

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع

### الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية

د. حمدي شحده محمود زعرب

كلية التجارة - قسم المحاسبة

الجامعة الإسلامية - غزة

**ملخص:** تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى تطبيق شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية، ولإنجاز ذلك قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية، مستخدماً في ذلك قائمة معدة خصيصاً لهذا الغرض، حيث تم توزيع (24) استبانة، اعتمدت جميعها لغايات التحليل.

وقد تبين من نتائج الدراسة أن مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية يؤدي دوراً رئيساً في الوحدات الاقتصادية- بغض النظر عن نشاطها- حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية، وتعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل، وأن استخدام إدارة التكلفة الاستراتيجية في تقييم واتخاذ قرارات الاستثمار في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات يدعم تطوير مراحل تقييم القرارات الاستثمارية، وأن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بشكل مبسط وبدون اتباع خطوات منهجية ومنظمة لاتباع الأدوات الاستراتيجية لإدارة التكلفة.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات والاقتراحات منها: الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف واستخدام أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية وذلك لتخفيض التكاليف وتحسين المركز التنافسي للشركة، وضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة القائم على خطوات منهجية واضحة بين شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين حتى يمكنها من مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة.

**الكلمات الدالة:** إدارة التكلفة الاستراتيجية، شركات قطاع الخدمات، بورصة فلسطين، البيئة التنافسية.

## **An Integral Approach of Managing the Strategic Cost to Support the Competitiveness Capabilities of Service Companies Listed in Palestinian Stock Exchange: A Field Study.**

**Abstract:** The study aimed at highlighting the extent of applying strategic cost management approach by service companies listed in Palestinian stock exchange. The researcher conducted a field study using a questionnaire specifically designed for this purpose. A sum of 24 questionnaires were distributed, collected and analyzed.

The study conclusions revealed that the strategic cost management approach played a main role in economic units regardless of their activities, since it helped in performing managerial processes. In addition, it operated independently and in a balanced manner to connect the strategic long-term objectives with short-term objectives. The use of strategic cost management in evaluating investment decisions in light of Technology Information System would support the development of the evaluation stages of investment decisions. Further, the service companies listed in Palestinian stock exchange do not use a systematic methodology in using strategic tools for cost management.

The paper presented many recommendations including: companies should consider strategic cost analysis. They should use strategic cost management tools to reduce cost and improve companies' competitive position. They should publish the theoretical and applied thought of cost strategic management concept in order to be able to face dramatic and dynamic changes in the contemporary business environment.

**Key words:** cost strategic management, service sector companies, Palestinian stock exchange, competitive environment.

#### مقدمة:

يمثل تطوير عملية الرقابة وتخفيض التكاليف أحد أهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر الإداري والمحاسبي المعاصر في ظل التغيرات الملحوظة والمتلاحقة في خصائص بيئة الأعمال المعاصرة الاقتصادية المحلية والعالمية، فمع ظهور التكتلات والتحالفات الإقليمية والنمو السريع للشركات متعددة الجنسية، ومع دخول بعض الدول في اتفاقيات التجارة الدولية وعولمة التجارة وحريتها وخاصة التجارة الإلكترونية، لقد كان لتلك المتغيرات تأثير بالغ الأهمية على الشركات الفلسطينية حيث إن ظروف البيئة الحديثة والمتغيرات الاقتصادية العالمية قد وضعت هذه الشركات التي تهدف للبقاء 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 تغييرات جوهرية في هيكل نظم التصنيع الحديثة والتحول من عنصر الكفاءة إلى عنصر الفعالية من خلال التركيز على كيفية تحقيق ميزة تنافسية.

ولمواكبة الاستخدام المتنامي لتكنولوجيا المعلومات والانتشار المتزايد للتجارة الإلكترونية فإن الأمر يتطلب البحث من قبل الشركات عن طريقة أفضل لأداء الأنشطة المختلفة للشركة لتحقيق مزايا تنافسية من خلال تطبيق نظم إدارية حديثة لتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات وباعتبار نظام المحاسبة الإدارية من الأنظمة التي تقدم للإدارة معلومات لازمة لخدمة

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

أغراضها، فإن عند تصميمها لا بد من الأخذ بعين الاعتبار لكل التطورات لكي تقدم معلومات مناسبة.

### مشكلة الدراسة:

شهدت السنوات الأخيرة تغيرات جوهرية في بيئة الأعمال، منها زيادة حدة المنافسة العالمية والتقدم التكنولوجي المستمر في طرق الإنتاج وتقديم الخدمات واللجوء إلى النظم الإنتاجية وزيادة الاعتماد على الوسائل الآلية، وتطور تكنولوجيا الإنتاج وتعدد رغبات المستهلكين وغيرها من الظواهر، أدت إلى خلق تحديات كبيرة للشركات الفلسطينية لقدرتها على المنافسة لذلك أصبح من الواجب التوجه نحو تخفيض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينها حتى يصبح بالإمكان منافسة تلك المنتجات والمحافظة على حصة الشركة السوقية، ولا يتم ذلك إلا من خلال اتباع أنظمة تكاليف وفق أسس علمية دقيقة للحصول على المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية، وترتب على ذلك زيادة الطلب على مخرجات أنظمة التكاليف المتطورة لاستخدامها في مجالات عديدة مثل تصميم المنتجات، وتحديد المواطن التي تحتاج إلى تحسين مستمر، والاستفادة من مفاهيم إدارة الجودة الشاملة (TQM)، والحاجة إلى مخرجات أنظمة التكاليف ليس مقصوراً على المنشآت الصناعية فقط، بل تكون الحاجة لمخرجاته لكافة الشركات بغض النظر عن طبيعة نشاطها، حيث تتوقف القدرة التنافسية للشركات الفلسطينية على التطور في النظم التكاليفية والتخطيطية لهذه الشركات، والسؤال المطروح ما مدى تبني مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية من قبل شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين؟ ويتفرع منه الأسئلة التالية:

- هل يحقق نظام التكاليف المطبق حالياً في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين الأهداف الاستراتيجية للشركة؟.
- هل نظم التكاليف المطبقة في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين توفر المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات والتي تتواءم مع متطلبات البيئة التنافسية؟.
- ما مدى قيام شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة؟.
- ما مدى قيام شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد الأنشطة التي تقوم بها لإنتاج (تقديم) الخدمة؟.
- ما مدى قيام شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحليل الميزة التنافسية للشركة؟.

## د. حمدي زعرب

- ما مدى قيام شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة؟.
- ما مدى قيام شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة؟.
- ما مدى قيام شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة على أساس المواصفات؟.

### أهمية الدراسة:

تتمثل الأهمية العلمية والعملية لهذه الدراسة في النقاط التالية:

- تتناول هذه الدراسة أحد أهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر الإداري والمحاسبي وهي قضية تطبيق نظم إدارة التكلفة الاستراتيجية.
- تستمد هذه الدراسة أهميتها في أن تخفيض تكلفة المنتج خلال مراحل دورة حياته يعتبر من أهم البحوث والدراسات التي تحوز على اهتمام الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى البقاء والاستمرار وتحقيق الميزة التنافسية التي تعتمد على المدخل الحديث لإدارة التكلفة الاستراتيجية.
- ندرة وحادثة الكتابات والجهود البحثية التي تناولت إدارة التكلفة الاستراتيجية في الوحدات الاقتصادية في فلسطين عامة وفي شركات قطاع الخدمات بشكل خاص.

### أهداف البحث:

يهدف البحث إلى:

- دراسة وتحليل مدى مساهمة نظم التكاليف المطبقة حالياً في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة.
- دراسة وتحليل مدى مساهمة نظم التكاليف المطبقة حالياً في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين في توفير المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات والتي تتواءم مع متطلبات البيئة التنافسية.
- بيان أهمية مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين.
- إجراء دراسة استكشافية عن مدى قيام شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية.

### فرضيات الدراسة:

**مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات**

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية التي سيجري اختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات منها:

**الفرضية الأولى:**

يحقق نظام التكاليف المطبق حالياً في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين الأهداف الاستراتيجية للشركة.

**الفرضية الثانية:**

نظم التكاليف المطبقة في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين توفر المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات والتي تتواءم مع متطلبات البيئة التنافسية.

**الفرضية الثالثة:**

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة.

**الفرضية الرابعة:**

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد الأنشطة التي تقوم بها لإنتاج (تقديم) الخدمة.

**الفرضية الخامسة:**

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحليل الميزة التنافسية للشركة.

**الفرضية السادسة:**

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة.

**الفرضية السابعة:**

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

**الفرضية الثامنة:**

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة على أساس المواصفات.

**منهجية الدراسة:**

حتى يتمكن الباحث من تحقيق أهداف الدراسة اعتمد على أسلوبين:

## د. حمدي زعرب

**الأول:** أسلوب الدراسة النظرية: حيث تم الاعتماد على العديد من المراجع والدراسات السابقة والكتابات العربية والأجنبية المتاحة والمرتبطة بموضوع الدراسة بشكل مباشر أو غير مباشر وذلك بغرض تحليل تلك الدراسات والكتابات واستخلاص ما قد تتطلبه هذه الدراسة من بيانات أو معلومات.

**الثاني:** أسلوب الدراسة الميدانية: والذي يسعى الباحث من خلالها إلى جمع البيانات وتحليلها بهدف اختبار فروض الدراسة وذلك من خلال اتباع المنهج الوصفي التحليلي وسيتم بمشيئة الله القيام بالدراسة الميدانية على شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين.

### مجتمع الدراسة وعينتها:

يتألف مجتمع الدراسة من كافة شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين البالغ عددها حتى تاريخ إعداد هذه الدراسة 12 شركة، ونظراً لصغر حجم المجتمع فلقد غطت الدراسة كافة مفردات المجتمع، ولقد تم توزيع أربعة وعشرين استبانة بواقع استبانتين لكل شركة.

### طرق جمع البيانات وأساليب تحليلها والبرامج المستخدمة:

تم جمع البيانات الأولية والثانوية بالأدوات التالية:

- 1- الكتب والدوريات والرسائل الجامعية؛ وذلك بهدف بناء الإطار النظري للبحث.
- 2- الاستبانة التي أعدت خصيصاً لهذا الغرض، بهدف الحصول على بعض البيانات غير الموثقة كتابة.

عند تحليل بيانات الدراسة الميدانية بهدف اختبار فرضياتها سوف يستخدم الباحث - بمشيئة الله - الأساليب الإحصائية الكمية في التحليل؛ مثل: المتوسطات الحسابية والنسب المئوية، واختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test) من أجل اختبار الفرضيات، مستخدماً البرنامج الإحصائي SPSS.

### خطة الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة وانطلاقاً من فروضها واستكمالاً لما سبق الإشارة إليه سيتم - بمشيئة

الله - تناول الجوانب التالية:

أولاً: الدراسات السابقة.

ثانياً: الإطار النظري لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية.

رابعاً: الدراسة الميدانية.

خامساً: النتائج والتوصيات.

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

الدراسات السابقة:

دراسة Cooper & Chew (1996):

بحثت دراسة كل من Cooper & Chew خصائص نظم إدارة التكلفة في ظل البيئة الاقتصادية التنافسية، وتوصلت الدراسة إلى أن الكثير من الشركات تعتمد في تخطيط تكاليفها أساساً على ردود أفعال ما يقوم به المنافسون، الأمر الذي يجعل هذه الشركات دائماً في حالة فقد القدرة على إحداث المبادرة من جانبها عن طريق تقديم منتجات جديدة ذات مستويات عالية الجودة ولها مستويات أداء وظيفي مرتفعة في ظل تقليل التكاليف إلى أقل حدٍ ممكن.

دراسة الغنام (2002):

يتمثل الهدف الرئيس لهذا البحث في إبراز دور التكاليف الاستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للموانئ البحرية المصرية حيث خلص غنام إلى أن التكاليف الاستراتيجية تلعب دوراً بارزاً في زيادة فاعلية التخطيط الاستراتيجي في الموانئ البحرية المصرية، كما أن هناك إمكانية لتطبيق أدوات التكلفة الاستراتيجية على معظم الموانئ البحرية المصرية للوصول إلى أسواق الملاحة الدولية لكي تتمكن تلك الموانئ من المنافسة العالمية.

