

التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي "مدخل تحليل الموارد" دراسة تطبيقية

أ.م.د. نصيف جاسم محمد علي
جامعة بغداد- كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

المستخلص

تتعامل الدراسة الحالية مع تطبيق التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي على احدى الوحدات الاقتصادية العراقية.

تهتم الدراسة بمتغيرين رئيسيين هما: التحليل الاستراتيجي والدخل التشغيلي، إذ يتم استعمال واحدة من ادوات التحليل الاستراتيجي الشامل وهو "تحليل الموارد" من خلال تحليل التغير في الدخل التشغيلي لعدة سنوات وتأخذ المقارنة دراسة ثلاثة مكونات وهما: النمو، استرداد السعر والانتاجية. وتهدف الدراسة التي تعتمد على فرضية (يقود التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي الى تقديم المعلومات الملائمة للإدارة للتأكد من تنفيذ استراتيجيتها)) الى زيادة فهم الوحدات الاقتصادية الى اهمية الاستراتيجيات وتسليط الضوء على اهمية التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي. خلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها هو امكانية قيام الإدارات بإجراء التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي من خلال تحليل التغير في الدخل لعدد من السنوات.

Abstract

This study dealt with " The Strategic analysis of Operating Income". The study Concerned with two main variables, they are: Strategic analysis and operating income and used one of the total strategic analysis tools, it is "resources analysis method" through analysing the change in operating income in the years that taken in comparing in three components: growth, price recovery and productivity.

To achieve the goal of the research, the study depended upon a hypothesis, "The strategic analysis of operating income leads to supply the appropriate information for the management to make sure of executing its definite strategies".

There is agroup of aims that this research wanted to achieve, some of them, Increasing the level of understanding of economic units for the importance of strategies, and highlighting the nature of essential role that may be performed by the strategic analysis of operating income.

The research was ended with some conclusions that may strategic analysis of operating income contribute in incrasing the information to management.



المقدمة

يعتمد بقاء الكثير من الوحدات الاقتصادية في السوق على قدرتها في توظيف امكانياتها ومواردها لاستغلال الفرص ومواجهة التهديدات في البيئة الخارجية، فضلاً عن ان نمو واستمرار هذه الوحدات يعتمد على الاستراتيجيات التي يتم تبنيها من قبلها. ان خلق قيمة للزبون وتحقيق رضاه ينجز من خلال اختيار الاستراتيجيات التي تقدم شيء للزبون لا يمكن ان يقدمه المنافسون. ان البيئة المعاصرة تتصف بالتغير المتسارع والمنافسة الشديدة، مما يضع الوحدة الاقتصادية في تحد كبير لمواجهة متغيرات هذه البيئة. وتعاني الوحدات الاقتصادية العراقية من كثير من المشاكل المرتبطة بالاستراتيجيات التي يتطلب ان تتبناها، فضلاً عن كون هذه الوحدات لا تلجأ الى تحليل مدى تنفيذ الاستراتيجيات الموضوعية باستعمال ادوات مختلفة في التحليل. وتأتي أهمية البحث من خلال ربط التحليل الاستراتيجي بالدخل التشغيلي وهذا ما أطلق عليه اسلوب تحليل الموارد .

المبحث الاول- منهجية البحث

تتضمن منهجية البحث ما يأتي:

1- مشكلة البحث:

ان الكثير من الوحدات الاقتصادية العراقية تضع استراتيجيتها دون ان تلجأ الى تحليل مدى تنفيذ هذه الاستراتيجيات وتقويمها لغرض الوقوف على فيما اذا كان الاداء او التنفيذ قد جاء وفقاً لهذه الاستراتيجيات. وتتخلص المشكلة بالسؤال الاتي:

"هل يمكن استعمال معلومات الدخل التشغيلي كوسيلة لتقويم الاداء الاستراتيجي"

2- أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من الاتي:

- أ- ان التحليل الاستراتيجي يعد من الاساليب الاساسية للوحدات الاقتصادية لغرض الوقوف على مدى تنفيذ الاستراتيجيات التي تبنتها هذه الوحدات التي تواجه تحديات في ظل المنافسة الشديدة في البيئة المعاصرة ورغبتها في البقاء والتكيف مع هذه البيئة.
- ب- أهمية المعلومات التي يفصح عنها في كشف الدخل التي تعكس نتيجة اعمال هذه الوحدات خلال فترة معينة (سنة مالية) والتي توفر اساساً مناسباً لقياس مدى تنفيذ استراتيجية هذه الوحدات.

