

استخدام التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في تقييم النجاح الاستراتيجي دراسة حالة في الشركة العامة للأسمنت الشمالية في الموصل

م.م. هدى سالم حسين
كلية الادارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

تعتمد الشركات في سياساتها التنافسية على استراتيجيات محددة مسبقا تفرضها طبيعة السوق والبيئة التنافسية التي تعمل فيها وعلى ضوء تلك الاستراتيجيات تبني سياساتها الإنتاجية والتسويقية في سبيل تحقيق الربحية المستهدفة والاستمرار في السوق ولغرض تقييم النجاح الذي تحققه الاستراتيجية المعتمدة من قبل الشركة وإيضاح دورها في تحقيق ربحية الشركة يتم استخدام ما يعرف بالتحليل الاستراتيجي المحاسبي للدخل التشغيلي والذي من خلاله يتم تجزئة عناصر تحقق الربحية إلى مكوناتها وتحليلي المسببات الحقيقية وراء تحقيق هذه الأرباح ومن خلال ذلك تناول البحث مفهوم ومكونات التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي وإيضاح دوره في تقييم النجاح الاستراتيجي من خلال حالة تطبيقية في الشركة العامة للأسمنت الشمالية في الموصل لتحقيق أهداف البحث وفرضياته، وتوصلت الباحثة الى استنتاجات أهمها: أوضحت نتائج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في شركة الاسمنت اعتمادها على استراتيجية القيادة الشاملة للتكلفة بالدرجة الأساس مع اعتماد على استراتيجية التميز من خلال جودة منتجاتها من الاسمنت ومع ذلك كانت نتائج التحليل تشير إلى عدم نجاح الإدارة في تطبيق الاستراتيجية بشكل كامل وهذا ما أوضحت عملية تحليل مكونات تغطية السعر والتكلفة. أما اهم التوصيات فكانت: توصي الباحثة الشركة العامة للأسمنت الشمالية على إعادة النظر في توجهات الشركة في اعتماد استراتيجية قيادة التكلفة الشاملة من خلال توجيه اهتمام الإدارة نحو الاستفادة من وفورات الحجم والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة خاصة مع وجود إمكانية للعمل بطاقة استغلال ١٠٠ %، بالإضافة إلى وجود حصة سوقية متاحة يمكن للشركة الاستفادة منها وتسويق منتجاتها بسهولة والاستفادة من ميزة الجودة التي تتمتع منتجات الشركة بها.

Abstract:

Companies rely on policies of competitive strategies predefined imposed by the nature of the market and the competitive environment in which it operates and in the light of these strategies to adopt policies of production and marketing in order to achieve profit targets and to continue in the market for the purpose of evaluating the success achieved by the strategy adopted by the company and to clarify its role in achieving the company's profitability is Using what is known as strategic analysis of accounting for income operating through which are indivisible elements achieve profitability components and analytical etiology real behind achieving these profits and through the discussion dealt with the concept and components of the strategic analysis of income operational and clarify its role in the evaluation of strategic success through practical case in the General Company for Cement North connector to achieve the

objectives of the research and assumptions, and the researcher reached conclusions including: The results of the strategic analysis of income operating in the cement firm reliance on the strategy driving the overall cost of class basis with the adoption of a strategy of excellence through quality products of cement, however the results of the analysis indicate failure the success of management in applying the strategy fully and this is what explained by the process of analyzing the components of cover price and cost. As the most important recommendations were: researcher recommends the General Company for Cement North to reconsider the direction of the firm to adopt a strategy of cost leadership overall by directing management attention towards the advantage of economies of scale and optimal utilization of available resources, especially with the possibility of exploiting the work card 100%, in addition to having a market share of code the company can take advantage of them and market their products easily and take advantage of the quality that the company's products enjoy them

المقدمة:

في ظل التغيرات التي فرضتها البيئة التنافسية تسعى الشركات إلى البقاء والنمو من خلال اعتمادها على اختيار إستراتيجيتها في المنافسة من بين استراتيجيات بورتر الشهيرة فإما أن تنتهج الريادة في التكلفة كاستراتيجية للمنافسة أو أنها تعتمد على التميز في استراتيجياتها للبقاء والنمو وبالطبع تفرض طبيعة السوق التي تعمل فيها الشركة نوع الاستراتيجية التي يتم اختيارها وبغض النظر عن نوع الاستراتيجية المطبقة فانه من المهم تقييم فاعلية ونجاح تلك الاستراتيجية المنتخبة في تحقيق أهداف الشركة ويعتبر التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي من أهم الأدوات المستخدمة في قياس فاعلية نجاح الاستراتيجية المطبقة من خلال مكوناته الأساسية وبناء على ذلك تم بناء هيكلية الورقة على إيضاح مفهوم ومكونات التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي ودوره في تقييم نجاح الاستراتيجية المعتمدة في الشركات للمنافسة وإمكانية تطبيقه في الشركات العراقية ولغرض تحقيق هدف الدراسة وفرضياتها سيتم إجراء دراسة حالة في الشركة العامة الاسمنت في نينوى على ضوء ذلك تم صياغة فكرة وفرضية هذه الدراسة .

مشكلة البحث: يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

١. هل ان الاستراتيجية الحالية التي تعتمد عليها الشركة عينة البحث متوافقة مع توجهاتها الاستراتيجية وتحقق النجاح المطلوب؟
 ٢. هل يمكن اعتماد أكثر من استراتيجية في تحقيق اهداف الشركة من خلال اعتماد التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي وتحليله الى مكوناته وتوضيح دوره في تحقيق ذلك.
- هدف البحث:** يهدف البحث إلى:
١. توضيح مفهوم التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي وتحليله الى مكوناته.
 ٢. توضيح دور التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في تقييم النجاح للاستراتيجيات التنافسية المعتمدة من قبل الشركات.
 ٣. تقديم نموذج تطبيقي لعملية التحليل في شركة الاسمنت الشمالية في العراق.
- أهمية البحث:** تتمثل أهمية البحث في محاولة لتقييم نجاح الاستراتيجيات المعتمدة في الشركات من خلال استخدام منهج الموارد عن طريق استخدام التحليل الاستراتيجي الدخل التشغيلي للشركة من خلال مقارنة الدخل التشغيلي للسنوات المتتالية ومدى نجاح الإستراتيجيات المتبعة من سنة إلى سنة

أخرى بما يعمل على تحقيق توفير معلومات محاسبية استراتيجية لتقييم نجاح الاستراتيجية التنافسية المعتمدة من قبل الشركات وبما يعمل على تحسين الأداء الاستراتيجي في كافة جوانبه.

فرضية البحث: تم بناء البحث على فرضية أساسية مفادها إمكانية استخدام التحليل الاستراتيجي الدخل التشغيلي للشركة في تقييم نجاح الاستراتيجية المعتمدة من قبل الشركة وينبثق عن هذه الفرضية فرضيات فرعية هي:

١. يمكن تقييم نجاح الاستراتيجيات التنافسية من خلال التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي من خلال توفير معلومات استراتيجية يمكن توظيفها في عملية التقييم.
 ٢. وجود حقيقة مفادها عدم قدرة التحليل التقليدي للتكاليف والربحية على تلبية الاحتياجات من المعلومات لغرض تقييم نجاح الأداء الاستراتيجي من خلال تقييم نجاح الاستراتيجية التنافسية المعتمدة من قبل الشركات.
 ٣. تعتمد الشركة عينة البحث على استراتيجية قيادة الكلفة الشاملة في تحقيق أهدافها.
- منهجية الدراسة:** تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي في تحقيق الجانب النظري من خلال الاعتماد على ما هو متاح من مصادر، وتم الاعتماد على الأسلوب الميداني في تحقيق الجانب العمل من البحث ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور أساسية وكالاتي:
- المحور الأول: مفهوم ومكونات الدخل التشغيلي ومفهوم ومكونات التحليل الإستراتيجي.
- المحور الثاني: نماذج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي ودورها في تقييم النجاح الاستراتيجي.
- المحور الثالث: تطبيق خطوات التحليل الاستراتيجي في الشركة عينة البحث.

