

# **اثر وظائف المحاسبة الادارية في ممارسات الادارتين العليا والوسطى بالوحدة الاقتصادية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة"**

أ. م. د. نصيف جاسم الجبوري  
جامعة بغداد - كلية الادارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

## **Abstract**

Strategy Describes How an Organization Matches its own Capabilites With Opportunities in Environment , in Order to Accomplish its Overall Objectives , So That The Organization is Considering Responding to Challenges by Adopting one or More of Strategies, Like Differentiating its Product, or Achieving Cost Leadership.

The Key Role of Management Accountant is to Evlaute The Successful it Has Been in Implementing Organization Strategy.

This Research Target to Explain The Key Role of Management Accountant in Evaluate of Organization Strategy. by Strategic Analysis of Operating Income From Specific Sources Such as Cost Savings and Growth in Stead of Emphasizing Only The Aggregate Change in Operating Income.

The Problem of This Research is The Key Question , How Does Management Accountant Isolate Operating Income From Specific Sources ? and How Explain The Strategy Effect on Change of Operating Income ?.

The Research Component of Four Chapters, The First, Whichis Contented of Whatis Strategy and The Second Focused on Strategic Analysis of Operating Income, The Third Focus on Analysis of Straegic Effect on Operating Income, The Last Focus on The Conclusions and Recommendations.



## مقدمة

تسعى المنظمات إلى مقابلة قدرتها مع الفرص والتهديدات في البيئة الخارجية، لكي تستمر بالبقاء وتحقيق أهدافها ككل، لذلك المنظمة تقابل هذه التحديات من خلال تبنيها واحد أو أكثر من استراتيجيات الأعمال مثل تمايز منتجاتها أو تحقيق القيادة في التكاليف.

يلعب المحاسب الإداري دورا مهما في تقويم نجاح المنظمة في تنفيذ استراتيجيتها من المعلومات التي يقدمها إلى الإدارة، التي تتعلق في تنفيذ وتقويم استراتيجية المنظمة.

ويهدف البحث إلى بيان دور المحاسب الإداري في تقويم استراتيجية المنظمة باستخدامه للتحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي من مصادر المحددة مثل الوفورات بالتكاليف والنمو بدلا من التركيز فقط على التغير الإجمالي للدخل التشغيلي بين فترتين، مع إجراء التطبيق على عينة عمدية للبحث.

وتمكن مشكلة البحث الرئيسية في السؤال الرئيسي وهو كيف يمكن للمحاسب الإداري أن يقوم بتحليل الدخل التشغيلي من المصادر المحددة وبيان أثر الاستراتيجيات التي تتبناها الشركة على التغير في الدخل التشغيلي.

يتكون البحث من أربعة مباحث رئيسية، خصص الأول لعرض مفهوم الاستراتيجية والخيارات الاستراتيجية، في حين ركز الثاني على التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي، بينما تناول الثالث تحليل أثر الاستراتيجية في الدخل التشغيلي لعينة البحث وخصص المبحث الرابع للاستنتاجات والتوصيات.

## المبحث الأول - مفهوم الاستراتيجية

أولاً- ما هي الاستراتيجية **What is Strategy**

تاريخيا بدأ مفهوم الاستراتيجية في دراسة نجاح الحرب، ومن ثم زاد الاهتمام بالاستراتيجية من قبل متخذي القرار والقائمين على ممارسة العمليات الإدارية والباحثين في مجال الإدارة، وهكذا انتقل هذا المفهوم من المجال العسكري إلى مجال العلوم الأخرى.

ويشير (الحسيني 12 : 2000) بأن الاستراتيجية "ما هي إلا وسيلة لتحقيق غاية محددة وهي رسالة المنظمة"، وهي تهدف إلى خلق درجة من التطابق بين عنصرين وهما:

- التطابق بين أهداف المنظمة وغايتها.

- التطابق بين رسالة المنظمة والبيئة التي تعمل فيها.

ومن وجهة نظر كل من (Glueck and Jauch, 1984: 81) بأنها "خطة موحدة وشاملة تربط المزايا التنافسية للمنظمة والتحديات البيئية، والتي تم تصميمها للتأكد من تحقيق الأهداف الأساسية للمنظمة من خلال تنفيذها الجيد بواسطة المنظمة".

كما عرفها كل من (Pearcel and Robisen, 1988: 607) بأنها "خطط مستقبلية طويلة الأجل وشاملة بتحقيق التوافق والانسجام بين البيئة التنافسية وقدرة الإدارة العليا على تحقيق الأهداف".

أما (Daft , 1992 : 16) فيري أنها " خطة عمل تصف أسلوب تخصيص الموارد والنشاطات للتعامل مع البيئة وبلوغ الغايات".

أما (Horngren, 2000: 452) فيشير إلى أن الاستراتيجية "توصف كيف تقابل المنظمة قدراتها الذاتية مع الفرص في السوق لكي تحقق أهدافها ككل".

