

أثر تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في اتخاذ القرارات
الإنتاجية في المؤسسات الصناعية في السودان
"دراسة ميدانية على المصنع الماليزي والمصنع المصري للحديد"

د. عبد المطلب عثمان محمود دليل*

د. محمد خليل حامد محمد**

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في اتخاذ القرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الدراسة الميدانية، وتضمن مجتمع الدراسة كلا من العاملين بالمصنع السوداني الماليزي والمصنع المصري للحديد والبالغ عددهم (٣٦٠) فرداً، حيث بلغت عينة الدراسة (٤٤) فرداً وباستخدام العينة القصدية التي وزعت على أساسها الاستبانات، استجاب منهم (٤٠) فرداً أي ما نسبته تقريباً (٩١%). توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أتاح استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة معلومات صحيحة ودقيقة لخفض التكلفة والرقابة عليها ومن ثم اتخاذ القرارات الإنتاجية السليمة، أدي استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي إلى زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية السودانية من خلال تمكين تلك الشركات على تقليل تكلفة المنتجات وإجراء التحسينات الإضافية لعمليات الإنتاج، إضافة إلى اتخاذ قرارات فعالة في عملية التخطيط الإنتاجي وتنفيذ المخطط الإستراتيجي للإنتاج. أوصت الدراسة بتطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة لما لها من أثر إيجابي على القرارات الإنتاجية ووقدرتها على تحقيق ميزة تنافسية إضافية.

* أستاذ المحاسبة والتمويل المساعد - كلية البيان للعلوم والتكنولوجيا.

** أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

الكلمات المفتاحية: التحليل الإستراتيجي للتكلفة، التخطيط الإستراتيجي، التنفيذ الإستراتيجي للعملية الإنتاجية.

Abstract:

This study aimed at explaining the impact of implementing the methods of strategic-cost analysis in decisions' making in industrial firms. The study depend on the analytical-descriptive approach and field study method, the study community included both the Sudanese Malaysian Factory and the Egyptian Iron Factory employees, whose number is (360) individuals. The study sample was (44) individuals. Based on intentional sample, upon which the questionnaires were distributed, the actual respondents were (40) individuals, i.e. nearly (91%). The study reached a number of results, including: The use of strategic-cost analysis methods provided relevant and accurate information that could effectively reduce and control costs and thus making sound productive decisions. The use of strategic analysis methods has increased the competitiveness of Sudanese industrial enterprises by enabling them to reduce the cost of products and to make additional improvements to production processes. In addition to, making effective decisions in the process of production planning and implementation of the strategic plan of production. The study recommended for application of modern cost management tools because of its positive impact on productive decisions and its ability to achieve additional competitive advantage.

Keywords: Strategic Cost Analysis, Strategic Planning, Strategic Implementation of Production Process.

المقدمة:

شهدت بيئة الأعمال الدولية المعاصرة العديد التطورات المتلاحقة في المجالات الاقتصادية والسياسة والاجتماعية، نتيجة للتوجه نحو حرية التجارة واستخدام تكنولوجيا المعلومات وظهور نظم صناعية جديدة تركز على الآلية الكاملة وتخفيض القوى العاملة، والتوجه إلي السوق الذي نشأ نتيجة تحول الأسواق تدريجياً من نمط أسواق البائع إلي نمط أسواق المشتري، لقد كان لتلك المتغيرات تأثير ملحوظ على الشركات التي تعمل في البيئة السودانية حيث أن ظروف البيئة الحديثة والمتغيرات الاقتصادية العالمية قد وضعت هذه الشركات أمام حتمية التفاعل مع البيئة المحيطة أو الخروج من السوق، كما واشتدت حدة المنافسة سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي، مما سبب في إيجاد تغيرات جوهرية في هيكل نظم التصنيع الحديثة والتحول من عنصر الكفاءة إلى عنصر الفعالية من خلال التركيز على كيفية تحقيق الميزة التنافسية، ولن تكون تلك الشركات قادرة على المنافسة إلا إذا انتهجت أساليب إدارية حديثة تتفق تماماً مع أهداف المنظمة في ظل البيئة الحديثة منها الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، خلق قيمة التوجه نحو خدمة المستهلك وحماية البيئة.

ونظراً للتوجه المتنامي نحو استخدام التكنولوجيا والمعلوماتية خاصة والذي انعكس بدوره على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ القرارات الإنتاجية، لذلك لجأت المؤسسات إلى تبني أفضل الطرق لأداء الأنشطة المختلفة والاستغناء عن الأنظمة التقليدية لمعالجة ومتابعة التكاليف وانتهاج طرق جديدة أكثر دقة وسرعة ومرونة وفعالية، الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام بالتكاليف باعتبارها أحد أهم عوامل النجاح في الشركات، هذا ما أعطاها بعداً إستراتيجياً في إدارتها لتقديم المعلومات اللازمة لخدمة اتخاذ القرارات الإنتاجية الإستراتيجية في الشركات الصناعية.

مشكلة الدراسة:

تنحصر مشكلة الدراسة معرفة في ما أثر تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في اتخاذ القرارات الإنتاجية في المنشآت الصناعية ؟ وللإجابة على هذا التساؤل ثمة تساؤلات أخرى تطرأ لاتخاذ قرارات إنتاجية فاعلة تتمثل في: هل يوجد تأثير لأساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة على معايير الإنتاج تعمل على اتخاذ قرارات إنتاجية فاعلة؟ هل هناك تأثير لأساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة على الإستراتيجيات الإنتاجية التي تواجه تطور نظام الإنتاج؟

أهداف الدراسة:

سعى الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية:
التعرف على مدى تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة والاستفادة منها في اتخاذ القرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية.
توضيح أثر أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ترشيد القرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

الأهمية العلمية:

- ١- الدور العلمي الذي يمكن أن تقدمها الدراسة في رفق المكتبات الأكاديمية نسبة لقللة الدراسات التي تناولت العلاقة بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة والقرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية.
- ٢- دعت المنظمات والهيئات بإعداد الدراسات حول أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتطورها.