دراسة النشار (2003):

يتناول هذا البحث تحديد دور مدخل تحليل مسببات التكاليف ليس فقط في مجال قياس تكلفة المنتجات كل على حدة ولكن أيضاً لأغراض إدارة التكلفة إستراتيجياً بفعالية أكبر وقد تمثل الهدف الأساسي للبحث في تطوير نطاق تحليل مسببات التكاليف بما يكفل تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة، خاصة الأدوات ذات التوجه الإستراتيجي، وقد تبين من الدراسة التطبيقية على بعض الشركات الصناعية المصرية من التخصصات المختلفة أنه ليس هناك ما يعوق تبنى المداخل الحديثة لإدارة التكلفة خاصة ذات التوجه الإستراتيجي بما يمكنها من زيادة قدرتها التنافسية ومواجهة تحديات المنافسة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

دراسة Watson (2003):

وجهت هذه الدراسة اهتماماً نحو تقييم استراتيجيات إدارة تكلفة الدواء في الشركات المملوكة ملكية عامة من خلال تقديم إطار عمل يغطي خمسة جوانب تتمثل في تقييم محركات التكلفة في قطاع الأدوية بصفة عامة وتقييم الاستراتيجيات البديلة لوصف هذه المحركات وتقييم تأثير الملاك والظروف السياسية وتحديد تكلفة تنفيذ الاستراتيجية التي تم الأخذ بها وأخيراً تقييم المنافع المالية المتوقعة للاستراتيجية المختارة ثم بلورة الدراسة في النهاية مجموعة الأهداف التي تحكم العمل في قطاع الأدوية والاستراتيجيات التي يمكن الاختيار فيما بينها للوصول إلى كل هدف.

د. حمدي زعرب

دراسة عبد الصادق (2005):

هدفت الدراسة إلى الكشف عن حقيقة العلاقة بين أحد المداخل الحديثة في علم التكاليف وهو الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من ناحية وأحد المداخل الحديثة في التحليل المحاسبي الاستراتيجي لدخل التشغيل من ناحية أخرى في الشركات المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك انخفاض في الاهتمام بتحليل تكاليف دورة حياة المنتجات التي تقدمها كل شركة واقتصار الاهتمام على المتطلبات التسويقية اللازمة لكل مرحلة في دورة الحياة، وأن هناك تأثيراً إيجابياً لمدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على دخل التشغيل.

دراسة المحمود والرزق (2005):

تناول البحث مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد وتم التوصل إلى أن هناك اتفاقاً بين آراء المسؤولين في تلك الشركات على: المتطلبات التي تدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها، كما اتفقت تلك الآراء على المظاهر التنافسية للشركة المساهمة، في حين تباينت تلك الآراء فيما يتعلق بكل من العوامل المؤثرة في درجة المنافسة، والعوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة، والدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها، والطرق التي يمكن أن تدعم القدرة التنافسية للشركة، وأثر المنافسة على محاسبة التكاليف.

دراسة الرشيد (2006):

تهدف الدراسة إلى اقتراح مدى استخدام مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تطوير فعالية اتخاذ قرارات الاستثمار في ظل بيئة الأعمال الالكترونية المعاصرة في الشركات المصرية التي تتناول التجارة الالكترونية، ولقد توصلت الدراسة إلى أن شركات عينة الدراسة تقوم بشكل مبسط وبدون اتباع خطوات منهجية ومنظمة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة التنافسية بالرغم من انتشار المعرفة النظرية والأكاديمية عن هذا المدخل مما يدل على عدم توافر البيئة المناسبة لتطبيق هذا المدخل، ووجود فجوة كبيرة بين البحوث العملية والنظرية والتطبيق العملي تجلت في عدم المعرفة الكاملة بمدخل التكلفة الاستراتيجية، وأوصت الدراسة ضرورة تبني أهداف ومفاهيم جديدة في محاسبة التكاليف للتوافق مع البيئة الصناعية الحديثة.



## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

دراسة فودة (2007):

هدف فودة من دراسته محاولة تقديم إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيم في الشركات الصناعية ببيئة التصنيع الحديثة في مصر، ولقد بينت الدراسة أن التحليل الاستراتيجي للشركة يساعد على حسن توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة، كما وبينت أن هناك صعوبة في تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكلفة أو أحد أدواته (سلسلة القيمة) نظرا لعدم توفر الكفاءات الفنية والإدارية اللازمة لتطبيق هذا النظام، وأوصت الدراسة بضرورة نشر وتوضيح الإطار الفكري والاستكشافي الخاص بأسلوب التكلفة المستهدفة وأدوات تحجيم التكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بين الشركات الصناعية المصرية، وضرورة سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي.

دراسة Ibusuki & Kaminski (2007):

قام كل من Ibusuki & Kaminski ببناء نموذج لتطوير المنتج في صناعة السيارات وذلك من خلال هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة من خلال تطوير المراحل الثلاثة للانتاج (الفكرة والتخطيط والتصميم) وتطبيق هندسة القيمة، وكما بينت الدراسة أنه في حال تطبيق النموذج فإنه سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج وتحقيق النوعية التي تتلائم مع احتياجات العملاء واستراتيجية الشركة.

دراسة منصور (2008):

هدفت دراسة منصور إلى مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية وما هي أسباب عدم تطبيقه؟ حيث تم إجراء دراسة على ميناء بور سعيد، وبينت الدراسة أن تطوير النظام المحاسبي التكاليفي المطبق بالمنظمة الخدمية يوفر معلومات تكاليفية سليمة يمكن اعتماد إدارة المنظمة عليه في اتخاذ القرارات التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وأن من أهم المشكلات التي تواجه المنظمة الخدمية مجال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والأساليب المدعمة له ما يلي: مقاومة العاملين ورفضهم لكل ما هو جديد في التطوير التكنولوجي والأساليب المعاصرة، وطول الوقت المستغرق لإنهاء إجراءات الحصول على الخدمة، وعدم أخذ الاعتبارات التسويقية للخدمة في الاعتبار.

د. حمدي زعرب

#### دراسة التمي (2009):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الأثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في أربع شركات صناعية في الموصل، وتوصل التمي من خلال دراسته إلى وجود فجوة كبيرة واضحة بين الجانب العلمي للبحوث والدراسات والجانب الميداني لتطبيق أساليب إدارة التكلفة في المنشآت مجتمع البحث، وعدم فاعلية تنمية الوعي التكاليفي وضعف مقومات تطبيق وتفعيل أساليب إدارة التكلفة بشكل عام في المنشآت التي جرت عليها الدراسة، وأوصى التمي بضرورة الاهتمام بالبحوث والدراسات العلمية والميدانية الموجهة نحو تكامل أساليب إدارة التكلفة وخاصة لأسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة مع باقي الأساليب والأدوات لتطوير مخرجات نظم التكاليف.

#### دراسة ناصف (2010):

هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية تطبيق أساليب ومدخل خفض التكلفة لتحديد مدى كفاءتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الصناعية والاقتصادية الحديثة، حيث طبقت هذه الدراسة على عينة من شركات قطاع الأعمال في مصر، وقد أسفرت الدراسة عن أن محاسبي التكاليف والمدراء الماليين يدركون تأثير شدة المنافسة على استخدام أساليب خفض التكلفة بشكلها التقليدي، وأن مدخل قياس التكلفة بشكله التقليدي لا يعكس طبيعة تكلفة المنتجات في بيئة الصناعة الحديثة التي تتسم بتعدد منتجاتها، وأن الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة متمثلة في مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط ومدخل التكلفة المستهدفة ومدخل التحسين المستمر ومدخل دورة تكلفة المنتج لا يحل محل أو يغني عن وجود مدخل نظام التكاليف التقليدي ولكنها تتكامل معه، وأوصت الدراسة إلى بضرورة تبني أساليب حديثة لخفض التكلفة تواكب تطورات بيئة الصناعة الحديثة المتقدمة للوصول إلى خفض الحقيقي والمستمر للتكلفة وذلك بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الأساليب التي تطبقها المنظمة لخفض التكلفة.

#### دراسة سيد (2010):

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فاعلية التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (تكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقاييس الأداء المتوازن، أسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أدائها ودعم مركزها التنافسي وتوصلت الدراسة إلى وجود

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم أداء الإستراتيجية (مقاييس الأداء المتوازن، وأسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أدائها ودعم مركزها التنافسي، وأوصت الدراسة بتطبيق النموذج المقترح للتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في منظمات الأعمال الصناعية المصرية بما يساعد على تدعيم الميزة التنافسية لها.

دراسة علي (2010):

كان الهدف من دراسة علي هو استطلاع آراء عينة من محاسبي ومديري ورؤساء أقسام التكاليف ورؤساء القطاعات المالية في عدد من الشركات الصناعية العاملة في مجالات وقطاعات متعددة بمدينة الاسكندرية ومدينة برج العرب ومنطقة العامرية بشأن مدى تطبيق تلك الشركات لمفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، ومدى تطبيقهم لأدوات إدارة التكلفة، وقد خلص علي إلي أن غالبية الشركات محل الدراسة تطبق مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بشكل جزئي وغير كامل، وأوضحت النتائج أن غالبية الشركات تعتمد علي أسلوب واحد أو أسلوبين أو على الأكثر ثلاثة أساليب من أساليب إدارة التكلفة وهي مطبقة بشكل جزئي أيضاً، وقد أوصت الدراسة ضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة القائم علي خطوات منهجية واضحة بين الشركات الصناعية المصرية حتى تتمكن من مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة وحتى تستطيع التصدي لموجات المنافسة الشديدة.

التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع التكاليف الاستراتيجية ومدى استخدامها في عملية اتخاذ القرار وما هي العوامل المؤثرة على تطبيقها وبيان أهميتها؟ ورغم الجوانب المختلفة التي تناولتها الدراسات السابقة تأتي هذه الدراسة في محاولة لدراسة مدى إدراك القائمين على شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لمفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية- التي تعمل في ظل ظروف بيئية واقتصادية ذات طبيعة خاصة تختلف عن تلك التي أجريت عليها الدراسات السابقة- وسيتم الاستفادة من الدراسات السابقة في تصميم استبانته تتناسب مع ظروف تلك الشركات، واستخلاص البيانات والمعلومات التي تتطلبها هذه الدراسة.

د. حمدي زعرب

### الإطار النظري لإدارة التكلفة الاستراتيجية:

#### مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية:

تعد الإدارة الاستراتيجية للتكلفة أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يقدم المعلومات التي تساعد الإدارة علي تحقيق زيادة في الأرباح وتدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل للوحدات الاقتصادية، وكذلك المعلومات التي تحتاج إليها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء واكتساب رضاهم بجانب تخفيض التكاليف في ذات الوقت، ويضم مدخل إدارة التكلفة مجموعة من الأدوات التي قد يستخدم أحدها منفرداً لدعم قرار محدد أو قد تستخدم معاً لدعم العملية الإدارية ككل للوحدة الاقتصادية عند تخطيط ورقابة تكاليف الأنشطة المرتبطة بتحقيق الأرباح في الأجل القصير، وتدعيم القدرة التنافسية من خلال الاستراتيجيات ذات الأجل الطويل (Hansen and Mowen, 2006, p487)

وإدارة التكلفة الاستراتيجية هي: عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة والتحكم فيها على مدار دورة حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة إلى أدنى حد لها، مع التركيز أيضاً على تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف تقديم منتجات (خدمات) بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء، وتعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم بهدف تحسين الوضع الاستراتيجي للمنشأة وإيجاد ميزة تنافسية متواصلة باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها (علي، 2010، 15)، وإدارة التكلفة الاستراتيجية هي: عبارة عن مجموعة من الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها، فهذه الأساليب يمكن أن تستخدم بمفردها لتدعيم هدف محدد أو تستخدم معاً لخدمة الأهداف العامة وأنشطة الشركة، فمجموعة أساليب إدارة التكلفة التي تستخدم معاً لخدمة الأهداف العامة وأنشطة الشركة تسمى بنظام الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (Hilton et al, 2008, p.5).

#### التطورات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على نظم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

يتميز العصر الحالي بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، وحرية التجارة الدولية، كما أنه عصر التطور الهائل في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات وانتشار ما يسمى بالبيئة الصناعية الحديثة (فخر والدليمي، 2002، 5)، حيث ظهر في عالم الإنتاج تقنيات حديثة وتطورات جذرية بحيث انتشر استخدامها ومنها: نظم التصنيع المرنة، ونظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي، ونظام الإنتاج في الوقت المناسب، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أدت هذه التطورات إلى وجود فجوة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبيئة تطبيقها مما استوجب ضرورة تطوير أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية حتى تتلاءم مع ظروف بيئة وتقنيات الإنتاج الحديثة (حسين، 2000، 175).

