الموردين لدعم سلسلة التوريد الخاصة بهم . 2- بيان إمكانية الشركات فى الربط بين أنشطة سلسلة القيمة وإدارتها عن طريق معلومات التكاليف والمشاكل التى تواجهها.	1-دراسة (Dekker , 2002) "Value chain analysis in interfirm relationships: a field study"
توصلت الدراسة الى الآتى:- 1- يساعد التحليل الإستراتيجي للتكاليف المنشأة على حسن توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفه من خلال مفهوم سلسلة القيمة . 2- يعتبر مفهوم تحليل سلسلة القيمة أداة للربط بين أسلوب التكلفة المستهدفه والتحليل الإستراتيجي للتكلفة.	يتمثل الهدف الأساسى للبحث في : فى محاولة بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفه وأسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة .	2- دراسة (فوده ، 2007) " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة "
توصلت الدراسة إلى الآتى :- 1- التشغيل الناجح لسلسلة القيمة يتطلب التعاون بين جميع الأنشطة فى سلسلة القيمة لأن كل نشاط مهم جداً للنشاط الذى يسيقه والذى يتبعه ، كما أنها تهيء الظروف لتحقيق ميزة تنافسية 2- الحاجه الى التعاون وتبادل المعلومات بين جميع الأنشطة فى	هدفت الدراسة إلى الآتى : إدارة التكلفة فى سلسلة القيمة الداخلية من خلال تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ، والتكلفه المستهدفة ، ومفهوم التحسين المستمر	3- دراسة (Tomić & Andrijašević, 2014) "Cost management in the internal value chain of integrated application of activity-based costing, kaizen concept and target

نتائج الدراسة	هدف الدراسة	الدراسة
سلسلة القيمة . 3- الهدف الأساسى لسلسلة القيمة الداخلية هو إيجاد التوازن بين التكاليف والجوده بمعنى خلق قيمه اكبر للعميل بأقل تكاليف ممكنه .		costing "
توصلت الدراسة الى النتائج التالية : 1- تكامل أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجى يساهم فى توفير معلومات إستراتيجيه ملائمه ودقيقه تستخدم فى تحسين مقاييس الأداء . 2- أسفر الإطار المقترح لقياس وإدارة الأداء على أساس إستراتيجى من خلال تكامل مجموعة محدد من أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجى (تحليل سلسلة القيمة ، تحليل القيمة المضافه ، تحليل مسببات التكلفة ، أسلوب التحسين المستمر ، المقاييس المرجعية) على إشتقاق مجموعة من مقاييس الأداء المستحدثه التى تساهم فى تطوير عمليات قياس وإدارة أداء المنشأة .	يهدف هذا البحث الى : - إقتراح إطار لقياس وإدارة الأداء على أساس إستراتيجى من خلال تكامل أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجى وإعدادة على مستوى وحدات الأعمال الفرعية (SBU's) ، وذلك لإشتقاق أفضل تشكيله ممكنه من مقاييس الأداء .	4- درسه (نصر 2016، "إطار مقترح لتكامل أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجى لأغراض قياس وإدارة الأداء"
توصلت الدراسة إلى الأتى :- 1- وجود أثر للتحليل الإستراتيجى SWOT على أنشطة المنظمة المستقبلية. 2- التحليل الإستراتيجى يتطلب الفهم الشامل للبيئة المحيطة . 3- دراسة سلسلة القيمة التاريخية تساعد على الفهم الحالى والمستقبلى للأنشطة .	هدفت هذه الدراسة إلى : - التعرف على مدى إمكانية تطبيق وكفاءة أدوات الإدارة الإستراتيجية فى المنظمات العامة. ويندرج من الهدف الرئيسى: التعرف على إمكانية تطبيق وكفاءة سلسلة القيمة فى المنظمات العامة .	5- دراسة (Jalil Bagheri, 2016) "Overlaps between human resources' strategic planning and strategic management tools in public organizations"

المجموعة الثانية: دراسات ترتبط بمقياس الأداء المتوازن (BSC) :

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
1- دراسة ، (السيد ، 2013) "مدى تطبيق البنوك للمقياس المتوازن للأداء BSC وأثر ذلك على الأداء المالي في الأجل الطويل: دراسة ميدانية على البنوك التجارية المصرية"	يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى تطبيق البنوك التجارية المصرية للمقياس المتوازن للأداء BSC عند تقييم الأداء، وأثر ذلك على الأداء المالي للبنوك في الأجل الطويل، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة ممثلة للبنوك التجارية المصرية.	توصلت الدراسة إلى الأتى : 1- إن إدارات البنوك التجارية المصرية يتوافر لديها قدر كاف من الإدراك الجيد لأهمية تطبيق الأبعاد المختلفة للمقياس المتوازن للأداء لتقويم الأداء. 2- إن نجاح تلك البنوك في سوق المنافسة، يتوقف بدرجة كبيرة على مقدرتها على البقاء والاستمرار في السوق، والذي يتطلب منها العمل بشكل مستمر على تطوير الأداء المالي الاستراتيجي، مما يعطيها القدرة على تحقيق الرؤى الاستراتيجية الخاصة بها والمتمثلة في الوصول إلى قطاع بنكي قوي ومتين مالياً وفنياً يعمل بكفاءة وفاعلية وتنافسية عالية. 3- أن إدارات البنوك التجارية المصرية عند قياسها للأداء تقوم بتطبيق مقاييس أداء إستراتيجية واضحة، منها مقاييس مالية تقليدية وأخرى غير مالية، مع التنبيه على أن استخدام تلك المقاييس معاً لا يعني أنها تطبقها تحت نموذج المقياس المتوازن للأداء وفي المقابل فإنه في الإمكان إعادة تبويب تلك المقاييس ضمن جوانب النموذج الأربعة وهي: الجانب المالي، وجانب العملاء، وجانب العمليات الداخلية، وجانب التعلم والنمو. وأن استخدام مقاييس الأداء في نموذج المقياس المتوازن للأداء، بجوانبه الأربعة معاً أظهر علاقة إيجابية بتطوير الأداء المالي

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
		في الأجل الطويل في البنوك التجارية المصرية .
2- دراسة (Perramon, et al, 2015) "Learning to create value through the 'balanced-scorecard' model: an empirical study"	هدفت الدراسة إلى :- - إختبار قدرة مقياس الأداء المتوازن على خلق قيمة. - إختبار علاقات السبب والنتيجة بين الأبعاد التي إقترحها (Kaplan and Norton)	توصلت الدراسة إلى الآتى : - مقياس الأداء المتوازن يوفر معلومات مفيدة لإظهار تأثير القرارات على التعلم والنمو على العمليات الداخلية، وبالتالي يؤثر على العمليات من منظور العميل، والنتائج المالية .
3- دراسة (Vayvay, Kalender,2016) "The Fifth Pillar of the Balanced Scorecard: Sustainability"	تهدف هذه الدراسة إلى : أضافة بعد خامس لمقياس الأداء المتوازن (الاستدامة) والتي تشمل الجانب المالى وغير المالى فى نظام إدارى شامل .	توصلت الدراسة إلى الآتى : 1- يجب على الشركات أن تكيف نفسها مع العديد من الإستراتيجيات وذلك بتغير ظروف بيئة العمل ، مع قبول الاستدامة كإستراتيجية أساسية . 2- تحول BSC المستدامة أيضاً رؤى الاستدامة والإستراتيجيات إلى أفعال . 3- دمج الجوانب البيئية والإجتماعية للإدارة الأساسية تعتبر الشركات جزء مهم من حياة العمل اليومى ، وتوفر BSC المستدامة إمكانات عالية لحل مشاكلها.
4- دراسة (بودوده،2017) " نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام و المقارن المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة :	تهدف هذه الدراسة إلى :- 1- دراسة آلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام وبيان مساهمتها في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة، وذلك من خلال صياغة مقياس الأداء وفقاً	توصلت الدراسة إلى الآتى :- 1 - تعتبر عملية تقييم الأداء ضرورية لأنها تمكن المؤسسة من أخذ صورة سريعة عن حقيقة النشاط الحالي للمؤسسة ، وتعد بطاقة الأداء المتوازن المستدام نظام شامل لقياس الأداء حيث يتناول الجوانب المالية

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
دراسة حالة"	للمناظير التي تتضمنها هذه البطاقة . 2- إقترح نموذج لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة وذلك بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام ومقارنتها مرجعيا بأفضل أداء.	وغير المالية . . 2- تعد بطاقة الأداء المتوازن المستدام من النماذج الحديثة لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة متضمنة المؤشرات المالية وغير المالية من خلال خمس مناظير .

المجموعة الثالثة: دراسات تناولت الربط بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة مع مقياس الأداء المتوازن (BSC) :

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
1- دراسة ، (سيد ، 2010) "تقييم فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الاداء فى ترشيده قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال دراسه ميدانية"	تهدف الدراسة إلى الأتى :- - تقييم فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة - أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي (مقياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي) فى توفير المعلومات الملانمه للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي .	توصلت الدراسة إلى الأتى :- - أهمية أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة - أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي (مقياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي) فى توفير المعلومات الملانمه للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي .

المجموعة الرابعة: دراسات تناولت الربط بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة و مقياس الأداء المتوازن بالقدرة التنافسية .

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
1- دراسة ،(إبراهيم ، 2010) "التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة"	هدفت الدراسة إلى الأتى :- 1- دراسة تحليلية لمضمون أبعاد نظام التحليل	توصلت الدراسة إلى الأتى :- 1- يتميز نظام تحليل التكلفة الإستراتيجية بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية "	الإستراتيجي للتكلفة. 2- دراسة تحليل سلسلة القيمة التي تمثل الأداة الرئيسية في إدارة وتحليل التكلفة إستراتيجياً . 3- بيان دور مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة في دعم المركز التنافسي لمجموعة من الشركات الصناعية .	غير مالية مثل عوامل النجاح... الخ ، والتي تساعد في دعم المركز التنافسي وإتخاذ القرارات . 2- إن سلاسل تحليل القيمة تمثل عملية منظمة ، تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، ومنع التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل إنتاج السلعة ، من خلال دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة للمنشأة .
2- دراسة (على، 2018) " أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودورها في دعم القدرة التنافسية وخفض التكلفة"	تهدف هذه الدراسة إلى الأتي :- الهدف الرئيسي : دور أساليب التحليل الإستراتيجي للتكاليف فى دعم القدرة التنافسية وتخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية، ويندرج من هذا الهدف الأتى : 1- معرفة دور سلسلة القيمة فى دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية وتخفيض التكلفة . 2- توضيح الإطار المفاهيمي لأدوات التحليل الإستراتيجي والمتمثلة فى تحليل سلسلة القيمة ، تحليل أسلوب تكلفة الجودة ، تحليل أسلوب الإنتاج فى الوقت المحدد وأسلوب التكلفة المستهدفة .	توصلت الدراسة إلى الأتى : - 1- هدف التحليل الإستراتيجي توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية ومقارنتها بالمنافسين بهدف كسب قدرة تنافسية . 2- يهتم التحليل الإستراتيجي بتحليل البيئة الداخلية والخارجية . 3- يهتم التحليل الإستراتيجي بالتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة . 4- سلسلة القيمة عبارة عن مجموعة مترابطة من الأنشطة التي تهدف الى خلق القيمة .

2/2 التعليق على الدراسات السابقة :

أولاً : بالنسبة للمجموعة الأولى من الدراسات التي ترتبط بالتحليل الإستراتيجي للتكلفة يتضح للباحث الأتي : أغلبية الدراسات إعتمدت على سلسلة القيمة ، حيث أن سلسلة القيمة أداءه ضرورية للتعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة ، والأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيضها أو التخلص منها ، كما أنها تلعب دوراً هاماً في تدعيم وتحسين كفاءة العمليات التشغيلية .

ثانياً : بالنسبة للمجموعة الثانية من الدراسات التي ترتبط بمقياس الأداء المتوازن BSC يتضح للباحث الأتي :

- (1) أجمعت الدراسات السابقة على أن المقاييس المالية بفردها لا تكفي للحكم على أداء المنشأة إلى جانب أهمية تحقيق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية حتى تشمل جميع أوجه الأداء التي ترتبط بعوامل النجاح الأساسية للمنشأة .
- (2) ركزت كثير من الدراسات على تطبيق مقياس الأداء المتوازن لأنه يربط بين الأهداف الإستراتيجية والمقاييس المالية وغير المالية ، ويركز على الأبعاد المختلفة للأداء ولا يقتصر على الأداء المالي فقط مثل المقاييس التقليدية .
- (3) ركزت بعض الدراسات على آلية تطبيق مقياس الأداء المتوازن المستدام وبيان مدى مساهمتها في تنفيذ إستراتيجية المنشأة ، وذلك من خلال صياغة مقاييس الأداء وفقاً لأبعاد المقياس .

ثالثاً : بالنسبة للمجموعة الثالثة من الدراسات التي تناولت الربط بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة مع BSC يتضح للباحث الأتي :

سعت بعض الدراسات للاستفادة من الربط بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن ، والاستفادة من المدخل المشترك الناتج لتطوير مدخل جديد لربط مرحلتى الصياغة والتقييم في خيارات المنشأة الإستراتيجية . وذلك في ظل التحديات التي تملئها متغيرات البيئة الداخلية ومتغيرات البيئة الخارجية التي أصبحت من سمات العصر .

رابعاً : بالنسبة للمجموعة الرابعة من الدراسات التي تناولت الربط بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن بالقدرة التنافسية يتضح للباحث الأتي :

- (1) هدفت بعض الدراسات إلى بيان دور التحليل الإستراتيجي للتكلفة متمثلة في سلسلة القيمة ومسببات التكلفة في تخفيض التكاليف ومن ثم دعم قدرتها التنافسية .
- (2) هدفت بعض الدراسات إستقصاء مدى صحة العلاقات بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة وبين الإستراتيجيات المستهدفة من خلال نموذج بطاقة الأداء المتوازن .

3/2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

على الرغم من الإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة إلا أنه لم يتم العثور على أي من الدراسات التي تتحدث عن موضوع البحث الحالي بشكله المتكامل ، فهناك العديد من الدراسات التي تتحدث عن مقياس الأداء المتوازن كنظام قياس وتقييم للأداء الإستراتيجي ، ودراسات أخرى استخدمت سلسلة القيمة في مجالات مختلفة ، ودراسات حاولت الربط بين سلسلة القيمة ومقياس الأداء المتوازن ، ودراسات أخرى حاولت ربط كلا منهما بالقدرة التنافسية ، لذا فإن ما يميز هذه الدراسة أنها جمعت بين أساليب التحليل الإستراتيجي ومقياس الأداء المتوازن لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة حيث أنها تبحث في " الربط بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) ومقياس الأداء المتوازن لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية ، من خلال توفير معلومات تكاليفه إلى الإدارة العليا متمثلة في معلومات عن أنشطة المنشأة القائمة وعن إستراتيجيتها المطبقة وعلاقة المنشأة بكلاً من البيئة الداخلية والخارجية والمنشآت المنافسة ، وبالتالي تدعيم لقدرة المنشأة التنافسية .

3/ القدرة التنافسية للمنظمات في بيئة الأعمال الحديثة :

1/3 تغيرات بيئة الأعمال الحديثة وخصائصها :

تثبت الدراسات الخاصة بنظم الأعمال الحديثة على أن خصائص وتغيرات البيئة التي تعمل فيها المنشأة بصفة عامة تؤثر تأثيراً مباشراً على أنشطة و إستراتيجيات هذه المنشآت وعلى تدعيم قدرتها التنافسية ، حيث أن حالات عدم التأكد والتغيرات البيئية المستمرة تخلق ضغوطاً مستمرة لدفع هذه المنشآت إلى تبني نظم وأساليب جديدة أو تعديل إستراتيجياتها حماية لمواقعها وتجنباً لفقدان ما تتمتع به من مميزات تنافسية ، ونظراً لأن ديناميكية التغير ونوعيته وخصائصه قد يصعب في كثير من الأحيان التنبؤ بها ، إضافة إلى إختلاف المنشآت في أحجامها وخصائصها والمميزات التنافسية التي تتمتع بها ، فإن ما يحدث من تغيرات بيئية مستمرة يتم التعامل معها بإستراتيجيات وطرق وأساليب عمل مختلفة من قبل هذه المنشآت (الطويل،2018،ص269) ، وتشمل تغيرات بيئة الأعمال الآتى : تغيرات التصنيع ، تغيرات السوق ، تغيرات أسس ومعايير المنافسة ، تغيرات تكنولوجية ، تغيرات إجتماعية (السيد ، 2014 ، ص141) .