الأهمية العملية:

١- تقييم تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في بيئة التصنيع الحديثة في السودان.

٢- إمكانية الاستفادة من نتائج الدراسة في تطبيق وتطوير أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في المؤسسات الصناعية حتى تتمكن من خلق ميزة تنافسية في الأمد الطويل.

فرضيات الدراسة: تختبر الدراسة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة وفاعلية القرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية.

الفرضية الثانية- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتنفيذ الإستراتيجيات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأكثر توافقاً مع أهداف الدراسة وإجراءاتها، ويقوم هذا المنهج على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويسهم في وصفها وصفاً دقيقاً يوضح خصائصها عن طريق جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها.

الدراسات السابقة:

- دراسة (محمود، ٢٠١٠م): هدفت الدراسة لبيان الدور الذي يمكن أن يؤديه مدخل التحليل الإستراتيجي في دعم المركز التنافسي للشركات. فرضت الدراسة إن سلسلة القيمة لا تمثل الأداء الرئيسي في إدارة وتحليل التكلفة الإستراتيجية، منظور إدارة التكاليف بعد فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار المنشأة لسياسة المنافسة أمراً غير مهم لعملية تحليل التكلفة، إن استخدام تحليل مسببات التكلفة لا يؤدي إلي زيادة قدرة المنشآت الصناعية التنافسية.

توصلت الدراسة إلى أن نظام تحليل التكلفة الإستراتيجية يتميز بتوسيع نطاق المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية مثل عوامل النجاح فهي تساعد في دعم المركز التنافسي لاتخاذ القرارات. أوصت الدراسة بالاهتمام بإعادة تأهيل وتدريب محاسبي التكاليف في المنشآت الصناعية السورية لتعريفهم على النظم والأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتطورات المستمرة.

- **دراسة (Hutaibat, 2011):** هدفت الدراسة إلى تقديم سلسلة القيمة إلى التعلم العالي والتعرف على مدى مساهمة سلسلة القيمة في خلق الميزة التنافسية للتعليم العالي وذلك على أساس الموارد والقدرات بالتطبيق على وزارة التعليم في الأردن. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث توصلت إلى عدة نتائج منها: أن أسلوب سلسلة القيمة لمحاسبة الإدارة الإستراتيجية يساهم في خلق الميزة التنافسية للتعليم العالي حسب الموارد المتاحة، وأن سلسلة تحليل القيمة يعد أداة فعالة للإدارة الإستراتيجية وتحليل التكاليف الإستراتيجية إذا ما توفرت المعلومات المناسبة. أوصت الدراسة بالاهتمام بتطبيق أسلوب سلسلة القيمة في المؤسسات المختلفة في المستقبل.

- **دراسة (El- Hwaity, 2013):** هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تكامل أدوات وأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم الميزة التنافسية. وبيان إمكانية تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها: عدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات الصناعية، وأهمية تطبيق مدخل إدارة الإستراتيجية وتحقيقه للعديد من المزايا على الرغم من وجود بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل، وأن الشركات تطبق أدوات وأساليب هذا المدخل بشكل مبسط دون إتباع إجراءات علمية ومنهجية

محددة.أوصت الدراسة ببذل الجهود لإعادة النظر في أنظمة التكاليف المطبقة في بعض الشركات الفلسطينية وتطويرها بما يواكب المتغيرات الحديثة في بيئة الأعمال.

- **دراسة (صباح، ٢٠١٤م):** هدفت الدراسة إلي التعرف على مدى استخدام شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذالقرارات ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليل. فرضت الدراسة عدد من الفرضيات هي: تستخدم شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة نظام تكاليف مطبق وفق أسس علمية محاسبية تلبى حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات، تستخدم شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة أدوات وأساليب مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية. توصلت الدراسة إلي أن نظام التكاليف المطبق في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة يعتمد على أسس علمية محاسبية تلبى حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات. أوصت الدراسة بضرورة تركيز اهتمام إدارات الشركات بمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل متكامل والسعي إلي ربط أدوات هذا المدخل بأهداف الشركة الإستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة وتعزيز قوتها التنافسية.

- **دراسة (أبو عنجة، ٢٠١٥):**هدفت الدراسة إلي تحديد أهم أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ومدى تطبيقها بالسودان.فرضت الدراسة أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية،هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب مسببات التكلفة (محركات التكلفة) وتخفيض التكاليف بالشركات الصناعية السودانية. توصلت الدراسة

إلى أهم النتائج منها: يعمل أسلوب تحليل القيمة على تخفيض التكاليف من خلال معالجة عيوب الطرق التقليدية لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية السودانية. أوصت الدراسة بالعمل على إشراك جميع التخصصات بالمنشأة لتطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أجل تصميم المنتج من زوايا مختلفة عن طريق البحث عن بدائل المواد الخام والأجزاء والعمليات والأنشطة الصناعية.

تطرقت الدراسات السابقة إلى عدة موضوعات ارتبطت بموضوع الدراسة منها: دور مدخل التحليل الإستراتيجي في دعم المركز التنافسي للشركات، التعرف على مدى مساهمة سلسلة القيمة في خلق الميزة التنافسية للتعليم العالي وذلك على أساس الموارد والقدرات، كما تناولت استخدام شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات. بينما تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها تعتبر الدراسة الأولى التي تناولت تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في مصانع الحديد الأجنبية في السودان- في حدود علم الباحثين، كما أنها سعت إلى توضيح العلاقة بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة واتخاذ القرارات الإنتاجية للمؤسسات الصناعية.