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

وقد أثرت تلك النظم على مفاهيم وإجراءات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الجوانب التالية (عبد الرحمن، 2004، 2-12):

- الانتشار السريع للتكنولوجيا والمعرفة والتي تمثلت في استخدام الآلات بدلاً من الأيدي العاملة، والتي أدت إلى أن يتم تنظيم الدورة الإنتاجية بناء على خطوات منطقية مرتبة وليس وفقاً لتجهيز وتنظيم الأفراد، والتخطيط للمنتجات والأرباح والتكاليف لإدارة دورة الحياة الأقصر للمنتج و مواجهة التغيرات السريعة.
- انخفاض تكلفة العمل المباشر.
- زيادة العمالة والتكاليف غير المباشرة.
- انعدام العلاقة المباشرة بين حجم الإنتاج وعنصر العمل البشري مما أدى إلى انخفاض نسبة التكاليف المتغيرة بحيث تكاد تقتصر على عنصر المواد.
- زيادة تكلفة التجهيزات الآلية ومن ثم زيادة التكلفة الثابتة.
- زيادة مستويات الجودة نتيجة الاعتماد على التجهيزات الآلية دون تدخل العنصر البشري وبالتالي الحاجة إلى مقاييس ومؤشرات للرقابة على الجودة.
- انخفاض مستويات المخزون نتيجة الجدولة الآلية والمناولة الآلية للمواد الخام والإنتاج تحت التشغيل.
- يتطلب التدعيم المستمر لتحسين وتطوير الجودة مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تقيس الجودة بحيث تكون لها نفس أهمية ومكانة المقاييس المالية.
- اشتداد حدة المنافسة سواء في السوق المحلي أو على مستوى الأسواق العالمية.
- زيادة الاهتمام بالأهداف الاستراتيجية للشركة.
- التغير في أذواق المستهلكين وتحديد أولوياتهم حيث يطلب المستهلكون الأكثر تعقيداً منتجات ذات مستويات جودة أفضل ووظائف وصفات أكثر أسعار يمكن تحملها، أدى ذلك إلى استنتاج أن سياسات خفض الجودة أو رفع الأسعار كأساس لزيادة الربحية لا يمكن اعتبارها سياسات ناجحة خاصة في الأجل الطويل.

أوجه الاختلاف بين المدخل التقليدي لإدارة التكلفة والمدخل الحديث لإدارة التكلفة الاستراتيجية (العفيري، 2010، ص15):

- يركز المدخل الحديث على المقاييس المالية وغير المالية على حد سواء بينما يركز المدخل التقليدي على المقاييس المالية.
- يهدف المدخل الحديث إلى عملية التحسين والتطوير لخفض التكلفة وتقديم منتجات (خدمات) متميزة بمعنى أن المدخل الحديث لا يكتفي بالوصول إلى الهدف وتحقيقه وإنما يعمل دائماً وباستمرار على عملية التحسين والتطوير بينما المدخل التقليدي يسعى دائماً لتحقيق الهدف وعدم تجاوزه.
- يهتم المدخل الحديث بتحليل تكاليف الجودة في حين المدخل التقليدي يتجاهل تحليلها.
- المدخل الحديث قادر على ضبط الجودة ورقابتها خلال فترات مالية متتالية بينما المدخل التقليدي غير قادر على ضبطها على الوجه المطلوب.
- المدخل الحديث يتبنى معايير بحيث تكون نسبة الإنتاج المعيب تبلغ صفرًا أما في المدخل التقليدي ونظراً لاعتماده على المعايير التي تسمح بوجود نسبة تلف مسموح به وتحميل تكلفته على الإنتاج الجيد فإن ذلك يؤثر سلباً على تكلفة المنتج.
- يعتمد المدخل التقليدي على نظرية التكاليف الكلية في تحميل التكاليف غير المباشرة ومن ثم عدم تجنب انحرافات الحجم المناسب مما يؤثر على تكلفة المنتجات ويتم التركيز على وقت الإنتاج بغض النظر عما إذا كان الإنتاج مطابقاً أو غير مطابق لمواصفات المعيارية وهذا من شأنه أن يؤثر على المستوى المتميز للجودة بينما في المدخل الحديث فإن عملية استيعاب التكلفة غير المباشرة ليست الهدف الأساس وبالتالي أصبح تحليل الانحرافات قليل الأهمية وفقاً لهذا المدخل.
- يركز المدخل التقليدي فقط على المعلومات الخاصة بالنتائج المالية بينما يركز المدخل الحديث على النتائج غير المالية بالإضافة إلى تركيزه على المعلومات المالية.
- المدخل الحديث أكثر موضوعية من المدخل التقليدي بسبب المنهج العلمي في تحديد الأهمية النسبية للمعايير والمؤشرات المستخدمة.
- المدخل التقليدي لا يتلاءم مع البيئة الصناعية الحالية؛ لأنها تحاول مراقبة التكلفة والتحكم في الجودة بعد الانتهاء من إنتاج المنتج، كما تحاول الوصول إلى نقطة توازن مؤقتة وتركز داخلياً على الكفاءة وحل المشاكل بأسلوب تراكمي وليس بأسلوب شامل، بينما يركز المدخل الحديث على الأسلوب الشمولي لحل المشاكل بحيث يكون التركيز داخلياً على بناء فرق

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

العمل المتكاملة المكونة من ممثلين؟ للوظائف المختلفة بالشركة ويساعد ذلك فى معالجة المشكلة من وجهات نظر مختلفة؟ وحلها بصورة جذرية وشاملة، كما يلزم أيضا التركيز خارجياً على بناء علاقات طويلة الأجل مع الموردين والعملاء وغيرهم من الشركات ذات الصلة حتى يمكن خلق وجهة نظر مشتركة متكاملة لحل المشاكل.

أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية:

### أولاً: نظام التكاليف المبني على الأنشطة: Activity Based Costing

يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة من التطورات المستحدثة في مجال محاسبة التكاليف، وظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وقد بدأ التوسع في استخدامه منذ عقد الثمانينات، وطبقته العديد من الشركات في الولايات المتحدة وأوروبا وخاصة في قطاع الصناعة (فرح، 1995)، (Kooper and Kaplan, 1998) ثم انتشر استخدامه في كثير من دول العالم العربي وكان اهتمام المحاسبين ينصب على ضرورة الاهتمام بمسببات التكلفة (العلكاوي، 2004، 75) ولقد أثبتت الدراسات أن الشركات التي طبقت هذا النظام أجمعت على أنه يسهم في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية والتأثير على قرارات التسعير (Turney and Alan, 1992)، وقد كان ظهوره نتيجة طبيعية للانتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف التقليدي، لقصوره في توفير معلومات مهمة لمتخذي القرارات فأصبح نظام التكاليف المبني على الأنشطة أداة مهمة لتحقيق الأهداف فهو يسعى لإيجاد علاقة مباشرة بين تكاليف أداء الأنشطة بالمنظمة والمنتجات والعملاء والمستفيدين من تلك الأنشطة (الشيخ، 2001، 154)، ويعرف نظام التكلفة المبني على الأنشطة: بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساساً على الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنظمة أو المنشأة وتصمم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المحدثة لها تحمل بداية على الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعاً لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة (حسين، 2004، 104)، ويمتاز نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بما يلي (سامي، 2000، ص392-393):

- يهتم نظام تكاليف الأنشطة بالمقاييس المالية فضلاً عن المقاييس غير المالية.
- يساهم هذا النظام في توفير معلومات تكاليف دقيقة عن الموارد المتاحة المستفدة، وكذلك الأنشطة وتكلفة المنتجات والخدمات مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات ذات جودة في مجالات التسويق والتسعير.

## د. حمدي زعرب

- تحسين الأداء من خلال تحليل الأداء لمجموعة من الأنشطة ويتم العمل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص أو التقليل من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- يحقق هذا النظام الرقابة على عناصر التكاليف عند المنبع.
- يوفر معلومات دقيقة تلائم القرارات الاستراتيجية.
- يهتم هذا النظام بالتركيز على الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة للشركة.
- إن تطبيق هذا النظام يساهم في تقديم كثير من المعلومات عن الأنشطة من أجل تحسين أداء هذه الأنشطة والعمليات التي تؤديها المنظمة ورفع جودة المنتجات، والعمل على خفض تكلفة هذه الأنشطة.
- يحقق نظام تكاليف الأنشطة الموضوعية في تحديد تكلفة موضوعات التكلفة، سواء كانت هذه الموضوعات نهائية كالمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنظمة، أو كانت موضوعات وسيطة كالأنشطة ومراكز التكلفة.
- يعتبر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة تدعيماً لمفهوم المشاركة والعمل بروح الفريق من خلال تحقيق الاتصال والمشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالشركة، وتحسين وظائف التخطيط والرقابة ورفع الكفاءة.

### ثانياً: نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب: (JIT) Just in Time Production system

يعتبر نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب أحد الاستراتيجيات الحديثة المتقدمة في مجال الإنتاج، والذي يقوم على تخفيض مستويات المخزون إلى حدها الأدنى سواء كان ذلك بالنسبة للمواد الخام أو الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام، وذلك على اعتبار أن تراكم المخزون يعني تحميل الشركة تكاليف مرتفعة يمكن تجنبها إذا وصل المخزون أدنى مستوى، وهذا يتطلب استلام المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل في الوقت المحدد لبدء العملية الإنتاجية وليس قبل ذلك، وأنه فوراً بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية يتم تسليم الإنتاج التام مباشرة إلى مراكز البيع أو العملاء في الوقت المحدد، بمعنى أن رصيد المخزون يقترب إلى الصفر سواء كان من مخزون المواد الأولية أو من مخزون الإنتاج تحت التشغيل أو من مخزون؛ الإنتاج التام، ففي هذه الحالة تكون الشركة قد تخلصت من عنصر مهم من عناصر التكلفة ألا وهو تكلفة المخزون، لأنه في الأنظمة التقليدية يحتل المخزون أهمية كبرى في الشركات الصناعية والتجارية، وبالتالي تكون المنشأة قد تخلصت من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون التي لا تضيف أي قيمة جديدة للمنتج، ونتيجة لذلك تنخفض تكلفة الإنتاج مما يساعد الإدارة على المنافسة في السوق من خلال تخفيض



### مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

الأسعار (جمعة، 2000، ص651)، ويمكن تلخيص المنافع التالية في حال تطبيق سياسة الشراء في الوقت المناسب (الجمال ونور الدين، 2005، ص176):

- تخفيض حجم مخزون المواد الأولية والإنتاج التام لأقل حد ممكن وكمية الأموال المستثمرة فيه وفي المباني اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة.
- تخفيض تكاليف النقل ومناولة المخزون.
- ازدياد إيرادات المبيعات نتيجةً لسرعة الاستجابة للعملاء.
- تخفيض عدد موردي المواد الخام، حيث تتفق المنشأة مع الموردين ذو السمعة الطيبة والموثوق بهم على توريد المواد الأولية لها في الوقت المحدد من قبلها.
- إعادة تنظيم خطوط الإنتاج بحيث يتم تجميع الآلات اللازمة لتنفيذ العملية الإنتاجية في عدة مجموعات تقوم كل مجموعة بإنتاج حجم إنتاجي محدد.

### ثالثاً: إدارة الجودة الشاملة: Total Quality Management

يعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة، وهو يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي تهدف إلى تحسين نوعية الإنتاج والخدمات وتحقيق الأداء الأفضل وتخفيض نسب الفاقد والعمل على كسب رضا العملاء (الفضل ونور، 2002، ص15)، وتعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها: منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات (الدرادكة والشبلي، 2002، ص18)، وتطبيق نظام الجودة الشاملة يحقق المزايا التالية (العزاوي، 2005، ص68):

- يمثل تطبيق نظام الجودة الشاملة سلسلة من الفعاليات المتواصلة والمتابعة التي تسمح للشركة بتحقيق أهدافها وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح والاستثمار الأمثل لمواردها.
- تعزيز الموقع التنافسي للشركات من خلال التركيز على تقديم السلع والخدمات ذات الجودة العالية.
- التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية.
- العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل.

