

أثر تحليل كلف النوعية على أساس الانشطة في تحقيق الميزة التنافسية

م.م. انتصار احمد عبيد
م.د. جليلة عيدان حليح
جامعة بغداد- كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

المقدمة

يتطلب تحقيق تمايز الوحدة الاقتصادية في ظل استعمال تقنيات الأعمال الحديثة وازدياد المنافسة وعالمية الأعمال ضرورة الاهتمام بمستوى نوعية المنتجات وما تتطلبه هذه النوعية من كلف والتي تسمى بـ كلف النوعية، إذ ان العديد من الشركات العالمية قد قامت بدراسة وتحليل هذه الكلف ووضع برامج خاصة بها بهدف تخفيضها إلى أدنى حد ممكن وبما يكفل تحقيق العديد من المنافع والتوفيرات في هذه الكلف وبما يرشد عملية اتخاذ القرارات الخاصة بذلك.

لذا وفي ظل ظروف المنافسة العالمية التي تشهدها دنيا الأعمال، فضلاً عن التطورات التكنولوجية- سواء كانت في مجال الصناعة أو الأسواق والمتغيرات السريعة والدائمة الأمر الذي صار معه لزاماً على الوحدات الاقتصادية التي تستهدف البقاء وتحقيق التمايز في أداؤها أن تعمل على تطوير هذا الأداء ورفع مستواه اعتماداً على مجموعة من الأسس العلمية والعملية السليمة والملائمة لطبيعة أنشطتها وذلك من خلال النظرة والدراسة الشمولية لمختلف الأنشطة وانتهاج الاستراتيجية الملائمة لذلك.

بناءً عليه، فإن الوحدات الاقتصادية تتمايز وفقاً لأبعاد متعددة تختارها استناداً إلى الدراسة المستمرة لرغبات الزبون وما بعده حسب وجهة نظره ذو قيمة، إذ تتمثل هذه الأبعاد (التي تختلف درجة التركيز عليها بين الوحدات الاقتصادية وذلك كلاً حسب ستراتييجياته المنتهجة وظروفه وقدراته وإمكانياته) بالدرجة الأساس بالكلفة والنوعية والمرونة والتسليم والذي بناءً عليه فإن تمايزها يكون بعدها الأرخص أو الأفضل أو الأسرع.

وكما تتباين الوحدات الاقتصادية في ستراتييجياتها فإنها كذلك تختلف في المدخل الذي تعتمده لتحقيق الميزة التنافسية ويعد مدخل الأنشطة أحد المدخل المعتمدة لذلك.

ونظراً لأوجه القصور المتعددة في نظم الكلفة التقليدية والتي ينعكس أثرها على درجة دقة احتساب تكلفة المنتجات وذلك لعدم وجود علاقة سببية واضحة بين تكلفة المنتج والموارد التي استخدمتها الوحدة الاقتصادية مما يشخص عدم وجود المعلومات اللازمة للإدارة بشأن تخصيص مواردها وبشكل يحقق الاستخدام الأمثل لطاقتها الإنتاجية، لذا فإن هناك ضرورة لتحديد الكلفة على أساس الأنشطة لتوزيع هذه التكاليف إذ أن المحور الأساس في ذلك هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة.

ولغرض تحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه الى اربعة مباحث خصص الاول كمدخل للميزة التنافسية والثاني فقد تناول تحليل كلف النوعية على اساس الانشطة اما الثالث فقد خصص لتطبيق واختبار تحليل كلف النوعية على اساس الانشطة في شركة مصافي الوسط. اما الرابع فقد خصص لعرض الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها في ضوء الدراسة النظرية والعملية.

منهجية البحث**مشكلة البحث:**

تتمثل مشكلة البحث في قصور الاهتمام بالكلف النوعية وتحليلها في الوحدات الاقتصادية والذي ينعكس أثره في إغفال اثر هذا التحليل في جعل هذا هذه الوحدات أكثر كفاية وفاعلية في الأداء مقارنة بمنافسيها، سيما وان المدخل الكلفوي التقليدي للتحليل اثبت قصوره لعدم وجود علاقة سببية واضحة بين تكلفة المنتجات والموارد التي استخدمتها الوحدة الاقتصادية للإنتاج مما يشخص عدم وجود المعلومات اللازمة للإدارة بشأن تخصيص مواردها وبشكل يحقق الاستخدام الأمثل لهذه الموارد وبما يجعلها ذات ميزة تنافسية.

أهمية البحث:-

يستند البحث أهميته من :-

1- أهمية أنشطة النوعية التي يتم إنجازها لغرض تحسين جودة منتجاتها وجعلها ذات قيمة من وجهة نظر الزبون والذي ينعكس على نجاحها في تحقيق ستراتيدياتها التنافسية ويكفل تحقيق الميزة التنافسية.

2- الربط بين استعمال أساس الأنشطة في تحليل كلف النوعية ومداخل تحقيق الميزة التنافسية.

فرضية البحث:-

يستند البحث إلى فرضية أساسية مفادها "يمكن للوحدات الاقتصادية تحقيق الميزة التنافسية من خلال تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة التي تستهلك الموارد وتبويبها إلى عناصرها وتوزيعها على المنتجات والخدمات المستفيدة".

هدف البحث:-

يهدف البحث إلى بيان أهمية واثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية وذلك من خلال تطبيق واختبار المنهجية المقترحة في شركة مصافي الوسط والتي هي إحدى شركات القطاع العام التابعة لوزارة النفط.

عينة البحث :-

تم اختيار شركة مصافي الوسط والتي هي إحدى شركات القطاع العام التابعة لوزارة النفط عينة للبحث وذلك للمساهمة الفعالة والكبيرة لهذه الشركة التي تقوم بإنتاج العديد من المنتجات النفطية ذات المساس المباشر بحاجة المواطنين وذات الأثر الكبير في الاقتصاد القومي، إذ تم تحليل كلف النوعية في هذه الشركة من خلال تحديد أنشطة سلسلة القيمة لأنشطة النوعية وتحليل الكلف على أساس هذه الأنشطة واختيار موجهات الكلفة الملانمة لتوزيعها على المنتجات المستفيدة .

المبحث الأول / مدخل في الميزة التنافسية1-1 مفهوم وخصائص الميزة التنافسية:

لقد اقترن التنافس بوجود الإنسان والمنظمات واستمرار بقائها، وفي ظل اشتداد المنافسة ولا سيما بعد افتتاح اقتصاديات الدول على بعضها أصبحت هناك ضرورة خلق ما يسمى بالميزة التنافسية إذ لا تخلو الدراسات والأبحاث ضمن حقل الاستراتيجية وأدائها التعمق في مفهوم الميزة التنافسية في هذا الصدد فقد طرحت عدة وجهات نظر إذ يرى (MC Gahan , 1994;129) بان الميزة التنافسية هي أداة المنظمات لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة وما عليه مقارنة بالمنافسين ويركز (Czepid, 1992;43) على بعدي القيمة والزمن ضمن مفهوم الميزة التنافسية، إذ أن الميزة -حسب وجهة نظره- يجب ان تخلق قيمة يشعر بها الزبائن على ألا تكون هذه القيمة مؤقتة، وعليه فإنه يعرفها (بأنها القدرة على تقديم قيمة متفوقة للسوق لمدة طويلة من الزمن) أما (Rappaport, 1992;84) فينطلق في تحديد مفهوم الميزة التنافسية من مدخل تخفيض الكلفة إذ يرى بأنه متى ما استطاعت المنظمة من تخفيض كلفها الكلية، وكانت مبيعاتها تفوق هذه الكلف فإنها تكون قد حققت الميزة التنافسية وذلك من خلال تقديم قيمة متفوقة أو كلفة منخفضة للزبائن كما ينطلق (Pitts & Lei, 1996;68) من نتائج تحليل البيئة الداخلية لتحقيق الميزة التنافسية إذ تعني من وجهة نظرهما بأنها (استغلال المنظمة لنقاط قوتها الداخلية في أداء الأنشطة الخاصة بها، بحيث تخلق قيمة لا يستطيع المنافسون الآخرون تحقيقها عند أدائهم لأنشطتهم).