الإطار النظري

التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

التحليل الإستراتيجي للتكلفة أو الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مرادفين لمعنى واحد وهو تجميع وتحليل المعلومات المالية وغير المالية المستمدة من البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف الوصول إلى أفضل الإستراتيجيات التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية للمنشأة سواء في الأجل الطويل أو القصير (عبد العزيز، ٢٠١٣م). وتعتبر الإستراتيجيات عن الأساليب والأنشطة الفريدة والمتميزة

التي تخلق بها المنشأة قيمة، كما أن الميزة التنافسية تعني تحقيق قيمة أفضل للعميل مع تكلفة مماثلة أو أقل من المنافسين، ويشير بعض الكتاب إلي أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يمثل خليطاً أو مزيجاً لثلاثة أنواع من التحليلات وهي: تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة وتحليل الموقف التنافسي (فودة، ٢٠٠٩). وعُرف التحليل الإستراتيجي بأنه الوضع التنافسي للشركة مقارنة بمنافسيها ليس في نقطة زمنية واحدة ولكن بمرور الزمن واستخدام هذا التحليل في تطوير وتعديل هذه الإستراتيجية (عيد، ٢٠٠٦م). كما عُرف التحليل الإستراتيجي للتكلفة أنه فهم التكلفة الخاصة للشركة والموقف التكاليفي للشركة مقارنة بالشركات المنافسة (محمد، ٢٠١٢م). يُعبر التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربع للإدارة الإستراتيجية للتكاليف وهي (Smith , 2010):

١. صياغة الإستراتيجيات وتوصيل هذه الإستراتيجيات لكافة مسارات القيمة وخلايا العمل من خلال طريقة الإستراتيجية.
٢. تطوير وتنفيذ التكتيكات لتنفيذ الإستراتيجيات.
٣. تطوير وتنفيذ وسائل الرقابة للتحكم في نجاح خطوات التنفيذ و بالتالي النجاح في تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
٤. تحديد أساليب متابعة تنفيذ الإستراتيجيات والرقابة على الأداء بهدف التأكد من نجاح الإستراتيجية في تحقيق أهدافها.

دوافع ظهور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

تتمثل دوافع ظهور إدارة الإستراتيجية للتكلفة فيما يلي (Lisa, 2002):

- ١- المنافسة الشديدة والتطور التكنولوجي.
- ٢- الاهتمام برضاء الزبائن، تلبية رغباتهم وحاجاتهم من السلع والخدمات المميزة.
- ٣- بيئة التصنيع الحديثة والإدارة الإستراتيجية.

٤- التركيز على الجوانب الثقافية والبيئية.

أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

نتيجة لأسباب نشوء الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أصبح نظام إدارة التكلفة التقليدي لا يستطيع مواجهة هذه التغيرات حيث كان يركز هذا النظام اهتمامه الأساسي بتخفيض التكلفة دون النظر إلي تحقيق أهداف أخرى في المستقبل في حين يسعى مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة إلي تحقيق مجموعة من الأهداف منها(صالح، ٢٠١٤م):

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

التوجه الإستراتيجي:

وردت عدة مفاهيم للتوجه الإستراتيجي وأهمها أن التوجه الإستراتيجي يتضمن ثلاثة توجيهات بارزة هي: التوجه نحو الزبون؛ التوجه نحو المنافس؛ والتوجه نحو النقدية / المنتج (أبو زنت، ٢٠١١م). كما عُرف أيضاً بأنه مفهوم ثابت نسبياً في الطبيعة ويعكس نظرة عامة بيئتها، وأنه أيضاً عبارة عن رسم

جداول القرارات التي توجه لتكييف المنظمة وبشكل أيضاً السياسات والإجراءات الداخلية (Ingrid, 2015). وقد عرفت الكتابات في هذا الحين نظام معلومات لخدمات الأغراض الإستراتيجية بأنه نظام يوفر للإدارة العليا المعلومات التي يحتاجها كل في مرحلة من مراحل التخطيط الإستراتيجي (أمانى، ٢٠٠٦م).

أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة:

التحليل الإستراتيجي للتكلفة خليط ثلاثة أنواع من التحليلات هي:

١- تحليل الإستراتيجيات التنافسية

الإستراتيجيات التنافسية هي مجموعة من التصرفات التي يتم تصميمها لتحقيق مزايا تنافسية بالبيئة للمنتجات أو أسواق معينة ولأهداف معينة ويمكن للشركة أن تتبع أكثر من إستراتيجية تنافسية في وقت واحد، توجد ثلاث إستراتيجيات تنافسية أساسية يتم الاختيار بينها بناءً على ظروف المنافسة وقدرات الشركة، وهي (إبراهيم، ٢٠١٢):

أ- إستراتيجية التركيز: وتهدف هذه الإستراتيجية إلي التركيز على خط إنتاجي معين أو زيون معين أو سوق معين أو قطاع معين.

ب- إستراتيجية التمايز: تشتمل هذه الإستراتيجية على مجموعة من الأنشطة التي تقوم بها الشركة بهدف إضافة ميزة على منتجاتها حتى تميزها عن غيرها من المنتجات سواء في السعر أو الجودة أو التقنية.

ج- إستراتيجية قيادة التكلفة: تعتمد هذه الإستراتيجية على قدرة الشركة على تقديم خدماتها ومنتجاتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين دون المساس بجودتها، والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف عموماً هي التكلفة لدى المنافسين، وهيكل التكاليف في الشركات المنافسة، وذلك بهدف مقارنتها وتحليلها للوصول إلي أفضل هيكل للتكاليف يتناسب والموقف التنافسي لها في الأسواق (عيد،

٢٠١٤م).

٢- تحليل سلسلة القيمة

يعتبر تحليل سلسلة القيمة من الأدوات المهمة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وهي عبارة عن "مجموعة الوظائف المتتالية التي تضيف قيمة إلى المنتجات أو الخدمات بداية من المواد الأولية وحتى الاستعمال النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل (عيد، ٢٠١٤م). وتستخدم سلسلة القيمة كأداة لاختبار مدى مساهمة أنشطة الشركة في تحقيق مزايا تنافسية، فهي إجراء لاحق لقياس قدرة كلاً من عناصر القيمة على الإضافة إلى القيمة، حيث تكتشف نتائج القياس عن جوانب التميز أو القصور في القدرة الإستراتيجية للتكاليف على مستوى عناصر القيمة. تنقسم سلسلة القيمة إلى (Mostafa and Horun , 2011):

- **الأنشطة الأولية:** هي الأنشطة التي لها علاقة مباشرة في إنتاج وتوزيع السلع والخدمات في الشركة وتحدث قيمة وثن للمستهلك أو العميل أو هي النشاطات التي تساهم في عملية تحول مباشر لعمليات المنظمة.
- **الأنشطة الثانوية:** هي الأنشطة التي تدعم الأنشطة الأولية وتجعل عملية الإنتاج والتوزيع للسلع والخدمات الممكنة، بمعنى أنشطة دعم البنية التحتية الداخلية وتدعم العمل المخصص للنشاطات الأولية.

