

أثر تطبيق تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي على تقييم الأداء الاستراتيجي دراسة تطبيقية على شركة الحياة لإنتاج المشروبات الغازية والمعدنية المحدودة

غزاي عثمان محمودⁱ

الأستاذ الدكتور رزكار عبدالله صابرⁱⁱ

الأستاذ الدكتور حسن محمود الشطناويⁱⁱⁱ

تاريخ الاستلام

2024/1/19

تاريخ القبول

2024/2/6

الملخص

هدفت هذه الدراسة لقياس تأثير تطبيق تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي على تقييم الأداء الاستراتيجي من خلال دراسة تطبيقية على شركة الحياة لإنتاج المشروبات الغازية والمعدنية المحدودة، واستخدمت الدراسة أسلوب تحليل محتوى للقوائم المالية للشركة خلال الفترة (2021-2022)، وتم إجراء الزيارات الميدانية والقيام بالمقابلات الشخصية مع المدير المفوض وموظفي حسابات الكلف ومدير الحسابات والإنتاج للمعمل لغرض حصول على البيانات اللازمة. وتوصلت الدراسة إلى أن التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي له أثر في تقييم الأداء الاستراتيجي والتشغيلية والتنظيمية، وهذا الاثر يحقق للشركة الاستمرار في النشاط والتطوير لمواكبة التطورات الداخلية والخارجية. واوصت الدراسة إدارة الشركة على كشف خلاصة التحليل الاستراتيجي لدخل التشغيلي لاتخاذ القرارات التشغيلية المتعلقة بالانحرافات غير الملائمة التي ظهرت ومعالجة اسباب ظهور الانحرافات وتحديد المسؤولية سواء كانت هناك تقصير من قبل أفراد العاملين أو مخاطر التشغيل، أو عطل الآلات.

الكلمات المفتاحية: التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي؛ الأداء الاستراتيجي؛ شركة الحياة لإنتاج المشروبات الغازية؛ اقليم كردستان - العراق.

ⁱ جامعة صلاح الدين - اربيل - كردستان العراق

ⁱⁱ جامعة صلاح الدين - اربيل - كردستان العراق

ⁱⁱⁱ جامعة الازلية- الاردن

The Impact of Applying the Strategic Analysis Technique of Operating Income on Evaluating Strategic Performance: An Applied Study on Al-Hayat Company for Soft and Mineral Drinks Production LTD

Abstract :

This study investigates the influence of applying the strategic analysis technique for operating income on evaluating strategic performance through an applied study on Al-Hayat Company for the Production of Soft and Mineral Drinks Limited. The study used a content analysis method for the company's financial statements during the period (2021-2022). Field visits and personal interviews were conducted. With the director of the commissioner, accounts and cost employees, and the director of accounts and production for the factory for the purpose of obtaining the necessary data. The results indicate that the strategic analysis of operating income impacts the evaluation of strategic, operational, and organizational performance, and this impact enables the company to continue its activity and development to keep pace with internal and external developments. Finally, the study recommended that the company's management reveal the summary of the strategic analysis of operating income to make operational decisions related to the inappropriate deviations that appeared, address the reasons for the emergence of deviations, and determine responsibility whether there is negligence on the part of individual employees, operational risks, or machinery malfunction.

Keywords: Strategic Analysis of Operating Income; Strategic Performance; Al-Hayat Soft Drinks Production Company; Kurdistan Region-Iraq.

المقدمة

أصبحت المنافسة الشديدة من الصفات المميزة لبيئة الأعمال المعاصرة في الوقت الحاضر قياساً بالماضي بشكل خاص، بعد تحول منافسة الوحدات الاقتصادية من البيئة المحلية إلى البيئة الدولية، ولغرض مواجهة هذه التغيرات المحيطة، والاستعداد لها ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تقوم بتقديم منتجات ذات أسعار تنافسية تلبي حاجات ورغبات الزبائن مع ضمان تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الانتاجية. ولغرض تحقيق ذلك ينبغي على الوحدة الاقتصادية اتباع مجموعة من الخطط الاستراتيجية لضمان نجاحها وبقائها عن طريق الاستعانة بتقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية.

وفي ظل هذه البيئة المعاصرة أصبحت النظم الكفوية التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات التي تعمل على تحديد التكاليف بشكل سليم وتخفيض تكاليف المنتج وتحسين الإنتاجية، لذلك ظهرت الحاجة إلى اعتماد عدة تقنيات تستخدمها الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها منها تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي، إذ تعد تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تعمل على تخفيض التكاليف الاستراتيجية وتبني سياساتها الإنتاجية في سبيل تحقيق الربحية المستهدفة والاستمرار في السوق.

ولغرض تحسين وتقييم النجاح الذي تحققه الاستراتيجية المعتمدة من قبل الوحدات الاقتصادية ودراسة تأثير تطبيق تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في الوحدات الاقتصادية. جاءت هذه الدراسة لقياس تطبيق تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي وأثره على تحسين وتقييم الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية.

مشكلة البحث:

أن الكثير من الوحدات الاقتصادية الصناعية في الإقليم تضع استراتيجيتها للأداء دون أن تلجأ إلى تحليل مدى تنفيذ هذه الاستراتيجيات وتقييمها لغرض الوقوف على فيما إذا كان الأداء أو التنفيذ قد جاء وفقاً لهذه الاستراتيجيات. وأشارت دراسة عزيز (2022) إلى أن استخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي لم يكن فعال في تقييم نجاح الاستراتيجيات المتبعة من قبل الوحدات الاقتصادية، وعلى شركة إيشكلر بييرساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة، وبينما أشارت دراسة جاف (2021) أهمية تطبيق التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي كأساس لتقييم وتنفيذ الأداء الإستراتيجي في معمل (كاوه) للنجارة في محافظة أربيل، بينما اشارت دراسة مرعي (2018) إلى أن نتائج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في شركة الإسمنت لم تحقق النتائج المرغوبة، ونتيجة لهذا الجدل برزت مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي: هل أن تطبيق تحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي يؤدي إلى تقويم الأداء الاستراتيجي للمعمل ببسي اربيل بشكل الذي تحقق تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الإنتاجية؟

أهداف البحث:

- 1- تحديد أهمية ومفهوم التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في تحليل وتقييم وتنفيذ استراتيجيتها والوقوف على نوع الاستراتيجيات المطلوب تبنيها في بيئة الأعمال المعاصرة.
- 2- بيان أثر تحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي كالتقنية كفوية معاصرة تهدف إلى تطوير نظم إدارة التكلفة في الوحدة الاقتصادية قياساً بالأساليب الكفوية التقليدية.

3- بيان أثر التحليل الاستراتيجي في توفير المعلومات المتكاملة عن الدخل التشغيلي التي تساهم في زيادة فاعلية تطبيق التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي والعمل على تقليل الفجوة بين تحليل الاستراتيجي والتكلفة الحالية في الوحدة الاقتصادية عينة البحث.