مما ورد يمكن القول بان الميزة التنافسية هي قدرة المنظمة على إنجاز المنتجات بأسلوب أو عدة أساليب لا يكون بمقدور منافسيها تقليدها وبالشكل الذي ينعكس في تقديم القيمة الأكبر والمدركة للزبائن و يعطيها موقعا فريدا .

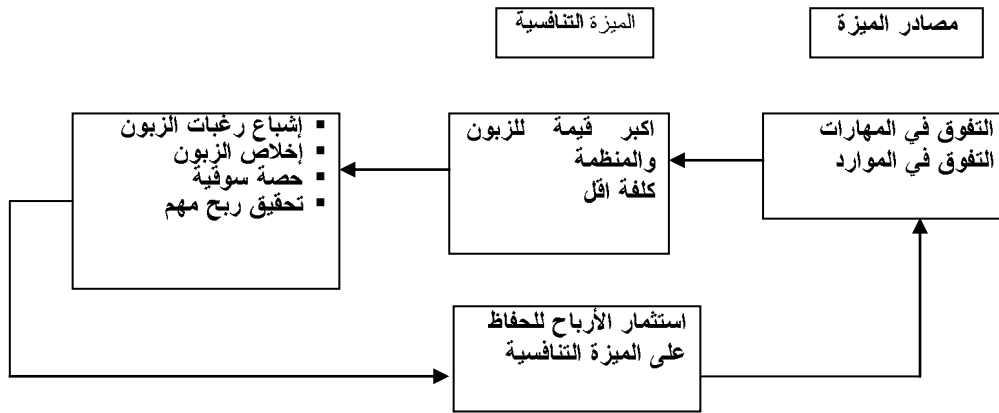
أن الميزة التنافسية لها مجموعه من الخصائص التي يمكن إيجازها بالآتي :-

- 1- ان تتمتع بالديمومة، إذ أن قابلية المنظمة على إدامة ميزتها التنافسية يعتمد على سرعة المنظمات الأخرى في تقليدها (Grant,1991;125) .
- 2- استمرارية التطوير والتحسين والتجديد، إذ أن بناء الإستراتيجيات المستندة إلى مصادر وقيليات متعددة و متفاعلة مما يجعل عملية التقليد من قبل المنافسين على درجة عالية من الصعوبة (Werther &Derr;1993;13-14) الأمر الذي يحملها تكاليف عالية وبما ينعكس في المحافظة عليها.
- 3- عدم إمكانية تقليدها وعلى طول الوقت (Lunch,2000;152) .
- 4- أيجاد نماذج جديدة وبشكل دائم للميزة التنافسية، طالما أن النماذج القديمة لها قد أصبحت معروفة ومتاحة وشائعة (Macmillan &Tompoie, 2000;109) .
- 5- ان تخلق قيمة مدركة من قبل الزبون فضلا عن القيمة للمنظمة .

1-2 قياس الميزة التنافسية وتحليل استراتيجيات التنافس:-

تعني الميزة التنافسية قدرة المنظمة على الأداء بأسلوب متميز عن منافسيها ويجعلها متفوقة عليهم من خلال تقديم القيمة الأكبر لها ولزبائنهم، لذا فإن منظمات الأعمال تعمل وبشكل جدي ودائم لبناء وتطوير ودعم ما تحققه من ميزة تنافسية. يمكن توضيح مكونات الميزة التنافسية بالشكل أدناه:

شكل رقم (1) مكونات الميزة التنافسية



Source (Day & Wensley, 1988:3)

يتطلب تحقيق وتعزيز وإدامة الميزة التنافسية الاعتماد على مجموعة من الأبعاد الفكرية:-

أولاً:- التحليل الاستراتيجي Strategic –Analysis :-

لقد احتلت عملية التحليل الاستراتيجي أهمية كبرى لدى مختلف المنظمات لغرض الوقوف على مصادر الميزة التنافسية ، إذ يمكن ذلك من خلال التعرف على مواطن القوة والضعف والفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية والتي تؤثر في قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية، إذ تهدف عملية التحليل الاستراتيجي إلى إدراك المنظمة لبيئتها الخارجية والداخلية وتحديد السبل الأفضل للاستجابة للمتغيرات التي تحدث فيها بهدف استغلالها لإنجاز الأداء الأفضل (Thompsan,1994;32) يتم إنجاز التحليل الاستراتيجي لعوامل البيئة الداخلية والخارجية وبما يأتي:-

1- تحليل البيئة الخارجية:- تتمثل البيئة الخارجية بالأحداث والمنظمات والقوى ذات الطبيعة الاجتماعية، والاقتصادية والسياسية والتي تقع خارج نطاق سيطرة المنظمة وبشكل مباشر (Wren & voich, 1984:61) وعليه ضمن خلال تحليل هذه البيئة يمكن تحديد لغرض والتي تشمل الظروف الملائمة ولذلك تحديد التهديدات التي تمثل ظروف غير ملائمة متوافرة في بيئة المنظمة (Pearcc & Robinson, 1994;172) .

يتم تحليل البيئة الخارجية باتباع الخطوات الآتية:- (Johnson & scholes, 1988;53-55)

- أ- تدقيق وفحص متغيرات البيئة الخارجية وتأثيراتها بهدف التعرف على أكثرها تأثيراً على مستوى أداء المنظمة وتشمل عوامل هذه البيئة العوامل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية.
- ب- التعرف على طبيعة الثبات والتغير في قطاعات البيئة الخارجية، من ناحية كفاية ووضوح المعلومات المتوفرة وبالشكل الذي يساعد المنظمة في تحديد أي من هذه العوامل تتطلب التركيز عليها والتكيف معها.
- ج- إجراء التحليل الهيكلي لعوامل البيئة الخارجية المباشرة بهدف تحديد تأثيراتها ومقابلتها مع الإمكانيات المتاحة.

د- التعرف على المركز التنافسي للمنظمة قياساً بالمنافسين لها في الصناعة ذاتها.

هـ- تحديد الفرص والتهديدات التي يسهم التحليل الاستراتيجي في اكتشافها وبالشكل الذي يمكن من تحديد الفرص الملائمة للاستثمار وتحقيق النجاح التنافسي وتجنب المخاطر والتهديدات.

و- تحديد المركز الاستراتيجي للمنظمة من خلال مقابلة الفرص والتهديدات مع عناصر القوة والضعف والتي يتم تحديدها من خلال تحليل البيئة الداخلية للمنظمة.

2- تحليل البيئة الداخلية: البيئة الداخلية للمنظمة على إنها نتاج تفاؤل مجموعة من العناصر والأنظمة التي تتكون منها المنظمة والتي تمتاز بتأثيراتها المتبادلة والمتداخلة (Glueck & Jauch, 1988; 150) إذ تتمثل عوامل البيئة الداخلية بطاقات وإمكانات المنظمة المادية والبشرية الحالية والمستقبلية والتي تؤثر إلى حد كبير على أهدافها وإستراتيجيتها ونجاحها. يشمل التحليل الاستراتيجي لعوامل البيئة الداخلية على تحليل كافة الأنظمة الثانوية التي تنجز لغرض تحقيق أهدافها وإستراتيجيتها إذ يتم عن طريق تحليل الوظائف المالية والمحاسبية معرفة هل أن المنظمة أقوى حاليا من منافسيها أم لا؟ وهل يمكنها الاستقرار لمدة أطول أو التنافس بشكل أفضل، كما يشمل التحليل لوظائف التسويق وبالشكل الذي يمكن من معرفة إمكانية المنظم على تقديم سلع أو الخدمات المرغوبة من قبل الزبائن، تحديد الأسعار التي يرغب الزبائن بدفعها، تحديد وسائل الاتصال، فضلا عن تحليل العمليات الإنتاجية وبالشكل الذي يفيد في تحديد مزايا وعيوب العمليات التصنيعية، فعالية أنظمة الرقابة، مدى كفاية الأدوات المستعملة في عملية التخطيط والسيطرة الإنتاجية (ياسين، 1998: 78-79).

أما تحليل أنشطة الموارد البشرية في معرفة مدى كفاية وفاعلية سياسات وإجراءات التعيين والتدريب والتطوير وتنمية القدرات والذي يؤثر بشكل كبير في نجاح الإستراتيجيات ويدعم تحقيق ميزة تنافسية.