٣- تحليل مسببات التكلفة

يُعرف مسبب التكلفة على أنه "عامل يسمح بتفسير التغير في التكلفة، لذلك يجب وجود ترابط بين المسبب والنشاط، فمسبب التكلفة يسمح بتخصيص تكلفة النشاط بدقة على المنتجات النهائية" (القنة، ٢٠١٣). ويتم تقسيم مسببات التكلفة في أي منظمة وفقاً لأربعة مستويات منها: مسببات تكلفة على مستوى هيكل المنظمة يتم التحكم في هذا النوع من خلال دراسة مدى انسجامها مع إستراتيجية المنظمة ورؤيتها ورسالتها والغرض من وجودها، وذلك بتحديد العمليات والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف المنظمة وإستراتيجيتها مع المراجعة المستمرة

لمدى تحقق تلك الأهداف، أما مسببات تكلفة على مستوى أساليب وطرق التنفيذ فيتم التحكم فيها من خلال التفكير الانتقادي والتقييم المستمر لدى كفاءة أساليب وطرق الإنتاج وتصميم عمليات التصنيع أو تصميم المنتجات، والمسببات الهيكلية تتعلق بالقرارات الإستراتيجية التي تتخذها المنظمة وتتعلق بالنطاق، المدى، الخبرة السابقة، المستوى التقني ودرجة التعقيد في عملياتها. أما مسببات التكلفة التنفيذية فإنها ترتبط بقدرة المنظمة على التنفيذ الناجح لمتطلبات عملائها، وتتمثل في ستة عناصر هي مدى التزام العنصر البشري بالتطوير، إدارة الجودة الشاملة، مدى استغلال الطاقة، كفاءة تصنيع المصنع، مدى فاعلية تصميم المنتج ومكوناته ومدى الاستفادة المنظمة من العلاقات المتداخلة مع الموردين والعملاء. فتحليل مسببات التكلفة يقدم بيانات ومعلومات مالية وغير مالية، فالمالية منها تعكس العلاقة بين تكلفة النشاط مع مخرجاته مثل تكلفة الإنتاج المعيب وتكلفة مستوى الجودة، أما غير المالية تعكس مدى كفاءة أداء النشاط وجودة منتجاته (إبراهيم، ٢٠١٣).

التخطيط الإستراتيجي للعملية الإنتاجية:

يمر نظام الإنتاج في أيامنا الحالية تطورات كبيرة فأصبح ينظر له بنظرة ديناميكية تسمح بالتكيف مع تغيرات كل من المحيط والسوق، مكنت الوضعية الجديدة للمؤسسة من إجراء أبحاث عديدة داخل مجال الإنتاج، وهذا بتحليل المعطيات الأولية ووضع مخططات إستراتيجية خاصة بعمليات التصنيع تصف تطور الأنظمة الإنتاجية في المدى الطويل وحتى في المدى المتوسط، ليصبح احتياج حقيقي للمؤسسة، وتوضيحه يكون من خلال التطرق لخطوات تنفيذ المخطط الإستراتيجي للإنتاج، آثار التسيير الإستراتيجي على وظيفة الإنتاج، الدور الإستراتيجي لوظيفة الإنتاج والإستراتيجيات المرتبطة بمختلف أهداف الإنتاج (زهرابي، ٢٠٠٩م).

الدور الإستراتيجي لوظيفة الإنتاج:

في نهاية سنوات الستينات، ومع التزايد السريع لعدد المؤسسات خاصة في اليابان، ظهر مفهوم الإستراتيجية التنافسية والتي تركز أساساً على الامتياز في الإنتاج (جودة المنتجات، تقليص المهنة والمرونة) وبهذا برزت أهمية وضع لكل مؤسسة إستراتيجية تنافسية تناسبها، وتركيز الجهود لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وتتطلب عملية متابعة تلك الأهداف الربط بين مختلف وسائل المؤسسة (تسويق، تسيير مالي، تنظيم إنتاج،...) وأي خطأ في عالية الربط قد يعرض المؤسسة إلى خطر عدم مواجهة المنافسة، ومن خلال تطبيق العديد من المؤسسات لمخططات إستراتيجية على تسيير إنتاجها، يلاحظ العديد من الباحثين والمختصين في مجالات التسيير أن (زهراوي، ٢٠٠٩م):

١- قرارات الإنتاج ذات طبيعة إستراتيجية، وبالتحديد هي قرارات أكيدة خاصة بقدرات المؤسسة المرتبطة بقوة مع القرارات الإستراتيجية الأخرى (خاصة قرارات التسويق).

٢- تغيير معايير أداء الإنتاج، إذ في السنوات الأخيرة فقط وتحت الضغط التنافسي وتبعية مفهوم التسويق أضيف لمعيار تخفيض التكاليف معايير أخرى كالجودة، مهلة التسليم والمرونة.

٣- فعالية نظام الإنتاج لم تكن في جميع المجالات، إذ تفترض التزامات واتفاقيات في المجالات الأخرى كالمجال التكنولوجي، مجال سوق المستهلكين والمجال الإنتاجي. تؤكد وحسب تجربة أكبر المؤسسات الصناعية الأمريكية واليابانية وحتى الأوربية أن توجه الاهتمام بإستراتيجيات الإنتاج يؤدي إلى الاختيار الأفضل والمساعد في رفع كفاءة أداء المؤسسات، وهذا وفق معايير عديدة تجتمع أغلبها في ثلاثة معايير هي: التكلفة، المهلة والجودة.