المحور الأول: مفهوم ومكونات الدخل التشغيلي ومفهوم ومكونات التحليل الإستراتيجي

أولاً. مفهوم ومكونات الدخل التشغيلي

قبل التعرف على ماهية التحليل الاستراتيجي وأدواته يجب أن نعرف على ما المقصود مفهوم الدخل بشكل عام حيث يعتبر مفهوم الدخل في الوقت الحالي من المفاهيم الأساسية والمهمة وذلك لأنه يرتبط بشكل مباشر بطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية وأهدافها حيث يمثل نتائج العمليات خلال الفترة إذ يحتل هذا المفهوم مكانة أساسية في أدبيات المحاسبة المالية والإدارية، وبالرغم من تعدد يقصد بالدخل من وجهة النظر الاقتصادية على أنه الفائض المتاح للاستهلاك (وينظر إلى الدخل من وجهة النظر الهيكسياني (بأنه المبلغ الذي تستطيع المنشأة أن توزعه على ملاكها وان تبقى ثروتها في نهاية العام "بعد التوزيع" كما كانت في بدايتها). (حنان، ٢٠٠٣: ٢٩) وكان عالم الاقتصاد المعروف آدم سميث أول من حدد المفهوم الاقتصادي للدخل، إذ عرفه بأنه "ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه - يستهلكه - (خلال فترة زمنية معينة دون المساس) التجاوز (على رأس المال سواء كان رأس المال ثابت أو متداول). (هندريكسن، ١٩٩٠: ٢٥٧) أما مفهوم الدخل محاسبياً فهو الفرق بين الإيرادات المتحققة الناتجة عن العمليات المالية خلال الدورة المحاسبية وبين التكلفة التاريخية لهذه الإيرادات. (حنان، ٢٠٠٣: ٣٧) أو هو ناتج مقابلة الإيرادات المتحققة من عمليات الفترة بالتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات. (الشيرازي، ١٩٩٠: ٤٦٦) وعرف أيضاً بأنه الفرق بين الإيرادات المتحققة الناتجة عن العمليات التي حدثت خلال الفترة والتكاليف التاريخية المرتبطة بها والمستنفذة خلال نفس الفترة، وذلك بالاعتماد على مبدأ مقابلة الإيرادات

بالمصروفات.(مطر والسيوطي، ٢٠٠٨: ٢٠٧) ومن الناحية العملية بأنه الفرق بين الإيرادات والمتحققة الناتجة من صفقات الفترة والكلف التاريخية المناظرة /الموازية.(حسب الله، ٢٠١٢: ٢١) إن المفهوم المحاسبي للدخل يحدد الدخل على أساس المقابلة بين المصروفات والإيرادات الناتجة عن عمليات وأحداث الفترة أي انه دخل لاحق (ex- post) متمسكاً بمبدأ الكلفة التاريخية في قياس المصروفات مع الأخذ بقاعدة الحيطة والحذر ومبدأ التحقق، أما المفهوم الاقتصادي للدخل فهو ينظر إلى التوقعات والاحتمالات المستقبلية في تحديد وقياس الدخل أي انه دخل مسبق تقديري (ex-ante)، لذلك فان المعلومات التي يوفرها الدخل المحاسبي هي معلومات تتعلق بالماضي والحاضر بينما المعلومات التي يوفرها الدخل الاقتصادي هي معلومات تتعلق بالمستقبل، وعلى الرغم من أن الإدارة تحتاج إلى هذين النوعين من المعلومات إلى أن معلومات الدخل المحاسبي تعتبر أكثر فائدة وأهمية للإدارة للتأكد من تنفيذ استراتيجياتها المحددة مسبقاً وتقويمها.(العبيدي، ٢٠٠٧: ٤٤)

اما مفهوم الدخل التشغيلي فانه يركز على قياس مدى كفاية الشركة في مجال الإدارة، ويرتبط اصطلاح الكفاءة بالاستخدام الفعال الموارد الشركة المتاحة. (هندريكسن، ١٩٩٠: ٣٨٢) ويتعلق الدخل التشغيلي بالعمليات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية الاعتيادية للشركة والتي عادة تتسم بالتكرار والاستمرارية، ويتم الاعتراف بالدخل وفق مبدأ مقابلة الإيرادات المحققة بالمصروفات المستنفدة اثنائها من خلال إعداد قائمة الدخل، ولا يدخل ضمن دخل العمليات التشغيلية التي يتحدد من خلالها صافي الدخل الدوري إلا ما ينبج عن الأنشطة الاعتيادية للشركة.(مطر والسيوطي، ٢٠٠٨: ٢١٣) وطبقاً لمفهوم الدخل التشغيلي، فإن الجزء أو المرحلة الأولى من قائمة الدخل تتضمن فقط الإيرادات والمصروفات التشغيلية العادية المرتبطة بنشاط الفترة الحالية، أي بعبارة أخرى فإن أي عناصر غير عادية أو غير متكررة أو تتعلق بنشاط فترات أخرى يجب استبعادها من القياس باعتبارها عمليات عرضية أو غير، وبذلك فإن قائمة الدخل تقيس الدخل التشغيلي كمرحلة أولى ويمثل نتائج الأنشطة التشغيلية والتي تفصل عن الأنشطة غير التشغيلية والتي تتضمنها المرحلة اللاحقة التي تقيس صافي الربح. (الجبوري، ٢٠٠٧: ٢٣٦)

ثانياً. مفهوم ومكونات التحليل الاستراتيجي والاستراتيجية

قبل الدخول في مفهوم ومكونات التحليل الإستراتيجي يجب الإشارة إلى ما المقصود بالاستراتيجية حيث تعني كلمة الاستراتيجية فن القيادة حيث كان يستخدم هذا المصطلح في العمليات العسكرية ويعني وضع الخطط طويلة الأمد إما من وجهة النظر الإدارية فقد تم تعرف الاستراتيجية على أنها وضع الخطط المستقبلية للشركة وتحديد غاياتها على المدى البعيد واختيار النمط الملائم من أجل تنفيذ الاستراتيجية.(الدوري، ٢٠٠٥: ٢٥) أو هي تصرف يقوم به المدير لتحقيق واحد أو أكثر من أهداف الشركة، بالنسبة لمعظم ان لم يكن كل المنظمات فان الهدف الأسمى هو تحقيق أداء متفوق بالمقارنة بالمنافسين، فإذا أدت استراتيجية الشركة إلى تحقيق أداء متفوق، فإنها ستكون لديها ميزة تنافسية.(هل، جونز، ٢٠٠٨: ٣٠)

وتصف الاستراتيجية كيف تحقق الشركة المقابلة بين قدراتها وإمكاناتها مع الفرص المتاحة لها في السوق، وذلك لتحقيق أهدافها، ويجب على أي شركة عند صياغة استراتيجياتها ان تستوعب بتمكن مجال الصناعة التي تعمل بها.(هورنجرن وآخرون، ٢٠٠٩: ٨٥٧)

ويرى العبيدي بان الشركة الناجحة هي التي تقوم بصياغة وتبنى استراتيجيه فعالة وتقوم بتنفيذها بصورة دقيقة. إذ أن الاستراتيجية الفعالة هي التي تساعد الشركة في تحقيق أهدافها وغاياتها على أن تأخذ تلك الشركة بنظر الاعتبار كل الفرص والتهديدات البيئية والإمكانات والموارد المتاحة لها، بينما حدد (Porter) في مقالته المعروفة ماهية الاستراتيجية وأبعادها بالآتي: (العبيدي، ٢٠٠٧: ٤٦)

- الاستراتيجية تحدد المركز التنافسي المتميز للشركة.
- الاستراتيجية تساعد في اختيار أنشطة تختلف عن أنشطة المنافسين.
- الاستراتيجية تساعد في تحديد وضع الشركة.
- الاستراتيجية تقوم على المفاضلة بين البدائل لمواجهة المنافسين.
- الاهتمام بالتناسق بين الأنشطة.
- الحرص على الفاعلية التشغيلية.

أشار (العبيدي، ٢٠٠٧: ٧٤) إلى أن "التحليل الاستراتيجي يتعلق أساسا بفهم المركز الاستراتيجي للشركة، وذلك من خلال معرفة التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية ومدى تأثيرها على فعاليات الشركة ومن ثم تحديد قدرة هذه الشركة على استغلال مواردها الداخلية سواء كانت مادية ام بشرية".

ومن منظور نظم التكاليف الاستراتيجية فان فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار الشركة لسياسة المنافسة هو أمر مهم لعملية تحليل التكلفة مثل فهم سلسلة القيمة ومسببات التكلفة الاستراتيجية، وعليه فان الشركة لديها اختيارات أساسية لاستراتيجيات المنافسة وهي: (إبراهيم، ٢٠١٠: ٨٧)

أولاً. استراتيجية القيادة الشاملة للكلفة (تخفيض التكاليف أو تحقيق الريادة في خفض التكلفة).

ثانياً. استراتيجية التميز السلعي (تقديم منتجات متميزة ومختلفة).

ثالثاً. استراتيجية التركيز.