### رابعاً: بطاقة الأداء المتوازن (BSC) Balanced score card:

بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن أداة فعالة لتحويل رسالة الشركة وسياساتها واستراتيجياتها إلى مقاييس (Horngren et al, 2000, p24)، وهي تعتبر أداة لترجمة رؤية واستراتيجية مجردة إلى مقاييس وأهداف محددة (جودة، 2008، ص277)، وهي عبارة عن نظام شامل لقياس

#### د. حمدي زعرب

الأداء الإستراتيجي للمنشآت الصناعية وتحتوي على مجموعة شاملة من مقاييس الأداء، وذلك بالنظر لأداء المنشأة من أربع جوانب وهي: جانب الأداء المالي، وجانب العلاقات مع العملاء، وجانب العمليات الداخلية، وجانب الموارد البشرية (فوده، 2003، ص273)، وتطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن يحقق عدة مزايا للشركة منها ( جمعة وآخرون، 2005):

- تربط بين السبب والنتيجة من خلال الخريطة الاستراتيجية لتعكس كيفية تقوية هذه الروابط وتحديد طبيعتها.
  - تقوم بترجمة رؤية الشركة واستراتيجيتها إلى أهداف وخطط عمل تشغيلية.
  - تعمل على التوازن بين المقاييس المرجعية التي تشير إلى أداء سابق والمقاييس الإرشادية التي تقود أو تحفز الأداء مثل قياس معدلات الشكاوي.
  - تعمل على التوازن بين المقاييس الموضوعية كالمقاييس المالية والمقاييس التي تخضع للحكم الشخصي كالمقاييس الخاصة برضى العملاء.
  - تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل إدارة وإمكانية مساءلتها.
  - تعد أساساً جيداً لاتخاذ القرار فالمعلومات التي يوفرها النظام تساعد الإدارة في اتخاذ القرار المناسب.
  - العمل بتوازي في جميع المستويات وبين جميع الأنشطة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة.
  - تساعد على اكتشاف نقاط الضعف في أداء الدوائر المختلفة مما يساعد في معالجة القصور.
  - التنسيق بين مختلف أقسام الشركة وقيامها بالعمل بصورة متوازنة معاً لتحقيق النتائج والأهداف من خلال تحسين قدرات الشركة.
  - تعمل على التوازن بين المقاييس الداخلية والمقاييس الخارجية، وبين المقاييس قصيرة الأجل والمقاييس طويلة الأجل.
  - القدرة على تحليل وقياس العمليات والأنشطة.
  - ربط أهداف الشركة بنظام الحوافز.
  - إنجاز أهداف الشركة بأكثر الأساليب فاعلية وكفاءة.
- خامساً: مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات:**

يستخدم أسلوب المحاسبة عن التكاليف على أساس المواصفات لتتبع وتجميع وتحليل تكاليف الأنشطة والعمليات تبعاً لخصائص ومواصفات المنتج، وهو يعتبر من الأساليب المستحدثة في مجال إدارة التكلفة ويمكن من خلاله تحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، حيث يهدف إلي توفير نوعية جديدة وملائمة من المعلومات الداعمة للقرارات الإدارية، بالإضافة إلي تحسين فعالية

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

الأداء وتحقيق كفاءة استخدام الموارد بغرض تعظيم القيمة الكلية للشركة بما في ذلك قيمة العملاء، كما يساهم في تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تلبية رغبات العملاء بالحصول علي منتج بمواصفات تعكس قيمة معينة من وجهة نظرهم (عبد الرحمن ، 2003، ص 107)، وتكمن الأهمية الاستراتيجية لأسلوب المحاسبة عن التكاليف علي أساس المواصفات في التالي (علي، 2010، ص63):

- يساعد في دراسة وتخطيط التكاليف من المنظور الإستراتيجي حيث يتم تحديد معايير التكلفة لكل مواصفه مستقلة في ظل العديد من الاعتبارات المؤثرة على هيكل التكلفة مثل الربط بين تكاليف تنفيذ المواصفات، ومستويات الجودة المستهدفة، والمنافع المتوقعة من كل مواصفة، بالإضافة إلى هيكل التكلفة لدى المنافسين مما يحقق مصداقية وموضوعية في التكاليف المتنبأ بها.

- يتوافق هذا الأسلوب مع المفهوم الحديث للتسويق وهو التوجه بالسوق حيث يعتبر العامل الرئيس لنجاح المنشأة هو قيامها بتحديد حاجات ورغبات المستهلكين والعمل على إشباعها بفعالية وكفاءة تفوق المنافسين.

- يعتبر أسلوب المحاسبة عن التكاليف على أساس المواصفات من الدعائم الأساسية لتطوير نظام معلومات التكاليف وتحسين جودة مخرجاته التي تمثل مدخلات لاتخاذ القرارات المختلفة، فهو يمثل من ناحية قاعدة بيانات أساسية لدى الشركة يتم تطويرها وتحديثها أولاً بأول بما يطرأ من تغييرات في المواصفات ومستوياتها نتيجة التغير في التكنولوجيا المستخدمة أو نتيجة التغير في احتياجات المستهلكين أو تغير سياسات الشركة، الأمر الذي يترتب عليه توفير الكثير من الجهد والوقت والتكلفة عند دراسة التغيرات المتعلقة بالمنتج ومواصفاته وتأثيراتها على التكلفة.

- يوفر مدخل تحليل المواصفات في مجال ترشيد القرارات الإدارية المختلفة بما يجعله أداة تساهم في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال خفض التكلفة في مراحل دورة حياة المنتج مع تحقيق متطلبات المستهلك من حيث جودة المواصفات.

- يساعد على تخفيض تكلفة المنتج عن طريق الاستفادة من الطاقات غير المستغلة وتحديد التوليفة المثلى من مستويات تحقيق كل مواصفة من مواصفات المنتج الأمر الذي يحقق أكبر منفعة ممكنة للمنشأة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء في نفس الوقت.

- إن إدارة التكلفة وفقاً لهذا الأسلوب تبدأ في المراحل الأولى من مراحل دورة حياة المنتج مثل مرحلة التخطيط والتصميم باعتبارهما أهم المراحل التي يمكن خفض التكلفة فيها، حيث

## د. حمدي زعرب

يمكن فيها التأثير بشكل كبير علي التكلفة بما يحقق وفورات كبيرة في تكلفة المراحل التالية من مراحل دورة حياة المنتج.

- تحديد تكلفة وحدة المنتج بدقة بالإضافة إلي تحديد الحد الأدنى والحد الأقصى لهذه التكلفة.
- دراسة مدي إمكانية تخفيض التكاليف دون التأثير علي مبيعات المنظمة.
- توفير واكتشاف وإتاحة الفرص التي من شأنها تحسين المنتجات وزيادة منفعة المستهلك.
- إجراء تحليل لكل من ربحية المنتج في الأجل القصير، واستراتيجيات المنظمة في الأجل الطويل، بما يحقق للمنظمة مزايا تنافسية مستمرة.

### سادساً: التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها: أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من خلال مراحل دورة حياة المنتج" ( Horngren, et al, 1997, 1070)، وعرفت بأنها: أداة تستخدم أثناء دورة التخطيط وتقود عملية المفاضلة بين التصميمات البديلة للمنتج والعملية الإنتاجية لاختيار البديل الذي يمكن من إنتاجه بتكلفة تسمح بتحقيق مستوى عال من الأرباح في ضوء معطيات محددة وهي سعر السوق المقدر للمنتج وحجم المبيعات المستهدف والوظائف المستهدفة للمنتج" (Kaplan & Atkinson, 1997, 222)، وعرفت التكلفة المستهدفة بأنها: أسلوب لدعم القدرة التنافسية من خلال الحفاظ على عوامل الاستمرارية للشركة (الجودة والسعر والأداء) في الحدود التي يقبلها العملاء (Pierce, 2002, 31) كما وعرفت بأنها: أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج (Cooper & Slagmulder, 2002, 5)، ويهدف تطبيق التكلفة المستهدفة إلى (منصور، 2008، 371):

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها وهو الهدف الأساس لأسلوب التكلفة المستهدفة.
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للعميل.
- تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة.
- يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للشركة في رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للشركة.

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

- إدارة تشكيلة المنتجات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي يتم مقارنة تكلفة المنتج بها.

### سابعاً: مدخل هندسة القيمة: (Engineering Value)

يعرف مدخل هندسة القيمة: المحاولة الجادة لربط التكلفة بالإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة النوعية (Romani,1997,p.27)، ويعتبر أحد أنظمة الإنتاج المميزة، حيث إنه يعمل على تخفيض التكاليف ورفع الأداء وزيادة الخصائص الوظيفية للمنتجات، بالإضافة إلى أنه يهتم بدعم وزيادة التعاون مع الموردين بما يعود بالنفع والفائدة على الشركة والموردين، وهو يقوم بعملية التخفيض في التكاليف عن طريق التحليل لمكونات المنتج ووظائفه بطريقة علمية يستطيع من خلالها التعرف على الأجزاء التي يجب أن يحتوي عليها المنتج وتلك التي يجب أن تحذف وتستبدل بأخرى أفضل منها، ويبدأ نظام هندسة القيمة عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم (Gagne and Discenza, 1993,68)، ويركز على مواصفات المواد الخام واستهلاكها بهدف الوصول إلى تصميم عدة بدائل للمنتج يحقق كافة الوظائف الضرورية من وجهة نظر العميل وبأقل تكلفة ممكنة ويسعى لتخفيض التكلفة أثناء التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات الجديدة، فالجانب المهم في برامج هندسة القيمة هو أن هدفها ليس تدنية تكاليف المنتج ولكن تحقيق مستوى معين من التكلفة (Cooper, 1994, p87).

### ثامناً: مدخل سلسلة القيمة: Value Chain Analysis

هي سلسلة النشاطات التي تساهم في قيمة المنتج أكثر من تكلفته، ويركز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءاً بالبحث والتطوير والهندسة وتنقل إلى التصنيع ثم تنتقل إلى العميل أو يتم التخلص منها (عبد العظيم، 2005، 20)، 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، وهي مفيدة بشكل خاص لتحليل دور السياسة في تعزيز قدرة السلسلة التنافسية أو في تقليلها، كما يمكن استخدام خرائط السلاسل لفهم مشاكل اقتصادية معينة، مثل سوء مكافأة عاملين معينين، وتحقق عملية تحليل سلسلة القيمة الأهداف التالية (Tanaka, et. Al, 1996, p 140):

- التركيز على تحديد احتياجات المستهلكين والوفاء بها.
- تقييم البدائل المختلفة لتوفير الخامات اللازمة للإنتاج.
- تحقيق زيادة فعالية المنتج ومساهمته في الأرباح.

## د. حمدي زعرب

- العمل على تطوير جهود خفض التكلفة وتحسين جودة المنتجات وذلك بهدف تحقيق التحسين المستمر .

- التخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة للمنتج.

- العمل على استمرارية المنتج واستقراره وثبات الهيكل التصميمي له.

### تاسعاً: مدخل التطوير والتحسين المستمر: **Kaizen Costing**

يعرف هذا المدخل بأنه: نظام التحسين والتطوير المستمر على مراحل الإنتاج والتصنيع وذلك عن طريق إجراء عمليات تطوير وتحسين لأساليب وإجراءات الغنتاج وتأخذ هذه التحسينات أشكال تطوير عمليات إعداد الآلات وتقليل الفاقد من العمليات الإنتاجية والإدارية عن طريق تنمية وتطوير العمال وزيادة أدائهم (العمائدة وخليل، 2009، ص 206)، ويسعى هذا المدخل إلى إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية أو تصميم المنتج وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الاعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد وزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة، بحيث يهتم بالروح المعنوية للأفراد وببتمية المقدرة الفكرية لديهم نحو الإبداع والابتكار والوقوف على المشاكل وإيجاد الحلول الجذرية لها، كما أنه يهتم ببتمية روح الفريق لديهم والقدرة على العمل الجماعي، بحيث يكون هدف الفرد هو نفسه هدف المجموعة ككل، وشعور ذلك الفرد بالفخر حتى لو استطاع إنجاز أبسط التغيرات، وهو يهدف إلى إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف (Howell, 1989, 26) بمعنى آخر فإن التكلفة المطورة تركز على العملية وليس على المنتج (Kaplan and Atkinson, 1997)، ويتضمن هذا النظام الخصائص والمبادئ التالية (راجخان، 2002، 95):

- التقييم المتواصل .

- التركيز على استخدام الوثائق والمستندات .

- وضع المقاييس لأفضل أداء ولأفضل الحلول المبتكرة، ومن ثم مقارنة تلك المقاييس بالتحسينات الناتجة على المنتج وعلى أقسام ومراحل العملية الإنتاجية للتعرف على مدى جدوى تلك التحسينات .

- استخدام مبدأ الإدارة المرئية أو المرنة، وهي التي تعني مشاركة جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية على امتداد السلم الوظيفي .

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

- استخدام مبدأ إدارة الوقت، وهو يعني إنجاز المهام في أقل وقت ممكن والقيام بتشغيل العديد من مراحل المنتج في نفس الوقت وليس تتابعياً.