أهمية الدراسة:

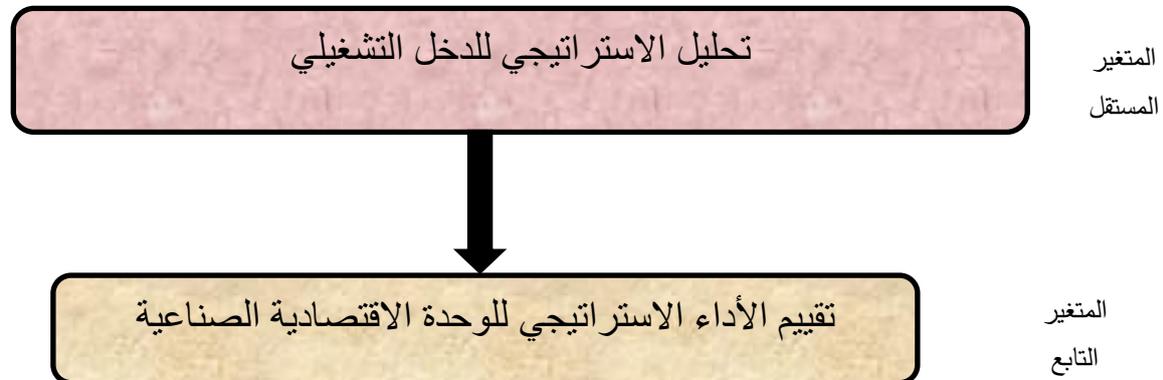
تتبع أهمية الدراسة من حداثة موضوعها والمتمثل في تطبيق تحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي وأثرها على تحسين وتقييم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية عينة البحث وتنقسم على:

1- الأهمية العلمية: في ظل تعدد تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية تحتاج المكتبة المحاسبية إلى التعرف على أحدث تلك التقنيات تأثيراً على المنظور الاستراتيجي لمحاكاة التكاليف والإدارية وبالتالي فإن اختيار هذه التقنية والتعرف على المبادئ والمزايا والخطوات الخاصة بهذه التقنية إنما يضيف مزيداً من المعرفة المحاسبية. وبحسب علم الباحثون لا توجد دراسات في إقليم كردستان العراق تناولت متغيرين معاً وهي تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي وأثرهما على تقييم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية والحاجة إلى مزيداً من البحوث المحاسبية لتأصيل الإطار النظري وإرساء دعائم التطبيق لهذه التقنية. وكما تستمد هذه الدراسة أهميتها في أن تقييم الأداء الاستراتيجي يعدّ من أهم أهداف الدراسة التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية الصناعية من أجل البقاء والاستمرار في السوق التنافسي والتي تعتمد على المداخل الحديثة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

2- الأهمية العملية: إن إدارة الوحدة الاقتصادية الصناعية في إقليم كردستان في حاجة ماسة إلى تطوير أساليب المحاسبة التكاليف والإدارية الحديثة لتواكب التغيرات في البيئة المحيطة بما يمكنها من البقاء والنمو في السوق المنافسة، إذ إن تطبيق التقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في بيئة إقليم كردستان العراق تجعل الوحدة الاقتصادية الصناعية فيها قادرة على مواجهة المنافسة الشديدة التي تواجهها تلك الوحدة الاقتصادية فيما بينها في ظل انفتاح الأسواق.

أنموذج الدراسة:

يتطلب تحقيق أهداف الدراسة بناء أنموذج يعتمد على تطبيق تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي كمتغير مستقل على تقييم الاداء الاستراتيجي كمتغيرات التابع وكما موضح في الشكل التالي:



فرضية الدراسة:

ترتكز الدراسة على فرضية رئيسة مفادها:

إن تطبيق تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي يؤثر على تقييم الأداء الاستراتيجي في الوحدة الاقتصادية لعينة البحث بشكل الذي تحقق تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الإنتاجية.

الدراسات السابقة:

هدف دراسة (Abed et al., 2023) إلى تسليط الضوء على مفهوم محاسبة التكاليف، ومعرفة مدى مساهمة المحاسبة عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية في تعزيز أداء الشركات. وتم جمع البيانات اللازمة لاختبار هذا الدور عن طريق إجراء تحليل المحتوى المعلوماتي لشركة بغداد للمشروبات الغازية والتي تم اختيارها كدراسة حالة للفترة (2016-2018)، وتوصلت الدراسة إلى أن الزيادة في تكاليف المسؤولية الاجتماعية يمكن أن تساعد في تحسين أداء الشركات على المدى الطويل، وبالتالي تمكن الشركة من الحصول على ميزة تنافسية مستدامة.

وهدفت دراسة عزيز (2022) إلى استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، والمتمثلة بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيل وإمكانية تحقيق التكامل بينهما وبين أهمية هذا التكامل في تقييم نجاح الاستراتيجيات المتبعة من قبل الوحدات الاقتصادية، وذلك بالتطبيق على شركة إيشكلر بيبيرسك/لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة عينة البحث لم تنجح في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة في سنة 2019 بسبب الانحرافات غير المفضلة في مكون الإنتاجية ومكون النمو، وكذلك لم تنجح في تنفيذ استراتيجية التميز في نفس السنة بحسب ما بينته الانحرافات غير المفضلة في مكون النمو ومكون استرداد السعر.

بينما هدفت دراسة جاف (2021) إلى وضع آلية متكاملة والخطوات العملية حول كيفية تطبيق التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي للوصول إلى نتائج التحليل لاتخاذ القرارات الإدارية (الاستراتيجية، والتنشغيلية، والتنظيمية) وحساب عناصر التحليل الاستراتيجي بصورة أقرب للدقة. وتم الاعتماد في عملية حساب الانحرافات وتوزيعها على أساس التحليل الاستراتيجي إلى (عناصر النمو، عنصر استرداد السعر وعناصر الإنتاجية في معمل (كاوه) للنجارة في محافظة أربيل لصناعة الكاونترات الخشبية للمطابخ بالاعتماد على المعلومات القائمة الدخل التشغيلي التي جرى الحصول عليها من سجلات المعمل عينة البحث لسنتي (2018-2019). وتوصلت الدراسة إلى أهمية تطبيق التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في حساب الانحرافات قائمة الدخل لعامي (2018-2019) وتصنيفها على عناصر النمو واسترداد السعر والإنتاجية واخذ بنظر الاعتبار نتائج التحليل كأساس لتقييم وتنفيذ الأداء الإستراتيجي في المعمل ولتحديد نقاط القوة والضعف واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة تمكن المعمل في الاستمرار والتوجه نحو الأداء الأفضل.

وهدفت دراسة فارس (2019) إلى دراسة وتحليل دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية-قطاع الأدوية في مصر، وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة، وبعض النسب والمؤشرات المالية للشركة محل الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أنه أصبح موضوع تطوير نظم التكاليف التقليدية بما يحافظ على العميل الحالي وجذب عملاء جدد غاية لا سبيل عنها لاستمرار شركات الأعمال في بيئة التصنيع الحديثة، أن اعتماد الشركات الصناعية على مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة كان نتيجة القصور في نظم

التكاليف التقليدية بشكل عام ، وتقوم أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف بتوفير الأسس والمبادئ العملية لمراقبة أداء الوحدات للمنشآت الصناعية مما ينعكس على الأداء المالي للمنشآت. وهدفت دراسة مرعي (2018) إلى بيان مفهوم ومكونات التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي وإيضاح دوره في تقييم النجاح الاستراتيجي من خلال حالة تطبيقية في الشركة العامة للإسمنت الشمالية في الموصل لتحقيق أهداف البحث وفرضياته، وتوصلت الدراسة إلى أن نتائج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في شركة الإسمنت تعتمد على استراتيجية القيادة الشاملة للتكلفة بالدرجة الأساس مع اعتماد على استراتيجية التميز من خلال جودة منتجاتها من الإسمنت ومع ذلك كانت نتائج التحليل تشير إلى عدم نجاح الإدارة في تطبيق الاستراتيجية بشكل كامل وهذا ما أوضحته عملية تحليل مكونات تغطية السعر والتكلفة.

وفي ضوء دراسة وتحليل الباحثون للدراسات السابقة يرى الباحثون أن كثيراً من الدراسات اتفقت على أن التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي يؤثر على تقييم الأداء الاستراتيجي، وذلك لما لها من أهمية في توفير المعلومات المناسبة للأطراف المستفيدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة وفي الوقت المناسب، ويُعد البحث الحالي امتداد للدراسات السابقة، حيث يساهم في توضيح وتحديد التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي، كونه أحد الجوانب الهامة في المحاسبة التكاليف والإدارية، وبالتالي فإن الدراسات التي اهتمت بقياس أثر التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي على تقييم الأداء الاستراتيجي محدودة في بيئة إقليم كردستان العراق هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من ناحية أداة القياس حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على تحليل المحتوى ومن ناحية التطبيق حيث معظم الدراسات طبقت في بيئات وعلى شركات مختلفة.