3- هدف البحث

يهدف البحث الى الاتي:

- أ- تقديم اسلوباً واسباباً تعتمد عليه الوحدات في استعمال معلومات كشف الدخل في تحليل وتقويم تنفيذ استراتيجيتها.
- ب- تحديد أهمية الدور الذي يلعبه التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي في تقديم المعلومات الملائمة للإدارة للمساعدة في اتخاذ الكثير من القرارات.
- ت- زيادة مستوى ادراك ادارات الوحدات الاقتصادية لأهمية الاستراتيجيات سواء كانت الصياغة او التنفيذ او المتابعة.
- ث- الوقوف على نوع الاستراتيجيات المطلوب تبنيها في بيئة الاعمال المعاصرة.

4- فروض البحث:

يستند البحث على فرضية اساسية وهي:

"ان معلومات كشف الدخل التشغيلي توفر اساساً مناسباً لتحليل مدى تنفيذ الاستراتيجيات في الوحدات الاقتصادية"



المبحث الثاني- الاستراتيجيات والدخل التشغيلي

أولاً: الاستراتيجيات: المفهوم والابعاد

1- مفهوم الاستراتيجية

يرجع الكثير من الباحثون اصل مصطلح الاستراتيجية الى الحضارة اليونانية (Strategas) والتي تعني فن القيادة او فن الجنرال (الايوبي، 1990: 21).

فهي ترتبط بالمجالات والمهام العسكرية، وهي علم او فن الحرب او وضع الخطط وادارة العمليات الحربية (البعليكي، 2006: 914).

ومن ثم امتد استعمال الاستراتيجية ليشمل العديد من العلوم والميادين ومنها الادارة (الدوري، 2003: 31). لقد تعددت محاولات الباحثين في وضع تعريف محدد للاستراتيجية وكما يأتي:

التعريف	السنة	الباحث
تحديد الوحدة الاقتصادية لأهدافها وغاياتها على المدى البعيد وتخصيص الموارد لتحقيق هذه الاهداف والغايات	1968	Chandler
خطة موحدة وشاملة تربط المنافع الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية بالتحديات البيئية والتي تبني لتأكيد تحقيق الاهداف الاساسية من خلال التنفيذ المناسب.	1988	Jauch & Cheuok
خطط مستقبلية طويلة الاجل وشاملة تتعلق بتحقيق التوافق والانسجام بين البيئة التنافسية وقدرة الادارة على تحقيق الاهداف.	1989	Pearce & Robinson
خطة الادارة العليا للحصول على النتائج المتطابقة مع رسالة واهداف الوحدة الاقتصادية.	1994	Wright & others
وصف لكيفية قيام وحدة اقتصادية معينة بمطابقة قابلياتها الخاصة بها مع الفرص في السوق لتحقيق غاياتها الشاملة وتنفيذ اهدافها ككل.	2006	Horngern

ويتفق الباحث مع المفهوم الذي اوردته Horngern وذلك لانه يأخذ الابعاد الاساسية للاستراتيجية والتي تتمثل فيما يأتي:

- أ- انها وسيلة لتحقيق غاية محددة وهي رسالة الوحدة الاقتصادية.
- ب- الانسجام والتوافق بين عنصرين اساسيين وهما:
 - خلق درجة من التطابق بين اهداف الوحدة وغاياتها.
 - خلق درجة من التطابق بين قابليات الوحدة والفرص في البيئة التي تعمل فيها (وهذا ما اشار اليه (الحسيني، 2000: 14).
- وقد سعى (Mintzberg, 1987: 11) الى صياغة مفهوم للاستراتيجية محاولاً تضمينه آراء العديد من الباحثين ليتوصل الى ما يسمى (Five p's)، فالاستراتيجية هي:
 - خطة plan موضوعة تحدد سياقات وسبل العمل
 - خدعة Ploy او حيلة تتمثل في مناورة للالتفاف حول المنافسين
 - نموذج متناغم الاجزاء Pattern
 - مركز تبغي الوحدة الوصول اليه Position
 - منظور فكري يعطي القدرة على رؤية وإدراك الاشياء وفقاً لعلاقتها الصحيحة. Perspective



ثانياً: الاستراتيجيات على مستوى وحدات الاعمال

قدم (porter, 1980: 35) ثلاثة انواع من الاستراتيجيات التنافسية يمكن لوحدة الاعمال تبني أي منهما لإيجاد موقع ضمن قطاع الصناعة التي تعمل فيه وهي:

1- استراتيجية قيادة التكلفة (Cost Leadership Strategy):

وهي قدرة الوحدة الاقتصادية على انجاز تكاليف منخفضة قياساً بالمنافسين من خلال اجراء التحسينات المستمرة وتحسين الكفاية وتخفيض الهدر والضياع والرقابة المحتملة على التكاليف، مع المحافظة على مستوى الجودة الذي يكون مقبولاً أولاً من قبل الزبائن (Hitt, et. Al, 2001: 155).