وتوصل (Mintzberg , 1987 : 11) إلى صياغة تعريف الاستراتيجية متضمنا آراء العديد من الباحثين في نظرتهم للاستراتيجية، فيستخلص في النهاية ما عرف (Five Psstrategy)، فالاستراتيجية عبارة عن:

1. Plan – خطة تحدد سياقات وسبل التصرف من خلال السلوك المعتمد، فهي دالة للتعامل مع موقف معين.

2. Partten – أنموذج متناغم للأجراء.

3. Position – مركز المنظمة وموقفها تجاه البيئة الخارجية.

4. Poly – خدعة تمثل في مناورة يقصد منها الالتفاف حول المنافسين.

5. Perspective – منظور فكري يعطي القدرة على إدراك الأشياء ورويتها وفقا لعلاقتها الصحيحة.



وتختلف الاستراتيجيات عن سياسات الأعمال، إذ نجد أن سياسات الأعمال هي مرشد عام للتفكير واتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بأمور العمل الكلية في المنظمة (جواد، 1990: 46)، وبالتالي فإن المنظمة لا تتمكن من صياغة سياسات الأعمال بشكل سليمة ما لم قد اشتهت وبأسلوب منطقي وموضوعي الاستراتيجية المناسبة من أهدافها الأساسية، وبذلك فإن الاستراتيجية يعني أن المنظمة قررت استخدام مواردها بشكل معين ومحدد لتحقيق أهدافها النهائية.

ويرى الباحث أن أي محاولة لتعريف الاستراتيجية تعد مقبولة شرط أن يكون التركيز على أن الهدف الأساسي من بناء الاستراتيجية يجب أن يكون الحصول على أو تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة، وفي حالة عدم وجود منافسة أو غياب المبررات القوية للاستراتيجية فإن الحاجة لها تقل كثيرا، وأن محاولة لبناء استراتيجية تعد لا أهمية لها.

### ثانيا- الخيارات الاستراتيجية (Strategic Choices)

هنالك مجموعة من القوى الأساسية التي تواجه تحليل النشاط الرئيسي للمنظمة وهي ( Horngren , 2000 : 461 ) :

#### 1. المنافسين (Competitors):

تكون لدى الشركة فرصة للنمو والاستثمار لكنها تواجه منافسة هامة من عدة منافسين، وبما أن الشركة تملك تكاليف ثابتة تزداد بزيادة وجود طاقة عاطلة، فإن استخدام الطاقة بالكامل يحقق ميزة تخفيض التكاليف، كما تمتع منتجات الشركة بسمعة جيدة لاملاكها خصائص المنتج الجيد نسبة إلى منتجات المنافسين بشكل ميزة بالنسبة للشركة، لكن المنافسة تكون دائما قاسية على طول الأبعاد التي تنصب بالسعر والتسليم بالوقت والنوعية المطلوبة، وهنا تعد الكلفة والنوعية عوامل مهمة في نجاح الشركة في مواجهة منافسيها.

#### 2. الداخلين المحتملين في السوق (Potential Entrants):

يشكل النشاط الصناعي بشكل عام عامل جذب للداخلين الجدد، لذلك تكون المنافسة بازياد مستمر، الشركات الداخلة لا يمكن أن تنافس الشركات القائمة في النشاط بسبب منحنى التعلم (Learning Curve) ، ولهذا السبب يكون بشكل أكثر احتمالا أنها تمتلك تكاليف إنتاج أقل (Lower Cost)، أيضا أنها تمتلك ميزة بأن لها علاقات وطيدة مع الزبائن مبنية على تعاملات سابقة إذ أنها تكون معروفة ومنتشرة بشكل أكثر.

#### 3. المنتجات المكافئة (Equivalent Products):

تستعمل الشركات التكنولوجيا التي تسمح لمستهلكيها باستخدام منتجاتها بشكل مرن لمقابلة احتياجاتهم، ليحقق ذلك الاستخدام المتعدد من قبل الزبون النهائي للشركة ( Horngren , 2000 : 462). أن تخفيض احتمالات تعدد الاستخدام يزيد من حالة استبدال المنتج من قبل الزبون.

#### 4. قوة مساومة الزبائن (Bargaining Power of Customers):

يكون لدى الزبائن قوة مساومة في حالة وجود سوق تتميز بالمنافسة، فالزبائن يمكنهم الحصول على المنتجات من مجهزين مختلفين، فهم يفاوضون بشكل كبير للحصول على أقل الأسعار.

#### 5. قوة مساومة مجهزي المدخلات (Bargaining Power of Suppliers):

ترغب الشركات بشراء المواد الأولية ذات النوعية العالية من مجهزيها، كذلك تحصل على العمالة من سوق العمل، مجهزي المواد والعمالة والتقنيات لديهم قوة مساومة لطلب أسعار وأجور عالية مقابل ما يجهزونه للشركة.

أن المنافسة القوية وقوى المساومة للزبائن والمجهزين تضع ضغطا هاما على الأسعار فالمنظمة تأخذ بنظر الاعتبار التحديات بواسطة تحديد خيار واحد أو أكثر من الخيارات الاستراتيجية الأساسية.

ويعد الخيار الاستراتيجي أحد الحلقات المهمة في عمليات الإدارة الاستراتيجية الذي يتجسد بتحديد قرارات وتوجهات استراتيجية على درجة كبيرة من الأهمية بالنسبة للمنظمات، من خلال الموازنة بين مصادر القوة ونقاط الضعف فيها على الصعيد الداخلي من جهة، والفرص والتهديدات في البيئة الخارجية من جهة أخرى.