الإطار النظري

مفهوم الاستراتيجية:

نقلت كلمة استراتيجية من الحضارة اليونانية عن الكلمة الأصلية لها إستراتيجيوس (strategos) وحتى القرن التاسع عشر ارتبط مفهومها بشكل صارم بالخطط المستخدمة لإدارة قوى الحرب ووضع الخطط العامة في المعارك، وحديثاً أخذت الكلمة بمفهوم مختلف وصارت مفضلة الاستخدام لدى الوحدات الاقتصادية خاصة الحديثة منها والمهتمة تحليلي بيئتها والمستجيبة لها(المغربي، 2006، 218)، كما تشير كلمة إستراتيجية إلى مجموعة كاملة من الإجراءات الرامية لضمان ميزة تنافسية مستدامة، أو هي الإتجاه الذي تخططة الوحدة الاقتصادية للانتقال لتحقيق أهدافها.

(Vechalekar، 2010 360) (Jaf، & Xinping 2011).

وتعود جذور مصطلح الإستراتيجية إلى الأصل الإغريقي "Strategia" وتعني "فن الحرب"، لذلك فإن نقل هذا المصطلح إلى الإدارة سيعني بصورة أولية على الأقل "فن الإدارة أو القيادة (علي وآخرون، 1999: 434).

ولقد تعددت التعاريف الخاصة بالاستراتيجية نظراً لتعدد تصورات واتجاهات الباحثين والمتخصصين في الشؤون الإستراتيجية، لكن هناك اتفاق على أنها سلوك المؤسسة تجاه المحيط، لا سيما منه المحيط المباشر أي الصناعة (السوق) التي تنشط ضمنها، حيث تهتم بعلاقة الوحدة الاقتصادية بالبيئة الخارجية والداخلية، وبتحديد الأهداف طويلة الأجل وتخصيص الموارد لتحقيق هذه الأهداف في ظروف عدم التأكد.

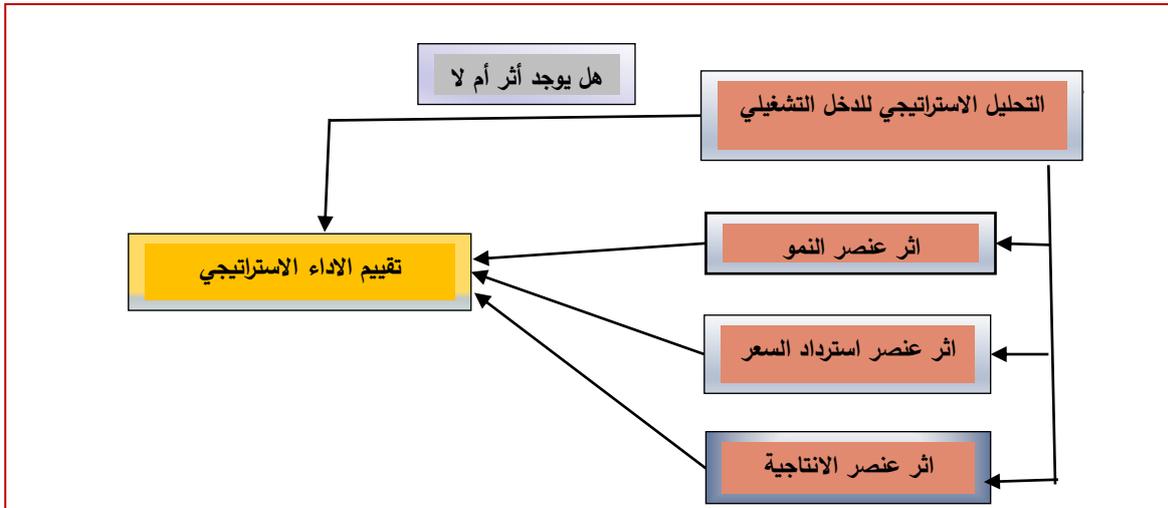
وقد انتقل هذا المفهوم إلى مجال الأعمال والمؤسسات، وكانت أول التطبيقات لنظام التخطيط الاستراتيجي خلال الفترة 1961 - 1965 بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث احتل العمل الرائد لـ Kenneth Andrews في كتابه "The strategy corporate of concept" مكانة بارزة في تشكيل حقل الإدارة الاستراتيجية، حيث عرف الإستراتيجية على أنها مماثلة بين ما تستطيع المؤسسة عمله (أي تحديد عناصر القوة والضعف). وبناءً على يمكن تعريف الاستراتيجية على أنها عبارة عن خطة شاملة مستدامة للعملية الإدارية تأخذ جميع العوامل المؤثرة على الوحدات الاقتصادية مستقبلاً في الاعتبار (العوامل المتواجدة في البيئة الخارجية والداخلية) وتحتوي على الإجراءات والخطوات التي تمكن الوحدة الاقتصادية من بلوغ أهدافها المستدامة بدقة وبغض النظر عن هذا الأهداف.

نماذج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي:

تختلف نماذج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي بحسب الغاية من عملية التحليل والتأثير الذي يعمل التحليل على تبرير مسباته، ويشير (حسين، 2018: 112) إلى أن تداخل التأثيرات وتنوعها وتشعبها تجعل هناك ضرورة وحاجة عملية نحو تحليل هذه التأثيرات، سواء المتعلقة منها لأسباب طبيعية متوقعة، أو المتعلقة منها لأسباب تكتيكية أو استراتيجية خاصة بالأداء الإداري والتنافسي للوحدة الاقتصادية، 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 بثلاث مراحل متتالية هي: Abdullah et al. (2020)

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

توضيح التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي وتقييم الاداء الاستراتيجي الشكل الرقم (1)



الشكل (1) من أعداد الباحثون وستعتمد الباحث على تحليل الاستراتيجي لتحديد أسباب النجاح والفشل في تنفيذ استراتيجية الوحدة الاقتصادية وتحقيق النجاح الاستراتيجي في المراحل الثلاث 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 (المكون النمو، المكون استرداد التكلفة، المكون 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 الوحدة الاقتصادية في تنفيذ الاستراتيجية المتخذة كأساس للمنافسة في السوق. ويمكن بيان هذه التحليلات الخاصة بكل مكون من المكونات الثلاثة على النحو التالي: (حسين، 2018: 113-114) و. jaf et al. (2021: 416-417).

1. التحليل المحاسبي لمكون النمو:

يقيس مكون النمو التغير في الدخل التشغيلي الزيادة في الإيرادات مطروحا منها الزيادة في التكاليف من بيع المزيد من الوحدات في سنة المقارنة، بافتراض ثبات العوامل الأخرى مثل أسعار المدخلات الطاقة الإنتاجية وأسعار البيع سنة الأساس التي يكون من المفترض أن تستمر في سنة المقارنة، ويحلل هذا العنصر إلى:

أ - تحليل أثر الإيرادات على النمو:

أثر الإيرادات في عنصر النمو: يهدف إلى قياس أثر الإيرادات على النمو عن طريق فرق الزيادة في الإيرادات بين سنة الأساس وسنة المقارنة والنتائج عن تغيير الكمية المباعة بافتراض ثبات سعر البيع في السنتين سنة الأساس وسنة المقارنة. ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة الآتية:

$$\text{أثر الإيرادات في المكون النمو} = (\text{كمية المبيعات الفعلية لسنة المقارنة} - \text{كمية المبيعات الفعلية لسنة الأساس}) \times \text{سعر بيع الوحدة في سنة الأساس}$$

ب - 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 فعليا 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.