2- استراتيجية التمايز للمنتج Product differentiation strategy

وهي خلق منتجات متميزة ذات مواصفات تمكنها من ان تكون رائدة في ميدان الصناعة، وتكون ذات قيمة كبيرة للزبون وتعكس هذه الاستراتيجية قدرة الوحدة على تقديم منتجات او خدمات يدرك الزبون بأنها متميزة وفريدة مقارنة مع منتجات المنافسين (Horngern, 2000: 463).

3- استراتيجية التركيز (Focus strategy)

تستند هذه الاستراتيجية على اساس اختيار مجال تنافسي محدد في داخل قطاع الصناعة، كالتركيز على زبائن محددين، اسواق معينة، او خط منتجات معين.. الخ، وتكثيف نشاط الوحدة الاقتصادية في هذا الجزء ومحاوله ابعاد المنافسين ومنع تأثيرهم في حصة الوحدة (Pitts, et.al, 1996: 991).
ثالثاً: مفهوم الدخل

يعد مفهوم الدخل في الوقت الحالي من المفاهيم الاساسية، وذلك لإرتباطه بشكل مباشر بطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية واهدافها. واختلف مفهوم الدخل بين الباحثين وذلك بحسب طبيعة الغرض المطلوب تحقيقه من قياس الدخل، كما اختلف الاقتصاديين والمحاسبين في تحديد مفهوم للدخل.

ان الدخل الاقتصادي يمكن التعبير عنه بالمعادلة الاتية:

$$(Belkooui, 2000: 391)$$

$$ye = C + (K_t - K_{t-1})$$

حيث ان:

$$Ye = \text{الدخل الاقتصادي}$$

$$C = \text{الاستهلاك}$$

$$K_t = \text{رأس المال خلال الفترة الحالية (t)}$$

$$K_{t-1} = \text{رأس المال خلال الفترة السابقة (t-1)}$$

اما الدخل المحاسبي فيمكن التعبير عنه بالمعادلة الاتية:

$$Y_a = R_t - R_{t-1} + D$$

حيث ان:

$$R_t = \text{تمثل حقوق الملكية في نهاية الفترة الحالية}$$

$$R_{t-1} = \text{تمثل حقوق الملكية في نهاية الفترة السابقة (او بداية الفترة الحالية)}$$

$$D = \text{يمثل مقسوم الارباح او التوزيعات على المساهمين او المالكين.}$$

ويعرف الدخل المحاسبي بأنه (الفرق بين الايرادات المتحققة من عمليات الفترة الحالية والمصاريف المناظرة لها) (Belkaoui, 2000: 388).



وقدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الامريكى تعريفاً مشابهاً للدخل المحاسبي على انه "عبارة عن المقدار الذي نحصل عليه بعد ان نخصم من الايرادات تكلفة البضاعة المباعة واية مصروفات وخسائر اخرى" (AICPA, 1999: para 8).

اما مفهوم الدخل التشغيلي او دخل العمليات الجارية فانه يركز على قياس مدى كفاية الادارة في استعمال الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية (Hendriksen, 1982: 282).

وطبقاً لمفهوم الدخل التشغيلي، فإن الجزء او المرحلة الاولى من قائمة الدخل تتضمن فقط الايرادات والمصروفات التشغيلية العادية المرتبطة بنشاط الفترة الحالية، أي بعبارة اخرى فإن أي عناصر غير عادية او غير متكررة او تتعلق بنشاط فترات اخرى يجب استبعادها من القياس باعتبارها عمليات عرضية او غير متكررة (مطر، 2004: 193).

وبذلك فإن قائمة الدخل تقيس الدخل التشغيلي كمرحلة اولى ويمثل نتائج الانشطة التشغيلية والتي تفصل عن الانشطة غير التشغيلية والتي تتضمنها المرحلة اللاحقة التي تقيس صافي الربح.