والتي أصبحت على جانب كبير من التعقيد بسبب التطور التكنولوجي المتسارع (المنصوري، 1998 : 25) وبين (Tosi and et. Al. , 1990 : 23) مفهومهم للخيار الاستراتيجي من خلال الغاية التي يحققها، إذ أشاروا إلى أنه يعكس موقع المنظمة في البيئة المحيطة، وتعكس هذه الحالة قدرة المنظمة في استغلال الفرص ومستوى نظرتها للعوامل البيئية فضلا عن تصويره للعمليات الداخلية للمنظمة واستراتيجيتها الفرعية.

وبين الخيارات الاستراتيجية على مستوى الأعمال :

#### أ. استراتيجية تمايز المنتج (Product Differentiation Strategy):



وهي قدرة المنظمة لعرض منتجاتها أو خدماتها التي تكون مقبولة من قبل زبائها لتكون أعلى درجة أو فريدة نسبة إلى منتجات منافسيها (Horngren , 2000 : 462) ويتمثل مضمون هذه الاستراتيجية في قيام المنظمة بتصنيع منتج أو خدمة ينظر لها من قبل المستهلكين على أنها متميزة، تخلق قيمة عالية لمستهلكيها، ويتجسد هذا التمايز في طريقة التصميم أو العلامة التجارية أو التقنية والخصائص أو في شبكة التوزيع (المنصوري، 1990: 43).

### ب. استراتيجية تخفيض التكاليف (Cost Leadership Strategy):

وهي قدرة المنظمة للإنتاج بأقل التكاليف قياساً بمنافسيها (Horngren , 2000 462) ويكون ذلك من خلال تحسين الإنتاجية والكفاءة، حذف الضياع، حذف الأنشطة غير الضرورية، رقابة المحكمة على التكاليف.

وتركز هذه الاستراتيجية على إبقاء تكاليف الإنتاج الإجمالية في مستويات منخفضة وأقل من معدل الصناعة بما يمكن المنظمة من امتلاك ميزة الكلفة الأقل، ومن ثم إيصال السلعة أو الخدمة للمستهلك بأسعار منخفضة للحصول على حصة سوقية كبيرة (المنصوري، 1990: 33).

أن الهدف من إتباع هذه الاستراتيجية وتحقيق قيادة الإنتاج بأقل التكاليف من خلال مجموعة من السياسات الوظيفية، ويتطلب ذلك أولاً التوسع بالإنتاج من خلال إقامة المصانع الكبرى للاستفادة من ميزة الإنتاج الواسع الذي يحقق توزيع التكاليف الثابتة على أكبر عدد من الوحدات، أيضاً التركيز على منحنى الخبرة والتعليم في التشغيل.

### ج. استراتيجية التركيز (Concentrating Strategy):

وتعتمد هذه الاستراتيجية على التركيز على مجموعة معينة من العملاء أو جزء من المنتجات أو قطاع من السوق (غراب، 1989: 187)، وأن هذه الاستراتيجية تستهدف تحقيق أهداف المنظمة من خلال اقتصر التعامل على قطاع معين في السوق وليس السوق بأكمله، وتعتمد الاستراتيجية على افتراض ارتفاع قدرة المنظمة على خدمة هذا القطاع بطريقة أكفا وأكثر فاعلية من منافسيها.

إن الاستراتيجية الكلية وفقاً لتصنيف (Porter) قد تتضمن استراتيجية النمو والتي لها تأثير كبير في الدخل التشغيلي بالإضافة إلى الاستراتيجيات على مستوى وحدة الأعمال.

ويعرف (Glueck , 1982 : 209) استراتيجية النمو بأنها " الاستراتيجية التي تتبناها المنظمة عندما تسعى إلى تحقيق تفوق بمستوياتها ومعدلاتها الأهداف السابقة وذلك عن طريق خدمة المستهلكين أنفسهم والأسواق نفسها، أو عن طريق قيامها بتقديم سلع جديدة وخدمات جديدة، أو عن طريق التوسع في أسواق جديدة و سلع وخدمات جديدة وتركز المنظمة التي تتبنى هذه الاستراتيجية في قراراتها على الزيادة الرئيسية في مجال عملها الحالي".



## المبحث الثاني- التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي

### أولاً- تقويم نجاح استراتيجية المنظمة

لتقويم كيف يتم النجاح في تنفيذ الاستراتيجية، يقارن الأداء الفعلي بالأداء المستهدف، هذه المقارنة تشير إلى أن الشركة تقابل معظم أهدافها التي وضعتها على أساس مؤشرات المنافسين، وهذا يمكن انجازه من خلال بطاقة الدرجات المتوازنة (Balanced Score Card)، أو يتم من خلال مقابلة نتائج فترتين متتاليتين، هذه المقابلة تتطلب التحديد والقياس التمهيدي لنتائج الخيارات الاستراتيجية على الدخل التشغيلي الناتج عن تحسين عملياتها الداخلية، والأداء المالي.

السؤال الأساسي هو كيف فصل التغيرات في الدخل التشغيلي الناتجة عن إتباع الخيارات الاستراتيجية مثل تخفيض التكاليف أو النمو؟.