أولاً : تغيرات بيئة التصنيع الحديثة

خلال السنوات الأخيرة ، حدثت تطورات تكنولوجية هائلة ومتلاحقة في نظم وطرق الإنتاج قادت هذه التطورات الشركات اليابانية وتبعها بعض المنشآت فى العالم الغربى على نفس النهج ، لذلك نجد أن هناك إتجاه متزايد من قبل كل المنشآت لتطبيق التكنولوجيا المتقدمة ومن هذه التطورات إحلال الآلة محل الإنسان وانتشار إستخدام الحاسبات الإلكترونية ، والتغير الإلكتروني المتزايد ، وقصر دورة حياة المنتج بسبب تغير أذواق المستهلكين ، وحدة المنافسة العالمية والتي أدت إلى اتجاه هذه المنشآت نحو تطبيق نظم التصنيع الحديثة فى العملية الإنتاجية وقد تعرضت بيئة الأعمال داخل وخارج المنشآت الصناعية لمجموعة من التغيرات التي أثرت على مختلف نواحي الأداء بها (بشادى ، 2006 ، ص451، إبراهيم،2013،ص 18) .

ثانياً : تغيرات السوق

تتمثل في مختلف العوامل التى تمثل النظام الاقتصادى المحيط بالمنشأة مثل الكساد والانتعاش الاقتصادى ، القوانين الاقتصادية المختلفة التى تؤثر على نشاط المنشأة وهذا الوضع الاقتصادى قد يؤثر على أداء المنشآت سلباً أو إيجاباً والتى تنتج عادة تنوع فئات العملاء ، وإختلاف خصائصهم ، والتغيرات فى نماذج ومواصفات المنتجات وقصر دورة حياتها .

ثالثاً : تغيرات أسس ومعايير المنافسة

ترتبط بزيادة مستوى الجودة وتخفيض وقت التسليم ، وتحسين الخدمات ، وعدد المنشآت المتنافسة ، وحجم الطلب على المنتجات ، وحرية دخول وخروج المنافسين ، ونوعية السوق الذى تعمل فيه المنشأة ، محلى أم دولى .

رابعاً : تغيرات تكنولوجية

ترتبط بالآلات والمعدات المتطورة والبرمجيات والنظم التكاملية فى مجالات التصنيع والتشغيل ومن بينها المعارف العلمية ، البحث العلمى ، والإبداعات التكنولوجية ، تداول براءات الاختراع ، تمثل هذه العوامل عناصر بالغة الأهمية ضمن متغيرات الدالة التى تربط المنشأة بعوامل محيطها لأن نوعية التكنولوجيا التى تستخدمها تساهم إلى حد بعيد فى تخفيض أو تضخيم حجم التكاليف وتحديد نوعية المنتجات وتحديد كيفية معالجة المعلومات مما يساهم كله فى تدنية أو تعظيم مستويات الأداء .

خامساً : تغيرات إجتماعية وسياسية وقانونية

وتشمل المجالات السياسية والقانونية والثقافية والأمور المرتبطة بالقوى العاملة وأماكن العمل ، وتتمثل فى العناصر الخارجية المرتبطة بسلوك المستهلكين والعلاقات بين مختلف مجموعات المجتمع وبالتأثير الذى تمارسه تلك العناصر على المؤسسات وتعتبر العوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشرى مثل النمو الديموغرافى ، فئات العمر ، المستويات الاجتماعية ، والعوامل الاجتماعية ، وتمثل أهم العوامل التى تؤثر على الأداء ، يضاف إلى ذلك الأوضاع السياسية للدولة التى تعمل فيها المنشأة والقوانين التى تضعها .

2/3 مفهوم القدرة التنافسية وأهميتها :

ويقصد بالمركز التنافسى لمنشآت الأعمال ، القدرة على إمداد العميل بمنتجات وخدمات أكثر كفاءه وفاعلية من المنافسين الآخرين فى السوق المحلية والدولية ، ويقاس المركز التنافسى من خلال معدلات النمو لدى المنشأة وقدرتها على تحقيق حصة أكبر داخل السوق (سلمان ،2005،ص116)، ويمكن تعريف القدرة التنافسية على أنها قدرة القطاعات على المنافسة فى الأسواق الخارجية من خلال توسيع حصتها فى السوق أو أن تكون قادرة على الحفاظ على حصتها فى السوق المحلية فى ظل نظم التجارة التنافسية المفتوحة ، حيث توجد ثلاث مستويات من القدرة التنافسية تؤثر فى نجاح مؤسسات الأعمال فى بيئة تنافسية على الصعيد العالمى وهى القدرة التنافسية للمنشأة ، القدرة التنافسية للصناعة التى تعمل فيها المنشأة ، القدرة التنافسية للدولة التى يقع فيها العمل (Fusun et al., 2014, p. 789)

وتعرف كذلك بأنها قدرة المنشأة على تلبية رغبات المستهلكين المختلفة والمتنوعة وذلك بتوفير سلع وخدمات ذات نوعية وجودة معينة مقابل سعر وقيمة محددة تستطيع من خلالها إقحام الأسواق المتطورة والغنية (حمود، 2015، ص3-4) .

وتلعب المعلومات دور فى تكوين وتحسين القدرة التنافسية للمنشأة حيث أنها تساعد المنشأة على خلق حواجز للدخول إلى الصناعة ، كذلك خلق مزايا تنافسية للمنشأة ، وتغيير قوى فى علاقة المنشأة بمواردها ، وإبتكار منتجات جديدة وتحسين المنتجات القائمة وتغيير نمط الإستراتيجية التنافسية للمنشأة (التلبانى ، 2012، ص14) ، ويمكن عرض أهمية القدرة التنافسية فى النقاط التالية :

- تحقيق وكسب ميزه نسبية دائمة ومستمرة فى إحتلال الصدارة من خلال خفض التكاليف .
- الرفع المستمر لجودة المنتجات وتقديم كل ما هو جديد ومستحدث لإشباع رغبات المستهلك.
- إستخدام أكثر من إستراتيجية للمنافسة كإستراتيجية التميز أو التركيز أو قيادة التكلفة.
- تحقيق قيمة مضافة من خلال الاعتماد على سلسلة القيمة للأنشطة الأساسية والداعمة .
- التوسع فى الصناعة لكسب حصة أكبر فى السوق المحلى والعالمى (عامرة ، 2004، ص22) .

3/3 دوافع وخصائص دعم القدرة التنافسية :

هناك العديد من العوامل التى تدفع المنشأة نحو تحسين قدرتها التنافسية حتى تتمكن من مواجهة المنافسة والحفاظ على العملاء والاستمرار فى السوق ، ومن أهم هذه العوامل العولمة وتعنى أن يصبح العالم قرية صغيرة وذلك من خلال تحرير التجارة الدولية ، وتحرير رأس المال العالمى نحو الفرص الإستثمارية المربحة ، وحيث أن العولمة أصبحت واقع فما من خيار أفضل من مواجهتها والتعامل معها ، لذا نجد أن المنافسة أصبحت شديدة وأصبحت من كل مكان ولا حماية منها إلا بالنفوق والتميز والابتكار وسرعة الإستجابة لرغبات العملاء وبالتالي تحسين قدرتها التنافسية (على، 2018، ص129) .

4/3 أشكال ومؤشرات قياس القدرة التنافسية :

تعتبر المنشآت الناجحة هى التى تتمكن من تحديد طريقة المنافسة التى تتناسب مع قدرتها الداخلية مع الوضع فى الاعتبار تغيرات البيئة الخارجية ، ويمكن للمنشأة أن تختار أكثر من طريقة للمنافسة (سلمان، 2005، ص117-118، عبدالمطلب ، 2010، ص98) وهى :

- التنافس بالتكلفة : تلعب التكلفة دوراً هاماً فى دعم القدرة التنافسية من خلال ما تحققه من خفض فى عناصر التكاليف ، حتى أن كثير من المنشآت المميّزة تنافسياً تستهدف أن تكون قائدة فى خفض عناصر التكاليف بين منافسيها فى نفس الصناعة ، وهو ما يتطلب تصميم معايير إنفاق عملية لكل عنصر من عناصر التكاليف ، بحيث يتوافق مع التغيرات فى تكنولوجيا العمليات ومستويات التكلفة لدى المنافسين (عبدالمطلب ، 2010، ص41).
- التنافس بالجودة : تؤثر الجودة فى دعم القدرة التنافسية لأى منشأة خاصة إذا كانت تتمتع بها المنشأة عن منافسيها، وتحقق الجودة غايتها عندما تشبع طموحات وتطلعات العميل ،

وتنتج الجودة من خلال الدراسة الجيدة للعمليات وأفكاره وتطلعاته (عبيدات ، 2013 ، ص37) .

- التنافس بالوقت : أصبح للوقت ثمن فى تحديد القدرة التنافسية ، بل أن المنافسة تقوم على تقديم المنتج فى الوقت المحدد وصولاً إلى تقديم المنتج فى الوقت الذى يحدده العميل ، فأصبح للوقت نصيب فى تحديد القدرة التنافسية ، فتقديم المنتج فى وقت معين قد يسمح بزيادة الحصة السوقية للمنشأة .
- التنافسية غير السعرية : وهى تختلف عن العناصر السابق سردها ، حيث أنها تتمثل فى تسهيلات تقديم السلعة ، والإبتكار والتجديد فى المنتج ، السمعة الطيبة لمقدم السلعة (منير ، 2017، ص24) .
- ولكى يمكن الحكم على مدى التطوير أو التحسين فى القدرة التنافسية يلزم معرفة كيفية قياس القدرة التنافسية ، حيث أن القياس يسبق التقييم و يعتبر الخطوة الأولى للتحسين ، وتتمثل مؤشرات قياس القدرة التنافسية فى الأتى (السلمى ، 2010، ص107) :
- الربحية / حيث تمثل الربحية مؤشراً كافياً على التنافسية الحالية ، وتعبر عن مدى كفاءة المنشأة فى توليد الأرباح عن طريق إمكانيتها بكفاءة وفاعلية .
- التكلفة / حيث تلعب دوراً هاماً كمؤشر تنافسى ، تعبر عن مدى النجاح الذى تحققه المنشأة فى خفض التكلفة مقارنة بمنافسيها .
- الحصة السوقية / تحدد إمكانيات المنشآت بالنسبة للمنافسين ، تعبر عن مجموع مبيعات المنشأة من مجمل المبيعات فى تلك الأسواق .
- الإنتاجية الكلية /الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج تقيس فاعلية المنشأة الإنتاجية فى تحويل عوامل الإنتاج إلى منتجات .

5/3 إستراتيجيات التنافس :

فى ظل البيئة التنافسية العالمية يجب على منشآت الأعمال أن تحافظ على مواردها وقدرتها والتى تضمن إستمراريتها وبقائها فى السوق ويتم ذلك من خلال عدد من الإستراتيجيات ، والتى يمكن للمنشأة أن تختار ما يناسبها طبقاً لإمكانيتها المتاحة مع الأخذ فى الاعتبار الظروف المحيطة ، ويرى عدد من الكتاب أن المنشأة يمكنها الاختيار ما بين ثلاث إستراتيجيات ، ويمكن أن تتبنى أكثر من إستراتيجية فى أن واحد لكى تحافظ على فرص بقائها فى السوق ، حيث يمكنها أن تختار الإستراتيجية التى تتوافق مع إمكانيتها وهى (علي ، 2003 ، ٨١ – ٨٢ ، محمد ، 2012 ، ص 23 ، 66 ، Jusuf, 2011, p.

أولاً : إستراتيجية التمايز Differentiation Strategy

يمكن تعريفها بأنها قدرة المنشأة على إنتاج سلع وخدمات ذات قيمة أكبر من سلع وخدمات المنافسين الآخرين ، ويتحقق التميز من خلال مجموعة من الصفات للمنتج مثل الجودة ، التصميم ، شبكة البيع..... الخ ، ويتم تقديرها من خلال العملاء والمستهلكين ويساعد

هذا التميز على جذب أكبر عدد ممكن من العملاء والمستهلكين وكسب ثقتهم (رابح وآخرون ، 2015، ص17) .

ثانياً : إستراتيجية قيادة التكلفة Cost leadership strategy

تعرف بأنها " إستراتيجية تنافسية تعتمد على التكلفة ، وموجهة إلى أسواق مستهدفة كبيرة ، وهى تتطلب أساليب محددة تتعلق بالتسهيلات البيعة ذات الكفاءة العالية ، و متابعة مستمرة للتكلفة قصد خفضها ورقابة صارمة عليها وعلى هامش الربح (عوض ، 2001، ص176) ، ويرى آخر أنها " القدرة على تخفيض التكاليف عند حدود تقل عن متوسط تكلفة الوحدة من المنتج فى شركات الصناعة ذات المركز الإستراتيجى للتكاليف التى تعمل فى ذات الصناعة(محمد ، 2012، ص23، عاشور، 2011، ص376) ؛ ويرى آخر أنها إستراتيجية تنافسية ، تركز على التنافسية كهدف أولى ، بحيث تكون تكلفة منتجاتها أقل مقارنة بالمنافسين ، لتحقيق الريادة فى الصناعة ، من خلال مجموعة من الإجراءات والأساليب للتخفيض المستمر فى التكلفة فى جميع مراحل دورة حياة المنتج ، لتحقيق أهداف المنشأة الإستراتيجية كالتفوق على المنافسين ، وزيادة الحصة السوقية ، والسيطرة على الأسواق (المبروك ، 2018، ص615) .

ثالثاً : إستراتيجية التركيز Focus strategy

يمكن تعريف إستراتيجية التركيز بأنها إستراتيجية موجهة لخدمة شريحة محددة من المستهلكين أو قطاع خاص من السوق من خلال التركيز على التكلفة والتركيز على التمايز ، وتمثل أشكال إستراتيجية التركيز على شكلين هما :

الشكل الأول : التركيز على تخفيض التكلفة ، أو تقديم منتج عالى الجودة بالقياس إلى المنافسين ، أو التركيز على التكلفة الأقل والجودة فى نفس الوقت وهذا من أجل التميز فى السوق .

الشكل الثانى : التركيز على فئة محددة من المستهلكين أو الزبائن ، لهم حاجات مختلفة عن المستهلكين الآخرين أو يرغبون فى خدمات مميزة .

6/3 مقومات دعم القدرة التنافسية :

ترتكز القدرة التنافسية على العديد من العناصر والعوامل التى يكون لها دوراً بارزاً فى تحديد قدرة المنشأة التنافسية ، وتختلف وتعدد الآراء والمداخل حول هذه العناصر حيث يرى مجموعة من الباحثين أن المنشآت تعمل على تدعيم وتحسين وتعظيم قدرتها التنافسية من خلال الاعتماد على مجموعة من المقومات وهى (قرش ، 2007، ص42، العفيرى ، 2010، ص13 الطبال ، 2011، ص46-47) :

- **القدرة على إحداث التغيير السريع** : أى القدرة على تعديل إستراتيجيتها بحيث تستطيع مسيرة التغييرات الخارجية ، بحيث تستغل الفرص المتاحة وتتجنب التهديدات.
- **ثقافة وقيم المنشأة** : وهى عبارة عن مجموعة من القواعد التى تؤثر فى سلوك الأفراد داخل بيئة عمل مشتركة ، والهدف منها مساعدتهم فى تطبيق مهامهم بطريقة صحيحة ، أى أنها تهدف إلى تحقيق الأهداف المطلوبة.