- استراتيجية القيادة الشاملة للكلفة:

ان هذه الاستراتيجية تعني بمجموعة الأنشطة المصممة لإنتاج وتسليم السلع والخدمات بالكلفة الأقل قياس بالمنافسين وعند مستوى النوعية الذي يعد مقبولا لدى الزبائن. (التكريتي، ٢٠٠٨: ٣٥٣) أوهي قدرة الشركة على انجاز تكاليف منخفضة أكثر مقارنة مع المنافسين من خلال التحسينات المستمرة في الإنتاجية والكفاءة وإنهاء الهدر(الضياع) والرقابة المحكمة على التكاليف، إذ تركز هذه الاستراتيجية على مجموعة الأعمال والأنشطة المصممة لإنتاج السلع والخدمات بأقل كلفة ممكنة مقارنة بالمنافسين مع المحافظة على مستوى النوعية الذي يعد مقبولا من قبل الزبائن، وان هذه الاستراتيجية تضع الشركة كأقل المنتجين تكلفة في قطاع الصناعة (Low Cost) وذلك من خلال الاستثمار الأمثل للموارد والإنتاج بمعايير نموذجية والبيع بالأسعار الرائدة في السوق. (ياسين، ١٩٩٨: ١٠٣) وتتحقق هذه الاستراتيجية عن طريق توفير المنتج بأقل سعر كلي مقارنة بالمنشآت الأخرى في الأسواق، وتخفيض تكاليف في مجالات خدمة البحث والتطوير وقوة البيع أو الإعلان. (إبراهيم، ٢٠١٠: ٨٧) إذ تهدف الشركة من إتباع هذه الاستراتيجية الى تحقيق مركزاً تنافسياً أفضل وعائداً أعلى للشركة وذلك من خلال الاهتمام بتخفيض التكاليف الكلية ويتم تحقيق هذه الاستراتيجية عن طريق إتباع واحد او أكثر من الأساليب

التالية: (اقتصاديات الحجم والخبرة، التكامل العامودي، أنظمة الوقت المحدد، الرقابة على الكلفة). (التكريتي، ٢٠٠٨: ٣٥٥)

- استراتيجية التميز بالمنتج:

إن هذه الاستراتيجية تمثل مجموعة من الأنشطة والعمال التي تؤديها الشركات لغرض إيجاد منتجات متميزة بخصائص استثنائية لتصبح رائدة في حقل الصناعة وان هذه الاستراتيجية تعتمد على افتراض أساسي هو إن المستهلك مستعد لدفع أسعار عالية لمنتج متميز. (التكريتي، ٢٠٠٨: ٣٥٧) إذ تعكس هذه الاستراتيجية قدرة الشركة على عرض منتجات أو خدمات والتي يدركها الزبون على أنها متفوقة وفريدة من نوعها مقارنة مع منتجات المنافسين. ويمكن تحقيق ذلك من خلال البحث والتطوير للمنتج الابتكاري وباستخدام عمليات تطويرية والتي تساعد على وصول المنتجات إلى الأسواق وبسرعة كبيرة. (Horngren, et.al, 2012: 474)

وتتحقق هذه الاستراتيجية عن طريق تقديم الشركة شي ما في المنتج أو الخدمة يدركه المستهلكون على أنه فريد ومن مداخل تميز المنتج (الولاء للماركة، خدمات ممتاز للزبائن، الشبكة المنتشرة، تصميم المنتج وصفات/خصائص المنتج). (إبراهيم، ٢٠١٠: ٨٧) ويمكن تحقيق هذه الاستراتيجية بعدة طرق: (تمايز أسعار البيع، استخدام أسلوب معين في تسويق المنتج، المنتج يكون بنوعية عالية). (التكريتي، ٢٠٠٨: ٣٥٧) وأيما كان الأسلوب المتبع فالهدف هو التمييز لغرض لزيادة القيمة

- استراتيجية التركيز:

تستند هذه الاستراتيجية على أساس اختيار مجال تنافسي محدود في داخل قطاع الصناعة إذ إن هذه الاستراتيجية تهتم بالتركيز على فريق معين من العملاء أو خط منتجات معين أو على جزء معين من السوق وتكثيف نشاط الشركة في هذا الجزء والعمل على استبعاد الآخرين ومنعهم من التأثير في حصة الشركة. (ياسين، ١٩٩٨: ١٠٤)

إذ تنفذ استراتيجية التركيز من خلال بدليين هما (استراتيجية قيادة الكلفة أو استراتيجية التميز) وقد تستطيع بعض الشركات من خلال قدراتها العالية على اتباع كلا الاستراتيجيتين قيادة الكلفة والتميز. (الدوري، ٢٠٠٥: ٣٤٦)

وتتكون استراتيجية التركيز من عدة عناصر لتحقيقها وهي: (إبراهيم، ٢٠١٠: ٨٧)

١. التركيز على المنتج معين أو إشباع حاجات مجموعة معينة من المستهلكين.
 ٢. التركيز على خدمات قطاع معين من السوق الكلي وليس كل السوق.
 ٣. برنامج تسويقي يشبع رغبات قطاعات محدد من السوق بتقديم منتج مقارنة بالمنافسين وبتكاليف أقل أو التمييز والتكلفة الأقل معاً.
- إن عملية تقويم الاستراتيجية تتجسد من خلال قياس الأداء، وحدد (David, 2000: 308)
١. أربع خطوات تتضمنها عملية قياس الأداء هي:
 ١. مقارنة النتائج المتوقعة مع النتائج الفعلية.
 ٢. كشف الانحرافات عن الخطط.
 ٣. تقويم الأداء الفردي.
 ٤. فحص التقدم الذي حصل باتجاه الأهداف المرسومة، وان كلا الأهداف البعيدة والسنوية من الشائع استخدامها في العملية.

المحور الثاني

نماذج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي ودورها في تقييم النجاح الاستراتيجي

أولاً. مفهوم النجاح الاستراتيجي

قبل الدخول في نماذج التحليل الاستراتيجي يجب الإشارة إلى مفهوم النجاح الاستراتيجي حيث أشار (الحلالمه والعزاوي، ٢٠٠٩: ٢١) لقد أحتل مفهوم النجاح الاستراتيجي مكانة هامة في بعض الدارسات والبحوث حيث تطورت مفاهيمه من خلال الفكر التنظيمي الذي سبقه بمفهوم الكفاءة والفاعلية، وبأنه البقاء والتكيف والنمو بغض النظر عن الأهداف التي تحققها كونه مؤشر نهائي لقياس الفاعلية. وأكد Survival مدخل التنظيم في قياس الفاعلية على معيار البقاء وأن سر نجاح الاستراتيجية يكمن في القدرة على التكيف بين الشركة والبيئة والاستمرار بشكل فاعل فيها، وأن النمو يصبح بديل عن الفاعلية، لذا فإن الشركات التي تمتاز بنمو عال تعد شركات فاعلة. ويشير (داودي وحبوب، ٢٠٠٧: ٤٣) إلى انه يتطلب استيعاب مفهوم النجاح الإستراتيجي التطرق إلى عناصر النجاح الاستراتيجي والتي تتمثل بالآتي:

١. البقاء: ويعني القدرة على الاستمرار.
٢. التكيف: ويعني القدرة على التنبؤ بالمشكلات الداخلية والخارجية الممكن مواجهتها في المستقبل وإيجاد السبل الكفيلة بالسيطرة عليها قدر الإمكان.
٣. النمو: ويوصف بأنه زيادة حجم الشركة، باتجاه الأهداف التي يرغب في تحقيقها أصحاب المصلحة.

ويشير (الحلالمه والعزاوي، ٢٠٠٩: ٢٣) إلى انه ينبثق مفهوم النجاح الاستراتيجي من مدخلين (مؤشرين) هامين الأول الكفاءة والثاني الفاعلية. حيث لابد من الدمج بين أكثر من مدخل من مداخل الفاعلية وهي الأهداف والنظم... الخ. حيث أن ذلك يعطي صورة واضحة عن الشركة وعن إنجازاتها. أما الجمع بين مؤشرات النجاح من خلال تحقيق الشركات لأهدافها (الفاعلية) بصورة غير مباشرة.... فضلاً عن مؤشرات الموارد المتاحة أما البقاء فهو يمثل جوهر النجاح الاستراتيجي، حيث تحتاج الإدارة العليا إلى الاهتمام بأصحاب المصالح بما فيهم حاملي الأسهم والربائين والموظفين... الخ. كما لا تستطيع الإدارة العليا استخدام مؤشر واحد للنجاح الاستراتيجي حيث تحتاج إلى أتباع عدة مقاييس وبالتالي تحديد الأولويات وترتيب مقاييس النجاح. وترى الباحثة وفقاً لما سبق إن مقاييس النجاح الاستراتيجي يمكن قياسها من خلال تحليل مكونات الكفاءة والفاعلية ومقاييس الأداء خاصة الربحية والنمو والاستمرار وكل ما يتعلق بها وإن التوجه المنشود في البحث هو توفير مقاييس لتقييم نجاح الاستراتيجية المعتمدة من قبل الشركة عينة البحث وتحديد نوع تلك الاستراتيجية وتوجهاتها.