### عاشراً: نظام التصنيع المرن

يعرف نظام التصنيع المرن بأنه مجموعة من الآلات المربوطة ببعضها البعض بواسطة أنظمة مناولة آلية، حيث يتم التحكم بالنظام بشكل كلي عن طريق وحدة تحكم حاسوبية، وأنظمة التصنيع المرنة هي طرق التصنيع التي تسعى لإرضاء متطلبات السوق المتغيرة من المنتجات، ويعتبر التصنيع باستخدام الحاسب الآلي من أهم التقنيات المستخدمة في أنظمة التصنيع المرنة، ويتكون نظم التصنيع المرن من ثلاثة أنظمة فرعية وهي: نظام الإدارة: حيث يتشكل من الأجهزة الحاسوبية التي تقوم بإجراء الحسابات والتنسيق بين الأنظمة المختلفة، ونظام الإنتاج: وهو يتكون من آلات التصنيع التي تقوم بمختلف العمليات التصنيعية، ونظام مناولة المواد: فيقوم بنقل القطع من آلة لأخرى ضمن نظام الإنتاج وغالباً ما يستخدم فيه المركبات المتحركة آلياً بالإضافة إلى أنظمة التخزين الآلية، ويمثل عامل المرونة في التصنيع أمر مهماً في عمليات التصميم، والتخطيط، والتشغيل لإنتاج المنتجات، حيث إن أنظمة التصنيع المرنة يخطط لها أن تتعامل مع عدد كبير من أنواع المنتجات وتسمح بإمكانية التغيير بشكل سريع، مع الأخذ بالاعتبار أن المرونة لا تعني فقط إمكانية التغيير في نوعية المنتج بل يجب أيضاً أن يكون هذا التغيير سريعاً ويتطلب أقل جهد ومصاريف ممكنة (علي، 2010، ص73).

### التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

تعتمد المنهجية المتبعة في هذه الدراسة على المنهج الوصفي المسحي الميداني الذي تضمن مسحا مكتيباً بالرجوع إلى المراجع والمصادر الجاهزة لبناء الإطار النظري للدراسة، والاستطلاع الميداني لجمع البيانات بواسطة أداة الدراسة وتحليلها إحصائياً للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار صحة فرضياتها حيث تم إيجاد النسب المئوية لكل بديل من بدائل كل فقرة والمتوسط الحسابي لها، وكذلك تم استخدام اختبار (One Sample T- Test)، بحيث تكون إجابة الفقرة إيجابية عندما يكون المتوسط الحسابي للفقرة يساوي أو أكبر من 3 ونسبة الموافقة 60% فأكثر، وتكون الفقرة سلبية بمعنى عدم اتفاق أفراد العينة على محتوى الفقرة عندما يكون المتوسط الحسابي للفقرة أقل من 3، ونسبة الموافقة أقل من 60%. والسبب في اعتماد ذلك أن الباحث استخدم معيار ليكرت المكون من خمس درجات بحيث النسبة 60% تكون محايدة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن نسبة 60% مقبولة.

د. حمدي زعرب

#### المعالجات الإحصائية:

لقد تم تفريغ الاستبانة وتحليلها من خلال برنامج SPSS الإحصائي، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لكل فقرة ولكل مجال بالإضافة إلى استخدام اختبار T (One Sample T- Test)، واختبار ألفا كرونباخ.

#### اختبار الاتساق الداخلي للاستبيان:

قام الباحث بتقنين الاستبانة قبل توزيعها على عينة الدراسة، وذلك للتأكد من صدقها، حيث قام بحساب صدق الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين معدل فقرات أقسام الاستبانة والمعدل الكلي لفقرات تلك الأقسام، وقد كانت معاملات الارتباط تتحصر بين 0.679 و 0.848 وكذلك مستوى الدلالة أقل من 0.05 وبذلك يعتبر المقياس صادقاً لما وضع لقياسه.

#### طريقة ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبانة:

استخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة لكل فقرة وللمعدل الكلي للفقرات، وتبين أن معاملات ألفا كرونباخ أكبر من 0.536 تدل على وجود معاملات ثبات معقولة ودالة إحصائياً. وبذلك يكون الباحث قد تأكد له صدق وثبات الاستبانة وبذلك أصبحت الاستبانة في صورتها النهائية صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

#### الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

##### أولاً: خصائص المبحوثين

يوضح الجدول رقم (1) توزيع المستجيبين حسب المؤهل العلمي حيث يلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم من حملة درجة البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 79% ثم يليها حملة الدراسات العليا بنسبة 13%، ثم يليها حملة الدبلوم بنسبة 3%، أما بالنسبة للتخصص فإن أغلب أفراد العينة هم من تخصص العلوم المالية والإدارية حيث بلغ النسبة 83% موزعة على أربعة تخصصات دقيقة كالتالي تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 38% ثم يليها تخصص إدارة الأعمال بنسبة 33%، ثم تخصص العلوم المالية والمصرفية والاقتصاد بنسبة 12%، مما يعزز من ملائمة المستجيبين للإجابة على الاستبانة.

وبالنسبة لمتغير المركز الوظيفي يلاحظ أن فئة رئيس قسم المحاسبة كانت أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة الدراسة وبلغت نسبتهم 46% ثم يلي ذلك فئة المدير المالي بنسبة 33%، ثم فئة المدير العام بنسبة 17%، أما فيما يتعلق بمتغير الخبرة يلاحظ ارتفاع مستوى الخبرات في مجال العمل حيث بلغ عدد أصحاب الخبرات لأكثر من 5 سنوات 18 مستجيب بنسبة 75%،



### مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

ولكن بلغ عدد أصحاب الخبرات التي أقل من 5 سنوات 6 مستجيبين وبنسبة 25%، وهذا يدل على قدرة أفراد العينة على استيعاب فقرات الاستبانة والقدرة على الإجابة بكل دقة وموضوعية. وبالنسبة لمتغير الدورات التدريبية يلاحظ أن أغلب أفراد العينة لم يلتحقوا بدورات تدريبية في أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية حيث بلغ عدد هذه الفئة 14 مستجيب بنسبة 58%، وبلغ عدد ممن التحقوا بدورات تدريبية من دورة إلى أربع دورات 7 مستجيبين بنسبة 29%، في حين بلغ عدد ممن التحقوا بدورات تدريبية من أربع دورات فأكثر 3 مستجيبين بنسبة 13%.

جدول رقم (1) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

المتغيرات وبياناتها	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	2	8%
بكالوريوس	19	79%
دراسات عليا	3	13%
<b>المجموع</b>	<b>24</b>	<b>100</b>
محاسبة	9	38%
علوم مالية ومصرفية	2	8%
إدارة أعمال	8	33%
اقتصاد	1	4%
غير ذلك	4	17%
<b>المجموع</b>	<b>24</b>	<b>100</b>
مدير عام	4	17%
رئيس قسم المحاسبة	11	46%
مدير مالي	8	33%
غير ذلك	1	4%
<b>المجموع</b>	<b>24</b>	<b>100</b>
أكثر من خمس سنوات	18	75%
أقل من خمس سنوات	6	25%
<b>المجموع</b>	<b>24</b>	<b>100</b>

د. حمدي زعرب

عدد الدورات	لا توجد	14	58%
التدريبية في مجال إدارة التكلفة الاستراتيجية	من 1-4 دورات	7	29%
	أكبر من 4 دورات	3	13%
<b>المجموع</b>		<b>24</b>	<b>100</b>

ثانياً: الخصائص الديموغرافية للشركات

يشير الجدول رقم (2) إلى أن 50% من الشركات المساهمة كانت مدة إدراجها في البورصة تفوق خمس سنوات، وبلغت نسبة الشركات التي تقل مدة إدراجها في البورصة عن خمس سنوات 50%. أما بالنسبة لمتغير تاريخ تأسيس الشركة فإن الجدول رقم (2) يشير إلى أن 75% من الشركات محل الدراسة تاريخ تأسيسها أكثر من عشر سنوات، بينما الشركات التي تقل عن خمس سنوات 17%، والشركات التي تأسست من خمس سنوات إلى عشر سنوات 8%. أما بالنسبة لمتغير عدد فروع الشركة فإن الجدول رقم (2) يشير إلى أن 50% من الشركات محل الدراسة لها من فرع إلى خمسة فروع، والشركات التي لا يوجد لها فروع 33%، والشركات التي لها أكثر من خمسة فروع 17%.

جدول رقم (2)

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

المتغيرات وبياناتها	التكرار	النسبة المئوية
تاريخ الإدراج في البورصة	أكثر من خمس سنوات	6
	أقل من خمس سنوات	6
<b>المجموع</b>		<b>12</b>
تاريخ التأسيس	أقل من خمس سنوات	2
	من خمس سنوات إلى عشر سنوات	1
	أكثر من عشر سنوات	9
<b>المجموع</b>		<b>12</b>
عدد الفروع	لا يوجد	4
	من 1 - إلى 5	6
	أكثر من 5 فروع	2
	<b>المجموع</b>	

مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

مناقشة فقرات وفرضيات الدراسة:

- مدى تطبيق الشركة لنظام محاسبة التكاليف:

يبين الجدول رقم (3) أن 75% من عينة الدراسة أفادوا بأن الشركات تطبق نظام المحاسبة التكاليف، و25% من عينة الدراسة أفادوا بأن الشركات لا تطبق نظام لمحاسبة التكاليف.

الجدول رقم (3)

مدى تطبيق الشركة لنظام محاسبة التكاليف

النسبة	التكرار	هل تطبق الشركة نظام محاسبة التكاليف؟
75%	9	نعم
25%	3	لا
100%	12	المجموع

- درجة المعرفة بإدارة التكلفة الاستراتيجية:

يبين الجدول رقم (4) أن 62% من عينة الدراسة أفادوا بأن ليس لديهم معرفة ملائمة بأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، في حين أن 38% من عينة الدراسة أفادوا بأن لديهم معرفة ملائمة بأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية.

الجدول رقم (4)

درجة المعرفة بإدارة التكلفة الاستراتيجية

النسبة المئوية	التكرار	هل لديكم معرفة ملائمة بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة؟
38%	9	نعم
62%	15	لا
100%	24	المجموع

3- أساليب إدارة التكلفة المتبعة في شركات قطاع الخدمات:

يبين الجدول رقم (5) أن الأساليب التي حصلت على نسبة تطبيق أكبر من 50% هي أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب تحليل الميزة التنافسية ونظم الإنتاج المرنة حيث كان أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو من أكثر الأساليب اتباعاً من قبل الشركات حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.8 وبوزن نسبي 70% ومستوى الدلالة 0.002، ثم يليه أسلوب تحليل الميزة التنافسية

## د. حمدي زعرب

بمتوسط حسابي 2.2 وبوزن نسبي 54% ومستوى الدلالة 0.000، ثم يليه نظم الإنتاج المرنة بمتوسط حسابي 2.1 وبوزن نسبي 52% ومستوى الدلالة 0.001، أما الأساليب الأخرى فكانت نسبة الموافقة على التطبيق أقل من 50% وهي نسبة متدنية حيث بلغت نسبة الموافقة على تطبيق أسلوب تحديد التكلفة علي أساس المواصفات بمتوسط حسابي 1.9 وبوزن نسبي 49% ومستوى الدلالة 0.001، ثم أسلوب التكلفة المستهدفة بمتوسط حسابي 1.9 وبوزن نسبي 47% ومستوى الدلالة 0.002 ثم أسلوب التحسين المستمر بمتوسط حسابي 1.8 وبوزن نسبي 46% ومستوى الدلالة 0.000، ثم أسلوب تحليل سلسلة القيمة بمتوسط حسابي 1.7 وبوزن نسبي 43% ومستوى الدلالة 0.003، ثم أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس دورة حياة المنتج (تقديم الخدمة) بمتوسط حسابي 1.6 وبوزن نسبي 41% ومستوى الدلالة 0.001.

### جدول رقم (5)

#### أساليب إدارة التكلفة المتبعة

الأسلوب	دائماً	أحياناً	نادراً	إطلاقاً	المتوسط	الوزن النسبي	مستوى الدلالة
1- أسلوب تحليل الميزة التنافسية	13%	17%	43%	27%	2.2	54%	0.002
2- نظام التكلفة علي أساس النشاط	27%	33%	32%	8%	2.8	70%	0.000
3- أسلوب تحليل سلسلة القيمة	2%	12%	21%	55%	1.7	43%	0.001
4- أسلوب تحديد التكلفة علي أساس المواصفات	9%	9%	49%	33%	1.9	49%	0.002
5- أسلوب التحسين المستمر	6%	17%	31%	46%	1.8	46%	0.000
6- أسلوب التكلفة المستهدفة	9%	22%	35%	44%	1.9	47%	0.003
7- نظم الإنتاج المرنة (انتاج الخدمة)	10%	21%	34%	35%	2.1	52%	0.001

#### الفرضية الأولى:

يحقق نظام التكاليف المطبق حالياً في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين الأهداف الاستراتيجية للشركة.

#### أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

اشتمل القسم الثاني من الاستبانة على تساؤلات حول جوانب عديدة للتحقق من مدى تحقيق أهداف نظام التكاليف المطبق في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين ومن هذه الأهداف: الاهتمام بدراسة الروابط والعلاقات وتحليلها سواء داخل حدود الشركة أو خارجها،

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

والتركيز على العملاء لتحديد مواصفات الخدمة والتي تعتبر مسببات حقيقية لحدوث التكلفة، وتبني اتجاه مبادر لتخفيض التكلفة يبدأ من مرحلة تصميم الخدمة، وإدارة العلاقة بين القيمة المقدمة للعميل وتكلفة تحقيق هذه القيمة (زيادة القيمة والإيراد وتخفيض التكلفة في آن واحد)، واستخدام معلومات التكاليف في وضع وتدعيم الاستراتيجية التنافسية للشركة، والاعتماد على بيانات التكاليف لتخطيط الأسعار التنافسية، وتحقيق رضا العملاء من خلال خفض المستمر للتكاليف، واستخدام أدوات حديثة للوصول إلى التكاليف التنافسية، وتوفير مؤشرات تكاليفية لتقييم الأداء، والرقابة على عناصر التكاليف لضمان كفاءة استخدام الموارد، وقياس التكلفة بغرض تقييم قياس نتائج الأعمال، والجدول رقم (6) يبين نتائج تساؤلات هذه الفرضية، حيث يتضح أن هدف قياس التكلفة بغرض تقييم قياس نتائج الأعمال احتل المرتبة الأولى حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.9 ومستوى المعنوية 0.001 في حين احتل هدف إدارة العلاقة بين القيمة المقدمة للعميل وتكلفة تحقيق هذه القيمة (زيادة القيمة والإيراد وتخفيض التكلفة في آن واحد) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.4.

### جدول رقم (6)

#### الأهداف الأساسية لنظام التكاليف المطبق حالياً في الشركة

الهدف الاستراتيجي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة sig
1- الاهتمام بدراسة الروابط والعلاقات وتحليلها سواء داخل حدود الشركة أو خارجها.	15%	20%	10%	16%	39%	2.6	0.001
2- التركيز علي العملاء لتحديد مواصفات الخدمة والتي تعتبر مسببات حقيقية لحدوث التكلفة.	11%	12%	7%	42%	28%	2.4	0.000

د . حمدي زعرب

0.001	2.5	%22	%43	%8	%15	%12	3- تبني اتجاه مبادر لتخفيض التكلفة يبدأ من مرحلة تصميم الخدمة.
0.002	2.4	%33	%35	%5	%18	%9	4- إدارة العلاقة بين القيمة المقدمة للعميل وتكلفة تحقيق هذه القيمة (زيادة القيمة والإيراد وتخفيض التكلفة في آن واحد).
0.000	2.6	%19	%41	%12	%20	%8	5- استخدام معلومات التكاليف في وضع وتدعيم الاستراتيجية التنافسية للشركة.
0.001	3.1	%9	%36	%10	%31	%14	6- الاعتماد على بيانات التكاليف لتخطيط الأسعار التنافسية.
0.001	2.9	%16	%35	%8	%25	%16	7- تحقيق رضا العملاء من خلال الخفض المستمر للتكاليف.
0.001	3.1	%11	%31	%9	%31	%18	8- استخدام أدوات حديثة للوصول الى التكاليف التنافسية.
0.001	3.2	%8	%33	%8	%32	%19	9- توفير مؤشرات تكاليفية لتقييم الأداء.
0.000	3.6	%4	%22	%4	%46	%24	10- الرقابة على عناصر التكاليف لضمان كفاءة استخدام الموارد.
0.001	3.9	%3	%17	%2	%43	%35	11- قياس التكلفة بغرض تقييم قياس نتائج الأعمال.

مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

جميع فقرات المجال	16%	27%	8%	32%	17%	2.9	0.000
-------------------	-----	-----	----	-----	-----	-----	-------

ثانياً: نتيجة اختبار T:

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ويبين الجدول رقم (7) المتوسط الإجمالي للتساؤلات حول أهداف نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة 2.9 دون المتوسط الحسابي المقبول وبتشتت عن هذا المتوسط 0.78 وبوزن نسبي 58% وهو دون الوزن النسبي المقبول وكذلك قيمة T المحسوبة والبالغة 1.34 تشير إلى رفض الفرضية؛ لأن قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية لذلك يتم رفض الفرضية، أي أن نظام التكاليف المطبق حالياً في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لا يحقق الأهداف الاستراتيجية للشركة.

جدول رقم (7)

نتائج اختبار T للفرضية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	sig قيمة	نتيجة الفرضية
1.34	2.07	2.9	58%	0.78	0.000	رفض الفرضية

\* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23.

الفرضية الثانية:

نظم التكاليف المطبقة في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين توفر المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات والتي تتواءم مع متطلبات البيئة التنافسية: أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

يتضح من نتائج الجدول رقم (8) أن محتوى الفقرتين (3، 4) كانت إيجابية، ويلاحظ أن المتوسط الحسابي لتلك الفقرات بلغ 3.5 و3.4، وكانت قيمة الاحتمال (Sig) أقل من 0.05 مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهي دالة إحصائياً عند  $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على محتوى هذه الفقرات، بحيث كان أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.5، وقد كان ما نسبته 62% من أفراد العينة يوافقون على أن النظام يقدم معلومات لمرحلة الانتاج، وما نسبته 60% من أفراد العينة يوافقون على أن نظام التكاليف المطبق حالياً يقدم معلومات عن مرحلة التسويق، في حين يلاحظ أن باقي الفقرات كانت سلبية، ويلاحظ أن المتوسط الحسابي لها أقل من درجة الحياد (3) بحيث يتراوح ما بين 2.4 و2.8، ونسبة الموافقة على محتوى تلك

د. حمدي زعرب

الفقرات أقل من 60% بحيث كانت تتراوح بين 24% و 44%، وكانت قيمة الاحتمال (Sig) أقل من 0.05، وهذا يعني أن أفراد العينة غير موافقين على محتوى هذه الفقرات عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$  حيث كانت أقل نسبة موافقة على الفقرة (8) بمتوسط حسابي 2.4 ومستوى معنوية 0.001.



مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

جدول رقم (8)

طبيعة ونوعية المعلومات

قيمة sig	المتوسط	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	طبيعة ونوعية المعلومات
0.000	2.8	%16	%34	%15	%20	%15	1- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات لمرحلة البحث والتطوير.
0.000	2.6	%21	%37	%12	%17	%13	2- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات لمرحلة التصميم الابتدائي والنهاي.
0.001	3.5	%7	%26	%5	%39	%23	3- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات لمرحلة الإنتاج.
0.001	3.4	%13	%18	%9	%37	%23	4- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات لمرحلة التسويق.
0.002	2.8	%26	%21	%9	%29	%15	5- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم بيانات لمرحلة ما بعد البيع وخدمة العملاء.
0.000	2.6	%22	%37	%14	%18	%9	6- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم تقارير عن معدلات خفض التكلفة والأنشطة غير المضيفة للقيمة في دورة حياة المنتج.
0.001	2.6	%23	%35	%13	%21	%8	7- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم تقارير عن تكاليف الجودة .
0.001	2.4	%32	%34	%10	%13	%11	8- نظام التكاليف المطبق بالشركة يقدم تقارير عن مدى تحقيق الشركة لاستراتيجية الإدارة.
<b>0.001</b>	<b>2.8</b>	<b>%20</b>	<b>%30</b>	<b>%11</b>	<b>%24</b>	<b>%15</b>	<b>جميع فقرات المجال</b>

ثانياً: نتيجة اختبار T:

لاختبار الفرضية الثانية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ويبين الجدول رقم (9) المتوسط الاجمالي للنسائولات حول أهداف نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة 2.8 دون المتوسط الحسابي المقبول وبتشتت عن هذا المتوسط 0.92 وبوزن نسبي %57 وهو دون الوزن النسبي

## د. حمدي زعرب

المقبول وكذلك قيمة T المحسوبة والبالغة 1.89 أقل من قيمة T الجدولية 2.07، وبما أن قاعدة القرار هي رفض الفرضية عندما تكون قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية لذلك يتم رفض الفرضية، أي أن نظم التكاليف المطبقة حالياً في شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لا توفر المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات والتي تتواءم مع متطلبات البيئة التنافسية.

### جدول رقم (9)

نتائج اختبار T للفرضية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة sig	نتيجة الفرضية
1.89	2.07	2.8	57%	0.92	0.001	رفض الفرضية

\* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23.

### الفرضية الثالثة:

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة.

### أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

يتضح من نتائج الجدول رقم (10) أن محتوى جميع الفقرات كانت إيجابية، ويلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يتراوح ما بين 3.1 و4، وكانت قيمة الاحتمال (Sig) أقل من 0.05 مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على محتوى هذه الفقرات، بحيث كان أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (5) حيث بلغ 4، وقد كان ما نسبته 84% من أفراد العينة يوافقون على أن إدارة الشركة تقوم بتحليل نقاط القوة والضعف داخلياً والفرص والتهديدات خارجياً، في حين يلاحظ أن الفقرة رقم (7) والخاصة بقياس مدى موافقة أفراد العينة على قيام إدارة الشركة بتوفير دورات تدريبية للأفراد لتأهيلهم للقيام بالإجراءات اللازمة لتحليل الميزة التنافسية احتلت المرتبة الأخيرة حيث كانت أقل متوسط 3.1 بوزن نسبي 62%.

مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

جدول رقم (10)

الإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة

الاجراء	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة sig
1- تحليل قدرات وإمكانيات الشركة.	%27	%42	%3	%15	%13	3.6	0.000
2- تحليل البيئة الداخلية للشركة.	%35	%43	%4	%14	%4	3.9	0.000
3- تحليل البيئة الخارجية للشركة.	%33	%42	%6	%13	%6	3.9	0.000
4- تحليل قوى المنافسة (الموردين، المنافسين الجدد، المنافسة السائدة بين الشركات).	%31	%48	%1	%13	%7	3.8	0.001
5- تحليل نقاط القوة والضعف داخليا والفرص والتهديدات خارجياً .	%35	%49	%3	%8	%5	4.0	0.001
6- تحديد إستراتيجية المنافسة وتطبيقها وتقييمها بصورة مستمرة	%20	%42	%6	%23	%9	3.4	0.002
7- توفير دورات تدريبية للأفراد لتأهيلهم للقيام بالإجراءات السابقة	%19	%31	%2	%34	%14	3.1	0.002
<b>جميع فقرات المجال</b>	<b>%29</b>	<b>%43</b>	<b>%3</b>	<b>%17</b>	<b>%8</b>	<b>3.7</b>	<b>0.001</b>

د. حمدي زعرب

ثانياً: نتيجة اختبار T:

لاختبار الفرضية الثالثة تم استخدام اختبار T للعينه الواحدة، ويبين الجدول رقم (11) أن معدل آراء أفراد العينة لكافة فقرات هذا المحور يساوي 3.7 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المقبول وبتشتت عن هذا المتوسط 0.57 وبوزن نسبي 72% وهو أكبر من الوزن النسبي المقبول وكذلك قيمة T المحسوبة والبالغة 4.17 أكبر من قيمة T الجدولية 2.07، ومستوى المعنوية 0.001، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية، أي أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بالإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة.

جدول رقم (11)

نتائج اختبار T للفرضية الثالثة

نتيجة الفرضية	قيمة sig	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرضية	0.001	0.57	72%	3.7	2.07	4.17

\* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23.

الفرضية الرابعة:

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد الأنشطة التي تقوم بها لإنتاج (تقديم) الخدمة.

أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

يتضح من نتائج الجدول رقم (12) أن محتوى جميع الفقرات كانت إيجابية، ويلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يتراوح ما بين 3.1 و3.8، وكانت قيمة الاحتمال (Sig) أقل من 0.05 مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات قد زاد عن متوسط أداة القياس الافتراضية والبالغ 3 وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على محتوى هذه الفقرات، كما تبين أن أعلى المتوسطات الحسابية كانت على الفقرة رقم (4) والتي تشير إلى متوسط إجابات 3.8، أما أدنى متوسط إجابات فكانت في الفقرة رقم (6) والتي تشير إلى متوسط إجابات 3.1.

مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

جدول رقم (12)

تحديد الأنشطة التي تقوم بها الشركة لإنتاج الخدمة

الإجراء	موافق ق بشدة	موافق ق	محايد	غير موافق ق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة sig
1- تحديد مسببات تكلفة كل نشاط.	32%	33%	2%	18%	15%	3.6	0.001
2- تحديد العلاقات والروابط بين الأنشطة.	29%	34%	4%	21%	12%	3.5	0.001
3- التمييز بين الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة.	27%	33%	1%	25%	14%	3.3	0.001
4- إدارة العلاقات والروابط بين الوحدات المختلفة داخل الشركة.	32%	42%	2%	18%	6%	3.8	0.001
5- إدارة العلاقات بين الشركة والعملاء.	31%	34%	4%	17%	14%	3.5	0.001
6- تأهيل الأفراد وتوفير الموارد المادية للقيام بالإجراءات السابقة.	18%	32%	3%	31%	16%	3.1	0.001
<b>جميع فقرات المجال</b>	<b>28%</b>	<b>35%</b>	<b>3%</b>	<b>22%</b>	<b>13%</b>	<b>3.4</b>	<b>0.001</b>

ثانياً: نتيجة اختبار T:

لفحص الفرضية الرابعة تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ويبين الجدول رقم (13) أن معدل آراء أفراد العينة لكافة فقرات هذا المحور يساوي 3.4 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المقبول وبتشتت عن هذا المتوسط 0.83 وبوزن نسبي 68% وهو أكبر من الوزن النسبي المقبول وكذلك قيمة T المحسوبة والبالغة 3.89 أكبر من قيمة T الجدولية 2.07، ومستوى المعنوية 0.001، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية، أي أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بالإجراءات اللازمة لتحديد الأنشطة التي تقوم بها لإنتاج (تقديم) الخدمة.

## جدول رقم (13)

## نتائج اختبار T للفرضية الرابعة

نتيجة الفرضية	قيمة sig	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرضية	0.001	0.83	%68	3.4	2.07	3.89

\* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23.

الفرضية الخامسة:

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحليل الميزة التنافسية للشركة.

أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

يوضح الجدول رقم (14) أن محتوى جميع الفقرات كانت إيجابية، تجاه الفقرات الوارد ذكرها في الجدول؛ وذلك لأن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات يتراوح ما بين 3.2 و3.8، وهي أكبر من متوسط أداة القياس الافتراضية والبالغ 3 وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بالإجراءات اللازمة لتحليل الميزة التنافسية، كما تبين أن أعلى المتوسطات الحسابية كانت على الفقرتين رقم (3 ، 4) والتي تشير إلى متوسط إجابات 3.8، أما أدنى متوسط إجابات فكانت في الفقرة رقم (6) والتي تشير إلى متوسط إجابات 3.2.

## جدول رقم (14)

## الإجراءات اللازمة لتحليل الميزة التنافسية للشركة

الإجـراء	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة sig
1- تجميع معلومات عن العملاء والشركات المنافسة.	12 %	49 %	3 %	25 %	11 %	3.3	0.000
2- تحديد التكاليف الخاصة بكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج.	25 %	48 %	5 %	10 %	9 %	3.7	0.001
3- إدارة العلاقة بين وجهات النظر المختلفة التي ينطوي عليها أسلوب دورة حياة المنتج (التسويقية، الإنتاجية، العميل، الاجتماعية)	32 %	40 %	7 %	17 %	4 %	3.8	0.000
4- تحديد مكان وتوقيت البدء لتحقيق كل من	29 %	43 %	10 %	14 %	4 %	3.8	0.000

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

			%	%	%	%	هدف تحسين الإيراد أو هدف تخفيض التكلفة على مدار دورة حياة المنتج ( أولوية البدء).
0.002	3.5	11 %	16 %	12 %	36 %	25 %	5- استخدام أدوات أخرى مدعمة لأسلوب دورة حياة المنتج.
0.001	3.2	%7	39 %	%3	32 %	19 %	6- تأهيل الأفراد وتوفير الموارد المادية للقيام بالإجراءات السابقة.
0.000	3.5	%8	21 %	%7	41 %	24 %	جميع فقرات المجال

### ثانياً: نتيجة اختبار T:

لفحص الفرضية الخامسة تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ويبين الجدول رقم (15) أن معدل أداء أفراد العينة لكافة فقرات هذا المحور يساوي 3.5 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المقبول وبتشتت عن هذا المتوسط 0.52 وبوزن نسبي 70% وهو أكبر من الوزن النسبي المقبول، وكذلك قيمة T المحسوبة والبالغة 6.41 أكبر من قيمة T الجدولية 2.07، ومستوى المعنوية 0.000، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية، أي أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بالإجراءات اللازمة لتحليل الميزة التنافسية للشركة.

### جدول رقم (15)

#### نتائج اختبار T للفرضية الرابعة

نتيجة الفرضية	قيمة sig	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرضية	0.000	0.52	%70	3.5	2.07	6.41

\* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23.

### الفرضية السادسة:

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة علي أساس التكلفة المستهدفة.

## د. حمدي زعرب

### أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

يتضح من نتائج الجدول رقم (16) أن محتوى الفقرات (1، 2، 3، 4، 5، 8) كانت إيجابية، ويلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرات يتراوح ما بين 3.2 و3.8، وهي أكبر من متوسط أداة القياس الافتراضية والبالغ 3 وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على محتوى هذه الفقرات، بحيث كان أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (1) حيث بلغ 3.8، وقد كان ما نسبته 74% من أفراد العينة يوافقون على أن إدارة الشركة تقوم بإجراء مسح سوقي لتحديد أفضل المواصفات التي يرغبها العملاء في المنتج والتي تعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم، في حين يلاحظ أن الفقرة رقم (6، 7) والخاصة بقياس مدى موافقة أفراد العينة على قيام الشركة بإجراء تحسينات وتعديلات في التصميم الحالي للمنتج بما يؤدي إلي تخفيض التكلفة للوصول إلي التكلفة المستهدفة، ومدى تحويل التصميم المقترح للمنتج والذي يحقق التكلفة المستهدفة إلي منتج فعلي، فكان المتوسط الحسابي لها دون المتوسط المقبول 3 وكذلك الوزن النسبي أقل من 60%.

### جدول رقم (16)

#### الإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة علي أساس التكلفة المستهدفة

الإجراءات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة sig
1- إجراء مسح سوقي لتحديد أفضل المواصفات التي يرغبها العملاء في المنتج والتي تعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم.	34 %	40 %	6 %	12 %	8 %	3.8	0.000
2- تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج وهو السعر الذي يكون العميل راغباً وقادراً علي دفعة مقابل القيمة المستمدة من مواصفات المنتج.	21 %	34 %	6 %	22 %	17 %	3.2	0.000
3- تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج الجديد.	25 %	33 %	9 %	21 %	12 %	3.4	0.000
4- تقدير التكلفة المسموح بها والتي تتحدد بالفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف.	23 %	31 %	7 %	26 %	13 %	3.3	0.000
5- وضع تصميم مبدئي للمنتج يتضمن المواصفات المرغوبة وتحديد تكلفة هذا المنتج ومقارنتها بالتكلفة المسموح بها.	23 %	33 %	8 %	25 %	11 %	3.3	0.001



## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

0.001	2.8	%22	31 %	12 %	20 %	15 %	6- إجراء تحسينات وتعديلات في التصميم الحالي للمنتج بما يؤدي إلى تخفيض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة.
0.000	2.9	%12	36 %	13 %	25 %	14 %	7- تحويل التصميم المقترح للمنتج والذي يحقق التكلفة المستهدفة إلى منتج فعلي.
0.000	3.2	%6	38 %	%4	32 %	20 %	8- تأهيل الأفراد وتوفير الموارد المادية للقيام بالإجراءات السابقة.
0.000	3.2	%13	26 %	%8	31 %	22 %	جميع فقرات المجال

ثانياً: نتيجة اختبار T:

لفحص الفرضية السادسة تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، وبين الجدول رقم (17) أن معدل آراء أفراد العينة لكافة فقرات هذا المحور يساوي 3.2 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المقبول وبتشتت عن هذا المتوسط 0.68 وبوزن نسبي 64% وهو أكبر من الوزن النسبي المقبول، وكذلك قيمة T المحسوبة والبالغة 4.23 أكبر من قيمة T الجدولية 2.07، ومستوى المعنوية 0.013، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية، أي أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة علي أساس التكلفة المستهدفة.

### جدول رقم (17)

#### نتائج اختبار T للفرضية السادسة

نتيجة الفرضية	قيمة sig	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرضية	0.000	0.68	64%	3.2	2.07	4.23

\* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23.

الفرضية السابعة:

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

يوضح الجدول رقم (18) أن محتوى جميع الفقرات كانت إيجابية، تجاه الفقرات الوارد ذكرها في الجدول؛ وذلك لأن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات يتراوح ما بين 3.2 و4، وهي

## د. حمدي زعرب

أكبر من متوسط أداة القياس الافتراضية والبالغ 3 وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بالإجراءات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، كما تبين أن أعلى المتوسطات الحسابية كانت على الفقرة رقم (5) والتي تشير إلى متوسط إجابات 4، أما أدنى متوسط إجابات فكانت في الفقرة رقم (7) والتي تشير إلى متوسط إجابات 3.2.

### جدول رقم (18)

#### الإجراءات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

الإجراء	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة sig
1- تحويل عمليات الشركة إلى أنشطة محددة.	31%	45%	3%	14%	7%	3.8	0.001
2- ربط التكاليف بالأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط.	28%	44%	1%	18%	9%	3.6	0.000
3- تحديد مسببات تكلفة كل نشاط ( الحدث المتسبب في حدوث التكلفة).	32%	47%	4%	11%	6%	3.9	0.002
4- تحليل عمليات الشركة إما بالتخلص من بعض الأنشطة التي تتضمنها العملية أو بإعادة هندسة العملية ككل.	20%	41%	12%	26%	1%	3.5	0.001
5- توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفقاً لمقدار ما استهلكته المنتجات من أنشطة.	34%	50%	3%	8%	5%	4.0	0.000
6- تحليل وتصنيف الأنشطة إلى أنشطة تصنيف قيمة وأنشطة لا تصنيف قيمة وتحديد مقاييس أداء لكل نشاط.	25%	42%	8%	17%	8%	3.6	0.000
7- تأهيل الأفراد وتوفير الموارد المادية للقيام بالإجراءات السابقة.	18%	35%	2%	37%	8%	3.2	0.000
جميع فقرات المجال	27%	43%	5%	19%	6%	3.7	0.000

#### ثانياً: نتيجة اختبار T:

لفحص الفرضية السابعة تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ويبين الجدول رقم (19) أن معدل آراء أفراد العينة لكافة فقرات هذا المحور يساوي 3.7 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المقبول وبتشتت عن هذا المتوسط 0.45 وبوزن نسبي 74% وهو أكبر من الوزن النسبي المقبول وكذلك قيمة T المحسوبة والبالغة 6.89 أكبر من قيمة T الجدولية 2.07، ومستوى المعنوية

مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

0.000، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية، أي أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بالإجراءات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

#### جدول رقم (19)

##### نتائج اختبار T للفرضية السابعة

T المحسوبة	T الجدولية	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	sig قيمة	نتيجة الفرضية
6.89	2.07	3.7	74%	0.45	0.000	قبول الفرضية

\* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23.

الفرضية الثامنة:

تقوم شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة على أساس المواصفات.

أولاً: تحليل بيانات إجابات أفراد العينة

يتضح من نتائج الجدول رقم (20) أن محتوى جميع الفقرات كانت إيجابية، ويلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يتراوح ما بين 3.1 و3.8، وكانت قيمة الاحتمال (Sig) أقل من 0.05 مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على محتوى هذه الفقرات، بحيث كان أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (1) حيث بلغ 3.8، وقد كان ما نسبته 72% من أفراد العينة يوافقون على أن إدارة الشركة تقوم بحصر وتحديد المواصفات التي يرغبها العملاء، في حين يلاحظ أن الفقرة رقم (7) والخاصة بقياس مدى موافقة أفراد العينة على قيام إدارة الشركة بتوفير دورات تدريبية للأفراد لتأهيلهم للقيام بالإجراءات اللازمة لتحليل الميزة التنافسية احتلت المرتبة الأخيرة حيث كانت أقل متوسط 3.1 وبوزن نسبي 62%.