وعليه فإن تحليل البيئة الداخلية يستهدف تحديد مجالات الكفاءة المميزة و بالدرجة التي تمكن المنظمة من استخدامها والتفوق على المنافسين وبما يدعم تحقيق ميزة تنافسية. أن استعمال التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية لغرض تحقيق ميزة تنافسية يتطلب القيام بالاتي (Jack & Glueck, 1988 : 177):

أ- تخصيص الموارد وتركيزها لتعزيز مجالات معينة داخلية ولا سيما تلك التي تتوافر فيها عوامل النجاح الحاسم لتحقيق ميزة تنافسية.

ب- التركيز على الأنشطة المساندة التي لا تتنافس بشكل مباشر مع منتجات المنافسين .

ج- اتباع الطرق غير التقليدية لغرض اختراق عوامل النجاح الحاسمة التي كان المنافسون قد استخدموها لتحقيق ميزة تنافسية.

مما ورد يمكن القول بان تحليل عوامل البيئة الداخلية يستوجب تحليل أنشطة المنظمة وتحديد أنشطة القيمة لها وعلى النحو الآتي.

ثانياً:- تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis :-

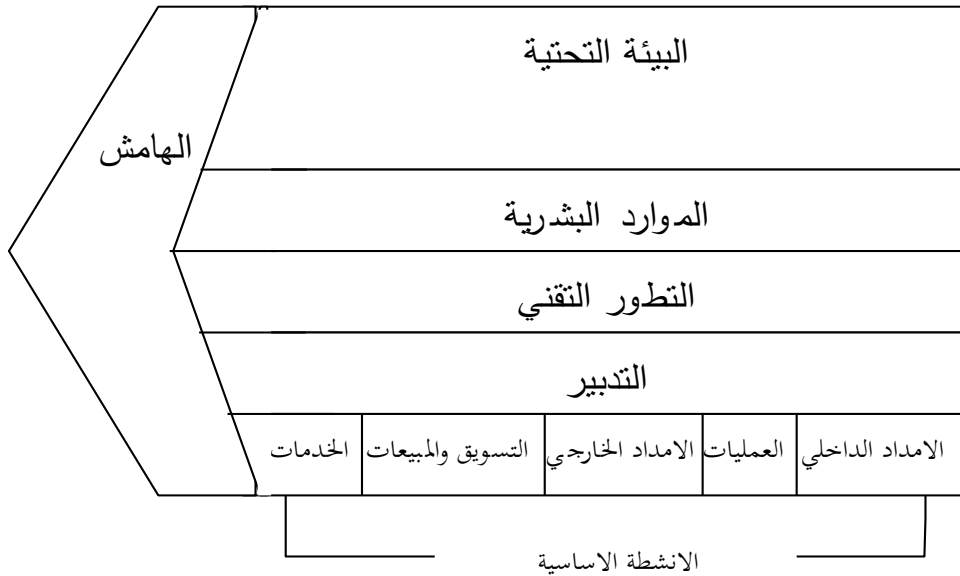
يعد تحليل سلسلة القيمة المنظمة واحد من الأساليب الفعالة التي تستخدم لغرض تحديد نقاط قوة المنظمة وبالشكل الذي يمكنها من تحقيق الميزة التنافسية، إذ ينظر للمنظمة بموجب هذا التحليل على إنها مكونة من سلسلة من الأنشطة المترابطة التي تقوم بخلق القيمة المنتج وعبر جميع مراحلها الممتدة من تهيئة المواد ولغاية التسليم الكامل للمنتج وتقديم الخدمات (Hilton, 1999: 18).

وعليه فان هذا التحليل يعد أحد أدوات التحليل الاستراتيجي الذي تستعمله المنظمات لغرض زيادة كفاية و فاعلية الأنشطة ولتحديد المواضع التي يمكن زيادة القيمة فيها او تخفيض الكلفة، فضلا عن انه يوفر الفهم الجيد و الواضح للروابط و الحلقات مع المجهزين والزبائن والمنظمات الأخرى العاملة في حقل الصناعة ذاته (Blocher et al, 1999: 71) ويعد النموذج المقدم من قبل Porter 1980 إطار واسع الاستخدام لغرض فحص و تحديد الأنشطة تنجزها المنظم وذلك بهدف تحقيق الميزة التنافسية وذلك عن تحديد الأنشطة المفيدة استراتيجيا، كما تفيد في تحديد هيكل وسلوك التكاليف الفعلية والمحملة للتمايز إذ انه طبقا لوجه نظر Porter فان المنظمة تكسب ميزتها التنافسية بإنجاز لكل الأنشطة الضرورية استراتيجيا بكلف اكثر كفاءة وما عليه من منافسيها (Browne, 1996; 71). فضلا عن أبعاد التنافس الأخرى .

أن نموذج سلسلة القيمة المقترح من قبل Porter لا يعد نموذج مطلق، إذ تنجز كل منظمة أنشطتها بطريقة تختلف منها عن غيرها، كما يتحدد تصنيف هذه الصناعة لطبيعة الأنشطة التي نعمل بها. وعموما فان نموذج سلسلة القيمة كما يوضح بالشكل الآتي أدناه والذي يظهر فيه عنصر الهامش (Margin) ممثلا للفرق بين القيمة الكلية للأنشطة وكلفة إنجازها الى جانب تسع أنشطة، خمسة منها أساسية ترتبط بأربعة مساندة.

ان الانشطة المذكورة إنما تمثل مراكز يمكن الاستثمار فيها للفرص الموجودة في البيئة الخارجية فضلا عن كونها تمثل إحدى المصادر الداخلية للميزة التنافسية.

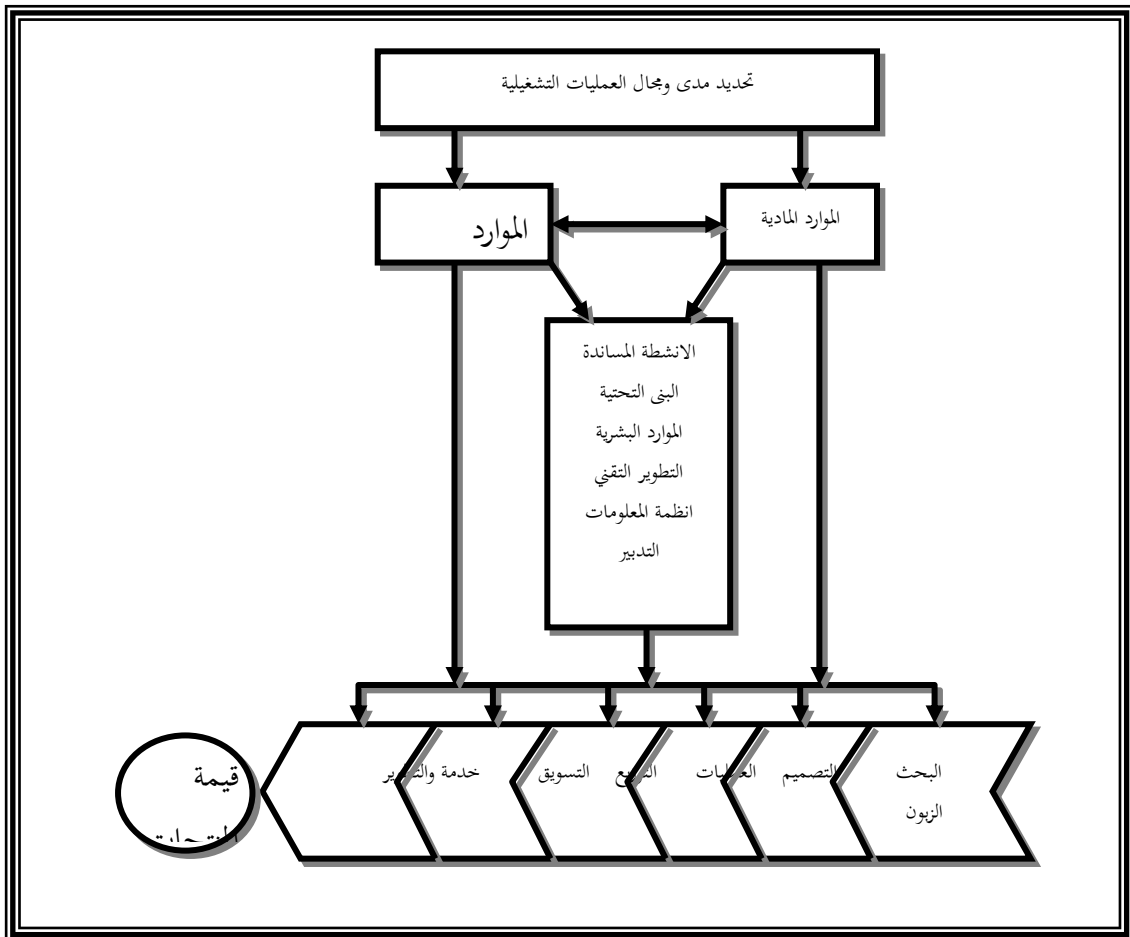
شكل رقم 2 نموذج سلسلة القيمة



Source: (Portar , 1991 : 41)