ثانياً. نماذج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي

تختلف نماذج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي بحسب الغاية من عملية التحليل والتأثير الذي يعمل التحليل على تبرير مسبباته، ويشير البعض (http://oossaa33.blogspot.com/2010/05/blog-post_4808.html) إلى "أن تداخل التأثيرات وتنوعها وتشعبها تجعل هناك ضرورة وحاجة عملية نحو تحليل هذه التأثيرات، سواء المتعلق منها لأسباب طبيعية متوقعة، أو المتعلق منها لأسباب تكتيكية أو استراتيجية خاصة بالأداء الإداري والتنافسي للشركة، وإذا كان دخل التشغيل يمثل المحصلة النهائية للعديد من التفاعلات وتتلخص فيه

العديد من النتائج الفرعية، فالأمر يتطلب إخضاعه للتحليل المحاسبي الاستراتيجي بغرض الحكم على مدى النجاح في تنفيذ الاستراتيجية أو الاستراتيجيات المتخذة وتعتمد منهجية تحليل التغيرات الاستراتيجية في دخل التشغيل على القيام بثلاثة مراحل متتالية هي:

المرحلة الأولى: تحديد أسباب النجاح أو الفشل في تنفيذ استراتيجية الشركة.

المرحلة الثانية: التحليل المحاسبي لدراسة تأثير كل سبب على مقدار ما تحقق من نتائج.

المرحلة الثالثة: دراسة أثر التغير في حجم السوق على دخل التشغيل وربطه بالتحليل المحاسبي السابق.

وستعتمد الباحثة على تحليل تحديد أسباب النجاح والفشل في تنفيذ استراتيجية الشركة وتحقيق النجاح الاستراتيجي في المراحل الثلاثة من خلال تحديد الأسباب التي تشترك في التأثير على مقدار ما تحقق من دخل التشغيل في سنة المقارنة، وتتمثل هذه الأسباب في ثلاثة مكونات أساسية هي مكون النمو، مكون استرداد التكلفة، ومكون الإنتاجية. ويستلزم دراسة تأثير كل مكون على مقدار ما تحقق من نتائج، إجراء التحليلات المحاسبية التي يمكن من خلالها معرفة مدى مساهمة وحدات النشاط داخل الشركة في تنفيذ الاستراتيجية المتخذة كأساس للمنافسة في السوق. ويمكن بيان هذه التحليلات الخاصة بكل مكون من المكونات الثلاثة على النحو التالي: (هورنجون، ٢٠٠٩: ٨٧٤)، (العبيدي، ٢٠٠٧: ٦٧)، (الجبوري، ٢٠٠٧: ٦٥)، (الكبراتي، ٢٠٠٥: ١٢٠)

أ. التحليل المحاسبي لمكون النمو

يمر هذا التحليل بمرحلتين، كل مرحلة تدرس مقدار الانحراف في مكون النمو، سواء الذي يعزى إلى جانب الإيراد أو إلى جانب التكلفة، وذلك كما يلي:

١. تحليل أثر الإيرادات على النمو

يمكن الوصول إلى هذا الأثر من خلال حساب التغير في كمية المبيعات فعلياً فيما بين سنتي الأساس والمقارنة، وترجيح هذا التغير بسعر البيع السائد في سنة الأساس.

٢. تحليل أثر التكلفة على النمو

يحسب هذا الأثر من خلال حساب التغير بالمستلزمات الفنية من المدخلات التي كان يمكن استخدامها لإنتاج المخرجات في سنة المقارنة بنفس علاقات الإنتاج الفنية والظروف السائدة في سنة الأساس من ناحية، والمدخلات التي تم استخدامها فعلياً في سنة الأساس من ناحية أخرى، وترجيح هذا التغير بأسعار المدخلات في سنة الأساس، ومن خلال مقابلة أثر الإيراد بأثر التكلفة على النمو يمكن الوصول إلى الأثر الصافي لمكون النمو على الاستراتيجية المختارة للمنافسة في السوق.

ب. التحليل المحاسبي لمكون استرداد/تغطية السعر

يمر هذا التحليل أيضاً بمرحلتين، كل مرحلة تدرس مقدار الانحراف في مكون استرداد/تغطية السعر، سواء الذي يعزى إلى جانب الإيراد أو جانب التكلفة، وذلك كما يلي:

١. تحليل أثر الإيرادات على تغطية السعر

يمكن حساب هذا الأثر من خلال حساب التغير في سعر الشركة من المخرجات فعلياً فيما بين سنتي الأساس والمقارنة، وترجيح هذا التغير بعدد الوحدات المباعة في سنة المقارنة.

٢. تحليل أثر التكلفة على تغطية السعر

يتم حساب هذا الأثر من خلال حساب التغير الحادث بين أسعار المستلزمات في سنة المقارنة وأسعارها في سنة الأساس، وترجيح هذا التغير بالمستلزمات اللازمة كمدخلات لإنتاج

مخرجات سنة المقارنة بفرض وجود نفس علاقات وظروف الإنتاج التي كانت سائدة في سنة الأساس. وهنا يلاحظ أن تحليل أثر التكلفة على مكون النمو، هو ذاته أثر التكلفة على مكون تغطية السعر، وذلك على عكس أثر الإيرادات، حيث يختلف الأثر الأخير في حالة حساب مكون النمو عنه في حالة حساب مكون تغطية السعر وبمقابلة أثر الإيراد بأثر التكلفة - على مكون تغطية السعر - يمكن الوصول إلى الأثر الصافي لمكون تغطية السعر على الاستراتيجية المختارة للمنافسة في السوق.

ج. التحليل المحاسبي لمكون الإنتاجية

ينطوي التحليل المحاسبي لمكون الإنتاجية، وتأثيره في الاستراتيجية المختارة للمنافسة في السوق، على قياس التغير في دخل التشغيل، الذي يعزى إلى التغير في كمية المدخلات المستخدمة في سنة المقارنة من ناحية، وكمية المدخلات التي كان يمكن استخدامها لإنتاج المخرجات بفرض تنفيذ ذلك في ظل نفس علاقات الإنتاج والظروف السائدة في سنة الأساس من ناحية ثانية، وترجيح هذا التغير بأسعار المدخلات السائدة في سنة المقارنة.

ومن منظور أكثر تحليلاً يمكن بيان تأثير كل من إستراتيجتي قيادة التكلفة وتمييز المنتج على مقدار الدخل المحقق، حيث يمكن بيان ذلك على النحو التالي:

١. تأثير استراتيجية "ريادة التكلفة" على دخل التشغيل

إن الأمر يستلزم مزيد من التحليل المحاسبي لمكون النمو لدراسة أثر القرارات الاستراتيجية الخاصة بتخفيض السعر على دخل التشغيل. ويمكن بيان ذلك من خلال إعادة تحليل مكون النمو بحيث يتم فصل أثر تخفيض السعر الناتج عن النمو في النصيب السوقي عن أثر التخفيض الناتج عن النجاح في تخفيض تكلفة المنتج كالاتي:

- أثر قرارات التخفيض الاستراتيجي على سعر البيع

ويُقاس هذا الأثر من خلال حساب نسبة التخفيض في سعر وحدة المنتج الناتج بقرار تخفيض تحقيقاً لاستراتيجية ريادة تكلفة المنتج، مرجحاً بالمبيعات الفعلية التي تخص سنة المقارنة.

- أثر النمو في النصيب السوقي

ويتم قياس هذا الأثر من خلال ترجيح المحصلة الصافية لمكون النمو بالتغير في حجم النصيب السوقي الناتج عن القرارات الاستراتيجية الخاصة بتخفيض السعر منسوباً إلى التغير في حجم المبيعات فيما بين سنتي الأساس والمقارنة. ولا يجب تجاهل إمكانية تحقيق مقدار من النمو بناءً على "نمو طبيعي" في حجم السوق والصناعة التي تنتمي إليها الشركة، لذلك فإن الأمر يستلزم أولاً حساب التغير في دخل التشغيل الذي يعزى إلى النمو في حجم السوق، ثم ترجيح المحصلة الصافية لمكون النمو بالتغير في حجم السوق الذي يعزى إلى الظروف الاقتصادية، منسوباً إلى التغير في حجم المبيعات فيما بين سنتي الأساس والمقارنة.

٢. تأثير استراتيجية "تمييز المنتج" على دخل التشغيل

يتم قياس هذا التأثير من خلال ترجيح حجم المبيعات الفعلية التي تخص سنة المقارنة بنسبة التخفيض في سعر وحدة المنتج الناتج عن الارتقاء بالعلاقات الفنية والتطور في الخبرة العملية والتعلم التكنولوجي.