- **التعليم والتدريب المستمر** : وهو أسلوب تعليمي يتم من خلاله تدريب وتطوير العنصر البشرى حيث يمثل العنصر البشرى الركيزة الأساسية لتطبيق التحديث والتطور ، ولابد من استغلاله من خلال إختيار الكوادر المميزة ، وعمل دورات تدريبية ، وبرامج تحسن وتطوير بشكل مستمر ولا يتوقف عند حد معين ، ويهدف إلى تنمية وتطوير العنصر البشرى من خلال الحصول على خبرات تعليمية ومجموعة من المعارف .
- **كفاءة وفاعلية العمليات الرئيسية للمنشأة** : الكفاءة تعنى القيام بالعمليات بشكل صحيح و تبحث في قيمة وجودة الأعمال التي يتم إنجازها في كافة الأقسام وتؤثر على أنشطة المنشأة ، أما الفاعلية تعنى فعل الأشياء الصحيحة و تنظر إلى رضا العملاء وتحقيق قيمة مضافة .
- **الكفاءة المقارنة** : يقصد بها أن المنشأة يمكنها القيام بإنتاج السلع أو الخدمات بتكلفة أقل من تكلفة إنتاج المنافسين وهذا يتأثر بعدة عوامل أهمها :
 - الكفاءة الداخلية : يقصد بها مستوى التكاليف التي تتحملها المنشأة داخل حدودها ، كذلك قدرتها على إمتلاك موارد وتوافر قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين ومن أهمها الإبداع والابتكار للذان لهم الدور الأكبر في دعم القدرة التنافسية.
 - الكفاءة التنظيمية المتبادلة : يقصد بها تلك التكاليف التي تتحملها المنشأة في تعاملها مع المنشآت الخارجية ، كذلك تتمثل في تغير إحتياجات العملاء أو التغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية والتي تدعم القدرة التنافسية لبعض المنشآت نتيجة سرعة رد فعلهم في الإستجابة لتغيرات البيئة المحيطة .
- **القوة التفاوضية** : التي تعطى المنشأة القدرة على تحقيق المساومة مع عملائها ومع الموردين ، وتتأثر قوة التفاوض بالعديد من العوامل من أهمها :
 - التكاليف المرتبطة بالبحث والتطوير : تشير إلى تكلفة التسويق لدى المنشأة ، والعملاء أو الموردين .
 - الخصائص الفريدة للسلعة : وهي الخصائص التي تتواجد في المنتج وتجعله مختلف عن المنتجات لدى الآخرين .
 - تكاليف التحويل : وهي التكاليف التي يتحملها العملاء والموردين إذا ما امتنعوا عن التعامل مع تلك المنشأة (Tracey and Lim, 1999, p. 105) .
- **التطور التكنولوجي** : لا يقصد بالتكنولوجيا فقط كمية الإنتاج ، والألات الكبيرة التي تنتج كميات كبيرة وبسرعة ولكن تعني في الوقت الحاضر الوصول إلى أعلى مستوى بدءاً من الإنتاج إلى التغليف ، والتعليب ، والتخزين ، والحفظ والنقل ، ويؤدي إستخدام التطور التكنولوجي إلى الإنتقال السريع من إنتاج إلى إنتاج آخر، إذا دعت الضرورة إلى ذلك، ومعنى ذلك إستخدام نظم تصنيع مرنة ومختلفة ، وتعنى كذلك الإستثمار الجيد في الوسائل والمعدات التكنولوجية القادرة على توفير معلومات تنفيذ منشآت الأعمال في مواكبة التطور نحو تحقيق أداء فعال وتحقيق ميزة تنافسية .

- **التركيز على أنشطة البحث والتطوير والإبداع** : ويهدف إلى الحصول على سبق تكنولوجي ليعطيها الريادة في تصميم وإنتاج منتجات جديدة بخصائص أفضل ، وبالتالي تفادي تقادم منتجاتها عن طريق تقليص دورة حياتها وتخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي تخفيض السعر .
- **التركيز على إدارة الجودة الشاملة** : حيث تعتبر الأساس الفكري للتميز، وهي عبارة عن (تطوير شامل ومستمر يشمل كافة نواحي الأداء سعياً لإشباع حاجات وتوقعات العميل ، ويشمل نطاق الجودة الشاملة كافة المراحل) ويتوجه مدخل الجودة الشاملة للوفاء بأهداف متعددة مثل : تحسين الجودة، وخفض التكلفة وزيادة الحصة السوقية.
- **الاستفادة من تجارب الآخرين والمنافسين الأقوياء** : يدفع المنافسون الأقوياء والأكفاء المنشأة إلى التطوير، عن طريق بحثها المستمر عن مزايا تنافسية جديدة ، أو المحافظة على المزايا السابقة، من خلال إكتساب مهارات أساسية جديدة ، وإبداع طرق تفكير أساسية .
- **التزام المنشأة بالمواصفات الدولية للجودة** : يضمن لها الحصول على (ISO) الالتزام بالمواصفات الدولية للجودة ويحقق لها مجموعة من الخصائص وهي :
 - الحصول على السمعة المشرفة في السوق .
 - المساعدة على ضبط عمليات الإنتاج والتحقق من كفاءتها .
 - إقتناع العملاء بأن السلعة ذات مستوى جودة عالي .
 - التفوق على المنافسين الذين لم يحصلوا على الشهادة .
- **دراسة الأسواق الخارجية** : تعتبر السوق المحلية سوقاً محدودة ، ولا بد من البحث عن خيارات أكثر تطوراً وتوازناً ، وهنا تبرز المسؤولية الحكومية عن طريق توفير كافة المعلومات عن إتجاهات الطلب ، ونوعية المخاطر التجارية وغير التجارية ، التي يمكن التعرض لها داخل الأسواق الخارجية .
- **تطوير نظم المعلومات** : من خلال إنتاج المعلومات وتداولها وتخزينها وتوثيقها ، وحسن توظيفها ، إذ تعتبر نظم المعلومات في الوقت الحالي تقنية ذات تأثير كبير على طريقة عمل المنشآت بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة .
- **اليقظة التنافسية** : يعرف Michel Cartier اليقظة بأنها النشاط الذي يُمكننا من البقاء على علم بكل المستجدات في القطاع الذي نشغله ، كما تعبر اليقظة عن مدى الحيطة التي توليها المنشأة تجاه عالمنا المتغير ، وتساهم اليقظة التنافسية في بناء وتطوير القدرة التنافسية للمنشأة عن طريق :
- المعرفة العميقة للأسواق والمنافسة، وإكتساب موقع قوة ل طرح سلعها وخدماتها المبتكرة في السوق.
- الإدارة الجيدة للوقت ، وتقليص دور حياة المنتج .
- الحصول على مورد وافر من المعرفة والخبرات ، والتحسين المستمر في السلع والخدمات.
- ضمان الاستجابة الجيدة لحاجات العملاء ، والتحسين الدائم لعلاقتها معهم ومع مورديها.

- المساهمة في نشاطات البحث والتطوير وعمليات إتخاذ القرار.
- زيادة أثر الترابط داخل المنشأة ، وحل المشاكل بطريقة سريعة .

7/3 قصور نظم المعلومات المحاسبية Accounting information system :

تعمل نظم المعلومات المحاسبية على تطوير أدائها حتى تستطيع تلبية احتياجات مستخدميها من المعلومات في ظل التغيرات الخارجية التي فرضتها بيئة الأعمال وتتمثل نقاط تطورها في الآتي (على ، 2018 ، ص ص 46-47) :

- تركيز الفكر الإداري على مفاهيم السوق كنقطة انطلاق للبدء في إنتاج ما يلي : إحتياجات العملاء وفي هذا الصدد ظهر مفهوم الإدارة الموجهة من السوق الذي إنبثقت منه أبرز المداخل الإدارية الحديثة وهي مدخل الإدارة الإستراتيجية ، مدخل إدارة الجودة الشاملة ، مدخل الإدارة على أساس النشاط ، وقد تولدت هذه المداخل الإدارية لتتكيف مع بيئة الأعمال المعاصرة التنافسية (الديناميكية) والتي استلزم تطبيقها الحاجة إلى متطلبات مستحدثة من المعلومات لم تعد أنظمة المحاسبة التقليدية قادرة على الوفاء بها فقد كانت هذه الأنظمة معدة لتناسب بيئة السوق المستقر نسبياً .
- زيادة درجة الإلية تطبيق تكنولوجيا التصنيع المتطورة مثل (نظم التصنيع المرنة AMS ، الإنسان الآلي .. الخ) أدى إلى تغيير نماذج سلوك التكلفة وهياكل التكلفة وتدعيم القدرات التنافسية في العديد من المنشآت بزيادة درجة الجودة والمرونة في عملية التصنيع وسرعة الاستجابة لتقلبات الطلب كمياً ونوعياً وتخفيض التكاليف والمخزون وزمن دورة الإنتاج ، وإعداد وتجهيز الآلات ، ومن هنا أصبحت نظم محاسبة التكاليف .
- زيادة أهمية التخطيط الإستراتيجي في التأثير على حياة الشركة ونجاحها في المستقبل في ظل هذا التكيف والتوافق المناسبين بين بيئة الأعمال الخارجية الحديثة ، سريعة التغير وظروف وإمكانيات المنشأة الداخلية حيث يقوم القائمون بعملية التخطيط الإستراتيجي بالتنبؤ بالتغيرات في العوامل البيئية هذه التغيرات أدت إلى متطلبات تخطيطية وأليات إستراتيجية تهدف إلى إيجاد ميزه تنافسية تضمن لها الاستمرار والقدرة على الحياة في ظل السوق الكلية.

وعلى الرغم من إسهامات نظم المعلومات المحاسبية إلا أنها تعاني من أوجه قصور ولقد انتقد البعض نظم المعلومات المحاسبية Accounting information system (AISs) الشائعة بأنها تعاني بعض نقاط الضعف وأوجه القصور في توفير المعلومات اللازمة لمعالجة القضايا والأغراض الإستراتيجية ، نظراً للتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة .

لذا ظهرت الحاجة إلى ضرورة إنشاء نظام معلومات محاسبي لخدمة الأغراض الإستراتيجية ليسد أوجه العجز أو القصور التي تعاني منها الأنظمة التقليدية . هذه الأنظمة الجديدة من المتوقع أن توفر للمنشأة فرص أكبر للنجاح ، حيث أنها توفر أساس أفضل من المعلومات للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرار والأفعال التي تساعد على رفع الأداء على مستوى المنشأة ككل ، يضاف إلى ذلك الحاجة إلى نظام لتقويم الأداء العام للمنشأة من التحليل الإستراتيجي ، فالتحليل الإستراتيجي ليس كافياً لنجاح المنشأة ولا يؤتى ثماره المرجوة منه ما لم يكن قابل للتنفيذ الناجح في حدود قدرات وإمكانيات المنشأة المادية والبشرية ، فالإستراتيجية

المعلنة قد لا تكون هي المطبقة بالفعل في واقع المنشأة ، لذا فهناك حاجة لتطبيق التكامل بين التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لتوفير متطلبات مستحدثة من المعلومات لم تعد أنظمة المحاسبة التقليدية قادرة على الوفاء بها .

4/ التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال :

1/4 تحليل سلسلة القيمة (Value chain analysis) :

1/1/4 مفهوم سلسلة القيمة :

تم تعريف سلسلة القيمة على أنها " طريقة نظامية للنظر، والحكم على سلسلة الأنشطة التي تؤديها المنشأة ، بحيث يمكن للمنشأة من خلالها فهم المصادر الحالية ، والمحتملة للميزة التي تم تحقيقها عن منافسيها "(خليل، 1995، ص92) ، كما أن سلسلة القيمة منهج لتحليل ودراسة الأنشطة المترابطة التي تمارسها المنشأة ابتداءً من أنشطة البحث والتطوير ونشاط تصميم المنتج والعمليات ونشاط الإنتاج ونشاط التسويق ونشاط التوزيع ونشاط خدمة العملاء ، والتي تضيف قيمة للمنتج وكيف تتفاعل هذه الأنشطة مع بعضا البعض والروابط بين هذه الأنشطة وبما يساعد على زيادة قيمة العميل وخلق قيمة أكبر للمنشأة مما يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية (سرور ، 2016 ، ص241) .

2/1/4 أهداف سلسلة القيمة :

سلسلة القيمة هي سلسلة الأنشطة التي تساهم في قيمة المنتج أكثر من تكلفته ، ويقوم تحليل سلسلة القيمة بالتركيز على الجوانب الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءاً بالبحث والتطوير والتصميم وتنتقل إلى التصنيع ثم العميل (عبدالعظيم ، 2005 ، ص20) ، ويحقق تحليل سلسلة القيمة الأهداف التالية وهي :

- تقييم البدائل المختلفة لتوفير الخامات اللازمة للإنتاج .
 - التركيز على تحديد إحتياجات العملاء والوفاء بها.
 - التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو تقليلها.
 - تحقيق زيادة فاعلية المنتج وزيادة الأرباح .
 - العمل على خفض التكلفة وتحسين جودة المنتج (Tanaka, et. al., 1996, p. 140) .
- كذلك فإن الهدف من معرفة سلسلة القيمة بالنسبة للمنشأة هو التحكم في التكاليف الكلية لمختلف مراحل الإنتاج ، وهذا باستخدام مختلف الحلول التقنية والتنظيمية الممكنة التي تساعد على التحكم في هيكل التكاليف ، تفعيل وتنسيق العلاقات بين الوحدات المختلفة ، تصور إعادة ترتيب جديد لسلسلة القيمة ، التميز في المنتج المقدم سواء على مستوى الجودة الإبداع التكنولوجي أو خدمات ما بعد البيع إلخ .

3/1/4 خطوات تنفيذ سلسلة القيمة :

تعتبر سلسلة القيمة مجموعة من الأنشطة ، تحدث بتسلسل معين و يمكن عرض خطوات تنفيذ سلسلة القيمة فيما يلي (صالح ، 1996 ، ص255-256 ، Blocheretal,2010,p237 ،
(Horngren et al,2012,p6) :

أولاً : تحديد أنشطة سلسلة القيمة

ويرجع سبب استعمال هذا النموذج إلى وصفه الدقيق لمختلف مراحل خلق القيمة من طرف المنشأة لعملائها ، وتحديد مواطن القوة والضعف بطريقة واضحة ؛ فالهدف الأساسي لكل منشأة هو أن تكون القيمة الناتجة عن كل نشاط تفوق تكاليفه التي تتحملها لإنتاج وتسويق السلعة أو المنتج وإنتهاءً بالموزعين ، الذين يحصلون على المنتج النهائي لإيصاله إلى المستهلك النهائي (بوقفة ، 2016 ، ص190) .

ويؤكد العديد من الباحثين أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يقوم بتجزئة المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة من الناحية الإستراتيجية بغرض فهم سلوك التكلفة لديها ومصادرها الحالية أو المحتملة لتحقيق ميزه تنافسية ، ويوجد مجموعتين رئيسيتين من الأنشطة (صالح ، 1996، ص255-256 ، النشار ، 2003 ، ص111) وهما :

- الأنشطة الأولية Primary Activities

- الأنشطة الداعمة Activities Support

وتتكون سلسلة القيمة من العديد من الأنشطة ولكل نشاط وظيفة ، وهي كما يلي :

- البحث والتطوير ، وهي عملية إبتكار وتجريب للأفكار الجديدة المرتبطة بخدمات أو منتجات أو عمليات .
- تصميم المنتج ، وهي عملية تخطيط تفصيلي مرتبط بهندسة للمنتجات أو الخدمات أو العمليات .
- الإنتاج ، وهي عملية الحصول على المواد وتجميعها وأجراء عمليات تشغيلية على صورتها بهدف الحصول على المنتج أو الخدمة .
- التسويق ، وهي عملية ترويج وبيع المنتج أو الخدمة للعميل .
- التوزيع ، وهي تسليم المنتج أو الخدمة للعميل .
- خدمة العميل (خدمة ما بعد البيع) ، وهي إستمرار الدعم بعد انتقال السلعة للعميل .

ثانياً : تحديد مسببات التكلفة

والهدف من تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط لتفسير كيفية تحقق التكلفة مع التغير في حجم النشاط ويتم ذلك عن طريق تحليل التكلفة وتحسين الرقابة الإدارية والتشغيلية في المنشأة التي تكشف عن الأنشطة التي تضيف قيمه والأنشطة التي لا تضيف قيمه (فوده ، 2003، ص64) ويعرف مسبب التكلفة بأنه خاصية لنشاط والتي تسبب التكلفة عن طريق النشاط الذي يؤدي إلى التكلفة ، وتنقسم مسببات التكلفة إلى الأتي :

- مسببات هيكلية / وهي التي تحدد نوعية التكاليف والموارد المستنفذة في أداء أنشطة المنشأة وهي السبب الرئيسي في تكوين التكاليف .
- مسببات تنفيذية / وهي التي تحدد كيف تقوم المنشأة بتحقيق أنشطتها وأسباب استهلاك الموارد أو كيف تدير المنشأة سلسلة القيمة الخاصة بها (Hilton et al,2003,p46) .