$$\text{أثر التكاليف في المكون النمو} = (\text{الكمية الفعلية من المدخلات أو طاقة التي استخدمت الإنتاج مخرجات سنة المقارنة} - \text{الكمية الفعلية من المدخلات أو الطاقة الإنتاج مخرجات سنة الأساس}) \times \text{سعر المدخلات لسنة الأساس}$$

2. 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:

أ- تحليل أثر الإيرادات على تغطية السعر

يمكن حساب هذا الأثر من خلال حساب التغير في سعر الوحدة الاقتصادية من المخرجات فعليا فيما بين سنتي الأساس والمقارنة، ترجيح هذا التغير بعدد الوحدات المباعة في سنة المقارنة.

$$\text{أثر الإيرادات في استرداد السعر} = (\text{سعر البيع في سنة المقارنة} - \text{سعر البيع في سنة الأساس}) \times \text{كمية المبيعات الفعلية في سنة المقارنة}$$

يتم حساب هذا الأثر من خلال حساب التغير الحادث بيمين 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 (Sabir et al., 2011).

$$\text{أثر التكاليف في استرداد السعر} = (\text{أسعار المدخلات في سنة المقارنة} - \text{أسعار المدخلات في سنة الأساس}) \times \text{الكمية الفعلية من المدخلات أو الطاقة الإنتاجية مخرجات في سنة المقارنة}$$

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 (Karim et al. 2020).

$$\text{أثر المكون الإنتاجية} = (\text{كمية المدخلات الفعلية لإنتاج مخرجات سنة المقارنة} - \text{الكمية الفعلية للمدخلات التي استخدمت لإنتاج مخرجات سنة المقارنة بنفس علاقة المدخلات - المخرجات الموجودة في سنة الأساس}) \times \text{سعر المدخلات في سنة المقارنة}$$

دور عملية التحليل للدخل التشغيلي في تقييم الأداء الاستراتيجي:

إن للتحليل الاستراتيجي دور كبير في اتخاذ القرارات تجعل الوحدة الاقتصادية مطمئنة ومستمرة في نشاطها وهذا بضمان الاستمرارية والقدرة على تنفيذ استراتيجيتها كما يضمن سلامة القرارات الإدارية (الياس، 2015: 57)، وأن عملية اتخاذ القرارات بحاجة إلى وجود مدخلات من المعلومات (شبير، 2006: 83)، وهنا تبرز أثر التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي لاتخاذ القرارات الإدارية منها: -

يوفر مكون استرداد السعر مؤشرا على نجاح استراتيجية تمايز المنتجات الوحدة الاقتصادية بينما يوفر مكون الإنتاجية مؤشرا على نجاح الوحدة الاقتصادية من حيث التكلفة. يوفر التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي معلومات للإدارة في تقييم لتكلفة القدرات المستخدمة وغير المستخدمة، باتخاذ القرارات المتعلقة بتغيير التكاليف السعة المتعلقة بالقدرات غير المستخدمة، التغييرات في السعات المتاحة والتغييرات في ساعات مستخدمة (Sopariwala:62، 2003).

يوفر التحليل الاستراتيجي معلومات المهمة حول تقييم البيئة وتطويرها ويكشف أيضا عن نقاط القوة والضعف المحتملة التي يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرار (Papulova & Andrea، 2016: 572).

إن تحليل الربحية يمكن أن يكون مفيدا لقياس أداء الوحدة الاقتصادية مقابل المعايير المقبولة، يمكن تحليل الربحية حسب متطلبات الإدارة لمساعدتهم على تحديد عوامل النجاح الحاسمة واتخاذ القرارات المناسبة (ICAI، 2).

بالتحليل الاستراتيجي يتم تقييم للبيئة الداخلية للوحدات الاقتصادية بغرض تحديد قوة الوحدة الاقتصادية وضعفها من ناحية وتقييم للبيئة الخارجية بغرض تحديد الفرص والتهديدات من ناحية أخرى، وبذلك يكون مستجيبا لرسالة الوحدة الاقتصادية وتوجهها لوضع أهدافها واستراتيجيتها (المخرم، 2013: 2).

مفهوم تحسين الاداء الاستراتيجي

قبل الدخول في نماذج التحليل الاستراتيجي الإشارة إلى مفهوم تحسين الاداء الاستراتيجي حيث أشار (الحلامه والعزاوي، 2009: 21) لقد أحتل مفهوم تحسين الاداء الاستراتيجي مكانة هامة في بعض الدراسات والبحوث حيث تطورت مفاهيمه من خلال الفكر التنظيمي الذي سبقه بمفهومي 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 يكن في القدرة على التكيف بين الوحدة الاقتصادية والبيئة والاستمرار بشكل فاعل فيها، وأن النمو يصبح بديل عن الفاعلية، لذا فإن الوحدات الاقتصادية التي تمتاز بنمو عالي تعد وحدات الاقتصادية فاعلة. (Mustafa et al. 2022).

ويشير (داودي وحبوب، 2007: 43) (HAMAD & SABIR 2023) إلى انه يتطلب استيعاب مفهوم تحسين الاداء الاستراتيجي التطرق إلى عناصر النجاح الاستراتيجي والتي تتمثل بالآتي:

- 1-البقاء: ويعني القدرة على الاستمرار.
- 2-التكيف: ويعني القدرة على التنبؤ بالمشكلات الداخلية والخارجية الممكن مواجهتها في المستقبل وإيجاد السبل الكفيلة بالسيطرة عليها قدر الإمكان.

3-النمو: ويوصف بأنه زيادة حجم الوحدة الاقتصادية، باتجاه الأهداف التي يرغب في تحقيقها أصحاب المصلحة.

ويشير (الحلالمة والعزاوي، 2009: 23) إلى أنه ينبغي مفهوم تحسين الأداء الاستراتيجي من مدخلين (مؤشرين) هامين الأول الكفاءة والثاني الفاعلية. حيث لا بد من الدمج بين أكثر من مدخل من مداخل الفاعلية وهي الأهداف والنظم... الخ. حيث أن ذلك يعطي صورة واضحة عن الوحدة الاقتصادية وعن إنجازاتها. أما الجمع بين مؤشرات النجاح من خلال تحقيق الوحدات الاقتصادية 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 والذباين والموظفين... الخ. كما لا تستطيع الإدارة العليا استخدام مؤشر واحد للنجاح الاستراتيجي حيث تحتاج إلى اتباع عدة مقاييس وبالتالي تحديد الأولويات وترتيب مقاييس النجاح (جاف وآخرون، 2021).

ويرى الباحث 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 وأن التوجه المنشود في البحث هو توفير مقاييس لتقييم الأداء الاستراتيجية المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية عينة البحث وتحديد نوع تلك الاستراتيجية وتوجهاتها.

أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي

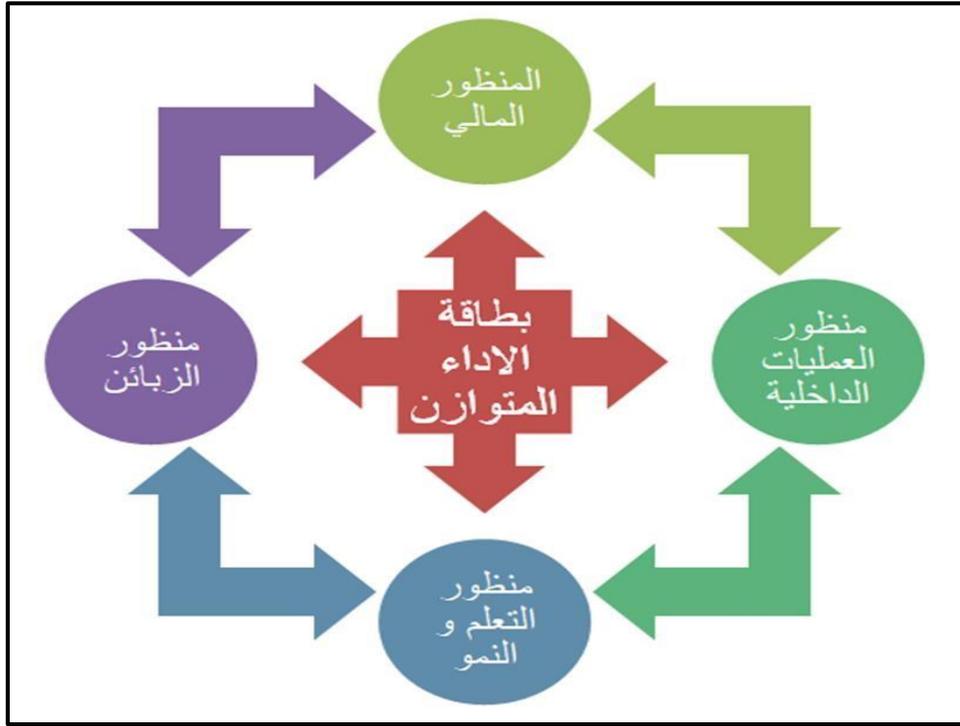
هنالك العديد من الأساليب الحديثة لتقييم أداء الوحدات ومنها: -

أ- نموذج (Kaplan & Norton) أو أسلوب بطاقة الأداء المتوازنة:

يعد نموذج بطاقة الأداء المتوازن من الطرائق السريعة لإدخال مفهوم قياس الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية الخاصة والعامة، وهو نموذج حديث وذو شهرة علمية ومعتمد من قبل الوحدات الاقتصادية جميعها وفيه مرونة، لأنه يحتوي على محاور متعددة وإن عناصره ومحتوياته صممت بطريقة يكمل بعضها البعض الآخر في التعبير عن المنظور العام والمستقبلي للوحدة الاقتصادية. (Kaplan & Norton، 47: 1996) طور أنموذجها (BSC) كإطار يتضمن مقاييس غير مالية لقياس الأداء الاستراتيجي إلى جانب المقاييس المالية التقليدية بهدف إعطاء الإدارة العليا والإدارة التنفيذية نظرة متوازنة عن أداء الوحدة الاقتصادية (النجار، 2013: 348) هذا مطلب مسبق للإدارة الاستراتيجية ينبغي أن يحظى باهتمام كبير من القمة الاستراتيجية فالذي لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته بوضوح.

منظورات بطاقة الاداء المتوازن:

اتفق الباحثون على تحديد أربعة منظورات مهمة يمكن توضيحها في الشكل (4):



منظورات بطاقة الأداء المتوازن

Source: Okan Sirin, Junduz & Abdullah Musa, (2020) Application of Tools of Quality Function Deployment and Modified Balanced Scorecard for Optimal Allocation of Pavement, release date May 6, P. 764.

أ-المنظور المالي: ويربط المحور المالي بتحقيق العائدات أو بتحسين إدارة الكلفة التشغيلية ويركز على قياس نتائج الأداء في الأجل القصير واطهار نتائج الأفعال والقرارات التي تم اتخاذها بالفعل، ويصور المنظور المالي "العواقب الاقتصادية القابلة للقياس بسهولة للإجراءات المتخذة بالفعل" (Kaplan & Norton، 25-27: 1996). إذ يجمع البيانات المالية ذات الصلة (مثل صافي الدخل والربح والعائد على الاستثمار ومعدل النمو والتدفق النقدي ...) الذي يوضح مستوى وتطور الأداء المالي للوحدة الاقتصادية. البعد المالي مهم جداً لأنه يبين القيمة التي يتم انشاؤها للمساهمين، والتي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية (Simonin et al. 2016:5).

ب- منظور الزبائن: تعتمد معظم الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر على وضع متطلبات وحاجات الزبائن في قلب استراتيجيتها وذلك لما يشكله هذا المحور من أهمية كبيرة تنعكس على نجاح الوحدة الاقتصادية في بقائها واستمرارها في تقديم خدماتها (القيسي والطائي، 2014: 58) إذ يتضمن بعد الزبون المقاييس التي "تحدد الزبائن وقطاعات السوق التي تتنافس فيها وحدة الأعمال" (Sabir & Mahmood 2023).

ج-منظور العمليات الداخليّة: يشير هذا المنظور للأنشطة والفعاليات الداخليّة الحيوية جميعها والتي تتميز بها الوحدة الاقتصادية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية، ويتم من خلالها مقابلة حاجات الزبائن وغايات أهداف أصحاب المصالح (الناصر، 2011: 69). إذ يقيس منظور

عمليات الأعمال الداخلية "العمليات الداخلية الحرجة التي يجب أن تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية" والهدف من ذلك مواءمة العمليات التشغيلية مع الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية، ولتحديد ما إذا كانت العمليات التجارية الداخلية تؤدي أداءً كافيًا حتى تتمكن من الوصول إلى توقعات الزبائن (Simonin et al. 142، 2016).

د- منظور التعلم والنمو: يمكن تحديد الأهداف التي تمكن الوحدات الاقتصادية من المنافسة بنجاح من خلال منظور التعلم والنمو كما أن قابلية الوحدة الاقتصادية على الإبداع والتحسين والتعلم تؤثر مباشرة في قيمة الوحدة الاقتصادية فمن خلال هذا القابلية على طرح الوحدة الاقتصادية منتج جديد وبناء قيمة للزبائن تستطيع الوحدة الاقتصادية أن تخرق الأسواق الجديدة وتزيد من إيراداتها (Abueid et al. 2023). إذ يركز هذا المحور على التعلم التنظيمي والنمو الذي يقصد بتحديد تشخيص البنية التحتية التي يجب أن توجد الوحدة الاقتصادية للتطوير والنمو طويل الأمد (القيسي والطائي، 2014: 582).

2- أسلوب المقارنة المرجعية:

يعد هذا الأسلوب الطريقة الشائعة بين الوحدات الاقتصادية لقياس أنفسها بالمقارنة مع الوحدات الاقتصادية الرائدة عالمياً (Ball and McCulloch 1996 431) كما تعرف بأنها فن التعلم من المنظمات التي تقوم بأداء مهام معينة بشكل أفضل من الوحدات الاقتصادية الأخرى (Kotler، 2000:227) فالوحدات الاقتصادية تستخدم المقارنة المرجعية من أجل أن تفهم بشكل أفضل كيف تؤدي الوحدات الاقتصادية المتفوقة أنشطتها كي يمكنهم تحسين عملياتهم. والمقاييس النموذجية للمقارنة المرجعية قد تتضمن كلفة الوحدة الواحدة، الخدمات المقدمة، ربحية الوحدة الواحدة، العائد على الاستثمار ومستويات رضا الزبون. (Krajewski & Ritzman 1999:223).

منهجية الدراسة

في إطار تطبيق تقنية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي يعتمد الباحثون:

1- المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري للبحث وذلك من خلال تحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة والموضوعات المتعلقة بها بهدف التأصيل النظري لموضوع الدراسة واشتقاق فروض البحث.

2- المنهج الاستقرائي: استخدم الباحثون المنهج الاستقرائي عند إجراء الدراسة التطبيقية لاختبار الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية لتحديد ما إذا كان من الممكن قبول فروض البحث أو رفضها.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم تطبيق الدراسة على شركة شركة الحياة لإنتاج المشروبات الغازية والمعدنية المحدودة.

الحدود الزمانية: تم تطبيق الدراسة على القوائم المالية للشركة لعامي 2021 و 2022.

مصادر جمع البيانات:

1- الجانب النظري: تتمثل مصادر الجانب النظري للدراسة بالبحوث العربية والأجنبية التي تتضمن الكتب والأبحاث والأطاريح والدوريات والمعلومات المنشورة على شبكة الإنترنت.