المحور الثالث: تطبيق خطوات التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في الشركة عينة البحث

يتناول هذا المحور تطبيق خطوات التحليل الاستراتيجي في الدخل التشغيلي للشركة عينة البحث لتقييم تنفيذ استراتيجياتها وستعتمد الباحثة على المؤشرات الآتية:

١. دراسة الطاقات والتكاليف الإجمالية المستعملة في الإنتاج في الشركة عينة البحث للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢) وتتضمن هذه الدراسة إعداد الكشوفات الآتية:

- كشف الطاقات الإجمالية المستعملة في إنتاج الاسمنت للشركة عينة البحث للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢)، ويتضمن هذا الكشف الآتي:

الطاقة التصنيعية المتاحة: وهي عبارة عن مستويات الطاقة التي تمثل المقدرة الإنتاجية للشركة في ظل إمكانياتها المتاحة أو مستويات الطاقة التي تسمح بوجود أعطال حتمية فقط، ويحسب هذا المستوى من الطاقة على أساس الطاقة التصميمية للمكانن مطروحاً منه توقفات المكانن الحتمية في أيام العطل والأعياد وفترات الصيانة الدورية وفترات الإعداد.

الطاقة التصنيعية الفعلية: وهي عبارة عن مستويات الطاقة التي تمثل المقدرة الإنتاجية الفعلية للشركة أو مستويات الطاقة التي تسمح بوجود أعطال حتمية وغير حتمية.

كمية المواد الأولية المستعملة في الإنتاج: وتمثل كمية المواد الأولية المستعملة فعلاً في العملية الإنتاجية خلال الفترة.^(١)

الطاقة التسويقية: وهي عبارة عن مستويات الطاقة التي تمثل عدد الوحدات المباعة.

الطاقة التدريبية: وهي عبارة عن مستويات الطاقة التي تمثل عدد الدورات التدريبية المنفذة.

والجدول (١) يوضح كشف الطاقات الإجمالية المستعملة للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢)

الجدول (١)

كشف الطاقات الإجمالية المستعملة في إنتاج الاسمنت (٢٠١١-٢٠١٢)

ت	البيان	وحدة القياس	٢٠١١	٢٠١٢
١	الطاقة التصنيعية المتاحة	طن	١٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
٢	الطاقة التصنيعية الفعلية	طن	١٣٠٤٨٨٩	١١٣٣٥٥٠
٣	كمية المواد الأولية المستعملة في الإنتاج	طن	٢١٠٢٠٥٤	١٩٣٧٨٧٨
٤	الطاقة التسويقية (الوحدات المباعة)	طن	١٣١٥٤٥٢	١١٣٥٩٨٦
٥	الطاقة التدريبية	دورة تدريبية	٢٩	٢٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة اعتماداً على تقارير الإنتاج في الشركة.

- كشف التكاليف الإجمالية للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢) ويتضمن هذا الكشف الآتي:

إجمالي الكلف التحويلية: وتشمل هذه التكاليف كافة الأجور المدفوعة للعاملين في الشركة بالإضافة إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تتضمن المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة وأية مصاريف أخرى مثل الصيانة والاندثار وغيرها.

إجمالي كلفة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج: وتشمل هذه التكاليف كلفة كافة المواد الأولية الداخلة في الإنتاج.^(٢)

(١) تم التوصل إليها عن طريق المعادلة الآتية: (مخزون المواد الأولية أول المدة + مشتريات المواد الأولية خلال الفترة - مخزون المواد الأولية آخر المدة) = كمية المواد الأولية المستعملة في الإنتاج

(٢) تم التوصل إليها عن طريق المعادلة الآتية: (كمية المواد الأولية المستعملة في الإنتاج × كلفة الوحدة من المواد الأولية).

إجمالي الكلف التسويقية: وتشمل كافة ما تتحمله الشركة من تكاليف نتيجة لقيامها بعملية البيع والتوزيع والإعلان والترويج لمنتجاتها وما تقدمه من خدمات للزبون.

إجمالي كلف البحث والتطوير: وتشمل إجمالي تكاليف الدورات التدريبية المنفذة في الشركة.

والجدول (٢) يوضح كشف التكاليف الإجمالية لإنتاج الاسمنت (٢٠١١-٢٠١٢)

الجدول (٢) كشف التكاليف الإجمالية المستعملة في إنتاج الاسمنت (٢٠١١-٢٠١٢)

ت	البيان	وحدة القياس	٢٠١١	٢٠١٢
١	إجمالي الكلف التحويلية	دينار	٩١٢٤٨٣٠٧٣١٥	٧٩٠٦٢١٨٩٠٣٠
٢	إجمالي كلفة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج	دينار	٣٦٩٩٣٨٦٥٤١	٤٣٢٤٧٣٥٢١٩
٣	إجمالي الكلف التسويقية	دينار	٧٤٣٤٥٩٧٣	٣٠٥٤٦٥٠٠
٤	إجمالي كلف البحث والتطوير	دينار	٦٧٤١٢٠٠٠	٢٣٥٣٨٥٠٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة اعتماداً على تقارير الإنتاج في الشركة.

وبالاعتماد على الجداول (١) و (٢)، فإن الباحثة قامت بإعداد الكشوفات الآتية:

أولاً. كشف الطاقة التصنيعية الفعلية وإجمالي الكلف التحويلية المستعملة في الإنتاج للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢). ويتضمن هذا الكشف كلا من الطاقة التصنيعية الفعلية وإجمالي الكلف التحويلية بالإضافة إلى كلفة تحويل الوحدة الواحدة من الطاقة (٣) والجدول (٣) يوضح كشف الطاقة التصنيعية الفعلية والكلف التحويلية للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢).

الجدول (٣) كشف الطاقة التصنيعية الفعلية وإجمالي الكلف للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢).

ت	البيان	وحدة القياس	٢٠١١	٢٠١٢
١	الطاقة التصنيعية الفعلية	طن	١٣٠٤٨٨٩	١١٣٣٥٥٠
٢	إجمالي الكلف التحويلية	دينار	٩١٢٤٨٣٠٧٣١٥	٧٩٠٦٢١٨٩٠٣٠
٣	كلفة تحويل الوحدة الواحدة من الطاقة (١÷٢)	دينار/طن	٦٩٩٢٨,٠	٦٩٧٤٧,٤

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول (١)، (٢).

ثانياً. كشف الطاقة والتكاليف التسويقية المستعملة في الإنتاج للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢) ويتضمن هذا الكشف كلاً من الطاقة التسويقية وإجمالي الكلف التسويقية، بالإضافة إلى كلفة وحدة الطاقة التسويقية (٤) والجدول رقم (٤) يوضح كشف الطاقة والتكاليف التسويقية للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢).

الجدول (٤) كشف الطاقة والتكاليف التسويقية المستعملة في الإنتاج للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢)

ت	البيان	وحدة القياس	٢٠١١	٢٠١٢
١	الطاقة التسويقية وخدمة الزبون	طن	١٣١٥٤٥٢	١١٣٥٩٨٦
٢	إجمالي الكلف التسويقية	دينار	٧٤٣٤٥٩٧٣	٣٠٥٤٦٥٠٠
٣	كلفة وحدة الطاقة التسويقية (١÷٢)	دينار	٥٦,٥	٢٦,٩

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول (١)، (٢).

ثالثاً. كشف الطاقة والتكاليف التدريبية المستعملة في الإنتاج للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢)، ويتضمن هذا الكشف كلاً من الطاقة التدريبية وإجمالي كلف البحث والتطوير هذا بالإضافة إلى كلفة وحدة الطاقة التدريبية (٥) والجدول (٥) يوضح ذلك:

(٣) تم التوصل إليها عن طريق المعادلة الآتية: (إجمالي الكلف التحويلية ÷ الطاقة التصنيعية الفعلية).

(٤) تم التوصل إليها عن طريق المعادلة الآتية: (إجمالي الكلف التسويقية ÷ الطاقة التسويقية وخدمة الزبون).

(٥) تم التوصل إليها عن طريق المعادلة التالية: (إجمالي كلف البحث والتطوير ÷ الطاقة التدريبية).

الجدول (٥) كشف الطاقة والتكاليف التدريبية المستعملة في الإنتاج للسنوات (٢٠١٢-٢٠١١)

ت	البيان	وحدة القياس	٢٠١١	٢٠١٢
١	الطاقة التدريبية	دورة تدريبية	٢٩	٢٠
٢	إجمالي كلف البحث والتطوير	دينار	٦٧٤١٢٠٠٠	٢٣٥٣٨٥٠٠
٣	كلفة وحدة الطاقة التدريبية (١÷٢)	دينار	٨١١٦٧٢	٣٣٧٠٦٠٠

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول (١)، (٢).