ثالثاً : تحديد التكلفة

بعد تحديد التكلفة وتجميعها في مجتمعات تكاليف (Cost pool)، وتحديد مسببات التكلفة ، ومنها يتم تحميل المنتج بما يخصه من تكاليف .

رابعاً : خفض التكلفة

ويتم ذلك عن طريق تخفيض الأنشطة ذات القيمة المضافة الأقل والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة أعلى، كما أن استخدام أسلوب سلسلة القيمة يوفر معلومات عن تكاليف الأنشطة ، مما يؤدي إلى وجود ميزه تنافسية للشركة تميزها عن غيرها ، وإذا ما تمكنت الشركة من التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أدى ذلك إلى تخفيض التكاليف وبالتالي تخفيض سعر المنتج ومنها تحقيق ميزه تنافسية (باسيلي ، 2007 ، ص27) ؛ ويوصى آخر بضرورة تطبيق مدخل سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية حيث يساعد الإدارة على تحليل الأنشطة المختلفة الرئيسية والفرعية ومن ثم يوفر الفرصة من أجل تحسين هذه الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو حذفها مما يؤدي إلى إستبعاد تكاليف الأنشطة غير الضرورية مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف والمحافظة على الجودة وهذا يؤدي إلى تعظيم الأرباح ومن ثم دعم المركز التنافسي للمنشأة (سرور ، 2016 ، ص256) .

4/1/4 أساليب تحليل سلسلة القيمة :

- تنقسم أساليب تحليل سلسلة القيمة إلى أسلوبين وهما :
 - تحليل سلسلة القيمة الداخلية للمنشأة .
 - تحليل سلسلة القيمة للصناعة (Elloumi, 2007, p. 67) .
- وينبع هذا التقسيم تبعاً لطول أو قصر سلسلة القيمة ونوع الأنشطة التي تحتويها .

5/1/4 أهمية سلسلة القيمة :

- إن أهمية سلسلة القيمة يمكن أن تتحدد في النقاط التالية :
 - يقدم صورته كاملة عن الأنشطة وعلاقتها ببعضها ، مع تحديد الأنشطة المضيقة للقيمة وغير المضيقة للقيمة وكذلك الروابط بين الأنشطة .
 - يغطي دوره حياة المنتج وبالتالي تحديد كل التكاليف والإيرادات بصورة كاملة وشامله ، وتقييم البعد التنافسي .
 - أحد الأدوات الهامة للتحليل الإستراتيجي للتكلفة عن طريق ما يوفره من معلومات عن تكلفة الأنشطة الخاصة بالمنشأة أو المنافسين يضاف إلى ما سبق المرونة التي يتميز بها .
 - تحليل نقاط القوة والضعف الداخلية للمنشأة (الذهبي ، 2001 ، ص94-96، ذواوى ، 2009 ، ص214 ، keletey,2006,p145، EL) .
- ويمكن لسلسلة القيمة بصفتها أداة تحليلية ، أن تعطي نظرة دقيقة إلى أداء السلسلة ، ويمكن أن تساعد على تحديد العوامل ، سواء الداخلية أو الخارجية التي تؤثر في قدرتها التنافسية ، ومفيدة بشكل خاص لتحليل دور السياسة في تعزيز قدرة السلسلة التنافسية أو في تقليدها، كما يمكن إستخدام خرائط السلاسل لفهم مشاكل إقتصادية معينة ، مثل سوء مكافأة عاملين معينين ، ويؤكد الكثير من الباحثين أن أغلبية الأبحاث في مجال المحاسبة الإدارية تشير إلى أن أعظم المراحل التي يتم تخفيض التكاليف فيها هي مرحلة ما قبل الإنتاج أى مرحله

تصميم المنتج ، ويكون لسلسلة القيمة الداخلية تأثير متلازم على تخفيض تكاليف التشغيل ، ولكي تحقق الشركات قدرة تنافسية في السوق فعليها أن تقدم برنامج متكامل لإدارة التكلفة والتي ستغطي دورة حياة المنتج بشكل كامل بالتلازم مع سلسلة القيمة ككل أى سلسلة القيمة متممته سلاسل التوريد والتوزيع (Andrijašević، Tomić،2014,p367-372) .

6/1/4 العلاقات داخل سلسلة القيمة :

حيث تحتوي سلسلة القيمة على مجموعة من العلاقات والتي يمكن حصرها فى أربعة علاقات وهى :

- العلاقة مع العملاء / يمكن إستخدام هذه العلاقة لتحقيق ميزة تنافسية ، وذلك عن طريق الاهتمام بتكاليف إستخدام المنتج بعد شراء العميل لمنتجات المنشأة ، وهذا يؤدي إلى خلق ميزة تنافسية لمنتجات المنشأة حيث تتميز بأن تكاليف تشغيلها وإستخدامها أقل من غيرها .
- العلاقة مع الموردين / يمكن كذلك إستخدام العلاقة مع الموردين بشكل كفاء وبما يؤدي إلى تخفيض التكاليف ، وذلك عن طريق إستقرار المنشأة على جدول الإنتاج وتقديمه إلى الموردين كي يمكنهم من جدولة الإنتاج لديهم وتحقيق وفورات فى التكاليف .
- العلاقة بين أنشطة سلسلة القيمة / يساعد فى تخفيض التكاليف عن طريق إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الخاصة بتلك الأنشطة .
- العلاقة بين سلاسل القيمة داخل المنشأة / تجزئة المنشأة إلى عدد من سلاسل القيمة يمكن من استغلال الفرص الممكنة لتحقيق أرباح لم يكن من الممكن تحقيقها دون إستخدام أسلوب سلاسل القيمة (Dekker,2003,p4) .

7/1/4 أوجه قصور سلسلة القيمة :

توصل أحد الكتاب من خلال نموذج تكلفه لتحليل سلسلة القيمة فى (Sain sbury) وهى سلسلة محلات عالمية ، أن سلسلة القيمة لا تقتصر على منشأة بحد ذاتها ، كما أن سلسلة التوريد جزء منها ، ولا يقتصر إدارة سلسلة القيمة على مراقبة التكاليف أو تتبعها ، وإنما لابد أن يشمل دعم سلسلة التوريد ، حيث أنها تعمل على خفض التكاليف وتحسين ومراقبة التكاليف بشكل أكثر تحديداً كما يمكن أن تولد أفكار كخفض التكاليف ، ويمكن تقييم آثار التكلفة لتغيير أنشطة سلسلة التوريد ، وبالتالي يجب أن تكون " الروابط " فى سلسلة التوريد قوية ، علماً أن السلسلة لا تؤدي بالضرورة إلى فوائد (متساوية) لكل من المنشأة والمورد ، على العكس تماماً فنجد أنه فى كثير من الأحيان يؤدي إلى تقسيم غير متكافئ للإستثمارات والتكاليف والفوائد لا تركز على الأنشطة الحيوية ، وإنما على مراكز المسئولية ، كما أنها لا تفسر الاعتماد المتبادل بين الوحدات الفرعية مثل (الأنشطة) ، بينما تعتمد تكلفة وأداء الوحدة الفرعية الواحدة فى كثير من الأحيان على تكاليف وأداء الوحدات الفرعية الأخرى يضاف إلى ذلك أنها تقدم إنعكاساً ضعيفاً لإقتصاديات القيام بنشاط ، ولا تتراكم البيانات حول محركات التكاليف (Dekker, 2002, pp. 12-16) ، لذا يجب أن نضع فى الحسبان إلى أن أهم العوامل التي تؤثر فى تقسيم سلسلة القيمة للمنشأة إلى أنشطة تضيف قيمة ، وأنشطة لا تضيف قيمة هى (فودة ، 2003 ، ص327) :

- حدوث إختلاف فى سلوك أو مسببات التكلفة لهذه الأنشطة .

- إذا كانت هذه الأنشطة تخلق درجة عالية من التمايز، مما يؤدي إلى إنتاج منتج يضيف قيمة للزبائن .
- إذا كانت الأنشطة تضيف قيمة عن طريق المنافسين بطرق وأساليب مستحدثة، وفقاً لمدخل سلسلة القيمة فإنه ربط بين مجموعة من أنشطة خلق القيمة بدءاً من المواد الأولية الأساسية من الموردين، مروراً بسلسلة من أنشطة القيمة المضافة والتي تشمل سلسلة القيمة لـ Porter.

2/4 دور سلسلة القيمة في دعم القدرة التنافسية :

تعمل أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة مثل التكلفة المستهدفة ، تحليل سلسلة القيمة تحليل مسببات التكلفة على توفير فهم أعمق لديناميكية التكلفة فى المنشأة وذلك عن طريق الدراسة التحليلية لهيكل عناصر التكاليف من أجل تحسين الموقف الاستراتيجي للمنشأة والوصول إلى تقوية القدرة التنافسية بها ودعم تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة (محاريق ، 2016 ، ص30) ، ويتمثل دور أسلوب سلسلة القيمة فى دعم القدرة التنافسية حيث أنه يمثل بؤرة الأساس فى بناء الميزة التنافسية المستمرة للمنشأة وذلك عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن أنشطة المنشأة بدءاً من مرحلة البحث والتطوير وإنتهاءً بمرحلة خدمة العملاء (محاريق ، 2016، ص16) ، ويضيف أحر أن سلسلة القيمة تعتبر أداة هامه للتحليل الإستراتيجي للتكلفة حيث تستعين بها إدارة المنشآت فى معرفة الأنشطة الأكثر منفعة والتي تحقق منفعة للعميل وبالتالي تحقيق ميزه تنافسية (سرور، 2016، ص241) . ويضيف أحد الكتاب أن تحليل سلسلة القيمة يتضمن أربعة أقسام لتعظيم القدرة التنافسية ومنها الوصول إلى زيادة الربحية لدى المنشأة وهى (Shank And Govindarajan, 1993, p. 54) :

- الاستفادة من العلاقة مع الموردين .
- درسه وفهم التكامل العكسى (Backward Integration) لتحقيق السيطرة على المواد الخام والأجزاء تامة الصنع .
- تحديد تشكيلة الأنشطة والمواد الخام المناسبة .
- الاستفادة من العلاقة مع المستهلكين .

5/ مقياس الأداء المتوازن BSC ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال :

1/5 مفهوم مقياس الأداء المتوازن :

ظهر مقياس الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) فى بداية تسعينات القرن الماضي ، ويرجع الفضل فى تطوير مقياس الأداء المتوازن BSC إلى Kaplan & Norton ، والذى يختلف عن نظم الرقابة التقليدية حيث يسعى إلى التحفيز ومقياس الأداء بل والإدارة ، كما يوفر المؤشرات التى توضح إستراتيجية المنشأة فى الأجل الطويل من أجل النجاح فى المنافسة وبالتالي حل مشكلة عدم ربط الأهداف الإستراتيجية (Objectives Strategic) بالأنشطة اليومية (Activities Daily) بالمنشآت ولقد قدم الكاتبان نموذج مقياس الأداء المتوازن على أنه مدخل شامل لقياس وتقييم الأداء من منظور إستراتيجي نظراً لارتكاز هذا التقييم على أساس موضوعي (Objective Basis) وشامل لكافة محاور الأداء ، ويضم مقياس الأداء المتوازن مجموعة متوازنة من المقاييس المالية التابعة (Lag

indicators) والمقاييس غير المالية القائدة (Lead indicators) حيث يتم توزيع هذه المقاييس على الأوجه الأربعة لأداء المنشأة: الوجه المالي (Financial Perspective)، وجه العميل (Customer perspective)، وجه العمليات التشغيلية (perspective of internal processes)، وجه التعلم والنمو (perspective of learning and growth) ويتم ربط هذه المقاييس بالأهداف الاستراتيجية (Strategic Objectives) للمنشأة عبر سلسلة من العلاقات السببية التي تتبع محركات خلق القيمة في المنشأة (Lipe and Salterio 2000, p283-298 & Mckay et al., 2002, p1-7) وهناك من أضاف لهم بعد خامس وهو البعد البيئي والاجتماعي (Figge, et al, 2002, p5). ولكل بعد من الأبعاد السابقة أهداف إستراتيجية ومقاييس تعكس مقدار التقدم نحو تحقيق الهدف الإستراتيجي المحدد، وقيم مستهدفة للأداء تحدد القيم المطلوب الوصول إليها، وخطوات إجرائية تمهيدية يجب تنفيذها للوصول إلى القيم المستهدفة للأداء، ويضيف آخر أنه " أداة مكونة من مجموعة من مقاييس الأداء المشتقة من إستراتيجية المنشأة والتي تعمل على تمكين المنشأة من ترجمة إستراتيجيتها من خلال أربعة مجموعات من مقاييس الأداء المتعلقة بأمرور العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، والأمور المالية (Garrison, et al., 2014, p. 495).

2/5 أسباب ظهور مقياس الأداء المتوازن :

يُظهر الأدب المحاسبي من خلال العديد من الدراسات والآراء أن النظم التقليدية لقياس وتحليل التكاليف لم تعد قادرة على توفير المعلومات اللازمة التي يتطلبها التخطيط الإستراتيجي، وكذلك لم تعد قادرة على الوفاء بالمتطلبات التي فرضتها بيئة الصناعة الحديثة (Blocher, et al., 2010, p. 8)، ولقد أدى القصور في المقاييس التقليدية إلى ظهور مقياس الأداء المتوازن، وتتمثل أوجه قصور المقاييس التقليدية (التهامي، 2006، ص255، السيد، 2013، ص243، Kaplan & Norton, 2001, p. 87 – 89) في الآتي :

- أنها قصيرة الأجل وذات طبيعة ضعيفة للتكامل مع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة وبعيده عن أنشطة خلق القيمة (Create value).
- عدم صلاحيتها لدعم إستراتيجية المنشأة المتعلقة بالأداء طويل الأجل، خاصة في حالة المنافسة.
- عدم شمولية المقاييس التقليدية على مؤشرات لقياس الجودة ورضا العميل والتسليم في الوقت المحدد فهي لا ترتبط بعملية التحسين أو الابتكار.
- تركيز على الجوانب المالية وتهمل الجوانب غير المالية والتي من خلالها يمكن التعرف على نقاط القوة والضعف لدى المنشأة.
- عدم قدرة المقاييس غير المالية على إمداد الإدارة بالمعلومات التي تسهم في إتخاذ القرار الرشيد بشأن إدارة الأنشطة والتنبؤ بالأداء المستقبلي.

3/5 أهمية مقياس الأداء المتوازن :

يمثل مقياس الأداء المتوازن BSC دوراً كبيراً في منح المنشآت العديد من المميزات التي أدت إلى زيادات قدرتها على التكيف السريع مع متغيرات بيئة الأعمال المعقدة، ويمكن أن نعرض أهمية مقياس الأداء المتوازن BSC (على، 2009، ص64-66، السيد، 2013، ص245، Kaplan and Norton, 1996, p. 73) في النقاط التالية :

- يوازن بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم الأداء قصير الأجل وطويل الأجل في تقرير موحد ، وبالتالي نقل من تركيز المديرين على الأداء المالي قصير الأجل ، حيث أنها تركز على المقاييس غير المالية (المؤشرات) التي تشير إلى إمكانية خلق قيمه في المستقبل (Create value) .
- تقييم مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال ربط مقاييس الأداء برؤية المنشأة وأهدافها الإستراتيجية ، من خلال تعظيم القيمة إلى أصحاب حقوق الملكية والعاملين والعملاء ، وتحقيق الربط بين الأهداف والمعايير والمقاييس لتنفيذ وتطوير إستراتيجية المنشأة .
- قياس وتقييم الأداء بناءً على الإستراتيجية التنافسية ، والتي يتم عن طريقها تطوير الخطط الإستراتيجية وزيادة فاعلية تقييم الأداء والرقابة عليه من خلال التركيز على قدرة المنشأة على التطوير المستمر لإرضاء العاملين والعملاء وأصحاب المصلحة وتحقيق الريادة التسويقية .
- إمداد المديرين بالمعلومات والأدوات لقيادة منشأتهم نحو المستقبل ويقدم لهم أداة دقيقة لفهم الأهداف وطرق تحقيقها وهذا من خلال ترجمة إستراتيجية المنشأة إلى مجموعة من مقاييس الأداء ، حيث يركز على تحقيق الأهداف المالية كما يتضمن العناصر التي تسهم في تدعيم تلك الأهداف ، حيث تقوم فكره المقياس المتوازن للأداء على أساس ربطه بطريقة ترجمة الإستراتيجية إلى عمل فعال .
- إرتباط المقياس بإستراتيجية المنشأة ، حيث يتم ترجمة رسالة المنشأة وإستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس مقسمة على أربعة مجموعات تشكل أساس عملية التقييم ، وبالتالي يتحقق التوازن بين النتائج المستهدفة ومحركات الأداء .
- يعمل المقياس على عرض نتائج البيانات المالية (تصور الماضي)، وكذلك تقييم محركات الأداء (تعبير عن الأداء في المستقبل) ، على هدف أن يتحقق التوازن بين أهداف الأجل القصير وأهداف الأجل الطويل ، كما يوفر آليات للاتصال وتبادل المعلومات بين مختلف المستويات والأطراف .