التحليل الإستراتيجي للتكلفة واتخاذ القرارات الإدارية:

يُستخدم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في اتخاذ القرارات الإدارية؛ وذلك من خلال إتباع خمسة مراحل لاختيار بديل معين من البدائل المتاحة في عملية اتخاذ القرارات الإنتاجية هي (نوري وجمعة، ٢٠١٤):

١- **المرحلة الأولى:** تحديد القضايا الإستراتيجية المرتبطة بالقرار، وهي تساعد متخذ القرار على تحديد قائمة شاملة من الخيارات الإستراتيجية.

٢- **المرحلة الثانية:** تحديد المعيار الذي يستخدم في تحديد القرار، تكون عملية إعداد الأهداف قصيرة الأمد من القرارات السهلة التي تواجه المديرين عكس القرارات الإستراتيجية طويلة الأمد.

٣- **المرحلة الثالثة:** تحليل المعلومات الملائمة، في هذه المرحلة يتم تحليل التكلفة الملائمة وتحليل التكاليف الإستراتيجية.

٤- **المرحلة الرابعة:** انتقاء البديل الأفضل وتنفيذه، يتم اختيار البديل الأفضل بناءً على تحليل التكلفة الملائمة وتحليل التكاليف الإستراتيجية.

٥- **المرحلة الخامسة:** تقييم أداء القرار المنفذ، وذلك باستخدام التغذية العكسية لغرض تحديد علاقة القرار الحالي بالقرارات المستقبلية.

إجراءات الدراسة:

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بالمصنع السوداني الماليزي والمصنع المصري للحديد والبالغ عددهم (٣٦٠) فرداً، علماً بأن المصنعين متخصصين في الحديد الصلب، وتم اختيار عينة قصديه منهم (من العاملين في الإدارة العليا والأقسام المالية والإنتاجية) بلغ (٤٤) فرداً، وكان دافع الاختيار لهذه الفئة من العاملين قائماً على أساس أن مواقع عمل هؤلاء الأفراد تملّي عليهم مسئولية إدارة التكاليف الإنتاجية والمساعد في توفير المعلومات التي تدعم الموفق التنافسي

لمنظمتهم. تم توزيع استمارة الاستبانة على المستهدفين، وقد استجاب منهم (٤٠) فرداً حيث أعادوا الإستانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (٩١%) من أفراد عينة الدراسة.
أداة الدراسة:

تم الاعتماد على الإستانة، وهي أداة رئيسية في جمع البيانات، إذ روعي في صياغتها قدرتها على التشخيص وقياس المتغيرات الرئيسية للدراسة. وقد اعتمدنا في تحديد متغيراتها على العديد من الدراسات السابقة، فضلاً عن الاستفادة من آراء مجموعة من الأساتذة ضمن التخصص العلمي، إذ تم الأخذ بالملاحظات الجوهرية التي أبدوها، وإجراء التعديلات اللازمة عليها.
وصف الاستبانة:

أرفق مع الاستبانة خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبانة، واحتوت الاستبانة على قسمين رئيسيين:
القسم الأول: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.
القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (١٤) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، لا أرى لي، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات بواقع (٧) عبارات لكل فرضية.
قياس صدق وثبات فقرات الأداة:

- **الصدق الظاهري:** تم اختبار صدق أداة القياس وثباتها بإتباع العديد من المراحل والخطوات، بدءاً من عملية التحقق من صدق الأداة، بمعنى التأكد من أنها تصح لقياس ما وضعت من أجل قياسه، وذلك بالاعتماد على

الصدق الظاهري، حيث تم عرض الأداة على المحكمين من أصحاب الخبرة والتخصص، وتم تزويدهم بأهداف الدراسة وفرضياتها للاستشارة بها، وقد أبدوا آرائهم واقتراحاتهم، التي على أساسها استقرت على وضعها النهائي الذي تم توزيعه على عينة الدراسة.

- **الثبات الثبات الداخلي:** من أجل قياس صدق ثبات مقياس الدراسة، تم استخدام معامل ارتباط ألفا كرونباخ التي تعد مقبولة إحصائياً عندما تكون هذه القيم مساوية أو أكبر (٠.٦) (جودة، ٢٠٠٨). وقد كانت قيمة ألفا كرونباخ مساوية لـ ٠.٦٢٧ وبما أنها أكبر من ٦٠% فهي مقبولة إحصائياً.

جدول رقم (١)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبانة

الفقرات	Alpha de Cronbach
الفرضية الأولى	٠.٦٠٠
الفرضية الثانية	٠.٦٢١
الإستبانة كاملة	٠.٦٢٧

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وكانت التحليلات كالاتي: الإحصاءات الوصفية من المتوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري والتباين، واختبار (ت) لعينتين مستقلتين وذلك لمعرفة الدلالة الإحصائية للفرق بين متوسطات درجات أفراد العينة للمتغيرات المختلفة، واختبار (ف) لأكثر من عينتين وذلك لمعرفة الدلالة الإحصائية للفرق بين عدة متوسطات درجات أفراد العينة

للمتغيرات المختلفة (جدول تحليل التباين)، واختبار (مربع كاي) للاستقلالية واختبار جودة المطابقة ومعامل ارتباط بيرسون العزمي.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: المصنع السوداني الماليزي والمصنع المصري.

- الحدود الزمانية: ٢٠١٦م.

تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

أولاً- وصف خصائص العينة:

جدول رقم (٢): خصائص عينة الدراسة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
العمر	أقل من ٣٠ سنة	٩	٢٣%
	٣٠ - ٤٠ سنة	١٣	٣٣%
	٤١ - ٥٠ سنة	١٥	٣٨%
	أكبر من ٥٠ سنة	٣	٦%
المؤهل العلمي	دراسات عليا	٥	١٢.٥%
	بكالوريوس	٣٠	٧٥%
	دبلوم	٥	١٢.٥%
التخصص العلمي	محاسبة	٢٠	٥٠%
	تكاليف	١٢	٣٠%
	إدارة أعمال	٦	١٥%
	أخرى	٢	٥%
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	١٠	٢٥%
	٥ - ١٠ سنوات	١٤	٣٥%
	١١ - ١٥ سنوات	٦	١٥%
	١٦ فأكثر	١٠	٢٥%

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م.