بعض المنظمات ربما تحاول تقويم نجاح استراتيجيتها بواسطة قياس التغير الإجمالي في الدخل التشغيلي بين سنة معينة والسنة اللاحقة لها، لكن هذا المدخل غير متكامل، إذ ربما يكون سبب الزيادة ناتج عن إتباع الخيار الاستراتيجي تخفيض التكاليف بدلا من خيار الاستراتيجي في التمايز مثلا، فضلا عن ذلك ربما تكون الزيادة في الدخل التشغيلي ناتجة عن عوامل خارج الاستراتيجية المتبعة.

المديرين يحتاجون إلى تقويم نجاح الاستراتيجية على أساس فيما إذا كان مصدر الزيادة في الدخل التشغيلي ناتج عن تنفيذ الاستراتيجية المختارة أو المتنبأ. لاستعمال الدخل التشغيلي كأساس لتقويم نجاح الاستراتيجية، يتطلب ذلك فصل التغير في الدخل طبقا لكل خيار استراتيجي، أن من الطبيعي النجاح في تنفيذ الاستراتيجية تخفيض التكاليف، أو التمايز المنتج، فأن ذلك بشكل عام يقود إلى زيادة الحصة السوقية وتساعد المنظمة على النمو.

لتقويم نجاح استراتيجية المنظمة وفقا لهذا المدخل، فأن ذلك يتطلب التقسيم الفرعي للتغير في الدخل التشغيلي إلى مجموعة من العناصر التي يمكن تحديدها، بتمايز المنتج، تخفيض التكاليف. هذا التقسيم للتغير بالدخل التشغيلي لتقويم نجاح استراتيجية المنظمة وفقا لهذا المدخل مشابه لتحليل الانحرافات في المحاسبة الإدارية التقليدية، إذ يتم ذلك بمقارنة الأداء التشغيلي الفعلي عبر فترتين زمنيتين، ويتم ربط التغير خلال هذه المدة بالخيارات الاستراتيجية، فالشركة تعد ناجحة في تنفيذ استراتيجيتها عندما يكون مقدار التغير في الدخل التشغيلي بالزيادة الناتجة بسبب هذه الاستراتيجيات.

### ثانياً- التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي

أن التغير في الدخل التشغيلي بين سنتين يحلل إلى العناصر التي توضح كيف أن المنظمة نجحت في تنفيذ استراتيجيتها أو الخيار الاستراتيجية.

الهدف الأساسي من التحليل هو قياس كم من زيادة أو نقصان في الدخل التشغيلي كان ناجحا بسبب تنفيذ استراتيجيات المنظمة وخياراتها، ولعمل ذلك يحلل التغير إلى ثلاث عناصر رئيسية هي:

( Horngren k 2000 : 472 )

### أ. عنصر النمو (Growth Component)

ويقاس التغير التشغيلي الذي يعود بشكل منفرد إلى زيادة في عدد الوحدات المباعة بين سنة الأساس وسنة المقارنة. هذا العنصر يتم من خلاله قياس الزيادة في الإيرادات مطروحا منها الزيادة في التكاليف من بيع عدد من الوحدات في سنة المقارنة أكبر من سنة الأساس، بافتراض عدم تغير (تسكين) العوامل الأخرى مثل أسعار البيع، أسعار المدخلات، الطاقة الإنتاجية لسنة الأساس التي يكون من المفترض أن تستمر في سنة المقارنة، ويحلل هذا العنصر إلى:

#### 1. أثر الإيرادات في عنصر النمو (Revenue Effect of Growth)

يقاس هذا الأثر من خلال ما يلي : ( Horngren , 2000 : 473 )

أثر المبيعات في عنصر النمو = (كمية المبيعات الفعلية لسنة المقارنة - كمية المبيعات الفعلية لسنة الأساس) × سعر بيع الوحدة في سنة الأساس.

ويكون هذا الأثر مفضلا (F-Favorable) عند الزيادة في الدخل التشغيلي ويكون غير مفضلا (U-Unforable) عند الانخفاض في الدخل التشغيلي، من خلال احتساب هذا الأثر يتم تشكيل أسعار البيع للمنتج، والتركيز فقط يكون على الزيادة في كمية المبيعات، لأن الهدف هو قياس أثر الإيرادات على النمو من خلال فصل الزيادة في الإيرادات بين سنة الأساس والمقارنة الناتجة فقط من تغير في الكمية المباعة بافتراض أن أسعار البيع تستمر في سنة الأساس والمقارنة.



## 2. أثر التكاليف في عنصر النمو (Cost Effect of Growth)

لغرض إنتاج الكمية الأكبر أو الزيادة في عدد الوحدات المباعة في سنة المقارنة فإن ذلك يتطلب زيادة عدد الوحدات المنتجة، وهذا يقودنا إلى الزيادة في التكاليف بسبب نمو الإنتاج الناتج من نمو المبيعات، ويقاس هذا الأثر بزيادة تكاليف سنة المقارنة عن سنة الأساس بافتراض تسكين العوامل الأخرى التالية:

- استمرار نفس علاقات المدخلات - المخرجات بين سنة الأساس والمقارنة.

- استمرار نفس أسعار المدخلات في سنة الأساس والمقارنة.