4/5 أبعاد مقياس الأداء المتوازن :

يتكون مقياس الأداء المتوازن من أربعة أبعاد وهناك من أضاف لهم بعد خامس وهو البعد البيئي أو الإجتماعي ، ويتم زيادة أو تقليل الأبعاد طبقاً لحاجة المنشأة وتختلف كل منشأة في تطبيقها لمقياس الأداء المتوازن تبعاً لظروفها ، وتتمثل أبعاده (محاريق ، 2016 ، ص28-29 ، Divandri, Yousefi, 2011, p472-474) في الآتى :

1-4-5 البعد المالي (Financial Perspective)

يهتم البعد المالي بتحقيق أهداف مالية رئيسية مثل البقاء والنجاح والتفوق ، حيث يتم قياس البقاء من خلال قدرة المنشأة على توفير تدفقات مالية من العمليات التشغيلية ، أما النجاح يتم قياسه من خلال النمو في المبيعات والدخل الناتج من العمليات التشغيلية ، التفوق يتم قياسه من خلال الزيادة في حصة المنشأة السوقية (محاريق ، 2016 ، ص28) . ويمكن إعتبار الهدف المالي هو خلق قيمة لحملة الأسهم ، ويمكن تلخيص هذا البعد بالبحث عن إجابة السؤال التالي :

- كيف ينبغي أن تظهر الشركة لحملة أسهمها؟ (Divandri & Yousefi, 2011, p. 472)

2-4-5 بعد عمليات التشغيل الداخلية (Internal Processes Perspective)

يتضمن هذا البعد كافة أنشطة المنشأة التي تشكل سلسلة القيمة الخاصة بها اعتباراً من مرحلة البحث والتطوير حتى مرحلة خدمة ما بعد البيع وهذا البعد مرتبط بالبعد المالي للأداء من حيث تركيزه على تحسين كفاءة عمليات التشغيل الداخلية كم أنه مرتبط ببعد العميل من حيث اهتمامه بخلق القيمة (Create value) في المنتج أو الخدمة لتلبية رضاء العملاء وهو أيضاً مرتبط ببعد التعلم والنمو من خلال علاقة السبب والنتيجة حيث يعتبر العاملون الذين يقومون بأداء العمل هم المصدر الأساسي لأفكار تطوير العمل وزيادة إنتاجيته وكفاءته (هلال ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٩٤-295) ، ويمكن تلخيص بعد العمليات الداخلية والتشغيلية في السؤال التالي:

- ما هي الكفاءات لدينا أو (ما هي مجالات التميز التشغيلي)؟ (Yousefi,2011,p473) . (Divandri and

3-4-5 بعد العميل (Customer Perspective)

تعتبر خدمة العميل والحصول على ولائه هي الهدف الأول للمنشآت لذلك تضع كل المنشآت أهدافها الخاصة بكل ما يهم العميل مثل الوقت والجودة والتكلفة ثم تترجم هذه الأهداف إلى مقاييس أداء واضحة ومحددة ، ويشتمل منظور العميل على مجموعة من مقاييس الأداء التي يمكن من خلالها معرفة نظرة العميل إلى المنشأة أو درجة رضاء العميل ، وتركز هذه المقاييس على أربعة أهداف وهي طول دورة التسليم ، الجودة ، أداء المنتج ، التكلفة (محاريق ، 2016، ص28) (Kaplan and Norton, 2001,pb) ، ويدور هذا المحور حول البحث عن إجابة محددة لعدة أسئلة وهي :

- كيف ينبغي أن تظهر الشركة لعملائها الحاليين (ما مدى رضا عملائنا) ؟
- كيف تتمكن المنشأة من إجتذاب عملاء جدد، بعد الأخذ بعين الاعتبار ربحية كل منهم إلى جانب المحافظة على جودة منتجاتها؟(Divandri & Yousefi, 2011, p. 472)

4-4-5 بعد التعلم والنمو (Learning and Growth Perspective)

يهدف هذا البعد إلى قياس القدرة على الإبتكار والإبداع وذلك من خلال قياس قدرة المنشأة على تقديم منتجات جديدة وخلق قيمة أكبر للعملاء والتطوير والتحسين المستمر للجودة الشاملة على مستوى دورة حياة المنتج أو الخدمة وإجراء تقويمات حالية ومستقبلية ، ويمكن تلخيص هذا البعد في السؤال التالي ما مدى تحسسننا باستمرار وخلق قيمه ؟ (Divandri ,Yousefi,2011,p473) .

5/5 أثر تطبيق مقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية :

يعتبر مقياس الأداء المتوازن إطار عام لتطبيق الإستراتيجية حيث يبدأ من صياغة رسالة المنشأة ورؤيتها القيادية ثم تحليل البيئة الداخلية والخارجية لتحديد الإستراتيجية المناسبة ثم التحرك نحو الأنشطة المختلفة لتحديد الأهداف والعلاقات المتداخلة ومؤشرات أداء كل منها ثم يتم إعداد الخطط الخاصة بتحقيق تلك الأهداف وترتيبها حسب الأهمية ، ثم يتم تنفيذها ، ويرتبط بعملية تنفيذها ضرورة المتابعة والرقابة بما يضمن التنفيذ السليم واتخاذ الإجراءات

التصحيحية في الوقت المناسب ، وبذلك يصبح وسيلة لتحقيق إستراتيجية المنشأة (محاريق ، 2016 ، ص30) ، وعلية فإن مقياس الأداء المتوازن يقوم بتوفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة وتدعيم مركزها التنافسي (سيد ، 2010، ص308) وتوصل آخر إلى أن هناك علاقة بين تطبيق مقياس الأداء المتوازن بأبعاده الأربعة وتعزيز القدرة التنافسية حيث أظهرت النتائج وجود علاقة بين تطبيق مقياس الأداء المتوازن والقدرة على ، إستغلال الموارد الاقتصادية الاستغلال الأمثل ، القيام بكافة الإجراءات التي من شأنها كسب ولاء ورضاء العملاء ، الاحتفاظ بالعملاء ، إتخاذ إجراءات فاعلة لتحقيق الانسجام بين العمليات الداخلية والأهداف العامة ، تحسين مؤشرات الأداء المالي (النجار ، 2013، ص376).

6/5 أوجه قصور مقياس الأداء المتوازن ومعوقات التطبيق :

أكدت بعض الدراسات والبحوث العلمية بأن هناك بعض المشاكل التي تقابل تطبيق مقياس الأداء المتوازن للأداء (BSC) على بعض المنشآت نظراً لثبات هذه الأبعاد التي يتركز عليها هذا المقياس مع تغير الأهداف والاستراتيجيات وظروف البيئة والسوق بالنسبة لهذه المنشآت ، ومن هذه الانتقادات (فوده ، ٢٠٠٣ ، ص-273-٢٧4، هلال ، 2006، ص397-398 ، محروس 2013، ص87 ، Eilat et al, 2008 ، Fletcher and smith, 2004 ، Rickards, 2007 &) الآتى :

- أن عدد ووزن عوامل النجاح في كل منظور قد يختلف من شخص لآخر من القائمين بالتقييم مما يترتب عليه نتائج مختلفة ومتنوعة .
- حصر المقاييس التي تستخدم ضمن نموذج BSC في قياس الأداء والتي تعد أساساً معيارياً ينطلق منه الحكم على أداء الوحدة الاقتصادية ، حيث تعد عملية صياغة هذه المقاييس من الأمور الصعبة جداً، وقد تكون غامضة في بعض الأحيان .
- أن تركيب نتائج المنظورات الأربعة يحتاج إلى وزن نسبي لإمكانية الدمج بينهم .
- إن تطبيقه يحتاج لوقت طويل خاصة عند تطبيقه للمرة الأولى .
- الحاجة بشكل مستمر لإعادة النظر في أبعاده الأربعة التي يقوم عليها .
- الحاجة لوجود وزن نسبي لكل بعد على حده من أجل تقييم الأداء الإستراتيجي للمنشأة ككل .
- عدم الربط الدقيق بين مقاييس الأداء الأساسية والأهداف الإستراتيجية حيث أن نجاح هذا النموذج يتركز بشكل أساسي على التحديد الواضح للأهداف الإستراتيجية للمنشأة وعلى الفهم الجيد للروابط بين الأهداف الإستراتيجية والمقاييس وبدون هذا الفهم فقد يفشل تطبيق هذا النموذج .

6/6 إطار مقترح للربط بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس BSC

1/6 مبررات الربط بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) ومقياس الأداء المتوازن :

ترجع ضرورة الربط بين مقياس الأداء المتوازن وتحليل سلسلة القيمة إلى العديد من الأسباب أهمها :

1- يساعد الربط بين مقياس الأداء المتوازن وسلسلة القيمة على تنسيق وتنفيذ ورقابة رسالة وإستراتيجية المنشأة والسلوك اللازم لتحقيق قيمة للمنشأة (شهير ، 2007 ، ص134 ، محاريق ، 2016 ، ص30-32) .

2- يساعد الربط بين مقياس الأداء المتوازن وسلسلة القيمة على تحديد التصرفات الصحيحة بالاعتماد على أبعاد ومقاييس الأداء في مقياس الأداء المتوازن حيث يساعد الإدارة على تحليل سلسلة القيمة بصورة أكثر كفاءة بما يساعد على تحقيق أهدافها المرغوبة (سيد ، 2010 ، ص297) .

وبمراجعة أدبيات الدراسات السابقة يتضح أن بعد عمليات التشغيل الداخلية في مقياس الأداء المتوازن يتضمن كافة أنشطة المنشأة التي تشكل سلسلة القيمة الخاصة بها إعتباراً من مرحلة التصميم حتى مرحلة خدمة ما بعد البيع وهذا البعد مرتبط بالبعد المالي للأداء من حيث تركيزه على تحسين كفاءة عمليات التشغيل الداخلية ، كم أنه مرتبط ببعد العميل من حيث اهتمامه بخلق القيمة (Create value) في المنتج أو الخدمة لتلبية رضاء العملاء ، وهو أيضاً مرتبط ببعد التعلم والنمو من خلال علاقة السبب والنتيجة حيث يعتبر العاملون الذين يقومون بأداء العمل هم المصدر الأساسي لأفكار تطوير العمل وزيادة إنتاجيته وكفاءته (هلال ، 2003 ، ص 294-295) .

2/6 الربط بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) ومقياس الأداء المتوازن

تعتبر سلسلة القيمة منهج لتحليل ودراسة الأنشطة المترابطة التي تمارسها المنشأة ابتداءً من أنشطة البحث والتطوير ونشاط تصميم المنتج والعمليات ونشاط الإنتاج ونشاط التسويق ونشاط التوزيع ونشاط خدمة العملاء ، والتي تضيف قيمة للمنتج ، لذا لا يمكن فهم كيف تتفاعل هذه الأنشطة مع بعضها البعض والروابط بين هذه الأنشطة إلا من خلال دراسة وفهم مسببات التكلفة ، بما يساعد على زيادة قيمة العميل وخلق قيمة أكبر للمنشأة مما يؤدي إلى تحقيق ميزه تنافسية (سرور ، 2016 ، ص241) ، وتعمل أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة على توفير فهم أعمق لديناميكية التكلفة في المنشأة وذلك عن طريق الدراسة التحليلية لهيكل عناصر التكلفة من خلال تحليل سلسلة القيمة ، تحليل مسببات التكلفة ويتمثل نتاج هذا التحليل في التعرف على نقاط القوة والضعف في المنشأة والتي تمثل البيئة الداخلية لها (محاريق ، 2016 ، ص30) .

وبناءً على نقاط القوة والضعف الداخلية يتم إختيار الإستراتيجية التنافسية التي تمكن المنشأة من إستثمار مواردها وقدراتها وأدائها لتحقيق قدرات تنافسية تمكنها من الإستمرار والنمو في السوق المحلي والعالمي (الخيال، 2012، ص505) ، ويرتبط بعملية تنفيذ الإستراتيجية ضرورة المتابعة والرقابة بما يضمن التنفيذ السليم وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب (محاريق ، 2016، ص30) ، فنجد أن مقياس الأداء المتوازن يقوم بترجمة إستراتيجية المنشأة إلى أهداف وقيم مستهدفة أي الترجمة الفعلية للإستراتيجية والتي عن طريقها يوفر نظام للتغذية العكسية (Feed back) وهي من أهم مميزات نموذج قياس الأداء المتوازن .

وتتمثل معلومات التغذية العكسية في نتائج الأداء الإستراتيجي والتي تظهر وفق مقياس الأداء المتوازن على شكل مجموعة من المقاييس التي تمد الإدارة بتقارير الأداء المتحقق ، والتي تكون موزعة على أبعاد مقياس الأداء المتوازن ، فتحقق رضا العاملين وكذلك رضا العملاء، وبناءً على معلومات التغذية العكسية التي يوفرها مقياس الأداء المتوازن والمراجعات المستمرة لعمليات المنشأة في ضوء أبعاده ، يكشف عن التعلم في الوقت المحدد ، الأمر الذي يسمح بتعديل الاستراتيجيات والاستفادة من مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام شامل لقياس وإدارة الأداء الإستراتيجي في المنشأة من منطلق عمليات التخطيط وإنشاء مقياس على مستوى برنامج العمل الداخلي لتتبع الإنجاز على مستوى كل قطاع ، مثل التسويق أو الموارد البشرية ، وصولاً إلى مقياس الأداء المتوازن للمنشأة (وليد ، 2018 ، ص231)

3/6 أثر التكامل على دعم القدرة التنافسية :

تعمل المنشآت الإقتصادية في بيئة ديناميكية سريعة التغير تتسم بحدة المنافسة المحلية والعالمية ، في ظل وجود معايير متنوعة للتصنيف المحلي والعالمي ، ورغبة قوية من المنشآت الإقتصادية في تحقيق رضا الأطراف المعنية بأعمالها ، الأمر الذي تطلب أنظمة لقياس الأداء بحيث تحدد ما يجب أن تقوم به المنشآت الإقتصادية لتحقيق رضا الأطراف المعنية ، وتحديد مساهمتهم في العمل داخل المنشأة ، وتحديد الإستراتيجيات والعمليات التي يجب أن تقوم المنشأة بوضعها في المسار الصحيح لإرضاء الأطراف المعنية ، لغرض إعداد هذه العمليات والإستراتيجيات ، فإن الأمر يتطلب من هذه المنشآت أن تمتلك رؤية بعيدة المدى وأن لا يقتصر منظورها على النتائج في الوقت الحاضر ، وإنما عليها أيضا أن تفكر بإستراتيجية مستدامة بما يكفل لها تحقيق الأرباح في المستقبل، عن طريق دراسة وتحليل كل المتغيرات البيئية المؤثرة في عملياتها المختلفة (وليد ، 2018، ص17) .

لذا نجد أن للمعلومات دور في تكوين وتحسين القدرة التنافسية للمنشآت حيث أنها تساعد المنشأة على خلق حواجز لدخول الصناعة ، كما أنها تعمل على خلق مزايا تنافسية للمنشأة ، وتعمل على تغيير في مستوى القوى من خلال علاقة المنشأة بمواردها ، كذلك تعمل على إبتكار منتجات جديدة وتحسين المنتجات القائمة ، وتغير نمط الإستراتيجية التنافسية للمنشأة (غراب، 1993، ص149) . ومن أجل الحصول على معلومات تكاليف إستراتيجية يتم تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) حيث تعمل على توفير فهم أعمق لديناميكية التكلفة في المنشأة وذلك عن طريق الدراسة التحليلية لهيكل عناصر التكاليف (محاريق ، 2016، ص30) ، حيث يتطلب دعم وحماية المركز التنافسي للمنشأة ضرورة النظر لفهم ودراسة أداء المنافسين وتحديد نقاط التميز عندهم والعمل على محاكاتها والاستفادة من تجاربهم ، وهذا الأمر يتطلب ضرورة توفير المعلومات التي توضح للإدارة ، من ؟ ولماذا ؟ ولأي درجة تنافس المنشأة ؟ ذلك لأن توافر مثل هذه المعلومات بالنوعية والكمية وفي الوقت المناسب يجعل المنشأة قادرة على إجراء التعديلات اللازمة في الإستراتيجية التنافسية ، وهذا الأمر يتطلب أن يكون نظام التكاليف ذو توجه إستراتيجي (مهدي ، 2015، ص171) لذا نجد أنه من أجل تحقيق قدرات تنافسية تتفوق بها المنشأة على المنافسين لابد من توفير معلومات تكاليفية عن (نقاط القوة ، ونقاط الضعف) والتي تمثل البيئة الداخلية للمنشأة وكذلك معلومات عن العملاء والموردين ويتم ذلك من خلال تحليل سلسلة القيمة للمنشأة .