أن التحليل لأنشطة سلسلة القيمة للمنظمة يحقق مجموعة من الفوائد منها تخفيض الكلف وذلك من خلال فرز الأنشطة المضيقة للقيمة ودعمها، وحذف الأنشطة غير المضيقة او تفعيلها إذا أمكن ذلك، كما يساهم في استخدام الأنشطة للتميز في المنتجات والخدمات المقدمة من خلال مقارنة سلسلة أنشطة القيمة الخاصة بالمنظمة مع سلسلة أنشطة المقاييس، كما يعد تحليلا واسعا يربط جانب العرض بالطلب، عما انه يساهم في إرشاد الإدارة نحو الكيفية التي يمكن بها توجيه الموارد المتاحة لها لخلق وزيادة القيمة كما مبين في الشكل رقم (3)

شكل رقم 3-
توجيه الأنشطة لزيادة القيمة



المصدر: اعداد الباحثة بتصرف عن: (Hilton , et.al. , 2000 : 12)

وعليه فإنه يمكن القول أن الميزة التنافسية يمكن الحصول عليها من خلال الإجابة على الأسئلة الآتية وعلى مستوى كل نشاط:-

- هل يمكن تخفيض كلف النشاط مع شرط المحافظة على القيمة ؟
- هل يمكن زيادة القيمة مع بقاء كلف الأنشطة ثابتة ؟

ثالثاً :- تحليل هيكل الصناعة :- Industry Structure Analysis

يقصد بالصناعة Industry مجموعة المنظمات التي تباع منتجات متشابهة في السوق (Hyman,1997:180).

أن فكرة تحليل هيكل الصناعة قد تم إطلاقها من قبل Porter منطلقاً من أن الميزة التنافسية ما هي إلا دالة لعضوية المنظمة في قطاع الصناعة الذي تعمل فيه والذي يمتاز بخصائص هيكلية، كالقوة التفاوضية للمشتريين وللمجهزين، وتهديد الداخلين الجدد والبدائل المحتملة إذ أن كل ذلك يشدد حدة التنافس في الصناعة المعنية (Dyer & Singh , 1998:660).

أن تحقيق الميزة التنافسية من خلال تحليل هيكل الصناعة والذي في ضوئه يتم تحديد بنية القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة ومن ثم إقرار الاستراتيجية التنافسية وتطبيقها.

وعليه فإن تحقيق الميزة التنافسية مرهون هنا بالستراتيجية المنتهجة، وفي هذا الصدد يقترح Porter ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات التنافسية التي يطلق عليها بالإستراتيجيات العامة لإمكانية تنفيذها من قبل المنظمات بشكل عام. تشمل هذه الإستراتيجيات على:-

1- إستراتيجية قيادة الكلفة Cost Leadership Strategy :-

تهدف هذه الاستراتيجية إلى جعل المنظمة المنتج الأقل كلفة في قطاع الصناعة الذي تعمل فيه، إذ تتمثل هذه الاستراتيجية بمجموعة الأعمال والأنشطة المصممة لإنتاج وتسليم السلع والخدمات بالكلفة الأقل قياس بالمنافسين وعند مستوى النوعية الذي يعد مقبولاً من قبل الزبائن (Hitt et.al.,2000:155).

يتم تحقيق قيادة الكلفة من خلال اتباع واحد أو أكثر من الأساليب المتعلقة باقتصاديات الحجم والخبرة، التكامل العمودي، أنظمة الوقت المحدد، فضلاً عن الرقابة المحكمة والمستمرة للكلفة وعلى المستوى التفصيلي لجميع الأنشطة المنجزة.

2- إستراتيجية التمايز :- Differentiation Strategy

تتمثل هذه الاستراتيجية بمجموعة الأنشطة والأعمال التي تنجزها المنظمة لتصبح رائدة في حقل الصناعة. ويمكن تحقيق التمايز بعدة طرق تتضمن تمايزاً بسعر البيع، أو في الدعم المقدم للمنتج، أو تقديم خدمات ذات صلة بالمنتجات أو التميز في تصميمه وشكله، فضلاً عن النوعية الفائقة للمنتج.

وأياً كان الأسلوب المتبع فإن الهدف الأساسي لهذا التمايز هو زيادة القيمة من خلال تخفيض كلفة المشتري، وزيادة القيمة المدركة من قبله وبما ينعكس في زيادة رضاه.

3- إستراتيجية التركيز :- Focus Strategy

تتمثل الفكرة الأساسية لهذه الاستراتيجية في اختيار مجال تنافسي محدود داخل قطاع الصناعة الذي تعمل فيه المنظمة ومن ثم استخدام مداخل الميزة التنافسية المستندة على الكلفة أو تلك التي تستهدف التميز وتركيز العمل فيها.

عليه فإن أساس هذه الاستراتيجية هو التخصص بطريقة لا تتمكن المنظمات القائدة أو المتميزة الأخرى من تحقيقها.

رابعاً :- تحديد أبعاد التنافس :- Determination of Competitive Dimensions

تتنافس المنظمات فيما بينها وفقاً لاختيارها أبعاد متعددة تمثل انعكاساً ونتيجة لعمليات التحليل الاستراتيجي، وما أقرته من إستراتيجيات تنافسية .

يختلف التركيز على هذه الأبعاد ونوعها من منظمة لأخرى ومن صناعة لأخرى، كما انه قد اختلف من فترة لأخرى. فبينما تركز في خمسينيات وستينيات القرن الماضي على الكلفة المنخفضة بعدها بعدا أساسيا للتنافس، أضيف إليه فيما بعد النوعية العالية في سبعينيات وثمانينيات القرن الماضي، ثم أصبحت المرونة من أهم أبعاد التنافس في التسعينات نتيجة لحركة الأسواق المستمرة (Stonepraker & Leobg,1994:86).

وعليه فإنه يمكن القول بان الأبعاد الرئيسية للتنافس تتمثل بالكلفة والنوعية والتي تبين مستوى التفوق للمنتج وفي كل مراحلها فضلا عن المرونة المتمثلة بالقدرة على التكيف مع الظروف ومتغيراتها والتسليم للمنتجات عند طلبها والحاجة إليها .

أن الأبعاد المذكورة إنما هي ذات تأثير بعضها على البعض الآخر وبتفاعلاتها المشتركة يمكن أن تسهم في خلق الميزة التنافسية وذلك من خلال انتهاز المنظمة للستراتيجية التنافسية الملائمة بقدراتها وفرصها المتاحة وبالتنسيق مع أبعادها التنافسية التي تتركز بالدرجة الأساس على بعدي الكلفة والنوعية إذ أن كل منهما لا يمكن تحقيقه دون الأخذ بالاعتبار لأثر البعد الآخر فضلا عن المرونة والتسليم اللذان يعدان عاملان مساعدان للبعدين الآخرين .

المبحث الثاني / تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة

1-2 مفهوم النوعية The Quality Concept :-

تعد النوعية من أهداف البيئة الصناعية الحديثة وهي مفتاح المنافسة في الأسواق، إذ أن الزبون يركز على المنتجات ذات النوعية التي تلبى متطلباته.

عرفت النوعية طبقا لوجهات نظر متعددة ومتباينة، فقد عرفتها الجمعية الأمريكية للسيطرة النوعية والمعهد الأمريكي للمواصفات الوطنية بأنها "مجموعة الصفات والخصائص الذي تؤثر في قدرة المنتج او الخدمة على تلبية حاجات الزبون (Kotler,1997:54).