يشير الجدول رقم (٢) إلى أن أفراد عينة الدراسة الذين تتراوح أعمارهم بين ٣٠ سنة وأقل من ٤٠ سنة يمثلون ٣٣% وأن الذين تتراوح أعمارهم بين ٤٠ سنة وأقل من ٥٠ سنة بلغ نسبتهم ٣٨% من العينة. ومن الملاحظ أن ٧٥% من العينة حاصلين على بكالوريوس وأن أعلى نسبة تكرر جاءت في فئة المحاسبة بنسبة بلغت ٥٠% وهذا مؤشر على قدرة المجيبين على فهم أسئلة الإستبانة، ومن الملاحظات المهمة أن مستوى خبرة عينة الدراسة مرتفع، حيث تجاوز النصف ممن تعدت خبرتهم السنوات العشر.

إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى:

نصت الفرضية الأولى على الآتي: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة وفاعلية القرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية". للتحقق من تلك العلاقة فقد استخدمت التكرارات والنسب المئوية لمعرفة الإجابات الإيجابية والإجابات السلبية والجدول أدناه يوضح ذلك:

الجدول (٣) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على عبارات

الفرضية الأولى

م	العبرة	مستوي الموافقة - التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	لا أرى لي	لا أوافق بشدة
١	تساعد أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في اتخاذ القرارات المتعلقة بحركات تكاليف الإنتاج.	14 70%	6 30%	-	-
٢	تمكن أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة من خفض التكلفة والرقابة عليها خلال مراحل الإنتاج.	13 65%	7 35%	-	-
٣	تساعد أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة الإدارة في استخدام معلومات التكاليف بغرض اتخاذ القرارات الإنتاجية.	٢٦ 65%	٨ 20%	٦ 15%	-
٤	تسهم أساليب التحليل الاستراتيجي في المقارنة بين أداء المؤسسات المطبقة لها وأداء المنافسين في السوق.	١٢ 30%	٢٠ 50%	٨ 20%	-
٥	تعمل سلسلة القيمة على دعم القرارات الإنتاجية من خلال أنشطتها الأولية والثانوية.	٢٨ 70%	٨ 20%	٤ 10%	-
٦	تعتمد المؤسسات الصناعية أساليب التحليل الاستراتيجي في اتخاذ القرارات الإنتاجية مما يزيد من قدرتها التنافسية.	٢٦ 65%	٨ 20%	٦ 15%	-
٧	تؤدي أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى خفض تكاليف توقف العمل نتيجة أسباب فنية بالإنتاج.	٢٦ 65%	١٤ 35%	-	-

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

من الجدول رقم (٣) يتضح أن إجابات المستطلعين قد تركزت في الخيارين أوافق بشدة وأوافق، مما يعطي إشارة إلى اتجاهاتهم نحو علاقة تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة بالقرارات الإنتاجية.

ثانياً: إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية :

نصت الفرضية الثانية على الآتي: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتنفيذ الإستراتيجية الإنتاجية في المؤسسات الصناعية". للتحقق من تلك العلاقة فقد استخدمت التكرارات والنسب المئوية لمعرفة الإجابات الإيجابية والإجابات السلبية والجدول أدناه يوضح ذلك:

الجدول (٤) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبرة	مستوي الموافقة - التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	لا أرى لي	لا أوافق بشدة
١	تعمل أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة على دعم إستراتيجية تسيير الإنتاج في المؤسسات الصناعية.	١٦ 40%	١٢ 30%	١٢ 30%	-
٢	تساعد أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تنفيذ المخطط الاستراتيجي للإنتاج المرتبط بعملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الصناعية.	٢٨ 70%	٤ 10%	٦ 15%	٢ 5%
٣	يرتبط التسيير الاستراتيجي للإنتاج بالقرارات الخاصة بالإنتاج في المؤسسات الصناعية.	٢٦ 65%	٨ 20%	٦ 15%	-
٤	تساهم أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في الرفع المستمر لعدد المنتجات من حيث الجودة في المؤسسات الصناعية.	١٢ 30%	٢٠ 50%	٨ 20%	-
٥	تعمل أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة على تخفيض حياة المنتجات لاسيما مهلة الإنتاج والتسليم.	٢ 5%	٢٦ 65%	١٠ 25%	٢ 5%
٦	تدعم أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة معايير أداء الإنتاج والضغط التنافسي في المؤسسات الصناعية.	٢٦ 65%	٨ 20%	٦ 15%	-
٧	تمكن أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة من بلوغ قرارات فعالة في عملية التخطيط الإنتاجي في المؤسسات الصناعية.	٢٦ 65%	١٤ 35%	-	-

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

من الجدول رقم (٤) يتضح أن إجابات المستطلعين قد تركزت في الخيارين أوافق بشدة وأوافق، مما يعطي إشارة إلى اتجاهاتهم نحو علاقة تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة بتنفيذ الإستراتيجية الإنتاجية.

نتائج اختبار الفرضية الأولى:

نصت الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة وفاعلية القرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية".

هدفت هذه الفرضية إلى بيان أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة والقرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية، تم استقصاء عينة الدراسة لمعرفة آرائهم حول عدد من المتغيرات الموضحة في الجدول رقم (٥) وذلك بالإجابة على العبارات المتعلقة بهذه الفرضية وتم حساب المتوسطات الحسابية الموزونة (قوة الإجابة) والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة عن عبارات الفرضية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول (٥)

نتائج اختيار الفرضية الأولى

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قياس العبارة		قيمة مربع كاي	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الاحتمالية	التفسير
				الدرجة	الوسيط				
١	تساعد أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في اتخاذ القرارات المتعلقة بحركات تكاليف الإنتاج.	4.70	0.47	5	موافق بشدة	3200	1	0.01	دال إحصائياً
٢	تمكن أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من خفض التكلفة والرقابة عليها خلال مراحل الإنتاج.	4.65	0.49	5	موافق بشدة	1800	1	0.18	غير دال إحصائياً
٣	تساعد أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة الإدارة في استخدام معلومات التكاليف بغرض اتخاذ القرارات الإنتاجية.	4.50	0.76	5	موافق بشدة	9100	2	0.01	دال إحصائياً
٤	تسهم أساليب التحليل الإستراتيجي في المقارنة بين أداء المؤسسات المطبقة لها وأداء المنافسين في السوق.	4.10	0.72	4	موافق	2800	2	0.24	غير دال إحصائياً
٥	تعمل سلسلة القيمة على دعم القرارات	3.55	0.99	4	موافق	1800	3	0.00	دال إحصائياً