وتعد عملية الحصول على العميل والاحتفاظ به المهمة الأولى لأي منشأة أعمال ترغب في دعم قدرتها التنافسية ، وهذا لا يمكن أن يحدث ما لم تعمل المنشأة على أن تحتل مركزاً مميزاً لها في ذهن العميل سواء لمنتجاتها أو خدماتها أو للمنشأة ككل ، بحيث يفهم منها أن ما تقدمه المنشأة متميز عن بقية المنشآت المنافسة (الجنابي ،2006، ص75) .

نستنتج مما سبق أن أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة والمتمثلة فى (تحليل سلسلة القيمة) تقوم بتوفير معلومات عن الأنشطة وعن مسببات التكلفة ، وبناءً على تلك المعلومات يتم إختيار وصياغة الإستراتيجية التى تتناسب مع إمكانيات المنشأة (محاريق ،2016،ص42) ، حيث يوفر تحليل سلسلة القيمة معلومات عن الأنشطة والموارد المستنفذة والمنتجات بل يصل الأمر إلى توفير معلومات عن الموردين والعملاء ، ولا يمكن فهم علاقة الأنشطة ببعضها أى حلقات سلسلة القيمة وكيفية استهلاك المنتجات للأنشطة واستهلاك الأنشطة للمواد إلا من خلال مسببات التكلفة ، وبالتالي يمكن تقييم أنشطة سلسلة القيمة ، يضاف إلى ذلك أنه يمكن من خلال سلسلة القيمة تغذية أبعاد مقياس الأداء المتوازن بمقاييس تتناسب مع المتغيرات الخارجية التى أوجدتها بيئة الصناعة الحديثة (سيد،2010، ص314) ومن خلال ربط مقياس الأداء المتوازن مع تحليل سلسلة القيمة يتم توفير معلومات تكاليف إستراتيجية للإدارة العليا عن أنشطة سلسلة القيمة والإستراتيجية القائمة ، وبالتالي يمكن للمنشأة الوصول إلى تخفيض التكلفة ، وتحسين الجودة ومنها دعم للقدرة التنافسية للمنشأة ، حيث أن المنشأة تستطيع أن تدعم قدرتها التنافسية وذلك من خلال إنتاج سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين ، وتحسين الجودة (إبراهيم ، 2013 ، ص ص30-39 ، السيد ، 2014 ، ص141).

وتتمثل نتائج الربط بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة مع مقياس الأداء المتوازن لتدعيم للقدرة التنافسية عن طريق المعلومات التي يوفرها الربط والتي تتمثل في الأتى :

أ - معلومات عن كيفية تخفيض التكلفة : وذلك من خلال توفير معلومات تكاليف إستراتيجية وتتمثل في توفير معلومات مقارنة عن تكلفة المنتج لدى المنافسين ، أساليب الإنتاج لدى المنافسين ، أنشطة المنشأة التشغيلية ، معلومات عن تخطيط تكاليف المواد والآلات والعمالة ، تكاليف الرقابة على المواد والآلات والعمالة ، ومعلومات عن تكاليف تقويم أداء الآلات والأفراد ، التسويق والنقل لدى المنافسين (مهدي ،2015، ص166-167) ، معلومات عن التعبئة والتغليف لدى المنافسين، الفرص والتهديدات الخارجية ، نقاط القوة والضعف الداخلية، المركز التفاوضي للمنشأة، معلومات عن إمكانية إضافة مقياس للتنبؤ بحاجات العميل المستقبلية، معلومات عن ابتكار منتجات جديدة وتحسين المنتجات القائمة بشكل علمي وعملي معلومات عن أذواق وتفضيلات المستهلكين ، معلومات عن إستراتيجية المنشأة والقدرة على تغييرها وفقاً لمتطلبات المنافسة (إبراهيم ، 2013 ، ص ص30-39) .

ب- معلومات عن كيفية تحسين الجودة : وتتمثل في توفير معلومات مقارنة عن مواصفات المنتج لدى المنافسين ، معلومات مقارنة عن تصميم المنتج لدى المنافسين ، معلومات مقارنة عن مكونات المنتج لدى المنافسين ، معلومات عن الفرص والتهديدات الخارجية ، معلومات عن نقاط القوة والضعف الداخلية ، معلومات عن أنشطة التشغيل لدى المنافسين ، معلومات عن إمكانية إضافة مقياس للجودة المتوقعة، معلومات عن إبتكار منتجات جديدة وتحسين المنتجات القائمة بشكل علمي وعملي ، معلومات عن تخطيط الجودة ، معلومات عن الرقابة على الجودة ، معلومات عن تقويم الجودة ، معلومات عن أذواق وتفضيلات

المستهلكين ، معلومات عن سياسات المنشأة لجعل المنتج مطابق للمواصفات العالمية ، معلومات عن الكوادر الوظيفية المتخصصة في مجال إدارة الجودة (إبراهيم ، 2013 ، ص 30-39) .

1/ دراسة الحالة :

1/1 المقدمة :

استكمالاً لما تناوله الباحث في الفصول السابقة من شرح لمنهجية الدراسة والإطار النظري، فإن هذا الفصل يستهدف دراسة الحالة وذلك لتحديد أثر الربط بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية وذلك من خلال تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وذلك من خلال تحليل واستقراء آراء المختصين بهذا المجال .

ويتناول الباحث في هذا الفصل دراسة حالة لإحدى الشركات الصناعية وهي شركة سنيوريتا للصناعات الغذائية والتي أنشئت في عام 1996 وكان تركيزنا في الأساس علي إنتاج رقائق البطاطس وكرات الذرة ولكن الأمور تسارعت والطلب علي منتجاتنا تضاعف بسرعة فائقة مما جعلها تستجيب لرغبة جمهورها , وبدأت في التوسع وتنويع المنتجات ، وفي سنة 2006 استحوذت مجموعة أمريكانا علي شركة سنيوريتا ، وتعتبر أمريكانا رائدة في مجال الصناعات الغذائية في شمال أفريقيا والشرق الأوسط حيث تمتلك أمريكانا شبكة تضم أكثر من 1630 منفذ بيع , وهي تعتبر من أنجح الشركات الفابضة في العالم ، بدأت أمريكانا في تطوير الإدارة ووسائل الإنتاج لمصانع سنيوريتا . ومنذ 2011 إنتهت أمريكانا من إعادة هيكلة وتنظيم العمل داخل مجموعة سنيوريتا .

2/ الهدف من الدراسة :

يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة في اختبار فروض الدراسة وذلك من خلال التعرف علي آراء الفئات المتخصصة في الدراسة حول تحديد أثر الربط بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية .

وفي سبيل تحقيق الهدف الرئيسي تتناول الدراسة تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- بيان أثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة .
- بيان أثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة .

3/ مفردات الدراسة :

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الاعتماد على أسلوب المعاينة الطبقية في اختيار مفردات الدراسة والمكونة من 190 فرد . وقام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات الدراسة والتي شملت الفئات الآتية (مدير عام, مدير إدارة, مدير فرع, رئيس قسم,

مشرفي الإنتاج , مشرفي التسويق, مشرفي البيع, محاسبي التكاليف, محاسبين ماليين, محاسبي الفروع) .

ولقد روعي عند اختيار مفردات الدراسة أن تكون من بين الأشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العلمية والعملية ، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء والإجابة عنها، والجدول التالي يوضح عدد استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي .

جدول (1)

فئات الدراسة وحجم استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

فئات الدراسة	الاستمارات المرسله	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة إلي المرسله	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
					العدد	النسبة
مدير عام	12	10	%83.3	2	8	%4.2
مدير إدارة	30	28	%93.3	6	22	%11.6
مدير فرع	35	33	%94.3	1	32	%16.8
رئيس قسم	38	35	%92.1	4	31	%16.3
مشرفي الإنتاج	14	10	%71.4	2	8	%4.2
مشرفي التسويق	15	12	%80	3	9	%4.7
مشرفي البيع	25	19	%76	1	18	%9.5
محاسبي التكاليف	32	28	%87.5	3	25	%13.2
محاسبين ماليين	25	24	%96	1	23	%12.1
محاسبي الفروع	18	16	%88.9	2	14	%7.4
الإجمالي	244	215	--	25	190	%100

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

4/7 خصائص مفردات الدراسة :

بالنسبة للخصائص الديموغرافية لمفردات الدراسة فقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك بهدف التعرف على خصائص مفردات الدراسة وذلك كالآتي :

أولاً : بالنسبة للمؤهل العلمي

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع مفردات الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (2)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الفئات	بكالوريوس		ماجستير		غير ذلك		إجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أجمالي	128	%67.4	25	%13.2	37	%19.5	190	%100

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي فنجد أن 128 مفردة بنسبة %67.4 من حجم المفردات حاصلون علي درجة بكالوريوس، في حين نجد أن 25 مفردة بنسبة %13.2 من حجم المفردات حاصلون

علي درجة ماجستير, كما نجد أن 37 مفردة بنسبة 19.5% من حجم المفردات حاصلون علي درجات علميه أخرى , وهذا يدل على أن العينة التي تم إجراء الدراسة عليها يتوقع أن يكون لديها المعرفة المطلوبة عن موضوع الدراسة .

ثانياً : بالنسبة للمسمى الوظيفي

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع مفردات الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (3)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

الفئات	مدير عام		مدير إدارة		مدير فرع		رئيس قسم		غير ذلك		أجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أجمالي	8	4.2%	22	11.6%	32	16.8%	31	16.3%	97	51.1%	190	100%

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي فنجد أن 8 مفردات بنسبة 4.2% من حجم المفردات يعملون كمدير عام , في حين نجد أن 22 مفردة بنسبة 11.6% من حجم المفردات يعملون كمديرين إدارة , كما نجد أن 32 مفردة بنسبة 16.8% من حجم المفردات يعملون كمديرين للفروع , وأيضاً نجد أن 31 مفردة بنسبة 16.3% من حجم المفردات يعملون كرؤساء أقسام وأخيراً نجد أن 97 مفردة بنسبة 51.1% من حجم المفردات يعملون في تخصصات أخرى مثل مشرفي الإنتاج ومشرفي التسويق ومشرفين للمبيعات ومحاسبين ماليين ومحاسبين تكاليف , وهذا يدل على أن مفردات الدراسة لديها الإلمام الكافي بموضوع الدراسة .

ثالثاً : بالنسبة لعدد سنوات الخبرة

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع مفردات الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (4)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة حسب متغير

عدد سنوات الخبرة

الفئات	من سنة إلى 5		من 6 سنوات إلى 10 سنوات		من 11 سنة إلى 15 سنة		من 16 سنة فأكثر		إجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	26	13.7%	45	23.7%	64	33.7%	55	28.9%	190	100%

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص مفردات الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة فنجد أن 26 مفردة بنسبة 13.7% من حجم المفردات لديهم خبرة من سنة إلى 5 سنوات, في حين نجد أن 45 مفردة بنسبة 23.7% من حجم المفردات لديهم خبرة من 6 سنوات إلى 10 سنوات, كما نجد أن 64 مفردة بنسبة 33.7% من حجم المفردات لديهم خبرة من 11 سنوات إلى 15 سنة , وأيضاً نجد أن

55 مفردة بنسبة 28.9% من حجم المفردات لديهم خبرة أكثر من 16 سنة , أي نلاحظ أن معظم أفراد العينة لديهم خبره جيده في مجال العمل المحاسبي حيث نجد أن 86.3% من مفردات الدراسة لديهم خبرة أكثر من 5 سنوات وهذا ينعكس بدوره علي قدرة الأفراد علي فهم أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بدقة .

5/7 اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة :

1/5/7 التحقق من مستوي الثبات في المقاييس :

ويقصد بالثبات إلي أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند تطبيقه في كل مرة, أي استقرار نتائج الاستمارة وعدم تغيرها بشكل كبير إذا تم إعادة توزيعها علي نفس الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة ويتم اختبار ثبات الاستقصاء بعدة طرق أهمها معامل ألفا كرونباخ (Cronbache's Alpha) , ونجد أن هذا المعامل يأخذ قيم بين الصفر والواحد وعندما تكون قيمته قريبه من الواحد فإن هذا يشير إلي ثبات الاستقصاء, ويمكن اعتبار نسبة 60% نسبة مقبولة للحكم علي ثبات الاستقصاء , مع ملاحظة أنه يتم استبعاد أي متغير له معامل ارتباط إجمالي (Item – Total – Correlation) أقل من 30% بينه وبين باقي المتغيرات في المقياس نفسه, ويتم قياس درجة الثبات للمقاييس المستخدمة في الدراسة كالآتي :

أولاً : قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بتحديد أثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة .

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بتحديد أثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (5)

تقييم ثبات المقياس الخاص بتحديد أثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفا كرونباخ بعد الحذف
X1 ₁	0.573	0.941	1	0.945
X1 ₂	0.544			
X1 ₃	0.682			
X1 ₄	0.638			
X1 ₅	0.613			
X1 ₆	0.598			
X1 ₇	0.666			
X1 ₈	0.688			
X1 ₉	0.724			
X1 ₁₀	0.250			

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفا كرونباخ بعد الحذف
X1 ₁₁	0.595	0.945	1	0.932
X1 ₁₂	0.676			
X1 ₁₃	0.693			
X1 ₁₄	0.688			
X1 ₁₅	0.745			
X1 ₁₆	0.750			
X1 ₁₇	0.720			
X1 ₁₈	0.695			
X1 ₁₉	0.670			
X1 ₂₀	0.602			
X1 ₂₁	0.646			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي.

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي أعلى من 30% ما عدا العبارة (X1₁₀)، فقد كان معامل ارتباطها الإجمالي (0.250) لذا فقد تم حذفها لأنها أقل من 30%، كما نجد أن معامل الثبات بلغ (0.945) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

ثانياً: قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بتحديد أثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بتحديد أثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (6)

تقييم ثبات المقياس الخاص بتحديد أثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفا كرونباخ بعد الحذف
X2 ₁	0.671	0.920	1	0.932
X2 ₂	0.665			
X2 ₃	0.666			
X2 ₄	0.736			
X2 ₅	0.732			
X2 ₆	0.650			
X2 ₇	0.277			
X2 ₈	0.658			

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفا كرونباخ بعد الحذف
X2 ₉	0.685			
X2 ₁₀	0.674			
X2 ₁₁	0.750			
X2 ₁₂	0.689			
X2 ₁₃	0.672			
X2 ₁₄	0.682			

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي أعلى من 30% ما عدا عبارة (X27), فقد كان معامل ارتباطها (0.277) لذا فقد تم حذفها لأنها أقل من 30%, كما نجد أن معامل الثبات لهذا المقياس يبلغ (0.932) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات .

2/5/7 التحقق من مستوي الصدق في المقاييس :

يقصد بصدق المقاييس تمثيلها للمجتمع المدروس بشكل جيد , أي أن الإجابات التي نحصل عليها من أسئلة المقاييس تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها الأسئلة, ويمكن قياس الصدق في المقياس بعدة أنواع, هي صدق المحتوي, والصدق الذاتي, وصدق الاتساق الداخلي , وذلك كما هو موضح في الآتي :

أولاً: الصدق الذاتي :

تم حساب الصدق الذاتي للأبعاد عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات كما يلي:

جدول (7)

نتائج الصدق الذاتي لمقاييس الدراسة

الصدق الذاتي	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	البعد
0.972	0.945	البعد الأول
0.965	0.932	البعد الثاني

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من جدول (7) السابق نجد أن جميع الأبعاد تتمتع بدرجة صدق مرتفعة وهذا يؤكد على أن الاستقصاء يتمتع بدرجة عالية من الصدق .