ويقاس هذا الأثر من خلال ما يلي ( Horngren , 2000 : 474 )

أثر التكاليف في عنصر النمو = (الكمية الفعلية من المدخلات أو الطاقة التي استخدمت لإنتاج مخرجات سنة المقارنة - الكمية الفعلية من المدخلات أو الطاقة لإنتاج مخرجات سنة الأساس) x سعر المدخلات لسنة الأساس.

ويحلل هذا الأثر إلى مكونات عناصر التكاليف، إذ يتم قياس أثر المواد المباشرة وتكاليف التحويل (الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الغير مباشرة)، تكاليف البيع وخدمة الزبون، وتكاليف البحث والتطوير في عنصر النمو

### ب. عنصر استرداد السعر (Price - Recovery Component)

ويقاس التغيير في الدخل التشغيلي الذي يعود بشكل منفرد إلى التغيير في أسعار المدخلات والمخرجات بين سنتي الأساس والمقارنة.

هذا العنصر يتم من خلاله قياس التغيير في الإيرادات والتغيير في التكاليف لإنتاج مخرجات سنة المقارنة، الذي ينتج بشكل منفرد عن التغيير في أسعار البيع والتغيير في الأسعار المدخلات المطلوبة لإنتاج المنتج بين سنة الأساس وسنة المقارنة بافتراض أن علاقات المدخلات - المخرجات تستمر بين سنتي الأساس والمقارنة.

#### 1. أثر الإيرادات في استرداد السعر

ويقاس هذا الأثر من خلال ما يأتي:

أثر الإيرادات في استرداد السعر = (سعر البيع في سنة المقارنة - سعر البيع في سنة الأساس) x كمية المبيعات الفعلية في سنة المقارنة.

أن التركيز يكون على التغيير في سعر المنتج بين سنة الأساس والمقارنة لأن الهدف هو قياس أثر الإيرادات في عنصر استرداد السعر لغرض فصل التغيير في الإيرادات بين سنتي الأساس والمقارنة الناتج فقط بسبب التغيير في أسعار البيع.

#### 2. أثر التكاليف في استرداد السعر

أثر التكاليف في استرداد السعر = (أسعار المدخلات في سنة المقارنة - أسعار المدخلات في سنة الأساس) x الكمية الفعلية من المدخلات أو الطاقة لإنتاج مخرجات سنة المقارنة.

ويحلل هذا الأثر إلى مكونات عناصر التكاليف

### ج. عنصر الإنتاجية (Productivity Component)

ويقاس التغيير في التكاليف التي تعود إلى التغيير في كمية المدخلات المستخدمة في سنة المقارنة إلى كمية المدخلات التي استخدمت في سنة الأساس لإنتاج مخرجات سنة المقارنة وهذا العنصر المقدر الذي يزيد به الدخل التشغيلي بواسطة استخدام المدخلات بشكل فعال، وذلك من خلال تسكين أسعار المدخلات. فالمنظمة التي تتبع استراتيجية ناجحة في تخفيض التكاليف ستكون قادرة على إنتاج الكمية المحددة من المخرجات بمدخلات قليلة.

وعنصر الإنتاجية للدخل التشغيلي يستخدم أسعار سنة المقارنة لقياس كيف التكاليف قد انخفضت كنتيجة لاستخدام مدخلات أقل، أفضل مزيج للمدخلات، وأقل طاقة لإنتاج مخرجات سنة المقارنة، مقارنة بالمدخلات والطاقة التي استخدمت طبقاً لعلاقة المدخلات - المخرجات الموجودة في سنة الأساس.

ويقاس هذا العنصر كما يلي ( Horngren , 2000 : 474 )

أثر عنصر الإنتاجية = (كمية المدخلات الفعلية لإنتاج مخرجات سنة المقارنة - الكمية الفعلية للمدخلات التي استخدمت لإنتاج مخرجات سنة المقارنة بنفس علاقة المدخلات - المخرجات الموجودة في سنة الأساس) x سعر المدخلات في سنة المقارنة.

الهدف من قياس هذا الأثر هو لفصل التغيير في الدخل التشغيلي المتسبب بشكل منفرد بسبب التغيير في الكميات، المزيج، الطاقات للمدخلات.



## المبحث الثالث- أثر الاستراتيجية على الدخل التشغيلي لعينة البحث

### أولاً- البيانات المطلوبة عن عينة البحث

يتناول هذا المبحث قياس أثر الاستراتيجية على الدخل التشغيلي لعينة البحث - شركة واسط العامة للنسيج- من خلال إجراء التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي للشركة المبحوثة. وقد حدد الباحث مدة الدراسة لأغراض إجراء التحليل سنتي 1999 - 2000 وهي آخر سنتين تم نشر الكشوفات المالية فيهما. كما اختار الباحث معمل الفانيلات لأغراض التحليل لكون التحليل مشابه لما يتم إجراؤه على معمل الجواريب.

وفيما يأتي البيانات المستخدمة من سجلات الشركة لغرض إجراء التحليل لسنتي 1999 - 2000.