وهناك من يرى بان النوعية يمكن تحديدها من خلال العوامل المؤثرة فيها وهي نوعية التصميم ونوعية التطابق (Russell,2000:79).

يقصد بنوعية التصميم مدى ملاءمة المنتج او الخدمة لحاجات ورغبات الزبون والذي يعد جزء مهم في العملية الإنتاجية لذا فان النوعية يجب ان نهدف إلى إشباع حاجاته الحالية والمستقبلية.

أما نوعية التطابق فيقصد بها ان أداء المنتج او الخدمة يكون وفقا للتصميم ومواصفات الإنتاج. تتأثر نوعية التطابق بالتطور التكنولوجي للمنتج في السوق المنافس، فكلما استغرقت عملية التطوير وقتا طويلا كلما كان الوضع التنافسي ضعيف، فالصناعات اليابانية التي تمكنت من إدخال التطورات التكنولوجية بشكل أسرع من الصناعات الأمريكية مما مكنتها من الحصول والحفاظ على حصص اكبر في السوق وبمستوى نوعية مرتفع عن الصناعات الأمريكية (يوسف، 1994:66).

مما ورد يمكن القول أن النوعية تعني ملاءمة ومطابقة المنتج للمواصفات والخصائص الموضوعية بالشكل الذي يلبي حاجات ورغبات الزبون وبأقل كلفة ممكنة.

2-2 مفهوم كلف النوعية Quality Costs Concept :-

تطورت مفاهيم كلف النوعية خلال العقود الخمسة الماضية حيث ان الكثير من المنظمات استطاعت ان تحقق توفيرات كبيرة في الكلف وذلك من خلال تحليل كلف النوعية ومعرفة نسبة ما تشكله من كلفة الإنتاج او المبيعات .

لقد وردت تعاريف عديدة لكلف النوعية إذ يرى (Anderson & Jclancy, 1991:820) بأنها "تمثل جميع الكلف التي تنفق في سبيل تطوير نوعية المنتج والخاصة بصيانة برامج السيطرة النوعية ومعالجة مشاكل النوعية الداخلية وكذلك الاستجابة إلى مشاكل النوعية بعد عملية البيع . كما عرفت بأنها الكلف التي تنفق لغرض منع العيوب او معالجة المنتجات ذات النوعية الواطئة (Horngren et.al. , 2000;6). كما تعرفها منظمة المعايير الدولية (ISO) International Standards Organization بأنها " كلف أنشطة الوقاية والتفويض إضافة إلى الخسائر الناشئة عن الفشل الداخلي و الخارجي " (Cagwin , 2000;6) .

مما ورد يمكن القول ان كلف النوعية تتمثل بالمبالغ المنفقة لغرض منع حدوث عيوب في المنتجات التي تنتجها المنظمة او إنها المبالغ التي تنفق بسبب إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات المطلوبة ومن ثم يجب عليها معالجة وتصحيح هذه المنتجات.

2-3 عناصر كلف النوعية Quality Cost Elements :-

تشكل عناصر كلف النوعية نسبة مختلفة من المبيعات والإنتاج وذلك حسب طبيعة الصناعة، إذ تشير المسوحات أن الصناعات المعقدة والكبيرة ترتفع فيها نسب كلف النوعية حيث تشكل أكثر من 20% من المبيعات، أما في الصناعات البسيطة فتشكل أقل من 2% من المبيعات، كما تبين ان النسبة الكبيرة من هذه الكلف تتمثل بكلف الفشل أما كلف الوقاية فتشكل نسبة قليلة جدا مقارنة بكلف الفشل، وعموما فان عناصر كلف النوعية تتمثل بالآتي:-

أولاً:- كلف الوقاية Prevention Costs :-

تخص هذه التكاليف الأنشطة التي تقلل أو تستبعد إنتاج سلع معيبة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي ويرى Dilworth ان افضل طريقة لجعل كلف النوعية منخفضة هي بإنتاج منتج جيد منذ البداية ومن ثم تجنب الكلف الناشئة عن النوعية الضعيفة فقد وجدت الشركات أن كلف الوقاية أقل من كلف تصحيح العيوب بعد حدوثها.

ثانياً:- كلف التقييم Appraisal Costs :-

هي الكلف التي تنفق لتحديد درجة تطابق المواد والمنتجات إلى متطلبات ومعايير النوعية. وتعرف أيضا بأنها كلف تحديد المنتج المعاب بعد حدوثه وقبل وصوله إلى الزبون.

ثالثاً:- كلف الفشل الداخلي Internal Failure Cost :-

وتتمثل بالكلف الناشئة نتيجة عدم مطابقة المنتج لمتطلبات النوعية والمواصفات الموضوعية من قبل إرساله إلى الزبون مثل كلف التالف وكلف إعادة للعمل وكلف تحليل المعاب.

رابعاً:- كلف الفشل الخارجي External Failure Costs :-

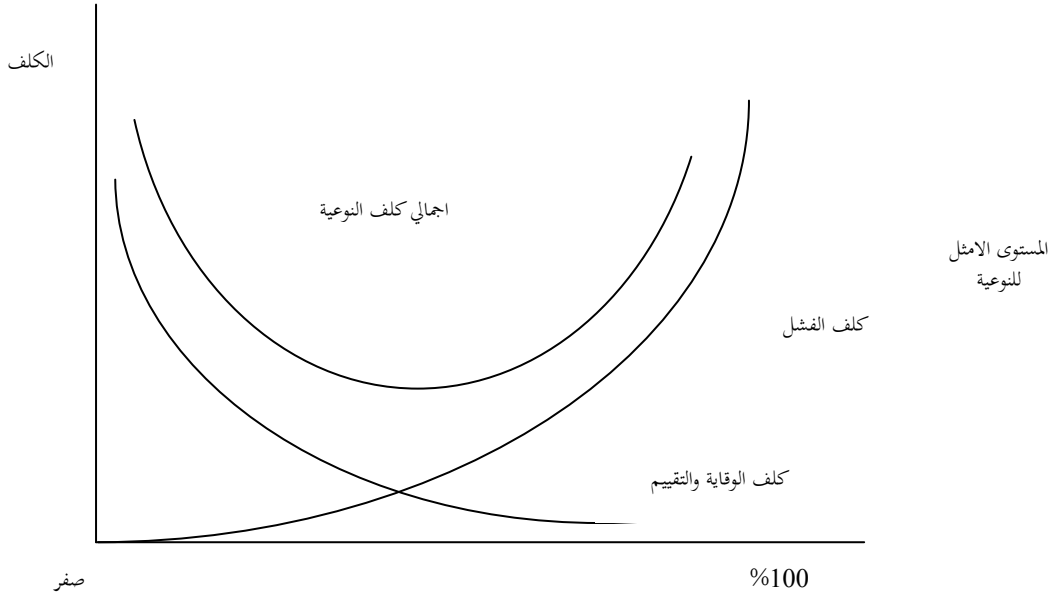
هي الكلف الناشئة عن المنتجات المرفوضة او المعادة بعد تسويقها إلى الزبون وتتمثل هذه الكلف بكلف الضمان أي كلف الصيانة خلال مدة الضمان وكلف تصليح المنتج المعاب وكلف المساءلة القانونية والخصومات التي تمنح للزبان عن الوحدات المباعة بسبب انخفاض نوعيتها . كما أن هناك العديد من التكاليف غير ظاهرة في التقارير المالية وهو ما يطلق عليه كلف النوعية المخبأة (Hidden Quality Cost) والتي يتم تجاهلها لعدم المعرفة بقيمتها ولصعوبة قيامها بفعالية مثل الكلف الناشئة عن فقدان الحصة السوقية وشهرة المحل وولاء الزبون.