٢. كشف المبيعات الفعلية للشركة عينة البحث للسنوات (٢٠١٢-٢٠١١).
ويتضمن هذا الكشف كمية المبيعات الفعلية لمنتج الاسمنت للشركة خلال سنوات المقارنة وسعر بيع الوحدة (طن) بالإضافة إلى قيمة المبيعات والجدول (٦) يوضح ذلك:

الجدول (٦) كشف المبيعات الفعلية للشركة عينة البحث للسنوات (٢٠١٢-٢٠١١)

ت	البيان	وحدة القياس	٢٠١١	٢٠١٢
١	كمية المبيعات الفعلية	طن	١٣١٥٤٥٢	١١٣٥٩٨٦
٢	سعر البيع	دينار/طن	١٠٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠
٣	قيمة المبيعات (١×٢)	دينار	١٣٨١٢٢٤٦٠٠٠	١١٩٢٧٨٥٣٠٠٠

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة العامة لسمنت الشمالية.

قياس نتائج الأعمال للشركة عينة البحث للسنوات (٢٠١٢-٢٠١١):

سيتم إعداد كشف الدخل وفقاً لمفهوم العمليات الجارية (الدخل التشغيلي) واستناداً إلى (الطريقة الإجمالية) والتي تم التطرق إليها في الجانب النظري من الدراسة كونها تتعلق بموضوع البحث، وبالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من سجلات الشركة وذلك من أجل تحديد رقم الدخل التشغيلي والجدول (٧) يوضح كشف الدخل خلال سنوات المقارنة (٢٠١٢-٢٠١١):

الجدول (٧) كشف الدخل للسنتين (٢٠١٢-٢٠١١) الشركة العامة لسمنت الشمالية

٢٠١٢	٢٠١١	التفاصيل
١١٩٢٧٨٥٣٠٠٠	١٣٨١٢٢٤٦٠٠٠	إيراد المبيعات (١٣١٥٤٥٢×١٠٥٠٠٠) (١١٣٥٩٨٦×١٠٥٠٠٠) يطرح منه: (التكاليف)
٤٣٢٤٧٣٥٢١٩	٣٦٩٩٣٨٦٥٤١	كلفة المواد الأولية المستعملة
٧٩٠٦٢١٨٩٠٣٠	٩١٢٤٨٣٠٧٣١٥	الكلف التحويلية
٣٠٥٤٦٥٠٠	٧٤٣٤٥٩٧٣	الكلف التسويقية
٢٣٥٣٨٥٠٠	٦٧٤١٢٠٠٠	كلف البحث والتطوير
٨٢٨٥٩٥٣٤٠٧١	٩٥٦٧٠٩٢٧٠٠٧	إجمالي تكاليف الإنتاج
٣٦٤١٨٩٩٥٩٢٩	٤٢٤٥١٥٣٢٩٩٣	الدخل التشغيلي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة العامة لسمنت الشمالية.

(٦٠٣٢٥٣٧٠٦٤ مقدار الانخفاض)

يلاحظ من خلال الجدول (٧) وجود انخفاض في الدخل التشغيلي للعام ٢٠١٢ عن العام ٢٠١١ ولمعرفة سبب الانخفاض ستعمل الباحثة على تحليل مكونات الدخل تحليلاً استراتيجياً لمعرفة المسببات.

خطوات التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢):

تتضمن هذه الخطوات تحليل التغير في الدخل التشغيلي مابين سنوات المقارنة إلى ثلاث

عناصر وهي:

أولاً. أثر عنصر النمو في الدخل التشغيلي

١. أثر إيرادات المبيعات في عنصر النمو =

$$\text{كمية مبيعات السنة الحالية} - \text{كمية مبيعات السنة السابقة} \times \text{سعر بيع الوحدة للسنة السابقة} = (1315452 - 1135986) \times 105000 = (18843930000 - 18843930000) \text{ د. غير ملائم}$$

٢. أثر الكلفة في عنصر النمو =

$$\text{كمية المواد المطلوبة للسنة الحالية} = \text{كمية مبيعات السنة الحالية} \div \text{كمية مبيعات السنة السابقة} \times \text{كمية المواد المباشرة المستعملة لمبيعات السنة السابقة}$$

$$(1315452 \div 1135986) \times 2102054 = 2102054 \times 11810272,6 \text{ طن}$$

$$\text{* كلفة المواد الأولية} = \text{كمية المواد المطلوبة للسنة الحالية} - \text{كمية المواد المستعملة للسنة السابقة} \times \text{كلفة المواد المباشرة للوحدة للسنة السابقة}$$

$$(2102054 - 11810272,6) \times 2911 = (834820781,5 - 18843930000) \text{ د. ملائم}$$

$$\text{* الكلف التحويلية} = \text{الطاقة التصنيعية الفعلية للسنة الحالية} - \text{الطاقة التصنيعية الفعلية للسنة السابقة} \times \text{كلفة تحويلية للوحدة للسنة السابقة}$$

$$(1133550 - 1304889) \times 69366 = (11885187545 - 11885187545) \text{ ملائم}$$

$$\text{* الكلف التسويقية} = \text{الطاقة التسويقية للسنة الحالية} - \text{الطاقة التسويقية للسنة السابقة} \times \text{كلفة وحدة الطاقة التسويقية للسنة السابقة}$$

$$(1315452 - 1135986) \times 57 = (10142958 - 18843930000) \text{ ملائم}$$

$$\text{* كلف البحث والتطوير} = \text{الطاقة التدريبية للسنة الحالية} - \text{الطاقة التدريبية للسنة السابقة} \times \text{كلفة وحدة الطاقة التدريبية للسنة السابقة}$$

$$(29 - 20) \times 811672 = (7305052 - 18843930000) \text{ ملائم}$$

والجدول (٨) يوضح نتائج تحليل أثر عنصر النمو في الدخل التشغيلي للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢)

الجدول (٨) المؤشر المعتمد في سنوات المقارنة (٢٠١١-٢٠١٢)

نوع الأثر	وحدة القياس (بالدينار)	المؤشر المعتمد في سنوات المقارنة (٢٠١١-٢٠١٢)
أثر إيرادات المبيعات في عنصر النمو	غير ملائم	١٨٨٤٣٩٣٠٠٠٠
أثر الكلفة في عنصر النمو كلفة المواد الأولية	ملائم	٨٣٤٨٢٠٧٨١,٥
أثر الكلفة في عنصر النمو الكلف التحويلية	ملائم	١١٨٨٥١٨٧٥٤٥
أثر الكلفة في عنصر النمو الكلف التسويقية	ملائم	١٠١٤٢٩٥٨
أثر الكلفة في عنصر النمو في كلفة البحث والتطوير	ملائم	٧٣٠٥٠٥٢
إجمالي أثر الكلفة في عنصر النمو	ملائم	١٢٧٣٧٤٥٦٣٣٧
الأثر الكلي لعنصر النمو في الدخل التشغيلي	غير ملائم	٣١٥٨١٣٨٦٣٣٧

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول.

مناقشة نتائج تحليل أثر عنصر النمو في الدخل التشغيلي

من خلال تحليل عنصر النمو نتضح لنا النتائج الآتية:

- بالنسبة إلى كمية مبيعات منتج (الاسمنت) يلاحظ أنها بلغت في عام ٢٠١٢ (١١٣٥٩٨٦) وقد انخفضت بمقدار (١٧٩٤٦٦) ونسبة ٦,٣% عن كمية المبيعات في عام ٢٠١١.

ب. يلاحظ من خلال تحليل عنصر النمو أن هناك انخفاض في ارباح الشركة خلال هذه السنة التي انخفضت فيها كمية مبيعات منتج (الاسمنت) وهذا يعتبر من أهم الأسباب التي تدعوا إدارة الشركة إلى السعي في إتباع (استراتيجية النمو) والسعي إلى التوسع في حجم مبيعاتها وزيادة حصتها السوقية والاستفادة من خصائص هذه الاستراتيجية والمتمثلة بتحسين أداء وفاعلية الشركة وزيادة أرباحها وتطوير خبراتها.

ج. اظهر أثر إيرادات المبيعات في عنصر النمو خلال سنوات المقارنة أثر غير ملائم وهذا ناتج عن انخفاض حجم مبيعات منتج (الاسمنت) خلال سنوات المقارنة وصاحبها زيادة في التكاليف.