وحدة القياس	2000	1999	البيان
قطعة	1319000	1083000	كمية المبيعات
دينار/ قطعة	330	350	سعر البيع
كغم	131000	169000	كمية المواد الأولية المستخدمة بالإنتاج
دينار/ كغم	177	90	كلفة الوحدة من المواد الأولية
قطعة	1100000	1150000	الطاقة التصنيعية للمصنع
دينار	180400000	174800000	إجمالي تكاليف التحويل (الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة)
وكيل / تاجر جملة	65	70	الطاقة التسويقية وخدمة الزبون
دينار	23400000	26200000	إجمالي التكاليف التسويقية وخدمة الزبون
دينار	4600000	5200000	إجمالي تكاليف البحث والتطوير

وفيما يلي كشف الدخل المقارن للمعمل للمدة 1999، 2000

كشف الدخل المقارن للمدة 1999 - 2000 شركة واسط العامة للنسيج/ معمل الفانيلات

التغير	2000	1999	البيان
F 56150000	435270000	379120000	الإيرادات (قيمة المبيعات) 1083000 × 350 1319000 × 350
U 7197000	23187000	15210000	التكاليف: تكاليف المواد المباشرة (الأولية) 169000 × 90
U 5600000	180400000	174800000	131000 × 177 تكاليف التحويل
F 1800000	23400000	25200000	1150000 × 152 1100000 × 164 تكاليف البيع وخدمة الزبون
F 600000	4600000	5200000	70 × 360000 56 × 360000 تكاليف البحث والتطوير
F 11177000	231587000	220410000	إجمالي التكاليف
F 44973000	203683000	158710000	الدخل التشغيلي

• الكشف من إعداد الباحث اعتماداً على سجلات الشركة.



## ثانيا- تحليل أثر عنصر النمو في الدخل التشغيلي

1. أثر الإيرادات في عنصر النمو:- ويقاس هذا الأثر من خلال ما يلي:  
 أثر الإيرادات في عنصر النمو = (كمية المبيعات الفعلية لسنة 2000 - كمية المبيعات الفعلية لسنة 1999) ×  
 سعر بيع الوحدة لسنة 1999.

$$F 82530000 = 350 \times (1083000 - 1319000) =$$

من هذا التحليل تبين أن زيادة في كمية المبيعات أدت إلى زيادة في الدخل التشغيلي لسنة 2000 بمقدار 82530000 دينار.

## 2. أثر التكاليف في عنصر النمو :

ويحلل هذا الأثر بحسب عناصر التكاليف وكما يلي:

## أ. عنصر المواد المباشرة

لإنتاج 1319000 قطعة من الفانيلا سنة 2000 مقارنة مع 1083000 قطعة منتجة في سنة 1999، الشركة ستحتاج زيادة متناسبة في كمية المواد الأولية ومنها مواد مباشرة وبالغلة 169000 كغم المستخدمة في سنة 1999، وهذه الكمية تحسب كما يلي :

الكمية الفعلية من المواد الأولية التي استخدمت في 1999 والواجب استخدامها لإنتاج مخرجات 2000.

$$\frac{169000 \times 1319000}{10832000} = 205789 \text{ كغم}$$

وبذلك يكون أثر المواد المباشرة كما يلي:

$$U 3311010 = 90 \times (205789 - 169000) =$$

## ب. عناصر تكاليف التحويل (الأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة)

لتبسيط التحليل تم جمع الأجور مع التكاليف الصناعية غير المباشرة لتكون تكاليف التحويل، ولأغراض التحليل فأن بند الأجور يعد تكاليف ثابتة لأنها أجور زمنية لا ترتبط بحجم الإنتاج (لأن الشركة المبحوثة تصرف أجور على شكل رواتب شهرية ثابتة) أما بند التكاليف الصناعية غير المباشرة فالأهمية النسبية للتكاليف المتغيرة قليلة جدا لذلك عدت جميعها تكاليف ثابتة، وبذلك فأن أثر هذه التكاليف يكون صفرا.

## ج. عناصر تكاليف البيع وخدمة الزبون وتكاليف البحث والتطوير

فهذه تكاليف ثابتة بأي مستوى من الطاقة ما لم تستخدم الإدارة اتجاه زيادة هذه التكاليف، وبذلك يكون أثر التكاليف على عنصر النمو صفرا لكونها تكاليف ثابتة ترتبط بالطاقة وليس بحجم الإنتاج.

وبذلك يكون صافي الزيادة في الدخل التشغيلي لعنصر النمو كما يلي :

$$F 82530000 \text{ أثر الإيرادات على عنصر النمو}$$

$$U 3311010 \text{ أثر التكاليف على عنصر النمو}$$

الزيادة في الدخل التشغيلي طبقا لعنصر النمو F 79218990

## ثالثا- تحليل أثر عنصر استرداد السعر في الدخل التشغيلي

## 1. أثر الإيرادات في عنصر استرداد السعر

أن الهدف لقياس أثر الإيرادات في عنصر استرداد السعر هو قياس التغير في الإيرادات بين سنة 2000، 1999 طبقا للتغير في أسعار البيع فقط، ويقاس هذا الأثر كما يلي :

$$U 26380000 = 1319000 \times (350 - 330) =$$



2. أثر التكاليف في عنصر استرداد السعر  
أن الهدف لقياس أثر التكاليف في عنصر استرداد السعر هو قياس التغير في التكاليف الناتج فقط بسبب التغير في أسعار المدخلات بين سنة 1999 وسنة 2000، ويقاس هذا الأثر كما يلي:

$$U \ 17903643 = 205789 \times (90 - 177) = \text{أثر التغير في تكاليف المواد المباشرة في عنصر استرداد السعر}$$

$$U \ 13800000 = 1150000 \times (152 - 164) = \text{أثر التغير في تكاليف التحويل في عنصر استرداد السعر}$$