4-2 استعمالات معلومات كلف النوعية :

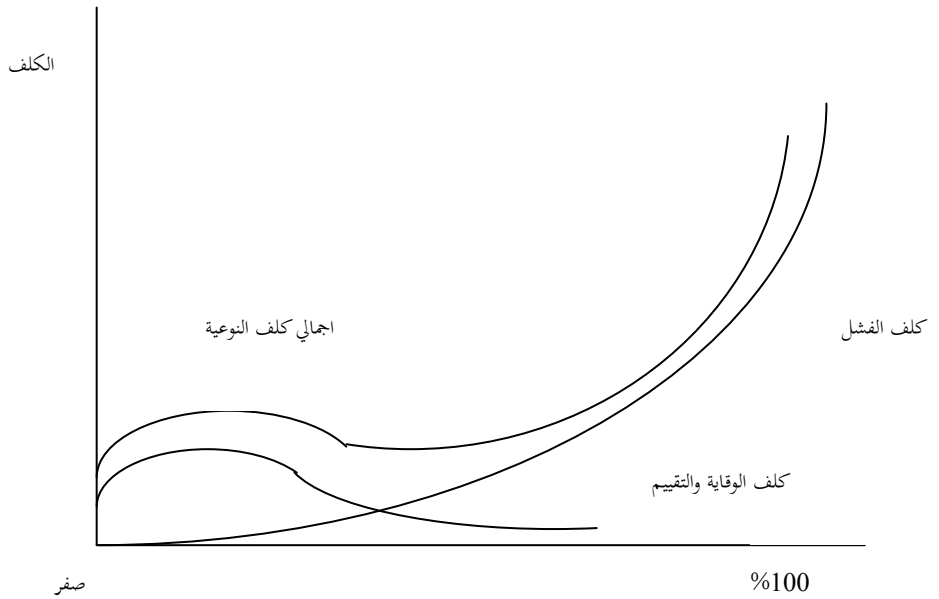
تفيد معلومات كلف النوعية في :-

- 1- تحديد الأهمية المالية، إذ يمكن من خلال ذلك التعرف على المشاكل المتوقعة وغير المتوقعة مسبقاً مما يمكن من تخصيص الموارد اللازمة وفي المواضيع المناسبة.
 - 2- تساعد معلومات كلف النوعية في تحسين العمليات الإنتاجية وتقويم الأداء .
 - 3- تساعد في تحسين نوعية المشتريات والكلف المرتبطة بالمجهزين.
 - 4- وضع الموازنات الخاصة بكلف النوعية مما يمكن الإدارة من تخفيض إجمالي التكاليف وتقويم الأداء من سنة لأخرى.
 - 5- التعرف على مواقع الخلل، أي مواضع وجود الفرصة الضائعة هل هي مثلاً ضمن عنصر كلف التقييم أو ضمن عنصري الفشل الداخلي أو الخارجي.
 - 6- تساعد في عملية اتخاذ القرارات الخاصة بتسعير المنتجات.
 - 7- مقارنة برامج تحسينات النوعية المختلفة ووضع الأولويات لإنجاز استراتيجيات تخفيض التكاليف.
 - 8- تساعد في تطبيق العديد من البرامج والأنظمة مثل إدارة النوعية الشاملة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد وتحديد الكلف على أساس الأنشطة .
- 5-2 المستوى الأمثل لكلف النوعية :-
- تقليدياً يتحقق المستوى الأمثل لكلف النوعية عند أدنى نقطة، فكلما ازدادت كلف الوقاية والتقييم فإن كلف الفشل (الداخلي والخارجي) سوف تنخفض مما يؤدي إلى خفض كلف النوعية حتى تصل إلى أدنى نقطة وكما يتضح في الشكل أدناه :-

شكل رقم 4-
نموذج أ الأسلوب التقليدي



شكل رقم 4
نموذج ب الأسلوب المعاصر



يلاحظ من الشكل أعلاه (نموذج ا) أن المستوى الأمثل للنوعية لا يتحقق عند مستوى 100% وإنما يحدث عند مستوى اقل من ذلك، كما أن هذا الأسلوب يفترض أن أي زيادة في كلف الوقاية والتقييم بعد هذا المستوى يعد غير اقتصادية وتؤدي إلى زيادة كلف النوعية على الرغم من انخفاض كلف الفشل .

لقد حاولت بعض الشركات اليابانية وفي ما بعد الشركات الأمريكية الحصول على مستوى نوعية 100% بالاعتقاد ان الزيادة في المبيعات وحصة السوق تنتج من زيادة ثقة الزبون في نوعية منتجاتها حيث لوحظ ان العلاقة التقليدية بين عناصر كلف النوعية لا تعكس الزيادة في المبيعات وحصة السوق التي تنتج من النوعية العالية للمنتجات، أي عندما تركز الوحدة على تحسين النوعية فان كلف الوقاية والتقييم سوف تنخفض بسبب التقدم التكنولوجي وكذلك بسبب التطور بإنجاز العمليات والتي تنتج من تحسينات النوعية وكما يلاحظ من الشكل السابق (نموذج ب) حيث يلاحظ أن أدنى كلفة تحدث عند مستوى نوعية 100% لذلك فان الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيق مستوى المعيب الصفري تتمتع بمستوى متميز عن منافسيها.

6-2 تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة :-

نظرا لأوجه القصور المتعددة في نظم الكلفة التقليدية والتي يعكس أثرها على درجة دقة احتساب تكلفة المنتجات وذلك لعدم وجود علاقة سببية واضحة بين تكلفة المنتج والموارد التي استخدمتها الوحدة الاقتصادية مما يشخص عدم وجود المعلومات اللازمة للإدارة بشأن تخصيص مواردها وبالشكل الذي يحقق الاستخدام الأمثل لهذه الموارد.

لذا فان هنالك ضرورة لتحديد الكلفة على أساس الأنشطة، أن المحور الأساسي في ذلك هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة.

يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه "تجميع الكلف في الأنشطة الرئيسية ومن ثم تخصيص هذه الكلف على المنتجات او الخدمات وفقا لما تم استهلاكه من كلف هذه الأنشطة" (Hilton 1999;160).

أن تحديد الكلف على أساس الأنشطة اذا ما تم إجراؤه على المدى المتوسط والطويل الأجل فانه يحقق العديد من المزايا منها الحصول على معلومات اكثر دقة بشأن كلفة المنتجات وبما يعكس في اتخاذ قرارات رشيدة بشأن بناء وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية فضلا عن تحقيق رقابة محكمة للكلفة من خلال ربط هذه الكلف بالأنشطة الخاصة بها مما يمكن من التعرف على المشاكل ومعالجتها .

يمكن استعمال أساس الأنشطة في تحديد كلف النوعية وذلك من خلال الآتي :-

1- تحديد الأنشطة:- يعرف النشاط بأنه أي حدث أو عمل تيم القيام به لتحقيق هدف معين ويتطلب إنجازه استهلاكاً للموارد والوقت.

أن عدد الأنشطة يختلف بازدياد وتعقد حجم العمليات كما أن تحديد كلف النوعية على أساس الأنشطة المنجزة يساعد في التعرف على الأنشطة المضيفة للقيمة أو تلك التي لا تضيف قيمة وحسب وجهة نظر الزبون.

تصنف الأنشطة إلى أربع مجموعات رئيسية هي :-

- أنشطة على مستوى الوحدة:- وهي التي يتم أداءها في كل مرة تنتج وحدة واحدة من المنتج
- أنشطة على مستوى الدفعة:- وهي التي يتم ادائها في كل مرة يتم فيها انتاج دفعة من المنتجات.
- أنشطة على مستوى المنتج:- وهي التي يتم أدائها لدعم انتاج كل نوع من انواع المنتجات.
- أنشطة على مستوى التسهيلات :- وهي التي توفر التسهيلات لعملية التصنيع بصورة عامة. ويتوقف مدى دمج الأنشطة على مدى الاختلاف بين المنتجات فإذا كان مستوى الاختلاف بين المنتجات منخفضاً فانه يمكن دمج هذه الأنشطة بسهولة ودون المساس بدقة احتساب التكاليف، لكن كلما زادت درجة الاختلاف بين المنتجات كلما زادت الحاجة الى تحليل الأنشطة .

2- تحديد تكاليف عناصر النوعية:- ومن ثم تخصيصها وتوزيعها على الأنشطة إذ ان بنود عناصر كلف النوعية تختلف بحسب علاقتها بالأنشطة، فمنها ما هو خاص بنشاط معين يمكن تخصيصه وربطه

بهدف الكلفة مباشرة، ومنها ما هو عام او مشترك يخص اكثر من نشاط لذا يتم اللجوء الى توزيعه اعتمادا على استخدام موجهات تسمى موجهات كلف النوعية والتي هي سبب حدوث النشاط، ويتم تجميع عناصر الكلف (المخصصة والموزعة) والمرتبطة بنشاط معين في مجمعات تسمى مجمعات الكلف .