د. اظهر أثر الكلفة في عنصر النمو خلال سنوات المقارنة (٢٠١١-٢٠١٢) اثر ملائم وهذا ناتج عن انخفاض كمية المواد الأولية المستعملة في الإنتاج بسبب انخفاض حجم إنتاج الشركة خلال هذه السنوات، انخفاض كلفة المواد الأولية والتكاليف التحويلية والتسويقية وتكاليف البحث والتطوير، وهذا ناتج عن قدرة الإدارة في تخفيض التكاليف والسيطرة عليها والسعي إلى إتباع (استراتيجية القيادة الشاملة للكلفة).

هـ. أظهر الأثر الكلي لعنصر النمو في الدخل التشغيلي خلال السنوات (٢٠١١-٢٠١٢) أثر غير ملائم وفي غير صالح الشركة وذلك بسبب انخفاض الإيرادات الناتجة حجم المبيعات خلال تلك السنوات غير قادرة على تغطية التكاليف.

ثانياً. أثر عنصر تغطية السعر في الدخل التشغيلي

١. أثر إيرادات المبيعات في عنصر استرداد السعر =

$$\text{سعر بيع الوحدة للسنة الحالية} - \text{سعر بيع الوحدة للسنة السابقة} \times \text{كمية المبيعات للسنة الحالية} \\ = (105000 - 11330986) \times \text{صفر محايد} \\ = \text{أثر تغطية سعر الكلفة} = 2.$$

$$\begin{aligned} & * \text{كلفة المواد الأولية} = \text{كلفة المواد المباشرة للوحدة للسنة الحالية} - \text{كلفة المواد المباشرة للوحدة للسنة السابقة} \times \text{كمية المواد المطلوبة للسنة الحالية} \\ & = (2911 - 3900) \times (1810272,6 - 1790304509) \text{ د. غير ملائم} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & * \text{الكلف التحويلية} = \text{كلفة تحويلية للوحدة للسنة الحالية} - \text{كلفة تحويلية للوحدة للسنة السابقة} \times \text{الطاقة التصنيعية للسنة الحالية} \\ & = (69367 - 69098) \times (262247274 - 1133050) \text{ د. غير ملائم} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & * \text{الكلف التسويقية} = \text{كلفة وحدة الطاقة التسويقية للسنة الحالية} - \text{كلفة وحدة الطاقة التسويقية للسنة السابقة} \times \text{الطاقة التسويقية للسنة الحالية} \\ & = (57-27) \times 1130986 - 33606010 \text{ د. غير ملائم} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & * \text{كلفة بحث وتطوير} = \text{كلفة وحدة الطاقة التدريبية للسنة الحالية} - \text{كلفة وحدة الطاقة التدريبية للسنة السابقة} \times \text{الطاقة التدريبية للسنة الحالية} \\ & = (811672-3306000) \times 20 = 51178052 \text{ د. غير ملائم} \end{aligned}$$

والجدول (٩) يوضح نتائج تحليل أثر عنصر استرداد السعر للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢).

الجدول رقم (٩) المؤشر المعتمد في سنوات المقارنة (٢٠١١-٢٠١٢)

المؤشر المعتمد لسنوات المقارنة	وحدة القياس (دينار)	نوع الأثر
أثر إيرادات المبيعات في عنصر استرداد السعر	صفر	-----
أثر الكلفة في عنصر استرداد السعر كلفة المواد الأولية	١٧٩٥٣٠٤٥٥٩	غير ملائم
أثر الكلفة في عنصر استرداد السعر الكلف التحويلية	٢٦٢٢٤٧٢٧٤	غير ملائم
أثر الكلفة في عنصر استرداد السعر الكلف التسويقية	٣٣٦٥٦٥١٥	ملائم
أثر الكلفة في عنصر استرداد سعر كلف البحث	٥١١٧٨٥٥٢	غير ملائم
إجمالي أثر الكلفة في عنصر استرداد السعر	٢٠٧٥٠٧٣٨٧٠	غير ملائم
الأثر الكلي لعنصر استرداد السعر في الدخل التشغيلي	٢٠٧٥٠٧٣٨٧٠	غير ملائم

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة اعتماداً على التحليل السابق.

نتائج تحليل أثر عنصر استرداد السعر في الدخل التشغيلي للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢)

مناقشة نتائج تحليل أثر عنصر استرداد السعر في الدخل التشغيلي

من خلال تحليل عنصر استرداد السعر تتضح لنا النتائج الآتية:

أ. بالنسبة إلى أسعار البيع يلاحظ أن سعر البيع لمنتج (الاسمنت) في عام ٢٠١١-٢٠١٢ بان السعر ثابت وبالتالي فإن ذلك العنصر يعتبر محايد

ب. أظهر أثر الكلفة في عنصر استرداد السعر خلال السنوات (٢٠١١-٢٠١٢) أثر ملائم، إذ اعتمدت إدارة الشركة خلال هذه السنوات على اتباع استراتيجية قيادة التكلفة الشاملة بالإضافة إلى استراتيجية التمايز التي تهتم بنوعية المنتج أكثر من اهتمامها بالكلفة، والسعي إلى إيجاد منتجات متميزة ذات نوعية عالية وبمواصفات استثنائية والاستفادة من خصائص هذه الاستراتيجية.

أما خلال السنوات (٢٠١١-٢٠١٢) فقد أظهر أثر الكلفة في عنصر استرداد السعر أثراً ملائماً، وهذا ناتج عن قدرة الإدارة في تخفيض التكاليف والسيطرة عليها حيث اعتمدت في هذه السنوات على اتباع (استراتيجية القيادة الشاملة للكلفة) من خلال الرقابة المحكمة على كافة عناصر التكاليف بخاصة غير المباشرة، وإنهاء الهدر (الضياع) في العملية الإنتاجية والسيطرة على العناصر الإنتاجية، والتحسين المستمر في الإنتاجية والكفاءة مع الالتزام بتحسين النوعية.

ج. أظهر الأثر الكلي لعنصر استرداد السعر في الدخل التشغيلي خلال السنوات (٢٠١١-٢٠١٢) أثراً غير ملائماً، وذلك بسبب أن الإيرادات الناتجة من زيادة سعر المبيعات غير قادرة على تغطية التكاليف خلال هذه السنوات إذ أن الإدارة لا تستطيع فرض سعر مناسب لها قادر على تغطية التكاليف بسبب وجود أسعار تنافسية في السوق.

أما خلال السنوات (٢٠١١-٢٠١٢) فقد أظهر الأثر الكلي لعنصر استرداد السعر في الدخل التشغيلي أثراً ملائماً وذلك بسبب أن الإيرادات الناتجة من زيادة سعر المبيعات قادرة على تغطية التكاليف، إذ أن الإدارة استطاعت خلال تلك السنوات ومن خلال اتباعها (استراتيجية القيادة الشاملة للكلفة) من تخفيض السيطرة على التكاليف وخلق منتجات بأقل كلفة ممكنة وهذا انعكس وبشكل إيجابي في صالح الشركة من خلال تخفيض خسارتها في تلك السنوات وبشكل كبير.

وترى الباحثة بأن المقابلة ما بين الإيرادات الناتجة من زيادة سعر مبيعات الشركة والتكاليف المناظرة لها سوف يترتب عليه خلق مشاكل كثيرة للشركة ويؤدي إلى قياس غير سليم للدخل وذلك بسبب أن الإيرادات سوف تمثل قيمةً جاريةً خلال الفترة والتكاليف تمثل قيمةً تاريخيةً كونها تعود إلى فترات سابقة وهذا يؤدي إلى عدم التجانس في المقابلة ما بين الإيرادات والتكاليف

كون ان هذا القياس يتجاهل القوة الشرائية لوحدة النقد فيقابل الإيرادات والتكاليف على أساس انها ذات قوة شرائية واحدة والأصل أن الإيرادات ذات قوة شرائية تختلف عن القوة الشرائية للتكاليف وهذا يؤثر على القياس المحاسبي للدخل التشغيلي للشركة ويقود الى :

- ايجاد صعوبة في عملية مقارنة الدخل التشغيلي للشركة ما بين الفترات المتعاقبة.
- تضخيم أرباح الشركة وخلق أرباح وهمية.
- اتخاذ قرارات غير صحيحة من قبل إدارة الشركة.

ولكن ان مقابلة إيرادات الفترة الحالية للشركة مع الكلف التاريخية المناظرة لها ينسجم مع قاعدة الحيطة والحذر ومع فرضية الموضوعية كون ان أي قياس محاسبي للدخل لا يلبي شرط الموضوعية لا يمكن الاعتماد على نتائجه في اتخاذ القرارات المختلفة بالرغم من تجاهل هذا القياس تغيرات القيمة مستنداً الى تبرير أساسي وهو ان القياس المحاسبي للدخل لا يمثل اداة لقياس القيم او التغير بالقيم وإنما قياس يساعد على توفير معلومات تتعلق بالماضي والحاضر وتساعد الادارة في عملية التخطيط والرقابة وصنع واتخاذ القرارات.