أما أثر تكاليف البيع وتكاليف البحث والتطوير في عنصر استرداد السعر فيكون صفراً، لأنها لا تختلف بين سنة 2000، 1999، إذ أنها على عدد الزبائن المقدمة لهم الخدمة أو عدد العاملين في البحث والتطوير. وبشكل ملخص فإن صافي النقص في الدخل التشغيلي الذي يعود إلى عنصر استرداد السعر هو:

U 26380000	أثر التكاليف في عنصر استرداد السعر
U 17903643	أثر تكاليف المواد المباشرة
U 13800000	أثر تكاليف التحويل

---


$$U \ 31703643$$


---

$$U \ 58083643 \text{ النقص في الدخل التشغيلي طبقاً لعنصر استرداد السعر}$$

رابعاً- تحليل أثر الإنتاجية في الدخل التشغيلي  
أن هدف قياس أثر الإنتاجية في الدخل التشغيلي هو قياس التغير في الدخل التشغيلي بين سنتي 2000، 1999، الذي يعود إلى انخفاض (زيادة) التكاليف نتيجة لاستعمال مدخلات أقل (أكثر). ويقاس هذا الأثر كما يلي:

$$F \ 13277653 = 177 \times (205789 - 131000) = \text{أثر تكاليف المواد المباشرة في عنصر الإنتاجية}$$

$$F \ 8200000 = 164 \times (1150000 - 1100000) = \text{أثر تكاليف التحويل في عنصر الإنتاجية}$$

$$F \ 1800000 = 360000 \times (70 - 65) = \text{أثر تكاليف البيع في عنصر الإنتاجية}$$

$$F \ 600000 = 200000 \times (26 - 23) = \text{أثر تكاليف البحث والتطوير في عنصر الإنتاجية}$$

---


$$F \ 2383653 \text{ الزيادة في الدخل التشغيلي طبقاً لعنصر الإنتاجية}$$


---

والمخلص التالي يبين الأثر الإجمالي للعناصر الثلاثة في الدخل التشغيلي



## التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي / شركة واسط العامة للنسيج

البيان	كشف الدخل لسنة 1999	أثر عنصر النمو في الدخل التشغيلي لسنة 2000	أثر عنصر استرداد السعر في الدخل التشغيلي لسنة 2000	أثر عنصر الإنتاجية في الدخل التشغيلي لسنة 2000	كشف الدخل لسنة 2000
الإيرادات	379120000	F 82530000	U 26380000	---	435270000
التكاليف	220410000	U 3311010	U 31703643	F 23837653	231587000
الدخل التشغيلي	158710000	F 79218990	U 5808643	F 23837653	203683000

F 44 973 000

التغير في الدخل التشغيلي

يبين جدول (1) أثر كبير ومفضل لعنصر النمو والإنتاجية، لأن في المستوى العام تكون الشركات ذات استراتيجية ناجحة في تخفيض التكاليف إذا بين ذلك تغير مفضل في دخلها التشغيلي نتيجة لعنصر النمو والإنتاجية.

أن عينة البحث لم تستطع تبني استراتيجية التمايز بنجاح لكونها حققت أثر غير مفضل في عنصر استرداد السعر، لكونها كانت غير قادرة على تمرير الزيادة في أسعار مدخلاتها في أسعار مخرجاتها، لذا فإن الشركة تتبنى بنجاح استراتيجية التمايز في منتجاتها إذا حققت أثرا مفضلا وكبيرا لعنصر استرداد السعر والنمو في دخلها التشغيلي.

## المبحث الرابع - الاستنتاجات والتوصيات

## أولا - الاستنتاجات

1. يمكن للمحاسب الإداري أن يلعب دورا مهما في تنفيذ وتقييم استراتيجية المنظمة انسجاما مع وظيفته في المنظمة في توفير المعلومات للإدارة العليا، ويأخذ هذا الدور شكل إجراء التحليل اللازم للدخل التشغيلي وبيان مصدر الزيادة أو النقص فيما يتعلق بتنفيذ استراتيجية المنظمة.
2. لا يمكن قياس نجاح المنظمة في تحقيق إستراتيجيتها بواسطة قياس التغير الإجمالي في الدخل التشغيلي من سنة إلى أخرى فقط، بل يتطلب من المحاسب الإداري عند تقييم نجاح استراتيجية المنظمة أن يقوم بتحديد مصادر التغير في الدخل التشغيلي، إذ يتطلب منه تحديد هل هذه الزيادة أو النقصان ناشئة عند تنفيذ خيار استراتيجي معين.
3. أظهر الأثر الإجمالي في الدخل التشغيلي أثر ملانما لإتباع استراتيجية النمو، ويكون ذلك عاندا لكون الإيرادات الناتجة عن زيادة حجم المبيعات تغطي التكاليف وتحقق نموا في الدخل التشغيلي الذي يمثل الهدف الرئيسي لإدارة الشركة، ويساعد الإدارة على استمرار في النمو، مما يؤكد أن الزيادة في التكاليف بنسبة لا تفوق الزيادة في الإيرادات يؤدي إلى نمو والتوسع.
4. أظهر التحليل زيادة الدخل التشغيلي في سنة 2000 عن سنة 1999، بسبب زيادة حجم المبيعات، وهذا ما يؤكد أن عينة البحث نفذت بنجاح استراتيجية النمو.
5. أظهر تحليل عنصر النمو أثرا غير ملانما في تكاليف المواد المباشرة (الأولية) وذلك ناتجا عن زيادة كمية المواد الأولية الناتج عن زيادة حجم الإنتاج.
6. أثرت زيادة الأسعار بشكل عام في ارتفاع تكاليف المواد المباشرة كما أثرت في ارتفاع تكاليف التحويل. إلا أن إدارة الشركة استطاعت السيطرة على التكاليف، وهذا من خلال إتباع الشركة لنظام رقابة على التكاليف فعال.
7. أظهر التحليل أثر غير ملانما لعنصر استرداد السعر لكون الشركة لم تستطع تمرير الزيادة في أسعار مدخلاتها في أسعار مخرجاتها.
8. بالرغم من أن الشركة زادت أسعار بيع منتجاتها، إلا أن اتخاذ قرار زيادة سعر البيع صاحبها زيادة في حجم المبيعات، وقد يعود ذلك إلى تميز منتجاتها وإقبال الزبائن على الرغم من زيادة سعر بيع الوحدة.