3- اختيار موجهات كلف الانشطة :- تشتمل هذه المرحلة على تحديد التكاليف من مركز النشاط الى المنتجات وذلك من خلال اختيار موجهات الكلفة الملانمة والتي تتطلب مراعاة الآتي:-

ا- سهولة الحصول على البيانات المتعلقة بموجهات الكلفة.

ب- قدرة موجه الكلفة على قياس استهلاك الموجه الفعلي للانشطة.

تجدر الإشارة الى انه يجب على الادارة التاكيد انها تقيس بدقة الاستهلاك الفعلي للانشطة وللمنتجات المختلفة، فاذا لم يكن هنالك ارتباط كبير بين موجهات الكلفة والاستهلاك الفعلي فانه تحديد الكلفة سيكون غير دقيق.

4- تحديد معدلات كلف موجهات الانشطة:- يتم تحديد معدلات كلف الانشطة من خلال قسمة كلف النشاط على كمية موجه كلف النشاط

5- تحديد كلف النوعية للمنتجات:- تبويب كلف النوعية على اساس علاقتها بوحدة المنتج الى كلف نوعية مباشرة واخرى غير مباشرة.

ان كلف النوعية المباشرة هي تلك التي يمكن تخصيصها على وحدة المنتج بسهولة .

اما كلف النوعية غير المباشرة فهي تلك التي لا يمكن تخصيصها على وحدة المنتج بدقة وسهولة لانها تخص اكثر من منتج واحد. ويتم تحديد نصيب كل منتج من كلف النوعية غير المباشرة من خلال ضرب معدلات كلف موجهات الانشطة في كمية موجهات الانشطة التي استهلاكها من قبل كل منتج .

و يتم التوصل الى كلف النوعية لكل منتج من خلال جمع كلف النوعية المباشرة وغير المباشرة.

6- اعداد تقرير كلف النوعية :-

يتم اعداد كلف النوعية مفصلا حسب الانشطة ومبوبا حسب عناصر كلف النوعية.

مما تقدم يتضح ان تحليل كلف النوعية على اساس الانشطة يحقق العديد من المزايا والتي من اهمها تحليل الانشطة الى انشطة مضيقة للقيمة واخرى لا تضيف قيمة مما يساعد على تعزيز الانشطة المضيقة للقيمة، وتفعيل او حذف تلك الانشطة غير المضيقة للقيمة وبما يساهم في تحقيق التمايز للوحدة الاقتصادية والذي يقاس بمدى رضا الزبون عن منتجاتها، فاذا امكن للوحدة ان تتعرف وتحدد ما يرغب فيه الزبون المستهدف وعملت على تلبية هذه الرغبات فان ذلك يعد بمثابة تمايز للوحدة الاقتصادية عن منافسيها.

المبحث الثالث/ استعمال اساس الانشطة في تحديد كلف النوعية

يهدف هذا المبحث الى تطبيق واختيار منهجية تحليل كلف النوعية إلى اساس الانشطة و بيان اثر ذلك في تحقيق الميزة التنافسية في شركة مصافي الوسط التي هي احدى الشركات العامة التابعة لوزارة النفط برأسمال (284) منتان وثمانية واربعون مليون دينار، والتي تهدف الى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال القطاع النفطي وذلك من خلال تصفية النفط الخام و انتاج المنتجات النفطية المختلفة (البززين، الغاز، النفط الابيض والاسود، ووقود الطائرات والزيوت والدهون والشمع والشحوم والاسفلت).

ولغرض تحقيق البحث تم اجراء الاتي :-

اولا:- تحديد أنشطة النوعية :- تتمثل أنشطة النوعية في الشركة عينة البحث بثلاثة أنشطة رئيسية وعشرة أنشطة مساندة تتمثل بالاتي :-

1) نشاط الوقاية:- ويتمثل الهدف من انجاز هذه الانشطة بتقليل او استبعاد انتاج منتجات خارج المواصفات المطلوبة ويتم انجاز هذا الهدف عن طريق القيام بمجموعة الانشطة المساندة الخاصة باعمال الهندسة النوعية، وتصميم وتطوير الاجهزة ومعدات النوعية وتخطيط النوعية، فضلا عن التدريب على النوعية.

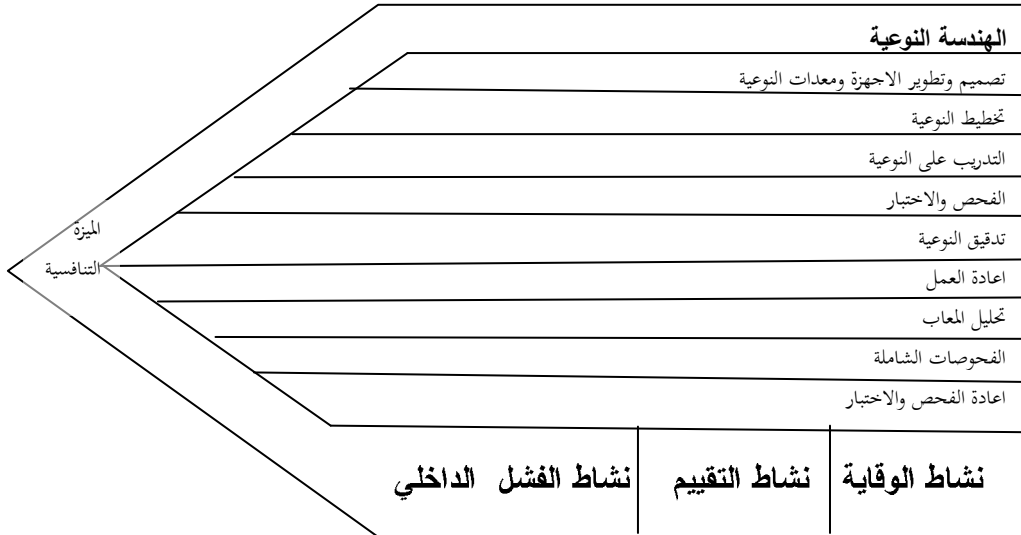
2) نشاط التقييم:- ويهدف هذا النشاط تحديد درجة تطابق المنتجات للمعايير النوعية المحددة. ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق القيام بانشطة الفحص والاختبار وتدقيق النوعية.

3) نشاط الفشل الداخلي:- ويهدف الى معالجة حالات الفشل في تحقيق المواصفات المطلوبة عن طريق القيام بمجموعة من الانشطة التي تتمثل باعادة العمل وتحليل المعاب والفحوصات الشاملة و اعادة الفحص والاختبار .

و عليه فإن أنشطة كلف النوعية للشركة كما يوضحها الشكل ادناه :

شكل رقم (5)

انشطة كلف النوعية لشركة مصافي الوسط



ثانيا :- تحديد كلف أنشطة النوعية :-

من خلال الرجوع الى سجلات الشركة للسنة المالية المنتهية في 31\12\2000 والخاصة بالحسابات المالية وحسابات الكلفة وبعد تحليلها ثم حصر الكلف الاتية لانشطة النوعية وكما ياتي ادناه :-

1- كلف نشاط الوقاية وقد بلغ (28044520) ثمانية وعشرون مليون واربعة واربعون الف وخمسمائة وعشرون دينار وكما نوضح تفصيله بالجدول ادناه:-

جدول رقم (1)**كلف نشاط الوقاية للمدة من 1-1 لغاية 2000-12-31**

النسبة %	المبلغ / بالدينار	اسم النشاط
59%	16562470	الهندسة النوعية
18%	5119450	تصميم وتطوير الاجهزة
16%	4499950	تخطيط النوعية
1%	232520	التدريب على النوعية
6%	1630130	كلف وقاية اخرى
100%	28044520	المجموع

2- كلف التقييم :- وقد بلغ (40620800) اربعون مليون وستمائة وعشرون الف وثمانمائة دينار. وكما موضح تفصيله في الجدول ادناه :-

جدول رقم (2) كلف التقييم

النسبة %	المبلغ / بالدينار	اسم النشاط
85%	34630446	الفحص والاختبار
15%	5990354	تدقيق النوعية
100%	40620800	المجموع

3- كلف الفشل الداخلي :- وقد بلغت (332250123) ثلاثمائة واثنان وثلاثون مليون ومئتان وخمسون الف ومائة وثلاثة وعشرون ديناراً . وكما موضح في الجدول الآتي :-

جدول رقم (3)**كلف أنشطة الفشل الداخلي**

النسبة %	المبلغ / بالدينار	اسم النشاط
94%	323110650	اعادة المعاب
1%	5714115	تحليل المعاب
1%	4850293	الفحوصات المختبرية
1%	3575065	اعادة الفحص والاختبار
100%	332250123	المجموع

وعليه، فإن خلاصة كلف أنشطة النوعية وكما يبينها الجدول رقم (4) والذي يتبين منه:-

- 1- ان كلف أنشطة الفشل الداخلي قد شكلت نسبة 83% من اجمالي هذه الكلف .
- 2- ان كلف أنشطة التقييم قد شكلت نسبة 10% من هذه الكلف .
- 3- ان كلف أنشطة الوقاية قد شكلت نسبة 7% من هذه الكلف .