الإنتاجية من خلال أنشطتها الأولية والثانوية.									
٦	تعتمد المؤسسات الصناعية أساليب التحليل الاستراتيجي في اتخاذ القرارات الإنتاجية مما يزيد من قدرتها التنافسية.	4.50	0.76	5	موافق بشدة	9100	2	0.00	دال إحصائياً
٧	تؤدي أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى خفض تكاليف توقف العمل نتيجة أسباب فنية بالإنتاج.	4.65	0.49	5	موافق بشدة	1800	1	0.18	غير دال إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

من الجدول رقم (٥) يتبين الآتي:

- ١- أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى تراوحت بين (3.55-4.70) وهذه المتوسطات أغلبها قريبة جداً إلى الوزن (5)، وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة مؤيدون بشدة صحة الفرضية لعل السبب في ذلك يعود بأن أفراد العينة رجحوا أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة والقرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري للإجابات على عبارات الفرضية بين (0.47-0.99)، وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

٢- إن النتائج في الجدول (١) تعني أن كل أفراد العينة متفقون على قبول الفرضية وإن كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة يمكن تحديدها من خلال تطبيق إختبار مربع كآي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية.

٣- فالجدول المشار إليه أعلاه يشير إلى أن قيمة مربع كآي الاحتمالية (المعنوية) لدلالة الفروق بين إجابات المفحوصين المختلفة على الفرضية الأولى تتراوح ما بين (0.00- 0.24)، وأنمعظم هذه القيم أقل من مستوى معنوية (0.05)، وذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الإجابات .

مما تقدم يلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة باختلاف خصائصهم يرون أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة والقرارات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية. ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن الشركات الصناعية محل الدراسة تتسم باستخدام الأساليب الحديثة للتحليل الإستراتيجي مما ساهم في توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الإنتاجية، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (البشتاوي، جريه، ٢٠١٥).

نتائج اختبارالفرضية الثانية

نصت الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتنفيذ الإستراتيجية الإنتاجية في المؤسسات الصناعية".

هدفت هذه الفرضية إلى بيان أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتنفيذ الإستراتيجية الإنتاجية في المؤسسات الصناعية بين لأفراد عينة الدراسة (المبحوثين)، وللتحقق من صحة هذه الفرضية،

تم استقصاء عينة الدراسة لمعرفة آرائهم حول عدد من المتغيرات الموضحة في الجدول رقم (٦) وذلك بالإجابة على العبارات المتعلقة بهذه الفرضية وتم حساب المتوسطات الحسابية الموزونة (قوة الإجابة) والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة عن عبارات الفرضية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول (٦) نتائج اختبار الفرضية الثانية

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قياس العبارة		قيمة مربع كاي	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الاحتمالية	التفسير
				الوزن	الدرجة				
١	تعمل أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة على دعم إستراتيجية تسخير الإنتاج في المؤسسات الصناعية.	4.10	0.85	4	موافق	0.400	2	0.82	غير دال إحصائياً
٢	تساعد أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تنفيذ المخطط الإستراتيجي للإنتاج المرتبط بعملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الصناعية.	4.45	0.95	5	موافق	22000	3	0.00	دال إحصائياً
٣	يسرّطب التسخير الإستراتيجي للإنتاج بالقرارات الخاصة بالإنتاج في المؤسسات الصناعية.	4.05	0.95	4	موافق	5200	3	0.00	دال إحصائياً
٤	تساهم أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في الرفع المستمر لعدد المنتجات من حيث الجودة في المؤسسات الصناعية.	3.85	1.35	4	موافق	11000	4	0.00	دال إحصائياً
٥	تعمل أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تخفيض حياة المنتجات لاسيما مهلة الإنتاج والتسليم.	3.65	1.27	4	موافق	65000	3	0.01	دال إحصائياً
٦	تدعم أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة معايير أداء الإنتاج والضغط التنافسي في المؤسسات الصناعية.	3.85	1.21	4	موافق	3600	4	0.16	غير دال إحصائياً
٧	تمكن أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة من بلوغ قرارات فعالة في عملية التخطيط الإستراتيجي في المؤسسات الصناعية.	4.45	0.51	4	موافق	0.200	4	0.66	غير دال إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠١٦م
من الجدول رقم (٦) يتبين للباحث الآتي: أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية تراوحت بين (3.65- 4.45)، وهذه المتوسطات أغلبها قريبة جداً إلى الوزن (4)، وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة مؤيدون علي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتنفيذ الإستراتيجية الإنتاجية في المؤسسات الصناعية.

١- تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.51- 1.35)، وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها.

٢- أن النتائج في الجدول (٢) تشير إلى وجود فروقاً ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة إجراء اختبار مربع كأي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية.

٣- كانت نتائج الاختبار أن قيمة مربع كأي الاحتمالية إجابات المفحوصين المختلفة على عبارات الفرضية الثانية كانت (0.00) ومعظم هذه القيم أقل من مستوى معنوية (0.05). واعتماداً على ذلك فإن تأكد عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الإجابات.

مما تقدم يلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة باختلاف خصائصهم يرون أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتنفيذ الإستراتيجية الإنتاجية في المؤسسات الصناعية. ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن نظام التكاليف المطبق حالياً في الشركات الصناعية محل الدراسة يدعم تنفيذ الإستراتيجية الإنتاجية من خلال ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (١٠) – ديسمبر ٢٠١٧م

الأجل بالأهداف قصيرة الأجل. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (بن سعيد وأحمد،
٢٠١٣).