المبحث الثالث- التحليل الاستراتيجي: المفهوم والادوات

اولاً- مفهوم التحليل الاستراتيجي

يهتم التحليل الاستراتيجي وبشكل اساسي بمتابعة وتحليل التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية.

وقد عرف (Johnson & Scholes, 1988: 10) التحليل الاستراتيجي بأنه "عبارة عن مجموعة من الوسائل التي تستعملها الادارة في تحديد مدى التغير في البيئة الخارجية وتحديد الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية وكفائتها في السيطرة على بيئتها الداخلية بحيث يسهم ذلك في زيادة قدرة الادارة العليا على تحديد اهدافها ومركزها التنافسي".

وتبرز اهمية التحليل الاستراتيجي في انه يعطي صورة عن مستقبل الوحدة الاقتصادية وليس عن حاضرها فقط، الامر الذي يساعد على وضع الخطط والبدائل الاستراتيجية، اذ ان الوحدة الاقتصادية لا تعمل في فراغ بل انها تتفاعل (تؤثر وتتأثر) مع البيئة المحيطة بها.

ويهدف التحليل الاستراتيجي الى ضمان الاختيار السليم للاستراتيجية من قبل الوحدة وذلك من خلال دراسة وتحليل العوامل المؤثرة والحاسمة في اتجاه مسارها (الحسيني، 2000: 120)، فضلاً عن تخفيض عوامل عدم التأكد وعنصر المخاطرة التي تواجه الوحدة الاقتصادية من خلال ترسيخ المعرفة وتوفير المعلومات المرتبطة بالبيئة الداخلية والخارجية.

كما ان التحليل الاستراتيجي يهدف الى تحليل العلاقة بين استراتيجيات الوحدة الاقتصادية ونقاط قوتها وضعفها ومتغيرات البيئة التي تعمل فيها (Johnson & Scholes, 1993: 143).

اضافة الى ان التحليل الاستراتيجي يهدف الى قياس مدى نجاح استراتيجيات الوحدة ومدى تنفيذ الوحدة لهذه الاستراتيجيات. وتبدأ اولى عمليات التحليل من خلال تحليل نقاط القوة والضعف للوحدة الاقتصادية (الداخلية) والفرص والتهديدات (الخارجية) وهذا ما اشير له بتحليل (SWOT)، والذي يعرف بأنه تشخيص دقيق ونظامي لعوامل القوة والضعف الداخلية والفرص والتهديدات الخارجية والاستراتيجية التي تكفل توافقهما (Pearce & Robinson, 1994: 175).

وتأتي بعد ذلك صياغة الاستراتيجية والتي تشمل استعمال مجموعة من الوسائل والعمليات والطرائق لتحديد اهداف الوحدة الاقتصادية التي تسعى لتحقيقها. وتهتم صياغة الاستراتيجية بتحديد رسالة الوحدة الاقتصادية واهدافها وسياساتها. (الحسيني، 2000: 37)

ان عملية صياغة الاستراتيجية يتبعها تحديد النظم والاساليب الخاصة بعملية تنفيذها، وتنفيذ الاستراتيجية عبارة عن مجموعة من الانشطة والفعاليات التي تمارس لوضع الاستراتيجية موضع التنفيذ من خلال البرامج والموازنات والاجراءات.

وتأتي بعد ذلك مرحلة التقويم والرقابة على التنفيذ للحكم على مدى كفاية الاستراتيجيات، وتمثل هذه المرحلة تحديد مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الاهداف والغايات بنجاح، وفيما اذا كانت هذه الاهداف ممكنة التحقيق كما خطط لها.



ثانياً- خطوات التحليل الاستراتيجي

يعد التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي (تحليل المقدرة الربحية) هو احد انواع تحليل الموارد كأداة للتحليل الاستراتيجي الشامل.