## جدول رقم (20)

## الإجراءات اللازمة تحديد التكلفة على أساس المواصفات

الإجراءات	موافق ق بشدة	موافق ق	محايد	غير موافق ق	غير موافق بشدة	المتوسط	قيمة sig
1- حصر وتحديد المواصفات التي يرغبها العملاء.	33 %	39 %	5 %	16 %	7 %	3.8	0.002
2- حصر وتحديد مواصفات منتجات المنافسين.	32 %	37 %	2 %	19 %	10 %	3.6	0.001
3- تحديد قدرات وموارد الشركة اللازمة للوفاء بمواصفات العملاء.	35 %	40 %	5 %	16 %	4 %	3.9	0.000
4- التمييز بين المستويات المختلفة لتحقيق المواصفات.	20 %	41 %	4 %	24 %	11 %	3.4	0.000
5- حصر وتحديد الأنشطة اللازمة لإنجاز المواصفات المستهدفة.	35 %	39 %	7 %	11 %	8 %	3.8	0.001
6- تحديد وتوفير الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة والعمليات.	34 %	42 %	8 %	13 %	3 %	3.9	0.001
7- تأهيل الأفراد وتوفير الموارد المادية للقيام بالإجراءات السابقة.	19 %	33 %	3 %	24 %	21 %	3.1	0.002
جميع فقرات المجال	30 %	39 %	5 %	18 %	9 %	3.6	0.001

ثانياً: نتيجة اختبار T:

لفحص الفرضية الثامنة تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ويبين الجدول رقم (21) أن معدل آراء أفراد العينة لكافة فقرات هذا المحور يساوي 3.6 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المقبول وبتشتت عن هذا المتوسط 0.57 وبوزن نسبي 72% وهو أكبر من الوزن النسبي المقبول وكذلك قيمة T المحسوبة والبالغة 4.46 أكبر من قيمة T الجدولية 2.07، ومستوى المعنوية 0.001، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية، أي أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة على أساس المواصفات.

مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

جدول رقم (21)

نتائج اختبار T للفرضية الثامنة

T المحسوبة	T الجدولية	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	sig قيمة	نتيجة الفرضية
4.46	2.07	3.6	%72	0.57	0.001	قبول الفرضية

\* قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23.

النتائج التوصيات:

أولاً: النتائج:

هدف الباحث من خلال الدراسة الميدانية التعرف على مدى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، ولقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

1- إن من أكثر أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية تطبيقاً في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين نظام التكلفة على أساس النشاط، وأسلوب تحليل الميزة التنافسية، ولكنها مطبقة بشكل جزئي.

2- نظام التكاليف المطبق حالياً في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لا يحقق الأهداف الاستراتيجية للشركة.

3- نظام التكاليف المطبق حالياً في الشركات محل الدراسة لا يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والتي تتواءم مع متطلبات الميزة التنافسية.

4- تقوم الشركات محل الدراسة بالإجراءات اللازمة لمحاولة تطبيق أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، ولكن بشكل مبسط وبدون اتباع خطوات منهجية ومنظمة.

5- أصبحت التكلفة في ظل بيئة الأعمال الحديثة مطلباً استراتيجياً، ومحور اهتمام الشركات لمواجهة متطلبات البيئة التنافسية.

6- يؤدي إدارة التكلفة الاستراتيجية دوراً رئيساً في الشركات حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية تعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل.

7- إن استخدام إدارة التكلفة المستهدفة في تقييم واتخاذ قرارات الاستثمار في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات يدعم تطوير مراحل تقييم القرارات الاستثمارية.

### التوصيات:

- 1- ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة حالياً في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لتمكينها من تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتحقيق الميزة التنافسية.
- 2- الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف واستخدام أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية وذلك لتخفيض التكاليف وتحسين المركز التنافسي للشركة.
- 3- على المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف مواكبة التطورات السريعة والسائدة في مجال إنتاج المعلومات، بتطوير وظائفه والأدوات والأساليب المستخدمة من خلال مناهج علمية حديثة وملائمة للتغيرات في نظم التصنيع الحديثة.
- 4- ضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة القائم على خطوات منهجية واضحة بين شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين حتى يمكنها من مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة وحتى تستطيع التصدي لموجات المنافسة العالمية والمحلية بشكل علمي منظم وخطوات منطقية محددة.
- 5- ضرورة سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية للكوادر الإدارية والفنية بشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تضمن شرح وتحليل المفاهيم والأساليب البيئية المعاصرة والتي لها علاقة وثيقة بمراحل دورة حياة المنتج (الخدمة) لهذه الشركات.
- 6- ضرورة تبني أهداف ومفاهيم جديدة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية للتوافق مع البيئة الصناعية الحديثة.

### قائمة المراجع:

#### أولاً: المراجع العربية:

- \* التمي خالد غازي (2009)، الأثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية، رسالة دكتوراه - كلية الاقتصاد جامعة حلب.
- \* الخيال توفيق عبد المحسن عبد الله (2004)، مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في تخفيض إجمالي التكاليف - دراسة استكشافية على المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية مجلد 28، العدد 295-230.
- \* الدرادكة، مأمون والشبلي، طارق (2002)، الجودة في المنظمات الحديثة، عمان: دار صفاء

## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

للنشر والتوزيع.

\* الرشيد طارق عبد العظيم يوسف (2006)، دور إدارة التكلفة الاستراتيجية في تفعيل قرارات الاستثمار في ظل بيئة التجارة الإلكترونية- دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية- كلية التجارة جامعة طنطا، مجلد 30، العدد الأول، 73- 134.

\* الشيخ، عماد يوسف (2001)، نظام التكاليف المبني على الأنشطة، مجلة الإداري، سبتمبر.

\* العزاوي، محمد عبد الوهاب (2005)، إدارة الجودة الشاملة، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

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

\* العكاوي، طلال جيجان (2004)، تقييم أثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية، مجلة البصائر- جامعة الإسراء، المجلد الثامن، العدد الأول.

\* العمادة زياد عودة ابنيه و خليل عطا الله و راد، (2009)، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص 193 - 225.

\* الغنام صابر حسن (2002م)، دور التكاليف الاستراتيجية في زيادة فاعلية التخطيط الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للموانئ البحرية المصرية: دراسة تطبيقية على موانئ بور سعيد، مجلة الدراسات والبحوث التجارية- جامعة بنها، السنة الثانية والعشرون، العدد الثاني، ص531- 585.

\* الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر (2002)، المحاسبة الإدارية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

\* المحمود صالح عبد الرحمن و رزق محمود عبد الفتاح إبراهيم، (2005)، مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد السادس العدد الثاني، ص 283- 340.

\* النشار تهاني محمود عبده (2003)، استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي، المجلة المصرية للدراسات التجارية- كلية التجارة جامعة طنطا، مجلد 27، العدد الرابع، 85-138.

## د. حمدي زعرب

- \* جمعة أحمد حلمي، حسن صالح عارف، محمد جمال همدان (2005)، منهج مقترح لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصغيرة في ظل اقتصاد مبنى على المعرفة، المؤتمر العلمي السنوي الخامس، جامعة الزيتونة الأردنية.
- \* جمعة إسماعيل إبراهيم، محرم زينات محمد، العتر عمرو عباس (2000)، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- \* جودة محفوظ أحمد (2008)، تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألومونيوم الأردنية - دراسة ميدانية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة.
- \* حسين زينب أحمد عزيز (2004)، تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة "دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول يناير، ص 97-120.
- \* راجحان ميساء محمود محمد (2002)، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز.
- \* سامي، مجدي محمد (2000)، مدى فعالية نظام تكاليف الأنشطة ABC كنظام لمعلومات التكاليف، مجلة البحوث التجارية، المجلد 22، العدد 2، الجزء 1.
- \* سيد سيد عبد الفتاح (2010)، تقييم فاعلية التكامل بين الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الاداء في ترشيد القرارات في الإدارة الاستراتيجية في منظمات الاعمال دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية- جامعة حلوان، العدد الثاني الجزء الاول ص 283 - 319.
- \* عبد الرحمن عاطف عبد المجيد (2003)، مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة أسيوط، العدد الرابع والثلاثون، ص 105-151.
- \* عبد الرحمن، أحمد يوسف محمود (2004)، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير - جامعة الإسكندرية.
- \* عبد الصادق أسامة سعيد (2005)، أثر التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتحليل الإستراتيجي لدى التشغيل على تفعيل إستراتيجيات المنافسة في السوق المصري، المجلة المصرية للدراسات التجارية- جامعة المنصورة، مجلد 29، العدد الأول، 180-244.



## مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات

- \* عبد العظيم محمد حسن (2005)، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرين، العدد الأول.
- \* علي أشرف حسن محمود (2010)، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية " دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- \* علي عفاف مبارك محمد (2003)، دورة نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 27، العدد الثاني، 61-96 .
- \* فرح، حازم (1995)، التكاليف المبنية على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة للإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 92.
- \* فودة شوقي السيد (2007)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية، العدد الأول ص ص 187-242.
- \* فودة، شوقي السيد (2003)، نحو إطار مقترح لتقويم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية من خلال التكامل بين أسلوب تقنية ضبط الوقت (JIT) ومفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) - دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، العدد 2، 1، المجلد 25.
- \* منصور أسماء عوض محمد (2008)، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية دراسة نظرية تطبيقية، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة قناة السويس، العدد الأول يناير، ص ص 336 - 387.
- \* ناصف أماني زكريا مصطفى (2010)، دراسة تحليلية لأساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة إطار مقترح للتطبيق في بيئة العمال المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - جامعة حلوان، العدد الرابع الجزء الثاني، ص ص 377-392.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

- \* Chirtopher, William F. & Thor, Carl G. (2004), outcomes cost Managmenet for success Today & tomorrow, Cost Management, no. 1, Dec., pp. 34-39.
- \* Cooper R. & Slagmudler R. (2002), Target costing for new- product development: Product level target costing, Journal of cost management, August, pp. 5-11.
- \* Cooper R. (1994), Japanase cost Management practices, CMA. Magazine.
- \* Cooper W., & Etal. (1995), Accounting for Complexity in Costing High Technologe Manufacturing, European Journal of Operation Research, pp. 316-326.

- \* Cooper, R. & Kaplan, R. (1998), How Cost Accounting Distorts Product Cost, Management Accounting, April.
- \* Cooper, R. and Chew, B., (1996) Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs, Harvard Business Review, Vol.74, No.1, Jan/Feb, pp. 88-96.
- \* Gagne M. and Discenza R. (1993), New Product Costing: Japanese Style, The CPA Journal, US-Japan, Vol.63, No.5, May, p68.
- \* Horngren T. G., Sundem L.G. & Stratton O.W. (1997), Introduction to management accounting, Tenth edition, Prentice-Hall, Inc.
- \* Hansen R., & Mowen M. (2006), Cost Management: Accounting and Control, 5th ed., South-Western College Publishing, Ohio.
- \* Hilton R., Maher M., Selto F. & Sainy B. (2008), Strategies for Business Decisions, 4th Edition., The Mc Graw – Hill Companies , Inc., New York .
- \* Horngren, Charles T., Sundem, Gary I. & Stratton, William O. and Burgstahler David (2008), Introduction to Management Accounting, 14<sup>th</sup> edition, usa: pearson education international.
- \* Ibusuki, U. and Kaminski, P., (2007) Product development process with focus on value engineering and target costing: a case study in an automotive company, International journal of production economics, Vol.105, Iss.2, pp. 459-474.
- \* Kaplan R.S. & Atkinson A.A., (1997) Advanced management accounting, Third edition, Prentice-Hall international, Inc.
- \* Peacock, Eileen (2005), Cost management by customers' choice: a case study, demonstrates how activity information can be used by better determine customer strategy and enhance profits, Management Accounting Quarterly, spring, on line, pp.1-14.
- \* Pierce B. (2002), Target costing management Comprehensive Benchmarking for a competitive market, accountancy Ireland, April. Vol.34, No.2, p31.
- \* Romani P. (1997), The resurrection of Value Engineering, Manage US, Vol.49No.1.
- \* Shank, John, K., (1999) Total cost Management for competitiveness, Journal of the confederation of Indian industry, Nov., pp. 11-13.
- \* Tanaka M., Yoshikawa T., Innes J., & Mitchell F. (1996), Contemporary Cost Management, Chapman & Hall, London.
- \* Turng, P. & Alan S. J. (1992), Using ABC to Support Continuous Improvement, Management Accounting.
- \* Vergauwen, Philip Universiteit Maastricht (2002), Costing Systems & Variance, Analyses at the Carpenter & Millbridge Ltd. Welding Alloys Business Unit- a case study.
- \* Waston, Tim (2003), A framework for Evaluating pharmacy cost management strategies in the public sector, Healthcare financial Management, Jan, pp. 1-5.