النتائج والتوصيات:

النتائج:

- اتاحت أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة معلومات صحيحة ودقيقة لخفض التكلفة والرقابة عليها واتخاذ القرارات الإنتاجية.
- أدي استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي إلى زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية السودانية من خلال تمكين تلك الشركات على تقليل تكلفة المنتجات وإجراء التحسينات الإضافية لعمليات الإنتاج.
- بينت النتائج أن تطبيق أسلوب سلسلة القيمة إضافة قيمة للعمليات الإنتاجية من خلال أنشطتها الأولية والثانوية المتعلقة بالعمليات الإنتاجية.
- تبني الشركات الصناعية السودانية لأساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة ساهم في الرفع المستمر لعدد منتجاتها من حيث الجودة في الشركات الصناعية.
- أن أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة مكن الشركات الصناعية السودانية من بلوغ قرارات فعالة في عملية التخطيط الإنتاجي وتنفيذ المخطط الإستراتيجي للإنتاج.

التوصيات:

- من خلال النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بما يلي:
- اهتمام إدارة الشركات السودانية بتطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة لما لها من أثر إيجابي على القرارات الإنتاجية وتحقيق ميزة تنافسية إضافية.
- تأسيس قسم تكاليف بالشركات الصناعية السودانية محل الدراسة تعني بتطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة.
- تأهيل المحاسبين في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية وذلك باعتماد دورات في الخطة التدريبية تستهدف رفع قدراتهم في مجال الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.
- إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول:
 - أثر تطبيق أساليب التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين جودة الخدمات في المؤسسات الخدمية.
 - العلاقة بين تطبيق أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية في مصانع البسكويت السودانية.

المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم، خالد عدلي أحمد. (٢٠١٣). دور التحليل الإستراتيجي للتكاليف في زيادة الميزة التنافسية للشركات في ظل بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة النيلين، ٢٠١٣م، ص ٧٠.
٢. إبراهيم، محمود أحمد. (٢٠١٠). التحليل الإستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية. مجلة تنمية الرافدين، العراق: جامعة الموصل، مجلد ٣٢، العدد ١٠١، ص ٩٨.
٣. البشتاوي، سليمان حسين وجريه، طلال سليمان. (٢٠١٥). أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. مجلة الدراسات العلوم الإدارية، الأردن: الجامعة الأردنية، المجلد ٤٢، العدد الأول، ص ١٨١.
٤. بن سعيد، أمين وأحمد، غدار. (٢٠١٣). دور إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر: جامعة الوادي، المجلد الأول، العدد السادس، ص ٨.
٥. جمعة، أبو عنجة محمود عبد الله. (٢٠١٥). أساليب التحليل الإستراتيجي ودورها في تحقيق التكاليف في الشركات الصناعية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
٦. زهراوي، عفاف. (٢٠٠٩). نمذجة وتقييم أداء الطرق الإنتاجية الحديثة في الشركات الصناعية الجزائرية باستخدام شبكات تيري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، الجزائر: جامعة منتوري، ص ٧٣.

٧. صالح، صباح فوزي. (٢٠١٤). الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسفية في قطاع غزة، رسالة في المحاسبة غير منشورة، غزة: الجامعة الإسلامية، ص ٤٠.
٨. عبد العزيز، أحمد سعيد. (٢٠١٣). دراسة تحليلية لقياس مدى تكامل نظام المحاسبة المرنة والتحليل الإستراتيجي في إدارة التكلفة (دراسة تطبيقية على مشروعات الطاقة الجديدة والمتجددة)، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، مصر: جامعة قناة السويس، ص ١٣٥.
٩. عيد، أماني رمضان إبراهيم. (٢٠٠٦). منظور التحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف ترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية في ظروف البيئة الحديثة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، مصر: جامعة طنطا، ص ٧٤-٨٢.
١٠. فودة، شوقي السيد. (٢٠٠٧). إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخصيص تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٤، العدد الثاني، ص ١٧٨.
١١. القنة، أحمد سعد عبد العزيز. (٢٠١٣). دراسة تحليلية لقياس مدى تكامل نظام المحاسبة المرنة والتحليل الإستراتيجي في إدارة التكلفة، دراسة تطبيقية على مشروعات الطاقة الجديدة والمتجددة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، مصر: جامعة قناة السويس، ص ٤٨.
١٢. ماجدة أبو زنت، أثر التوجيه الإستراتيجي في أخلاقيات الأعمال، دراسة استكشافية، الأمانة العامة لمجلس الأعيان، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن والسيون، السنة الخامسة، ٢٠١١م.

١٣. محمد، محمد الفيومي. (٢٠١٢). المحاسبة الإستراتيجية (التقييم المالي لأداء الشركات، محاسبة المسؤولية، تكاليف الجودة، أسعار التمويل، نظرية القيود، إستراتيجيات وطرق التسعير). الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، ص ٢١٦.

١٤. نوري، حيدر شاكر وجمعة، محمود حسن. (٢٠١٤). تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية. مجلة البحوث الإنسانية، العراق: جامعة ديالى، العدد ٦٣، ص ٢٨٩.

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية:

1. El- Hwaity, Abeer M., (2013), “**Strategic Cost Management to Maximize the Value of the Organization and Its Competitive Advantage**”, Islamic University, Gaza.
2. Hutaibat, Khalid Abed, (2011), “Value Chain for Strategic Management Accounting in Higher Education”, **International Journal of Business and Management**, Vol. 6, No. 11, Amman, Jordan.
3. Ingrid Lumley and MalinGergely , (2015), “**The Value Perspective in Strategic Cost management**”, Master Degree Project in Accounting , University of Gothenburg , School of Business , Economics and law , P 140.
4. Lisa M.Ellram, (2002),“**Strategic Cost Management in the Supply Chain: A Purchasing and Supply Management Perspective**”, Arizona State University. P 64.
5. Mostafa Kirli and HorunGumas, (2011),”The Implementation of Strategic Management Accounting Based on Value Chain Analysis: Value chain”**Accounting Studies**,Vo13,NO. 1, P 152.
6. Simth , Kim Langfiled.(2000).Strategic Management Accounting How far Have We Come in 25 Years. **Accounting Auditing and Accountability Journal**.Vol. 21,NO.2, P 204.