ان التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي تتكون من ثلاثة عناصر وهي:

1- اثر عنصر النمو Growth Component

ويقاس عنصر النمو التغير في الدخل التشغيلي الذي يمكن ان يعود فقط الى التغير في كمية المخرجات (out put) التي تم بيعها مقارنة بين الفترة الحالية والفترة السابقة. وبذلك فإنه يقاس التغيرات في الإيرادات والتكاليف الناتجة من بيع وحدات اقل او اكثر قياساً بالفترة السابقة (Horngern , et. al, 2000: 465). ويعد النمو مؤشراً لقياس مدى امكانية الوحدة الاقتصادية وقدرتها على تحقيق الارباح والديمومة والبقاء والاستقرار، وخصوصاً عندما تعمل في بيئة متغيرة (Jauch & Gluech, 1988: 206) ويمكن قياس اثر عنصر النمو كما يأتي:

أ- اثر إيرادات المبيعات في عنصر النمو:

$$= (\text{كمية مبيعات السنة الحالية (فعلية)} - \text{كمية مبيعات السنة السابقة}) \times \text{سعر بيع الوحدة للسنة السابقة}$$

ب- اثر عناصر التكاليف في عنصر النمو

ويتم قياس الاثر لكل عنصر على حدة (مواد مباشرة، كلف تحويلية، كلف تسويقية، كلف البحث والتطوير)

ويقاس كما يأتي: (Horngern, et. al, 2006: 466)

اثر عنصر التكلفة = [كمية العنصر المطلوبة للسنة الحالية- كمية العنصر المستعملة في السنة السابقة] × كلفة الوحدة من العنصر للسنة السابقة في عنصر النمو

ويمكن قياس الاثر الكلي لعنصر النمو في الدخل التشغيلي للوحدة وكالاتي:

اثر ايراد المبيعات في عنصر النمو ×××

(-) اثر التكلفة في عنصر النمو ×××

الـاثر الكلي لعنصر النمو ×××

2- اثر عنصر استرداد السعر Pric – recovery component

ويقاس عنصر استرداد السعر التغير في الدخل التشغيلي الناتج من التغيرات في اسعار المدخلات او المخرجات بين الفترة الحالية والفترة السابقة. وبذلك فإنه يقاس التغيرات في الإيرادات والتكاليف الناتجة فقط من التغيرات في اسعار المدخلات والمخرجات.

ويمكن قياس هذا الاثر كما يأتي (Horngern, 2000: 470):

أ- اثر إيرادات المبيعات في عنصر استرداد السعر

$$= [\text{سعر بيع الوحدة للسنة الحالية} - \text{سعر بيع الوحدة للسنة السابقة}] \times \text{كمية المبيعات للسنة الحالية}$$

ب- اثر التكلفة في عنصر استرداد السعر:

$$= [\text{كلفة الوحدة من المدخلات للسنة الحالية} - \text{كلفة الوحدة من المدخلات للسنة السابقة}] \times \text{كمية المدخلات المطلوبة للسنة الحالية}$$



وعليه يمكن قياس الاثر الكلي لهذا العنصر وكالاتي:

$$\begin{aligned} & \text{اثر ايرادات المبيعات في عنصر استرداد السعر} \quad \times \times \times \\ & - \text{اثر التكلفة في عنصر استرداد السعر} \quad \times \times \times \\ & \text{الاجر الكلي} \quad \times \times \times \end{aligned}$$

3- اثر عنصر الانتاجية

ويقيس عنصر الانتاجية التغير في التكاليف الذي ينتج عن التغير في كمية المدخلات بين الفترة الحالية والفترة السابقة.

وترتبط الانتاجية بكفاية استعمال الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية والتي ترتبط بمحور العمليات الداخلية. ويمكن قياس اثر عنصر الانتاجية كالاتي:

اثر التكلفة في عنصر الانتاجية = [كمية المدخلات المستعملة للسنة الحالية - كمية المدخلات المطلوبة للسنة الحالية] × تكلفة المدخلات للوحدة للسنة الحالية

المبحث الرابع- تطبيق التحليل الاستراتيجي في الشركة العامة للصناعات الصوفية

اولاً- نبذة عن الشركة

بعد تأميم شركة فلاح باشا والشركة العامة لمنتجات الجوت وشركة صناعة السجاد في عام 1964، تم تأسيس الشركة العامة للنسيج الوطنية، والتي تحول اسمها فيما بعد الى الشركة العامة للصناعات الصوفية، وتضم هذه الشركة عدد من المعامل منها معمل السجاد الميكانيكي، وهو متخصص في صناعة السجاد الميكانيكي المنقوش والسادة. والذي يعد من افخر انواع السجاد لجودته العالية، وتميزه بألوان جذابة وثابتة. ويضم القسم الانتاجي في المعمل ستة عشر خطاً انتاجياً لإنتاج الانواع الاتية من السجاد:

- سجاد افراح قياس (4م × 6م)
 - سجاد بغداد قياس (1م × 7م) ، (2م × 5م) ، (3م × 4م)
 - سجاد بابل قياس (1م × 4م) ، (2م × 3م) ، (3م × 5م) ، (3م × 4م)
- ولأغراض الدراسة تم اختيار خط انتاج سجاد افراح كعينة عمدية.