2- الجانب العملي: تتمثل بالزيارات الميدانية لموقع عينة البحث، فضلاً عن الإطلاع على السجلات والمستندات والوثائق والتقارير الخاصة بمعمل ببسي اربيل.

الجانب التطبيقي:

أولاً: نبذة عن شركة الحياة لإنتاج المشروبات الغازية والمعدنية المحدودة
تأسست شركة الحياة لإنتاج المشروبات الغازية والمعدنية المحدودة عام 2004 وهي متخصصة في تعبئة وتوزيع المشروبات الغازية والمياه المعدنية. الشركة هي صاحبة الامتياز الحصري لشركة (PEPSICO INTERNATIONAL (PCI في شمال العراق ويعمل بها فريق مكون من حوالي 500 شخص. تتمتع شركة الحياة - PEPSI بنمو مطرد وتمثل حالياً أكثر من 55% من إجمالي حصة السوق في قطاعها، وتنفذ الإنتاج أكثر من 167 ألف متر مربع، الحياة هي شركة رائدة في الصناعة المحلية، وهو ما يمثل 40% من إجمالي صناعة المشروبات الغازية. خضعت شركة الحياة-ببسي لإشراف وكالات استشارية عالمية خلال مرحلتي الإنشاء وإطلاق عملياتها في عام 2004، وذلك لضمان التزام المنشأة بمعايير الجودة الدولية الصارمة. تم تصميم مخطط أرضية المصنع لتحقيق أقصى قدر من الأداء والكفاءة في عمليات التعبئة، واستيعاب مختلف تدابير خفض التكاليف لتعزيز الإنتاجية والربحية. بالإضافة إلى التميز في عمليات مصنعها، تمتلك شركة الحياة-ببسي وتدير أحد أكبر أساطيل مركبات التوزيع في المنطقة، مما يضمن تسليم منتجاتها في الوقت المناسب لضمان نجاحها المستمر.
الحياة - ببسي لديها 20 موقعا في جميع أنحاء كردستان وكركوك.

جدول رقم (1): قائمة التكاليف والطاقة الإنتاجية لمعمل ببسي اربيل

سنة 2022	سنة 2021	التفاصيل
572,989	635,955	سعر بيع سبت 250 مل
750,6	000,7	عدد الوحدات المباعة (سبت) 250 مل
289,339,1	892,280,1	كمية المواد المباشرة كيلوغرام
405,3	580,3	تكلفة الوحدة الواحدة من المواد المباشرة
000,100	000,100	الطاقة الإنتاجية الفعلية
172,220,7	858,066,8	اجمالي تكاليف التحويل
7	8	كلفة الوحدة الواحدة من التكاليف التحويل
000,1	800,1	طاقة خدمات المستهلكين
897,219	340,217	تكلفة خدمات المستهلكين
220	121	كلفة الوحدة الواحدة لتكلفة المستهلكين
6	6	عدد موظفين التصميم
000,121	000,120	مجموع تكاليف التصميم
167,20	000,20	تكلفة الموظف الواحد من تكلفة تصميم

المصدر: من إعداد الباحثون بالاعتماد على سجلات المعمل لسنتي 2021 و2022.
وبالاعتماد على بيانات جدول رقم (1) فيما يلي جدول رقم (2) قائمة الدخل لسنتي 2021 و2022:

جدول رقم (2): كشف الدخل لمعمل (ببسي اربيل) 2022-2021

2022	2021	التفاصيل
000,611,679,6	000,445,689,6	الإيرادات المبيعات
		التكاليف:
045,279,560,4	360,593,585,4	تكاليف المواد المباشرة
172,220,7	858,066,8	تكاليف التحويل
897,219	340,217	تكاليف خدمة الزبائن
000,121	000,120	تكاليف التصميم
114,840,567,4	558,997,593,4	مجموع التكاليف
886,770,111,2	442,447,095,2	الدخل التشغيلي
16,323,444		التغيير في الدخل التشغيلي

المصدر: من إعداد الباحثون بالاعتماد على كشف الدخل للمعمل لسنتي 2022-2021. **ثانياً: تحليل التغيير في الدخل التشغيلي:** يتم تحليل التغيير في الدخل التشغيلي باستخدام معادلات الحسابية لبيان أثر الملائم أو غير الملائم لـ (عنصر النمو، عنصر استرداد السعر وعنصر الإنتاجية) على الدخل التشغيلي، وبعد ذلك يتم إعداد كشف ملخص صافي أثر (الملائم أو غير الملائم) لدخل التشغيلي.

التغيير في الدخل التشغيلي = الدخل التشغيلي لسنة 2021 - الدخل التشغيلي لسنة 2022
16,323,444 دينار = 2,111,770,886 - 2,095,447,442

وبناءً على هذا فإن نتيجة الانحراف تعتبر ملائمة.

1- أثر عنصر النمو في الدخل التشغيلي:

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

أثر الإيرادات في عنصر النمو = (556359-989572) × 7000 = 237559000 دينار ملائم.
ب- أثر التكاليف في عنصر النمو = (الكمية الفعلية من المدخلات أو الطاقة التي استخدمت الإنتاج مخرجات سنة المقارنة - الكمية الفعلية من المدخلات أو الطاقة الإنتاج مخرجات سنة الأساس) × سعر المدخلات لسنة الأساس.

- تأثير تكلفة نمو التكاليف المتغيرة = وحدة الإدخال المطلوبة لإنتاج تكاليف السنة الحالية 2022 مخرجات في سنة الأساس 2021 - عدد وحدات فعلية المستخدمة لإنتاج مخرجات سنة الأساس 2021 × سعر المدخلات لسنة الأساس 2021.

- تأثير تكلفة النمو لتكاليف الثابتة = (قدرة الوحدات الفعلية لسنة الأساس 2021 بسبب وجود قدرة كافية لإنتاج سنة المقارنة 2022 لمخرجات سنة الأساس 2021 - سعة الوحدات الفعلية لسنة الأساس 2021 × سعر لكل وحدة السعة في سنة 2021).

وحدة الإدخال المطلوبة لإنتاج تكاليف السنة الحالية 2022 مخرجات في سنة 2021 = 989,572 ÷ 955,635 × 1 = 892,280,1. 1,326,379.69

أثر التكاليف على عناصر النمو:

نوع الأثر	مبلغ الأثر 3*(2-1)	3	2	1	التفاصيل
غير ملائم	162845942	3580	1280892	1326380	عناصر نمو التكاليف
----	0	8	100000	100000	تكاليف التحويل
----	0	217	1000	1000	تكاليف خدمة الزبائن
-----	0	20000	6	6	تكاليف التصميم
غير ملائم	162845942				أثر النمو على التكاليف

وفيما يلي ملخص صافي أثر الملائم لدخل التشغيلي نتيجة عنصر النمو:

نوع الأثر	مبلغ الأثر	التفاصيل
ملائم	237,559,000	أثر الإيرادات في عنصر النمو
غير ملائم	(162845942)	أثر التكاليف في عنصر النمو
ملائم	74,713,058	التغيير في الدخل التشغيلي بسبب النمو

2- عنصر استرداد السعر:

أثر الإيرادات في استرداد السعر = (سعر البيع في سنة المقارنة - سعر البيع في سنة الأساس) × كمية المبيعات الفعلية في سنة المقارنة
أثر الإيرادات في استرداد السعر = (7,000 - 6,750) × 989,572 = 247,393,000 دينار.

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

- أثر التكاليف في استرداد السعر لتكاليف المتغيرة = (سعر الوحدة الواحدة للمقدرة لسنة المقارنة 2022 - سعر الوحدة الواحدة للمقدرة في سنة الأساس 2021) × سعة الوحدات الفعلية في سنة المقارنة 2021.

- أثر التكاليف في استرداد السعر لتكاليف الثابتة = (قدرة الوحدات الفعلية لسنة الأساس 2021 بسبب وجود قدرة كافية لإنتاج سنة المقارنة 2022 لمخرجات سنة الأساس 2021 - سعة الوحدات الفعلية في سنة الأساس 2021) × سعر سعة الوحدة الواحدة لسعة سنة الأساس 2021.