## ثانيا- التوصيات

1. يوصي البحث الحالي بأهمية إجراء التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي لقياس نجاح الشركة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، والذي يتطلب تحديد مصادر التغير في الدخل التشغيلي من خلال تحليل هذا التغير وعائدته عن تنفيذ خيار استراتيجي معين.
2. ضرورة السعي إلى زيادة الإيرادات من خلال زيادة حجم المبيعات والتي تغطي التكاليف وتحقق نموا في الدخل التشغيلي، فإن الزيادة في الإيرادات التي تفوق الزيادة في التكاليف تؤدي إلى النمو والتوسع.
3. أن تطبيق نظام فعال للرقابة على التكاليف يمكن المنظمة من السيطرة على عناصر التكاليف والسعي إلى تخفيضها.
4. ضرورة أن تكون الزيادة في أسعار المدخلات ل تفوق الزيادة في أسعار المخرجات.
5. ضرورة دراسة الفرص والتهديدات التي تواجه الشركة لخلق ميزة تمكن الشركة من مواجهة البيئة المتغيرة.
6. يتطلب من مجلس الإدارة إعطاء الدور للمحاسب الإداري، الذي يمكن أن يلعبه في توفير المعلومات المناسبة في تنفيذ وتقييم استراتيجية المنظمة.
7. يوصي البحث بضرورة إعداد برامج تدريبية وعمل دورات مكثفة لجميع العاملين خصوصا الإدارة العليا، والذي يمكن أن تساهم فيه المكاتب الاستشارية في الجامعات والتي تتضمن شرح أبعاد ومفهوم الإدارة الاستراتيجية والخيارات الاستراتيجية، النوعية، تحسين العمليات... الخ.
8. لتقويض ظروف الحصار الاقتصادي على بلدنا والتوجه نحو تعزيز القدرات الداخلية فإن دور الإدارة ينصب على تبني فلسفة إدارية ذات خصائص متكاملة تعتمد على ما يوفره المحاسب من معلومات لغرض تطويع الظروف والمتغيرات لصالح الشركة.

## ثبت المراجع

### أولاً- العربية

1. الحسني، فلاح حسن (2000)، "الإدارة الاستراتيجية مفاهيمها، مداخلها، عمليات المعاصرة"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان.
2. جواد، شوقي ناجي (1990)، "سياسات الأعمال"، بغداد.
3. غراب، كامل السيد (1989)، " الإدارة الاستراتيجية : أصول علمية وحالات عملية "، كلية العلوم الإدارية، الرياض.
4. المنصوري، موفق محمد ( 1998 )، " أثر العلاقة بين الحجم وشكل الملكية والخيار الاستراتيجي والأداء الاستراتيجي للمنظمات الصغيرة "، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد كجزء من متطلبات درجة الماجستير في إدارة الأعمال.

### ثانيا- الأجنبية

1. Daft , R.L. ( 1992 ) , " Organization Theory and Design " , 4<sup>th</sup> ed. st. Paul Wast , USA.
2. Glueck. W. and Jauch , L. , ( 1964 ) , " Business Policy and Strategic Management " , 4<sup>th</sup> ed. Aucklond , Mc – Grawhill inc.
3. Horngren , J., and Foster J. and Dater M. ( 2000 ) , " Cost Accounting : Amanageiral Emphasis " , Tenth ed. Prentice – Hill , ins Newjersy.
4. Mintzberg H. ( 1987 ) " The Strategy Concept : Five Ps For Strategy " , H. , B.R. , vol , 30. no. 10.
5. Pearcel , J. and Robison , R. ( 1988 ) , " Strategic Management : Strategy Formulation and Emplementation " 3<sup>rd</sup>. ed. Illinois , Irwin.
6. Tois , L. and Rizza , J. and Carroll , 5. ( 1990 ) " Managing Oranizational Behavior " Marsh , Publishing inc.