والجدول الاتي يبين الطاقات الاجمالية:

جدول (1)

الطاقات الاجمالية لمعمل سجاد افراح لسنة 2001-2002

2002	2001	وحدة القياس	التفاصيل
3500 000	3750 000	م ²	الطاقة الانتاجية الفعلية
1150 000	1000 000	م ²	عدد الوحدات المباعة
2900 000	3000 000	كغم	كمية المواد المباشرة المستعملة
39	40	دورة	عدد الدورات التدريبية
15000	16 200	دينار/ م ²	سعر البيع

الجدول : اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة



اما التكاليف المرتبطة بالانتاج فقد تم تقسيمها الى ثلاث انواع :

- تكاليف المواد المباشرة
 - تكاليف التشغيل او التحويل (جميع تكاليف الصنع عدا المواد المباشرة الاولية)
 - تكاليف البحث والتطوير
- والجدول الاتي يبين هذه التكاليف

جدول (2)

تكاليف الانتاج لسنة 2001- 2002 (الف دينار)

2002		2001		التفاصيل
للوحة	الاجمالي	للوحة	الاجمالي	
0.900 دينار/ كغم	2610 000	0.840 دينار/ كغم	2520 000	تكاليف المواد المباشرة
2.610 دينار/ م ²	9135 000	2.568 دينار/ م ²	9630 000	تكاليف التشكيل
60 000 دينار/ دورة	2340 000	60 000 دينار/ دورة	2400 000	تكاليف البحث والتطوير

الجدول من اعداد الباحث اعتماداً على سجلات الشركة

ولغرض قياس الدخل التشغيلي، فإنه تم اتباع اعداد كشف جزئي للشركة يشمل فقط خط انتاج سجاد افراح والجدول (3) يبين ذلك:

جدول (3)

كشف الدخل للسنتين (2001- 2002) معمل سجاد افراح (الف دينار)

2003		2002		التفاصيل
17 000250		16 200 000		ايراد المبيعات
				يطرح التكاليف
2610 000		2520 000		المواد المباشرة
9135 000		9630 000		تكاليف التشكيل
2340 000		2400 000		تكاليف البحث والتطوير
140 85 000		14 550 000		
3165 000		1650 000		الدخل التشغيلي



1515.000 ملانم

الفرق

ثانياً: خطوات التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي

وتتضمن هذه الخطوات تحليل الفرق او التغير في الدخل التشغيلي ما بين سنة 2002 وسنة 2003 الى ثلاثة

عناصر:

1- اثر عنصر النمو في الدخل التشغيلي

أ- اثر ايراد المبيعات في عنصر النمو

$$= [1000 000 - 1 150 000] \times 16.200 + 2 430 000 \text{ ملانم}$$

ب- اثر عناصر التكاليف في عنصر النمو

$$= [3000 000 - (1 150 000 \times 3000 000)] \times 840$$

1000 000

$$= 378 000 \text{ غير ملانم}$$

اثر تكاليف التشكيل = $[3750 000 - 3750 000] \times 2.568 = \text{صفر}$

اثر تكاليف البحث والتطوير = $[40 - 40] \times 60 000 = \text{صفر}$



وبذلك فإن صافي التغير في اثر عنصر النمو في الدخل التشغيلي يكون:

$$\text{اثر الايرادات} + 2\,430\,000 \text{ ملانم} \\ - \text{اثر التكاليف} (+ 378\,000) \text{ غير ملانم}$$

$$\text{صافي التغير} + 2025\,000 \text{ ملانم}$$

2- اثر عنصر استرداد السعر في الدخل التشغيلي:

$$\text{أ- اثر ايراد المبيعات في عنصر استرداد السعر} \\ = [16\,200 - 15\,000] \times 1\,150\,000 = - 1\,380\,000 \text{ غير ملانم}$$