نوع الأثر	3*(2-1) =	3	2	1	التفاصيل
غير ملائم	(\$232,116,446)	1,326,380	3,580	3,405	تكاليف المواد المباشرة
غير ملائم	114510	100000	8,441	7,296	التكاليف التحويلية
غير ملائم	17434	1000	217	200	التكاليف خدمة الزبائن
ملائم	1000	6	20,000	20,167	تكاليف التصميم
غير ملائم	(232247390)				تأثير تكلفة استرداد الأسعار

وفيما يلي ملخص عنصر استرداد السعر صافي أثر غير الملائم لدخل التشغيلي:

التفاصيل	مبلغ الأثر	نوع الأثر
أثر الإيرادات في استرداد السعر	247,393,000	ملائم
أثر التكاليف في استرداد السعر	(232,247,390)	غير ملائم
التغيير في الدخل التشغيلي بسبب النمو	(15,145,610)	غير ملائم

3- أثر عنصر الإنتاجية:

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) - سعر المدخلات في سنة المقارنة.

التفاصيل	1	2	3	3*(2-1)=	نوع الأثر
تكاليف المواد المباشرة	1,339,289	1,326,380	3,405	43,956,189	ملائم
التكاليف التحويلية	100000	100000	7	0	---
التكاليف خدمة الزبائن	1100	1000	200	1,9991	ملائم
التكاليف التصميم	6	6	20,167	0	---
التغير في الدخل التشغيلي بسبب الإنتاجية				\$43,976,180	ملائم

ثالثاً: خلاصة التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي: تبرز أهمية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في جدول رقم (3) حيث أن الفرق الدخل التشغيلي بمقدار 16,323,444 دينار ملائم الذي تم التوصل إليه قبل التحليل لا تكون لوحدها معلومة كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي للمعمل. فيما يلي عرض خلاصة نتائج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي والتعليق على مكوناتها:

جدول رقم (3): خلاصة التحليل الاستراتيجي للسنوات 2018-2019

التفاصيل	قائمة الدخل سنة 2021	أثر الإيرادات والتكاليف في عنصر النمو سنة 2022	أثر الإيرادات والتكاليف في استرداد السعر سنة 2022	أثر التكاليف في عنصر الإنتاجية سنة 2022	قائمة الدخل سنة 2022
الإيرادات	6,689,445,000	237,559,000	(247,393,000)	----	6,679,611,000
مجموع التكاليف	(4,593,997,558)	(162,845,942)	232,247,390	(\$43,976,180)	(4,568,572,290)
الدخل التشغيلي	2,095,447,442	74,713,058	(15,145,610)	(\$43,976,180)	2,111,038,710
الفرق الدخل التشغيلي					\$16,323,444 ملائم

فقد أظهرت النتائج أن هناك فرق ملائم للدخل التشغيلي بمقدار \$16,323,444 دينار، هما تبدو النتائج لتقييم الأداء مرضية بسبب زيادة النمو بمقدار 2095447442 دينار وهذا المبلغ ملائم لبيان الوضع الحالي لكن قد تكون لها سلبيات على المعمل في المستقبل، لكن الاعتماد على هذا المبلغ مع التركيز على تفاصيل النتائج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي تكون لصالح المعمل،

فوجود أثر ملائم للنمو في الإيرادات تكون بمثابة معلومات للإدارة لترشيدها لاتخاذ القرار الاستراتيجي باتباع نفس الاستراتيجية في السنوات القادمة. وفيما يتعلق بمبلغ 15145610 دينار غير الملائم هناك انحراف التكاليف وهنا المعمل بحاجة إلى معالجة الانحراف واتخاذ القرارات التشغيلية لاستخدام الموارد استخداما أفضل، وفيما يتعلق بأثر التكاليف في استرداد السعر بمبلغ (247,393,000) غير ملائم، بحاجة الى معالجة الانحراف الموجود، وظهرمبلغ 19,991 دينار ملائم لتكاليف خدمة الزبائن، فهذا المبلغ يعطي مؤشرا في التقييم للإدارة لاتخاذ القرارات التنظيمية في الاستمرار والتوجه نحو الأحسن لخدمة زبائنها،ومما سبق تبين أهمية البحث وإثبات فرضية البحث أن التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي له أثر في تقييم الأداء الاستراتيجي والتشغيلية والتنظيمية سليمة وهذا الأثر يكون لصالح المعمل تفيد في الاستمرار في النشاط وتطوير المعمل لمواكبة التطورات الداخلية والخارجية.

واتفقت نتائج الدراسة الحالية مع دراسة (Abed et al., 2023) والتي اشارت إلى أن الزيادة في تكاليف المسؤولية الاجتماعية يمكن أن تساعد في تحسين أداء الشركات على المدى الطويل، وبالتالي تمكن الشركة من الحصول على ميزة تنافسية مستدامة. وكما اتفقت مع نتائج دراسة جاف (2021) والتي أشارت إلى أهمية تطبيق التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في حساب الانحرافات قائمة الدخل لعامي (2018-2019) واخذ بنظر الاعتبار نتائج التحليل كأساس لتقييم وتنفيذ الأداء السراتيجي في المعمل ولتحديد نقاط القوة والضعف واتخاذ القرارات الإدارية اللازمة تمكن المعمل في الاستمرار والتوجه نحو الأداء الأفضل. وكما اتفقت مع نتائج دراسة فارس (2019) التي أشارت إلى أن اعتماد الشركات الصناعية على مدخل التحليل الإستراتيجي للتكلفة كان نتيجة القصور في نظم التكاليف التقليدية بشكل عام، وتقوم أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف بتوفير الأسس والمبادئ العملية لمراقبة أداء الوحدات للمنشآت الصناعية مما ينعكس على الأداء المالي للمنشآت.

ولم تتفق نتائج الدراسة مع دراسة عزيز (2022) والتي اشارت إلى أن الشركة لم تنجح في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة في سنة 2019 بسبب الانحرافات غير المفضلة في مكون الإنتاجية ومكون النمو، وكذلك لم تنجح في تنفيذ استراتيجية التميز في نفس السنة بحسب ما بينته الانحرافات غير المفضلة في مكون النمو ومكون استرداد السعر. ولم تتفق مع دراسة مرعي (2018) والتي اشارت إلى عدم نجاح الإدارة في تطبيق الاستراتيجية بشكل كامل وهذا ما أوضحتها عملية تحليل مكونات تغطية السعر والتكلفة.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

في ضوء العرض النظري للبحث والنتائج التحليلية للجانب التطبيقي توصل البحث إلى الاستنتاجات الآتية:

- 1- أن نتائج التي يتم التوصل إليه من خلال التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي يجهز الإدارة المعمل بالمعلومات قيمة حول التقييم الأداء الاستراتيجي لاتخاذ القرارات يحقق التوازن بين بيئة الأعمال والبيئة المحيطة بالمعمل.
- 2- أن التحليل الاستراتيجي تساعد في تحديد نقاط الضعف للمعامل الصناعية بشكل عام وعينة البحث بشكل خاص، والبحث عن حلول مناسبة لعلاج نقاط الضعف، فوجود المبالغ، (3487511451) دينار غير الملائم دليل على نقاط ضعف المعمل بينما (237559000) دينار الملائم، (162845942) دينار غير الملائم، تبين نقاط القوة للمعمل.
- 3- نستنتج أن التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي أحد أدوات التكلفة الاستراتيجية، تركز على ثلاثة عناصر، عنصر النمو، عنصر استرداد السعر وعنصر الإنتاجية.
- 4- التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي تساهم في وضع خطط مستقبلية عن كيفية زيادة الأرباح وتفعيل دور الرقابة في مراقبة عملية التصنيع أول بأول.
- 5- نتائج التحليل تكون بمثابة المعلومات عن الأداء المالي والتشغيلي للشركات الصناعية.