ثانياً : صدق الاتساق الداخلي

يمكن قياس صدق الأداة المستخدمة وذلك بقياس قوة الارتباط بين درجات كل مجال ودرجات أسئلة المقياس الكلية وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (8) نتائج معاملات الارتباط بين معدل كل مجال والمعدل لكل الفقرات

			تدعيم القدرة التنافسية عن طريق تخفيض التكلفة	تدعيم القدرة التنافسية عن طريق تحسين الجودة	المتوسط العام للاستقصاء
Spearman's rho	تدعيم القدرة التنافسية عن طريق تخفيض التكلفة	Correlation Coefficient	1.000	.863**	.939**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000
		N	190	190	190
	تدعيم القدرة التنافسية عن طريق تحسين الجودة	Correlation Coefficient	.863**	1.000	.941**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000
		N	190	190	190
	المتوسط العام للاستقصاء	Correlation Coefficient	.939**	.941**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.
		N	190	190	190
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من الجدول السابق نجد أن معاملات الارتباط السابقة مقبولة ودال إحصائياً وبذلك يكون الباحث قد تأكد من ثبات وصدق الاستبانة وبذلك أصبحت الاستبانة صالحة للتطبيق على مفردات الدراسة .

6/7 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

لكي يقوم الباحث باختبار فروض الدراسة والمتمثلة في قياس أثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية فقد تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS 22) ولكي نقوم بتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة بيانات الدراسة فإن الأمر يتطلب أولاً معرفة التوزيع الإحصائي لمجتمع الدراسة وقد اعتمد الباحث على اختيار كولمجراف سمرنوف لمعرفة مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي ويقوم اختيار كولمجراف سمرنوف على اختبار فرض العدم بأن مجتمع الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي ويتم اتخاذ قرار بناء على قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) بالمقارنة بمستوى المعنوية (α) فإذا كانت قيمة (Sig) أكبر من قيمة (α) فإن ذلك يعنى قبول فرض العدم بأن مجتمع الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية parametric tests أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) أقل من قيمة مستوى المعنوية (α) دل ذلك على قبول الفرض البديل بان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وفى هذه الحالة يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية Non

parametric tests ولقد قام الباحث بتطبيق هذا الاختبار على مفردات الدراسة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي ..

جدول (9) نتائج اختبار (K-S) لاختبار الطبيعية

أبعاد الدراسة	إحصاء الاختبار Kolmogorov_ Smirnov	مستوى الدلالة الإحصائي Asymp Sig	القرار
تدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة	2.653	0.000	غير طبيعي
تدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة	3.019	0.000	غير طبيعي
اثر التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية	2.481	0.000	غير طبيعي

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من جدول (9) السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (Sig) لجميع أبعاد الدراسة أقل من مستوي المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يتم قبول الفرض البديل بأن البيانات الخاصة بأبعاد الدراسة مسحوبة من مجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي , وبالتالي يتم الاعتماد علي الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية . وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة والتأكد من صحة استخدام الأساليب الإحصائية بالنسبة لجميع الفروض فإننا نجد أن الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة هي :

أولاً : عمل تحليل وصفي لكل فقرة من فقرات الاستقصاء

وذلك لمعرفة التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك للوقوف على الاتجاه العام للإجابات وذلك لكل عبارة.

ثانياً : اختبار الإشارة Sign Test

وهو اختبار لا معلمي يستخدم كبديل لاختبار T وهو يستخدم لاختبار فرضيات حول متوسط مجتمع واحد .

ثالثاً : اختبار كروسكال والاس

وهو اختبار لا معلمي يستخدم للمقارنة بين أكثر من مجموعتين مستقلتين ويستخدم هذا الاختبار لمقارنة آراء مجموعات الدراسة وتحديد الاختلافات الجوهرية بينهما ويعتمد هذا الاختبار على مقارنة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) بقيمة مستوى المعنوية (α) فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig) أقل من مستوى الدلالة (α) فان ذلك يعني وجود اختلافات جوهرية بين آراء مجموعات الدراسة .

7/7 اختبار فروض الدراسة ونتائج التحليل الإحصائي :

يتم تناول نتائج التحليل الإحصائي واختبار صحة فروض الدراسة وذلك كما يلي :

1/7/7 نتائج اختبارات التحليل الإحصائى للفرض الفرعى الأول :

ينص الفرض الفرعى الأول للدراسة على أنه : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجى للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة " .

يتم اختبار ذلك الفرض من خلال قياس استجابات مفردات الدراسة على الأسئلة الخاصة بهذا الجزء فى استمارة الاستقصاء وذلك من خلال عمل دراسة استكشافية للبيانات بالإضافة إلى الاختبارات الخاصة بالفروض وذلك على النحو التالى :

أولاً : نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابى والانحراف المعياري المتعلقة بمدى تأثير التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجى للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة وذلك من خلال الجدول التالى :

جدول (10)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابى والانحراف المعياري للعبارة الخاصة باختبار الفرض الفرعى الأول

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق تماماً	الوسط الحسابى	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1 ₁	138	47	5	-	4.7000	0.51383	موافق تماماً
	%72.6	%24.7	%2.6	-			
X1 ₂	101	82	7	-	4.4947	0.57041	موافق تماماً
	%53.2	%43.2	%3.7	-			
X1 ₃	129	54	7	-	4.6421	0.55236	موافق تماماً
	%67.9	%28.4	%3.7	-			
X1 ₄	101	84	4	1	4.4947	0.59759	موافق تماماً
	%53.2	%44.2	%2.1	%0.5			
X1 ₅	122	56	10	2	4.5684	0.64493	موافق تماماً
	%64.2	%29.5	%5.3	%1.1			
X1 ₆	95	73	19	3	4.3684	0.72816	موافق تماماً
	%50	%38.4	%10	%1.6			
X1 ₇	130	48	11	1	4.6158	0.62128	موافق تماماً
	%68.4	%25.3	%5.8	%0.5			
X1 ₈	85	78	24	3	4.2895	0.74564	موافق تماماً
	%44.7	%41.1	%12.6	%1.6			
X1 ₉	125	47	17	1	4.5579	0.67793	موافق تماماً
	%65.8	%24.7	%8.9	%0.5			
X1 ₁₁	146	33	9	2	4.7000	0.60815	موافق تماماً
	%76.8	%17.4	%4.7	%1.1			
X1 ₁₂	130	49	8	3	4.6105	0.64725	موافق تماماً
	%68.4	%25.8	%4.2	%1.6			
X1 ₁₃	114	65	8	3	4.5263	0.65614	موافق تماماً
	%60	%34.2	%4.2	%1.6			
X1 ₁₄	109	67	9	2	4.4579	0.77379	موافق تماماً
	%57.4	%35.3	%4.7	%1.1			
X1 ₁₅	123	55	8	3	4.5579	0.70096	موافق تماماً
	%64.7	%28.9	%4.2	%1.6			
X1 ₁₆	125	52	10	3	4.5737	0.66852	موافق تماماً

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
	%65.8	%27.4	%5.3	%1.6	-			
X1 ₁₇	111	72	6	-	1	4.5368	0.61396	موافق تماماً
	%58.4	%37.9	%3.2	-	%0.5			
X1 ₁₈	123	56	8	2	1	4.5684	0.67695	موافق تماماً
	%64.7	%29.5	%4.2	%1.1	%0.5			
X1 ₁₉	134	47	7	1	1	4.6421	0.63272	موافق تماماً
	%70.5	%24.7	%3.7	%0.5	%0.5			
X1 ₂₀	105	64	18	2	1	4.4211	0.75001	موافق تماماً
	55.3	%33.7	%9.5	%1.1	%0.5			
X1 ₂₁	126	52	11	1	-	4.5947	0.62486	موافق تماماً
	%66.3	%27.4	%5.8	%0.5	-			
الإجمالي	2372	1181	206	32	9	4.5461	0.65027	موافق تماماً
	%62.4	%31.1	%5.4	%0.8	%0.2			

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من جدول (10) السابق نجد أن التحليل المبني للمتوسطات يشير إلي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الأول والمتعلق بمدى تأثير التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة . حيث نجد أن المتوسط العام للعبارات بلغ (4.5461) وهو متوسط مرتفع إذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر مبني يوضح أن التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن يؤثر إيجاباً علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من خلال تخفيض التكلفة .

مما سبق نستنتج أنه تم رفض الفرض العدمي القائل بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة وقبول الفرض البديل القائل بأن التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن يؤثر بشكل ايجابي علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية وذلك من خلال تخفيض التكلفة وذلك بدرجة ثقة 95% .

2/7/7 نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الثاني :

ينص الفرض الفرعي الثاني للدراسة علي أنه : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة " .

يتم اختبار ذلك الفرض من خلال قياس استجابات مفردات الدراسة على الأسئلة الخاصة بهذا الجزء في استمارة الاستقصاء وذلك من خلال عمل دراسة استكشافية للبيانات بالإضافة إلى الاختبارات الخاصة بالفروض وذلك على النحو التالي :

أولاً : نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمدى تأثير التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة وذلك من خلال الجدول التالي :

جدول (11)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارة الخاصة باختبار الفرض الفرعى الثانى

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X2 ₁	130	52	8	-	-	4.6421	0.56185	موافق تماماً
	%68.4	%27.4	%4.2	-	-			
X2 ₂	131	50	9	-	-	4.6421	0.57119	موافق تماماً
	%68.9	%26.3	%4.7	-	-			
X2 ₃	109	76	4	1	-	4.5421	0.56887	موافق تماماً
	%57.4	%40	%2.1	%0.5	-			
X2 ₄	116	58	14	2	-	4.5158	0.68023	موافق تماماً
	%61.1	%30.5	%7.4	%1.1	-			
X2 ₅	123	52	12	3	-	4.5526	0.68612	موافق تماماً
	%64.7	%27.4	%6.3	%1.6	-			
X2 ₆	111	63	13	3	-	4.4842	0.69561	موافق تماماً
	%58.4	%33.2	%6.8	1.6	-			
X2 ₈	141	41	8	-	-	4.7000	0.54384	موافق تماماً
	%74.2	%21.6	%4.2	-	-			
X2 ₉	115	65	10	-	-	4.5526	0.59528	موافق تماماً
	%60.5	%34.2	%5.3	-	-			
X2 ₁₀	128	51	11	-	-	4.6158	0.59519	موافق تماماً
	%67.4	%26.8	%5.8	-	-			
X2 ₁₁	123	51	15	1	-	4.5579	0.66214	موافق تماماً
	%64.7	%26.8	%7.9	%0.5	-			
X2 ₁₂	113	57	17	2	1	4.4684	0.74646	موافق تماماً
	%59.5	%30	%8.9	%1.1	%0.5			
X2 ₁₃	137	41	7	5	-	4.6316	0.68317	موافق تماماً
	%72.1	%21.6	%3.7	%2.6	-			
X2 ₁₄	131	44	11	4	-	4.5895	0.69761	موافق تماماً
	%68.9	%23.2	%5.8	%2.1	-			
الاجمالي	1608	701	139	21	1	4.5765	0.63750	موافق تماماً
	%65.1	%28.4	%5.6	%0.9	%0.04			

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من جدول (11) السابق نجد أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الثاني والمتعلق بمدى تأثير التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة. حيث نجد أن المتوسط العام للعبارات يبلغ (4.5765) وهو متوسط مرتفع إذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر مبدئي يوضح أن التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن يؤثر بشكل ايجابي علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية وذلك من خلال تحسين الجودة .

ثانياً : اختبار الإشارة Sign Test للفرض الفرعي الثاني

لقياس مدى تأثير التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة يتم استخدام اختبار الإشارة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (12)

نتائج اختبار الإشارة للفرض الفرعي الثاني

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
تدعيم القدرة التنافسية عن طريق تحسين الجودة	Group 1	<= 3.4	4	.02	.50	.000 ^a
	Group 2	> 3.4	186	.98		
	Total		190	1.00		

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{Sign} = 0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وهذا يعني قبول الفرض البديل القائل بوجود تأثير إيجابي للتكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة وذلك بدرجة ثقة 95% .

ثالثاً : اختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثاني

يتم استخدام اختبار كروسكال والاس لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات مفردات الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وعدد سنوات الخبرة وذلك على النحو التالي :

1) اختبار معنوية الفرق بين آراء مفردات الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي :

يتم قياس معنوية الفرق بين آراء مفردات الدراسة من جانب المؤهل العلمي وذلك كما هو موضح من الجدول التالي :

جدول (13)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثاني وفقاً للمؤهل العلمي

مستوى الدلالة الإحصائية Asymp Sig	قيمة Chi_Square	غير ذلك	ماجستير	بكالوريوس	البعد
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
0.000 معنوي	33.028	59.36	137.42	97.76	تدعيم القدرة التنافسية عن طريق تحسين الجودة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية ($Sig = 0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي نجد انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي حول دعم القدرة التنافسية من خلال تحسين الجودة .

اختبار معنوية الفرق بين آراء مفردات الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي :

يتم قياس معنوية الفرق بين آراء مفردات الدراسة من جانب المسمى الوظيفي وذلك كما هو موضح من الجدول التالي :

جدول (14)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثاني وفقاً للمسمى الوظيفي

مستوى الدلالة الإحصائية Asymp Sig	قيمة Chi_Square	غير ذلك	رئيس قسم	مدير فرع	مدير إدارة	مدير عام	البعد
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
0.000 معنوي	48.748	73.40	90.69	124.47	141.57	139.50	تدعيم القدرة التنافسية عن طريق تحسين الجودة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية ($Sig = 0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي نجد انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي حول دعم القدرة التنافسية من خلال تحسين الجودة .

اختبار معنوية الفرق بين آراء مفردات الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة :

يتم قياس معنوية الفرق بين آراء مفردات الدراسة من جانب سنوات الخبرة وذلك كما هو موضح من الجدول التالي :

جدول (15) نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثاني وفقاً لسنوات الخبرة

مستوى الدلالة الإحصائية Asymp Sig	قيمة Chi_Square	أكثر من 16 سنة	من 11 سنوات إلى 15 سنوات	من 6 سنوات إلى 10 سنوات	من سنة إلى 5 سنوات	البعد
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
0.102 غير معنوي	6.195	104.51	101.40	83.22	83.17	تدعيم القدرة التنافسية عن طريق تحسين الجودة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي .

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية ($Sig = 0.102$) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي نجد انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة حول دعم القدرة التنافسية من خلال تحسين الجودة. مما سبق نستنتج أنه تم رفض الفرض العدمي القائل بعدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة وقبول الفرض البديل القائل بأن التكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن يؤثر بشكل ايجابي علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية وذلك من خلال تحسين الجودة وذلك بدرجة ثقة 95% .

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن :

- وجود تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكلفة وذلك بدرجة ثقة 95% .
- وجود تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية عن طريق تحسين الجودة , وذلك بدرجة ثقة 95% .
- وجود تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية للتكامل بين أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية, وذلك بدرجة ثقة 95% .

8/ نتائج البحث والتوصيات والمقترحات لأبحاث مستقبلية :

1/8 نتائج البحث

يمكن بلورة نتائج الدراسة بعد قيام الباحث بالدراسة بشقيها النظرية والميدانية على النحو التالي :

- أظهرت الدراسة النظرية أن أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة (تحليل سلسلة القيمة) تهدف إلى توفير معلومات تكاليفية إستراتيجية عن المنشأة الحالية ومقارنتها بالمنافسين بهدف صياغة الإستراتيجية للمنشأة .

- أظهرت الدراسة النظرية أن تحليل سلسلة القيمة يمثل حلقة وصل بين بيئة المنشأة الداخلية وبيئتها الخارجية ، لذا يمكن عن طريق نشاط العملاء في سلسلة القيمة ربط مقياس الأداء المتوازن بالبيئة الخارجية ، وبالتالي يصبح المقياس أكثر قدرة على التفاعل مع المتغيرات الخارجية .
- إنتهت دراسة الحالة إلى وجود أثر للتكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية من خلال تخفيض التكلفة .
- وجود أثر للتكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية من خلال تحسين الجودة .
- وجود أثر للتكامل بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومقياس الأداء المتوازن في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية .

2/8 توصيات البحث :

- في ضوء ما انتهى إليه البحث ، وفي ضوء حدوده ، يوصى الباحث بما يلي :
- 1- إجراء مزيد من الدراسات في مجال التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، وعمل برامج تأهيلية للخريجين في الشركات الصناعية للربط بين الدراسة النظرية والتطبيقية .
 - 2- عمل دورات تدريبية للعاملين في الشركات الصناعية المصرية بهدف إيضاح دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم القدرة التنافسية .
 - 3- تبني الشركات المصرية تطبيق التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ومقياس الأداء المتوازن بما يجعلها قادرة على دعم قدرتها التنافسية حتى يمكنها مواكبة المنافسة العالمية .
 - 4- ضرورة اهتمام الشركات المصرية بتطوير أنظمة التكاليف المطبقة بها ، وذلك لمواكبة تغيرات بيئة الأعمال الحديثة ، مما يمكنها من المحافظة على تواجدتها في السوق المحلية والعالمية .

3/8 مقترحات بحثية مستقبلية :

- في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وحدوده والنتائج التي توصل إليها ، يعتقد الباحث أن هناك أهمية لإجراء المزيد من البحث وتعتبر من النقاط الهامة من وجهة نظر الباحث ما يلي :
- 1- التكامل بين مسببات التكلفة ومقياس الأداء المتوازن على دعم القدرة التنافسية .
 - 2- الربط بين تكاليف الجودة ومقياس الأداء المتوازن لتدعيم القدرة التنافسية .
 - 3- التكامل بين المقاييس المرجعية ومقياس الأداء المتوازن لتدعيم القدرة التنافسية .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

(أ) الكتب :

1. الفيومي ، محمد (2012) ، المحاسبة الإستراتيجية ، الإسكندرية ، دار التعليم الجامعي للنشر .
2. باسيلي ، مكرم عبدالمسيح (2007) ، " إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخل معاصر " ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، جمهورية مصر العربية - المنصورة .
3. خليل ، نبيل مرسى (1995) ، " الإدارة الإستراتيجية " ، دار المعارف ، القاهرة، 1995.
4. سلمان ، عماد صقر (2005) ، " الإتجاهات الحديثة في التسويق ، محور الأداء في الكيانات والاندماجات الاقتصادية " ، الإسكندرية ، منشآت المعارف .
5. عاشور ، عصافيت سيد أحمد (2011) ، " إستخدام المنظور الإستراتيجي لإدارة التكلفة قضايا معاصرة " ، بدون ناشر .
6. عبدالرؤوف ، جوده زغلول وآخرون (2004) ، " مدخل معاصر فى نظم المعلومات المحاسبية المعاصرة ، بدون ناشر .
7. عبدالمطلب ، عبدالحميد (2010) ، " الإدارة الإستراتيجيه فى بيئة الأعمال " ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات .
8. علي ، عفاف مبارك محمد (2003) ، " دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية فى ظل المنافسة " ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
9. عوض ، محمد أحمد (2001) ، " الإدارة الإستراتيجية " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر .
10. عيسى ، حسين محمد (2002) ، دراسات فى نظم إدارة التكلفة ، المؤلف ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
11. هلال ، سمير رياض (2003) ، " المحاسبة الإدارية " ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .

(ب) الدوريات :

12. إبراهيم ، ماجده حسين (2000) ، " إطار مقترح لتخفيض تكليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج " ، المجلة العلمية لكلية الاقتصاد ، جامعة عين شمس ، العدد الأول .
13. إبراهيم ، محمود أحمد (2010) ، " التحليل الاستراتيجي للتكلفة فى ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية " ، دراسة ميدانية ، تنمية الرافيدين ، العراق ، مج 32 ع 10.
14. أبوالمجد ، أمير محمد محمد (2017) ، " تأثير التحليل الاستراتيجي على تحديد الموقف التنافسي فى منظمات الأعمال المصرية المدرجة ببورصة الأوراق المالية " ، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة - جامعة الزقازيق ، مج 39 ، ع 2.

15. التلباني ، نهاية عبدالهادى (2012) ، " التخطيط الإستراتيجي وعلاقته بالميزة التنافسية " ، جامعة الأزهر ، كلية التجارة ، مجلة العلوم الإنسانية ، المجلد 14 ، العدد 2 ، غزة .
16. التهامي ، عز الدين فكرى (2006) ، " إستخدام أسلوب التحليل الهرمى فى تطبيق نموذج القياس المتوازن للأداء " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعه عين شمس ، العدد الأول ، ص 256-286.
17. الجنابى ، خلف إبراهيم (2012) ، " الدور الإستراتيجى لتقنية التكلفة المستهدفة فى تحقيق قيادت التكلفة " ، مجلة جامعة التكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد السابع ، العدد الثانى .
18. الخيال ، حصه حسن سالم (2012) ، " دور التنظيمات التكنولوجية لنظام المعلومات التسويقية فى تحقيق ميزة تنافسية لشركات الأغذية بدولة الإمارات العربية المتحدة " ، القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثانى .
19. السيد ، علي مجاهد أحمد (2013) ، "مدى تطبيق البنوك للمقياس المتوازن للأداء BSC وأثر ذلك على الأداء المالى فى الأجل الطويل" ، دراسة ميدانية على البنوك التجارية المصرية ، مجلة التجارة والتمويل (كلية التجارة - جامعة طنطا) - مصر- المجلد 4ع.
20. _____ (2014) ، " دراسة مدى قيام الشركات المصرية بقياس والإفصاح عن رأس المال الفكرى وأثره على المركز التنافسى دراسة ميدانية " ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، مجلة التجارة والتمويل ، ع 1.
21. الطويل ، سحر صبحى محمد (2018) ، " اثر تطبيق فلسفة الإنتاج المتداخل على تدعيم القدرة التنافسية فى الوحدات الاقتصادية فى ظل بيئة التصنيع الحديثة " ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، المجلد 9 ، العدد 1 .
22. النجار ، جميل حسن (2013) ، " أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز المركز التنافسى الاستراتيجى دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة فى قطاع غزة " مجله جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد التاسع والعشرون (1) .
23. النشار ، تهاني محمود عبده (2003) ، " استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر ، المجلد/العدد : مج 27 ، ع 4 .
24. المبروك ، نادية ملاد محمد (2018) ، " التخطيط الإستراتيجى للتكلفة كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية ، مج 9 ، ع 3 .
25. بشادى ، محمد شوقى (2006) ، " بيئة التصنيع الحديثة وتكنولوجيا المعلومات- التحديات والفرص " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، العدد (66) ، 2006 .
26. بوقفة ، وفاء (2016) ، " أدوات التحليل الاستراتيجى بين النظرية والتطبيق " ، دراسة حاله ملبنة إيدوغ عنابة ، مجله التواصل - جامعة باجى مختار بعنابة - الجزائر ، عدد 48 ، كلية العلوم الإدارية ، قسم المحاسبة ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية .

27. داودي ، الطيب (2007) ، " أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الاستراتيجية" ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، مجلة الباحث - عدد الخامس .
28. ذواوي ، مهدي (2009) ، " مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي" ، مجله العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعه أسطيف ، الجزائر ، العدد 9 .
29. سرور، منال جبار (2016) ، " سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بهدف التخفيض" ، مجلة العلوم الإقتصادية- العراق ، المجلد/العدد: مج 11 ، ع 41، 2016.
30. سيد ، سيد عبدالفتاح (2010) ، " تقييم فاعليه التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال " ، دراسة ميدانية المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية .
31. صالح ، سمير أبو الفتوح (1996) ، " منظومة مقترحه لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي لدعم التنافسية للصادرات المصرية في ظل التحديات المعاصرة " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كليه التجارة - جامعه المنصورة ، العدد الثالث ، ص1- 86
32. عبدالعظيم ، محمد حسن محمد (2005) ، " دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات " ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، قسم المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون ، العدد الأول ، يونيه .
33. رايح ، بلقاسم وآخرين (2015) ، " مداخل التنافسية وإستراتيجيات المؤسسات الصناعية في ظل المنافسة العالمية" ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، المركز الجامعي بالبويرة ، ص.17.
34. فوده ، شوقي السيد (2003) ، " مفهوم سلسله القيمه كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظريه القيود و تكاليف دوره حياة المنتج لتعظيم ارباح الشركات الصناعيه " درسه نظريه تطبيقه المجله المصريه للدراسات التجاريه ، المجلد 27 ، العدد3.
35. ————— (2007) ، " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة" ، دراسة نظرية واستكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية المجلد 44 ، العدد الأول ، مارس .
36. غراب ، أمل السيد (1993) ، " العلاقة بين القيادات الإستراتيجية التنافسية - دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بإمارة دبي " ، المجلة العربية ، العدد2 .
37. محاريق ، هاني أحمد (2016) ، " دور أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تحقيق إستراتيجية المنشأة : دراسة إستقصائية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن " ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد ع2 .

(ج) الرسائل العلمية :

38. الذهبي ، جليل عيدان حليحل (2001) ، " دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية - دراسة في ضوء المدخل الاستراتيجي لنظم إدارة التكلفة "

- ، دراسة تطبيقه في الشركات العامة للزيوت النباتية ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشوره مقدمه إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعه بغداد .
39. الطبال ، عبدالله أحمد (2011) ، " استخدام مدخل إدارة تنوع الموارد البشريه في تعظيم القدرة التنافسيه للمنشأه " ، رساله دكتوراه في إدارة الأعمال منشوره ، قسم إدارة الأعمال كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 2011.
40. بودودة ، مريم السعيد (2017) ، " نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة - دراسة حالة " ، رساله دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أم البواقي ، الجزائر ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 13 ، العدد 2 .
41. حمود ، زافر محمد (2015) ، " القدرة التنافسية للمنتجات القطنية السورية في إطار تحرير التجارة الدولية " ، أطروحة أعدت لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد ، قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد ، دمشق ، سوريا.
42. على ، آدم على موسى (2018) ، " أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف ودورها في دعم القدرة التنافسية وخفض التكلفة " ، دراسة ميدانية ، رساله دكتوراه ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، السودان .
43. على ، إيمان أحمد (2009) ، " نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال مع دراسة تطبيقية " ، رساله دكتوراه غير منشوره ، كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعه قناة السويس ، ص64 .
44. شهيد ، رزان حسين كمال (2007) ، " التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الإدارة ، دراسة تطبيقية على قطاع تصنيع المنتجات الزراعية في سوريا " رساله دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس .
45. وليد ، لطرش (2018) ، " دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي دراسة حالة قطاع خدمات الهاتف المحمول في الجزائر ، رساله دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، الجزائر .
46. مهدي ، درية بلة أحمد (2015) ، " دور المداخل الحديثة للتكلفة والتحليل الإستراتيجي في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال دراسة تطبيقية " ، رساله دكتوراه ، كلية الدراسات العليا - جامعة أم درمان الإسلامية ، السودان .
47. الجنابي ، أميرة هاتف حداوي (2006) ، " أثر إدارة المعرفة الزبون في تحقيق التفوق التنافسي - دراسة مقارنة بين عينة من المصارف العراقية " ، رساله ماجستير غير منشورة ، جامعة الكوفة - العراق .
48. عامرة ، أميره محمد (2004) ، " تحليل القدرة التنافسية لقطاع السياحة المصري " ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، رساله ماجستير في المحاسبة غير منشوره ، جامعه القاهرة .
49. محروس ، عارف أحمد (2013) ، " القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة لفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية دراسة تطبيقية " ، رساله ماجستير ، قسم المحاسبة ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية كلية العلوم الإدارية ، الدراسات العليا .

50. نصر ، ابتهاج العدوى (2016) ، " إطار مقترح لتكامل أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجى لأغراض قياس وإدارة الأداء " ، رسالة ماجستير غير منشوره ، كليه التجارة - جامعه طنطا .

ثانياً : المراجع الأجنبية

A- Periodicals:

51. Blocher, J., Edward, stout E., David and Cokins, Cary. (2010), " Cost Management: A Strategic Emphasis",. 5th Edition, McGraw-Hill, International Edition.
52. Divandri, Ali and Yousefi, Homayoun, (2011)," Balanced Scorecard: A Tool for Measuring Competitive Advantage of Ports with Focus on Container Terminals" International Journal of Trade, Economies and Finance, Vol. 2, No. 6, December.
53. Garrison, R. H., and Eric, W., Noreen, and Peter, C., Brewer, (2014), Managerial accounting, Thirteenth Edition, Mc Graw Hill, USA
54. Figge, Frank; Tobias Hahn; Stefan Schaltegger and Marcus Wagner (2002), "The Balanced Scorecard as a Strategy Tool: The Effects of Responsibility and Causal-Chain Focus", Business Strategy and the Environment, Bus. Strat. Env., Vol. 11, pp. 269-284.
55. Kaplan, Robert S. & Norton, David P., (1996), "Using The Balanced Scorecard As A Strategic Management System ". Harvard Business Review, 74(1),.
56. -----., (2001), The Strategy-focused Organization (Boston, MA: Harvard Business School Press.
57. Shank, J. K., Govindarajan, V.,(1993)," Strategic Cost Management" The Free Press, New York
58. Wheelen, Thomas L. and Hunger, J. David, (2012)," Strategic Management and Business Policy toward global sustainability, Thirteen Edition, Pearson Education, Inc., publishing as Prentice Hall, 100-147.
59. Tanaka M., Yoshikawa T., Innes J., & Mitchell F. (1996), Contemporary Cost Management, Chapman & Hall, London.
60. Dekker (2002), "Value chain analysis in interfirm relationships : a field study"Amsterdam Research Center in Accounting ,(ARCA), Vrije Universiteit Amsterdam,De Boelelaan 1081,1105.HV Amsterdam, The Netherlands 4.December

61. JalilBagheri, (2016), Overlaps between human resources' strategic planning and strategic management tools in public organizations, "Department of Management, Ardabil Branch, Islamic Azad University, P.O.Box, 5615731567, Ardabil, Iran.
62. Vesna Pašić Tomić, Maja Andrijasevic (2014), " cost management in the internal value chain of integrated application of activity-based costing, kaizen concept and target COSTING" Faculty of management in Zajecar, Megatrend University, Belgrade
63. Hilton, Ronald, W. Maher, Michael W. & Selto, Frank H., (2003), "Cost Management For Businedd Decicion" Second Edition. McGraw-Hill, Inc,
64. Horngren Charlest, Datar Srikant M,Rajan Madhav, (2012)," Cost accounting Managerial Emphasis", prentice Hail.
65. Fusun ulengin, Şule onsel, Emel Aktas, ozgur Kabak, ozay ozaydın,(2014), " A decision support methodology to enhance the competitiveness of the Turkish automotive industry, European Journal of Operational Research, Volume 234, Issue 3, 1 May.
66. HO, S. J., & R. B. Mckay, (2002), " Balanced Scorecard : tow perspectives", The CPA journal, New York. march,.
67. Fletcher, H. D. & Smith, D. B. (2004), " Managing for Value: Developing a Performance Measurement System Integrating Economic Value Added and the Balanced Scorecard in Strategic Planning». Journal of Business Strategies, 21, 1-17.
68. Rickards, R. C. (2007), " BSC and benchmark development for an e- commerce SME". Benchmarking, 14, 222- 250.
69. Jordi Perramon, Alfredo Rocafort, Llorenc, Bagur-Femenias, and Josep Llach, (2015)," Learning to create value through the 'balanced scorecard' model: an empirical study", a Barcelona School of Management - Universitat Pompeu Fabra, 08008 Barcelona, Spain.
70. Zeynep Tuğçe Kalendera, Özalp Vayvaya (2016), " The Fifth Pillar of the Balanced Scorecard: Sustainability",12th International Strategic Management Conference, ISMC 2016, 28-30 October 2016, Antalya, Turkey.

B-Thesis's:

71. Elkelety, Ibrahim Abd El Mageed Ali, (2006), " Towards a conceptual framework for Strategic Cost Management- the

concept, objectives, and instruments "PHD Dissertation In accounting submitted to college Board Zur Erlangung des akademischen.

72. Jusuf. Z@ Alexandru. N, (2011), "Strategies for Achieving Competitive Advantage", The Annals of the Stefan cel Mare University of Suceava. Fascicle of the Faculty of Economics and Public Administration Vol. 11, No. 2(14).