ب- اثر التكاليف في عنصر استرداد السعر:

$$\text{اثر تكاليف المواد المباشرة} = [0.840 - 0.900] \times 3\,450\,000 = + 207\,000 \text{ غير ملانم}$$

$$\text{اثر تكاليف التشكيل} = [2.560 - 2.610] \times 3\,750\,000 = + 1575\,500 \text{ غير ملانم}$$

$$\text{اثر تكاليف البحث والتطوير} = [60\,000 - 60\,000] \times 40 = \text{صفر}$$

$$\text{المجموع} + 364\,500 \text{ غير ملانم}$$

وبذلك فإن صافي التغير في اثر عنصر استرداد السعر في الدخل التشغيلي يكون

$$\text{اثر ايراد المبيعات} - 1380\,000 \text{ غير ملانم} \\ - \text{اثر التكاليف} (+ 364\,500) \text{ غير ملانم}$$

$$\text{صافي التغير} - 1744\,500 \text{ غير ملانم}$$

3- اثر عنصر الانتاجية في الدخل التشغيلي

$$\text{أ- اثر تكاليف المواد المباشرة} = [3450\,000 - 2900\,000] \times 0.900 = - 495\,000 \text{ ملانم}$$

$$\text{ب- اثر تكاليف التشكيل} = [3750\,000 - 3500\,000] \times 2.610 = - 652\,500 \text{ ملانم}$$

$$\text{ج- اثر تكاليف البحث والتطوير} = [40 - 39] \times 60\,000 = - 60\,000 \text{ ملانم}$$

$$\text{المجموع} - 1207\,500 \text{ ملانم}$$

ولغرض تحليل نتائج قياس اثر كل من عنصر النمو واسترداد السعر والانتاجية في الدخل التشغيلي، فإن نتائج التحليل يبينها الجدول (4):



جدول (4)
خلاصة التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي للسنوات 2002-2003
المبالغ بألف دينار

التفاصيل	كشف الدخل 2002	عنصر النمو	عنصر استرداد السعر	عنصر الانتاجية	كشف الدخل 2003
ايراد المبيعات - التكاليف	16 200 000	+ 2430 000 م	- 1380 000 غ م	صفر	17 250 000
مواد مباشرة	2520 000	+ 378 000 غ م	+ 207 000 غ م	- 495 000 م	2 610 000
تكاليف تشكيل	9630 000	صفر	+ 157 500 غ م	- 652 500 م	9 135 000
تكاليف بحث وتطوير	2400 000 (14 550 000)	صفر (+ 378 000 غ م)	صفر (+ 364 500 غ م)	- 60 000 م (- 1207 500 م)	2 340 000 (140 85 000)
صافي الدخل التشغيلي	1650 000	+ 2052 000 م	- 1744 500 م	+ 1207 500 م	316 5000

نتائج التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي

- 1- قد اظهرت خلاصة التحليل الاستراتيجي اثراً لإيراد المبيعات في عنصر النمو بمقدار 2430 000 الف دينار في صالح الشركة (ملائم) وفي عنصر استرداد السعر بمقدار 1380 000 الف دينار في غير صالح الشركة (غير ملائم) ليكون صافي الاثر زيادة في المبيعات في سنة 2003 عن سنة المقارنة 2002.
- 2- وقد اظهرت خلاصة التحليل الاستراتيجي اثراً لعناصر التكاليف وكما يأتي:

- بلغ اثر التكاليف في عنصر النمو 378 000 الف دينار غير ملائم
واثر التكاليف في عنصر استرداد السعر 364 500 الف دينار غير ملائم
واثر التكاليف في عنصر الانتاجية 1207 500 الف دينار ملائم، اذ كان صافي اثر التكاليف قد ادى الى انخفاض التكاليف في سنة 2003 عن تكاليف سنة المقارنة 2002.
- 3- اظهرت خلاصة التحليل الاستراتيجي ان الدخل التشغيلي لسنة 2003 قد ازداد بمقدار 1515 000 الف دينار عن سنة المقارنة وكانت هذه الزيادة بسبب:

اثر عنصر النمو 2052 000 ملائم
اثر عنصر استرداد السعر 1744 500 غير ملائم
اثر عنصر الانتاجية 1207 500 ملائم