جدول رقم (4)

خلاصة تكاليف النوعية

النسبة %	المبلغ / بالدينار	اسم النشاط
7%	28044520	كلف أنشطة الوقاية
10%	40620800	كلف أنشطة التقييم
83%	332250123	كلف أنشطة الفشل الداخلي
100%	400915443	المجموع

ثالثاً : تحديد موجهات الكلفة :

في ضوء الدراسة الميدانية وما تم تحديده من أنشطة فإن موجهات الكلفة الخاصة بالأنشطة المذكورة كما يوضحها الجدول ادناه :

جدول رقم (5)

موجهات الكلفة

السبب	موجه الكلفة	اسم النشاط
السبب والنتيجة	التجزئة الكيماوية	1- الهندسة النوعية
السبب والنتيجة	التجزئة الكيماوية	2- تصميم وتطوير
السبب والنتيجة	التجزئة الكيماوية	3- تخطيط النوعية
السبب والنتيجة	التجزئة الكيماوية	4- التدريب على النوعية
السبب والنتيجة	التجزئة الكيماوية	5- كلف الوقاية الاخرى
السبب والنتيجة	عدد الفحوصات	6- الفحص والاختبار
المفعولية	مجموع كلف الانتاج	7- تدقيق النوعية
المنافع المستلمة	كمية الفضلات	8- اعادة المعاب
المنافع المستلمة	مخصصة	9- الفحوصات المختبرية
المنافع المستلمة	مخصصة	10- اعادة الفحص والاختبار

المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات4-1 - الاستنتاجات

- تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات تتلخص بما يأتي:
- (1) يعد مدخل الأنشطة أحد المداخل المعتمدة لتحقيق الميزة التنافسية.
 - (2) أن المحور الأساس في تحديد الكلفة على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات او الخدمات تستهلك الأنشطة.
 - (3) أن تحديد كلف النوعية على أساس الأنشطة يحقق العديد من المزايا والتي من أهمها تحليل الأنشطة إلى أنشطة مضافة للقيمة وأخرى لا تضيف قيمة وبما يسلمهم في تحقيق التمايز للوحدة الاقتصادية.
 - (4) تتضمن كلف النوعية أربعة عناصر هي: كلف الوقاية، و كلف التقييم، و كلف الفشل الداخلي، و كلف الفشل الخارجي.
 - (5) ان اغلب الوحدات الاقتصادية ليست لديها المعرفة والاطلاع الكافي على مفهوم كلف النوعية والعناصر المكونة لها وذلك نظرا لان اغلب هذه الكلف تظهر ضمن المصاريف التشغيلية وبالنتيجة فان لا توجد تقارير خاصة بكلف النوعية.
 - (6) لا يوجد في الشركة عينة البحث أية اسس لتحديد وتبويب لعناصر كلف النوعية والذي يعكس على عدم وجود أسلوب قياس خاص بها وتقارير يمكن الاستفادة منها لأغراض مختلفة.
 - (7) تتمثل عناصر كلف النوعية في الشركة عينة البحث بكلف الوقاية، كلف التقييم، كلف الفشل الداخلي. أما فيما يتعلق بكلف الفشل الخارجي فانه لا يوجد مثل هذا النوع من الكلف وذلك بسبب طبيعة المنتوجات النفطية أولا وعدم وجود دعاوى قانونية على المنتجات حاليا على الشركة عينة البحث.
 - (8) بلغت نسبة كلف الوقاية إلى إجمالي كلف النوعية على مستوى الشركة 7% أما كلف التقييم فكانت 10% وكانت نسبة كلف الفشل الداخلي 83% .
 - (9) أن نسبة كلف الوقاية إلى إجمالي كلف النوعية للمنتجات النفطية الخفيفة والثقيلة كما يلي:
 - البنزين 19 %، الغاز السائل 24 %، النفط الأبيض ووقود الطائرات 45%، زيت الغاز 37%، زيت الديزل 44%، زيت الوقود 25%، مجموع المنتجات الخفيفة 28%، الدهون 4%، الشمع 4 %، الشحوم 1%، الإسفلت 25%، مجموع المنتجات الثقيلة 5 %.
 - (10) أن نسب كلف التقييم إلى إجمالي كلف النوعية للمنتجات النفطية الخفيفة والثقيلة كما يلي:
 - البنزين 81%، الغاز السائل 76%، النفط الأبيض ووقود الطائرات 55%، زيت الغاز 63 %، زيت الديزل 56 %، زيت الوقود 75 %، مجموع المنتجات الخفيفة 72%، الدهون 2%، الشمع 96 %، الشحوم 15%، الإسفلت 75 %، مجموع المنتجات الثقيلة 4% .
 - (11) ان المنتجات النفطية الخفيفة لا يوجد فيها كلف فشل داخلي أما في المنتجات الثقيلة فقد ظهر في منتوجي الدهون والشحوم وقد شكلت نسبة كبيرة في منتوج الدهون إذ بلغت 94% وفيما يخص منتجات فقد بلغت 75%.

12) بلغت نسب كلف النوعية إلى كلفة الإنتاج الآتي:

- البنزين 1% ، الغاز السائل 4% ، النفط الأبيض ووقود الطائرات 1% ، زيت الغاز 1% ، زيت الديزل 9% ، زيت الوقود 5% ، مجموع المنتجات الخفيفة 1% ، الدهون 30% ، الشمع 9% ، الشحوم 24% ، الإسفلت 2% ، مجموع المنتجات الثقيلة 25% ، أما على مستوى الشركة فقد بلغت 10% .

13) لا تقوم الشركة بالاتفاق الكافي على البرامج الوقائية ولاسيما فيما يتعلق بالمنتجات النفطية الثقيلة

2-4- التوصيات

في ضوء ما ذكر من استنتاجات نوصي بما يأتي:

1. اعتماد نظام تحديد الكلفة على أساس الأنشطة وذلك بعد إن يتم توضيح خطوات تنفيذ هذا النظام من خلال البرامج التدريبية.
2. تدعيم الدراسات والبحوث في مجال كلف النوعية بهدف التعرف على هذه الكلف أولا ومن ثم إجراء الدراسات اللازمة لمعالجتها فضلا عن التنسيق ما بين أقسام البحوث والسيطرة لنوعية والأقسام المحاسبية في ضوء ذلك .
3. ضرورة العمل على تحديد كلف النوعية وتبيان العناصر المكونة لها، ومن ثم إعداد تقارير محاسبية خاصة بها وذلك لكي يصبح بالإمكان التعرف على مواقع القصور في أي نوع من أنواع الكلف الخاصة بالنوعية واتخاذ الحلول المناسبة في الوقت المناسب .
4. الاهتمام بالكلف الناشئة عن الفشل الخارجي مما يتطلب تحديد لبنود العناصر المكونة لهذه الكلف وفرض الرقابة اللازمة عليها .
5. التركيز على أنشطة الوقاية والعمل على تطويرها لما لها من دور كبير في تحقيق العديد من المنافع والحد من الأخطاء والعيوب .
6. تطوير الأجهزة والمعدات المستخدمة في عمليات الفحص والاختبار والتي تشكل إحدى أنواع كلف التقييم في الشركة عينة البحث وأجراء الدراسات اللازمة بشأن ذلك.