ثانياً: التوصيات

- 1- توصية بإجراء الدورات التدريبية لمحاسبين الشركات الصناعية ومحاسب عينة البحث حتى يصبحوا مؤهلين لإجراء التحليل لسنوات القادمة بأنفسهم، وذلك من خلال تنسيق إدارة المعامل والشركات مع المتخصصين في مجال التحليل من اساتذة الجامعة تخصص المحاسبة الإدارية وإدارة التكلفة أو خبراء التحليل لتدريبهم خطوة بخطوة.
- 2- توصية بتطبيق التحليل الاستراتيجي لكشف الدخل بشكل سنوي ومقارنة كشف الدخل لسنة الأساس مع السنة المقارنة، لأنه لا يوجد أي عوائق لعدم تطبيقها والتكيف مع التغيرات السائدة في البيئة المحيطة للمعمل وأهتمام الادارة بالتحليل الاستراتيجي لاتخاذ القرارات.
- 3- إجراء دورات التدريبية لمتخذي القرارات الإدارية ليتمكنوا من كيفية التعامل مع معلومات ونتائج التحليل لاتخاذ القرارات ملائمة.
- 4- توصية الاعتماد إدارة المعمل على كشف خلاصة التحليل الاستراتيجي لدخل التشغيلي لاتخاذ القرارات التشغيلية المتعلقة بالانحرافات غير الملائمة التي ظهرت ومعالجة أسباب ظهور الانحرافات وتحديد المسؤولية سواء كانت هناك تقصير من قبل أفراد العاملين أو مخاطر التشغيل، أو عطل الآلات... الخ.
- 5- إجراء المزيد من الدراسات وعلى عينات أخرى لتأكيد ما توصلت إليه الدراسة الحالية، وإضافة متغيرات أخرى.

المراجع العربية:

- جاف، رزكار عبدالله، وصفاء نوزاد احمد، وبناز إبراهيم عمر، (2021)، أثر التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في اتخاذ القرارات الإدارية، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد 17، العدد 67، الصفحات 128-147.
- حسين، هدى سالم، (2018)، استخدام التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في تقييم النجاح الاستراتيجي دراسة حالة في الشركة العامة للاسمنت الشمالية في الموصل، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 42.
- الحلالمة، محمد عزات والعزاوي، سامي فياض، (2009)، رأس المال الفكري وأثره في أسباب النجاح الاستراتيجي لوحدات الاقتصادية الأعمال دراسة استكشافية في شركات الاتصالات الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 19، بغداد العراق.
- شبير، أحمد عبد الهادي، (2006)، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القارارت الإدارية لدراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسلامية غزة.
- عزيز، برزين شيخ محمد (2022)، التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتحليل الاستراتيجي لدخل التشغيل ودوره في تقييم نجاح استراتيجية الشركات: دراسة تطبيقية في شركة (إيشكلر بيبير ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 1، ص 109 – 138.
- علي حسين وآخرون، (1999) الإدارة الحديثة لمنظمات الأعمال (البيئة، الوظائف والإستراتيجيات)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- فارس، دينا زين العابدين سعيد (2019)، دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية (دراسة حالة)، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 5، العدد 2، ص 29 – 68.
- القيسي، فاضل حمد، والطائي، علي حسون (2014)، الإدارة الإستراتيجية: نظريات – مداخل - أمثلة وقضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- المخرم، علي عاشور منصور، (2013)، امكانية تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الوحدات الاقتصادية الاسمنت الليبية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشور، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.
- مرعي، هدى سالم حسين (2018)، استخدام التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في تقييم النجاح الاستراتيجي: دراسة حالة في الشركة العامة للإسمنت الشمالية في الموصل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 14، العدد 2، ص 106 – 124.
- المغربي، عبد الفتاح، (2006)، قياس الأداء المتوازن: المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، المؤتمر العلمي السنوي الثاني والعشرين، إعادة هيكلة الاقتصاديات العربية في ظل التحديات المعاصرة، جامعة المنصورة- كلية التجارة، القاهرة.
- الناصري، حاكم أحسوني مكرود (2011)، دور إدارة المعرفة في استثمار رأس المال البشري لتحقيق الأداء الاستراتيجي، دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة، المجلد 7، العدد 21، ص: 141-167.

- الياس، مويحي، (2015)، دور التحليل المالي في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل-ENICAB- بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة.

المراجع الأجنبية:

- Abdullah, R., Jaf, S., & Hoshang, A. L. (2020). The Role of Open Book Costs Accounting (OBCA) in Supporting Competitive Advantage. International Journal of Advanced Science and Technology, 29(2), 3103-3113.
- Abed, Z. S., Zaidan, A. M., & Hasan, M. S. (2023). The Role of Accounting for the Costs of Social Responsibility in Enhancing the Company's Performance: A Case Study on Baghdad Soft Drinks Company. AMERICAN JOURNAL OF ECONOMICS AND BUSINESS MANAGEMENT, 6(8), 29-42.
- Abueid, R., Rehman, S. U., & Nguyen, N. T. (2023). The impact of balanced scorecard in estimating the performance of banks in Palestine. EuroMed Journal of Business, 18(1), 34-45.
- Ball, Donald, A. and McCulloch, Wendell H., 1996, International business; The Challenge of Global Competition, 6th ed., Chicago, Irwin.
- HAMAD, Q. Z., & SABIR, R. A. (2023). The Impact of Concurrent Engineering (CE) Technique on Improve Value Of Product. Webology, 20(3), 33-58.
- Jaf, R. S., & Xinping, X. (2011). POSSIBILITY REALIZED COMPETITIVE ADVANTAGE BY STRATEGIC INFORMATION SYSTEMS EVIDENCE FROM IRAQI BANKS. Annual Summit on Business and Entrepreneurial Studies, 247-265.
- Kaplan, S. Robert and Norton, David P., (1996). The Balanced Scorecard Translating strategy in Action, Harvard business review.
- Karim, A.L. H. M., AL-Shatnawi, H. M., Jaf, R. A. S., Al-Kake, F., & Hamawandy, N. M. (2020). The role of adopting strategic audit to improve audit quality. Journal of Critical Reviews, 7 (11), 2556-2568.
- Kotler, Philip, 2000, Marketing Management, The Millennium edition, Prentice Hall International, Inc.
- Krajewski, Lee J., and Ritzman, Larry P., 1999, Operations Management; Strategy & Analysis, 5th ed., Massachusetts, AddisonWesley, Inc.
- Mustafa, A. M., Azimli, A., & Sabir Jaf, R. A. (2022). The Role of Resource Consumption Accounting in Achieving Competitive Prices and Sustainable Profitability. Energies, 15(11), 4155.
- Papulova, Z., & Gazova, A. (2016). Role of strategic analysis in strategic decision-making. Procedia Economics and Finance, 39, 571-579.
- Sabir, R. A., Xinping, X., & Sabir, S.A. (2011). Using Target Costing to Investigates Competitive Price. International Journal of Mechanical and Industrial Engineering, 5(11), 1397-1404.

- Sabir، R. A. & Mahmood، S. (2023). The Impact of Sustainable Balance Scorecard to Achieve Competitive Advantage in the Kurdistan Region of Iraq Economic Unit. Journal of University of Raparin، 10(3) ، 750–781.
- Simonin، D.، & Anwar، A.، & Arlt، J.، & Cuccuru، D.، & Parvex، R. (2016). Balanced Scorecard Case Study Group Assignment BLO BOSTON LYRIC OPERA blo. org. DOI: 10.13140/RG.2.2.13401.72800.
- Sopariwala، P. R. (2003). Strategic analysis of operating income: An extension to Horngren، Foster and Datar. Journal of Accounting Education، 21، 25–42.