صافي التغير (الزيادة) 1515 000 ملائم



الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

- 1- هناك اسباب كثيرة لفشل الوحدات الاقتصادية في العراق، أهمها عدم وجود استراتيجيات محددة لها.
- 2- ان نجاح الوحدة الاقتصادية لا يتحقق من خلال وضع استراتيجيات محددة لها فقط بل تنفيذها بالشكل المطلوب ومتابعة التنفيذ.
- 3- تبرز أهمية الرقابة الاستراتيجية في كونها وسيلة تساعد الوحدة الاقتصادية في ضمان تطبيق استراتيجيتها والتأكد من انها تنفذ بالشكل الصحيح.
- 4- ان اهتمام الوحدات الاقتصادية بالتحليل الاستراتيجي يؤدي الى زيادة فرص توفير المعلومات المرتبطة بنجاح الاستراتيجيات الموضوعة.
- 5- يمكن للوحدات الاقتصادية استعمال الدخل التشغيلي ما بين الفترات المتعاقبة او المقارنة مع المخطط او مع وحدات اقتصادية رائدة في تحليل تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية.
- 6- يساعد التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي الوحدة الاقتصادية على الحصول على المعلومات اللازمة لغرض تطوير استراتيجيتها وتحسين ادائها المستقبلي.
- 7- ان نجاح تنفيذ استراتيجية الوحدة الاقتصادية يعتمد على توفير المعلومات التي تفيد من تنفيذ هذه الاستراتيجية وتعد المعلومات المحاسبية قادرة على اجراء التحليل اللازم لاستراتيجية الوحدة الاقتصادية.
- 8- لقد اثبتت الدراسة ان التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي يساعد في توفير المعلومات للتأكد من تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية من خلال تحليل التغير في الدخل الاستراتيجي الى ثلاث مكونات وهي:
 - عنصر النمو
 - عنصر استرداد السعر
 - عنصر الانتاجية

ثانياً- التوصيات

- 1- ضرورة قيام ادارات الوحدات الاقتصادية بتبني استراتيجية لها، وذلك لغرض البقاء في السوق التنافسي.
- 2- ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بتحليل التغير في الدخل التشغيلي ما بين الفترات المحاسبية وذلك من خلال التحليل الشامل للموارد.
- 3- ان اهتمام الادارة بالدخل التشغيلي كرقم دون تحليله ومعرفة العناصر المؤثرة فيه، لا يوفر المعلومات الملائمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات.
- 4- يجب ان تسعى ادارة الشركة عينة البحث الى استغلال مواردها استغلالاً امثلاً من اجل تحقيق الكفاية الانتاجية.
- 5- السعي الى وضع برامج للبحث والتطوير وتنمية الموارد البشرية من خلال اشراكهم في الدورات التدريبية، وتحديد الاحتياجات للتدريبية وتقييم فاعلية هذه الدورات.
- 6- القيام باجراء دراسات السوق الميدانية لاستطلاع آراء الزبائن، الامر الذي يؤدي الى زيادة الحصة السوقية وحجم مبيعاتها وتحقيق الارباح المرضية التي تساعد الوحدة على الاستمرار.
- 7- ان تعظيم الربح كهدف استراتيجي قد يؤدي في كثير من الاحيان الى الاضرار باستراتيجيات الوحدة الاقتصادية، والاكتفاء بتحقيق الربح المرضي، لأن تعظيم الربح في الاجل القصير يؤدي الى تقليص برامج البحث والتطوير والدورات التدريبية وتحسين الانتاجية.



المصادر

المصادر باللغة العربية:

1- الحسيني، فلاح حسن "الادارة الاستراتيجية: مفاهيمها، مداخلها، عملياتها المعاصرة"، الطبعة الاولى، عمان، دار وائل للطباعة، 2000.

المصادر باللغة الانكليزية:

- 1- Belkaoui, Ahmed, "Accounting Theory", 4th, ed, Business press, 2000.
- 2- Chandler, A.D., "Strategy and Structure", Combridge, Mass: Mistpress, U.S.A, 1962.
- 3- Hendriksen, E.S., "Accounting Theory", 3th ed ., Richard, O., Irwin, Inc., 1977.
- 4- Horngern, ch. T., & Foster, George & Strikan, M. Datar, "Cost Accounting: Amanagerial Emphasis", 1th ed., prentice- Hill, Inc. 2000.
- 5- Jauch, L. R. & Clueck, W.F. "Business Policy and Strategic Management", 5th ed., Mc Graw- Hill, 1988.
- 6- Johnson, Gerry & Scholes, Keven, "Exploring Corporate Strategy", 3rd, ed., Prentice- Hill, 1993.
- 7- Mintzberg, H. & Aulstrand, B., & Lampel, J., "The Strategy Process", Prentice- Hill, Inc., 1998.
- 8- Pearce, John & Robinson, Jr. "Competitive Strategy: Formulation, Implementation and Control", 5th, ed., Boston, Irwin. Inc., 1994.