ثالثاً. أثر عنصر الإنتاجية في الدخل التشغيلي

أثر الكلفة في عنصر الإنتاجية:

$$\begin{aligned} * \text{كلفة المواد الأولية} &= \text{كمية المواد المستعملة} - \text{كمية المواد المطلوبة} \times \text{كلفة المواد المباشرة} \\ &\text{للسنة الحالية} \quad \text{للسنة الحالية} \quad \text{للوحة للسنة الحالية} \\ &= (1937878 - 1815272,6) \times 3900 = 478161229 \text{ د. غير ملائم} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} * \text{الكلف التحويلية} &= \text{طاقة تصنيعية} - \text{طاقة تصنيعية فعلية} \times \text{كلفة تحويلية للوحدة} \\ &\text{فعلية للسنة الحالية} \quad \text{للسنة السابقة} \quad \text{للسنة الحالية} \\ &= (1133550 - 1304889) \times 69098 = 11924826896 \text{ (ملائم)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} * \text{الكلف التسويقية} &= \text{طاقة تسويقية} - \text{طاقة تسويقية للسنة} \times \text{كلفة وحدة الطاقة} \\ &\text{للسنة الحالية} \quad \text{السابقة} \quad \text{التسويقية للسنة الحالية} \\ &= (1135986 - 1315452) \times 27 = 4825815 \text{ (د. ملائم)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} * \text{كلف البحث والتطوير} &= \text{طاقة تدريبية} - \text{طاقة تدريبية للسنة} \times \text{كلفة وحدة الطاقة} \\ &\text{للسنة الحالية} \quad \text{السابقة} \quad \text{التدريبية للسنة الحالية} \\ &= (29-20) \times 3370600 = 30335400 \text{ (د. ملائم)} \end{aligned}$$

والجدول (١٠) يوضح نتائج تحليل أثر عنصر الإنتاجية في الدخل التشغيلي للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢) وكما يلي:

الجدول (١٠) نتائج تحليل أثر عنصر الإنتاجية في سنوات المقارنة (٢٠١١-٢٠١٢)

نوع الأثر	وحدة القياس (الدينار)	المؤشر المعتمد في التحليل
غير ملائم	٤٧٨١٦١٢٢٩	أثر الكلفة في عنصر الإنتاجية كلفة المواد الأولية
ملائم	١١٩٢٤٨٢٦٨٩٦	أثر الكلفة في عنصر الإنتاجية الكلف التحويلية
ملائم	٤٨٢٥٨١٥	أثر الكلفة في عنصر الإنتاجية الكلف التسويقية
ملائم	٣٠٣٣٥٤٠٠	أثر الكلفة في عنصر الإنتاجية كلف البحث والتطوير
ملائم	١١٤٨١٨٢٦٨٨٢	إجمالي أثر الكلفة في عنصر الإنتاجية
ملائم	١١٤٨١٨٢٦٨٨٢	الأثر الكلي لعنصر الإنتاجية في الدخل التشغيلي

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة اعتماداً على التحليل السابق.

في القوائم المالية وأهمها قائمة الدخل من خلال بناء المقارنة بين فترتين زمنيتين قبل وبعد اعتماد الاستراتيجية.

٢. يعمل التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في ظل مظلة أدوات التكلفة الاستراتيجية من خلال مداخل عدة في آلية عمله الهادفة إلى توضيح دور الاستراتيجية المعتمدة في تحقيق الأرباح وفي تفسير مكونات الربح والعوامل التي ساهمت في تحقيقه وهذا ما تم اثباته من خلال التحليل بما يدعم تحقيق الفرضية الأولى.

٣. أوضحت نتائج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في شركة الاسمنت اثرا اجمالي غير ملائم كمجموع لصافي عناصر التحليل للمكونات الثلاثة (النمو، التغطية، الإنتاجية) الأمر الذي كان واضحا في انخفاض الدخل التشغيلي في العام ٢٠١٢ عن العام ٢٠١١.

٤. أوضحت نتائج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في شركة الاسمنت اعتمادها على استراتيجية القيادة الشاملة للتكلفة بالدرجة الأساس وهذا ما يثبت صحة فرضية البحث مع اعتمادها على استراتيجية التميز من خلال جودة منتجاتها من الاسمنت ومع ذلك كانت نتائج التحليل تشير إلى عدم نجاح الإدارة في تطبيق الاستراتيجية بشكل كامل وهذا ما أوضحتها عملية تحليل مكونات تغطية السعر والتكلفة.

ثانياً. التوصيات

أما التوصيات فكانت كالآتي:

١. توصي الباحثة الشركة العامة للإسمنت الشمالية على إعادة النظر في توجهات الشركة في اعتماد استراتيجية قيادة التكلفة الشاملة من خلال توجيه اهتمام الإدارة نحو الاستفادة من وفورات الحجم والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة خاصة مع وجود إمكانية للعمل بطاقة استغلال ١٠٠ %، بالإضافة إلى وجود حصة سوقية متاحة يمكن للشركة الاستفادة منها وتسويق منتجاتها بسهولة والاستفادة من ميزة الجودة التي تتمتع منتجات الشركة بها.

٢. توصي الباحثة بإجراء دراسة مستقبلية تحليلية لقياس مدى استفادة الشركة من أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين أدائها وفي توظيف هذه الأدوات في تحقيق الاستراتيجية المنتخبة من قبلها.

المصادر المعتمدة:

أولاً. الرسائل والأطاريح:

١. حسب الله، احمد سامي، (٢٠١٢)، " مفهوم الدخل الشامل وانعكاساته على القيمة السوقية للشركات دراسة ميدانية "، رسالة الماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

٢. العبيدي، علي قاسم حسن، (٢٠٠٧)، "التحليلي الاستراتيجي للدخل التشغيلي دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية مصنع نسيج الحلة"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد.

٣. الكبراتي، حنان صحبت عبدالله، (٢٠٠٥)، "استعمال معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

ثانياً. المجلات والمؤتمرات:

١. إبراهيم، محمود احمد، (٢٠١٠)، "التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية"، مجلة تنمية الرافيدين العدد ١٠١، مجلد ٣٢، جامعة الموصل.

٢. الجبوري، نصيف جاسم محمد علي، (٢٠٠٧)، " التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي مدخل تحليل الموارد دراسة تطبيقية" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد.
٣. الحلالمة، محمد عزات والعزاوي، سامي فياض، (٢٠٠٩)، "رأس المال الفكري وأثره في أسباب النجاح الإستراتيجي لمنظمات الأعمال دراسة استكشافية في شركات الاتصالات الأردنية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ١٩، بغداد العراق.
٤. الطيب داودي ومراد محبوب، (٢٠٠٧)، " تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الاستراتيجي"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد ١٢، جامعة محمد بسكرة، الجزائر.

ثالثا. الكتب:

١. هورنجرن تشارلز، جورج فوستر، سيركانت داتار، (٢٠٠٩)، " محاسبة تكاليف مدخل إداري"، ترجمة احمد حامد حجاج، ج2، ط11، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
٢. الدوري، زكريا مطلق، (٢٠٠٥)، " الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية"، الطبعة العربية دار اليازوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٣. شالزهل وجارديث جونز، (٢٠٠٨)، "الإدارة الاستراتيجية مدخل متكامل"، ترجمة محمد سيد عبد المتعال وإسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية.
٤. حنان، رضوان حلوة، (٢٠٠٣)، " بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، ط١، دار الأوائل للنشر، عمان الاردن.
٥. مطر، محمد والسويطي، موسى، (٢٠٠٨)، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، دار الأوائل للنشر، ط٢ عمان الأردن.
٦. التكريتي، اسماعيل يحيى، (٢٠٠٨)، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا المعاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الاردن.
٧. الشيرازي، عباس مهدي، (١٩٩٠)، "نظرية المحاسبة"، ط١، الكويت: دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.
٨. ياسين، سعد غالب، (١٩٩٨)، "الإدارة الاستراتيجية"، ط١، (عمان: دار اليازوي العلمية).
٩. هندريكسن، الدون س، (١٩٩٠)، " النظرية المحاسبية"، ط٤، ترجمة كمال خليفة أبو زيد الإسكندرية مصر.

رابعاً. المصادر الانكليزية

1. Horngren, ch. T., & Strikan, M. Datar & Madhav V. Rajan, (2012), "Cost Accounting: A managerial Emphasis", 14 th ed., Pearson Education, Inc. United States of America.
2. Davis, S. & Albright, T., (2000) "The Balanced Score Card", In Brinker,B.J.(Ed), Guide to cost Management", New York: John Wiley & sons.

خامساً. الانترنت:

1. http://oossaa33.blogspot.com/2010/05/blog-post_4808.html